

# ÍNDICE.

El índice alfabético se basa en conceptos clave, por ejemplo, "pagos fraccionados", dentro de los cuales existen, a su vez, diversos subconceptos y/o términos, también ordenados alfabéticamente.

Cada uno de los términos hace referencia a un artículo de la Ley, Reglamento, Orden (Orden Ministerial de 29 de noviembre de 2000 que desarrolla la modalidad de signos, índices o módulos para el año 2001), distinguiendo dentro de cada uno de ellos, en su caso, apartados, subapartados y letras. Finalmente, se especifica entre paréntesis el número de las consultas, de forma que puedan buscarse fácilmente.

## **Abreviaturas.**

LEY: LEY.

REG: REGLAMENTO.

OM: ORDEN MINISTERIAL.

## **Abreviaturas de la Orden Ministerial.**

Ap: Apartados primero a octavo de la Orden.

## A

### ÁMBITO DE APLICACIÓN

Concierto económico.

Ingreso retenciones rendimientos del trabajo: Ley 4 [2098-01](#)

### ADMINISTRADORES

Cargo gratuito. Cobro de cantidades: Ley 16.2.e) [1826-01](#)

Dietas: Ley 16.2.e) [2226-00](#) [2430-00](#)

Miembros del Consello da Cultura Galega: Ley 83.1 [2056-01](#)

Posee el 50% de acciones de la sociedad: Ley 16.2.e) [2007-00](#)

### ATRIBUCIÓN DE RENTAS

Comunidades de bienes:

Actividades económicas:

Comunero con sueldo: Ley 10 [0938-01](#)

Régimen de estimación objetiva: Ley 10 [0940-01](#)

Transmisión de bienes a comuneros: Ley 10 [1065-01](#)

Ayudas fomento empleo autónomos: Ley 10 [1700-01](#)

Oficina de farmacia: Ley 10 [0421-01](#)

Reserva para inversiones en Canarias: Ley 10 [0800-01](#)

Comunidades de propietarios:

Devolución de retenciones: Ley 10 [2075-00](#)

Sociedad civil:

Actividades económicas:

En general: Ley 10 [0151-01](#)

Socio que no trabaja en la actividad: Ley 10 [1169-01](#)

Gastos comunes: Ley 10 [0346-01](#)

### AUTOLIQUIDACIÓN

Domiciliación segundo pago del fraccionamiento del importe: Ley 80.1 [1706-01](#)

## B

### BECAS

Ayudas al estudio:

En general: Ley 7.j) [0515-01](#)

Ayudas de estancias en el extranjero:

En general: Ley 16.2.h) [2213-00](#)

Véase EXENCIONES: Trabajos realizados en el extranjero.

## C

### CONTRIBUYENTES

«Véase residencia habitual»

## D

### DEDUCCIONES

#### INVERSIONES

Adquisición de vivienda habitual:

Acondicionamiento de local para uso como vivienda: REG 51.1 *2156-01*

Adquisición de dos viviendas contiguas: REG 51.1 *0724-00*

Base de deducción:

Intereses: Ley 55.1.1º *1518-01*

Cómputo plazo tres años:

Declaración obra nueva: Ley 36.1 *1173-01*

Concepto:

En general: Ley 55.1.1º *2038-01*

Local de negocio: REG 51.2 *1481-01*

Ocupación efectiva y permanente: REG 51.2 *0165-01*

Sanción por infracción urbanística: Ley 55.1.1º *0888-01*

Trasteros: REG 51.1 *2026-01*

Devolución de cantidades satisfechas al promotor: REG 57 *2159-01*

En general: Ley 55.1.1º *1811-00 1813-00 0029-01* REG 51.1 *1005-00*

Excepción plazo tres años:

Comunicación de nuevo destino laboral: REG 51.1 *1860-00*

Disminución física: REG 5.1 *1654-00*

En general: REG 51.1 *2349-00 0467-01 1088-01 1386-01*

Trastornos psíquicos: REG 51.1 *1458-01*

Excepción plazo doce meses:

En general: REG 51.2 *0914-01 1027-01*

Viviendas militares: REG 51.3 *2027-01*

Financiación ajena:

Amortización 40%: REG 53.1º.c) *2229-00*

Aplicación de la deducción: Ley 55.1.1º *1519-01*

Construcción: REG 52.1 *1892-01*) REG 53.1º.c) *1995-00 2106-00*

Dos préstamos. Amortización 40%: REG 52.2 *2067-00* REG 53.1º.c) *0336-*

*01*

Importe financiado y reinversión: REG 53.1º.a) *1014-00*

Justificación de préstamo particular: Ley 55.1.1º *1490-01*

Pagos mediante letras financiación ajena: REG 53.1º.c) *1858-01*

Porcentajes incrementados: REG 53.1º.c) *0846-00*

Préstamo empresa: Ley 55.1.1º *1826-00*

Préstamo familiar: Ley 55.1.1º *1657-00 1660-00 2110-00 1125-01*

Proindiviso: 55.1.1º *1092-01*

Proporción deducción igual que proporción adquisición: Ley 55.1.1º *1555-01*

Prorrates del préstamo: Ley 55.1.1º [1016-01](#)  
Sustitución de préstamo: Ley 55.1.2º [1780-01](#)  
Varias cuestiones: Ley 55.1.1º [0167-01](#)

Garajes:

En general: REG 52.2 [0887-01](#)

Incompatibilidad con deducciones anteriores:

En general: Ley 55.1.2º [0433-01](#) [1387-01](#)

Vivienda anterior en ruina: Ley 55.1.2º [1024-00](#)

Momento de practicar la deducción: Ley 55.1.1º [0391-01](#)

Separación de bienes: Ley 55.1.1º [1637-00](#) [2128-01](#)

Sociedad de Gananciales: Ley 55.1.1º [0684-01](#) Ley 55.1.2º [1332-01](#)

Usufructo: Ley 55.1.1º [0124-01](#)

Ampliación de vivienda habitual:

Cerramiento bajos: REG 52.1 [0733-00](#)

Cuenta vivienda: REG 54 [1480-01](#)

Vivienda contigua: REG 52.1 [0983-01](#)

Compensación por adquisición de vivienda habitual:

Vivienda en construcción el 4 de mayo de 1998: Ley DT 4ª [2267-00](#) [0932-01](#)

Compra del 50% a un hermano: Ley 55.1.1º [2034-01](#)

Compra del 50% de la vivienda del cónyuge: Ley 55.1.1º [1857-00](#)

Compra del 50% de la vivienda del excónyuge: Ley 55.1.1º [1651-00](#)

Construcción de vivienda habitual:

Adquisición de terreno: Ley 55.1.1º [0447-01](#) [0636-01](#) REG 52.1 [1892-01](#)

Compatibilidad con cuenta vivienda: REG 51.1 [2272-00](#)

Coste de la vivienda: REG 52.1 [1442-01](#)

Deducción otra anterior: Ley 55.1.2º [1019-01](#)

En general: Ley 55.1.1º [1949-00](#)

Financiación ajena: Ley 55.1.1º [0392-01](#)

Finalización partidas pendientes de ejecutar: Ley 55.1.1º [1906-01](#)

Plazo de finalización de las obras: REG 52.1 [0175-01](#)

Prórroga plazo por circunstancias excepcionales: REG 52.4 [1946-00](#)

Cuenta vivienda:

Abierta antes de 01/01/1999:

Plazo cinco años: REG 54 [0730-00](#) [1653-00](#) [1814-00](#) [2108-00](#) [1948-00](#) [2068-00](#) [2073-00](#)  
[2271-00](#) [2084-01](#) REG DT 2ª [1953-01](#)

Posibilidad de ampliación del plazo: REG 54 [2345-00](#) [2347-00](#) [0125-01](#) [0436-01](#) [2085-01](#)

Ampliación de vivienda habitual: REG 54 [1480-01](#)

Aplicación diferida de las cantidades no deducidas: Ley 55.1.1º [1966-00](#) REG 54 [1827-00](#)

Aplicación saldo a vivienda adquirida antes del matrimonio: Ley 55.1.1º [0908-00](#)

Compatibilidad con adquisición: REG 54 [1827-00](#) [1833-00](#) [0258-01](#) [0413-01](#)

Compatibilidad con construcción: REG 54 [1023-00](#) [1126-01](#)

Construcción vivienda: Ley 55.1.1º [0392-01](#)

Construcción y traslado antes fin de obras: REG 54 [1885-00](#)

De naturaleza ganancial. Aplicación en bien privativo: REG 54 [1330-01](#)

Entregas al promotor: REG 54 [0434-01](#)

Fallecimiento del contribuyente: REG 54 [0335-01](#)

Fines distintos: REG 54 [0799-00](#) [0526-01](#)

Materialización:

Causa no imputable al contribuyente: REG 54 [1858-00](#)

En general: REG 54 [1865-00](#) [2534-00](#) [1196-01](#)  
Plazo y condiciones: REG 54 [1947-00](#) [1097-01](#)  
Prórroga por accidente de circulación: REG 54 [2097-00](#)  
Vivienda en construcción: REG 54 [0255-01](#) [0435-01](#) [0597-01](#) [1128-01](#)  
Primera adquisición o rehabilitación: Ley 55.1.1º [1859-00](#) [1886-00](#) [1887-00](#) [1949-00](#)  
REG 54 [0220-01](#)

Rehabilitación:

Cubiertas. Préstamo para financiar: REG 52.5 [1345-01](#)

En general: Ley 31.1 [0523-01](#) REG 52.5 [1016-00](#)

Vivienda en el extranjero:

Residente en Estado Miembro de la UE: Ley 55.1.1º [0029-01](#)

## OTRAS DEDUCCIONES

Compensación por alquiler de vivienda:

En general: Ley DT 4ª [1331-01](#)

Traslado forzoso: Ley DT 4ª [1837-01](#)

Doble imposición internacional:

Pensiones percibidas de empresa británicas: Ley 67 [0802-00](#)

## **DESPIDO**

Adjudicación de un inmueble a los trabajadores despedidos: Ley 7.e) [0156-01](#)

Alto Directivo: Ley 7.e) [1843-00](#) [0884-01](#) [1793-01](#) [2036-01](#)

Antigüedad en el grupo de empresas: Ley 7.e) [1670-01](#)

Consejero Delegado: Ley 7.e) [0838-01](#)

En General: Ley 7.e) [2429-00](#) [1469-01](#)

Expediente de regulación de empleo:

En general: Ley 7.e) [0915-01](#) [1604-01](#)

Minería del carbón: Ley 7.e) [0845-00](#)

Futbolista profesional: Ley 16.1 [2105-00](#)

Improcedente:

Cobros fraccionados: Ley 7.e) [0082-01](#)

Seguros colectivos: Ley 7.e) [0682-01](#)

Pacto de abono de indemnización por la empresa anterior: Ley 7.e) [1461-01](#)

Parte de indemnización sujeta. Pago fraccionado: Ley 7.e) [2081-00](#)

Modificación sustancial condiciones de trabajo: Ley 7.e) [2295-00](#)

Nueva contratación:

Bajo otra modalidad contractual REG 1 [2263-00](#)

## **DEVOLUCIÓN DE OFICIO**

Unidad familiar: Ley 85 [1348-01](#)

## **DIETAS**

Asistencia a Consejos de Administración:

Deben ser abonadas a la CCAA: Ley 16.1.d) [0728-00](#)

Asistencia a reuniones Consejo Rector de Cooperativas: Ley 16.1.d) *1120-01*  
Comisión de servicios:  
    Funcionarios: REG 8.A).3 *2290-00*  
    Justificaciones: REG 8.A).3 *2030-00*  
Cómputo nueve meses:  
    En general: REG 8.A).3 *2102-00*  
    Indemnización por residencia eventual. Regularización retenciones: REG 81.2.3°  
    *0974-01*  
    Momento de practicar retenciones: REG 8.A).3 *2033-00 0611-01*  
    Regularización tipo de retención: REG 8.A).3 *2033-00 0611-01*  
Contrato de obra determinada (No centro móvil): REG 8.A).3 *2010-00 2032-00*  
Desplazamiento al extranjero: REG 8.A).3 *0510-01 0625-01*  
Gastos de locomoción:  
    Complemento dispersión geográfica: REG 8.A).2 *1476-01*  
    Del domicilio particular al centro de trabajo. No procede: REG 8.B).1 *1025-00*  
    Médico de atención primaria: REG 8.A).2 *0847-00*  
    Secretario agrupación de municipios: REG 8.A).2 *0438-01*  
    Utilización vehículo propio: REG 8.A).2 *2235-00*  
Gastos de manutención y estancia:  
    Dieta completa y media dieta: REG 8.A).3 *0449-01*  
    Los de manutención no precisan justificación: REG 8.A).3 *1844-00*  
    No se cumplen requisitos: REG 8.A).3 *0032-01*  
Miembros de un ayuntamiento: Ley 16.2.b) *0432-01 1145-01 1484-01*  
Profesores universidad: REG 8.A).3 *1062-01*  
Régimen de excesos: REG 8.a).3 *2029-00 0510-01*  
Residencia eventual: REG 8.A).3 *1989-00 2176-00 0416-01 2264-00*  
Supuestos de contratos por obra: REG 8.A).3 *2265-00*

## E

### ELEMENTOS PATRIMONIALES AFECTOS A ACTIVIDADES ECONÓMICAS

#### CONCEPTO

Automóviles:

    En general: REG 21.4 *1735-01 2022-01*

    Utilización exclusiva:

        En general: REG 21.4 *0936-01 1333-01*

        Justificación REG 21.4 *1993-00*

    Utilización parcial:

        En general: REG 21.4 *2096-00 0183-01 0810-01 0979-01 2252-01*

        Vehículos mixtos: REG 21.4 *0152-01 0160-01 0161-01 1341-01 1710-01*

Inmuebles:

    Utilización exclusiva:

        Plaza de garaje: REG 21.3 *0731-00*

    Utilización parcial:

        Finca rústica: Ley 27.2 *1335-01*

        Habitación de la vivienda: REG 21.4 *0810-01*

    Viviendas para guardias médicas: Ley 27.1.a) *2230-00*

Participaciones sociales: Ley DT 9ª [0916-00](#)

Semovientes:

Indemnización sacrificio ganado porcino: Ley 26.2 [1336-01](#)

## **ESTIMACIÓN DIRECTA NORMAL**

### GASTOS DEDUCIBLES

Abogados que suscriben póliza para contingencias no cubiertas por su mutualidad: Ley 26.1 [2529-00](#)

Amortización:

Aves reproductoras: Ley 26.1 [1816-01](#)

Fondo de comercio: Ley 26.1 [0437-01](#)

Aportaciones a un fondo social de colegio de abogados: Ley 28.1ª [0182-01](#)

En general: Ley 26.1 [1731-01](#) [1733-01](#) Ley 28.4ª [2269-00](#)

Gastos devengados con posterioridad al cese: Ley 26.1 [1061-01](#)

Gastos de ropa: Ley 26.1 [2051-01](#)

Gastos utilización vehículo: Ley 26.1 [2051-01](#)

Justificación documental: Ley 28.3ª [0934-01](#)

Local afecto gananciales: Ley 27.1.a) [1094-01](#)

Renting Vehículo: Ley 26.1 [1029-01](#)

Reparaciones y conservación: Ley 26.1 [0716-01](#)

Retribuciones al cónyuge: Ley 28.2ª [1779-01](#)

### INGRESOS

Transmisión de negocio: Ley 26.1 [1202-01](#)

### PORCENTAJES DE REDUCCIÓN

Período de generación superior a dos años:

Procurador de los tribunales: Ley 30 [1198-01](#)

## **ESTIMACIÓN DIRECTA SIMPLIFICADA**

### ÁMBITO DE APLICACIÓN

Agricultor que vende todos sus productos fuera de la explotación: REG 26 [0634-01](#)

Límite volumen de ingresos: REG 26 [1344-01](#)

### GASTOS DEDUCIBLES

Amortización:

Aves reproductoras: Ley 26.1 [1816-01](#)

Jaulas para conejos: REG 28 [1825-01](#)

Sustitución elementos antes fin vida útil: Ley 28.4ª [1554-01](#)

Contratación de hija mayor de edad: Ley 28.2ª [0236-01](#)

Cuotas de sindicato de regantes: Ley 26.1 [1338-01](#)

Derramas comunidad de regantes: Ley 26.1 *1543-01*  
En general: Ley 26.1 *1733-01* Ley 28.4ª *2269-00* REG 28 *0342-01*  
Gastos de alojamiento, desplazamiento: Ley 26.1 *2270-00*  
Gastos de ropa: Ley 26.1 *2051-01*  
Gastos devengados con posterioridad al cese: Ley 26.1 *1061-01*  
Gastos utilización vehículo: Ley 26.1 *2051-01*  
Gastos financieros: Ley 26.1 *2538-00*  
Justificación documental: Ley 28.3ª *0934-01*  
Reforma local de negocio: Ley 26.1 *1376-01*  
Renting. Vehículo: Ley 26.1 *1029-01*

## **ESTIMACIÓN INDIRECTA**

### CÁLCULO

Incendio estudio arquitecto: Ley 45.3 *0299-01*

## **ESTIMACIÓN OBJETIVA**

### ÁMBITO DE APLICACIÓN

Actividades incluidas:

Actividad de transporte. Cesión de remolques: REG 34 *0669-01*  
Confección de cortinas: OM Ap Primero *1346-01*  
Cortado y doblado de etiquetas: OM Ap Primero *2032-01*  
Cultivo de cepas para plantones: OM Ap Segundo *0123-01*  
Distribución de telefonía móvil: OM Ap Segundo *0122-01*  
Enseñanza de uso de programas informáticos: OM Ap Primero *0157-01*  
Hotel. Cesión de zonas recreativas: Ley 25.2 *2163-01*  
Máquinas expendedoras de tabaco: OM Ap Segundo *0150-01*  
Montaje y desmontaje de casetas de feria: OM Ap Primero *1831-00*  
Venta al por menor de joyería: OM Ap Segundo *2162-01*

Compatibilidad con estimación directa:

Empresario individual y comunidad de bienes: REG 33 *1856-00*

Comunidad de bienes: REG 37 *1095-01*

Exclusión:

Magnitud de ingresos:

Cómputo del IVA repercutido: REG 30 *0411-01*

Definición: REG 30 *1441-01*

Dos comunidades de bienes con mismos socios y misma participación:  
REG 30 *1090-01*

Empresario individual y comunidad de bienes: REG 37 *1339-01*

Empresario individual y sociedad civil: REG 37 *0792-01*

Facturación superior a 75 millones: REG 30 *1824-00 0334-01*

Incompatibilidades:

Con estimación directa: REG 33 *0239-01 1379-01*

Empresario individual y socio de entidad mercantil: REG 30 *1652-00*

En general: REG 33 *1718-01*

Renuncia:

Efectos para nueva actividad: REG 31.3 *1390-01*

Revocación tácita: REG 31.3 [0337-01](#)

## CÁLCULO

### Actividades agrícolas:

#### Rendimiento neto minorado:

Amortizaciones: REG 35 [1747-01](#)

OM Anexo I Instrucción 2.2 [1014-01](#)

Amortizaciones. Comunidad de regantes: Ley 26.1 [1805-00](#)

Incentivos a la inversión: OM Anexo I Instrucción 2.2 [2130-01](#)

#### Rendimiento neto previo:

Amortizaciones: Ley 26.1 [2098-00](#)

Incentivos a la inversión. Aves reproductoras: Ley 26.1 [1816-01](#)

#### Rendimiento neto en módulos:

Límite 5% rendimiento neto 1997: OM Anexo I Instrucción 2.3 [0237-01](#)

#### Reducción de módulos:

Orden 30/3/2000. Clasificación de comarcas: OM Anexo III.2 [2001-00](#)

### Otras actividades:

#### Rendimiento neto previo:

##### Amortizaciones:

Gastos proyección plurianual: REG 35 [1501-01](#)

Hostelería: OM Anexo II Instrucción 2.2.b) [0333-01](#)

Justificantes: OM Anexo II Instrucción 2.2.b) [0201-01](#) [0527-01](#)

##### Carga del vehículo:

Dos vehículos y una persona empleada: OM Anexo II Instrucción 2.1.10ª [0393-01](#)

##### Consumo de energía eléctrica:

Gastos extraordinarios. Impagados: Ley 29 [0796-01](#)

Hostelería. Contrato de exclusividad en suministro: REG 35 [2000-00](#)

Otras percepciones empresariales. Indemnización por cese: Ley 26.2 [0524-01](#)

##### Personal no asalariado:

Causas objetivas: Cuidado de niños: OM Anexo II Instrucción 2.1.1ª [1453-01](#)

##### Comunidad de bienes:

Comunero que no trabaja: OM Anexo II Instrucción 2.1.1ª [1829-00](#)

En general: OM Anexo II Instrucción 2.1.1ª [0848-01](#)

En general: OM Anexo II Instrucción 2.1.1ª [2253-01](#)

Jornada laboral incompleta por prescripción médica: OM Anexo II Instrucción 2.1.1ª [0412-01](#)

Pluralidad de actividades: OM Anexo II Instrucción 2.1.1ª [1658-00](#)

Varias actividades: OM Anexo II Instrucción 2.1.1ª [1998-00](#)

##### Subvenciones:

Ayudas por abandono del transporte por carretera: Ley DA 22ª [1991-00](#) [2232-00](#)

Centros colaboradores formación profesional: OM Anexo III.3 [0166-01](#)

Por creación de empleo: OM Anexo III.3 [0166-01](#)

Potencia fiscal del vehículo: OM Anexo II Instrucción 2.1.14<sup>a</sup> [0861-00](#)  
[1122-01](#)  
Rendimiento neto minorado:  
Incentivos a la inversión: REG 35 [0807-00](#) [0034-01](#)  
Amortización de muestrario: OM Anexo II Instrucción 2.2.b [1952-01](#)  
Autotaxi: OM Anexo II Instrucción 2.2.b) [2146-00](#)  
En general: OM Anexo II Instrucción 2.2.b) [1862-00](#) [2035-01](#)  
Leasing Camión: OM Anexo II Instrucción 2.2.b) [1822-00](#)  
Minicargadora adquirida en leasing: OM Anexo II Instrucción 2.1.14<sup>a</sup> [1122-01](#)  
Plazo máximo de amortización: OM Anexo II Instrucción 2.2.b) [2055-01](#)  
Reforma local arrendado: OM Anexo II Instrucción 2.2.b) [1376-01](#)  
Indices correctores generales:  
Empresa pequeña dimensión:  
Dos locales: OM Anexo II Instrucción 2.3.b).1 [0148-01](#)  
Inicio de nuevas actividades  
Cambio epígrafe IAE: OM Anexo II Instrucción 2.3.b).4 [1743-01](#)  
Transporte de mercancías por carretera: OM Anexo II Instrucción 2.3.b).4 [1890-01](#)

## EXENCIONES

Actos de Terrorismo: Ley 7.a) [1884-01](#)  
Acogimiento.  
Mayores de sesenta y cinco años: Ley 7.i) [0168-01](#)  
Menores: Ley 7.i) [0909-00](#)  
Becas públicas: «Véase BECAS»  
Despido : «Véase DESPIDO»  
Desempleo en pago único: Ley 7.n) [1791-01](#)  
Incapacidad permanente: «Véase INCAPACIDAD PERMANENTE»  
Misiones de paz o humanitarias internacionales: Ley 7.o) [1542-01](#)  
MUFACE :  
Complemento por invalidez permanente: Ley 7.f) [2411-00](#) [0340-01](#)  
Reinversión vivienda habitual:  
Vivienda habitual. Concepto: REG 39 [0343-01](#)  
Rendimientos del trabajo percibidos por trabajos realizados en el extranjero: Ley 7.p) [2208-00](#) [2274-00](#) [0420-01](#) [0422-01](#) [0624-01](#) [0685-01](#)  
Responsabilidad civil  
Daños físicos: Ley 7.d) [1810-00](#) [0172-01](#)  
Daños personales: Ley 7 d) [0823-01](#)

## G

### GANANCIAS Y PÉRDIDAS PATRIMONIALES

#### CONCEPTO

Acciones:  
Propiedad excluida de bolsa: Ley 31.1 [0153-01](#)

Transmisión. Reversión de beneficios extraordinarios: Ley 31.1. 2015-01  
Valor cero: Ley 31.1 1485-01  
Divisa depositada en una cuenta a plazo fijo: Ley 31.1 1767-01  
Expropiación forzosa: Ley 31.1. 0795-00  
Fiador subsidiario: Ley 31.1 0726-00  
Indemnización:  
Daños: Ley 31.1 0918-01 1380-01  
Demolición de vivienda: Ley 26.2 0524-01 Ley 31.1 0523-01  
Incumplimiento orden bancaria: Ley 31.1 1869-00  
Rescisión de arrendamiento de local: Ley 26.2 1970-00 1995-00  
Robo: Ley 31.5.b) 1890-00 0886-01  
Intereses:  
Descalificación VPO: Ley 31.1 1388-01  
Devolución ingresos indebidos: Ley 31.1 1878-00  
En general: Ley 31.1 1809-00 0037-01 0892-01  
Juntas de compensación: Ley 25.2 1203-01  
Reajuste de una división de copropiedad: Ley 31.1 2050-01  
Rehabilitación vivienda: Ley 31.1 1714-01  
Separación negocios. Matrimonio en gananciales: Ley 31.1 1515-01  
Siniestro automóvil: Ley 31.5.b) 0858-00  
Subvenciones:  
Rehabilitación de edificios: Ley 31.1 1488-01 1951-01  
Transmisión por usufructuarios y nudo propietarios: Ley 31.1 0931-01  
Venta derecho uso plaza garaje: Ley 31.1 1836-01  
Venta terreno recalificado: Ley 31.1 0035-01  
Warrants: Ley 31.1. 1038-01

## EXCLUSIONES

Disolución de sociedad de gananciales: Ley 31.2 0809-00 1997-00  
Disolución de comunidad de bienes: Ley 31.2 0859-00  
Pérdidas patrimoniales con recompra: Ley 31.5.f) 0465-01  
Reducción de capital:  
En general: Ley 31.3.a) 1553-01  
Venta de acciones a la sociedad para ejecutar el acuerdo social de reducción de capital: Ley 31.3.a) 0834-01  
Transmisiones lucrativas por causa de muerte: Ley 31.3.b) 1891-00

## FECHA DE ADQUISICIÓN

Acciones adquiridas en fechas distintas: Ley 35.2 0580-01  
Aumento de capital con cargo a reservas: Ley 35.2 1795-00  
Arrendamiento financiero. Ejercicio opción de compra: Ley 31.1 0085-01  
Convenios expropiatorios de reposición de solares: Ley 31.1 0084-01  
Declaración de obra nueva: Ley 33.3 1124-01  
Disolución de sociedad de gananciales: Ley 31.2 0809-00  
En general: Ley 33.3 1347-01 1744-01  
Escritura pública otorgada por decisión judicial: Ley 33.3 1881-00  
Herencia: Ley 33.3 0570-01

Prueba: Ley 33.3 [0522-01](#)

Transmisión de acciones liberadas: Ley 35.2 [0798-01](#)

Venta de valores homogéneos: Ley 35.2 [1018-00](#)

## IMPORTE

### Acciones:

Adquiridas mediante préstamo: Ley 33.1.b [2211-00](#)

Sin cotización oficial:

Cálculo del promedio de resultados: Ley 35.1.b) [2227-00](#)

Vendidas a sociedades vinculadas: Ley 35.1.b) [1063-01](#)

### Autotaxi:

Reducción: REG 41 [2033-01](#)

### Bienes inmuebles:

Juntas de compensación: Ley 32.2 [0933-01](#)

Valor de adquisición: Ley 33.3 [1888-00](#) Ley 34 [1093-01](#)

Vivienda en construcción: Ley 33.3 [1750-01](#)

En general: Ley 31.1 [1017-00](#)

### Exención por reinversión en vivienda habitual:

Circunstancias que impiden la ocupación: REG 51.2 [1027-01](#)

Disfrute de exención anterior: Ley 36.1 [1707-01](#)

En general: Ley 36.1 [1026-00](#) [2275-00](#) [0719-01](#) [0943-01](#) REG 39 [2160-01](#)

Vivienda no habitual en la fecha de su transmisión: Ley 36.1 [0573-01](#)

### Gastos:

En general: Ley 33.3 [1114-01](#) [1917-01](#)

### Intereses:

Abonados por la Administración por retraso en el pago: Ley 31.1 [0922-01](#)

Liquidación sociedad limitada: Ley 35.1.c) [0448-01](#) Ley 35.1.e) [1381-01](#)

Participaciones sociales: Ley DT 9ª [0198-01](#)

Pérdida de automóvil: Ley 31.5.b) [0593-01](#)

### Porcentajes reductores DT 9ª):

Cese actividad agrícola: Ley 33.3 [2115-01](#)

Disolución de sociedades: DT 9ª [0906-00](#)

Estación de servicio arrendada: Ley 26.2 [1956-00](#)

Indemnización por resolución de contrato de arrendamiento:

Constitución pensión vitalicia: Ley DT 9ª [2249-01](#)

Local transmitido después de cese de actividad: Ley DT 9ª [2434-00](#)

Renuncia a derecho de usufructo: Ley DT 9ª [1698-00](#)

Venta de participación en una SAT: Ley 35.1.b) [1500-01](#)

### Régimen transitorio:

Aumento capital: Ley DT 9ª [0466-01](#)

Desafectación. Tres años: Ley DT 9ª [0800-00](#) [0815-00](#) [2536-00](#) [0036-01](#) [0042-01](#) [0463-01](#)

Operación acordeón: Ley DT 9ª [1817-01](#)

Parcela adjudicada por junta de compensación: Ley DT 9ª [2088-01](#)

Parcelas resultantes de reparcelación: Ley DT 9ª [1887-01](#)

Participación fondo de inversión: Ley DT 9ª [0040-01](#)

Rescisión contrato de arrendamiento: Ley 32.1.b) [1823-00](#)

Separación de socios: Ley DT 9ª [1475-01](#)

### Transmisión de elementos patrimoniales afectos:

Cuota láctea: Ley 35.1.n) [1502-01](#)

En general: Ley 26.1 [1202-01](#) Ley 32.1 [0910-00](#) Ley 33.3 [1709-01](#) Ley 35.1.n) [2096-01](#)

Ley 36.2 [0919-01](#)

Indemnización por sacrificio de ganado: Ley 35.1.n) [1857-01](#)

IVA, traspaso de local de negocio: Ley 26.2 [0158-01](#)

Licencia de taxi en estimación objetiva: REG 41 *1456-01*  
Porcentajes reductores: Ley 36.2 *0797-00*  
Reinversión: Ley 26.1 *2005-00* Ley 36.2 *0797-00 0199-01 1605-01*  
Reinversión beneficios extraordinarios: Ley 36.2 *2273-00*  
Renuncia a derechos arrendaticios: Ley 32.1.a) *0080-01 0920-01*  
Vacas reproductoras: Ley 26.2 *0808-00*  
Venta automóvil: Ley 31.5.b) *2157-01*

## INDIVIDUALIZACIÓN

En general: Ley 11.5 *0854-00* Ley 31.1 *1713-01*  
Premios: Ley 11.5 *1889-00*  
Transmisión de participación en FIM adjudicadas a su cónyuge: Ley 11.5 *1966-00*

## **I**

### **IMPUTACIONES EN EL RÉGIMEN DE TRANSPARENCIA FISCAL**

#### DE BASES IMPONIBLES

En general: Ley 72 *0469-01 2016-01*

#### DE OTROS CONCEPTOS

En general: Ley 72 *0469-01 2016-01*

### **IMPUTACIÓN DE RENTAS INMOBILIARIAS**

#### RENTA IMPUTADA

No imputación:  
En general: Ley 71.1 *2063-01*

### **IMPUTACIÓN TEMPORAL DE INGRESOS Y GASTOS**

#### GANANCIAS Y PÉRDIDAS PATRIMONIALES

Depósito en garantía de parte de las acciones vendidas: Ley 14.1.c *0218-01*  
Expropiación forzosa: Ley 14.1.c) *1819-00* Ley 14.2.d) *1821-01*  
Operaciones a plazo o con precio aplazado: Ley 14.1.c) *0574-01*  
Pago de indemnización: Ley 14.1.c) *2109-00*  
Premio televisivo: Ley 14.1.c) *1891-01*  
Reembolso de participaciones en fondo de inversiones: Ley 14.1.c) *0988-01*  
Subvención al promotor de VPO: Ley 14.1.c) *1623-00*

#### RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

Ayuda a la primera instalación de jóvenes agricultores: Ley 14.1.b) *1119-01*  
Cobro honorarios abogados: Ley 14.1.b) *0200-01*  
Criterio de cobros y pagos: Ley 14.2.a) *1131-01*  
Honorarios abogados: REG 6 *0937-01*

Prestación de servicios de asistencia técnica: Ley 14.1.b) [2082-01](#)  
Se satisfacen rentas devengadas en años anteriores: Ley 14.1.b) [1832-00](#) [1833-00](#) [1884-00](#)

## RENDIMIENTOS DEL TRABAJO

Atrasos:

Complemento específico. Sentencia judicial: Ley 14.2.a) [0291-01](#)  
Convenio colectivo. Exigibilidad: Ley 14.1.a) [1778-01](#)  
Declaraciones según período de cobro: Ley 14.1.a) [0890-01](#)  
En general: Ley 14.2.b) [2233-00](#)  
Horas extraordinarias: Ley 82.9 [2019-01](#)  
Incremento pensión de jubilación en aplicación del RD 432/2000: Ley 14.1.a) [2018-01](#)  
Salarios no percibidos por no poder acceder al puesto de trabajo: Ley 14.2.a) [1704-01](#)  
Sentencia judicial: Ley 14.2.b) [1796-00](#)

BONUS anual que se calcula finalizado el ejercicio: Ley 14.1.a) [2531-00](#)

Diferencias retributivas: Ley 14.2.a) [1337-01](#)

En general: Ley 14.2.a) [1527-01](#)

Equiparación salarial: Ley 14.1.a) [2013-00](#)

Gastos jurídicos: Ley 14.1.a) [1342-01](#)

Nómina de diciembre se abona en enero siguiente: Ley 14.1.a) [2258-00](#)

Nómina se abona la primera quincena del mes siguiente: Ley 14.1.a) [1170-01](#)

Paga única por desviación del IPC: Ley 14.1.a) [1734-01](#)

Percibido en 1999 procedente de una sentencia de 1998: Ley 14.2.a) [0222-01](#)

Reconocido por sentencia judicial: Ley 14.2.a) [0704-01](#) Ley 14.2.b) [2107-00](#)

Revisión salarial según convenio colectivo: Ley 14.1.a) [0914-00](#)

## **INCAPACIDAD (O INVALIDEZ) PERMANENTE**

Absoluta:

En general: Ley 7.g) [0976-01](#) REG 67 [0626-01](#)

Clases pasivas

Acreditación del grado de minusvalía: REG 67 [2171-00](#) [0418-01](#)

Parcial:

Acreditación del grado de minusvalía: REG 67 [2006-00](#)

Pensión vejez SOVI por invalidez: Ley 7.f) [0415-01](#)

## **INTEGRACIÓN Y COMPENSACIÓN DE RENTAS**

Base Imponible:

Parte Especial:

En general: Ley 39 [0852-00](#)

Parte General:

Compensación de pérdida patrimonial por avalar préstamo con ganancia patrimonial en el año 2000: Ley 38 [0491-01](#)

Compensación de pérdidas patrimoniales año 1999: Ley 38 [0572-01](#)

Disminución de 1995 pendiente de compensación: Ley 38 [0571-01](#)

Ganancia patrimonial obtenida de la transmisión de bienes afectos: Ley 38 [0468-01](#)

## **J**

### **JUBILACIÓN**

Posteriormente sobreviene minusvalía: Ley 16.2.a) 1ª *1171-01 1505-01*

## **M**

### **MÍNIMO PERSONAL Y FAMILIAR**

Mínimo familiar:

Ascendientes:

Discapacitados:

Límite de rentas: Ley 40.3.1º.c) *2168-00*

Período mínimo de convivencia: Ley 40.4 *0181-01*

Madrastra. No da derecho: Ley 40.3.1º.c) *2054-01*

Colaterales:

Tía: Ley 40.3.1º.c) *0794-01*

Descendientes:

Discapacitados:

Compatibilidad: Ley 40.3.1º.c) *2079-00*

Mayores de 25 años: Ley 40.3.1º.c) *0667-01*

Hermano sometido a tutela judicial: Ley 40.3.1º.c) *0973-01 1089-01*

Mínimo personal:

Discapacitado: Ley 40.2 *2288-00 2020-01*

En general: Ley 40.2 *1812-00 2166-00*

## **0**

### **OBLIGACIONES CONTABLES**

#### ESTIMACIÓN DIRECTA NORMAL

Aportaciones no dinerarias especiales. Aplicación capítulo 8, título 8 de la Ley 43/1995  
REG 65 *1904-01*

#### ESTIMACIÓN OBJETIVA

En general: REG 30 *1441-01*

### **OBLIGACIÓN DE DECLARAR**

Límites:

En general: Ley 79.3 *0462-01 1487-01* REG 59 *1006-00 2031-00*

Escisión, fusión y absorción de empresas. Subrogación de trabajadores: Ley 79.3  
*2262-00*

Pagador único: Ley 79.3 *2076-00 2101-00 1886-01*

Varios pagadores: Ley 79.3 *2532-00 0293-01 0775-01 1130-01 1504-01 1708-01*

## **OPERACIONES VINCULADAS**

Ejercicio de actividades económicas o prestación de trabajo personal: Ley 42.2 [2086-01](#)

### **P**

#### **PAGOS FRACCIONADOS**

Comunidad de bienes: REG 105 [1711-01](#)

Subvenciones PAC: REG 102 [1017-01](#)

#### **PENSIONES**

Alimentación a hijos sin decisión judicial: Ley 7.k) [1019-00](#)

Complemento pensión. En sustitución por pago único: Ley 16.1 [0904-00](#)

Extranjeros: Ley 5 [1866-00](#)

Orfandad: Ley 7.g) [2131-00](#)

Viudedad:

Derivada de pensión de excombatiente de la guerra civil: Ley 16.2.a) 1ª [1990-00](#)  
[1738-01](#)

#### **PRESUNCIÓN DE RENTAS**

Préstamos: Ley 6.3 [1421-00](#) [1815-00](#) [1971-00](#) [1378-01](#)

### **R**

#### **REDUCCIONES**

EN BASE Art. 46 de la Ley

Aportación a mutualidades y planes de pensiones:

Cuotas del Régimen Especial Trabajadores Autónomos: Ley 46 [1311-00](#)

Exceso de aportaciones: Ley 46 [0748-01](#)

Jubilado: Ley 46 [1269-00](#)

Jubilado parcialmente: Ley 17.2.b [0839-01](#) Ley 46 [1301-00](#)

Minusválido: Ley DA 17ª [0746-01](#)

Pensionista por incapacidad permanente total: Ley 46 [0908-01](#)

Profesional no ejerciente: Ley 46 [0991-01](#)

Sistema complementario de pensiones: Ley DA 16ª [0986-01](#)

Pago arrendamiento vivienda familiar: Ley 46 [0332-01](#)

Pensiones compensatorias a favor del cónyuge: Ley 46 [0521-01](#) [0575-01](#) [1717-01](#)

#### **RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS**

CONCEPTO

Abogados turno de oficio: Ley 25.1 [1972-00](#)

Actividad forestal: Ley 25.1 [1951-01](#)

Agente comercial: REG 88.2.b).2º [1199-01](#)  
Enseñanza a domicilio: REG 88.2.b).3º [2344-00](#)  
Alquiler de depósitos para líquidos: Ley 23.4.c) [1825-00](#)  
Arrendamiento o compraventa de bienes inmuebles:  
    Local destinado a su gestión: Ley 25.2 [0913-00 1022-00 0149-01](#)  
    Persona empleada con contrato laboral: Ley 25.2 [0913-00 1022-00 0149-01](#)  
    Varias personas a tiempo parcial: Ley 25.2 [0234-01](#)  
Comisionista: REG 88.2.b).2º [1525-01](#)  
Cursos: Ley 16.3 [0723-00](#)  
Estanco: REG 88.2.b).2º [1748-01](#)  
Expendedores de apuestas: REG 88.2.b).2º [1893-01](#)  
Médico. Controles para laboratorios: Ley 25.1 [1375-01](#)  
Peritos designados por los Tribunales de Justicia: Ley 25.1 [1146-01](#)  
Promoción de viviendas: Ley 25.1 [0753-01](#) Ley 26.3 [0981-01](#)  
Promoción inmobiliaria: Ley 25.1 [1454-01](#)  
Psicóloga. Prestación maternidad: Ley 25.1 [1650-00](#)  
Representantes de comercio; Ley 16.3 [2037-01](#)  
Servicios inmobiliarios: REG 88.1 [1087-01](#)  
Tala y venta ocasional de eucaliptos: Ley 25.1 [2070-00](#)  
Venta edificio construido por el contribuyente: Ley 25.1 [0923-01](#)  
Venta esporádica de árboles: Ley 25.1 [0795-01 1384-01](#)

ELEMENTOS PATRIMONIALES AFECTOS: «Véase ELEMENTOS PATRIMONIALES AFECTOS»

#### EXCLUSIONES O EXENCIONES

Subvenciones forestales: Ley 27.2 [1335-01](#) Ley DA 19ª [0812-00 0978-01](#)

#### INDIVIDUALIZACIÓN

Actividad agraria: Ley 11.4 [0298-01](#)  
Administración de Loterías: Ley 11.4 [1873-00](#)  
Usufructuaría finca agrícola: Ley 11.4 [0256-01](#)

#### PORCENTAJES DE REDUCCIÓN

Período de generación superior a dos años:  
    Honorarios percibidos al finalizar el procedimiento: Ley 30 [0857-00](#)

#### REDUCCIONES

Ayudas abandono actividad de transporte: REG 24.1 [1861-00](#)

RENDIMIENTO NETO: «Véase ESTIMACIÓN DIRECTA O ESTIMACIÓN OBJETIVA»

### **RENDIMIENTOS DEL CAPITAL INMOBILIARIO**

## CONCEPTO

### Arrendamiento:

Naves agrícolas : Ley 20 [1064-01](#)

Plazas de garaje: Ley 25.2 [1046-01](#)

Vivienda rural: Ley 20 [1118-01](#) [1517-01](#)

Compensación económica por falta de uso y disfrute de un inmueble: Ley 20 [2083-01](#)

Constitución derecho superficie: Ley 20 [0921-01](#) [1355-01](#)

Ocupación temporal de terrenos: Ley 20 [2023-01](#)

Sujeto retenido en caso de usufructo: Ley 11.3 [2231-00](#)

## GASTOS DEDUCIBLES

### Gastos de conservación y reparación:

En general: Ley 21.1.a [1385-01](#) REG 12.f) [0803-00](#) [1201-01](#)

Obras en comunidad de vecinos: REG 12.f) [1545-01](#)

Previos al arrendamiento: REG 12.f) [0805-00](#)

Sustitución de ascensor: REG 12.f) [1818-01](#)

Vivienda en expectativa de alquiler: Ley 21.1.a) [0635-01](#)

### Intereses:

Anteriores al arrendamiento: Ley 21.1.a) [1015-01](#)

Préstamo solicitado sobre otro inmueble: Ley 21.1.a) [1882-00](#)

## **RENDIMIENTOS DEL CAPITAL MOBILIARIO**

## CONCEPTO

### Arrendamiento de negocios:

Finca de cítricos: Ley 23.4.c) [0843-01](#)

Finca rústica: Ley 23.4.c) [0464-01](#) [2250-01](#)

Hostelería: Ley 23.4.c) [1905-01](#)

### Constitución derecho real:

Usufructo sobre valores mobiliarios: Ley 23.1.a)3º [1699-01](#)

Contrato financiero atípico con inversión garantizada: Ley 23.2 [1804-01](#)

Dividendos de entidades no residentes: Ley 23.1.a.1º [1479-01](#)

### Intereses:

Depósito plus: Ley 24.2.a) [0164-01](#)

Obligaciones bonificadas: Ley 23.2 [0460-01](#)

Primas de emisión: Ley 23.1. [1318-01](#)

Reparto de agua por una comunidad de agua: Ley 23.1 [0592-01](#)

Utilidades percibidas por la condición de socio: Ley 23.1.a)4º [0732-00](#)

## GASTOS DEDUCIBLES

Amortización ordenador y acceso a Internet: Ley 24.1.b) [1028-00](#)

## INDIVIDUALIZACIÓN

Cuentas bancarias: Ley 11.3 [2158-01](#)  
En general: Ley 11.5 [0854-00](#)

## PORCENTAJES DE REDUCCIÓN

Período de generación superior a dos años:

Arrendamiento de mina: Ley 24.2.a) [0268-01](#)

Transmisión activo financiero de rendimiento explícito: Ley 24.2.a) [0797-01](#)

## **RENDIMIENTOS DE TRABAJO**

### CONCEPTO

Abogado de empresa: Ley 16.1 [0806-00](#)

Abono en nómina plus transporte discapacitados: Ley 16.1.d) [1954-01](#)

Administradores (o miembros de Consejo de Administración): «Véase ADMINISTRADORES»

Albaceas: Ley 16.1 [1546-01](#)

Aportaciones empresariales por compromiso de pensiones: Ley 16.1.e) [0820-01](#)

Ayudas a estudiantes en prácticas: Ley 16.2.h) [1992-00](#)

Ayudas a médicos especialistas para asistir a congresos: Ley 16.2.h) [0287-01](#)

Ayuda extraordinaria sustitutiva de compromiso de recolocación: Ley 16.1 [0666-01](#)

Ayudas del Instituto de la vivienda de las FF.AA. : Ley 16.1 [1473-01](#)

Ayudas de un fondo social: Ley 16.1 [2131-01](#)

Becas: «Véase BECAS»

Capellán en hospital: Ley 16.1 [0980-01](#)

Conferenciantes: Ley 16.2.c) [1098-01](#)

Colaborador autónomo en negocio familiar: Ley 25.1 [1732-01](#)

Colaborador de iglesia protestante: Ley 16.1 [0939-01](#)

Deportistas en selecciones nacionales: Ley 16.1 [1916-01](#)

Dietas: «Véase DIETAS»

Fondo interno:

Viudedad: Ley 16.1 [2302-00](#)

Funcionarios de policía. Productividad adicional: Ley 16.1.d) [2291-00](#)

Honorarios de árbitros de una asociación de arbitraje: Ley 16.2.c) [1309-01](#)

Indemnizaciones:

Excedencia voluntaria: Ley 16.1 [0773-01](#)

Fallecimiento: Ley 16.1 [0773-01](#)

Despido improcedente: Ley 16.1 [0773-01](#)

Por mantenimiento de residencia de los miembros del Gobierno Balear: Ley 16.2.b) [1716-01](#)

Prorrato: Ley 16.1 [0982-01](#)

Readmisión de funcionario: Ley 16.1 [0911-00](#)

Salarios no percibidos en su momento: Ley 16.1 [0517-01](#)

Traslado: Ley 16.1 [0773-01](#)

Magistrados Tribunal Constitucional: Ley 16.1 [1547-01](#)

Medalla sufrimiento por la Patria: Ley 16.1 [0972-01](#)

Mediadores en conflictos laborales: Ley 16.1 [1586-01](#)

Miembros de las Cámaras Agrarias: Ley 16.2.b) [2256-01](#)

Miembros de la Institución del Defensor del Pueblo: Ley 16.2.b) [1057-01](#)

Mutualidades obligatorias de funcionarios:

Ayuda a personas mayores: Ley 16.2.a)2ª [0812-01](#)

Subsidio maternidad por parto múltiple: Ley 16.2.a.)2ª [0812-01](#)

Pacto de no concurrencia: Ley 17.2.a) [2039-01](#)

Pago de multas a administradores: Ley 16.1 [1389-01](#)

Pago por un colegio profesional a cargos electos y a colegiados: Ley 16.2.e [1010-00](#)

Pensiones: «Véase PENSIONES»

Planes de pensiones:

Tributación de las prestaciones cuando las aportaciones no dieron derecho a deducción en la base imponible: Ley 16.2.a3ª [1272-00](#)

Plus de locomoción: Ley 16.1 [2052-01](#)

Plus de transporte: Ley 16.1 [2052-01](#)

Por impartir cursos: Ley 16.2.c) [2383-00](#)

Prestación por desempleo: Ley 16.1 [1121-01](#)

Prestaciones públicas:

Incapacidad: «Véase INCAPACIDAD O (INVALIDEZ) PERMANENTE»

Jubilación: «Véase JUBILACIÓN»

Reintegro de gastos médicos: Ley 16.1 [1007-00](#)

Relaciones laborales de carácter especial:

Representantes de comercio: Ley 16.1 [0171-01](#)

Seguros:

Colectivos: Ley 16.2.a)5ª [1257-00](#)

Contratado por empresa para instrumentar indemnizaciones por despido:

En general: Ley 16.2.a)4ª [1197-01](#)

Expediente regulación de empleo. Disposición anticipada: Ley 16.1.e) [2325-00](#)

Imputación fiscal. Seguros de riesgo, mixtos o con derecho de rescate: Ley 16.1.e) [2357-00](#)

Servicios religiosos en tanatorios: Ley 16.1 [2259-00](#)

Socios-trabajadores de una SAT: Ley 16.1 [2236-00](#)

Tripulantes cabina de vuelo. Cese optativo en vuelo: Ley 16.1 [1148-01](#)

Tripulante de remolcadores de puerto: 16.1 [0926-01](#)

## GASTOS DEDUCIBLES

Cotización a la Seguridad Social:

Convenio especial: Ley 17.3.a) [1457-01](#)

Cuotas colegiales. Derechos de visados: Ley 17.3.d) [0891-01](#)

Cuotas RETA: Ley 17.3.a) [0793-01](#)

Sacerdotes y religiosos. RD 432/00: Ley 17.3.a) [0294-01](#)

## PORCENTAJES DE REDUCCIÓN

Exteriorización compromisos por pensiones. DA 35 de la Ley 14/2000: Ley 17.2.a) [0282-01](#)

Notoriamente irregulares:

Cantidades para compensación o reparación de complementos, pensiones o anualidades: Ley 17.2.a) [0479-01](#) [0942-01](#) [1776-01](#) [1815-01](#) [2097-01](#)

Cantidades por resolución del contrato laboral de mutuo acuerdo:

Imputables en más de un período impositivo. No procede: Ley 17.2.a) [0851-00](#)

Cese por mutuo acuerdo: 17.2.a) [2300-00](#)

Despido colectivo: Ley 17.2.a) [1455-01](#)  
Director de banca. Compensación vitalicia. No procede: Ley 17.2.a) [0179-01](#)  
En general: Ley 17.2.a) [1524-01](#)  
Incapacidad permanente parcial: REG 10.1.c) [2103-00](#) [1792-01](#)  
Indemnización voluntaria por despido: REG 10.1.f) [2184-00](#)  
Modificación de condiciones de trabajo: Ley 17.2.a) [2053-01](#)  
Pensión complementaria y vitalicia: Ley 17.2.a) [1888-01](#) REG 10.1.e) [1777-01](#)  
Percepción de un capital por la renuncia a la inclusión en un seguro colectivo:  
Ley 17.2.a) [1256-00](#)  
Prejubilación :  
    Premio: Ley 17.2.a) [0804-00](#)  
    Sector bancario: Ley 17.2.a) [0296-01](#) [2080-01](#) REG 10.1.f) [2293-00](#)  
Prestaciones por fallecimiento: Ley 17.2.a) [0856-00](#)  
Suspensión contrato de trabajo. No procede: Ley 17.2.a) [2027-00](#) [0885-01](#) [1475-01](#)  
REG 10.1.f) [2169-00](#)  
Traslado de centro de trabajo:  
    En general: Ley 17.2.a) [1058-01](#) REG 10.1.a) [0916-01](#)  
    Imputables en más de un período impositivo. No procede: Ley 17.2.a)  
    [1872-00](#)  
    No se aplica por traslado a otra empresa: REG 10.1.a) [2346-00](#)

Período de generación superior a dos años:

Atrasos por sentencia: Ley 17.2.a) [1588-01](#)  
BONUS plurianuales: Ley 17.2.a) [2099-00](#) [0482-01](#)  
Cobro fraccionado. Forma de calcularlo: Ley 17.2.a) [0297-01](#)  
En general: Ley 17.2.a) [1524-01](#) [2027-01](#)  
Forma de calcularlo cuando existen pagos fraccionados: Ley 17.2.a) [1012-00](#)  
Indemnización por despido percibida de forma fraccionada: Ley 17.2.a) [0519-01](#)  
Gratificación no regulada en convenio: Ley 17.2.a) [0927-01](#)  
Garantía social consistente en pagar vacaciones: Ley 17.2.a) [2186-00](#)  
Opciones sobre acciones: Ley 17.2.a) [0043-01](#) [1099-01](#)

Planes de Pensiones:

Recuperación: Ley DT 13ª [0783-01](#)  
Varios planes:  
    En general: Ley 16.2.a).3ª [0985-01](#)  
    Fecha inicial de aportación: Ley 16.2.a).3ª [2442-00](#)

Seguros temporales anuales renovables: Ley 17.2.c) [1165-01](#)

## REDUCCIONES

Amortización de cédulas hipotecarias: Ley 18 [1526-01](#)

Jubilado y minusvalía: Ley 18: [1486-01](#) [1955-01](#)

Prejubilado y minusvalía: Ley 18 [0543-01](#) [0975-01](#)

## **RENTAS EN ESPECIE**

### CONCEPTO

Abono de transporte: Ley 43.1 [1870-00](#) [1889-01](#)

Anticipos: Ley 43.1 [2296-00](#)

Curso de formación de los empleados: Ley 43.2.b [2386-00](#)

Descuento a familiares de los trabajadores: Ley 43.1 [1838-01](#)  
Enseñanza gratuita a hijos de personal del centro: Ley 43.1 [1483-01](#)  
Fondo de acción social gestionado por el comité de empresa: Ley 43.1 [0219-01](#)  
Gastos de viaje y estancias: Ley 43.1 [2313-01](#)  
Pago de las cuotas del Régimen de Autónomos de los Administradores satisfechas por la empresa: Ley 43.1 [0720-00 1147-01](#)  
Pago de parte del coste de la Seguridad Social: Ley 43.1 [1149-01](#)  
Préstamos: Ley 43.1 [2296-00](#)  
Vacaciones subvencionadas por el INSALUD: Ley 43.1 [2025-01](#)  
Vehículos personal directivo: Ley 43.2.c) [1808-00](#)  
Vivienda:  
    Oficial: Ley 43.1 [1684-00 2100-00 1482-01](#)  
    Porteros o empleados de fincas urbanas: Ley 43.1 [1864-00](#)  
    Trabajadores en minas: Ley 44.1.1º.a) [1032-01](#)

## EXCLUSIONES

Entrega de acciones:  
Varias cuestiones: Ley 43.2.a) [0518-99 0509-01 0513-01 0529-01](#) REG 71.2 [0520-01](#)  
Entrega en metálico:  
    Ayuda de comida: Ley 43.1 [2172-00](#) Ley 43.2.c) [2072-00 0633-01 1018-01](#)  
    Ayuda material didáctico: Ley 43.1 [2238-00](#)  
    Compensación para manutención: Ley 43.1 [2528-00](#)  
    Compensación transporte: Ley 43.1 [1474-01](#)  
    En sustitución del servicio de comedor de empresa: Ley 43.2.c) [2170-00](#)  
    Pago curso de inglés: Ley 43.1 [2040-01](#)  
    Suministro de carbón: Ley 43.1 [2348-00](#)  
Entrega de productos a precios rebajados:  
    Comedores de empresa: Ley 43.2.c) [2009-00](#)  
    Economato de carácter social: Ley 43.2.c) [1808-00](#)  
Seguro de enfermedad:  
    En general: REG 45 [0850-00](#)  
    Para cada miembro de la familia del empleado: Ley 43.2.f) [0184-01](#)

## VALORACIÓN

Vehículos:  
    Arrendamiento financiero: Ley 44.1.1º.b) [0498-01 1468-01](#)  
    Uso: Ley 44.1.1º.b) [2210-00](#)  
    Uso mixto: Ley 44.1.1º.b) [2261-00 1172-01](#)  
    Uso y alquiler: Ley 44.1.1º.b) [0776-01](#)  
Vivienda:  
    Administradores. Única retribución la utilización de vivienda: Ley 44.1.1º.a) [2182-00](#)

## **RESIDENCIA HABITUAL**

En territorio español:

En general: Ley 9.1 [1030-01](#)

## **RETENCIONES OTRAS RENTAS**

### CASOS

Arrendamiento de apartahotel: REG 70-2 [1031-01](#)

Arrendamiento material de megafonía: REG 70-2 [2539-00](#)

Ganancias patrimoniales en instituciones de inversión colectiva:

Desmembración usufructo/nuda propiedad: Ley 77 [0990-01](#) [1746-01](#)

Granja de cerdos: REG 70-2 [0977-01](#)

## **RETENCIONES RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES AGRÍCOLAS O GANADERAS**

### CASOS

Compra de animales por el FEGA: REG 88.4 [0345-01](#)

Subvenciones: REG 88.4 [2064-01](#)

## **RETENCIONES RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES FORESTALES**

### BASE DE RETENCIÓN

Compensación régimen especial IVA: REG 88.5 [2533-00](#)

## **RETENCIONES RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES PROFESIONALES**

### CASOS

Comisionista: REG 88.2.b).2° [2225-00](#)

Comunidad de bienes intermediadora: REG 88.2.b).2° [2540-00](#)

Condena en costas: REG 70.1 [1874-00](#)

Distribuidores de telefonía móvil: REG 88.2.b).2° [1968-00](#)

Intermediarios: REG 88.1 [0121-01](#) [0151-01](#)

Pintado de edificio: REG 88.2.a) [2087-01](#)

Pintor artístico: REG 88.2.a) [2234-00](#)

Servicios fotográficos: REG 88.2.d).1° [1786-01](#)

Subagentes de seguros: REG 88.1 [1885-01](#)

### OBLIGACIÓN DE RETENER

Empresa no residente: REG 71-1 [1011-00](#)

Comisiones satisfechas por compañías de seguros a subagentes: REG 71-1 [1973-00](#)

Comunidades de vecinos. Pagos al administrador: REG 71-1 [2004-00](#)

Condena en costas: REG 70.1 [1877-00](#)

### PORCENTAJE DE RETENCIÓN

Comunidad de bienes: REG 88.1 [1638-00](#)  
Inicio de actividad: REG 88.1 [1027-00](#) [1994-00](#) [2012-00](#) [2030-01](#)

## **RETENCIONES RENDIMIENTOS DE ARRENDAMIENTOS DE INMUEBLES**

### BASE DE RETENCIÓN

Gastos de comunidad: REG 93 [0935-01](#)  
Gastos repercutidos: REG 93 [1391-01](#) [2314-01](#)

### CASOS

Alquiler de local:

Alquilado a un particular: REG 70-2 [1503-01](#)

Imputación de gastos: REG 73 [0490-01](#)

Para uso particular: REG 70-2 [1775-01](#)

Apartamento turístico: REG 70.2 [1834-00](#)

Arrendamiento de local para dar cursos: REG 70-2 [0668-01](#)

Arrendatario persona jurídica que manifiesta destinar el piso a vivienda: REG 70-2 [1544-01](#)

En general: REG 70.2 [2071-00](#)

Inmueble de naturaleza rústica: Ley 36.2 [0199-01](#)

Inmueble destinado a vivienda de cinco menores: REG 70-2 [0417-01](#)

Mensualidad anterior alta IAE: REG 70-2 [1194-01](#)

Nave en terreno rústico: REG 70-2 [1513-01](#)

Sentencia Tribunal Supremo: REG 93 [1807-00](#) [0745-01](#)

### EXCEPCIONES

Viviendas para empleados: REG 70.3 [1478-01](#) [2030-01](#)

## **RETENCIONES DEL CAPITAL MOBILIARIO**

### CASOS

Activos financieros. Reducción: REG 73 [1195-01](#)

### BASE DE RETENCIÓN

Renta vitalicia: REG 86.5 [0907-00](#)

## **RETENCIONES RENDIMIENTOS DEL TRABAJO O INGRESOS A CUENTA**

### CASOS

Administradores: REG 75.1.2º [1702-01](#)

Compensación económica a la finalización del contrato temporal: REG 70.1 [0579-01](#)

Condena al pago de cotizaciones a la Seguridad Social: Ley 82.9 [0913-01](#)

Contrato de coaseguro: REG 78.2.1ª [1805-01](#)

Contratos fijos discontinuos: REG 80.2 [0816-00](#)  
Contrato para obra o servicio determinado: REG 80.2 [0801-00](#) [2111-00](#)  
Cursos, conferencias, proyectos de investigación: REG 75.1.3º [1769-01](#)  
Guías turísticos: Ley 82.2 [1701-01](#)  
Inferiores a las que corresponden: REG 81.2.9º [1998-00](#)  
Practicadas irregularmente: Ley 82.9 [0799-01](#)  
Premios por concursos convocados para personal: REG 7.1 [0525-01](#)  
Profesor: REG 70.1 [1343-01](#)  
Repercusión retención incorrectamente practicada: REG 81.2.9º [2021-01](#)  
Retribuciones por peonadas: REG 80.2 [0849-00](#) [0081-01](#)  
Sucesión de empresa: REG 81.4 [2289-00](#)

### LIMITE EXCLUYENTE

Pendiente sentencia separación: REG 76 [1516-01](#)

### OBLIGADOS A RETENER

Empresa no residente: REG 71-1 [1820-00](#)  
Pagos efectuados a los trabajadores por la matriz extranjera: Ley 82.2 [1002-00](#)  
Sucesión de empresa: REG 71-1 [1863-00](#)

### OBLIGACIONES DEL RETENEDOR

Certificado de haberes. Firma estampillada: REG 101.3 [0912-00](#)  
Certificado de retenciones. Distintos ejercicios: REG 101.3 [1883-01](#)

### PORCENTAJE DE RETENCIÓN

Cálculo:

Anualizar retribuciones en base a presunción de prorrogar el contrato de trabajo: REG 78.2.2ª [0170-01](#)  
Aportaciones voluntarias a planes de pensiones: REG 78.2.1ª [2299-00](#)  
Contratos inferiores al año: REG 80.2 [1489-01](#)  
Convenio especial con la Seguridad Social: REG 78.3.b [0257-01](#)  
Cuándo se aplica la retención: REG 75.1.1º [2104-00](#) [2112-00](#)  
Cuantía total de retribuciones: REG 81.2.1º [1028-01](#)  
Dos tipos de contrato con una misma entidad: Ley 82.2 [2187-00](#)  
Miembros del Conxello da Cultura Galega: Ley 83.1 [2056-01](#)  
Mínimos familiares. Ascendientes afines: REG 78.3.d) [1200-01](#)  
Pagos cuotas RETA: REG 75.1.2º [0734-00](#)  
Pagos por mutua de accidentes de trabajo: REG 80.2 [1823-01](#)  
Período de generación superior a 2 años: REG 78.3.a) [0290-01](#)  
Retribuciones variables: REG 78.2.1ª [0419-01](#)  
Socios trabajadores: REG 80.2 [1587-01](#) Tipo mínimo 2%: REG 78.2.2ª [2537-00](#)  
REG 80.2 [2074-00](#)  
Tripulantes de embarcaciones de pesca: REG 78.2.2ª [0860-00](#) [1835-00](#)  
Comunicación de datos:  
En general: REG 82.3 [0798-00](#)  
Regularización:

Bolsa de vacaciones: REG 81.2.3° [0033-01](#)  
Cálculo erróneo del tipo: REG 81.2.9° [0334-01](#)  
Contratos inferiores al año. Prorrogados: REG 8.3 [2011-00](#)  
Descuentos en nómina por falta injustificada: REG 81.2.3° [2226-00](#)  
Exceso sobre dietas por desplazamiento: REG 81.2.3° [2014-00](#)  
Fin relación laboral: REG 81.3 [2129-00 0041-01](#)  
Indemnización que excede de lo normal: REG 81.2.3° [2026-00](#)  
Momento de aplicarse: REG 81.4 [2069-00](#)  
No procede por retenciones no practicadas o inferiores: REG 81.2.9° [0031-01](#)  
Nueva contratación en el año: REG 81.3 [0984-01](#)  
Renovación de contrato de trabajo: REG 81.2.1° [0414-01](#)  
Retenciones mal aplicadas: REG 81.2.1ª [2104-01](#)

Tipo de retención:

Administradores: REG 75.1.2° [0727-00 0734-00 1806-00](#)

Atrasos:

Revisión salarial en convenio colectivo: REG 77 [0235-01](#)

Colegios profesionales: REG 75.1.2° [1015-00](#)

Contratos de investigación de profesores universitarios: REG 75.1.3° [2214-00](#)

Profesores. Ley de Reforma Universitaria: REG 75.1.3° [0743-01](#)

## **RETENCIONES SOBRE GANANCIAS Y PÉRDIDAS PATRIMONIALES**

### **OBLIGADOS A RETENER**

Instituciones de inversión colectivas domiciliadas en el extranjero: REG 71.2 [0821-01](#)

## **T**

### **TRANSPARENCIA FISCAL**

En general: Ley 65.c [1820-01](#)

Limitación de la deducción de las cuotas satisfechas y retenciones soportadas por la sociedad transparente: Ley 65.c [2183-00](#)

### **TRIBUTACIÓN CONJUNTA**

Especialidades:

Compensación de rentas:

Mínimo personal y familiar:

Unidad familiar monoparental: Ley 68 [0729-00](#)

Unidad familiar

Concepto:

Compañero sentimental: Ley 68 [0889-01](#)

Padres políticos: Ley 68 [0894-01](#)

Vida independiente: Ley 68 [0721-01](#)

# **LEY 40/1998, DE 9 DE DICIEMBRE, DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS Y OTRAS NORMAS TRIBUTARIAS.**

(B.O.E. de 10 de diciembre)

## **EXPOSICIÓN DE MOTIVOS**

### **I**

La Constitución española, en su artículo 31.1, establece que: «Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio».

Como ha señalado el Tribunal Constitucional, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas constituye uno de los pilares estructurales de nuestro sistema tributario. Se trata de un tributo en el que el principio de capacidad económica y su correlato, el de igualdad y progresividad tributaria, encuentran su más adecuada proyección. Es por ello que este Impuesto es el instrumento más idóneo para alcanzar los objetivos de redistribución de la renta y de solidaridad que la Constitución propugna y que dotan de contenido al Estado social y democrático de Derecho, dada su generalidad, como demuestra el hecho de que en sus declaraciones anuales resultan afectados 31 millones de españoles, y su capacidad recaudatoria.

El modelo actual del Impuesto que se implantó en España con la reforma tributaria iniciada en 1977 ha sufrido múltiples modificaciones a lo largo de su historia, pues ningún tributo y, menos de la importancia de éste, puede permanecer al margen de los cambios sociales, económicos, incluso tecnológicos, en los que se inscribe.

En particular, la última modificación legislativa importante del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se produjo con la Ley 18/1991, de 6 de junio, que pretendió dar respuesta a los problemas planteados por la Sentencia del Tribunal Constitucional 45/1989, de 20 de febrero, adaptando el Impuesto a las exigencias constitucionales.

Ahora bien, el tiempo transcurrido desde la modificación realizada en 1991 ha agravado los problemas que presentaba la anterior regulación. La excesiva complejidad del Impuesto con los costes indirectos de gestión que ello entraña; la dispersión, su poca coherencia y la falta de sistematización de su normativa, debida, en parte, a los repetidos ajustes, cambios y modificaciones que el Impuesto ha sufrido desde su entrada en vigor; su inusitada carga gestora, que lo ha convertido en un tributo centrado en las devoluciones y pagos anticipados y, en suma, las deficiencias funcionales que dificultan la lucha contra el fraude fiscal, han ocasionado una significativa pérdida de su elasticidad recaudatoria.

En los momentos actuales, resulta imprescindible la adaptación del Impuesto al modelo vigente en los países de nuestro entorno y, en especial, a determinadas figuras consustanciales al mismo, como el establecimiento de un mínimo personal y familiar exento de tributación. España se mueve en el contexto de un mercado único en el que las decisiones de política fiscal pueden determinar consecuencias no deseables si se

alejaban de los criterios seguidos por el resto de los países occidentales en esta materia de política fiscal. En tal marco de actuación, el impuesto ha de ser un instrumento eficaz para la creación de empleo, de fomento del ahorro y, en suma, del crecimiento económico que exige el cumplimiento del Pacto de Estabilidad y Empleo y la Unión Económica y Monetaria Europea.

Por último, el cumplimiento del compromiso político del Gobierno de introducir mayor equidad en el reparto de los tributos, y mejorar el tratamiento fiscal de las rentas del trabajo y de las personas con mayores cargas familiares, hace de todo punto necesaria la reforma del Impuesto.

## II

Al comienzo de esta legislatura, el Gobierno inició inmediatamente las modificaciones precisas para impulsar la actividad económica, favorecer la neutralidad del impuesto e impulsar el ahorro, por medio del Real Decreto-ley 7/1996, de 7 de junio, que sometió a gravamen las ganancias de capital, que con arreglo a la Ley del año 1991 quedaban exentas de tributación si el capital se inmovilizaba en un período de tiempo determinado, lo que menoscababa el principio de justicia tributaria y entorpecía al mismo tiempo el crecimiento económico. Posteriormente, se estableció un nuevo régimen de tributación para las pequeñas y medianas empresas, las cuales constituyen el núcleo de nuestra actividad económica y de empleo. A la vez, se realizaron reformas parciales en aspectos decisivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como la tarifa, cuyos parámetros se alejaban claramente de los correspondientes a un impuesto moderno; también se adoptaron medidas de apoyo a las familias, con un incremento sustancial de las deducciones familiares, y se potenció la gestión del Impuesto.

Desde otro punto de vista, el desarrollo del Estado de las Autonomías, se ha visto consolidado con el nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas aprobado en el año 1996, que se fundamenta en el principio de corresponsabilidad fiscal. Para hacer efectivo este principio, se introdujo en la estructura del Impuesto un gravamen complementario cuyo producto se destina a la financiación de las Comunidades Autónomas y que puede ser modificado por las mismas.

Sin embargo, todas estas modificaciones eran un paso previo al proyecto de revisión global del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que es el que incorpora la presente Ley.

## III

La reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en un contexto de globalización económica, y tras el éxito logrado por la sociedad española con nuestro ingreso en la tercera fase de la Unión Económica y Monetaria, requería un estudio detallado de sus consecuencias económicas y sociales. Asimismo, la incidencia del Impuesto y su generalidad necesitan de un apoyo social indudable; de ahí que en su reforma se deba implicar el mayor número posible de interlocutores sociales.

Por ello, la elaboración de esta Ley ha sido objeto de un proceso de reflexión y estudio amplio, iniciado desde el comienzo de la legislatura, que tiene su manifestación

más importante en la creación por Resolución del Secretario de Estado de Hacienda de 17 de febrero de 1997 de la «Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas».

Los trabajos de esta Comisión, presentados el 13 de febrero de 1998, supusieron un refrendo a la necesidad de la reforma del Impuesto, a la vez que aportan sólidos argumentos en favor de la misma, y se señalan sus objetivos y características generales. En este sentido, la alta calidad técnica de los trabajos de la Comisión se ha visto favorecida tanto por el perfil técnico de sus componentes (procedentes de la Administración Pública, Universidad, expertos en Hacienda Pública, Catedráticos de Derecho Financiero y Tributario, etc.) como por las valiosas opiniones externas, realizadas desde distintos ámbitos y recibidas durante sus sesiones de trabajo.

Los resultados de este laborioso proceso de información pública, los estudios económicos llevados a cabo a lo largo del mismo, los informes y análisis recibidos y las opiniones contrastadas se condensan en la Ley, en la cual el Gobierno ha tenido también en cuenta las corrientes de opinión de distintos ámbitos sociales ante los trabajos de la Comisión, así como los informes elaborados por otros órganos, y por el Consejo Económico y Social.

#### IV

La Ley está estructurada en un Título preliminar, once títulos y 90 artículos, junto con las correspondientes disposiciones adicionales, transitorias, derogatoria y finales.

En el Título preliminar se define como objeto del Impuesto la renta disponible, y se considera como tal la renta que puede utilizar el contribuyente tras atender a sus necesidades y las de los sujetos que de él dependen. Para plasmar este principio se declara la exención de un mínimo de renta que varía según las circunstancias personales y familiares del contribuyente: es éste uno de los aspectos más importantes de la reforma.

Debe destacarse que la Ley sólo regula el supuesto de obligación personal de contribuir. La regulación de la tributación de los no residentes se remite a una ley posterior.

La estructura general del Impuesto se diseña a partir del Título I, con el análisis del hecho imponible y de las rentas exentas, considerando como contribuyente a la persona física, tal y como exige la doctrina del Tribunal Constitucional. Sin embargo, la Ley tiene muy en cuenta que el contribuyente forma parte de una familia cuya protección merece un tratamiento fiscal favorable para lo que, además de la configuración del mínimo familiar antes referido, se articulan otras medidas tendentes a este fin (declaración conjunta, exención de pensiones por alimentos, deducción por inversión en la vivienda habitual, tributación favorable de las pensiones en favor de los hijos). Igualmente, el legislador ha tenido en cuenta los gastos de enfermedad y los de cuidado o atención que puedan afectar al contribuyente, a cuyo efecto se establece un mínimo personal y familiar especial para aquellas personas que se encuentran afectadas por una discapacidad de grado elevado o un estado carencial que implique la ayuda de terceras personas.

La Ley define las rentas gravables y su forma de integración y compensación.

El tratamiento de los rendimientos del trabajo mejora en grado sumo respecto a la situación anterior mediante la fijación de nuevas reducciones y, en particular, con la creación de una reducción específica para estos rendimientos que hace perder peso a la aportación de los asalariados respecto a las demás fuentes de renta.

En los rendimientos del capital inmobiliario, se suprime el rendimiento estimado de la vivienda habitual. En los rendimientos del capital mobiliario se introduce una notable mejora en la tributación del ahorro, procurando un tratamiento neutral de las distintas formas de ahorro: se aclara la fiscalidad de los sistemas alternativos a los planes de pensiones, se mejora su regulación actual al servicio de la neutralidad y se da un tratamiento sencillo y unitario, favorable al ahorro a largo plazo, a los rendimientos derivados de contratos de seguros. En este terreno se ha optado por un esquema de máxima simplicidad en la calificación, evitando las injustificadas discriminaciones actuales entre las diferentes modalidades de contratación.

La determinación del rendimiento de las actividades económicas mantiene las reglas incorporadas al impuesto en 1998, en cuya capacidad impulsora de la inversión y el empleo tiene puesta su confianza este Gobierno.

En el capítulo de ganancias y pérdidas patrimoniales se producen algunas modificaciones respecto de la normativa vigente. Destaca en este sentido la incorporación a tal concepto de las derivadas de elementos afectos a actividades económicas, con la finalidad de no introducir diferenciaciones con el resto de personas físicas.

Por su parte, la tarifa del Impuesto incorpora dos novedades dignas de ser subrayadas: la minoración de la carga tributaria, con una rebaja general de los tipos, incluidos el mínimo y el máximo, y la reducción y redefinición de los tramos, quedando perfectamente homologada con las que rigen en la mayoría de los países europeos, que se inclinan por la simplificación también en este terreno.

Junto a ello y respecto a las deducciones de la cuota, se mantienen e incluso se mejoran aquéllas que, o bien responden a un mandato constitucional, como es el caso de la adquisición de vivienda habitual, o bien favorecen el interés general, supuesto de los donativos, o resultan necesarias por razones de equilibrio territorial, como ocurre con la deducción por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla.

Dado que la reforma no pretende alterar el modelo de financiación autonómica del quinquenio 1997- 2001, se mantiene la estructura del gravamen autonómico o complementario del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas diseñado en la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de Medidas Fiscales Complementarias, con lo que se garantiza la corresponsabilidad fiscal de las Comunidades Autónomas y la suficiencia de recursos.

Por último, se incorporan a la presente Ley, por razones de coordinación legislativa, las reglas sobre regímenes especiales, la mayoría regulados hasta ahora al margen de la Ley del Impuesto, como son los de imputación de rentas y de instituciones

de inversión colectiva. Por otro lado, se modifica la normativa reguladora de la gestión del tributo; en tal línea se introducen las medidas necesarias para mejorarla y agilizarla, se reducen de manera significativa el número de declarantes, y se evita el exceso de los pagos a cuenta sobre la cuota diferencial del Impuesto. Por fin, se refuerzan las exigencias del principio de reserva de ley, a cuyo fin se establecen las condiciones y los límites correspondientes a cada modalidad integrante del sistema de ingresos a cuenta.

## **TÍTULO PRELIMINAR**

### **Naturaleza, objeto y ámbito de aplicación**

#### **Artículo 1. Naturaleza del Impuesto**

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

#### **Artículo 2. Objeto del Impuesto.**

1. Constituye el objeto de este impuesto la renta del contribuyente, entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador.

2. El Impuesto gravará la capacidad económica del contribuyente, entendida ésta como su renta disponible, que será el resultado de disminuir la renta en la cuantía del mínimo personal y familiar.

#### **Artículo 3. Configuración como Impuesto cedido parcialmente a las Comunidades Autónomas.**

1. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un impuesto cedido parcialmente, en los términos establecidos en la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, y en las normas reguladoras de la cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónoma <sup>(1)</sup>

2. Los elementos del impuesto susceptibles de regulación por las Comunidades Autónomas son las tarifas correspondientes al gravamen autonómico y las deducciones que recaigan exclusivamente sobre este último, en los términos y con los límites establecidos en las leyes.

3. El cálculo de la cuota líquida autonómica se efectuará de acuerdo con lo establecido en la presente Ley y, en su caso, en la normativa dictada por la respectiva Comunidad Autónoma. En el caso de que las Comunidades Autónomas no hayan asumido o ejercido las competencias normativas sobre este impuesto, la cuota líquida se exigirá de acuerdo con la tarifa complementaria y las deducciones establecidas por el Estado.

---

<sup>(1)</sup> Véase la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales administrativas. (B.O.E. de 31 de diciembre)

#### **Artículo 4. Ámbito de aplicación.**

1. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se aplicará en todo el territorio español.

2. Lo dispuesto en el apartado anterior se entenderá sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de Concierto y Convenio Económico en vigor, respectivamente, en los Territorios Históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra.

3. En Canarias, Ceuta y Melilla se tendrán en cuenta las especialidades previstas en su normativa específica y en esta Ley.

*\* Número de consulta: 2098-01*

*\* Descripción sucinta de los hechos: Empresa con domicilio fiscal en Madrid y que cuenta con delegaciones en otras Comunidades Autónomas, lo que incluye un centro de trabajo en Bilbao al que están adscritos 11 trabajadores.*

*\* Cuestión planteada: Si las retenciones correspondientes a los rendimientos satisfechos a los empleados adscritos al Centro de Bilbao procede ingresarlas en la Hacienda Pública Estatal o en la Diputación Foral de Bizkaia.*

*\* Contestación: Al ámbito de aplicación del IRPF se refiere el artículo 4 de la Ley del Impuesto.*

*El Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco, aprobado por la Ley 12/1981, de 13 de mayo, determina en su artículo 10 que las retenciones en la fuente por rendimientos del trabajo, en concepto de pago a cuenta por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se exigirán de modo exclusivo por la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando correspondan a los rendimientos procedentes de trabajos o servicios que se presten en el País Vasco. Esta regla genérica encuentra una excepción en los supuestos de trabajos circunstanciales con duración inferior a seis meses, realizados en el País Vasco, siempre que sean abonados por empresas o entidades que no operen en aquél.*

*Por tanto, en el presente caso, en cuanto sea de aplicación la regla general, por tratarse de rendimientos correspondientes a trabajos realizados en Vizcaya por los empleados destinados en Bilbao, el ingreso de las retenciones procederá efectuarlo en la Diputación Foral de Bizkaia.*

*Una vez determinada la Administración en la que corresponde realizar el ingreso, no puede dejar de señalarse lo dispuesto en el artículo 15 del Concierto Económico:*

*“A efectos de la liquidación del Impuesto sobre la Renta del perceptor, tendrán validez las retenciones, pagos fraccionados e ingresos a cuenta que se le hayan practicado en uno y otro territorio, sin que ello implique, caso de que dichas retenciones, ingresos o pagos se hubieran ingresado en Administración no competente, la renuncia de la otra a percibir la cantidad a que tuviera derecho”.*

*\* Fecha: 27/11/2001*

#### **Artículo 5. Tratados y convenios.**

Lo establecido en la presente Ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, de conformidad con el artículo 96 de la Constitución Española.

(<sup>2</sup>)

*\* Número de consulta: 1866-00*

*\* Descripción sucinta de los hechos: El consultante, residente habitual en España, percibe una pensión de viudedad de Alemania, donde trabajó varios años, y otra de España.*

*\* Cuestión planteada: Tratamiento en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de la pensión de viudedad alemana.*

*\* Contestación: De acuerdo con el artículo 13 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los sujetos pasivos por obligación personal de contribuir, esto es, las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español, serán gravadas por la totalidad*

---

(<sup>2</sup>) Véase la obra «Convenios de doble imposición suscritos por España y disposiciones reglamentarias» editada por el Ministerio de Economía y Hacienda (Madrid 1998)

de la renta que obtengan, con independencia del lugar donde se hubiese producido y cualquiera que sea la residencia del pagador.

No obstante, lo establecido en la normativa del Impuesto, debe entenderse sin perjuicio de lo dispuesto en los Tratados y Convenios Internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno. En el convenio suscrito con Alemania para evitar la doble imposición se establece que:

a) Si la pensión que percibe de Alemania es privada se someterá a tributación sólo en España.

b) Si la pensión es pública se someterá a tributación sólo en Alemania, dejándola exenta en España, pero deberá tenerse en cuenta para calcular el impuesto correspondiente para las restantes rentas.

A estos efectos, por pensión pública se entiende aquella que es percibida por razón de un empleo público anterior, es decir, aquella que se percibe por razón de servicios prestados a un Estado, a una de sus subdivisiones políticas o a una entidad local (por ejemplo, la pensión que perciba un funcionario).

Pensión privada será cualquier otro tipo de pensión percibida por razón de un empleo privado, en contraposición a la que se ha identificado como empleo público.

Por último, se ha de señalar que el tratamiento fiscal expuesto a lo largo de la presente consulta, será igualmente aplicable a partir de la entrada en vigor de la nueva normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la Ley 40/1998, de 9 de diciembre.

\* **Fecha:** 24/10/2000

## TÍTULO I

### Sujeción al impuesto: aspectos materiales, personales y temporales

#### CAPÍTULO I

#### Hecho imponible y rentas exentas

#### Artículo 6. Hecho imponible.

1. Constituye el hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente.
2. Componen la renta del contribuyente:

- a) Los rendimientos del trabajo.
- b) Los rendimientos del capital.
- c) Los rendimientos de las actividades económicas.
- d) Las ganancias y pérdidas patrimoniales.
- e) Las imputaciones de renta que se establezcan por ley.

3. Se presumirán retribuidas, salvo prueba en contrario, las prestaciones de bienes, derechos o servicios susceptibles de generar rendimientos del trabajo o del capital. <sup>(1)</sup>

\* **Número de consulta:** 1421-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante y su esposa tienen la intención de conceder un préstamo a cada uno de sus siete hijos, con el fin de que cada uno de ellos suscriba un contrato de seguro a un plazo mínimo de cinco años y máximo de siete. El principal del préstamo les será reintegrado una vez transcurrido el plazo previsto en el contrato de seguro.

Los préstamos se documentarán en escritura pública, y se pactará que ninguno devengue intereses.

---

<sup>(1)</sup> Véase, en el artículo 55.1.1º de esta Ley, la consulta (1660-00) de fecha 29/09/2000. Deducción por adquisición de vivienda habitual, préstamo de un familiar. Véase, asimismo, la consulta (1657-00) de fecha 29/09/2000. Deducción por adquisición de vivienda habitual, préstamo entre particulares. Véase, también, la consulta (2110-00) de fecha 20/11/2000. Deducción por adquisición de vivienda habitual, préstamo de un familiar y véase, por último, la consulta (1125-01) de fecha 07/06/2001. Deducción por adquisición de vivienda habitual, préstamo de un familiar.

**\* Cuestión planteada:** Aplicación de la presunción de onerosidad prevista en la Ley del Impuesto.

**\* Contestación:** De acuerdo con lo establecido en el artículo 6.3 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias (BOE del 10 de diciembre), la presunción de onerosidad que acompaña a las cesiones de bienes o derechos supone para los préstamos, una estimación de rendimientos que se cuantifica aplicando el tipo de interés legal del dinero en vigor el último día del período impositivo (artículo 41.2 de la Ley del Impuesto).

Ahora bien, como en reiteradas ocasiones ha señalado este Centro Directivo, esta estimación de rendimientos no opera si se prueba la gratuidad del préstamo, lo que deberá realizarse conforme a los medios de prueba generalmente admitidos en Derecho, teniendo en cuenta lo previsto en el artículo 1.227 del Código Civil, y que corresponderá valorar a los órganos de gestión e inspección de la Administración tributaria.

**\* Fecha:** 26/07/2000

**\* Número de consulta:** 1815-00

**\* Descripción sucinta de los hechos:** El consultante va a recibir de sus padres un préstamo pactado sin intereses para la adquisición de un coche.

**\* Cuestión planteada:** Medios de prueba que acrediten la existencia de un préstamo y su gratuidad.

**\* Contestación:** El artículo 6.3 de la Ley 40/98, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias establece el principio de presunción de onerosidad de las prestaciones de bienes, derechos o servicios susceptibles de generar rendimientos del trabajo o del capital, salvo que se acredite prueba en contrario.

La prueba que acredite tanto la existencia del préstamo como su gratuidad podrá realizarse por cualquiera de los medios admitidos en Derecho, correspondiendo su valoración a los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria.

**\* Fecha:** 17/10/2000

**\* Número de consulta:** 1971-00

**\* Descripción sucinta de los hechos:** Concesión de un préstamo de un padre a un hijo con un interés pactado del 0%.

**\* Cuestión planteada:** Medios de prueba de la existencia del préstamo y de su gratuidad.

**\* Contestación:** De acuerdo con lo establecido en el artículo 6.3 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias (BOE del 10 de diciembre), la presunción de onerosidad que acompaña a las cesiones de bienes o derechos supone para los préstamos, una estimación de rendimientos que se cuantifica aplicando el tipo de interés legal del dinero en vigor el último día del período impositivo (artículo 41.2 de la Ley del Impuesto), salvo prueba en contrario.

Por lo que respecta a los medios de prueba, tanto de la existencia del préstamo como de su gratuidad, podrán utilizarse cualquiera de los medios generalmente admitidos en Derecho, teniendo en cuenta lo previsto en el artículo 1227 del Código Civil, correspondiendo su valoración a los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria.

**\* Fecha:** 03/11/2000

**\* Número de consulta:** 1378-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** Préstamo sin intereses hecho a un hijo para la adquisición de una vivienda.

El préstamo está documentado y presentado ante el órgano liquidador del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

**\* Cuestión planteada:** Si dicho préstamo genera para el prestamista algún tipo de rendimiento en el IRPF.

**\* Contestación:** De acuerdo con lo establecido en el artículo 6.3 de la Ley del Impuesto, la presunción de onerosidad que acompaña a las cesiones de bienes o derechos supone para los préstamos, una estimación de rendimientos que se cuantifica aplicando el tipo de interés legal del dinero en vigor el último día del período impositivo (artículo 41.2 de la Ley del Impuesto).

Ahora bien, como en reiteradas ocasiones ha señalado este Centro Directivo, esta estimación de rendimientos no opera si se prueba la gratuidad del préstamo, lo que deberá realizarse conforme a los medios de prueba generalmente admitidos en Derecho, teniendo en cuenta lo previsto en el artículo 1.227 del Código Civil, y que corresponderá valorar a los órganos de gestión e inspección de la Administración tributaria.

**\* Fecha:** 03/07/2001

4. No estará sujeta a este impuesto la renta que se encuentre sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

#### **Artículo 7. Rentas exentas.**

Estarán exentas las siguientes rentas: <sup>(3)</sup>

a) Las prestaciones públicas extraordinarias por actos de terrorismo. <sup>(4)</sup>

*\* Número de consulta: 1884-01*

*\* Descripción sucinta de los hechos: Ayudas extraordinarias concedidas por la Comunidad de Madrid, al amparo de lo previsto en la Ley 12/1996, modificada por la Ley 7/1997, a los familiares de las víctimas de actos de terrorismo acaecidos en la Comunidad de Madrid, con resultados de muerte.*

*\* Cuestión planteada: Exención de estas ayudas en el IRPF.*

*\* Contestación: De acuerdo con el artículo 9.a) de la Ley 18/1991 y 7.a) de la Ley 40/1998, no tributarán en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas las prestaciones públicas extraordinarias que traigan por causa actos de terrorismo, tanto las de ámbito estatal reguladas en el artículo 64 de la Ley 33/1987, de 23 de diciembre, como la que es objeto de la presente consulta, prestación pública extraordinaria por actos de terrorismo acaecidos en la Comunidad Autónoma de Madrid, reconocida por esta Comunidad Autónoma al amparo de lo dispuesto en el artículo 18bis de la Ley 12/1996, de 19 de diciembre, de Ayudas a las Víctimas del Terrorismo, según modificación introducida por el artículo 1 de la Ley 7/1997, de 17 de febrero.*

*\* Fecha: 22/10/2001*

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

---

<sup>(3)</sup> El artículo 2 de la Ley 22/1986, de 23 de diciembre, por la que se conceden determinadas exenciones fiscales y aduaneras al Instituto de Relaciones Europeo-Latinoamericano (IRELA) dice: «El personal adscrito, con carácter permanente, al servicio del Instituto de Relaciones Europeo-Latinomericanas (IRELA) estará exento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por los sueldos y emolumentos percibidos del Instituto de Relaciones Europeo-Latinoamericanas (IRELA). No obstante, la cuantía de dichos sueldos y emolumentos se tendrá en cuenta a efectos de calcular el tipo de gravamen aplicable a las restantes rentas, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La anterior exención no es aplicable al personal de nacionalidad española, ni al que reside en España con anterioridad a la fecha de su contratación por el Instituto de Relaciones Europeo-Latinoamericanas.»

Véanse: El apartado 1 del artículo 75 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico Fiscal de Canarias (B.O.E. de 27 de enero).

El artículo 23 de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre de 1998, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (B.O.E. de 31 de diciembre. Corrección de errores en B.O.E. de 7 de mayo de 1999). Exención de las indemnizaciones por expropiaciones que den lugar al traslado de poblaciones.

La disposición adicional tercera de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social (B.O.E. de 30 de diciembre). Exención de los rendimientos del trabajo percibidos de la Organización Internacional de Comisiones de Valores por el Secretario general, el personal directivo y el personal laboral de la misma.

La disposición adicional sexta de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social. (B.O.E. de 30 de diciembre). Exenciones fiscales a las ayudas públicas para reparar los daños personales causados por las inundaciones en Biescas, y por la riada de Badajoz.

La disposición adicional décima de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social. (B.O.E. de 30 de diciembre). Tratamiento en el Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas de los complementos especiales al personal laboral local a que se refiere el Decreto 1182/1971, de 11 de mayo.

<sup>(4)</sup> Véase el artículo 13 de la Ley 32/1999, de 8 de octubre, de Solidaridad con las víctimas del terrorismo (B.O.E. de 9 de octubre) y el artículo 10 del Real Decreto 1912/1999, de 17 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de ejecución de la Ley 32/1999, de 8 de octubre, de Solidaridad con las Víctimas del Terrorismo (B.O.E. de 22 de diciembre).

c) Las pensiones reconocidas en favor de aquellas personas que sufrieron lesiones o mutilaciones con ocasión o como consecuencia de la guerra civil 1936/1939, ya sea por el régimen de Clases Pasivas del Estado o al amparo de la legislación especial dictada al efecto. <sup>(2)</sup>

d) Las indemnizaciones como consecuencia de responsabilidad civil por daños personales, en la cuantía legal o judicialmente reconocida.<sup>(\*)</sup> <sup>(5)</sup>

Igualmente estarán exentas las indemnizaciones por idéntico tipo de daños derivadas de contratos de seguro de accidentes, salvo aquellos cuyas primas hubieran podido reducir la base imponible o ser consideradas gasto deducible por aplicación de la regla 1ª del artículo 28, de la presente Ley, hasta la cuantía que resulte de aplicar, para el daño sufrido, el sistema para la valoración de los daños y perjuicios causados a las personas en accidentes de circulación, incorporado como anexo en la Ley sobre Responsabilidad Civil y Seguro en la Circulación de Vehículos a Motor, en su redacción dada por la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados.

#### REDACCION VIGENTE HASTA 31 DE DICIEMBRE DE 2000

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

*\* Número de consulta: 1810-00*

*\* Descripción sucinta de los hechos: La consultante y sus hijos van a percibir una indemnización por el fallecimiento del cónyuge en accidente de tráfico que ha sido reconocida y cuantificada mediante sentencia judicial.*

*\* Cuestión planteada: Tratamiento fiscal de la indicada indemnización.*

*\* Contestación: El caso consultado se trata de una indemnización judicialmente reconocida por el fallecimiento del cónyuge de la consultante en accidente de tráfico, siendo beneficiarios de la misma la consultante y los hijos de ambos. Pues bien, al tratarse de una indemnización consecuencia de responsabilidad civil por accidente de tráfico con resultado de muerte, que ha sido reconocida y cuantificada mediante sentencia judicial, está exenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en su totalidad, cualquiera que sea su importe, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 7 de la Ley del Impuesto.*

*\* Fecha: 17/10/2000*

*\* Número de consulta: 0172-01*

*\* Descripción sucinta de los hechos: Indemnización fijada judicialmente como consecuencia de accidente automovilístico.*

*\* Cuestión planteada: - Calificación de la citada indemnización a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio.*

*- Calificación de los rendimientos obtenidos de la inversión en que se hubiese materializado la inversión, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*

*- Calificación fiscal de los eventuales bienes o derechos en que se materialice la inversión de la indemnización, en el Impuesto sobre el Patrimonio.*

---

<sup>(2)</sup> Véase, en el artículo 16.2.a) de esta Ley, la consulta (1990-00), de fecha 06/11/2000. Pensión de viudedad derivada de una pensión de Caballero mutilado. Véase, asimismo, en el artículo 16.1 de la misma Ley, la consulta (0972-01) de fecha 24/04/2001. Medalla de sufrimiento por la Patria.

<sup>(\*)</sup> Nueva redacción de esta letra por el artículo 1.Uno de la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social. En vigor a partir de 1 de enero de 2001.

<sup>(5)</sup> Véanse los apartados 2. y 3. del artículo 1 de la Ley sobre Responsabilidad Civil y Seguro en la Circulación de Vehículos a Motor, según la nueva redacción dada por la Disposición Adicional Octava de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados (B.O.E. de 9 de noviembre).

Véase, asimismo, la disposición adicional tercera del Real Decreto 7/2001, de 12 de enero, por el que se aprueba el Reglamento sobre la responsabilidad civil y seguro en la circulación de vehículos a motor. (B.O.E. de 13 de enero)

**\* Contestación:** A) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En relación a la indemnización que se percibe como consecuencia de un accidente de tráfico y que ha sido fijada en virtud de resolución judicial, debe señalarse que la misma está exenta de tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al considerarlo así el artículo 7.d) de la Ley del Impuesto.

Ahora bien, querer ampliar la exención a los rendimientos que se generen por el capital percibido como indemnización, no tiene cabida en la norma legal, antes citada, pues únicamente regula la exención de las indemnizaciones establecidas en la sentencia judicial.

En consecuencia, cualquier clase de renta que se genere por el citado capital quedaría sujeta y no exenta del Impuesto.

B) Impuesto sobre el Patrimonio.

El importe percibido por el consultante en concepto de indemnización por razón de accidente automovilístico sufrido en su día es, a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio del sujeto pasivo, un elemento patrimonial que, en cuanto subsista a la fecha de devengo de dicho impuesto (31 de diciembre) y no se haya materializado en otros bienes o derechos, habrá de valorarse por su precio de mercado (artículo 24 de la Ley 19/1991, de 6 de junio), en definitiva, por su importe en dicha fecha. Los bienes o derechos en que pueda materializarse el importe total o parcial de la indemnización habrán de valorarse con arreglo a la norma específica que al respecto establezca la citada Ley 19/1991. A título de ejemplo, si se trata de un bien inmueble con arreglo a la regla de mayor valor del artículo 10, si se constituyera un depósito en entidad financiera conforme al saldo al devengo o del último trimestre (art. 12), si fueran valores negociados en mercados por el valor de negociación media del último trimestre (art. 13), etc.

En cuanto el impuesto grava el patrimonio neto de las personas físicas a la fecha del devengo, del valor de la masa patrimonial, de los elementos patrimoniales que, en su caso, la hubieren sustituido y de los restantes bienes y derechos del sujeto pasivo se deducirán, de un lado, tanto las cargas y gravámenes que recayendo específicamente sobre tales bienes o derechos disminuyan su valor como, de otro, las deudas y obligaciones personales del sujeto pasivo que estén debidamente justificadas.

**\* Fecha:** 31/01/2001

**\* Número de consulta:** 0823-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** La consultante es una entidad aseguradora autorizada para operar en los ramos de seguro de vida y accidentes. La Ley 14/2000 ha modificado el apartado d) del artículo 7 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, referente a las indemnizaciones por daños personales, derivados de contratos de seguro de accidentes.

**\* Cuestión planteada:** Si la referida exención se aplica a las indemnizaciones -incluidas en ese ámbito- derivadas de contratos de seguro que instrumenten compromisos por pensiones, en los términos de la disposición adicional primera de la Ley 8/1987, normativa de desarrollo.

**\* Contestación:** El artículo 1 de la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, ha modificado el apartado d) del artículo 7 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre de 1998, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, quedando redactado de la siguiente forma:

“Las indemnizaciones como consecuencia de responsabilidad civil por daños personales, en la cuantía legal o judicialmente reconocida.

Igualmente estarán exentas las indemnizaciones por idéntico tipo de daños derivadas de contratos de seguro de accidentes, salvo aquellos cuyas primas hubieran podido reducir la base imponible o ser consideradas gasto deducible por aplicación de la regla 1ª del artículo 28, de la presente Ley, hasta la cuantía que resulte de aplicar, para el daño sufrido, el sistema para la valoración de los daños y perjuicios causados a las personas en accidentes de circulación, incorporado como anexo en la Ley sobre Responsabilidad Civil y Seguro en la Circulación de Vehículos a Motor, en su redacción dada por la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados”.

De acuerdo con la redacción del segundo párrafo del precepto transcrito la exención se extiende a las indemnizaciones por daños personales que provengan de contratos de seguro de accidentes. La exención cuenta con dos límites adicionales. En primer lugar, que las primas no hubieran podido ser consideradas como gasto deducible ni hubieran podido reducir la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, circunstancia que no procede en este caso puesto que la norma se refiere a ciertos contratos suscritos con mutualidades de previsión social. En segundo lugar se limita cuantitativamente el importe de la exención, vinculándola con el daño sufrido.

Por tanto, a efectos de esta exención es indiferente que el contrato de seguro sea individual o un contrato que instrumente compromisos por pensiones de acuerdo con lo dispuesto en la disposición adicional primera de la Ley 8/1987.

Una segunda cuestión planteada se refiere a la cuantía de la exención en el caso de que se tratara de una indemnización según una cuantía fija establecida en el convenio colectivo aplicable a determinado sector económico.

En este sentido, hay que señalar que, si bien la exención derivada de indemnizaciones por responsabilidad civil [regulada en el primer párrafo del mismo artículo 7.d)] tiene como límite cuantitativo “la cuantía legal o judicialmente reconocida”, la exención objeto de la presente consulta (indemnizaciones derivadas de contratos de seguro de accidentes) tiene como límite la aplicación, para el daño sufrido, de “el sistema para la valoración de los daños y perjuicios causados a las personas en accidentes de circulación, incorporado como anexo en la Ley sobre Responsabilidad Civil y Seguro en la Circulación de Vehículos a Motor, en su redacción dada por la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privado”.

\* **Fecha:** 24/04/2001

e) Las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato.  
(<sup>6</sup>) (<sup>3</sup>)

\* **Número de consulta:** 0845-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** La empresa consultante está acogida al Plan de Minería y Desarrollo Alternativo de las Comarcas Mineras. De acuerdo con lo previsto en la Orden de 18 de febrero de 1998, va a reducir plantilla a comienzos del año 2000, para lo cual ha ofrecido a los trabajadores que se acojan al plan una indemnización de 45 días por año de servicio, más un importe de 6.700.000 pesetas (40.267,81 euros). Para llevar a cabo esta reducción de plantilla, se tramitará el oportuno expediente de regulación de empleo, previa aprobación por el Ministerio de Industria y Energía.

\* **Cuestión planteada:** Se desea conocer el tratamiento de esta indemnización en el IRPF.

\* **Contestación:** De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 7.e) de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y Otras Normas Tributarias, y habida cuenta que el proceso de reestructuración de la plantilla de la empresa consultante se instrumentará por medio de un expediente de regulación de empleo, gozará de exención en el impuesto la indemnización prevista en el Estatuto de los Trabajadores para este tipo de despidos, es decir, el importe equivalente a 20 días por año de servicio, con un máximo de 12 mensualidades.

El exceso sobre el citado importe habrá de tributar como rendimiento del trabajo, sujeto a la oportuna retención.

En virtud de lo previsto en el artículo 17.2.a) de la Ley 40/ 1998, el exceso sobre la cuantía exenta gozará de la reducción del 30 por 100 siempre que el tiempo de servicios prestados en la empresa por el trabajador que se acoge al expediente de regulación de empleo sea superior a dos años. Finalmente, si la indemnización se fracciona en dos o más períodos impositivos, sólo podrá aplicarse la reducción, de acuerdo con lo establecido en el artículo 10.2 del Reglamento del impuesto, aprobado por Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, si el cociente resultante de dividir el período de generación (determinado, según se expresó con anterioridad, por los años de servicios en la empresa, contados de fecha a fecha), por el número de períodos impositivos de fraccionamiento, fuera superior a dos.

Finalmente, el importe sobre el que se practique la reducción del 30 por 100 no podrá exceder del resultado de multiplicar 2.500.000 pesetas (15.025,30 euros) por el número de años de generación del rendimiento, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 17.2.a) de la Ley 40/1998 y la Disposición transitoria duodécima de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social, la cuantía anual de 2.500.000 pesetas será aplicable durante el año 2000, a efectos de practicar el correspondiente ingreso a cuenta, mientras no se apruebe una superior mediante la correspondiente norma reglamentaria.

\* **Fecha:** 14/04/2000

---

(<sup>6</sup>) Desarrollado en el artículo 1 del Reglamento del Impuesto

(<sup>3</sup>) Véase, en el artículo 16.3 de esta Ley, la consulta (2105-00) de fecha 21/11/2000. Indemnización a futbolista profesional por despido improcedente. Véase, asimismo, en el citado artículo la consulta (0773-01) de fecha 18/04/2001. Indemnización por rescisión de contrato y por despido improcedente. Véase, también, en el artículo 17.2.a) de la propia Ley, la consulta (1455-01) de fecha 12/07/2001. Cantidades percibidas por expediente de regulación de empleo.

**\* Número de consulta:** 1843-00

**\* Descripción sucinta de los hechos:** Despido declarado improcedente en contrato de Alta Dirección celebrado al amparo del Real Decreto 1382/85, de 1 de agosto.

**\* Cuestión planteada:** Consideración fiscal que, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, debe darse a las indemnizaciones que por tal motivo se abonen.

**\* Contestación:** En el caso planteado, el cese de la relación laboral que une a la empresa con el trabajador bajo un contrato de alta dirección, regulado por el Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto, se produce como consecuencia de un despido declarado improcedente.

La cuestión se centra en delimitar si las cantidades satisfechas en caso de despido improcedente por el empresario pueden subsumirse o no en el concepto de "cuantías satisfechas con carácter obligatorio", o si por el contrario, no existe para estos casos de despido improcedente cuantía obligatoria y, en consecuencia, todas las cantidades satisfechas están plenamente sometidas al Impuesto y a su sistema de retenciones a cuenta.

Si, como señala la sentencia del Tribunal Supremo de 21 de diciembre de 1995, en sus fundamentos de derecho tercero y cuarto, no existe ningún límite máximo fijado con carácter obligatorio por el Real Decreto 1.382/1985, no puede sino concluirse que la totalidad de la indemnización satisfecha estará plenamente sometida al Impuesto, y su sistema de retenciones a cuenta.

**\* Fecha:** 20/10/2000

**\* Número de consulta:** 2081-00

**\* Descripción sucinta de los hechos:** Indemnización por despido improcedente. Parte de dicha indemnización que abona la empresa excede de lo legalmente establecido en el Estatuto de los Trabajadores y la misma, por otra parte, se cobrará de forma fraccionada en distintos períodos impositivos.

**\* Cuestión planteada:** - Tratamiento fiscal que, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, debe darse a la indicada indemnización.

- Retenciones a aplicar.

**\* Contestación:** 1º. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 7.e) de la Ley del Impuesto, las cantidades que excedan de las cuantías que marcan con carácter obligatorio los artículos del Estatuto de los Trabajadores en relación a los distintos supuestos de despidos o ceses del trabajador, en función estricta al tiempo trabajado en la empresa con la que se establece la relación laboral, estarán sujetas a tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y, por ende, a su sistema de retenciones a cuenta, con la calificación de rentas de carácter irregular a efectos de su liquidación, por cuanto se consideran rendimientos del trabajo generados en función del número de años trabajados en la empresa. No obstante, si dichos excesos se cobran en forma periódica en un número de años superior a aquél en el que se entienden generados, contados desde la extinción de la relación laboral hasta la fecha fijada como final de los cobros, su calificación será de rentas de carácter regular, de acuerdo a los términos previstos en el artículo 17.2.a) de la citada Ley 40/1998, de 9 de diciembre, y 10.2 de su Reglamento, aprobado por Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero.

2º Por otra parte, en lo que se refiere al ejercicio del año 2000, en el caso de indemnización por despido declarado improcedente, en la medida que parte de dicha indemnización estuviese sometida a gravamen por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, procederá regularizar el tipo de retención en el momento en que dicha retribución -la parte de indemnización sujeta a tributación- presenta variación en relación a las tenidas en cuenta en principio para determinar la base para calcular el tipo de retención, conforme al procedimiento señalado en el artículo 78.2.1º del citado Reglamento.

3º Para los ejercicios del año 2001 y siguientes, se imputará a cada uno el correspondiente pago a cobro aplazado de la indemnización sujeta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con la calificación de rentas de carácter regular o irregular que corresponda -no se puede determinar por este Centro Directivo ante la falta de datos- a efectos de su liquidación.

En cuanto a retenciones a practicar en los respectivos años, el cálculo de las mismas se realizará conforme al procedimiento establecido en los artículos 75 y siguientes del Reglamento del Impuesto sobre la Renta, teniendo en cuenta únicamente las cantidades que en cada uno de los ejercicios se vayan a abonar.

**\* Fecha:** 16/11/2000

**\* Número de consulta:** 2295-00

**\* Descripción sucinta de los hechos:** Modificación sustancial de las condiciones de trabajo, reguladas en el artículo 41 del Estatuto de los Trabajadores.

El consultante opta por la resolución de su contrato de trabajo, percibiendo la correspondiente indemnización.

\* **Cuestión planteada:** Tratamiento fiscal, que a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, deba darse a la indicada indemnización.

\* **Contestación:** Según la documentación que se adjunta, el consultante como consecuencia de la modificación de su horario de trabajo -modificación sustancial de las condiciones de trabajo, prevista en el párrafo b) del apartado 1, del artículo 41 del Estatuto de los Trabajadores- ha optado por la rescisión de la relación laboral percibiendo por ello la correspondiente indemnización, que estaría exenta de tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas si la cuantía que se percibe es la que marca con carácter obligatorio el reiterado artículo 41 del Estatuto de los Trabajadores.

A "sensu" contrario, el exceso que, en su caso se satisfaga como indemnización sobre la cuantía obligatoria -veinte días de salario por año de servicio .... hasta un máximo de nueve meses- estará sujeto al Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas y a su sistema de retenciones a cuenta.

Por último, se hace preciso señalar, que los otros conceptos que figuran en el pacto primero cuya hoja se adjunta, deberán declararse como rendimientos del trabajo personal del contribuyente, conforme a lo dispuesto en el artículo 16.1 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En cuanto a la última cuestión, referente a la posibilidad de deducirse «las retenciones del importe comprendido dentro del concepto "indemnización" aunque no se hubieran practicado efectivamente», no se dispone de elementos suficientes para poder pronunciarse al respecto.

\* **Fecha:** 11/12/2000

\* **Número de consulta:** 2429-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** En relación al artículo 7-e) de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y Otras Normas Tributarias, se plantea la siguiente cuestión:

\* **Cuestión planteada:** ¿Qué se entiende por «normativa reguladora de la ejecución de sentencias»?

\* **Contestación:** A efectos de lo dispuesto en el artículo 7-e) de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, se entiende por «normativa reguladora de la ejecución de sentencias» que figura en dicho precepto, la que deriva de lo establecido en los artículos 235 y siguientes del Real Decreto Legislativo 2/1995, de 7 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Procedimiento Laboral.

\* **Fecha:** 22/12/2000

\* **Número de consulta:** 0082-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Indemnización por despido improcedente reconocido ante el CMAC en el año 1997. Parte de la indemnización que se abona excede de lo legalmente establecido en el Estatuto de los Trabajadores y la misma, por otra parte, se cobrará de forma fraccionada en distintos periodos impositivos.

\* **Cuestión planteada:** Tratamiento fiscal que, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, debe darse a la indicada indemnización.

- Retenciones a aplicar en los años 1998 y siguientes.

\* **Contestación:** Como cuestión de principio debe matizarse que la presente contestación se hace en base a considerar que de acuerdo a los términos del escrito de consulta, la situación laboral de referencia trata de indemnizaciones por extinción de la relación laboral en virtud de despido calificado como improcedente, reconocido en el año 1997.

Dicho lo anterior, se considera lo siguiente:

A) INDEMNIZACIÓN POR DESPIDO IMPROCEDENTE. SITUACIÓN ANTERIOR A 1 DE ENERO DE 1999.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 9 de la Ley 18/1991, las cantidades que excedan de la cuantía que corresponda a cuarenta y cinco días de salario por año de servicio, con un máximo de cuarenta y dos mensualidades, cuantía que marca con carácter obligatorio el artículo 56 del Estatuto de los Trabajadores en función estricta al tiempo trabajado en la empresa con la que se estableció la relación laboral, estará sujeta a tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y, por ende, a su sistema de retenciones a cuenta (artículo 25 de la citada Ley) con el tratamiento de renta irregular.

RETENCIONES

Como ya se ha expuesto en la descripción de los hechos, aún cuando la extinción de la relación laboral se produce el año 1997; los pagos por parte de la empresa de la indemnización, se producen en el año 1998 y siguientes, en concreto hasta enero del 2001.

De acuerdo con lo dispuesto en los artículos 98 de la ley 18/1991 y 45 de su texto reglamentario la obligación de retener a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas nace cuando se satisfagan los rendimientos, en este caso en el año 1998 y siguientes.

Por otra parte, el porcentaje de retención a aplicar sobre dichas cantidades será el que conforme a las normas fijadas en los artículos 45 y 46 del Reglamento, corresponda -como ya se indicó- al momento en que efectivamente se realice el pago.

En definitiva, como quiera que en el caso consultado ciertos pagos de las cantidades mencionadas comienzan a efectuarse en el año 1998, año en el que no existe vínculo laboral entre trabajador y empresa y, por tanto, se carece de tipo de retención previamente calculado, se deberá calcular el porcentaje teniendo en cuenta las cantidades que se van a abonar al trabajador en dicho año y la situación familiar del mismo en el referido período.

En este sentido, la base de ingresos a tener en cuenta para el cálculo del tipo de retención a aplicar en el reiterado año 1998 a las cantidades que se satisfagan, la compondrá el cociente resultante de dividir el exceso de indemnización sujeto al Impuesto por el período de generación, -a determinar en función estricta del tiempo efectivo trabajado en la empresa-, conforme a lo establecido en el artículo 46.Dos.2, último párrafo del Reglamento.

**B) SITUACIÓN A PARTIR DE 1 DE ENERO DE 1999.**

Al igual que en la normativa antigua las cantidades que excedan de las cuantías que marcan con carácter obligatorio los artículos del Estatuto de los Trabajadores en relación a los distintos supuestos de despidos o ceses del trabajador, en función estricta al tiempo trabajado en la empresa con la que se tuvo la relación laboral, estarán sujetas a tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y, por ende, a su sistema de retenciones a cuenta, con el tratamiento de rentas de carácter irregular a efectos de su liquidación, en la medida que se trata de rendimientos del trabajo generados en el número de años trabajados en la empresa. No obstante, si dichos excesos se cobran en forma periódica en un número de años superior a aquél en el que se entienden generados, contados desde la extinción de la relación laboral hasta la fecha fijada como final de los cobros, su calificación será de rentas de carácter regular, de acuerdo a los términos previstos en el artículo 17.2.a) de la citada Ley 40/1998, de 9 de diciembre, y 10.2 de su Reglamento, aprobado por Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero.

**RETENCIONES**

Para los ejercicios de los años 1999, 2000 y 2001, el cálculo de las retenciones a practicar en los respectivos años, se realizará conforme al procedimiento general establecido en los artículos 75 y siguientes del Reglamento del Impuesto sobre la Renta, teniendo en cuenta únicamente las cantidades que en cada uno de los ejercicios se vayan a abonar, es decir, se imputará a cada uno el correspondiente pago o cobro aplazado de la indemnización sujeta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con la calificación de rentas de carácter regular o irregular que proceda a efectos de su liquidación.

\* **Fecha:** 18/01/2001

\* **Número de consulta:** 0156-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** La consultante fue despedida de la empresa en la que trabajaba en septiembre de 1992, fijándose una indemnización igual a la prevista en el Estatuto de los Trabajadores para el caso del despido improcedente. En 1993, la empresa resultó insolvente, percibiendo del Fondo de Garantía Salarial las indemnizaciones a las que hace frente dicho organismo (con el límite de 25 días de salario por cada año de servicio con un máximo de un año de salario).

Posteriormente, se trabó un inmueble de la entidad deudora, procediéndose a su subasta por el juzgado de lo social, resultando adjudicatarios del mismo los trabajadores, una vez abonada la prorrata al FOGASA, quienes lo vendieron a un tercero para de ese modo recuperar parte de los créditos salariales.

Entre lo percibido del FOGASA y el importe de la venta del inmueble no se ha cubierto ni el 30 por 100 de la indemnización por despido.

\* **Cuestión planteada:** Tributación de la adjudicación del inmueble a los trabajadores y del importe de la venta del mismo a un tercero.

\* **Contestación:** En principio, las cantidades percibidas del Fondo de Garantía Salarial (FOGASA) tendrán la consideración de rendimientos del trabajo pero exentos de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 9.uno.d) de la Ley 18/1991.

Por lo que se refiere a los efectos de la adjudicación del inmueble, cabe señalar que estamos en presencia de una operación por la cual los trabajadores resultan adjudicatarios de un inmueble, pactando de forma previa su venta a un tercero. No se indica si la adjudicación es en pago o para pago de la deuda, aunque se deduce del escrito de consulta que estamos en presencia del primer supuesto.

En este caso, adjudicación en pago de deuda, estaríamos en presencia de un cobro en especie de parte de la indemnización debida, una vez descontada la parte que debe abonarse al FOGASA, por lo que

resultará de aplicación lo previsto en la letra d) del artículo 9.º de la Ley 18/1991, o de la letra e) del artículo 7 de la Ley 40/1998.

La ulterior venta del inmueble a un tercero determinará la existencia de un incremento o disminución de patrimonio (artículos 44 y ss de la Ley 18/1991) o de una ganancia o pérdida patrimonial (artículos 31 y ss de la Ley 40/1998), por la diferencia entre el valor de transmisión y el de adquisición (siendo éste último el de adjudicación minorado en la parte correspondiente al FOGASA, y actualizado en su caso mediante la aplicación de los coeficientes de actualización previstos en la correspondiente Ley de Presupuestos Generales del Estado).

\* **Fecha:** 30/01/2001

\* **Número de consulta:** 0682-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** La consultante obtuvo autorización por parte de la Dirección General de Trabajo para el despido colectivo de parte de su plantilla, a través del expediente de regulación de empleo 15/99.

Los importes comprometidos con los trabajadores se percibirán de la siguiente forma:

a) una indemnización, de una sola vez, por un importe equivalente a veinte mensualidades, y con un mínimo absoluto para parte del colectivo. Su percepción se realiza en la fecha de incorporación del empleado al expediente.

b) un complemento a la prestación de desempleo del INEM, durante dos años, hasta alcanzar el 76 por 100 de las retribuciones que percibían en activo.

c) hasta los 60 años, un complemento de lo que en su caso cobren del INEM hasta el 76 por 100 referido. A partir de los 60 años y hasta los 65 años, cobrarán las ayudas previas a la jubilación ordinaria reguladas en la Orden Ministerial de 5 de octubre de 1994, más un complemento a cargo de la empresa hasta el antedicho 76 por 100.

Por último, contrata un seguro colectivo para el pago de las cantidades referidas.

\* **Cuestión planteada:** Régimen fiscal de las prestaciones descritas.

\* **Contestación:** El artículo 7.e) de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, regula como rentas exentas:

“Las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato”.

Por su parte, el artículo 51 del Estatuto de los Trabajadores fija como indemnización en el supuesto de despido colectivo la cifra de veinte días por año de servicio, prorrateándose por meses los períodos de tiempo inferiores a un año, con un máximo de doce mensualidades. Una vez superada dicha magnitud, la calificación de las rentas constituidas por las citadas prestaciones satisfechas por la empresa que superen los importes exentos tributarán en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, teniendo en cuenta que según dispone el artículo 17.2 de la Ley 40/1998, por regla general los rendimientos íntegros del trabajo deben computarse por su importe total. No obstante, y a los efectos que aquí interesan, procederá practicar una reducción del 30 por 100, según matiza la letra a) del citado apartado, cuando los rendimientos tengan un período de generación superior a dos años y no se obtengan de forma periódica o recurrente.

Según matiza el precepto, cuando dichos rendimientos se cobren de forma fraccionada, el cómputo del período de generación deberá tener en cuenta el número de años de fraccionamiento, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

El desarrollo reglamentario se lleva a efecto por el artículo 10.2 del Reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, en virtud del cual, cuando los rendimientos del trabajo con un período de generación superior a dos años se perciban de forma fraccionada, sólo será aplicable la reducción del 30 por 100 prevista en el artículo 17.2.a) de la Ley del Impuesto, en caso de que el cociente resultante de dividir el número de años de generación, contados de fecha a fecha, entre el número de períodos impositivos de fraccionamiento, sea superior a dos. A estos efectos, el período de generación vendrá calculado de acuerdo con el tiempo durante el cual prestó sus servicios el trabajador en la empresa.

De acuerdo con los preceptos citados, cabe extraer las siguientes conclusiones:

1ª. Las cantidades percibidas, una vez superado el límite exento a que se refiere el artículo 7.e) de la Ley 40/1998, se computarán por su importe total cuando su período de generación sea igual o inferior a dos años.

2ª. Las cantidades percibidas, una vez superado el límite exento a que se refiere el artículo 7.e) de la Ley 40/1998, en la medida que tengan un período de generación superior a dos años, se computarán como sigue:

a) Cuando el cociente resultante de dividir el número de años de generación, computados de fecha a fecha, entre el número de períodos impositivos de fraccionamiento, sea superior a dos, procederá practicar la reducción del 30 por 100 en los rendimientos íntegros a que se refiere el artículo 17.2.a) de la Ley 40/1998.

b) Por contra, cuando el cociente resultante de dividir el número de años de generación, computados de fecha a fecha, entre el número de períodos impositivos de fraccionamiento, sea igual o inferior a dos, los rendimientos íntegros habrán de computarse por su importe total.

Por lo que se refiere a los períodos impositivos de fraccionamiento, hay que tener en cuenta todos y cada uno de los períodos en los que se perciben las cantidades, estén exentas o no.

Por último, la aplicación de la disposición adicional trigésimo quinta de la Ley 14/2000, de 28 de diciembre, implica que la instrumentación obligatoria a través de un contrato de seguro - adaptado a la disposición adicional primera de la Ley 8/1987 - de las prestaciones derivadas de un expediente de regulación de empleo, que se hicieran efectivas con cargo a fondos internos, no altera la aplicabilidad de la reducción del 30 por 100 previsto en el artículo 17.2.a) de la Ley 40/1998.

En consecuencia, se continuará aplicando la citada reducción a las prestaciones del contrato de seguro que se correspondan con aquellos pagos que, en virtud de lo expuesto en la presente consulta, hubieran gozado de la citada reducción en el caso de que el pago lo hubiera realizado directamente la empresa.

\* **Fecha:** 30/03/2001

\* **Número de consulta:** 0825-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** La entidad aseguradora consultante va a concertar con una empresa diversos contratos de seguro individuales con la finalidad de garantizar el abono de indemnizaciones por despido a determinados trabajadores de la empresa, como consecuencia de la rescisión de sus relaciones laborales.

El importe de las indemnizaciones se determinará mediante acto de conciliación ante el SMAC.

Con objeto de garantizar dicho pago, los contratos individuales suscritos responderán a las siguientes características:

- Tomador: la empresa.

- Prima: única, correspondiente al valor actuarial de las rentas temporales o vitalicias a las que tiene derecho el trabajador, con ocasión del despido.

- Modalidad del seguro: de rentas temporales o vitalicias.

- Sin derecho de rescate por parte del beneficiario.

Se plantean, finalmente, dos posibilidades: Una, que el beneficiario sea la empresa; y dos, que el beneficiario sea el trabajador despedido, en cuyo caso existiría derecho de reversión de la renta al cónyuge o herederos legales en caso de muerte del beneficiario.

\* **Cuestión planteada:** Implicaciones fiscales de los contratos de seguro mencionados.

\* **Contestación:** De acuerdo con el artículo 70 del Reglamento de planes y fondos de pensiones, que ha estado vigente hasta el 10 de febrero de 1999, debe considerarse sistema alternativo a planes de pensiones aquél que cubra contingencias análogas a las propias de los planes de pensiones.

En términos similares, la disposición adicional primera de la Ley 8/1987, según la redacción dada por la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados, establece que los compromisos por pensiones de las empresas con su personal, incluyendo las prestaciones causadas, podrán instrumentarse a través de contratos de seguro colectivo sobre la vida que, entre otros requisitos, han de cumplir que se vinculen a las contingencias establecidas en el artículo 8.6 de la Ley 8/1987.

El Real Decreto 1589/1999, de 15 de octubre, ha dado nueva redacción al artículo 16 del Reglamento de planes y fondos de pensiones. En dicho artículo se desarrolla la definición de las contingencias que pueden ser cubiertas por los planes de pensiones, establecidas en el citado artículo 8.6 de la Ley 8/1987.

En cuanto a la interpretación del señalado artículo, la Dirección General de Seguros sostiene que no cabe calificar como compromisos por pensiones a estos efectos aquellos supuestos que deriven de ceses voluntarios, despidos individuales calificados como improcedentes, ni los programas voluntarios de prejubilaciones ofrecidos por ciertas empresas a sus trabajadores, ya que son situaciones que objetivamente no demandan un tratamiento diferenciado respecto de las demás rentas del trabajo y que no pueden configurarse, propiamente, como situaciones enmarcables en el ámbito de las previsión social. Añade que en los casos descritos, o bien no se incurrirían en las circunstancias establecidas como "situación asimilable a jubilación", o las compensaciones del trabajo correspondientes no se derivarían de convenio colectivo o disposición equivalente, sino de sentencias judiciales o de las actas de conciliación que pueden llevarse a efecto por el trámite de ejecución de sentencias.

Como se observa, cabe señalar que los contratos objeto de la presente consulta no han de considerarse como instrumentos de previsión social, puesto que no cubren compromisos por pensiones.

*Sentado lo anterior, hay que distinguir los dos supuestos planteados: que el beneficiario de los contratos sea la empresa, o que lo sea el trabajador.*

*En el primero de los casos, las primas no serían imputables a los trabajadores. Por su parte, las prestaciones recibidas de los contratos generarían una renta gravable en la imposición personal del tomador, sometida a retención como rendimiento del capital mobiliario.*

*En cuanto a la indemnización satisfecha por la empresa a los trabajadores, el artículo 7 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, declara en su letra e) rentas exentas:*

*“Las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato”.*

*A tal efecto, el Estatuto de los Trabajadores, al que remite el artículo 7, antes señalado, establece en su artículo 56.1.a) que para los casos de despidos improcedentes, la indemnización se cifrará, en todo caso, “en cuarenta y cinco días de salario por año de servicio (...) hasta un máximo de 42 mensualidades”.*

*Por tanto, las cantidades percibidas como indemnizaciones por despidos declarados improcedentes -en el presente caso, reconocido ante el SMAC- estarán exentas de tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas hasta la cuantía que corresponda a cuarenta y cinco días de salario por año de servicio, con un máximo de cuarenta y dos mensualidades, cuantía que marca con carácter obligatorio el artículo 56 del Estatuto de los Trabajadores en función estricta al tiempo trabajado en la empresa con la que se estableció la relación laboral.*

*En definitiva, el exceso que, en su caso se satisfaga como indemnización sobre la cuantía obligatoria antes señalada, estará plenamente sujeto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a su sistema de retenciones a cuenta como un rendimiento del trabajo sin perjuicio de su tratamiento como rendimientos irregulares en la liquidación del Impuesto.*

*En cuanto al porcentaje de retención a aplicar sobre dicho rendimiento -el exceso-, será el calculado conforme a lo establecido en el artículo 46, apartado Dos, número 2, del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero.*

*Respecto del segundo de los supuestos planteados, que el beneficiario de los contratos sean los trabajadores, el tratamiento sería el siguiente:*

*Respecto de la prima satisfecha por la entidad, en la parte no exenta (por aplicación del citado artículo 7.e), debería ser imputado fiscalmente al trabajador como retribución en especie del trabajo y sometida al correspondiente ingreso a cuenta.*

*Posteriormente, las cuantías percibidas de la entidad aseguradora por parte de los trabajadores se calificarían como rendimientos del capital mobiliario, siendo de aplicación el tratamiento de las rentas vitalicias o temporales, y estando obligada a practicar la correspondiente retención la compañía de seguros.*

*La integración en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, dado que las rentas a percibir van a ser temporales o vitalicias, se hará de la siguiente manera, a tenor de lo señalado en el artículo 23.3 letras b), c), y d):*

*“b) En el caso de rentas vitalicias inmediatas, que no hayan sido adquiridas por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, se considerará rendimiento de capital mobiliario el resultado de aplicar a cada anualidad los porcentajes siguientes:*

*45 por 100, cuando el perceptor tenga menos de cuarenta años.*

*40 por 100, cuando el perceptor tenga entre cuarenta y cuarenta y nueve años.*

*35 por 100, cuando el perceptor tenga entre cincuenta y cincuenta y nueve años.*

*25 por 100, cuando el perceptor tenga entre sesenta y sesenta y nueve años.*

*20 por 100, cuando el perceptor tenga más de sesenta y nueve años.*

*Estos porcentajes serán los correspondientes a la edad del rentista en el momento de la constitución de la renta y permanecerán constantes durante toda la vigencia de la misma.*

*c) Si se trata de rentas temporales inmediatas, que no hayan sido adquiridas por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, se considerará rendimiento del capital mobiliario el resultado de aplicar a cada anualidad los porcentajes siguientes:*

*15 por 100, cuando la renta tenga una duración inferior o igual a cinco años.*

*25 por 100, cuando la renta tenga una duración superior a cinco e inferior o igual a diez años.*

*35 por 100, cuando la renta tenga una duración superior a diez e inferior o igual a quince años.*

*42 por 100, cuando la renta tenga una duración superior a quince años.*

*d) Cuando se perciban rentas diferidas, vitalicias o temporales, que no hayan sido adquiridas por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, se considerará rendimiento del capital mobiliario el resultado de aplicar a cada anualidad el porcentaje que corresponda de los previstos en las letras b) y c)*

anteriores, incrementado en la rentabilidad obtenida hasta la constitución de la renta, en la forma que reglamentariamente se determine. Cuando las rentas hayan sido adquiridas por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e intervivos, el rendimiento del capital mobiliario será, exclusivamente, el resultado de aplicar a cada anualidad el porcentaje que corresponda de los previstos en las letras b) y c) anteriores.

(...)”.

La entidad aseguradora deberá practicar la retención correspondiente aplicable a estos rendimientos, que asciende al 18 por 100, de conformidad con lo señalado en el artículo 17 del Real Decreto 2.717/1998, de 18 de diciembre.

\* **Fecha:** 24/04/2001

\* **Número de consulta:** 0838-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** En el mes de Diciembre de 1976 el consultante comenzó a prestar sus servicios como trabajador por cuenta ajena, estando sujeto al convenio nacional de la industria química del Estatuto de los Trabajadores.

En enero de 1981 fue nombrado consejero delegado de la sociedad, con todas las facultades que al Consejo corresponde legal y estatutariamente, cargo desempeñado hasta diciembre de 1999.

En diciembre de 1999, la sociedad a la que ha venido prestando sus servicios ha rescindido el contrato, llegando a un acuerdo ante el SMAC, mediante el cual reconoce la improcedencia del despido y la imposibilidad de readmitir ofreciendo el salario de tramitación y finiquito, así como una determinada cantidad en concepto de indemnización por despido.

\* **Cuestión planteada:** Tratamiento fiscal de la indemnización ¿Está exenta total o parcialmente?. En el caso de que esté sujeta, ¿qué porcentaje de retención resultará aplicable?

\* **Contestación:** En la medida en que la indemnización se derive de sus actuaciones como consejero delegado, siempre que su actividad sólo comporte la realización de cometidos inherentes a tal cargo, como quiera que esta relación laboral no es considerada "relación laboral de carácter especial", ni tampoco le es de aplicación el Estatuto de los Trabajadores, no tiene estipulada ninguna cuantía exenta en concepto de indemnización por despido.

En consecuencia las cantidades percibidas por el consultante en la medida en que procedan de su condición de miembro del consejo, tendrán la consideración de rendimientos del trabajo, de acuerdo con el artículo 16.2.e) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y como tales estarán sujetas a retención a cuenta del 40%, según prevé el artículo 75.1.2º del Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. (B.O.E. de 9 de febrero. Corrección de errores en B.O.E. de 5 de marzo), para las retribuciones que se perciban por la condición de administradores y miembros de los Consejos de Administración. No será en ningún caso de aplicación la reducción del 30% prevista en el artículo 17.2.a) de la Ley del Impuesto, ya que se trata de rendimientos que nacen ex novo a raíz de la rescisión del contrato de consejero-delegado y, por lo tanto, estos rendimientos tendrán la naturaleza de regulares.

\* **Fecha:** 27/04/2001

\* **Número de consulta:** 0884-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Exención o no de las cantidades satisfechas al personal de alta dirección en caso de despido improcedente o nulo, o de desestimiento del empresario.

\* **Contestación:** De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 7.e) de la Ley del Impuesto, en los supuestos de cese de la relación laboral especial que une a la empresa con el alto directivo, regulado por el Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto, este Centro Directivo entiende, a la vista de la Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de diciembre de 1995, (fundamentos de derecho tercero y cuarto), que al no existir ningún límite máximo fijado con carácter obligatorio por el Real Decreto 1382/1985, la totalidad de la indemnización satisfecha estará plenamente sometida al Impuesto, y su sistema de retenciones a cuenta.

\* **Fecha:** 09/05/2001

\* **Número de consulta:** 0915-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** La consultante fue despedida de la empresa en la que prestaba sus servicios al estar incluida en un expediente de regulación de empleo, percibiendo una indemnización por despido.

\* **Cuestión planteada:** Tributación de la indemnización percibida.

\* **Contestación:** De acuerdo con lo dispuesto en la letra e) del artículo 7 de la Ley del Impuesto, las cantidades que excedan de las cuantías que marcan con carácter obligatorio los artículos del Estatuto de los Trabajadores en relación a los distintos supuestos de despidos o ceses del trabajador, en función estricta al tiempo trabajado en la empresa con la que se establece la relación laboral, estarán sujetas a

tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a su sistema de retenciones a cuenta.

Por último, señalar que la parte de la indemnización percibida que exceda de la mencionada cuantía y que deba, por tanto, tributar por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, podrá beneficiarse de la reducción del 30 por 100 prevista en el artículo 17.2 de la Ley del Impuesto, cuando el período de tiempo computado para el cálculo de la indemnización, es decir, el período de generación de la misma, sea superior a dos años. También se aplicará esta reducción del 30 por 100 en el caso de que la indemnización se cobre de forma fraccionada, siempre que el cociente resultante de dividir el número de años de generación, computados de fecha a fecha, entre el número de períodos impositivos de fraccionamiento, sea superior a dos (artículo 10 del Reglamento del Impuesto)

\* **Fecha:** 17/05/2001

\* **Número de consulta:** 1461-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Indemnizaciones por extinción de la relación laboral en virtud de despido reconocido como improcedente, en fecha 8 de enero de 2001. El inicio de la relación laboral con la empresa data del día 31 de mayo de 1997.

Por otra parte, existe un documento suscrito por la anterior empresa para la que trabajó el consultante, mediante el que se compromete dicha empresa al abono de una indemnización, si el trabajador extingue su relación laboral con la nueva empresa, por causa distinta a la jubilación, invalidez, despido procedente o cese voluntario, que se calcularía en función al tiempo trabajado en ella, es decir, en el presente supuesto sería por el período comprendido entre el 1 de febrero de 1974 y el 31 de mayo de 1997.

\* **Cuestión planteada:** Tratamiento fiscal que, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tienen las indemnizaciones que se se abonen.

\* **Contestación:** 1º. Según dispone el artículo 7.e) de la Ley del Impuesto, las cantidades que excedan de las cuantías que marcan con carácter obligatorio los artículos del Estatuto de los Trabajadores en relación a los distintos supuestos de despidos o ceses del trabajador -en el presente caso por despido improcedente-, en función estricta al tiempo trabajado en la empresa con la que se establece la relación laboral, estarán sujetas a tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y, por ende, a su sistema de retenciones a cuenta.

2º. La indemnización a abonar por la anterior empresa como consecuencia del documento suscrito al que se ha hecho referencia anteriormente, responde a un acuerdo voluntario de una parte, de manera que esa indemnización no tiene el carácter de obligatoria por norma legal o reglamentaria a que se refiere el artículo 7.e), de la Ley del Impuesto y, por tanto, no goza de la exención en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, estando, en consecuencia, sujeta en su totalidad al Impuesto sobre la Renta y a su sistema de retenciones, que se calcularán conforme al procedente señalado en el artículo 78.2.1º del Reglamento del Impuesto.

\* **Fecha:** 12/07/2001

\* **Número de consulta:** 1469-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Con fecha 31 de diciembre de 2000 se procede por parte de la Fundación consultante al despido de un trabajador.

Después de diversas actuaciones, el trabajador despedido y la Fundación de referencia, llegan al acuerdo de reconocer el despido como improcedente en Acto de Conciliación ante el Magistrado-Juez del Juzgado de lo Social, el día 10 de abril de 2001, contemplándose el pago, por consiguiente, de la correspondiente indemnización por despido, liquidación final y salarios de tramitación desde el 1 de enero de 2001 hasta la fecha del Acto de Conciliación, es decir, el citado día 10 de abril de 2001.

\* **Cuestión planteada:** - Tratamiento fiscal de las cantidades que se abonan, en especial, en lo que se refiere al cálculo de retenciones.

- Incidencia en dicho cálculo de la circunstancia de que el trabajador satisface anualidades por alimentos.

\* **Contestación:** En relación a dichas cuestiones se informa lo siguiente:

1º. De acuerdo con lo establecido en el artículo 7.e) de la Ley del Impuesto, las cantidades percibidas como indemnizaciones por despidos declarados improcedentes -en el presente caso, reconocido ante el Juzgado de lo Social- estarán exentas de tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas hasta la cuantía que corresponda a cuarenta y cinco días de salario por año de servicio, con un máximo de cuarenta y dos mensualidades, cuantía que marca con carácter obligatorio el artículo 56 del Estatuto de los Trabajadores en función estricta al tiempo trabajado en la empresa, la Fundación con la que se estableció la relación laboral.

En consecuencia, los excesos que, en su caso, se pacten sobre la cuantía obligatoria antes señalada, conjuntamente con la cantidad resultante de la liquidación (finiquito) y los salarios de tramitación, estarán plenamente sujetos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a su sistema de retenciones a cuenta como rendimientos del trabajo, según el artículo 16 de la Ley del Impuesto.

2º. En materia de retenciones, señalar con carácter general que para calcular el porcentaje de retenciones correspondiente a aplicar a las cantidades que se satisfagan por los conceptos anteriormente señalados, se estará al procedimiento general establecido en el artículo 78 del Reglamento de Impuesto.

En referencia a las cuestiones concretamente planteadas, se estaría a lo siguiente:

a) La cuantía total de las retribuciones del trabajo a tener en cuenta, a efectos de la base para calcular el tipo de retención (art. 78), serán única y exclusivamente la que correspondan al periodo de tiempo comprendido entre el día 1 de enero de 2001 y el día 10 de abril del mismo año. Dicha cuantía la conforman, según los términos de la consulta, los salarios de trámite que ascienden a 1.218.955 pesetas brutas.

b) Para el caso de que el trabajador esté obligado a satisfacer anualidades por alimentos por un importe anual de 1.320.000 pesetas, dicha cantidad sería la que, a efectos de lo dispuesto en el artículo 79.2 del Reglamento del Impuesto, deberá tenerse en cuenta.

c) Por último, aunque no parece que sea el caso, si el trabajador estuviera obligado a satisfacer por resolución judicial una pensión compensatoria a su cónyuge, a los efectos de lo dispuesto en el artículo 78.3.f) del Reglamento, el importe a considerar de dicha pensión para minorar la cuantía total de las retribuciones del trabajo, sería igualmente el importe anual a satisfacer.

\* **Fecha:** 13/07/2001

\* **Número de consulta:** 1604-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Como consecuencia de un expediente de regulación de empleo la empresa se compromete a complementar durante el plazo de 7 años la prestación por desempleo y las ayudas previas a la jubilación ordinaria, mediante el pago de unos complementos salariales de forma periódica.

\* **Cuestión planteada:** - Posibilidad de aplicar la exención contenida en el artículo 7 e) de la Ley 40/1998.

- Tratamiento fiscal aplicable al importe de los complementos salariales una vez superada la cuantía establecida como obligatoria por el Estatuto de los Trabajadores.

\* **Contestación:** De acuerdo con lo determinado en los artículos 7,e) y 17.2 de la Ley del Impuesto y 10.2 de su texto reglamentario, cabe extraer las siguientes conclusiones:

1ª. Las cantidades percibidas, una vez superado el límite exento a que se refiere el artículo 7.e) de la Ley 40/1998, se computarán por su importe total cuando su periodo de generación sea igual o inferior a dos años.

2ª. Las cantidades percibidas, una vez superado el límite exento a que se refiere el artículo 7.e) de la Ley 40/1998, en la medida que tengan un periodo de generación superior a dos años, se computarán como sigue:

a) Cuando el cociente resultante de dividir el número de años de generación, computados de fecha a fecha, entre el número de periodos impositivos de fraccionamiento, sea superior a dos, procederá practicar la reducción del 30 por 100 en los rendimientos íntegros a que se refiere el artículo 17.2.a) de la Ley 40/1998, teniendo en cuenta el límite anteriormente señalado.

b) Por contra, cuando el cociente resultante de dividir el número de años de generación, computados de fecha a fecha, entre el número de periodos impositivos de fraccionamiento, sea igual o inferior a dos, los rendimientos íntegros habrán de computarse por su importe total.

Todas las cantidades satisfechas por la empresa que, en virtud de lo establecido anteriormente, estén sujetas y no exentas al Impuesto, estarán sometidas al sistema de retenciones e ingresos a cuenta, cuyo cálculo se efectuará según lo dispuesto en los artículos 75 y siguientes del Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE de 9 de febrero).

\* **Fecha:** 29/08/2001

\* **Número de consulta:** 1670-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** La entidad consultante es la dominante de un grupo de empresas, en cuyo ámbito existe movilidad interna de los empleados, atendiendo a las necesidades de recursos humanos dentro del grupo. Con carácter general, los empleados de una empresa reciben una oferta individual para incorporarse a otras empresas del grupo. En estos casos, de acuerdo con lo previsto en el Convenio Colectivo 2001-2002, los empleados pueden solicitar la baja en la entidad consultante incorporándose a la otra, o solicitar su pase a la situación de excedencia especial con carácter temporal (el periodo mínimo es de un año prorrogable otro más).

*En los casos de despidos o ceses de los trabajadores, la antigüedad que tienen en cuenta para el cálculo de la indemnización laboral es la correspondiente al grupo de empresas y no al tiempo de servicio en la última empresa del grupo.*

*\* **Cuestión planteada:** Aplicación de la exención prevista en el artículo 7.e) de Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias.*

*\* **Contestación:** Es doctrina reiterada de este Centro Directivo que, a efectos de la aplicación de la exención establecida en el artículo 7.e) de la Ley del Impuesto, el cálculo de la indemnización debe realizarse de acuerdo con las normas del Estatuto de los Trabajadores, su normativa de desarrollo o la de ejecución de sentencias, de tal modo que el número de años de servicio a tener en cuenta serán aquellos que, de no mediar acuerdo, individual o colectivo, se deban considerar para el cálculo de la indemnización; es decir, que el importe exento habrá de calcularse teniendo en cuenta el número de años de servicio en la empresa en la que se produce el despido, y no la antigüedad reconocida en virtud de pacto o contrato, individual o colectivo.*

*En este sentido debe recordarse que una cosa es la antigüedad y otra distinta es el número de años de servicio a los que se refiere el artículo 56.1 del Estatuto de los Trabajadores, como reiteradamente ha señalado el Tribunal Supremo, pudiendo citarse, entre otras, la sentencia de 21 de marzo de 2000 donde se señala de forma expresa que “el tiempo de servicios que debe computarse a efectos del cálculo de la indemnización por despido improcedente guarda relación con el de trabajo realizado, de modo que la antigüedad reconocida fuera de éste módulo, solamente incide en el cálculo de la indemnización por despido, cuando fuera, así, expresamente reconocida por pacto individual o en el orden normativo aplicable”. Debe matizarse que aún en el caso a que se refiere esta sentencia, que se reconozca con pacto individual o colectivo, o por la normativa aplicable, una determinada antigüedad a efectos de la indemnización por despido, la exención sólo alcanzaría al número de años de servicio efectivamente prestados al mismo empleador, y no aplicándose la misma al resto de la indemnización.*

*En este punto debe abordarse el tratamiento de las indemnizaciones por despido en el marco de los grupos de empresas en el ámbito de las relaciones laborales, que han sido configurados por el Tribunal Supremo en torno a una serie de requisitos, destacando entre otros: 1) el funcionamiento integrado o unitario de las organizaciones de trabajo de las empresas del grupo; 2) la prestación de trabajo indistinta o común, simultánea o sucesiva, a favor de varios empresarios...etc.*

*Como se ha señalado con anterioridad, la cuantía de la exención depende de un dato objetivo: que su importe sea, estrictamente, aquél al que tendría derecho el contribuyente en ausencia de todo pacto o convenio, individual o colectivo.*

*En consecuencia, cuando estamos en presencia de indemnizaciones satisfechas por el empleador en el seno de un grupo de empresas desde la óptica laboral, hay que acudir a la indemnización obligatoria de acuerdo con el Estatuto de los Trabajadores. En estos casos, al igual que en los anteriores, la indemnización exenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas dependerá del número de años de servicio que deban tenerse en cuenta: los prestados en la última empresa del grupo en la que el contribuyente ha prestado sus servicios o los prestados en el seno del grupo.*

*La jurisprudencia del Tribunal Supremo al configurar la doctrina de los grupos de empresas en las relaciones laborales, parte del entendimiento de que estamos en presencia de un único empleador. Lógicamente, en estas ocasiones el número de años de servicio a considerar son los trabajados para el grupo, en cuanto empleador, por lo que la cuantía de la indemnización exenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se calculará teniendo en cuenta esta variable.*

*\* **Fecha:** 14/09/2001*

*\* **Número de consulta:** 1793-01*

*\* **Descripción sucinta de los hechos:** Por sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, la empresa consultante tiene que satisfacer una indemnización por despido a un alto directivo. La indemnización se fija a razón de 45 días por año trabajado, computándose el tiempo correspondiente a la relación laboral común y a la relación laboral especial.*

*\* **Cuestión planteada:** Sometimiento a retención de la citada indemnización.*

*\* **Contestación:** El planteamiento inicial respecto a las indemnizaciones por despido del personal de alta dirección tiene una importante matización en los supuestos en que a la relación laboral especial precedía una relación laboral común que unía previamente a empresa y trabajador. En estos casos, laboralmente (art. 9, RD 1382/1985), caben dos posibilidades:*

- que la relación especial sustituya a la común anterior*
- que la relación laboral común anterior simplemente se suspenda, reanudándose cuando se extinga la relación laboral especial.*

*Ante esta última posibilidad, si no se produce esa reanudación, el tratamiento tributario que corresponde a la indemnización por despido improcedente se reconduce al ámbito de la exención del*

artículo 7.e), de la Ley del Impuesto, pues en tal caso ya estamos (en cuanto al período correspondiente a la relación laboral común) en presencia de una cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores (en este caso la establecida en su artículo 56.1: 45 días por año de servicio con un máximo de 42 mensualidades). A esta cuantía se refiere la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid cuando concluye que “la cláusula indemnizatoria en la garantía promocional de actor, pues a su través se le reconoció el derecho al cómputo a efectos indemnizatorios de los servicios laborales prestados al grupo, en la cuantía prevista en el Estatuto de los Trabajadores”.

Por tanto, teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 70 del Reglamento del IRPF, que determina el no sometimiento a retención de las rentas exentas, solamente existirá obligación de practicar retención sobre aquella parte de la indemnización no amparada por la exención.

\* **Fecha:** 01/10/2001

\* **Número de consulta:** 2036-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Indemnización por despido improcedente de un trabajador de la sociedad consultante.

La relación laboral que unía a empresa y trabajador ha tenido la siguiente evolución:

- El 4 de marzo de 1968, la empresa XXX, S.A. le contrata en régimen de laboral común, finalizando la misma el 7 de enero de 1976.

- El 1 de junio de 1979 se vuelve a contratar al mismo trabajador también mediante un contrato de relación laboral común como Adjunto al Vice-Presidente del Área Europea.

- En enero de 1980 el trabajador es ascendido a Gerente de la Sociedad otorgándosele poderes suficientes para realizar, por sí sólo en representación de la misma, todas las funciones necesarias para el funcionamiento ordinario de la entidad.

- Mediante carta firmada en 1981, la empresa reconoce al trabajador la antigüedad devengada con carácter previo a su reincorporación a la misma.

- Con efectos 1 de enero de 1999, XXX, S.A. fue absorbida por YYY, S.A. Como consecuencia de dicha fusión los poderes del trabajador son revocados y se le otorga nuevo apoderamiento mancomunado para realizar las operaciones corrientes de una de las cinco divisiones integradas en YYY, SA.

- En ningún momento se ha firmado con el trabajador contrato alguno acogido al Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto, por el que se regula la relación laboral de carácter especial del personal de alta dirección.

- En el mes de junio de 2001, la sociedad rescinde la relación laboral procediendo al despido del trabajador. En el acta de conciliación se establece que el trabajador tiene derecho a percibir la indemnización por despido establecida en el artículo 56.1 del Estatuto de los Trabajadores, computando para este cálculo la antigüedad del trabajador desde junio de 1979 hasta la fecha del despido, más su antigüedad anterior en la sociedad (8 años).

\* **Cuestión planteada:** Tratamiento en el IRPF de la citada indemnización.

\* **Contestación:** Conforme con lo dispuesto en el artículo 7.e) de la Ley del Impuesto, cabe afirmar que la parte de la indemnización correspondiente al reconocimiento de la antigüedad previa a la relación laboral que ahora se extingue y que motiva la indemnización no se encuentra amparada por la exención, pues su cuantía deriva de un acuerdo y no de la establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores o en sus normas de desarrollo.

Respecto al resto de la indemnización, el hecho de que se haya producido una fusión por absorción de la sociedad donde el trabajador venía prestando sus servicios y que realizara funciones de alta dirección obliga a realizar las siguientes matizaciones:

- En la medida en que la absorción comporte laboralmente una sucesión de empresa, al no extinguirse la relación laboral y subrogarse el nuevo empresario en los derechos y obligaciones del anterior, el cómputo de años de servicio en la empresa, a efectos de determinar la indemnización exenta, tendría que tener en cuenta el tiempo trabajado en la empresa absorbida.

- El hecho de que no se haya firmado un contrato acogido al Real Decreto 1382/1985 (relación laboral de carácter especial del personal de alta dirección) no es óbice para considerar la posible existencia de tal relación especial. A este respecto se estará a lo establecido en el artículo 1º.Dos de dicha norma y a lo dispuesto por el Tribunal Supremo en sentencia de 23 de junio de 1993 (fundamento de derecho segundo). Sin entrar a valorar (por no ser competencia de este Centro) si en el presente supuesto estamos en presencia de esta relación laboral especial, las consideraciones anteriores se hace necesario ponerlas de manifiesto para analizar el tratamiento tributario de la indemnización por despido del personal de alta dirección.

En los supuestos de cese de la relación laboral especial del personal de alta dirección este Centro Directivo entiende, a la vista de la Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de diciembre de 1995, (fundamentos de derecho tercero y cuarto), que al no existir ningún límite máximo fijado con carácter

obligatorio por el Real Decreto 1382/1985, la totalidad de la indemnización satisfecha estará plenamente sometida al Impuesto y su sistema de retenciones a cuenta.

Ahora bien, este planteamiento inicial respecto a las indemnizaciones por despido del personal de alta dirección tiene una importante matización en los supuestos en que a la relación laboral especial precedía una relación laboral común que unía previamente a empresa y trabajador. En estos casos, laboralmente (art. 9, RD 1382/1985), cabe dos posibilidades:

- que la relación especial sustituya a la común anterior (lo que deberá especificarse por escrito).
- que la relación laboral común anterior simplemente se suspenda, reanudándose cuando se extinga la relación laboral especial. (posibilidad que prevalece de no existir la especificación anterior).

Ante esta última posibilidad, si no se produce esa reanudación, el tratamiento tributario que corresponde a la indemnización por despido improcedente (en la parte correspondiente a la relación laboral común) se reconduce el ámbito de la exención del artículo 7.e), de la Ley del Impuesto, pues en tal caso ya estamos (en cuanto al período correspondiente a la relación laboral común) en presencia de una cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores (en este caso la establecida en su artículo 56.1: 45 días por año de servicio con un máximo de 42 mensualidades).

Si, conforme con todo lo expuesto, procede calificar como relación laboral especial de alta dirección la que unía a empresa y trabajador, la cuantía indemnizatoria correspondiente a esta relación tampoco estaría amparada por la exención.

Finalmente, respecto a la reducción del 30 por 100 del artículo 17.2 a) de la Ley del Impuesto, la misma será aplicable respecto al importe de la indemnización no exenta al tener ésta un período de generación superior a dos años, debiendo tenerse en cuenta que “la cuantía del rendimiento sobre la que se aplicará la reducción del 30 por 100 no podrá superar el importe que resulte de multiplicar el salario medio anual del conjunto de los declarantes en el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas (2.895.116 ptas/17.400 euros en 2001) por el número de años de generación del rendimiento”.

\* **Fecha:** 14/11/2001

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

Asimismo, las prestaciones reconocidas a los profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos por las mutualidades de previsión social que actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social mencionado, siempre que se trate de prestaciones en situaciones idénticas a las previstas para la incapacidad permanente absoluta o gran invalidez de la Seguridad Social.

La cuantía exenta tendrá como límite el importe de la prestación máxima que reconozca la Seguridad Social por el concepto que corresponda. El exceso tributaría como rendimiento del trabajo, entendiéndose producido, en caso de concurrencia de prestaciones de la Seguridad Social y de las mutualidades antes citadas, en las prestaciones de estas últimas.

\* **Número de consulta:** 2411-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante, funcionario, se encuentra en situación de invalidez permanente total para el trabajo.

Como consecuencia de ello, percibe la correspondiente prestación del Régimen de Clases Pasivas del Estado y, además, como complemento a la anterior, otra de Muface.

\* **Cuestión planteada:** Tratamiento que, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, debe darse a la prestación que se satisface por parte de Muface.

\* **Contestación:** De acuerdo con lo establecido en el artículo 7.f) de la Ley del Impuesto, estarían exentas las pensiones que se abonen por sus correspondientes mutualidades a los funcionarios de las Administraciones Públicas, en cuanto respondan al concepto o sean consecuencia de su situación de inutilidad o incapacidad permanente absoluta o gran invalidez, en el presente caso MUFACE, como complemento a las que perciben del Régimen de Clases Pasivas del Estado por esa misma situación, cuya exención se establece en la letra g) del citado artículo 7 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre.

\* **Fecha:** 21/12/2000

\* **Número de consulta:** 0340-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** La consultante, en el año 1990 se jubiló por invalidez permanente para el servicio.

Como consecuencia de ello, percibe la correspondiente pensión del Régimen de Clases Pasivas del Estado y, además, como complemento a la anterior, otra de Muface.

**\* Cuestión planteada:** Tratamiento que, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, debe darse a la prestación que se satisface por parte de Muface.

**\* Contestación:** El artículo 7 -rentas exentas- de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, en su apartado f), primer párrafo, considera como tales: "las prestaciones reconocidas al contribuyente por la Seguridad Social o por las entidades que la sustituyan como consecuencia de incapacidad permanente absoluta o gran invalidez".

De acuerdo a ello, estarían exentas las pensiones que se abonen por sus correspondientes mutualidades a los funcionarios de las Administraciones Públicas, en cuanto respondan al concepto o sean consecuencia de su situación de inutilidad o incapacidad permanente absoluta o gran invalidez, en el presente caso MUFACE, como complemento a las que perciben del Régimen de Clases Pasivas del Estado por esa misma situación, cuya exención se establece en la letra g) del citado artículo 7 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre.

**\* Fecha:** 19/02/2001

**\* Número de consulta:** 0415-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** La consultante es perceptora de una "pensión vejez SOVI por invalidez" del Instituto Nacional de la Seguridad Social.

**\* Cuestión planteada:** - Tratamiento fiscal que, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, debe darse a la indicada prestación.

**\* Contestación:** En el escrito de consulta y demás documentación que se adjunta, se pone de manifiesto que la consultante es perceptora de una prestación del Instituto Nacional de la Seguridad Social en concepto de "pensión vejez SOVI por invalidez", sin que se especifique el grado de invalidez de la misma, que sería determinante para extraer las consecuencias fiscales de la indicada prestación.

En relación a dicho escrito se hace preciso señalar que a este Centro Directivo no le corresponde, por razón de competencias, el determinar el grado o calificación de la pensión de invalidez, pues se entiende que, en tales casos, sería el organismo que concede las indicadas prestaciones, en el presente caso el Instituto Nacional de la Seguridad Social, a la luz de la normativa propia de la materia y de las circunstancias personales aplicables al caso.

**\* Fecha:** 26/02/2001

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

**\* Número de consulta:** 2131-00

**\* Descripción sucinta de los hechos:** Pensiones de orfandad del régimen de Clases Pasivas del Estado percibidas por personas mayores de edad incapacitadas.

**\* Cuestión planteada:** - Consideración fiscal a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

**\* Contestación:** En el supuesto concreto de pensiones a favor de huérfanos incapacitados, las indicadas prestaciones estarían exentas de gravamen por el Impuesto sobre la Renta, al satisfacerse como causa de la incapacidad del hijo para todo tipo de trabajo, situación ésta -de incapacidad para todo trabajo- que es condición indispensable para el reconocimiento al derecho de tal prestación. Dicha exención requerirá que se cumplan los términos previstos en el artículo 7.g) de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, que consideran rentas exentas: «las pensiones por inutilidad o incapacidad permanente del régimen de clases pasivas, siempre que la lesión o enfermedad que hubiera sido causa de las mismas inhabilitare por completo al perceptor de la pensión para toda profesión u oficio».

**\* Fecha:** 21/11/2000

**\* Número de consulta:** 0976-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** Perceptor de pensión con cargo al Régimen de Clases Pasivas del Estado por Incapacidad Permanente Absoluta.

Sobre dicha pensión se practican retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, desde el año 1994.

**\* Cuestión planteada:** Consideración fiscal al respecto.

**\* Contestación:** En relación a dichas pensiones por incapacidad permanente procede considerar lo siguiente:

1º. La Ley 18/1991, referente a rentas exentas, incluía entre éstas, en su apartado Uno, letra c) a: «Las pensiones por inutilidad o incapacidad permanente para el servicio de los funcionarios de las Administraciones Públicas».

Por tanto, por los ingresos provenientes de dicha situación de inutilidad permanente, no se estaba obligado a presentar la declaración del Impuesto sobre la Renta, cualquiera que fuese la cuantía de los mismos.

A partir del día 1 de enero de 1994 y de conformidad con la redacción que se dio al artículo 9.Uno.c) de la Ley del Impuesto, por el artículo 62 de la Ley 21/1993, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1994, en las prestaciones de inutilidad o incapacidad permanente -a los efectos antes señalados de la consideración de rentas exentas- debe concurrir el requisito o circunstancia de que el grado de disminución física o psíquica que las motiva sea constitutivo de una «gran invalidez».

A sensu contrario, estaban sujetas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a su sistema de retenciones a cuenta las pensiones por incapacidad de los funcionarios cuando el grado de disminución física o psíquica no fuese constitutivo de «gran invalidez».

Esta situación, sin embargo, fue alterada por la Sentencia del Tribunal Constitucional de 22 de julio de 1996 que declara inconstitucional el artículo 62 de la Ley 21/1993, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1994, en el que se dio nueva redacción al artículo 9.1.c) de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, «en la medida que viene a suprimir, únicamente para los funcionarios de las Administraciones Públicas que se hallen en situación de incapacidad permanente absoluta» (sic) la exención de la que disfrutaban con anterioridad en el IRPF.

Por lo tanto, y de acuerdo con esta Sentencia, en los años 1994, 1995 y 1996, la exención deberá extenderse a los funcionarios de las Administraciones Públicas que se encontrasen en situación de inutilidad o incapacidad permanente absoluta. En resumen, quienes se encontrasen en esta situación, podían solicitar la devolución de lo indebidamente ingresado por este concepto, en los ejercicios 1994 y 1995, así como por las retenciones que se les hubieran efectuado durante el ejercicio 1996.

Por lo que respecta al ejercicio de 1997, se hace preciso señalar que el artículo 9.Uno.c) de la Ley 18/1991, tiene una nueva redacción que ha sido efectuada por el artículo 14 de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, en cuya virtud gozan de exención en el IRPF: «Las pensiones por inutilidad o incapacidad permanente para el servicio de los funcionarios de las Administraciones Públicas, siempre que la lesión o enfermedad que hubiese sido causa de las mismas inhabilitasen por completo al perceptor para toda profesión u oficio». Esta misma redacción está vigente desde el 1 de enero de 1999, a la vista del artículo 7.g) de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias.

2º.- Ahora bien, señalado el tratamiento fiscal que corresponde a este tipo de prestaciones cuestión distinta es –y que no le corresponde en este Centro Directivo informar- el procedimiento en virtud del cuál se tiene que acreditar la situación de incapacidad con los requisitos que requiere la normativa del Impuesto sobre la Renta, para que «las pensiones por inutilidad o incapacidad permanente del régimen de clases pasivas» se consideren rentas exentas y, en consecuencia, no sean objeto de la práctica de retenciones.

A este respecto debe señalarse que en fecha 29 de mayo de 1998, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, ha declarado como doctrina legal, en referencia a la exención de las prestaciones por incapacidad permanente de los funcionarios públicos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas «que el funcionario jubilado por incapacidad permanente para el servicio que se considere con derecho a la exención, prevista y regulada en el artículo 9º, apartado 1, letra c) de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, según la redacción dada por el artículo 14 de la Ley 13/1996, citada, debe instar de los Órganos competentes del Ministerio de Economía y Hacienda el reconocimiento, de conformidad con lo previsto en la Orden la Presidencia de Gobierno, de 22 de noviembre de 1996, de que se halla «inhabilitado por completo para toda profesión u oficio», como presupuesto del derecho a la exención de la pensión de jubilación por inutilidad o incapacidad permanente para el servicio de los funcionarios de la Administración Pública.»

En consecuencia, el órgano competente en lo que se refiere al procedimiento para solicitar el grado de invalidez que permite aplicar la exención es la Dirección General de Costes de Personal y Pensiones Públicas del Ministerio de Hacienda.

**\* Fecha:** 24/05/2001

h) Las prestaciones familiares por hijo a cargo reguladas en el capítulo IX del título II del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por Real

Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio.

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

*\* Número de consulta: 0909-00*

*\* Cuestión planteada: Tratamiento fiscal de la remuneración del acogimiento familiar de menores.*

*\* Contestación: Del análisis del artículo 7.i) de la Ley del Impuesto se deduce que debe concurrir la condición, entre otras, y a los efectos que aquí interesan para que las cantidades percibidas de instituciones públicas con motivo del acogimiento de menores disfruten de exención de que las personas objeto del acogimiento estén afectadas por una situación de minusvalía, entendiéndose que ostentan la condición de minusválido a estos efectos aquellos contribuyentes con un grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100, según señala el artículo 67 del Reglamento del Impuesto.*

*En defecto de la condición de minusválido en los términos previstos, las compensaciones económicas de los acogimientos familiares de menores se encuentran sometidas a tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y, por ende, a su sistema de retenciones a cuenta, como rendimientos del trabajo, de conformidad a lo previsto en el artículo 16.1 de la citada Ley del Impuesto.*

*El acogimiento de menores, en los términos previstos en la legislación civil aplicable, sea o no remunerador, puede dar derecho a la reducción de la base imponible en concepto de "mínimo familiar" en determinadas cantidades, conforme indica el artículo 40.3 de la Ley, al asimilar al concepto de descendientes a las personas vinculadas al contribuyente por razón de tutela y acogimiento.*

*Por último, se hace preciso señalar que en materia de retenciones, si procediera la reducción descrita en el punto 2º anterior por "mínimo familiar", tal circunstancia debería tenerse en cuenta a efectos del cálculo del tipo de retención a aplicar sobre los rendimientos del trabajo -se entiende en los casos en que el beneficiario de la ayuda sea receptor de este tipo de rentas-, según lo establecido en el artículo 78.3.d) del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de 5 de febrero de 1999, para lo cual deberá ponerse en conocimiento del pagador.*

*\* Fecha: 19/04/2000*

*\* Número de consulta: 0168-01*

*\* Descripción sucinta de los hechos: La Diputación de XXX pretende poner en marcha un "Programa de Acogimiento de Mayores en Familias", al objeto de proporcionarles una atención integral y adecuada a sus necesidades.*

*Puede ser acogida -temporal o indefinidamente- cualquier persona mayor de 60 años, con nivel de dependencia moderada o severa y sin apoyo social suficiente para el desempeño de actividades en la vida social.*

*El pago de la ayuda económica para familias en concepto de acogimiento de un mayor, se efectúa al propio mayor entre los días 1 al 5 de cada mes. El pago a la familia de acogida lo realiza la persona mayor por mensualidades vencidas entre los días 5 y 10 de cada mes.*

*\* Cuestión planteada: Tratamiento fiscal que, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, debe darse a las indicadas ayudas.*

*\* Contestación: El análisis del artículo 7.i) de la Ley del Impuesto nos ofrece las siguientes condiciones para que las cantidades percibidas de instituciones públicas con motivo del acogimiento disfruten de la exención y son, en lo que aquí interesa, las siguientes:*

*- En cuanto a las personas objeto del acogimiento: que se trate de personas con minusvalía o mayores de sesenta y cinco años.*

*La condición de minusválido -aunque no parece que sea el caso consultado- requiere tener un grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100, según señala el artículo 67 del Reglamento del Impuesto.*

*En cuanto al requisito de la edad, señalar que, evidentemente, la exención no alcanzaría a los casos de acogimiento de personas menores de la edad de sesenta y cinco años. Obsérvese en este sentido que el Programa de Acogimiento de Mayores en Familias de la Corporación Provincial de XXX indica, en principio, que puede ser acogida cualquier persona mayor de sesenta años.*

*- En relación a las cantidades: que las mismas se paguen por instituciones públicas y que los beneficiarios de ellas sean las familias de acogida.*

*No quebraría lo anterior, la circunstancia que se constata de que los primeros beneficiarios de la ayuda sean las personas mayores a quien se acoge, pues de la documentación que se adjunta -en particular, del Contrato de Alojamiento y Asistencia; y del Acuerdo-Compromiso Ayuntamiento-Usuario, etc.- se pone de manifiesto la existencia del compromiso de abonar - casi de inmediato- por parte de las mencionadas personas las referidas cantidades a las familias de acogida, lo que en definitiva hace considerar a éstas como los destinatarios finales de las ayudas económicas.*

En conclusión, en la medida que se cumplan los requisitos del citado artículo 7.i) , las ayudas económicas que se establecen en el "Programa de Acogimiento de Mayores en Familias" de la Diputación de XXX, las ayudas económicas que del citado Programa deriven, estarían exentas de tributación.

\* **Fecha:** 30/01/2001

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

\* **Número de consulta:** 0515-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** La consultante percibe una beca mensual, de la Asociación de Artistas Pintores con la Boca y el Pie, con sede en Schaan, en el principado de Liechtenstein

\* **Cuestión planteada:** Tratamiento en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

\* **Contestación:** Toda cantidad que se satisfaga para cursar estudios -programas de investigación, ayudas, becas, etc.,- que no se ajuste a los términos señalados en el artículo 7, letra j) de la LIRPF, constituirá para su perceptor un rendimiento plenamente sujeto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a su sistema de retenciones a cuenta, como proveniente del trabajo personal, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 16.2.h) de la mencionada Ley 40/1998, de 9 de diciembre, que «en todo caso» considera, entre otros conceptos, como tales "las becas,...".

\* **Fecha:** 13/03/2001

k) Las anualidades por alimentos percibidas de los padres en virtud de decisión judicial.

\* **Número de consulta:** 1019-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Pensión alimenticia percibida por los hijos por acuerdo personal entre los padres.

\* **Cuestión planteada:** Obligación de declarar.

\* **Contestación:** La ausencia, en este caso, de una decisión judicial que establezca la obligación de dar alimentos comporta la calificación tributaria de las anualidades percibidas como rendimientos del trabajo no amparados por la exención del artículo 7.k).

De conformidad con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 79 de la Ley del Impuesto en el caso planteado, en el que no se percibe ninguna otra pensión, cabe señalar que si las anualidades por alimentos percibidas no superan 1.250.000 pesetas anuales, no habrá obligación de presentar declaración por el Impuesto, siempre que no se perciban otro tipo de ingresos por importe superior al establecido en el artículo 79.2 de la Ley antes mencionado o por otros conceptos distintos a los en él reflejados.

\* **Fecha:** 28/04/2000

l) Los premios literarios, artísticos, o científicos relevantes, con las condiciones que reglamentariamente se determinen.<sup>(7)</sup>

m) Las ayudas de contenido económico a los deportistas de alto nivel ajustadas a los programas de preparación establecidos por el Consejo Superior de Deportes con las Federaciones Deportivas Españolas o con el Comité Olímpico Español, en las condiciones que se determinen reglamentariamente.<sup>(8)</sup>

n) (\*) Las prestaciones por desempleo reconocidas por la respectiva entidad gestora cuando se perciban en la modalidad de pago único establecida en el Real Decreto 1044/1985, de 19 de junio, por el que se regula el abono de la prestación por desempleo en su modalidad de pago único, con el límite de 2.000.000 de pesetas

---

<sup>(7)</sup> Desarrollado en el artículo 2 del Reglamento del Impuesto

<sup>(8)</sup> Desarrollado en el artículo 3 del Reglamento del Impuesto

(\*) Nueva redacción de esta letra por el artículo 1.Dos de la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social ( B.O.E. de 30 de diciembre). En vigor a partir de 1 de enero de 2001.

(12.020,24 euros), siempre que las cantidades percibidas se destinen a las finalidades y en los casos previstos en la citada norma.

La exención prevista en el párrafo anterior estará condicionada al mantenimiento de la acción o participación durante el plazo de cinco años, en el supuesto de que el contribuyente se hubiere integrado en sociedades laborales o cooperativas de trabajo asociado, o al mantenimiento, durante idéntico plazo, de la actividad, en el caso de trabajador autónomo.

*\* Número de consulta: 1791-01*

*\* Descripción sucinta de los hechos: El consultante percibió en 2000 la prestación por desempleo en su modalidad de pago único, habiendo optado por su imputación a cada uno de los períodos impositivos en que, de no haber mediado el pago único, hubiese tenido derecho a la prestación. Así, en 2000 se ha imputado 1.215.000 ptas., de las que a 1.000.000 les corresponde la exención.*

*\* Cuestión planteada: Aplicación de la exención respecto a la cantidad a imputar a 2001: 1.265.000 ptas.*

*\* Contestación: De la interrelación de lo dispuesto en el artículo 7.n) de la Ley del Impuesto y en el artículo 14.2.c) del Reglamento del Impuesto, procede concluir que la exención se configura con un límite máximo (1.000.000 ptas.) que no varía por el hecho de que se haya optado por periodificar impositivamente la prestación, es decir, el límite se aplica respecto al total de la prestación única por desempleo, no procediendo la aplicación de ese único límite para cada uno de los períodos impositivos en que se imputa la prestación.*

*Ahora bien, la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social (BOE de 30 de diciembre), con efectos desde el 1 de enero del año 2001 eleva el citado límite a 2.000.000 pesetas. Esta elevación comporta que el consultante podrá seguir aplicando la exención en el período impositivo 2001, cuantificándose su importe en 1.000.000 pesetas, pues en el período anterior ya se aplicó como renta exenta la cantidad entonces vigente: 1.000.000 pesetas.*

*\* Fecha: 01/10/2001*

#### **REDACCION VIGENTE HASTA 31 DE DICIEMBRE DE 2000**

n) Las prestaciones por desempleo reconocidas por la respectiva entidad gestora cuando se perciban en la modalidad de pago único establecida en el Real Decreto 1044/1985, de 19 de junio, por el que se regula el abono de la prestación por desempleo en su modalidad de pago único, con el límite de 1.000.000 pesetas, siempre que las cantidades percibidas se destinen a las finalidades y en los casos previstos en la citada norma.

La exención prevista en el párrafo anterior estará condicionada al mantenimiento de la acción o participación durante el plazo de cinco años, en el supuesto de que el contribuyente se hubiere integrado en sociedades laborales o cooperativas de trabajo asociado, o al mantenimiento, durante idéntico plazo, de la actividad, en el caso de trabajador autónomo.

ñ) Los premios de las loterías y apuestas organizadas por el Organismo Nacional de Loterías y Apuestas del Estado y por las Comunidades Autónomas, así como de los sorteos organizados por la Cruz Roja Española y por la Organización Nacional de Ciegos.

o) Las gratificaciones extraordinarias satisfechas por el Estado español por la participación en misiones internacionales de paz o humanitarias, en los términos que reglamentariamente se establezcan. <sup>9)</sup>

*\* Número de consulta: 1542-01*

*\* Descripción sucinta de los hechos: Como consecuencia del fallecimiento de su pareja mientras participaba en una misión humanitaria en Pristina (Kosovo) ha percibido una determinada cantidad.*

*\* Cuestión planteada: Régimen fiscal aplicable.*

---

<sup>9)</sup> Desarrollado en el artículo 4 del Reglamento del Impuesto

\* **Contestación:** De acuerdo con lo establecido en el artículo 7-o) de la Ley del Impuesto y en el artículo 4 de su texto reglamentario, las cantidades percibidas podrán beneficiarse de la exención prevista en el mencionado artículo 7.o).

\* **Fecha:** 26/07/2001

p) Los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, con los siguientes requisitos: (\*) <sup>(10)</sup>

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

2.º 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 que haya sido calificado reglamentariamente como paraíso fiscal.

La exención tendrá un límite máximo de 10.000.000 de pesetas anuales (60.101,21 euros). Reglamentariamente podrá modificarse dicho importe.

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) del Reglamento de este Impuesto, aprobado por Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, cualquiera que sea su importe. El contribuyente podrá optar por la aplicación del régimen de excesos en sustitución de esta exención

\* **Número de consulta:** 2208-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El Ministerio de Asuntos Exteriores, a través de la Dirección General de Relaciones Culturales y Científicas, concede determinadas becas a artistas, creadores e investigadores españoles o nacionales de un país miembro de la Unión Europea, con residencia en España, para su estancia en la Academia de España en Roma.

Las mencionadas becas se conceden con una duración máxima de nueve meses, abonándose tres meses en el año 2000 y los restantes seis meses en el año 2001. Las cantidades mensuales son de 135.000 pesetas, y en el primer mes se abona una bolsa de viaje de 60.000 pesetas.

\* **Cuestión planteada:** Si las citadas becas están sujetas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y, en caso afirmativo, tipo de retención aplicable.

\* **Contestación:** No puede aplicarse la exención prevista en el artículo 7.j) de la Ley del Impuesto a las becas objeto de la presente consulta, al no tratarse de los supuestos de hecho previstos en la norma citada.

Por otra parte, el artículo 7.p) de la LIRPF, de acuerdo con la redacción dada al mismo por el artículo vigésimo del Real Decreto-ley 3/2000, de 23 de junio, por el que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa (BOE del 24 de junio), establece la exención de los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero.

En este artículo se exige que los trabajos se realicen para una empresa no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero, lo cual no acontece en el supuesto de las becas para cursar estudios en el extranjero, ya que no estamos en presencia de un trabajo prestado por el becario para el centro de estudios.

En síntesis, toda cantidad que se satisfaga para cursar estudios -programas de investigación, ayudas, becas, etc.,- que no se ajuste a los términos señalados en el citado artículo 7, letras j) y p) de la LIRPF, constituirá para su perceptor un rendimiento plenamente sujeto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a su sistema de retenciones a cuenta, como proveniente del trabajo personal, de

---

(\*) Nueva redacción dada a esta letra por el artículo vigésimo del Real Decreto-ley 3/2000, de 23 de junio, por el que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa (B.O.E. de 24 de junio de 2000) y por el artículo 32 de la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa. (B.O.E. de 14 de diciembre de 2000)

<sup>(10)</sup> Lo dispuesto en esta letra p) tendrá efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de la entrada en vigor del Real Decreto-ley 3/2000, de 23 de junio, según dispone el artículo 32 de la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa. (B.O.E. de 14 de diciembre)

acuerdo con lo dispuesto en el artículo 16.2.h) de la mencionada Ley 40/1998, de 9 de diciembre, que «en todo caso» considera, entre otros conceptos, como tales "las becas,...".

Como tales rendimientos del trabajo y en lo que se refiere a la práctica de retenciones, para el cálculo del porcentaje de retenciones a aplicar se estará al procedimiento general establecido en los artículos 75 y siguientes del Reglamento del Impuesto sobre la Renta, aprobado por el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero.

Si la cuantía de los rendimientos del trabajo, determinados según lo previsto en el artículo 78.2 del reglamento, no superase los importes anuales que se fijan para cada caso en el cuadro inserto en el número 1 del artículo 76, del mismo texto reglamentario, relativo al límite cuantitativo excluyente de la obligación de retener, no se practicarán retenciones. No obstante, si el periodo de duración de la beca que se concede es inferior al año, deberá respetarse el porcentaje mínimo de retención del 2 por 100, de conformidad a lo previsto en el artículo 80.2 del citado Reglamento.

Por otro lado, en este tipo de concesiones, tanto en lo que se refiere a la convocatoria como a su propia peculiaridad -que no debe olvidarse, se destinan para cursar estudios en el extranjero- se adivina su carácter voluntario, lo cual induce a considerar que, en el presente supuesto, no estaríamos ante desplazamientos impuestos por motivos laborales, hecho este que, de acuerdo a la normativa reglamentaria al efecto, elimina toda posibilidad de que cualquiera de estas percepciones puedan considerarse como dietas exceptuadas de gravamen en aplicación del artículo 8.A.3) del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero de 1999. En este sentido, cabe traer a colación la resolución en unificación de criterio del Tribunal Económico-Administrativo Central de 25 de febrero de 2000, que ha establecido que a las becas postdoctorales para cursar estudios en el extranjero no les resulta de aplicación el régimen de dietas exoneradas de tributación, por tratarse, precisamente, de becas de solicitud voluntaria.

\* **Fecha:** 04/12/2000

\* **Número de consulta:** 2274-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** La entidad consultante convoca anualmente ayudas del Programa de Investigación y Formación en Ciencias de la Salud, entre las que se encuentran becas de formación para diplomados en enfermería, que realizan estudios de posgraduado en la facultad de Ciencias de Enfermería de la Universidad de Montreal (Canadá)

\* **Cuestión planteada:** Si las citadas ayudas están sujetas al IRPF

\* **Contestación:** Las ayudas o becas objeto de la presente consulta, se conceden de acuerdo con lo previsto en la Orden de 17 de enero de 2000 (BOE de 27 de enero), y para dar cumplimiento al Convenio Marco de Colaboración de la entidad consultante con la Universidad de Montreal. El objetivo de las becas es "fomentar el desarrollo de la investigación en Ciencias de la Salud en los centros sanitarios, de investigación, formación y evaluación del Sistema Nacional de Salud". De acuerdo con el apartado 2 del Anexo de la Orden de 17 de enero, las citadas becas se conceden para la realización de "estudios de posgrado" en la Universidad de Montreal.

Como premisa debe excluirse la aplicación de la exención que contempla el artículo 7.j) de la Ley del Impuesto a las becas objeto de la presente consulta, al no tratarse de los supuestos de hecho previstos en la norma antes transcrita, al tratarse de becas de posgrado.

Por otra parte, el artículo 7.p) de la LIRPF, de acuerdo con la redacción dada al mismo por el artículo vigésimo del Real Decreto-ley 3/2000, de 23 de junio, por el que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa (BOE del 24 de junio), establece la exención de los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, que cumplan determinados requisitos.

Entre los citados requisitos se exige que los trabajos se realicen para una empresa no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero, lo cual no acontece en el supuesto de las becas para cursar estudios en el extranjero, ya que no estamos en presencia de un trabajo prestado por el becario para el centro de estudios.

En definitiva, toda cantidad que se satisfaga para cursar estudios -programas de investigación, ayudas, becas, etc.,- que no se ajuste a los términos señalados en el citado artículo 7, letras j) y p) de la LIRPF, constituirá para su receptor un rendimiento plenamente sujeto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a su sistema de retenciones a cuenta, como proveniente del trabajo personal, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 16.2.h) de la mencionada Ley 40/1998, de 9 de diciembre, que «en todo caso» considera, entre otros conceptos, como tales "las becas,...".

Como tales rendimientos del trabajo y en lo que se refiere a la práctica de retenciones, para el cálculo del porcentaje de retenciones a aplicar se estará al procedimiento general establecido en los artículos 75 y siguientes del Reglamento del Impuesto sobre la Renta, aprobado por el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero.

Si la cuantía de los rendimientos del trabajo, determinados según lo previsto en el artículo 78.2 del reglamento, no superase los importes anuales que se fijan para cada caso en el cuadro inserto en el número 1 del artículo 76, del mismo texto reglamentario, relativo al límite cuantitativo excluyente de la obligación de retener, no se practicarán retenciones. No obstante, si el período de duración de la beca que se concede es inferior al año, deberá respetarse el porcentaje mínimo de retención del 2 por 100, de conformidad a lo previsto en el artículo 80.2 del citado Reglamento.

Por otro lado, en este tipo de concesiones, tanto en lo que se refiere a la convocatoria como a su propia peculiaridad -que no debe olvidarse, se destinan para cursar estudios en el extranjero- se adivina su carácter voluntario, lo cual induce a considerar que, en el presente supuesto, nunca estaríamos ante desplazamientos impuestos por motivos laborales, hecho este que, de acuerdo a la normativa reglamentaria al efecto, cercena toda posibilidad de que cualquiera de estas percepciones puedan considerarse como dietas exceptuadas de gravamen en aplicación del artículo 8.A.3) del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero de 1999. En este sentido, cabe traer a colación la resolución en unificación de criterio del Tribunal Económico-Administrativo Central de 25 de febrero de 2000, que ha establecido que a las becas postdoctorales para cursar estudios en el extranjero no les resulta de aplicación el régimen de dietas exoneradas de tributación, por tratarse, precisamente, de becas de solicitud voluntaria.

\* **Fecha:** 11/12/2000

\* **Número de consulta:** 0420-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** La entidad consultante plantea el tratamiento en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de las siguientes ayudas y/o becas:

1º.- Becas de viaje: estas becas son concedidas por la entidad consultante, y tienen como finalidad facilitar los desplazamientos fuera de Galicia para participar en congresos o coloquios científicos, asistir y participar en cursos breves, o realizar estancias de investigación subvencionadas por otros organismos que no financien el desplazamiento.

Los destinatarios de las citadas becas de viaje pueden ser: el profesorado y ayudantes de la Universidad, los becarios que tengan finalizados los cursos de tercer ciclo, los investigadores integrados en proyectos de investigación que se estén desarrollando en la Universidad, y el personal técnico de la Universidad.

2º.- Ayudas para estancias en centros de investigación fuera de Galicia.

Los destinatarios de las citadas ayudas pueden ser: el profesorado y ayudantes de la Universidad, los becarios que tengan finalizados los cursos de tercer ciclo, los investigadores integrados en proyectos de investigación que se estén desarrollando en la Universidad, y el personal técnico de la Universidad.

3º.- Ayudas para estancias breves en España y el extranjero.

\* **Cuestión planteada:** Tratamiento en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de las citadas ayudas y becas.

\* **Contestación:** Para analizar el régimen fiscal de las becas y ayudas, públicas y privadas, para viajes y estancias fuera de Galicia o en el extranjero, hay que partir de lo previsto en las letras j) y p) del artículo 7 de la Ley del Impuesto.

De acuerdo con lo establecido en el citado artículo 7.j), como premisa debe excluirse la aplicación de esta exención a las becas objeto de la presente consulta, al no tratarse de los supuestos de hecho previstos en el mismo, al ser becas de postgrado.

Por otra parte, el artículo 7.p) de la LIRPF, de acuerdo con la redacción dada al mismo por el artículo vigésimo del Real Decreto-ley 3/2000, de 23 de junio, por el que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa (BOE del 24 de junio), establece la exención de los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, que cumplan los requisitos establecidos en el mismo.

En el precitado artículo 7.p) del Reglamento, se exige que los trabajos se realicen para una empresa no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero, lo cual no acontece en el supuesto de las becas o ayudas para cursar estudios en el extranjero, ya que no estamos en presencia de un trabajo prestado por el becario para el centro de estudios.

En definitiva, toda cantidad que se satisfaga para cursar estudios -programas de investigación, ayudas, becas, etc.- que no se ajuste a los términos señalados en el citado artículo 7, letras j) y p) de la LIRPF, constituirá para su receptor un rendimiento plenamente sujeto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a su sistema de retenciones a cuenta, como proveniente del trabajo personal, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 16.2.h) de la mencionada Ley 40/1998, de 9 de diciembre, que «en todo caso» considera, entre otros conceptos, como tales "las becas,...".

Como tales rendimientos del trabajo y en lo que se refiere a la práctica de retenciones, para el cálculo del porcentaje de retenciones a aplicar se estará al procedimiento general establecido en los artículos 75

y siguientes del Reglamento del Impuesto sobre la Renta, aprobado por el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero.

Por otro lado, en este tipo de concesiones, tanto en lo que se refiere a la convocatoria como a su propia peculiaridad -que no debe olvidarse, se destinan para cursar estudios en el extranjero- se adivina su carácter voluntario, lo cual induce a considerar que, en el presente supuesto, nunca estaríamos ante desplazamientos impuestos por motivos laborales, hecho este que, de acuerdo a la normativa reglamentaria al efecto, elimina la posibilidad de que cualquiera de estas percepciones puedan considerarse como dietas exceptuadas de gravamen en aplicación del artículo 8.A.3) del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero de 1999. En este sentido, cabe traer a colación la resolución en unificación de criterio del Tribunal Económico-Administrativo Central de 25 de febrero de 2000, que ha establecido que a las becas postdoctorales para cursar estudios en el extranjero no les resulta de aplicación el régimen de dietas exoneradas de tributación, por tratarse, precisamente, de becas de solicitud voluntaria.

Una vez aclarada la tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de las citadas ayudas y becas, cabe distinguir, a la hora de la práctica de la correspondiente retención a cuenta, los siguientes supuestos:

a) Personal que es beneficiario de las becas y ayudas, y no perciben una nómina de la Universidad.

En este caso, la duda se suscita en torno a la aplicación o no del tipo fijo de retención del 18 por 100 (20% hasta 31-12-1999) previsto en el artículo 75.1.3º del Reglamento del Impuesto, a lo que debe contestarse negativamente, ya que éste sólo resulta de aplicación a los rendimientos derivados de impartir cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares, o derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, siempre que se ceda el derecho a su explotación; en consecuencia deberá aplicarse el procedimiento general de cálculo del tipo de retención.

Ahora bien, si la cuantía de los rendimientos del trabajo, determinados según lo previsto en el artículo 78.2 del Reglamento, no superase los importes anuales que se fijan para cada caso en el cuadro inserto en el número 1 del artículo 76, del mismo texto reglamentario, relativo al límite cuantitativo excluyente de la obligación de retener, no se practicarán retenciones. No obstante, si el período de duración de la beca o ayuda que se concede es inferior al año, deberá respetarse el porcentaje mínimo de retención del 2 por 100, de conformidad a lo previsto en el artículo 80.2 del citado Reglamento.

b) Personal que es beneficiario de las becas o ayudas, y perciben una nómina de la Universidad.

En el caso del profesorado y ayudantes de la Universidad, así como de los investigadores integrados en proyectos de investigación que se estén desarrollando en la Universidad, y del personal técnico de la misma, no procede la aplicación del tipo del 18 por 100, ya que éste es un tipo especial, que opera en aquellos supuestos en los que la relación entre el pagador y el receptor de los rendimientos es ocasional y no tiene un carácter duradero y estable.

En el caso consultado, esa relación no es ocasional, sino que se enmarca dentro del vínculo laboral o estatutario que existe entre la universidad y su profesorado. Por tanto, la determinación del tipo de retención aplicable se realizará de acuerdo con la regla general existente para los rendimientos del trabajo: el que resulte según el artículo 80 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

c) Ayudas para estancias breves en España y el extranjero, concedidas por la Secretaría de Estado de Educación, Universidades, Investigación y Desarrollo,

En este caso, si la cuantía de las mismas, determinada según lo previsto en el artículo 78.2 del Reglamento, no superase los importes anuales que se fijan para cada caso en el cuadro inserto en el número 1 del artículo 76, del mismo texto reglamentario, relativo al límite cuantitativo excluyente de la obligación de retener, no se practicarán retenciones. No obstante, si el período de duración de la beca o ayuda que se concede es inferior al año, deberá respetarse el porcentaje mínimo de retención del 2 por 100, de conformidad a lo previsto en el artículo 80.2 del citado Reglamento.

\* **Fecha:** 26/02/2001

\* **Número de consulta:** 0422-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante percibe, en ocasiones, "ayudas para estancias breves en el extranjero de becarios del programa de formación de personal investigador del Ministerio de Educación y Cultura". Dichas ayudas consisten en una cantidad económica y en el reembolso del importe de los billetes de avión.

\* **Cuestión planteada:** Tributación de las citadas ayudas.

\* **Contestación:** Como premisa debe excluirse la aplicación de lo dispuesto en el artículo 7.j) de la Ley del Impuesto a las becas objeto de la presente consulta, al no tratarse de los supuestos de hecho previstos en la norma citada, al tratarse de becas de postgrado.

*Por otra parte, el artículo 7.p) de la LIRPF, de acuerdo con la redacción dada al mismo por el artículo vigésimo del Real Decreto-ley 3/2000, de 23 de junio, por el que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa (BOE del 24 de junio), establece la exención de los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, que cumplan los requisitos establecidos en citado artículo 7.p).*

*En el precitado artículo se exige que los trabajos se realicen para una empresa no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero, lo cual no acontece en el supuesto de las becas para cursar estudios en el extranjero, ya que no estamos en presencia de un trabajo prestado por el becario para el centro de estudios.*

*En definitiva, toda cantidad que se satisfaga para cursar estudios -programas de investigación, ayudas, becas, etc.,- que no se ajuste a los términos señalados en el citado artículo 7, letras j) y p) de la LIRPF, constituirá para su receptor un rendimiento plenamente sujeto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a su sistema de retenciones a cuenta, como proveniente del trabajo personal, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 16.2.h) de la mencionada Ley 40/1998, de 9 de diciembre, que «en todo caso» considera, entre otros conceptos, como tales "las becas,...".*

*Como tales rendimientos del trabajo y en lo que se refiere a la práctica de retenciones, para el cálculo del porcentaje de retenciones a aplicar se estará al procedimiento general establecido en los artículos 75 y siguientes del Reglamento del Impuesto sobre la Renta, aprobado por el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero.*

*Si la cuantía de los rendimientos del trabajo, determinados según lo previsto en el artículo 78.2 del reglamento, no superase los importes anuales que se fijan para cada caso en el cuadro inserto en el número 1 del artículo 76, del mismo texto reglamentario, relativo al límite cuantitativo excluyente de la obligación de retener, no se practicarán retenciones. No obstante, si el periodo de duración de la beca que se concede es inferior al año, deberá respetarse el porcentaje mínimo de retención del 2 por 100, de conformidad a lo previsto en el artículo 80.2 del citado Reglamento.*

*Por otro lado, en este tipo de concesiones, tanto en lo que se refiere a la convocatoria como a su propia peculiaridad -que no debe olvidarse, se destinan para cursar estudios en el extranjero- se adivina su carácter voluntario, lo cual induce a considerar que, en el presente supuesto, nunca estaríamos ante desplazamientos impuestos por motivos laborales, hecho este que, de acuerdo a la normativa reglamentaria al efecto, elimina la posibilidad de que cualquiera de estas percepciones puedan considerarse como dietas exceptuadas de gravamen en aplicación del artículo 8.A.3) del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero de 1999. En este sentido, cabe traer a colación la resolución en unificación de criterio del Tribunal Económico-Administrativo Central de 25 de febrero de 2000, que ha establecido que a las becas postdoctorales para cursar estudios en el extranjero no les resulta de aplicación el régimen de dietas exoneradas de tributación, por tratarse, precisamente, de becas de solicitud voluntaria.*

*\* Fecha: 26/02/2001*

*\* Número de consulta: 0624-01*

*\* Descripción sucinta de los hechos: El consultante trabaja desde 1995 como director de renta fija dentro del departamento de tesorería de una entidad de crédito. La remuneración percibida se divide en una cantidad fija, a percibir en 14 mensualidades, y otra variable anual (siendo ambas, normalmente, de idéntica cuantía).*

*Como consecuencia de la reestructuración de la entidad de crédito, el departamento donde presta sus servicios ha sido trasladado a una ciudad alemana.*

*Ese desplazamiento al extranjero ha generado un aumento de, aproximadamente, un 120 por 100 en sus retribuciones anuales, durante el tiempo en que preste sus servicios en el extranjero.*

*\* Cuestión planteada: Si resulta de aplicación lo previsto en el artículo 8.A.3.b).4º del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*

*\* Contestación: Para que resulte de aplicación el artículo 8.A.3.b).4º del Reglamento del Impuesto, es necesario, en primer lugar, que el trabajador esté destinado en el extranjero, en el sentido de que su centro de trabajo normal y habitual, no circunstancial, este sito en el extranjero. Esto significa, que si el trabajador se desplaza al extranjero a realizar un trabajo determinado y, una vez finalizado el mismo, retorna a su lugar de trabajo normal, no estaríamos en presencia de un trabajador destinado al extranjero en el sentido indicado por la norma, ya que no hay que olvidar que en estos casos no opera el límite de los nueve meses para que las dietas dejen de estar exentas.*

*Es decir, para que a efectos fiscales se considere que es aplicable el régimen de los trabajadores destinados en el extranjero, es preciso que exista a efectos laborales un cambio de centro de trabajo, un traslado en el sentido apuntado por el Estatuto de los Trabajadores en su artículo 40, que conlleve que el*

trabajador va a residir mas de nueve meses en el mismo municipio, ya que en otro caso no tendría sentido la excepción que contempla el propio artículo 8.A.3 en su segundo párrafo.

Pero al mismo tiempo, se exige que el trabajador sea contribuyente por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, es decir, que tenga en España su residencia habitual en el sentido previsto en el artículo 9 de la Ley del Impuesto.

Si se cumplen los referidos requisitos, la norma establece la consideración de dieta exceptuada de gravamen a los excesos que sobre las retribuciones totales que obtendrían por sueldos, jornales, antigüedad, pagas extraordinarias, incluso la de beneficios, ayuda familiar o cualquier otro concepto, por razón de cargo, empleo, categoría o profesión en el supuesto de hallarse destinados en España.

En lo referente a la determinación del exceso sobre el bonus, debe tenerse en cuenta como referencia no el del último año, sino el que se percibiría en el caso de hallarse destinado en España.

\* **Fecha:** 26/03/2001

\* **Número de consulta:** 0685-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** La consultante en 1999 disfrutó de una ayuda para la formación de profesionales de la cultura, según Resolución de 21 de enero de 1999, de la Dirección General de Cooperación y Comunicación Cultural del Ministerio de Educación y Cultura.

Que para la actividad "Voluntariado en el Ackland y curso de postgraduado; proyecto intercambio artistas españoles/norteamericanos" le concedieron 750.000 pesetas y se desarrolló en el Ackland Art Museum, Carolina del Norte, Estados Unidos de América.

\* **Cuestión planteada:** Tratamiento en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de la citada ayuda.

\* **Contestación:** Para analizar el régimen fiscal de las becas y ayudas, públicas y privadas, para viajes y estancias en el extranjero, hay que partir de lo previsto en las letras j) y p) del artículo 7 de la Ley del Impuesto.

Como premisa debe excluirse la aplicación de la exención prevista en el artículo 7.j) de la Ley del Impuesto, a las ayudas objeto de la presente consulta, al no tratarse de los supuestos de hecho previstos en la citada letra.

Por otra parte, el artículo 7.p) de la LIRPF, de acuerdo con la redacción dada al mismo por el artículo vigésimo del Real Decreto-ley 3/2000, de 23 de junio, por el que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa (BOE del 24 de junio), establece la exención de los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, que cumplan determinados requisitos.

Entre los requisitos se exige que los trabajos se realicen para una empresa no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero, lo cual no acontece en el supuesto de las becas o ayudas para cursar estudios en el extranjero, ya que no estamos en presencia de un trabajo prestado por el becario para el centro de estudios.

En definitiva, toda cantidad que se satisfaga para cursar estudios -programas de investigación, ayudas, becas, etc.,- que no se ajuste a los términos señalados en el citado artículo 7, letras j) y p) de la LIRPF, constituirá para su percceptor un rendimiento plenamente sujeto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a su sistema de retenciones a cuenta, como proveniente del trabajo personal, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 16.2.h) de la mencionada Ley.

Como tales rendimientos del trabajo y en lo que se refiere a la práctica de retenciones, para el cálculo del porcentaje de retenciones a aplicar se estará al procedimiento general establecido en los artículos 75 y siguientes del Reglamento del Impuesto. Si la cuantía de las mismas, determinada según lo previsto en el artículo 78.2 del Reglamento, no superase los importes anuales que se fijan para cada caso en el cuadro inserto en el número 1 del artículo 76, del mismo texto reglamentario, relativo al límite cuantitativo excluyente de la obligación de retener, no se practicarán retenciones. No obstante, si el periodo de duración de la beca o ayuda que se concede es inferior al año, deberá respetarse el porcentaje mínimo de retención del 2 por 100, de conformidad a lo previsto en el artículo 80.2 del citado Reglamento.

Por otro lado, en este tipo de concesiones, tanto en lo que se refiere a la convocatoria como a su propia peculiaridad -que no debe olvidarse, se destinan para cursar estudios en el extranjero- se adivina su carácter voluntario, lo cual induce a considerar que, en el presente supuesto, nunca estaríamos ante desplazamientos impuestos por motivos laborales, hecho este que, de acuerdo a la normativa reglamentaria al efecto, elimina la posibilidad de que cualquiera de estas percepciones puedan considerarse como dietas exceptuadas de gravamen en aplicación del artículo 8.A.3) del Reglamento del Impuesto.

En este sentido, cabe traer a colación la resolución en unificación de criterio del Tribunal Económico-Administrativo Central de 25 de febrero de 2000, que ha establecido que a las becas postdoctorales para

*cursar estudios en el extranjero no les resulta de aplicación el régimen de dietas exoneradas de tributación, por tratarse, precisamente, de becas de solicitud voluntaria.*

*\* Fecha: 03/04/2001*

#### **REDACCION VIGENTE HASTA 24 DE JUNIO DE 2000**

p) Los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos realizados en el extranjero, en la cuantía y con las condiciones que reglamentariamente se establezcan, siempre que hayan tributado efectivamente en el extranjero por razón de un impuesto de naturaleza similar o idéntica a este impuesto. <sup>(1)</sup>

q) Las indemnizaciones satisfechas por las Administraciones públicas por daños físicos o psíquicos a personas como consecuencia del funcionamiento de los servicios públicos, cuando vengan establecidas de acuerdo con los procedimientos previstos en el Real Decreto 429/1993, de 26 de marzo, por el que se regula el Reglamento de los procedimientos de las Administraciones públicas en materia de responsabilidad patrimonial. <sup>(\*\*)</sup> <sup>(12)</sup>

r) Las prestaciones percibidas por entierro o sepelio, con el límite del importe total de los gastos incurridos. <sup>(\*\*\*)</sup>

---

<sup>(1)</sup> Desarrollado en el artículo 5 del Reglamento del Impuesto.

<sup>(\*\*)</sup> Esta letra ha sido añadida por el artículo 1 de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social (B.O.E. de 30 de diciembre)

<sup>(12)</sup> Véase la disposición adicional quinta de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social. (B.O.E. de 30 de diciembre).

<sup>(\*\*\*)</sup> Esta letra ha sido añadida por el artículo 1.Tres de la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social. ( B.O.E. de 30 de diciembre) En vigor a partir de 1 de enero de 2001.

## **CAPÍTULO II**

### **Contribuyentes**

#### **Artículo 8. Contribuyentes.**

Son contribuyentes por este impuesto:

- a) Las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español.
- b) Las personas físicas que tuviesen su residencia habitual en el extranjero por alguna de las circunstancias previstas en los apartados 2 y 3 del artículo siguiente.

#### **Artículo 9. Residencia habitual en territorio español.**

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

a) Que permanezca más de ciento ochenta y tres días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios de los calificados reglamentariamente como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en el mismo durante ciento ochenta y tres días en el año natural.

Para determinar el período de permanencia al que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas. (\*)

#### **REDACCION VIGENTE HASTA 31 DE DICIEMBRE DE 1999**

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

a) Que permanezca más de ciento ochenta y tres días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios de los calificados reglamentariamente como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en el mismo durante 183 días en el año natural.

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

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

---

(\*) Nueva redacción del apartado 1.a) por la disposición adicional undécima de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social (B.O.E. de 30 de diciembre), en vigor a partir de 1 de enero de 2000.

**\* Número de consulta:** 1030-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** *El consultante fue desplazado por su empresa a Bruselas desde el 31 de enero de 2000 para la realización de determinadas actividades. Todos sus ingresos y operaciones bursátiles se realizan desde su cuenta española, permaneciendo su entorno familiar en territorio español.*

**\* Cuestión planteada:** *Determinación de la residencia fiscal en España y emisión del correspondiente certificado acreditativo.*

**\* Contestación:** *De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 9.1 de la Ley del Impuesto, en relación con la consulta planteada, si se encuentra en cualquiera de las situaciones descritas en el citado artículo, cumpliendo los requisitos señalados, será residente en territorio español, lo que determinará la obligación de tributar por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*

*No obstante, si de la aplicación de la normativa belga también fuese residente fiscal en ese país, la residencia deberá fijarse en atención a los criterios contenidos en el artículo 4 del Convenio Hispano-Belga de 24 de septiembre de 1970 (BOE de 27 de octubre de 1972).*

*Por lo que respecta a la petición del oportuno certificado de residencia fiscal en territorio español, este Centro Directivo no puede atender a la citada pretensión al no ser el órgano competente. La expedición del mencionado certificado corresponderá a la Administración o Delegación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria que corresponda al domicilio fiscal del contribuyente, tal y como establece la disposición adicional segunda de la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 22 de diciembre de 1999 (BOE de 30 de diciembre).*

**\* Fecha:** 29/05/2001

2. 1º A los efectos de esta Ley, se considerarán contribuyentes las personas de nacionalidad española, su cónyuge no separado legalmente e hijos menores de edad que tuviesen su residencia habitual en el extranjero, por su condición de:

a) Miembros de misiones diplomáticas españolas, comprendiendo tanto al jefe de la misión, como a los miembros del personal diplomático, administrativo, técnico o de servicios de la misma.

b) Miembros de las oficinas consulares españolas, comprendiendo tanto al jefe de las mismas como al funcionario o personal de servicios a ellas adscritos, con excepción de los vicecónsules honorarios o agentes consulares honorarios y del personal dependiente de los mismos.

c) Titulares de cargo o empleo oficial del Estado español como miembros de las delegaciones y representaciones permanentes acreditadas ante organismos internacionales o que formen parte de delegaciones o misiones de observadores en el extranjero.

d) Funcionarios en activo que ejerzan en el extranjero cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático o consular.

2.º No será de aplicación lo dispuesto en el número anterior:

a) Cuando las personas a que se refiere el número 1.º de este apartado no sean funcionarios públicos en activo o titulares de cargo o empleo oficial y tuvieran su residencia habitual en el extranjero con anterioridad a la adquisición de cualquiera de las condiciones enumeradas en el mismo.

b) En el caso de los cónyuges no separados legalmente o hijos menores de edad, cuando tuvieran su residencia habitual en el extranjero con anterioridad a la adquisición por el cónyuge, el padre o la madre, de las condiciones enumeradas en el número 1º de este apartado.

3. No perderán la condición de contribuyentes por este impuesto las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal. Esta regla se aplicará en el

período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cuatro períodos impositivos siguientes.

4. Cuando no proceda la aplicación de normas específicas derivadas de los tratados internacionales en los que España sea parte, no se considerarán contribuyentes, a título de reciprocidad, los nacionales extranjeros que tengan su residencia habitual en España, cuando esta circunstancia fuera consecuencia de alguno de los supuestos establecidos en el apartado 2 de este artículo.

#### **Artículo 10. Atribución de rentas.**

1. Las rentas correspondientes a las sociedades civiles, tengan o no personalidad jurídica, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 33 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, según las normas o pactos aplicables en cada caso y, si éstos no constaran a la Administración Tributaria en forma fehaciente, se atribuirán por partes iguales.

2. Las rentas atribuidas tendrán la naturaleza derivada de la actividad o fuente de donde procedan para cada uno de los socios, herederos, comuneros o partícipes.

3. El régimen de atribución de rentas no será aplicable a las sociedades agrarias de transformación que tributarán por el Impuesto sobre Sociedades.

4. Las entidades en régimen de atribución de rentas no estarán sujetas al Impuesto sobre Sociedades.

*\* Número de consulta: 2075-00*

*\* Descripción sucinta de los hechos: Comunidad de propietarios que arrienda parte de la terraza del edificio a una empresa de telefonía móvil, practicando ésta la correspondiente retención sobre los rendimientos que satisface.*

*\* Cuestión planteada: Forma de recuperar la retención practicada.*

*\* Contestación: Las comunidades de bienes (término que incluye las comunidades de propietarios), sociedades civiles y demás entidades a las que se refiere el artículo 33 de la Ley General Tributaria no constituyen contribuyentes o sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades, sino que se configuran como una agrupación de los mismos que se atribuyen -tributando en su respectivo impuesto sobre la renta- las rentas generadas en la entidad, tal como establecen la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, Ley 40/1998, de 9 de diciembre, y la Ley del Impuesto sobre Sociedades, Ley 43/1995, en sus artículos 10 y 6, respectivamente. La única excepción a este planteamiento lo constituyen las sociedades agrarias de transformación que -de acuerdo con tales artículos- tributarán por el Impuesto sobre Sociedades.*

*Conforme con la normativa expuesta, los rendimientos (incluida la correspondiente retención) procedentes del arrendamiento efectuado por la comunidad de propietarios se atribuirán a cada comunero en función de su respectiva participación, a efectos de su tributación en su impuesto sobre la renta.*

*\* Fecha: 15/11/2000*

*\* Número de consulta: 0155-01*

*\* Descripción sucinta de los hechos: El consultante constituyó junto con su mujer una sociedad civil, aportando bienes del patrimonio que tenían la naturaleza de gananciales. En la actualidad, está jubilado.*

*\* Cuestión planteada: Si puede vender su participación en la sociedad civil a su mujer, para no soportar la imputación de las rentas obtenidas por la entidad en atribución de rentas.*

*\* Contestación: De acuerdo con lo establecido en los artículos 10 y 11 de la Ley del Impuesto, hay que tener en cuenta que, dadas las características de las entidades en atribución de rentas, y teniendo en cuenta lo previsto en los artículos 11 apartados 1 y 4 y 28 de la Ley 40/1998, en el caso de sociedades civiles constituidas por dos cónyuges, en las que sólo uno de ellos desarrolla la actividad, la imputación deberá realizarse a éste cónyuge, no procediendo la atribución de rendimientos al otro cónyuge.*

*\* Fecha: 30/01/2001*

*\* Número de consulta: 0346-01*

*\* Descripción sucinta de los hechos: Abogados que quieren constituir una sociedad civil destinada exclusivamente a sufragar los gastos comunes que se les producen en el ejercicio individual de su profesión.*

*\* Cuestión planteada: Tratamiento en el IRPF.*

*\* Contestación: Lo establecido en el artículo 10 de la Ley del Impuesto supone que si una entidad en régimen de atribución de rentas desarrolla una actividad profesional, los rendimientos obtenidos por ésta se imputarán a los miembros que la integran como rendimientos de esa misma naturaleza. No obstante, en el caso consultado no estamos en presencia de una entidad que desarrolle una actividad, sino que se trata de distintos contribuyentes del Impuesto que realizan independientemente su actividad (abogacía) y que se limitan, únicamente, a sufragar unos gastos que tienen en común. Por tanto, en el caso consultado los ingresos obtenidos por cada uno de los abogados le corresponderán exclusivamente a ese profesional, que se imputará la parte proporcional de los gastos comunes que le correspondan.*

*Siguiendo el planteamiento anterior, esos gastos que constituyen la participación de cada profesional en la estructura común intervendrán en la determinación del rendimiento neto de su actividad si, conforme con las normas reguladoras de esa determinación, los mismos tienen la consideración de deducibles.*

*Por lo que respecta a las obligaciones contables y registrales en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al no tratarse de una entidad en régimen de atribución que desarrolle una actividad económica, tales obligaciones corresponderán individualmente a cada uno de los contribuyentes que desarrolla la actividad.*

*\* Fecha: 19/02/2001*

*\* Número de consulta: 0421-01*

*\* Descripción sucinta de los hechos: Los consultantes, ambos farmacéuticos titulados, son propietarios de una oficina de farmacia, siendo cotitulares de la licencia. En 1999, adquirieron otra oficina de farmacia.*

*\* Cuestión planteada: 1º. Si pueden explotar las dos oficinas de farmacia en régimen de comunidad de bienes.*

*2º. En el supuesto de que la respuesta a la pregunta anterior fuese negativa, si pueden amortizar, ambos cónyuges, el fondo de comercio de la farmacia adquirida.*

*3º. En caso contrario, si ante un cambio en la titularidad de la nueva oficina adquirida, el cónyuge adquirente puede continuar amortizando el fondo de comercio.*

*4º. Si en el supuesto de venta de la oficina antigua, pueden reinvertir la ganancia patrimonial en la nueva oficina de farmacia.*

*\* Contestación: 1º.- Si pueden explotar las dos oficinas de farmacia en régimen de comunidad de bienes.*

*De acuerdo con lo establecido en los artículos 10, 11.4 y 25 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias (BOE del 10), para que un matrimonio pueda dividir entre los dos los rendimientos obtenidos en el ejercicio de una actividad económica, es preciso que ambos cónyuges ejerzan de forma habitual, personal y directa la ordenación por cuenta propia de los factores de producción.*

*Ahora bien, para que ese ejercicio conjunto de una actividad económica tenga lugar, es necesario que, en caso de existencia de normas específicas que regulen el ejercicio de determinada actividad, estas normas permitan su ejercicio de forma conjunta y se cumplan los requisitos por ellas exigidos.*

*La aplicación de lo anterior al caso consultado supone, debido al carácter de actividad reglada que tienen las oficinas de farmacia, que solamente podrá considerarse que, en caso de matrimonio, ambos cónyuges ejercen conjuntamente la actividad cuando esta circunstancia de ejercicio conjunto esté expresamente admitida de acuerdo con la normativa reguladora de este tipo de actividad (farmacéuticos copropietarios a cuyo nombre se extienda la autorización y acta de apertura de la oficina de farmacia - art. 4º.1, O.M. 17-1-1980-), además de cumplir posteriormente los requisitos fiscales señalados en el artículo 11.4 de la Ley del Impuesto antes citado.*

*En su escrito de consulta se indica que la titularidad de la licencia corresponde a ambos cónyuges, lo que conllevaría la aplicación de lo previsto en el artículo 10 de la Ley del Impuesto.*

*Ahora bien, en la adquisición de la segunda licencia, necesariamente debe constar como titular de la oficina de farmacia uno de ellos, no siendo posible, de acuerdo con la normativa reguladora de la actividad, que los dos consultantes sean cotitulares de dos licencias de farmacia. Ello determina que cada uno de ellos deberá declarar como rendimiento de la actividad los correspondientes a la oficina que explota de forma personal, habitual y directa, siendo titular de la correspondiente licencia.*

*2º.- En el supuesto de que la respuesta a la pregunta anterior fuese negativa, si pueden amortizar, ambos cónyuges, el fondo de comercio de la farmacia adquirida.*

*De acuerdo con lo previsto en el artículo 26 de la Ley 40/1998, "el rendimiento neto de las actividades económicas se determinará según las normas del Impuesto sobre Sociedades (...)".*

*A los efectos de la presente consulta, la consideración como gasto deducible de la amortización del fondo de comercio aparece regulada en el artículo 11, apartado 4, de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.*

*De acuerdo con lo dispuesto en el precitado artículo 11.4 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades el fondo de comercio podrá ser amortizado fiscalmente, siempre y cuando se cumplan los requisitos previstos en el mismo, pero únicamente por el cónyuge titular de la nueva oficina de farmacia adquirida, no por ambos cónyuges.*

*3º.- En caso contrario, si ante un cambio en la titularidad de la nueva oficina adquirida, el cónyuge adquirente puede continuar amortizando el fondo de comercio.*

*En caso de cambio en la titularidad de la nueva oficina de farmacia, el cónyuge adquirente podría amortizar el fondo de comercio en la medida que se cumplieran los requisitos anteriormente citados.*

*4º.- Si en el supuesto de venta de la oficina antigua, pueden reinvertir la ganancia patrimonial en la nueva oficina de farmacia.*

*En el supuesto de transmisión de la antigua oficina de farmacia, las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de los elementos del activo material e inmaterial, excluidas las existencias, podrán acogerse a la reinversión de beneficios extraordinarios prevista en el artículo 21 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, y en los términos previstos en el artículo 36.2 de la Ley 40/1998.*

*Entre otros requisitos, en el artículo 21.1 de la Ley 43/1995, se exige que el importe obtenido en la transmisión onerosa "se reinvierta en cualquiera de los elementos patrimoniales antes mencionados, dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial y los tres años posteriores"; Por lo tanto podrá reinvertirse en la adquisición de la nueva oficina de farmacia si se cumple el requisito temporal señalado en el precepto.*

*\* Fecha: 26/02/2001*

*\* Número de consulta: 0800-01*

*\* Descripción sucinta de los hechos: El consultante es un profesional que forma parte de una entidad en atribución de rentas.*

*\* Cuestión planteada: Si puede acogerse a la reserva para inversiones en Canarias.*

*\* Contestación: De acuerdo con lo previsto en el Informe de la Comisión para el Análisis de los problemas de la aplicación de la reserva para inversiones en Canarias, los rendimientos obtenidos por las comunidades de bienes que no sean sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, o por las demás entidades en régimen de atribución de rentas, como consecuencia de la realización de una actividad económica, podrán servir de base para la dotación de la RIC.*

*Los derechos y obligaciones derivados de la dotación de la RIC se atribuirán a los socios o comuneros en la misma proporción en la que éstos se atribuyen los rendimientos netos. Es decir, quien incluye en su base imponible los rendimientos obtenidos por la comunidad de bienes es quien puede utilizarlos como base de cálculo para dotar la RIC y beneficiarse del incentivo fiscal que ello supone.*

*En consecuencia, la dotación de la reserva debe realizarla cada uno de los miembros de la comunidad, uniendo, a efectos de su cálculo, los rendimientos que le han sido atribuidos por ella a los obtenidos por la realización directa de otras actividades económicas. Por tanto, serán ellos quienes contabilicen la reserva dotada, lo que exige llevar contabilidad de la parte proporcional de la actividad de la comunidad de bienes que le corresponda.*

*La materialización de la reserva también deberá realizarla cada comunero, pudiendo invertir para ello, tanto en la actividad económica que realice a través de la comunidad de bienes como en otras actividades que desarrolle de forma individual.*

*\* Fecha: 23/04/2001*

*\* Número de consulta: 0938-01*

*\* Descripción sucinta de los hechos: Comunidad de bienes que desarrolla la actividad de asesoramiento en confección de páginas web, correo electrónico, venta por correo electrónico, internet, etc. De los dos comuneros que la integran sólo uno de ellos trabaja en la actividad, percibiendo por ello un "sueldo" y satisfaciendo la comunidad las cotizaciones al Régimen Especial de Trabajadores Autónomos.*

*\* Cuestión planteada: Al tratarse de una actividad en estimación directa, se pregunta sobre la incidencia de la retribución del "comunero-trabajador" y de las cotizaciones a la Seguridad Social en la determinación del rendimiento neto de la actividad desarrollada por la comunidad.*

*\* Contestación: De acuerdo con lo establecido en el artículo 10 de la Ley del Impuesto, en el supuesto de una comunidad de bienes que desarrolle una actividad económica los rendimientos atribuidos mantendrán ese mismo carácter de rendimientos de actividades económicas.*

*Ahora bien, para lo que lo expuesto resulte operativo es necesario que la actividad económica se desarrolle como tal por la comunidad de bienes, es decir: que la ordenación por cuenta propia de medios*

de producción y (o) de recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios -elementos definitorios de una actividad económica- corresponda a la comunidad. Con ello se quiere decir que todos los comuneros deben asumir el riesgo del ejercicio empresarial, esto es, que los efectos jurídicos y económicos de la actividad recaigan sobre todos ellos.

Si, conforme con lo anterior, la actividad se desarrolla en el caso consultado por la comunidad de bienes, los rendimientos que un comunero pueda percibir por su trabajo en la comunidad de bienes no se integran en el IRPF como rendimientos del trabajo, sino que su integración se realiza por la vía del régimen de atribución de rentas, constituyendo para el comunero una parte de su rendimiento de la actividad económica, ya que se trata de una mayor participación de ese comunero en el rendimiento de la entidad. Esta misma consideración se extiende también a las cotizaciones al Régimen de Autónomos, en cuanto la obligación de satisfacerlas corresponde al comunero que "trabaja" en la actividad.

Consecuencia de la calificación anterior es que las cantidades percibidas por el comunero por su trabajo en la comunidad, así como las cantidades correspondientes a las cotizaciones a la Seguridad Social, no constituyen para la entidad gasto deducible para la determinación del rendimiento neto, precisamente, por constituir ambas cantidades una mayor participación de ese comunero en el rendimiento neto de la comunidad de bienes. Todo ello, sin perjuicio de que el comunero obligado a realizar las cotizaciones sociales minore el rendimiento a él imputable en el importe de esas cotizaciones.

\* **Fecha:** 21/05/2001

\* **Número de consulta:** 0940-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Comunidad de bienes que desarrolla una actividad económica, determinando el rendimiento neto por el régimen de estimación objetiva.

\* **Cuestión planteada:** Al trabajar sólo uno de los comuneros en la actividad, se pregunta sobre el cómputo del módulo "personal no asalariado".

\* **Contestación:** De acuerdo con lo establecido en el artículo 10 de la Ley del Impuesto, en el supuesto de una comunidad de bienes que desarrolle una actividad económica los rendimientos atribuidos mantendrán ese mismo carácter de rendimientos de actividades económicas.

Ahora bien, para que lo expuesto resulte operativo es necesario que la actividad económica se desarrolle como tal por la comunidad de bienes, es decir: que la ordenación por cuenta propia de medios de producción y (o) de recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios -elementos definitorios de una actividad económica- corresponda a la comunidad. Con ello se quiere decir que todos los comuneros deben asumir el riesgo del ejercicio empresarial, esto es, que los efectos jurídicos y económicos de la actividad recaigan sobre todos ellos.

Si, conforme con lo anterior, la actividad se desarrolla en el caso consultado por la comunidad de bienes, al determinarse el rendimiento neto por el régimen de estimación objetiva, para el cómputo del módulo "personal no asalariado" hay que acudir a la orden reguladora de este régimen. Así, tanto la normativa vigente para 1999 (OM 13/2/1998, prorrogada para 1999 por OM 22/2/1999) como las vigentes para 2000 y 2001 (OM 7/2/2000 y OM 29/11/2000) incluyen -en su respectivo anexo II y dentro de las instrucciones para la aplicación de los signos, índices o módulos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas- la configuración del módulo "personal no asalariado".

Conforme con tal configuración, procederá computar como una persona no asalariada al comunero que trabaja en la actividad. Respecto a los restantes comuneros, para que cada uno de ellos se compute en una cantidad inferior a la unidad, deberá acreditarse una dedicación inferior a 1800 horas/año. A lo que hay que añadir que el cómputo mínimo de 0'25 personas/año por las tareas de dirección, organización y planificación de la actividad operará también salvo que se acredite una dedicación efectiva superior o inferior, y que cualquier mínima labor de gestión o administración dará lugar a su cómputo proporcional (número de horas trabajadas/1800 horas).

\* **Fecha:** 21/05/2001

\* **Número de consulta:** 1065-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Comunidad de bienes dedicada a la actividad de construcción y promoción de edificaciones.

\* **Cuestión planteada:** Al quedarse uno de los comuneros con una de las viviendas construidas, se pregunta sobre su incidencia en el IRPF.

\* **Contestación:** Conforme con lo establecido en el artículo 10 de la Ley del Impuesto y en el artículo 26 de la misma, que remite al Impuesto sobre Sociedades para la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas, la comunidad de bienes consultante se imputará como rendimiento íntegro de la actividad desarrollada el valor normal en el mercado de la vivienda que se adjudica uno de los comuneros.

\* **Fecha:** 31/05/2001

\* **Número de consulta:** 1169-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** La consultante es socia de una sociedad civil que desarrolla una actividad económica.

\* **Cuestión planteada:** Al no realizar la consultante ningún trabajo en la entidad, pregunta sobre la calificación de los rendimientos obtenidos por su participación en la sociedad.

\* **Contestación:** Lo establecido en el artículo 10 de la Ley del Impuesto supone que en el caso de una sociedad civil que desarrolle una actividad económica los rendimientos atribuidos mantendrán ese mismo carácter de rendimientos de actividades económicas.

Ahora bien, para lo que hasta aquí expuesto resulte operativo es necesario que la actividad económica se desarrolle como tal por la sociedad civil, es decir: que la ordenación por cuenta propia de medios de producción y (o) de recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios -elementos definitorios de una actividad económica- corresponda a la entidad. Con ello se quiere decir que todos los socios deben asumir el riesgo del ejercicio empresarial o profesional, esto es, que los efectos jurídicos y económicos de la actividad recaigan sobre todos ellos.

Si, conforme con lo anterior, la actividad se desarrolla en el caso consultado por la sociedad civil, los rendimientos que la consultante pueda percibir por su condición de socia de la entidad no se integran en el IRPF como rendimientos del capital mobiliario, sino que su integración se realiza por la vía del régimen de atribución de rentas, constituyendo rendimientos de la actividad económica.

\* **Fecha:** 14/06/2001

\* **Número de consulta:** 1700-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Comunidad de bienes que desarrolla una actividad económica. De los tres comuneros que la integran sólo uno de ellos trabaja de forma efectiva en la actividad, cotizando por ello al Régimen Especial de Trabajadores Autónomos.

Al comunero que trabaja le ha sido concedida una ayuda al fomento del empleo autónomo, consistente en una renta de subsistencia (500.000 ptas) y una subvención para la reducción de interés de préstamo solicitado para el inicio y desarrollo de la actividad.

\* **Cuestión planteada:** - En el IRPF, consideración de la ayuda percibida como ingreso de la comunidad o del comunero.

\* **Contestación:** Las comunidades de bienes y sociedades civiles no constituyen contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sino que se configuran como una agrupación de los mismos que se atribuyen las rentas generadas en la entidad, tal como establece el artículo 10.1 de la Ley del Impuesto. Añadiendo su apartado 2 que las rentas atribuidas tendrán la naturaleza derivada de la actividad o fuente de donde procedan, para cada uno de los socios o comuneros.

Lo anterior supone que en el supuesto de una comunidad de bienes que desarrolle una actividad económica los rendimientos atribuidos mantendrán ese mismo carácter de rendimientos de actividades económicas.

Ahora bien, para lo que hasta aquí expuesto resulte operativo es necesario que la actividad económica se desarrolle como tal por la comunidad de bienes, es decir: que la ordenación por cuenta propia de medios de producción y (o) de recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios -elementos definitorios de una actividad económica- corresponda a la comunidad. Con ello se quiere decir que todos los comuneros deben asumir el riesgo del ejercicio empresarial, esto es, que los efectos jurídicos y económicos de la actividad recaigan sobre todos ellos.

Cumpléndose lo anterior, desarrollo de la actividad económica por la comunidad de bienes, la ayuda obtenida por el fomento del empleo autónomo, aunque se perciba nominalmente por uno de los comuneros -por establecerlo así las normas reguladoras de tales ayudas- procede considerarla, a efectos del IRPF como rendimiento de la actividad económica desarrollada por la comunidad, pues su concesión está vinculada al ejercicio de tal actividad, que es realizada por la entidad en régimen de atribución de rentas.

\* **Fecha:** 18/09/2001

## **Artículo 11. Individualización de rentas.**

1. La renta se entenderá obtenida por los contribuyentes en función del origen o fuente de la misma, cualquiera que sea, en su caso, el régimen económico del matrimonio.

2. Los rendimientos del trabajo se atribuirán exclusivamente a quien haya generado el derecho a su percepción. No obstante, las prestaciones a que se refiere el artículo 16.2 a) de esta Ley, se atribuirán a las personas físicas en cuyo favor estén reconocidas.

3. Los rendimientos del capital se atribuirán a los contribuyentes que, según lo previsto en el artículo 7 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, sean titulares de los elementos patrimoniales, bienes o derechos, de que provengan dichos rendimientos.

*\* Número de consulta: 2231-00*

*\* Descripción sucinta de los hechos: El consultante posee la nuda propiedad de una nave, la cual se encuentra alquilada.*

*El usufructo lo tienen dos personas al 50 por 100, figurando en sus declaraciones del IRPF los ingresos que correspondan del alquiler.*

*No obstante, la retención a cuenta se realiza a nombre del nudo propietario.*

*\* Cuestión planteada: Como debe actuar en la declaración del IRPF en lo relativo a las retenciones soportadas por el alquiler.*

*\* Contestación: Según dispone el artículo 11.3 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los rendimientos del capital se atribuirán a los contribuyentes que, según lo previsto en el artículo 7 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, sean titulares de los elementos patrimoniales, bienes o derechos, de que provengan dichos rendimientos.*

*En los casos de titularidad dividida (nudo propietario y usufructuario), las rentas que puedan generar los elementos patrimoniales corresponden a los usufructuarios y, por tanto, a éstos corresponden los rendimientos de capital, que en el supuesto planteado deben calificarse como inmobiliarios, al derivar de un bien inmueble.*

*Dado que los arrendamientos de inmuebles urbanos están sometidos a retención o ingreso a cuenta, esta retención o ingreso a cuenta debe imputarse al titular de los rendimientos, pues no se debe olvidar que la retención o ingreso a cuenta son pagos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y, en consecuencia, los mismos deben deducirse en la declaración del impuesto en que se integren los rendimientos.*

*\* Fecha: 05/12/2000*

*\* Número de consulta: 2158-01*

*\* Descripción sucinta de los hechos: El consultante figura como cotitular en dos depósitos y dos cuentas bancarias, siendo el dinero depositado en ellos propiedad exclusiva de su madre.*

*\* Cuestión planteada: Individualización de los rendimientos derivados de los mismos.*

*\* Contestación: En base a las reglas de individualización de rentas, contenidas en el artículo 11 de la Ley del Impuesto, los rendimientos de las cuentas bancarias corresponden a los titulares de las mismas. Cuando existan varios titulares de la cuenta, los rendimientos generados deben atribuirse por partes iguales a los mismos, o en la parte que a cada uno le corresponda.*

*Ahora bien, esta atribución puede desvirtuarse si se prueba que el dinero depositado en la misma es solamente propiedad de uno de los titulares de la cuenta, en cuyo caso, los rendimientos le corresponderán exclusivamente a él.*

*Conforme a esta regla de individualización, los rendimientos generados por una cuenta bancaria deben atribuirse a aquellas personas que sean propietarias del dinero en ellas depositado.*

*Como medios de prueba podrán utilizarse cualquiera de los generalmente admitidos en derecho y cuya valoración corresponderá efectuar a los órganos de comprobación de la Administración Tributaria.*

*\* Fecha: 05/12/2001*

4. Los rendimientos de las actividades económicas se considerarán obtenidos por quienes realicen de forma habitual, personal y directa la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y los recursos humanos afectos a las actividades.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que dichos requisitos concurren en quienes figuren como titulares de las actividades económicas.

\* **Número de consulta:** 1873-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante es titular de una Administración de Loterías. Al desarrollar además un trabajo por cuenta ajena, su esposa es quien lleva el negocio durante las horas en que él desarrolla su jornada laboral.

\* **Cuestión planteada:** Individualización de los rendimientos de la actividad de Administración de Loterías.

\* **Contestación:** Conforme a lo establecido en el artículo 11.4 de la Ley del Impuesto, para que un matrimonio pueda dividir entre dos los rendimientos obtenidos en el ejercicio de una actividad económica es necesario que ambos cónyuges ejerzan la actividad, es decir: que ambos realicen de forma habitual, personal y directa la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y los recursos humanos afectos a la actividad.

Ahora bien, para que ese ejercicio conjunto de una actividad empresarial o profesional tenga lugar, es necesario que, en caso de existencia de normas específicas que regulen el ejercicio de determinada actividad, estas normas permitan su ejercicio de forma conjunta y se cumplen los requisitos por ellas exigidos.

La aplicación de lo anterior al caso consultado supone, debido al carácter de actividad reglada que tienen las Administraciones de Loterías, que la imputación de los rendimientos de la Administración de Loterías le corresponderá únicamente al consultante, debido a su condición de titular, condición ésta que no concurre en la esposa.

Lo anterior no es óbice para que, si procede, resulte aplicable lo dispuesto en la regla 2ª del artículo 28 de la Ley del Impuesto.

El requisito de afiliación al «régimen correspondiente de la Seguridad Social» hay que entenderlo referido al Régimen General, o a aquellos regímenes especiales aplicables a determinados sectores de trabajadores por cuenta ajena: el Agrario, el de Trabajadores del mar, el de Empleados de hogar, etc.; es decir, que la afiliación a la Seguridad Social deberá realizarse a través del régimen que como trabajador por cuenta ajena le corresponda, no siendo válida la afiliación al Régimen Especial de Trabajadores Autónomos, ya que éste no permite la afiliación de asalariados.

En este punto, cabe señalar que el Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social admite la inclusión del cónyuge del empresario en el Régimen General al establecer en su artículo 7.2 que «... no tendrán la consideración de trabajadores por cuenta ajena, salvo prueba en contrario: el cónyuge, los descendientes, ascendientes y demás parientes del empresario, por consanguinidad o afinidad hasta el segundo grado inclusive y, en su caso, por adopción, ocupados en su centro o centros de trabajo, cuando convivan en su hogar y estén a su cargo».

Ahora bien, la posibilidad de que la Seguridad Social pudiera no admitir la afiliación del cónyuge o hijos menores al Régimen General, rechazando por escrito la solicitud e incluyéndolos en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos, ha llevado a este Centro directivo a interpretar en dicho supuesto que si el empresario o profesional puede probar que el cónyuge o los hijos menores trabajan en su negocio en régimen de dependencia laboral y se cumplen los restantes requisitos del mencionado artículo 28, en tales casos las retribuciones al cónyuge o hijos menores tendrían la consideración de gasto deducible. En correspondencia con esta calificación, las retribuciones obtenidas por el cónyuge o hijos menores procedería considerarlas como rendimientos del trabajo.

\* **Fecha:** 24/10/2000

\* **Número de consulta:** 0256-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** La consultante dispone, desde el fallecimiento de su esposo, de la plena propiedad de la mitad indivisa de una finca rústica con explotación agrícola y del usufructo de la otra mitad, correspondiendo la nuda propiedad a sus tres hijos, siendo ella la que declara la totalidad de los rendimientos derivados de la actividad agraria.

\* **Cuestión planteada:** Posibilidad de atribuir las rentas por cuartas partes entre la consultante y sus tres hijos.

Rectificación, en su caso, de las declaraciones por el Impuesto presentadas con anterioridad.

Posibles ventajas que se podrían obtener en caso de constitución de una sociedad con personalidad jurídica.

\* **Contestación:** De acuerdo con lo establecido en el artículo 11.4 de la Ley del Impuesto, los rendimientos de una actividad agraria deben imputarse a quien realiza de forma personal, habitual y directa la ordenación por cuenta propia de los recursos y medios afectos a la actividad, con independencia de la titularidad de las fincas donde se ejerce dicha actividad, considerándose, en los

casos de usufructo de empresa, que es el usufructuario quien adquiere la condición de empresario, salvo pacto expreso en contrario.

En el caso planteado, la consultante dispone de la plena propiedad de la mitad indivisa de una finca rústica con explotación agrícola y del usufructo vitalicio de la otra mitad, correspondiendo la nuda propiedad a sus tres hijos, siendo ella la que, por los datos facilitados, parece ser la titular de la actividad agrícola.

En base a lo anteriormente expuesto, se puede concluir que la condición de empresario recae sobre la consultante, debiendo, por tanto, declarar la totalidad del rendimiento de la actividad. Ahora bien, todo ello es sin perjuicio de los posibles pactos u otras figuras jurídicas que se establezcan con posterioridad, los cuales no darán lugar a la rectificación de las declaraciones anteriores.

Finalmente, respecto a las posibles ventajas de otras fórmulas de tributación como la constitución de una sociedad con personalidad jurídica, cabe señalar que, en este caso, la sociedad tributará por el Impuesto sobre Sociedades y los socios por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por los beneficios que la sociedad distribuya y según su participación en la misma. Ahora bien, no es competencia de este Centro Directivo la determinación de las posibles ventajas de una o otra forma de tributación.

\* **Fecha:** 12/02/2001

\* **Número de consulta:** 0298-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Matrimonio en régimen de gananciales que desarrolla una actividad agraria, en la que ambos son propietarios de las tierras explotadas y ejercen las tareas de dirección, pues el desarrollo efectivo de la misma se realiza con personal asalariado. Ahora bien, todas las facturas emitidas y recibidas, así como la contratación de personal figuran a nombre de uno de los cónyuges.

\* **Cuestión planteada:** Individualización de los rendimientos de la actividad agraria.

\* **Contestación:** El caso planteado es el de una actividad agraria en la que las tierras explotadas pertenecen a la sociedad de gananciales y ambos cónyuges ejercen, tan solo, las tareas de dirección, al ser ambos trabajadores por cuenta ajena en otra empresa y contar con personal asalariado para el desarrollo efectivo de dicha actividad, pero en la que todas las relaciones con terceros figuran efectuadas por uno de los cónyuges, al estar a su nombre todas las facturas emitidas y recibidas, así como la contratación de personal, y, cabe suponer, aunque no conste en el escrito de consulta, que otras actividades como la firma de declaraciones y liquidaciones del régimen especial agrario, titularidad de subvenciones, etc., también serán realizadas por el mismo cónyuge. De todo ello se puede concluir que es él el titular de dicha actividad agraria y, por tanto, es a él a quien correspondería imputar todos los rendimientos derivados del ejercicio de la misma, de acuerdo con lo determinado en el artículo 11.4 de la Ley del Impuesto.

La Ley admite, no obstante, prueba en contrario, prueba que se podrá realizar por cualquiera de los medios generalmente admitidos en derecho y cuya valoración corresponderá a los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria.

\* **Fecha:** 16/02/2001

5. Las ganancias y pérdidas patrimoniales se considerarán obtenidas por los contribuyentes que, según lo previsto en el artículo 7 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, sean titulares de los bienes, derechos y demás elementos patrimoniales de que provengan.

Las ganancias patrimoniales no justificadas se atribuirán en función de la titularidad de los bienes o derechos en que se manifiesten. Las adquisiciones de bienes y derechos que no se deriven de una transmisión previa, como las ganancias en el juego, se considerarán ganancias patrimoniales de la persona a quien corresponda el derecho a su obtención o que las haya ganado directamente.

\* **Número de consulta:** 0854-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante, casado en régimen de gananciales, ha vendido unas acciones adquiridas antes de la celebración del matrimonio, depositando el importe de la venta en una entidad bancaria.

\* **Cuestión planteada:** Atribución de la ganancia patrimonial obtenida en la venta de las acciones y de los rendimientos de la cuenta en que se depositó el precio.

\* **Contestación:** De lo establecido en los apartados 3 y 5 del artículo 11 de la Ley del Impuesto, que remiten al artículo 7 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, se deduce que la ganancia patrimonial obtenida en la venta de las acciones, se atribuirá íntegramente al consultante, si éstas tuvieron carácter privativo. En otro caso, se atribuirá por mitad, salvo que se justifique otra cuota de participación en la titularidad de las acciones de las que proviene. E igualmente, los rendimientos del capital mobiliario procedentes de la cuenta en que se depositó el importe de la venta, se atribuirán a quien corresponda la titularidad del depósito.

\* **Fecha:** 14/04/2000

\* **Número de consulta:** 1889-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Obtención de un premio en un sorteo celebrado entre los compradores de determinadas viviendas.

\* **Cuestión planteada:** Imputación del premio entre el consultante y su cónyuge al haber adquirido la vivienda en régimen de gananciales.

\* **Contestación:** De acuerdo con lo previsto en el artículo 31 de la Ley 40/98, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas tributarias, la obtención de un premio en un sorteo celebrado entre los adquirentes de unas viviendas constituye para sus beneficiarios una ganancia patrimonial, al dar lugar a una variación en el valor de su patrimonio puesta de manifiesto por una alteración en su composición.

A la individualización de las rentas se refiere la Ley del Impuesto en su artículo 11.

En consecuencia, dado que el sorteo se celebra entre los compradores de determinadas viviendas y en el caso planteado la vivienda en cuestión ha sido adquirida en régimen de gananciales por el consultante y su cónyuge, la ganancia patrimonial generada deberá declararse al 50 por 100 por cada uno.

\* **Fecha:** 24/10/2000

\* **Número de consulta:** 1996-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Como consecuencia de la disolución de la sociedad de gananciales, a cada cónyuge se le adjudican lotes iguales en unos Fondos de Inversión Mobiliaria (FIM).

\* **Cuestión planteada:** Individualización de las ganancias o pérdidas patrimoniales que puedan producirse en futuras transmisiones o amortizaciones de las participaciones de los FIM.

\* **Contestación:** Conforme con lo establecido en el artículo 11.5 de la Ley del Impuesto, que remite al artículo 7 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, las ganancias o pérdidas patrimoniales correspondientes a las transmisiones o amortizaciones de las participaciones de los FIM adjudicadas a cada uno de los cónyuges como consecuencia de la disolución de la sociedad de gananciales se considerarán obtenidas por el cónyuge que hubiera resultado adjudicatario de aquellas participaciones.

\* **Fecha:** 06/11/2000

## CAPÍTULO III

### Período impositivo, devengo del impuesto e imputación temporal

#### Artículo 12. Regla general.

1. El período impositivo será el año natural.
2. El Impuesto se devengará el 31 de diciembre de cada año, sin perjuicio de lo establecido en el artículo siguiente.

#### Artículo 13. Período impositivo inferior al año natural. <sup>(13)</sup>

1. El período impositivo será inferior al año natural cuando se produzca el fallecimiento del contribuyente en un día distinto al 31 de diciembre.

---

<sup>(13)</sup>Véase la disposición transitoria cuarta de la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa. (B.O.E. de 14 de diciembre).

2. En tal supuesto el período impositivo terminará y se devengará el impuesto en la fecha del fallecimiento, sin perjuicio de la opción por la tributación conjunta prevista en el artículo 68.3 de esta Ley.

## **Artículo 14. Imputación temporal.**

### 1. Regla general.

Los ingresos y gastos que determinan la renta a incluir en la base del impuesto se imputarán al período impositivo que corresponda, de acuerdo con los siguientes criterios:

a) Los rendimientos del trabajo y del capital se imputarán al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor. <sup>(4)</sup>

*\* Número de consulta: 0914-00*

*\* Descripción sucinta de los hechos: El 26 de febrero del año 2000 se publicó en el B.O.E. la revisión salarial al Convenio Colectivo aplicable a determinada empresa, cuyo ámbito de aplicación temporal abarca el período de 1 de enero de 1999 al 31 de diciembre del mismo año.*

*Según la indicada resolución, «las diferencias salariales que procedan por aplicación de la anterior tabla, serán satisfechas a los trabajadores en el plazo máximo de treinta días a contar desde la publicación en el "Boletín Oficial del Estado" de la presente revisión salarial».*

*\* Cuestión planteada: Imputación temporal.*

*\* Contestación: Dado que, según establece la propia resolución de la revisión salarial, los importes allí recogidos bajo la rúbrica de atrasos por «diferencias salariales» deben ser abonados en el plazo máximo de treinta días desde su publicación en el Boletín Oficial del Estado (26 de febrero de 2000), se desprende que resultan exigibles dentro del año 2000, y en consecuencia son imputables a este último período impositivo.*

*Por todo ello, la empresa cuando abone dichos importes habrá de practicar la retención oportuna de acuerdo con las reglas generales, efectuando, cuando así proceda, la correspondiente regularización, y sin que resulte aplicable el tipo de retención del 18 por 100 previsto en la regla 4ª del artículo 77 del Reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 214/1999, pues no se trata de atrasos que corresponda imputar a ejercicios anteriores, sino que, como ya se indicó, han de imputarse al período impositivo 2000.*

*\* Fecha: 19/04/2000*

*\* Número de consulta: 2013-00*

*\* Descripción sucinta de los hechos: El consultante, funcionario de carrera de la Administración Pública, fue transferido el 1 de julio de 1999 del Ministerio de Educación y Cultura a la Consejería de Educación de la Comunidad de Madrid.*

*Como consecuencia de dicho traspaso, percibe en el año 2000 determinadas cantidades en concepto de "equiparación salarial" al resto del personal funcionario de la Comunidad de Madrid, y correspondientes al año 1999.*

*\* Cuestión planteada: Imputación temporal.*

*\* Contestación: Como cuestión previa se hace preciso indicar que este Centro Directivo, dada la falta de más información al respecto, no puede determinar a que período impositivo procede imputar las cantidades percibidas en el año 2000 por el concepto de "equiparación salarial".*

*En cualquier caso, con carácter general, se informa que el artículo 14 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, establece, en su apartado primero que, "los ingresos y gastos que determinan la renta a incluir en la base del impuesto se imputarán al período impositivo que corresponda", especificando la letra a) del citado apartado, que "los rendimientos del trabajo y del capital se imputarán al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor".*

*La falta de información antes aludida, no permite informar cuando se produce la exigibilidad de cobro de los rendimientos que traen causa y, en consecuencia, como antes se señaló, su imputación.*

---

<sup>(4)</sup> Véase, en el artículo 16.3 de esta Ley, la consulta (0911-00), de fecha 19/04/2000. Imputación rendimientos del trabajo por sentencia judicial.

\* **Fecha:** 06/11/2000

\* **Número de consulta:** 2258-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** *El consultante trabaja en el Organismo Autónomo de la Diputación General de Aragón denominado Instituto Aragonés de Servicios Sociales, como trabajador laboral temporal.*

*La nómina del mes de diciembre del año 1999 se abona en el mes de enero de 2000, según se hace todos los meses pues se paga a mes vencido.*

\* **Cuestión planteada:** *En los supuestos en que los pagos de la nómina del mes de diciembre se efectúen en enero de año siguiente ¿cabría considerar a las cantidades que se satisfagan como atrasos?*

\* **Contestación:** 1º. *De acuerdo con lo establecido en el artículo 73.1 del Reglamento del Impuesto, en el caso planteado, las retenciones deberán practicarse en el momento del pago de las retribuciones a los trabajadores, es decir, según los términos de la consulta, en el día que se realice dicho pago dentro de los primeros día del mes siguiente al que corresponda la nómina.*

2º. *De acuerdo con lo previsto en el artículo 14.1.a) de la Ley del Impuesto, procede imputar los rendimientos del trabajo al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor.*

*En conclusión, en el caso concreto consultado, si, como parece, la nómina del mes de diciembre sólo es exigible habitualmente con posterioridad al día 31 de diciembre, el rendimiento resultará imputable al año que corresponda al momento de exigibilidad, y las retenciones se practicarán -como se señaló en el punto 1º de la presente contestación- en el momento que se abonen las retribuciones, al tipo que se hubiera determinado a primeros de año, sin que proceda la aplicación del tipo de retención del 18 por 100 previsto en el artículo 77, regla 4ª, del Reglamento del Impuesto para los atrasos que corresponda imputar a ejercicios anteriores, pues coincidirían el año de exigibilidad y el devengo de la retención.*

\* **Fecha:** 11/12/2000

\* **Número de consulta:** 2531-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** *En la entidad consultante figura un concepto retributivo denominado «BONUS» anual, basado en la cantidad y calidad de trabajo.*

*Dicho BONUS se calcula una vez finalizado el ejercicio y se abona al trabajador normalmente en los primeros meses del año siguiente.*

\* **Cuestión planteada:** *-Imputación temporal*

*-Retenciones a aplicar.*

\* **Contestación:** *De lo dispuesto en el artículo 14.1.a) de la Ley del Impuesto, dado que según se manifiesta, hasta que no acabe el ejercicio que corresponda, los importes que figuran bajo la rúbrica de «BONUS», no pueden ser calculados y, por lógica, su abono no puede producirse más que en el año siguiente, -normalmente en los tres primeros meses- se desprende que resultan exigibles dentro de dicho año siguiente, y en consecuencia son imputables a ese último período impositivo.*

*Por todo ello, la empresa cuando abone dichos importes habrá de practicar la retención oportuna de acuerdo con las reglas generales, efectuando, cuando así proceda, la correspondiente regularización, y sin que resulte aplicable el tipo de retención del 18 por 100 previsto en la regla 4ª del artículo 77 del Reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 214/1999, pues no se trata de atrasos que corresponda imputar a ejercicios anteriores, sino que, como ya se indicó, han de imputarse al período impositivo en el que se cuantifican, reconocen y se satisfacen .*

\* **Fecha:** 29/12/2000

\* **Número de consulta:** 0890-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** *En el certificado de haberes expedido por la Seguridad Social correspondiente al ejercicio del año 2000, figuran además atrasos del año 1999.*

*Por otra parte, se han percibido -se supone en el presente año 2001- los atrasos del año 2000.*

\* **Cuestión planteada:** *Imputación temporal de dichos atrasos de los años 1999 y 2000.*

\* **Contestación:** *Según los términos de la consulta, la manera de operar de acuerdo con lo establecido en el artículo 14 de la Ley del Impuesto sería la siguiente:*

*Por las cantidades percibidas en concepto de «atrasos» del ejercicio 1999, deberá presentar declaración complementaria por dicho ejercicio, siendo el plazo de presentación el comprendido entre la fecha de cobro y el final del inmediato siguiente plazo de declaración por el Impuesto. En este sentido, dado que parece deducirse que el cobro se ha producido en el año 2000, la citada declaración complementaria deberá presentarse hasta el final del plazo de la declaración de 2000.*

*Los atrasos correspondientes al año 2000, cuyo cobro parece que se ha producido -no se dice nada- en los primeros meses del año 2001, procederá imputarlos a la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del año 2000.*

\* **Fecha:** 09/05/2001

\* **Número de consulta:** 1170-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Empresa que habitualmente paga sus nóminas en la primera quincena del mes siguiente.

En relación a la nómina del mes de diciembre, que se satisface en la primera quincena de enero del año siguiente, se plantea la siguiente cuestión:

\* **Cuestión planteada:** 1º. Momento de practicarse las retenciones, a efectos del modelo 190.

2º. Imputación temporal.

\* **Contestación:** 1º. De acuerdo con lo establecido en el artículo 73.1 del Reglamento del Impuesto, en el caso planteado, las retenciones deberán practicarse en el momento del pago de las retribuciones a los trabajadores, es decir, según los términos de la consulta, en el día que se realice dicho pago dentro de los primeros días del mes siguiente al que corresponda la nómina.

2º. En el caso concreto consultado, si, como parece, la nómina del mes de diciembre sólo es exigible habitualmente con posterioridad al día 31 de diciembre, el rendimiento resultará imputable al año que corresponda al momento de exigibilidad, y las retenciones se practicarán -como se señaló en el punto 1º de la presente contestación- en el momento que se abonen las retribuciones, al tipo que se hubiera determinado a primeros de año, sin que proceda la aplicación del tipo de retención del 18 por 100 previsto en el artículo 77, regla 4ª, del Reglamento del Impuesto para los atrasos que corresponda imputar a ejercicios anteriores, pues coincidirían el año de exigibilidad y el devengo de la retención.

\* **Fecha:** 14/06/2001

\* **Número de consulta:** 1342-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante ha percibido en el año 2000, por Sentencia del Tribunal Supremo, unas cantidades en concepto de rendimientos del trabajo correspondientes a los años 1985 a 1991.

\* **Cuestión planteada:** Deducibilidad en el año 2000 de los gastos jurídicos generados pagados en los años 1992 y 2000, con el límite de 50.000 pesetas por cada uno de estos años.

\* **Contestación:** El artículo 17.3 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, establece que "tendrán la consideración de gastos deducibles exclusivamente los siguientes:

(...)

e) Los gastos de defensa jurídica derivados directamente de litigios suscitados en la relación del contribuyente con la persona de la que percibe los rendimientos, con el límite de 50.000 pesetas anuales."

Por lo que respecta a la imputación fiscal de estos gastos, el artículo 14.1 de la citada Ley, dispone que los rendimientos del trabajo se imputarán al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor.

En cuanto al importe de estos gastos pagados en el año 1992, hay que acudir a la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y a su Reglamento, aprobado por Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre.

La Ley 18/1991, establece en su artículo 56 que los ingresos y gastos que determinan la base del Impuesto se imputarán al período en que se hubiesen devengado los unos y producido los otros, con independencia del momento en que se realicen los correspondientes cobros y pagos.

Por su parte, el artículo 14 del citado Reglamento, establece, en su apartado 7, que los gastos se entenderán producidos desde el momento en que su importe sea exigible por quien haya de percibirlos.

En consecuencia, en la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al año 2000 únicamente podrá deducir el importe de los gastos jurídicos satisfechos en ese año, con el límite de 50.000 pesetas.

\* **Fecha:** 26/06/2001

\* **Número de consulta:** 1734-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Se percibe en el presente año 2001 una paga única por desviación del IPC previsto para el año 2000.

\* **Cuestión planteada:** - Imputación temporal.

- Retenciones a aplicar.

\* **Contestación:** Para determinar la imputación temporal de los importes que por dicho concepto se satisfagan durante el plazo anteriormente citado, es preciso acudir al artículo 14.1.a) de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, en cuya virtud los rendimientos del trabajo se imputarán al período impositivo en que sean exigibles para el perceptor.

En consecuencia, dado que como en la consulta se manifestó, hasta que no acabe el ejercicio que corresponda –en el presente supuesto el del año 2000- no puede conocerse el dato del IPC, el abono de la indicada paga no podrá, en su caso, producirse más que en el año siguiente –normalmente en los primeros meses-, lo que conlleva que resulten exigibles dentro de 2001, y en consecuencia sean imputables a ese último período impositivo.

Por todo ello, cuando se abone dicho importe habrá de practicarse la retención oportuna de acuerdo con las reglas generales, efectuando, cuando así proceda, la correspondiente regularización, y sin que resulte aplicable el tipo de retención del 18 por 100 previsto en la regla 4ª del artículo 77 del Reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 214/1999, pues no se trata de atrasos que corresponda imputar a ejercicios anteriores, sino que, como ya se indicó, han de imputarse al período impositivo en el que se cuantifican, reconocen y se satisfacen.

\* **Fecha:** 21/09/2001

\* **Número de consulta:** 1778-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** En noviembre de 1999 se firma un convenio sectorial que actualiza el salario correspondiente a los años 1998 y 1999, según el IPC de los citados años.

En el año 2000, tras publicarse el Convenio en el BOE, la empresa procede a abonar a los empleados la cantidad correspondiente a la actualización del salario de los años 1998 y 1999.

\* **Cuestión planteada:** Imputación temporal.

\* **Contestación:** Parece desprenderse del escrito de consulta, que el aludido Convenio Colectivo, que se firma en noviembre del año 1999 y en cuya virtud se actualizan los salarios correspondientes a los años 1998 y 1999, se publica en el año 2000, momento a partir del cual se procede al abono de las cantidades que, en concepto de atrasos por revisión-actualización salarial, correspondan.

De acuerdo con ello, para determinar la imputación temporal de los importes que por dicho concepto se satisfagan durante el año 2000, es preciso acudir al artículo 14.1.a) de la Ley del Impuesto.

Dado que, los importes recogidos bajo el concepto de atrasos por «actualizaciones salariales» se abonan a partir de la publicación del Convenio en el Boletín Oficial del Estado (año 2000), se desprende que resultan exigibles dentro del año 2000, y en consecuencia son imputables a este último período impositivo.

Por todo ello, la empresa cuando abone dichos importes habrá de practicar la retención oportuna de acuerdo con las reglas generales, efectuando, cuando así proceda, la correspondiente regularización, y sin que resulte aplicable el tipo de retención del 18 por 100 previsto en la regla 4ª del artículo 77 del Reglamento del Impuesto, pues no se trata de atrasos que corresponda imputar a ejercicios anteriores, sino que, como ya se indicó, han de imputarse al período impositivo 2000.

\* **Fecha:** 28/09/2001

\* **Numero de consulta:** 2018-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Atrasos correspondientes al incremento de pensiones de jubilación acordados por la Administración en aplicación del Real Decreto 432/2000, de 31 de marzo, que entró en vigor el 9 de abril del mismo año, si bien con efectos retroactivos del 1º de febrero de 1999 en cuanto al importe de los referidos incrementos.

\* **Cuestión planteada:** - Imputación temporal.

\* **Contestación:** 1º. Para determinar la imputación temporal de los importes que por dicho concepto “atrasos por incrementos de pensiones de jubilación” se satisfagan, es preciso acudir al artículo 14.1.a) de la Ley del Impuesto, en cuya virtud los rendimientos del trabajo se imputarán al período impositivo en que sean exigibles por el perceptor.

En consecuencia, dado que, el Real Decreto 432/2000, de 31 de marzo, por el que se regula el cómputo en el Régimen de Clases Pasivas del Estado de los períodos reconocidos como cotizados a la Seguridad Social, a favor de los sacerdotes y religiosos o religiosas de la Iglesia Católica, secularizados, entra en vigor el día 9 de abril de 2000, y en el mismo se indica, según su artículo 6, el inicio a solicitud del interesado del procedimiento para el reconocimiento de los beneficios regulados en el señalado Real Decreto 432/2000, de 31 de marzo, se desprende que los referidos ingresos resultan exigibles en el año 2000, y por tanto, serían imputables a este período impositivo.

2º. Por otra parte, conforme con el citado artículo 14 de la Ley del Impuesto, en su apartado 2, letra b) y de acuerdo a los términos que obran en el escrito de consulta, la manera de operar sería la siguiente:

a) Si el cobro de los incrementos de pensiones correspondientes a los ejercicios de 1999 y 2000, se produce en el año 2000 o en el período de tiempo anterior a la finalización del plazo de las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de dicho año, al corresponder el devengo de las cantidades indicadas en el ejercicio de 2000, habrá de declararse la totalidad de los mismos en la declaración-liquidación normal del Impuesto sobre la Renta de dicho ejercicio 2000.

b) Si los ingresos de referencia –atrasos correspondientes a los años 1999 y 2000- se perciben en el año 2001, en concreto una vez finalizado el plazo de la declaración del ejercicio 2000, se deberá practicar una declaración complementaria por dicho ejercicio 2000, teniendo de plazo para ello el comprendido entre la fecha de cobro de dichas cantidades y el final del plazo de la declaración-liquidación por el Impuesto sobre la Renta del ejercicio 2001.

3º. A efectos de la confección de las certificaciones acreditativas de las retenciones practicadas o de los ingresos a cuenta efectuados, a que se refiere el artículo 101.3 del Reglamento del Impuesto, se considera que en las mismas deben figurar todas las cantidades o ingresos que se satisfagan en determinado ejercicio, y a ser posible, que en el supuesto de que alguna correspondiese a años anteriores, que se indique tal circunstancia mediante el desglose de la indicada certificación.

\* **Fecha:** 13/11/2001

b) Los rendimientos de actividades económicas se imputarán conforme a lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las especialidades que reglamentariamente puedan establecerse. (5)

\* **Número de consulta:** 1832-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante, que ejerce la actividad de abogado, ha satisfecho durante el año 2000, rentas por los servicios de colaboración prestados por otros profesionales y que fueron devengados en el mes de diciembre de 1999.

\* **Cuestión planteada:** Tipo de retención aplicable a estas rentas y período de imputación de dichas retenciones.

\* **Contestación:** El tipo de retención a aplicar sobre los rendimientos profesionales devengados en 1999 y satisfechos durante el año 2000 será el vigente en el momento en que se abonen, es decir, el 18 por 100 (art. 88.1 del Reglamento del Impuesto, según redacción dada por el Real Decreto 1968/99).

Por lo que respecta a la imputación temporal de las retenciones, el artículo 74 del Reglamento establece que "las retenciones o ingresos a cuenta se imputarán por los contribuyentes al período en que se imputen las rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta, con independencia del momento en que se hayan practicado".

En consecuencia, la retención practicada al tipo del 18 por 100 se imputará al período en que se imputen las rentas correspondientes que, con carácter general, será el del devengo tal y como dispone el artículo 19 de la Ley 43/95, del Impuesto sobre Sociedades, normativa a la que se remite la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Ley 40/98) en su artículo 14.1.b) para determinar la imputación temporal de los rendimientos de actividades económicas. No obstante, el Reglamento del Impuesto recoge en su artículo 6 un criterio de imputación temporal distinto al del devengo, el criterio de cobros y pagos, que será opcional para los contribuyentes que desarrollen actividades económicas y que deban cumplir sus obligaciones contables y registrales de acuerdo con lo previsto en los apartados 3,4,5 y 6 del artículo 65 del Reglamento del Impuesto.

\* **Fecha:** 19/10/2000

\* **Número de consulta:** 1833-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante prestó servicios profesionales durante el ejercicio 1999, que cobró durante dicho ejercicio con excepción de la última factura emitida que le fue satisfecha en el ejercicio 2000 y sobre la que le han practicado una retención del 18%, en lugar del 20% que le practicaron sobre los anteriores.

\* **Cuestión planteada:** Imputación temporal de los ingresos obtenidos y de las retenciones soportadas.

\* **Contestación:** El tipo de retención a aplicar sobre los rendimientos profesionales devengados en 1999 y satisfechos durante el año 2000 será el vigente en el momento en que se abonen, es decir, el 18 por 100 (artículo 88.1 del Reglamento del Impuesto según nueva redacción dada por el real Decreto 1968/99).

Por lo que respecta a la imputación temporal de las retenciones, el artículo 74 del Reglamento establece que "las retenciones o ingresos a cuenta se imputarán por los contribuyentes al período en que se imputen las rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta, con independencia del momento en que se hayan practicado".

En consecuencia, las retenciones practicadas, tanto al tipo del 20 por 100 como al del 18 por 100, se imputarán al período en que se imputen las rentas correspondientes que, con carácter general, será el del devengo tal y como dispone el artículo 19 de la Ley 43/95, del Impuesto sobre Sociedades, normativa

---

(5) Véase, en el artículo 73.1 del Reglamento del Impuesto, la consulta (1056-01), de fecha 09/03/2001. Imputación de gastos devengados en 1999 y pagados en el 2000.

a la que se remite la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Ley 40/98) en su artículo 14.1.b) para determinar la imputación temporal de los rendimientos de actividades económicas. No obstante, el Reglamento del Impuesto recoge en su artículo 6 un criterio de imputación temporal distinto al del devengo, el criterio de cobros y pagos, que será opcional para los contribuyentes que desarrollen actividades económicas y que deban cumplimentar sus obligaciones contables y registrales de acuerdo con lo previsto en los apartados 3,4,5 y 6 del artículo 65 del Reglamento del Impuesto.

Por tanto, si el consultante no hubiera optado expresamente por el criterio de cobros y pagos deberá imputar la totalidad de las rentas y de las retenciones al período en que aquellas se devengaron, es decir, al ejercicio 1999. Caso de no haberlas declarado en dicho ejercicio, la forma de regularizar su situación es mediante la presentación de declaración-liquidación complementaria.

\* **Fecha:** 19/10/2000

\* **Número de consulta:** 1884-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** La entidad consultante ejecutó determinados trabajos, objeto de su actividad, durante los años 1987, 1988 y 1989, que no le fueron abonados en su día y cuyo importe fue garantizado posteriormente.

El consultante imputó los ingresos pendientes de cobro a los períodos impositivos en que se devengaron.

\* **Cuestión planteada:** Tratamiento que ha de dar a la citada deuda en el momento en que su importe sea satisfecho por el deudor.

\* **Contestación:** Al referirse la consulta formulada a ingresos devengados por trabajos realizados durante los años 1987, 1988 y 1989, hay que acudir a la Ley 44/78, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, vigente durante esos años.

La citada Ley regulaba en su artículo 26 la imputación temporal de ingresos y gastos.

En el mismo sentido se manifiesta la actual Ley del Impuesto, Ley 40/98, de 9 de diciembre, al remitirse a la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades en el caso de rendimientos de actividades económicas, que establece con carácter general el principio del devengo. No obstante, el Reglamento del Impuesto regula un criterio de imputación distinto, el de cobros y pagos, que será opcional para los contribuyentes que desarrollen actividades económicas y cumplan determinados requisitos.

En consecuencia, al haber imputado el consultante los ingresos pendientes de cobro a los períodos impositivos en que se devengaron y no haber optado en su momento por un criterio de imputación distinto, el posterior cobro de la deuda no provocará efecto alguno en el período impositivo en que este cobro se produzca.

\* **Fecha:** 24/10/2000

\* **Número de consulta:** 0200-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante desarrolla la actividad profesional de abogado y tiene estipulado el cobro de los honorarios correspondientes a un procedimiento judicial al finalizar el mismo, percibiendo al inicio una determinada cantidad.

\* **Cuestión planteada:** Si los honorarios que perciba al finalizar la tramitación del procedimiento pueden considerarse rendimientos profesionales irregulares o con un período de generación superior a dos años.

\* **Contestación:** El artículo 30 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias establece la aplicación de una reducción del 30 por 100 a los rendimientos netos de actividades económicas con un período de generación superior a dos años, así como a los que reglamentariamente se califiquen como notoriamente irregulares. Prescindiendo de estos últimos, ya que el supuesto planteado no tiene cabida en la lista exhaustiva del artículo 24 del Reglamento del Impuesto, cabe plantearse si pueden incluirse o no a este tipo de rendimientos entre los que tienen un período de generación superior a dos años, por el hecho de que entre la fecha del encargo y la finalización de los trabajos transcurran más de dos años.

La existencia de un período de generación superior a dos años sólo es predicable de aquellos casos concretos en que existan dentro de la actividad económica ejercida, globalmente considerada, ciclos bien definidos de aplicaciones y obtenciones de fondos, es decir que sea consustancial a la actividad el transcurso de un plazo superior a dos años entre la fecha de la inversión que produce el rendimiento y su percepción, de tal suerte que la obtención del rendimiento se concentra en un período impositivo determinado que representa el final del ciclo productivo o período de generación.

Pero habida cuenta la finalidad de la reducción prevista en este precepto legal, se hace preciso conciliar los principios de capacidad económica y progresividad, lo que nos obliga a considerar el ejercicio de la actividad generadora de la renta en un sentido global, como comprendida dentro de una serie de inversiones y desinversiones, de gastos e ingresos, y no atender a la exclusiva y concreta operación generadora del rendimiento, de manera que cuando la actividad, como en el supuesto planteado, es desarrollada por el contribuyente de tal forma, que de manera regular, obtiene rendimientos de estas

características, no puede sino concluirse que no deben considerarse como rendimientos con un período de generación superior a dos años.

Pero, además, surge el problema de la imputación temporal de tales rentas.

En el caso de actividades económicas, la Ley del Impuesto, en su artículo 14.1.c), se remite a lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades y al Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (artículos 19 y 6, respectivamente).

La Ley del Impuesto sobre Sociedades establece, expresamente, el principio del devengo como criterio de imputación a efectos fiscales de los ingresos y gastos derivados del ejercicio de actividades económicas. Así, los ingresos y gastos se imputarán al período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros. La Ley admite criterios de imputación temporal distintos, cuya eficacia fiscal estará supeditada a la aprobación por la Administración Tributaria, en la forma que reglamentariamente se determine.

Por su parte, el artículo 6.2 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establece la posibilidad de optar por el criterio de cobros y pagos para imputar temporalmente los ingresos y gastos derivados del ejercicio de actividades económicas, entre otros, para los profesionales en estimación directa en sus dos modalidades, normal y simplificada, siempre que no desarrollen alguna actividad económica por la que debieran cumplimentar sus obligaciones contables y registrales de acuerdo con lo previsto en el artículo 65.2 del Reglamento o llevase contabilidad de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio. Dicho criterio se entenderá aprobado por la Administración Tributaria, a efectos de lo previsto en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, por el solo hecho de así manifestarlo en la correspondiente declaración, y deberá mantenerse durante un plazo mínimo de tres años. Asimismo, los cambios de criterio de imputación temporal no comportarán, en ningún caso, que algún ingreso o gasto quede sin computar o se impute nuevamente en otro ejercicio.

Ahora bien, sea cual sea el criterio de imputación temporal empleado, en ninguno cabe la posibilidad de aplicar la reducción del 30 por 100.

\* **Fecha:** 05/02/2001

\* **Número de consulta:** 1119-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Los jóvenes agricultores al amparo del Real Decreto 204/1996, sobre mejoras estructurales y modernización de las Explotaciones Agrarias, pueden obtener una ayuda a la primera instalación.

Una de estas ayudas es una prima por explotación, con una cantidad máxima de 2.475.000 pesetas.

\* **Cuestión planteada:** Imputación de dicha prima por explotación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

\* **Contestación:** De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 15 y en el Anexo 8 del Real Decreto 204/1996, sobre mejoras estructurales y modernización de las Explotaciones Agrarias, la prima por explotación que se puede percibir por la primera explotación de jóvenes agricultores se trata de una subvención de capital.

Como tal subvención de capital, la misma constituye un ingreso de la actividad agrícola.

La imputación de este ingreso se realizará a medida en que se amorticen los bienes del inmovilizado en que se haya materializado la subvención.

No obstante, cuando los bienes no sean susceptibles de amortización, la subvención se imputará íntegramente en el ejercicio en que se produzca la enajenación o la baja en el inventario al activo financiado con dicha subvención.

En este último caso, el ingreso se calificará, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 24.1.a) del Reglamento del Impuesto, como obtenido de forma notoriamente irregular en el tiempo, por lo que se reducirá en un 30 por 100.

Los criterios expresados anteriormente se aplicarán sea cual sea el régimen de estimación de rendimientos utilizado por el perceptor de la ayuda.

\* **Fecha:** 07/06/2001

**Número de consulta:** 2082-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante emite factura por prestación de servicios de asistencia técnica a la Junta de Andalucía, ingresando el importe correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido en el plazo establecido, aunque no había cobrado el importe de la factura. Posteriormente la Junta de Andalucía le comunica que, al haber sido rechazada la factura por la Intervención General, para proceder a su abono debe emitir una nueva factura, que englobe el importe de la anterior junto con los importes correspondientes a posteriores prestaciones de servicios.

**\* Cuestión planteada:** Forma de rectificar la factura en el Impuesto sobre el Valor Añadido e imputación temporal en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

**\* Contestación:** En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el artículo 14 de la Ley del Impuesto, recoge la regla general de imputación temporal de ingresos y gastos, estableciendo en la letra b) de su apartado 1 que los rendimientos de actividades económicas se imputarán conforme a lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las especialidades que reglamentariamente puedan establecerse.

La Ley del Impuesto sobre Sociedades establece, expresamente, el principio del devengo como criterio de imputación a efectos fiscales de los ingresos y gastos derivados del ejercicio de actividades económicas. Así, los ingresos y gastos se imputarán al período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros. La Ley admite criterios de imputación temporal distintos, cuya eficacia fiscal estará supeditada a la aprobación por la Administración Tributaria, en la forma que reglamentariamente se determine.

Por su parte, el artículo 6.2 del Reglamento del Impuesto establece la posibilidad de optar por el criterio de cobros y pagos para imputar temporalmente los ingresos y gastos derivados del ejercicio de actividades económicas, entre otros, para los profesionales en estimación directa en sus dos modalidades, normal y simplificada, siempre que no desarrollen alguna actividad económica por la que debieran cumplimentar sus obligaciones contables y registrales de acuerdo con lo previsto en el artículo 65.2 del Reglamento o llevase contabilidad de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio. Dicho criterio se entenderá aprobado por la Administración Tributaria, a efectos de lo previsto en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, por el solo hecho de así manifestarlo en la correspondiente declaración, y deberá mantenerse durante un plazo mínimo de tres años. Asimismo, los cambios de criterio de imputación temporal no comportarán, en ningún caso, que algún ingreso o gasto quede sin computar o se impute nuevamente en otro ejercicio.

**\* Fecha:** 26/11/2001

c) Las ganancias y pérdidas patrimoniales se imputarán al período impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial. <sup>(6)</sup>

**\* Número de consulta:** 1623-00

**\* Descripción sucinta de los hechos:** El consultante es beneficiario de una subvención para adquisición de una vivienda de protección oficial, subvención que fue concedida por el Principado de Asturias al promotor de tales viviendas y que este imputa a los adjudicatarios de las viviendas en el momento de la adjudicación descontando su importe de las aportaciones iniciales del precio de las viviendas.

**\* Cuestión planteada:** Diversas cuestiones que se detallan en la contestación.

**\* Contestación:** La imputación del importe de la subvención al adjudicatario de la vivienda de protección oficial se produce en el momento de la adjudicación de la vivienda y se descuenta de la aportación inicial que el adjudicatario debe efectuar al promotor a la firma del contrato privado de compraventa. De la lectura de la documentación aportada se deduce que la adjudicación de la vivienda se produce por Resolución de 26 de octubre de 1998 y que el contrato privado debe firmarse, como máximo, en el plazo de un mes a contar desde la adjudicación de la vivienda. Es decir, que como máximo el contrato privado y, por tanto, la aportación inicial deben realizarse antes del 26 de noviembre de 1998. Aplicando la normativa vigente hasta el 31 de diciembre de 1998, Ley 18/1991, de 6 de junio del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre, que aprueba el Reglamento del Impuesto, tal imputación constituye para sus beneficiarios un incremento de patrimonio regular, al constituir una variación en el valor del patrimonio del sujeto pasivo puesta de manifiesto por una alteración en su composición y no proceder dicha variación de ningún otro concepto sujeto por este impuesto. A lo que hay que añadir que este incremento no se encuentra amparado por ninguno de los supuestos de exención o no sujeción establecidos legalmente.

Respecto a la imputación temporal de las subvenciones para la adquisición de vivienda, el criterio que viene manteniendo este centro directivo se concreta de la siguiente forma: los artículos 56 de la Ley 18/1991 y 14 de su Reglamento establecen que "los ingresos y gastos que determinan la base del Impuesto se imputarán al período en que se hubiesen devengado los unos y producido los otros, con independencia del momento en que se realicen los correspondientes cobros y pagos", añadiendo el apartado segundo del párrafo uno del precepto reglamentario que "los incrementos y disminuciones de

---

<sup>(6)</sup> Véase, en el artículo 26 de esta Ley, la consulta (1202-01) de fecha 19/06/2001. Ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de un negocio de venta y fabricación de pan. Véase, asimismo, en el artículo 35.1.n), la consulta (2096-01) de fecha 27/11/2001. Venta de una finca con precio aplazado.

patrimonio se entenderán devengados en el momento en que tenga lugar la alteración". Este hecho se produce, en las subvenciones para adquisición o rehabilitación de vivienda, en el momento en que el concedente comunica la concesión al solicitante, independientemente del momento del pago. No obstante, si de acuerdo con los requisitos de la concesión, la exigibilidad del pago de la subvención se produjese con posterioridad al año de su comunicación, la subvención deberá imputarse al período impositivo en que fuera exigible.

En el supuesto planteado, aunque la resolución de la concesión de la subvención al promotor se produce en el año 1997, la imputación de la subvención al adjudicatario de la vivienda, destinatario final de la misma, se produce en el momento de la adjudicación, momento en que es exigible por el adjudicatario, y es en ese momento cuando tiene lugar la alteración patrimonial.

En conclusión, en base a lo expuesto y como contestación a las cuestiones planteadas, cabe señalar lo siguiente:

1º) Es el adjudicatario de la vivienda de protección oficial, y no el promotor de la misma, el obligado a declarar la subvención, como destinatario final de la misma.

2º) La imputación de esta subvención se produce en el año 1998, por lo que debe tributar en el mismo.

3º) Dicha subvención constituye un incremento de patrimonio regular, debiendo imputar su importe en tal concepto en el año 1998 y regularizar su situación tributaria mediante la presentación de declaración-liquidación complementaria.

4º) Las cantidades imputadas darán derecho a una deducción de la cuota del 15 por 100 por inversión en vivienda habitual (artículo 78 de la Ley 18/1991), siempre que estas cantidades no excedan del 30 por 100 de la base liquidable del sujeto pasivo (artículo 80 de la citada Ley).

\* **Fecha:** 27/09/2000

\* **Número de consulta:** 1819-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Expropiación forzosa de parte de un inmueble perteneciente a una comunidad de propietarios. En marzo de 2000 se percibe el justiprecio que se reparte entre los propietarios en función de su coeficiente de participación.

\* **Cuestión planteada:** Tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de la mencionada expropiación.

\* **Contestación:** De acuerdo con lo establecido en el artículo 31 de la Ley del Impuesto no cabe duda que la transmisión derivada de la expropiación forzosa dará lugar a una ganancia o pérdida patrimonial, cuyo importe se calculará de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 32 y siguientes de la citada Ley: diferencia entre los valores de adquisición y transmisión.

Por lo que respecta a la imputación temporal, el artículo 14.1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas determina que las ganancias y pérdidas patrimoniales se imputarán al período impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial, por lo que el período de imputación será aquél en que fijado el justiprecio se acuerde el pago por la Administración. Ahora bien, esta regla se rompe en el supuesto de expropiación por el procedimiento de urgencia regulado en el artículo 52 de la Ley de Expropiación Forzosa, ya que existe un derecho de ocupación inmediata tras el depósito o pago previo de una cantidad a favor del expropiado. Dicha cantidad se calcula mediante capitalización y no se considera justiprecio, puesto que el mismo se calculará posteriormente según las normas generales. En este caso la ganancia o pérdida patrimonial se entienden producidas, en principio, cuando realizado el depósito previo se procede a la ocupación y no cuando se pague el justiprecio. Sin embargo, dado el especial carácter de este procedimiento expropiatorio, en que el justiprecio se fija posteriormente, puede aplicarse lo dispuesto en el apartado 2.d) del citado artículo 14 de la Ley del Impuesto, considerando que se trata de precio aplazado, e imputar según sean exigibles los cobros correspondientes, es decir, al período en que fijado el justiprecio se acuerde el pago.

El tratamiento hasta aquí expuesto procede complementarlo por si resulta aplicable con lo establecido en la disposición transitoria novena de la Ley 40/1998.

Finalmente, respecto a la aplicación de lo dispuesto en el artículo 49 de la Ley de Expropiación Forzosa (el pago del precio estará exento de toda clase de gastos, de impuestos y gravámenes o arbitrios del Estado, Provincia o Municipio, incluso el de pagos al Estado), cabe señalar que tal exención se refiere única y exclusivamente a los impuestos que pudieran gravar el pago del precio, no haciéndose extensible a la alteración patrimonial derivada de la transmisión onerosa de elementos patrimoniales.

\* **Fecha:** 18/10/2000

\* **Número de consulta:** 2109-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Como consecuencia de un accidente de circulación en el año 1986, el consultante fue condenado al pago de una indemnización a los familiares de la víctima. Al ser declarado insolvente, es el consorcio de compensación de Seguros el que hace frente al pago. En el año

1999 se le rehabilita la solvencia y mediante Sentencia judicial firme se le condena al pago del importe de la indemnización al citado consorcio, pago que hace efectivo ese mismo año 1999

\* **Cuestión planteada:** Si existe pérdida patrimonial y período al que debe imputarse.

\* **Contestación:** El pago de una indemnización, en virtud de sentencia judicial firme, por los daños ocasionados en un accidente de tráfico, da lugar a una variación en el valor del patrimonio del contribuyente que se pone de manifiesto por una alteración en la composición de aquel, por lo que ha de calificarse, a tenor de lo dispuesto en el artículo 31.1 de la Ley 40/98, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas de tributación, como pérdida patrimonial.

En cuanto a su imputación temporal, el artículo 14 de la Ley del Impuesto establece, en la letra c) de su apartado uno, que las ganancias y pérdidas patrimoniales se imputarán al período impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial.

Este hecho se produce en el momento en que adquiere firmeza la Sentencia condenatoria al pago de la indemnización. Ahora bien, al haber sido declarado insolvente en esa fecha el consultante y, ser el Consorcio de Compensación de Seguros el que efectúa el pago de la indemnización a los familiares de la víctima, la alteración patrimonial se produce posteriormente, cuando, al serle rehabilitada la solvencia, es condenado, mediante sentencia judicial firme, al pago del importe de la indemnización al citado Consorcio.

Por tanto, debe imputarse la pérdida patrimonial al período impositivo en que se produce este hecho, es decir, al año 1999.

\* **Fecha:** 20/11/2000

\* **Número de consulta:** 0218-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante ha sido propietario de acciones de una sociedad suiza (A), adquiridas en 1989 y 1990. En el segundo semestre de 1998, una compañía norteamericana (B), entidad que cotiza en bolsa de Nueva York, hizo una propuesta de compra del 100 por 100 de las acciones de la sociedad A.

El acuerdo de compra determinó que la empresa B pagaría a los socios de A mediante un intercambio de acciones, las cuales debían ser registradas en la bolsa de Nueva York antes de su entrega. Las acciones fueron registradas y puestas a disposición de los socios de A el 27 de enero de 1999. Al mismo tiempo, se acordó que un determinado número de las nuevas acciones quedarían en garantía de las posibles contingencias que pudiera descubrir la auditoría de compra que tenía que realizar la empresa adquirente.

Al consultante, le correspondieron 32.028 acciones de la empresa B a cambio de las suyas, y quedando depositadas en garantía un total de 671 acciones. El 31 de agosto de 1999, se le comunicó que podía retirar la totalidad de las acciones que estaban depositadas.

\* **Cuestión planteada:** Si en el cálculo de la ganancia patrimonial deben distinguirse dos fechas de transmisión y dos valores de transmisión, uno correspondiente a la fecha de entrega de las acciones y otro correspondiente a la fecha de entrega de las acciones depositadas.

\* **Contestación:** De acuerdo con el artículo 14.1.c) de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, "las ganancias y pérdidas patrimoniales se imputarán al período impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial.", en consecuencia la fecha a tomar en consideración será aquélla en la que se produzca la transmisión de las acciones por el consultante, ya que es en éste momento cuándo se produce la alteración patrimonial, con independencia de que parte de las acciones a percibir se depositen hasta el cumplimiento de las condiciones establecidas en el contrato.

Como valor de transmisión de la totalidad de las acciones a las que tiene derecho el consultante, se tomará el mayor del de mercado de las acciones entregadas para el canje, o del de las acciones recibidas (artículo 35.1.h) de la Ley 40/1998), correspondientes a la fecha en que el canje tiene lugar, de tal forma que aunque parte de las acciones percibidas en el canje se depositen durante un tiempo, el valor de mercado de éstas, a efectos del cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial, será el del canje, y no el de cumplimiento de la condición que determina la finalización del depósito.

Por otra parte, cabe señalar que en éste supuesto no resulta de aplicación lo previsto en los artículos 97.5 y 101 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

\* **Fecha:** 07/02/2001

\* **Número de consulta:** 0574-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Venta de un local con precio aplazado. La escritura de compraventa se firma el 20 de abril de 1999 percibiéndose, en ese mismo momento, el cobro del 20 por 100 del importe de la compraventa. El resto del precio se aplaza hasta el 20 de abril de 2000.

**\* Cuestión planteada:** Al no haber sido satisfecho el importe restante a su vencimiento, el consultante se pregunta si debe declarar la ganancia obtenida en su totalidad o sólo por la cantidad percibida, en tanto se resuelva el procedimiento iniciado, bien por la vía judicial o bien en forma amistosa.

**\* Contestación:** Como regla general, el artículo 14.1.c) de la Ley del Impuesto, establece que las ganancias y pérdidas patrimoniales se imputarán al período impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial.

En el caso de las ganancias patrimoniales que derivan de una transmisión previa, la alteración patrimonial se produce en el momento de la transmisión de ese elemento patrimonial. Por tanto, es al período impositivo en que se produce la transmisión al que hay que imputar la totalidad de la ganancia patrimonial.

No obstante, junto a esta regla general, el citado artículo 14 recoge, en su apartado 2, una regla especial, de carácter opcional, para el supuesto de operaciones a plazos o con precio aplazado.

Esta regla especial se concreta en que el contribuyente podrá optar por imputar proporcionalmente las rentas obtenidas en tales operaciones, a medida que se hagan exigibles los cobros correspondientes. Ahora bien, para que una operación se considere realizada a plazos o con precio aplazado, es preciso que el período transcurrido entre la entrega o puesta a disposición del respectivo elemento patrimonial y el vencimiento del último plazo, sea superior al año.

Al no darse esta circunstancia en el caso consultado, puesto que entre uno y otro media exactamente una año, la totalidad de la ganancia patrimonial debe imputarse al período impositivo en que se produjo la transmisión del local.

**\* Fecha:** 19/03/2001

**\* Número de consulta:** 0988-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** En fecha 29 de diciembre de 2000 el consultante formalizó orden de reembolso de las participaciones que poseía en un fondo de inversión mobiliaria español.

Posteriormente se informa al consultante que el reembolso de dichas participaciones se imputa al día 2 de enero de 2001, por lo que en el documento que emita la entidad gestora del fondo se reflejarían los resultados derivados de la operación como obtenidos en el ejercicio 2001.

Se aporta orden de reembolso cursada a través de entidad financiera, de fecha 29 de diciembre de 2000, figurando en la misma como fecha valor de las participaciones a reembolsar, el día 2 de enero de 2001.

**\* Cuestión planteada:** Determinación, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del período impositivo al que corresponde imputar los resultados derivados de la operación de reembolso descrita.

**\* Contestación:** El artículo 77 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias, configura como ganancia o pérdida patrimonial el rendimiento obtenido por el contribuyente que sea socio o partícipe de las instituciones de inversión colectiva reguladas en la Ley 46/1984, de 26 de diciembre, como consecuencia de la transmisión o el reembolso de las acciones o participaciones en dichas instituciones.

Por su parte, el artículo 14 de dicha Ley contiene en su apartado primero las reglas generales de imputación temporal de los distintos conceptos que componen la renta del contribuyente, estableciendo en su letra c) el criterio aplicable en el caso de ganancias y pérdidas patrimoniales. En el mencionado precepto se dispone:

«1. Regla general.

Los ingresos y gastos que determinan la renta a incluir en la base del impuesto se imputarán al período impositivo que corresponda, de acuerdo con los siguientes criterios:

(...)

c) Las ganancias y pérdidas patrimoniales se imputarán al período impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial.»

Con carácter general, cabe entender que la alteración en el patrimonio del sujeto pasivo se produce en el momento en que se realiza de forma efectiva la operación que da origen a un cambio en su situación patrimonial.

Por consiguiente, en el caso de que la operación consista en un reembolso de participaciones de un fondo de inversión, dado que su ejecución efectiva requiere la actuación de la sociedad gestora del fondo, la alteración patrimonial se habrá producido en la fecha en la que dicha entidad gestora hubiera efectuado el reembolso ordenado por el partícipe, momento a partir del cual cabe entender realizada la salida de las participaciones de su patrimonio.

En consecuencia, para determinar cuándo debe entenderse producida la alteración patrimonial y, por tanto, el período impositivo en el que se debe imputar la ganancia o pérdida generada, el consultante deberá atender a la fecha de realización del reembolso determinada por la entidad gestora, y no a la

*fecha en que hubiera formulado la orden relativa a la mencionada operación y con independencia de que ésta última sea o no coincidente con la de su realización.*

*Así, si la fecha determinada por la entidad gestora como fecha de reembolso fuera un día del año 2000, el resultado derivado de dicho reembolso deberá computarse en la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio 2000; de igual forma, si al fecha determinada por la entidad gestora como de reembolso fuera un día del año 2001, la ganancia o pérdida generada se computará en la declaración que deba formularse por el período impositivo correspondiente al ejercicio 2001.*

*\* Fecha: 24/05/2001*

*\* Número de consulta: 1891-01*

*\* Descripción sucinta de los hechos: El consultante participó en diciembre de 2000 en un concurso televisivo, obteniendo un premio dinerario.*

*El pago de dicho premio se efectuó en febrero de 2001.*

*\* Cuestión planteada: Imputación temporal del citado premio.*

*\* Contestación: El premio obtenido en el concurso de televisión debe calificarse como ganancia patrimonial, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 31.1 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias.*

*Como ganancia patrimonial debe imputarse, según establece el artículo 14.1 de la citada Ley 40/1998, en el período impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial.*

*Esta circunstancia se ha producido en el momento en que el consultante ganó el premio, por lo que debe imputarse y, en consecuencia, declararse en el 2000, sin perjuicio de que la retención a cuenta se practique por el pagador en el momento del pago del premio.*

*\* Fecha: 22/10/2001*

## 2. Reglas especiales.

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

*\* Número de consulta: 0222-01*

*\* Descripción sucinta de los hechos: El marido de la consultante ejerció durante varios años el cargo de presidente del consejo de administración y de consejero delegado de diversas entidades mercantiles. En el contrato que le unía con las entidades tenía pactado el abono de una indemnización de dos anualidades de sueldo en caso de finalización de la prestación de sus servicios. En 1994, demandó a las entidades mercantiles por despido improcedente, declarando el Tribunal Superior de Justicia de Madrid mediante sentencia de 22 de enero de 1996 la incompetencia de la jurisdicción social para conocer de asunto. En 1998, el Juzgado de Primera Instancia número uno de Madrid condenó a las entidades demandadas al abono de la cantidad de 46.486.008 pesetas (dos anualidades de salario), de acuerdo con lo establecido en el contrato, más los intereses legales correspondientes. En ese año, el marido de la consultante falleció, y con posterioridad, sus herederos transaccionaron con las entidades demandadas poner fin a la controversia judicial a cambio de 35.000.000 ptas.*

*\* Cuestión planteada: Calificación de la cantidad percibida y tipo de retención aplicable.*

*\* Contestación: En primer lugar, en la presente contestación se presume que la transacción entre los herederos y las entidades mercantiles demandadas tiene lugar en el año 1999, fecha de presentación de la consulta.*

*De acuerdo con lo establecido en el artículo 16.2.e) de la Ley del Impuesto y 75.1.2º de su texto reglamentario, la cantidad a percibir por los herederos del fallecido debe calificarse de rendimiento del trabajo del fallecido, estando sujeta al tipo de retención del 40 por 100. Además, esta cantidad no estará amparada por la exención prevista en el artículo 7.e) de la Ley del Impuesto, ya que la misma se circunscribe a las percibidas en el ámbito de las relaciones laborales, lo que no sucede en el caso planteado.*

*El cobro de la cantidad en 1999 trae su causa la transacción entre los consultantes y la entidad demandada, por lo que no resultaría de aplicación la regla especial de imputación temporal prevista en el artículo 14.2.a) de la Ley del Impuesto, sino que por el juego de lo previsto en el artículo 56 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (normativa vigente desde el 1 de enero de 1992 hasta el 31 de diciembre de 1998), y el apartado 2 de la disposición final séptima de la*

Ley 40/1998, la renta deberá imputarse al ejercicio de 1998, como rendimiento del trabajo del fallecido, presentándose la correspondiente declaración-liquidación complementaria, en los términos previstos en el artículo 14.seis del Reglamento del IRPF, aprobado por el Real Decreto 1841/1991, es decir, sin sanción, ni intereses de demora ni recargos, y en el plazo que medie entre el cobro de la indemnización y el final del siguiente plazo de declaración por el IRPF.

Dicha cantidad tendrá la consideración de rendimiento irregular, siendo el período de generación dos años (artículo 59 de la Ley 18/1991).

Adicionalmente, los herederos deberán presentar una declaración-liquidación complementaria por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en el supuesto de que no se hubiera incluido la cantidad pendiente de cobro en la declaración por este Impuesto.

\* **Fecha:** 07/02/2001

\* **Número de consulta:** 0291-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Según Sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo del TSJ de Madrid, de fecha 17 de mayo de 2000, se reconoce al consultante el derecho a percibir determinadas cantidades en concepto de complemento específico, correspondientes a los años 1996 y 1997, con intereses legales de demora.

\* **Cuestión planteada:** Imputación temporal.

\* **Contestación:** De acuerdo con lo establecido en el artículo 14 de la Ley del Impuesto, partiendo de que la Resolución Judicial es del año 2000, la manera de operar de acuerdo al precepto señalado, sería la siguiente:

- los atrasos en concepto de complemento específico correspondientes a los años 1996 y 1997, que se perciben en el año 2000, -año en que se dicta la resolución judicial- procederá imputarlos en su totalidad en la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del referido año 2000.

- Por otra parte, se hace preciso indicar que según dispone el artículo 17.2 de la Ley 40/1998, por regla general los rendimientos íntegros del trabajo deben computarse por su importe total. No obstante, y a los efectos que aquí interesan, procederá practicar una reducción del 30 por 100-sobre dichos rendimientos percibidos en concepto de atrasos por el concepto señalado de complemento específico- según matiza la letra a) del citado apartado, cuando los rendimientos tengan un período de generación superior a dos años y no se obtengan de forma periódica o recurrente, como el presente caso planteado en relación a las referidas cantidades.

2º. Por otro lado, en cuanto a los intereses percibidos por el contribuyente, se ha de señalar que los mismos, dado su carácter indemnizatorio por cuanto tienen como finalidad resarcir al acreedor por los daños y perjuicios del incumplimiento de una obligación o el retraso en su debido cumplimiento, han de tributar como ganancias patrimoniales, a tenor de lo dispuesto en el artículo 31.1 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre.

En el supuesto planteado por el consultante, y dado que el período que abarcan los intereses percibidos es superior a un año, durante el cual se han ido generando de forma continuada, procederá su integración, como ganancia patrimonial, en la parte especial de la base imponible, prevista en el artículo 39 de la Ley del Impuesto, en referencia a la declaración del Impuesto sobre la Renta del ejercicio de 1999.

\* **Fecha:** 16/02/2001

\* **Número de consulta:** 0704-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Por sentencia judicial firme dictada en enero de 2000, al consultante le son reconocidos los haberes correspondientes al período que abarca de 21 de mayo de 1990 hasta el 1 de mayo de 1993, siéndole abonados, según se desprende del escrito de consulta, en el año 2000.

\* **Cuestión planteada:** Imputación temporal de los rendimientos del trabajo.

\* **Contestación:** La aplicación de lo establecido en el artículo 14.2 y en la disposición final séptima de la Ley del Impuesto, al caso planteado, nos permite concluir que procederá imputar al período impositivo en el que la sentencia judicial haya adquirido firmeza ( 2000 en este caso) los rendimientos que abarcan desde 21 de mayo de 1990 hasta 1 de mayo de 1993 reconocidos por la sentencia judicial. A lo que hay que añadir su calificación como rendimientos irregulares, tomando como período de generación los años transcurridos entre dichas fechas.

\* **Fecha:** 05/04/2001

\* **Número de consulta:** 1131-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Desde hace años el consultante viene ejerciendo su actividad de arquitecto, tributando en régimen de estimación directa y ha optado, de acuerdo con el artículo 6.2 del

Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE de 9 de febrero), por el criterio de "cobros y pagos" para imputar temporalmente los ingresos y gastos de su actividad profesional. Durante 1999 desea continuar con este criterio de imputación.

Como resultado de la actividad existen unos honorarios que son objeto de litigio respecto de la exigencia y la cuantía de los mismos. Por el importe de dichos honorarios se obtuvo en su momento el embargo de determinados bienes inmuebles, para asegurar su cobro cuando se produjera la sentencia firme. La parte demandada ha obtenido posteriormente la liberación de dicho embargo mediante el depósito en el banco de la cantidad litigiada a disposición del consultante. Por otra parte, al consultante se le ha exigido un aval garantizando la devolución de dicho importe en el supuesto de que la sentencia le sea desfavorable.

\* **Cuestión planteada:** Si la regla planteada en el artículo 14.2 a) de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias (BOE de 10 de diciembre) es aplicable a este supuesto y, en concreto, si los honorarios cuya cuantía y exigibilidad dependen de la resolución del Tribunal Supremo, se pueden imputar al ejercicio correspondiente al momento en que recaiga la sentencia definitiva, a pesar de haberse depositado su importe a favor del consultante, el cual está garantizado mediante aval prestado por este último.

\* **Contestación:** Para las actividades económicas el criterio de imputación será, con carácter general el del devengo, salvo que el contribuyente opte por el de caja en los términos previstos en el artículo 6.2 del Reglamento del Impuesto. Este criterio no es aplicable a los contribuyentes que tengan que llevar contabilidad o que sin estar obligado lleven su contabilidad de acuerdo con el Código de Comercio.

En el supuesto planteado en el escrito de consulta, se manifiesta que el importe objeto de litigio ha sido puesto a disposición del consultante, prestador del servicio, por lo que no resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 14 apartado 2 a) ya que este exige que no se haya satisfecho la totalidad o parte de la renta.

Por lo que concluimos indicando que, tanto si se emplea el criterio de devengo como el de caja, no se puede demorar la imputación del ingreso hasta el momento en que la resolución adquiera firmeza, ya que los importes objeto de litigio han sido puestos a disposición del consultante y, por lo tanto, se deben haber imputado bien en el momento del devengo, si emplea el primer criterio de imputación o en el momento de su cobro, si se emplea el segundo.

\* **Fecha:** 07/06/2001

\* **Número de consulta:** 1337-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Según sentencia judicial se reconoce a un funcionario el derecho a percibir determinadas cantidades en concepto de «diferencias retributivas» correspondientes al periodo comprendido desde el mes de abril de 1994 hasta el mes de julio de 1997.

\* **Cuestión planteada:** Según sentencia judicial se reconoce a un funcionario el derecho a percibir determinadas cantidades en concepto de «diferencias retributivas» correspondientes al periodo comprendido desde el mes de abril de 1994 hasta el mes de julio de 1997.

\* **Contestación:** De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 14 de la Ley del Impuesto, partiendo del supuesto -no se dice nada- de que la Resolución Judicial es del año 2000 o del 2001, la manera de operar de acuerdo al precepto señalado, sería la siguiente:

- las cantidades en concepto de diferencias retributivas correspondientes al periodo abril/1994 y julio/1997, que se perciben en el año 2000 ó 2001, procederá imputarlas en su totalidad en la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los referidos años 2000 ó 2001, según sea el año en que se dicte la sentencia judicial, que como ya se indicó se desconoce.

- Por otra parte, se hace preciso indicar que según dispone el artículo 17.2 de la Ley 40/1998, por regla general los rendimientos íntegros del trabajo deben computarse por su importe total. No obstante, y a los efectos que aquí interesan, procederá practicar una reducción del 30 por 100 -sobre dichos rendimientos percibidos en concepto de atrasos por el concepto señalado de diferencias retributivas-, según matiza la letra a) del citado apartado, cuando los rendimientos tengan un periodo de generación superior a dos años y no se obtengan de forma periódica o recurrente, como el presente caso planteado en relación a las referidas cantidades.

\* **Fecha:** 26/06/2001

\* **Número de consulta:** 1527-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** En el año 2000 se le reconoce por sentencia judicial el derecho a percibir el complemento específico, desde septiembre de 1996 hasta agosto de 1999, del puesto de trabajo que venía desempeñando, más los intereses legales.

En ese mismo ejercicio la Administración procedió a pagar la cantidad reconocida, integrándola en su nómina junto con el resto de sus haberes, regularizando el tipo de retención.

\* **Cuestión planteada:** Criterio de imputación temporal y régimen fiscal aplicable.

\* **Contestación:** De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 14 de la Ley del Impuesto, la imputación temporal de la renta corresponderá al ejercicio 2000, al ser el año en el que la sentencia judicial adquirió firmeza.

En cuanto a su calificación, de la lectura del artículo 16 de la mencionada Ley 40/1998, se desprende que se trata de rendimientos del trabajo, al constituir un elemento integrante del sueldo o salario percibido por el consultante como consecuencia de la relación laboral o estatutaria mantenida con el empleador. Además, al tratarse de rendimientos con un período de generación superior a dos años y que no se obtienen de forma periódica ni recurrente, tendrán la consideración de irregulares, aplicándose la reducción del 30 por 100 contenida en el artículo 17.2 a) de la Ley del Impuesto.

En cuanto a la retención aplicable, al haberse abonado en la nómina de octubre, esto es, en el mismo año en que adquiere firmeza la sentencia judicial, procederá regularizar el tipo de retención, en los términos establecidos en el artículo 81 del Reglamento del Impuesto, lo que, en consecuencia, produce la elevación del tipo de retención hasta finalizar el año.

Su calificación como rendimiento del trabajo y su percepción en el ejercicio 2000 determinan la inclusión, junto con las demás rentas obtenidas por el contribuyente, en la declaración de la renta del citado ejercicio, siempre que, en aplicación del artículo 79, resulta obligado a presentar declaración por este Impuesto.

\* **Fecha:** 23/07/2001

\* **Número de consulta:** 1704-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Según sentencia judicial del año 2000 se reconoce el derecho a percibir determinadas cantidades que corresponden a los años 1995 y 1996, en concepto de salarios no percibidos por no poder accederse al puesto de trabajo.

\* **Cuestión planteada:** - Tratamiento fiscal a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.  
- Imputación temporal.

\* **Contestación:** De acuerdo con lo determinado en el artículo 14.2.a) de la Ley del Impuesto, partiendo del supuesto de que la Resolución Judicial es del año 2000 y que las cantidades de referencia se perciben en el mismo año, la manera de operar de acuerdo al precepto señalado, sería la siguiente:

- las cantidades en concepto de "salarios no percibidos" correspondientes a los años 1995 y 1996, que se obtienen en el año 2000, procederá imputarlas en su totalidad en la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del referido año 2000, año en que se dicta la sentencia judicial.

- Por otra parte, se hace preciso indicar que según dispone el artículo 17.2 de la Ley 40/1998, por regla general los rendimientos íntegros del trabajo deben computarse por su importe total, sin que proceda practicar la reducción del 30 por 100 por cuanto dichos rendimientos no tienen un período de generación superior a 2 años (artículo 17-2-a) de la Ley), ni se califican reglamentariamente como "obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo", conforme a los términos que a tal efecto se establecen en el artículo 10 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de 5 de febrero de 1999.

\* **Fecha:** 19/09/2001

b) Cuando por circunstancias justificadas no imputables al contribuyente, los rendimientos derivados del trabajo se perciban en períodos impositivos distintos a aquéllos en que fueron exigibles, se imputarán a éstos, practicándose, en su caso, declaración- liquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno. Cuando concurren las circunstancias previstas en la letra a) anterior, los rendimientos se considerarán exigibles en el período impositivo en que la resolución judicial adquiriera firmeza.

La declaración se presentará en el plazo que media entre la fecha en que se perciban y el final del inmediato siguiente plazo de declaraciones por el impuesto.

\* **Número de consulta:** 1796-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** La consultante es empleada municipal. En 1992 el Ayuntamiento realizó un proceso de valoración de puestos de trabajo por los años 1987 - 1992, aprobándose los resultados de dicho proceso en 1994. Al no ser abonados los aumentos retributivos resultantes del proceso de valoración se interpone demanda judicial, obteniéndose sentencia favorable en mayo de 1999,

por lo que en el mismo año se hace efectivo el abono de atrasos correspondientes al período 1987 a 1992.

\* **Cuestión planteada:** Imputación temporal de los atrasos.

\* **Contestación:** El artículo 14 de la Ley del IRPF, Ley 40/1998, bajo el título de imputación temporal incorpora junto a la regla general de imputación una serie de reglas especiales, entre las que procede analizar aquí -para dar contestación al asunto planteado- las recogidas en las letras a) y b) del apartado 2.

En el presente caso, y tal como parece resultar del escrito de consulta, en el que se indica que los resultados del proceso de valoración se aprueban en 1994, pero por problemas de tesorería u otros, que no vienen al caso, no se hizo efectivo el abono de las cantidades resultantes al trabajador en su día (sic), no se cuestionaba judicialmente la determinación del derecho a percibir los aumentos retributivos ni la cuantía de éstos, sino que únicamente se reclamaba el abono de unas cantidades ya reconocidas. Pues bien, con este planteamiento sería aplicable la segunda de las reglas de imputación mencionadas, es decir, los rendimientos procederá imputarlos a cada uno de los períodos impositivos en que fueron exigibles (1992 a 1997), practicándose las correspondientes declaraciones complementarias. Por el contrario, si la reclamación judicial planteara el derecho a la percepción de las retribuciones o su cuantía, la regla de imputación sería la recogida en el artículo 14.2.a): imputación al período impositivo en que la resolución judicial adquiriera firmeza.

Respecto a la retención practicada sobre estas cantidades, al tratarse de retribuciones legalmente establecidas satisfechas por el sector público, el percceptor solamente puede deducir las cantidades efectivamente retenidas, tal como establece el artículo 82.5 de la Ley del Impuesto.

En cuanto al certificado de retenciones, el artículo 101.3 del Reglamento del IRPF (aprobado por el RD 214/1999) establece la obligación para el retenedor u obligado a ingresar a cuenta de expedir en favor del contribuyente "certificación acreditativa de las retenciones practicadas o de los ingresos a cuenta efectuados, así como de los restantes datos referentes al contribuyente que deban incluirse en el resumen anual". Conforme a ello, si las cantidades satisfechas tienen la consideración de atrasos, el certificado de retenciones deberá desglosar por períodos impositivos los importes de las percepciones y retenciones correspondientes a cada uno de ellos.

\* **Fecha:** 17/10/2000

\* **Número de consulta:** 2107-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Por sentencia judicial firme dictada en diciembre de 1995, a la consultante -funcionaria del Ministerio de Educación y Cultura- le son reconocidos los haberes correspondientes a una categoría profesional superior, de acuerdo con el puesto de trabajo que venía desempeñando.

En septiembre de 1998 se pronuncia un auto de ratificación de aquella sentencia y ya posteriormente se abonan los haberes, que abarcan desde 1 de septiembre de 1988 a 31 de diciembre de 1998.

\* **Cuestión planteada:** Imputación temporal de los rendimientos.

\* **Contestación:** La aplicación de lo dispuesto en el artículo 14.2 y en la disposición final séptima de la Ley del Impuesto al supuesto planteado nos lleva a las siguientes conclusiones sobre la imputación de los rendimientos del trabajo a que da lugar la sentencia judicial:

1ª. Procederá imputar al período impositivo en el que la sentencia judicial haya adquirido firmeza (1995 en este caso, según parece deducirse del relato de los hechos) los rendimientos que abarcan desde 1 de septiembre de 1988 hasta 31 de diciembre de 1995. A lo que hay que añadir su calificación como rendimientos irregulares, tomando como período de generación los años transcurridos entre dichas fechas.

2ª. Los rendimientos correspondientes a los años 1996, 1997 y 1998 se imputarán a los períodos impositivos correspondientes a cada uno de esos años.

3ª. Al percibirse la totalidad de los rendimientos en el año 1999 o en el año 2000 (esta circunstancia no se aclara en el escrito de consulta), las declaraciones complementarias que pudieran proceder por los períodos 1995, 1996, 1997 y 1998 se presentarán en el plazo que media entre la fecha en que se perciben y el final del inmediato siguiente plazo de declaraciones por este impuesto.

\* **Fecha:** 21/11/2000

\* **Número de consulta:** 2233-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Se perciben en el mes de enero del año 2000 cantidades en concepto de «atrasos» correspondientes al año 1999.

\* **Cuestión planteada:** Imputación temporal.

*\* **Contestación:** De acuerdo con el artículo 14 de la Ley del Impuesto, como quiera que las cantidades - atrasos- se perciben en el mes de enero del 2000, su imputación procederá efectuarla en la correspondiente declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del año 1999.*

*\* **Fecha:** 05/12/2000*

c) La prestación por desempleo percibida en su modalidad de pago único de acuerdo a lo establecido en la normativa laboral, podrá imputarse en cada uno de los períodos impositivos en que, de no haber mediado el pago único, se hubiese tenido derecho a la prestación. Dicha imputación se efectuará en proporción al tiempo que en cada período impositivo se hubiese tenido derecho a la prestación de no haber mediado el pago único.

d) En el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, el contribuyente podrá optar por imputar proporcionalmente las rentas obtenidas en tales operaciones, a medida que se hagan exigibles los cobros correspondientes. Se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado aquéllas cuyo precio se perciba, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos, siempre que el período transcurrido entre la entrega o la puesta a disposición y el vencimiento del último plazo sea superior al año.

Cuando el pago de una operación a plazos o con precio aplazado se hubiese instrumentado, en todo o en parte, mediante la emisión de efectos cambiarios y éstos fuesen transmitidos en firme antes de su vencimiento, la renta se imputará al período impositivo de su transmisión.

En ningún caso tendrán este tratamiento, para el transmitente, las operaciones derivadas de contratos de rentas vitalicias o temporales. Cuando se transmitan bienes y derechos a cambio de una renta vitalicia o temporal, la ganancia o pérdida patrimonial para el rentista se imputará al período impositivo en que se constituya la renta. (7)

*\* **Número de consulta:** 1821-01*

*\* **Descripción sucinta de los hechos:** La consultante adquirió por herencia el 28 de agosto de 1994 la mitad indivisa de una finca. En diciembre de 1995 se le notificó el inicio de un procedimiento de expropiación de parte de la misma, firmándose en enero de 1996 el acta de ocupación. El jurado provincial de expropiación determinó un valor de la parte expropiada de 6.821.934 ptas.*

*En diciembre de 1998, fallece la madre de la consultante, titular del otro 50 por 100 de la finca.*

*A finales de 1999 se percibe de la Administración el justiprecio, siendo la cantidad de 6.688.726 ptas, 133.208 menos que la inicialmente fijada por el jurado provincial de expropiación.*

*\* **Cuestión planteada:** Tributación de la cantidad percibida en 1999.*

*\* **Contestación:** La expropiación forzosa provoca una alteración en la composición del patrimonio de la que puede derivarse una ganancia o pérdida patrimonial (incremento o disminución de patrimonio de acuerdo con la terminología de la Ley 18/1991, vigente desde 1992 hasta el 31 de diciembre de 1998), tal y como señalan los artículos 44.Uno de la citada ley 18/1991 y 31 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias (BOE del 10), en vigor desde el 1 de enero de 1999.*

*Al haberse producido con esta última una reforma global del Impuesto, será necesario aclarar el período al que debe imputarse la ganancia o pérdida patrimonial y la normativa aplicable.*

*Tanto con la normativa del IRPF vigente en las fechas en que tuvo lugar la expropiación, como la actualmente en vigor - desde el 1 de enero de 1999- las ganancias o pérdidas patrimoniales deben imputarse al período impositivo en el que tiene lugar la alteración en la composición del patrimonio del contribuyente (artículo 14.Dos del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 1814/1991, de 30 de diciembre y artículo 14 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias).*

*Por ello, con carácter general, la alteración patrimonial debe considerarse producida cuando fijado y pagado el justiprecio se proceda a la consecuente ocupación del bien expropiado.*

*Pero esta regla general se rompe en el supuesto de expropiación por el procedimiento de urgencia (art.52 de la Ley de Expropiación Forzosa), ya que existe un derecho de ocupación inmediata tras el*

---

(7) Véase, en el artículo 39 de esta Ley, la consulta (0852-00) de fecha 14/04/2000. Cobro a plazos del importe de la transmisión de una finca rústica.

*depósito o pago previo de una cantidad a favor del expropiado. Esta cantidad no se considera justiprecio, por lo que, en este caso, la ganancia o pérdida patrimonial se entienden producidas, en principio, cuando realizado el depósito previo se procede a la ocupación y no cuando se pague el justiprecio.*

*Dado el especial carácter de este procedimiento expropiatorio, en que el justiprecio se fija posteriormente, puede aplicarse lo dispuesto en el apartado cuatro del artículo 14 del Reglamento de 1991 y en el artículo 14.2.d) de la Ley de 1998, considerando que se trata de un precio aplazado, e imputar según sean exigibles los cobros correspondientes, es decir, al período en que fijado el justiprecio se acuerde el pago.*

*Al mismo tiempo, se deberá tener en cuenta lo dispuesto en la disposición final séptima de la Ley 40/1998. De esta forma, a la fecha de fallecimiento de la madre de la consultante, titular de la otra mitad de la finca expropiada, estaba pendiente de imputación el incremento de patrimonio resultante de la expropiación forzosa.*

*Respecto de la cantidad percibida en 1999, en su totalidad por la consultante, debería actuarse del siguiente modo:*

*- En primer lugar, debería haberse incluido en la masa hereditaria, a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, la parte pendiente de percibir.*

*- Además, por la parte que correspondería a la madre de la consultante, de acuerdo con el artículo 56 de la Ley 18/1991, y el apartado 2 de la disposición final séptima de la Ley 40/1998, la renta debería imputarse al ejercicio de 1998, ahora bien, este incremento de patrimonio no estará sujeto al Impuesto si el período de permanencia a 31 de diciembre de 1996, del inmueble, fuese superior a 10 años. A estos efectos, el período de permanencia se determinará tomando el número de años que medien entre la fecha de adquisición del inmueble y el 31 de diciembre de 1996, redondeado por exceso (Disposición transitoria octava de la Ley 18/1991).*

*- Finalmente, en 1999 deberá declarar la consultante la ganancia patrimonial que le corresponde pendiente de imputación resultando de aplicación lo previsto en la disposición transitoria novena de la Ley 40/1998.*

*Por último señalar que la opción por la tributación conjunta es voluntaria y no obligatoria, y que los gastos en que pueda incurrirse en el curso del procedimiento de expropiación, se tendrán en cuenta a la hora de determinar el valor de transmisión en la medida que se trate de gastos inherentes a la misma.*

*\* Fecha: 09/10/2001*

e) Las diferencias positivas o negativas que se produzcan en las cuentas representativas de saldos en divisas o en moneda extranjera, como consecuencia de la modificación experimentada en sus cotizaciones, se imputarán en el momento del cobro o del pago respectivo.

f) Las rentas estimadas a que se refiere el artículo 6.3 de esta Ley se imputarán al período impositivo en que se entiendan producidas.

g) Las ayudas públicas percibidas como compensación por los defectos estructurales de construcción de la vivienda habitual y destinadas a la reparación de la misma, podrán imputarse por cuartas partes, en el período impositivo en el que se obtengan y en los tres siguientes. <sup>(14)</sup>

h) Se imputará como rendimiento de capital mobiliario de cada período impositivo la diferencia entre el valor liquidativo de los activos afectos a la póliza al final y al comienzo del período impositivo en aquellos contratos de seguro de vida en los que el tomador asuma el riesgo de la inversión, que no cumplan los requisitos previstos en el artículo 24.3 de esta Ley.

El importe de las rentas imputadas minorará el rendimiento derivado de la percepción de cantidades de los contratos (\*)

3. En el supuesto de que el contribuyente pierda su condición por cambio de residencia, todas las rentas pendientes de imputación deberán integrarse en la base imponible correspondiente al último período impositivo que deba declararse por este

---

<sup>(14)</sup> Véase la disposición adicional vigésima primera de esta Ley.

(\*) Esta letra h) ha sido añadido por el artículo 1 de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social (B.O.E. de 30 de diciembre). En vigor a partir de 1 de enero de 2000.

impuesto, en las condiciones que se fijen reglamentariamente, practicándose, en su caso, declaración- liquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno.

4. En el caso de fallecimiento del contribuyente todas las rentas pendientes de imputación deberán integrarse en la base imponible del último período impositivo que deba declararse. <sup>(15)</sup>

## **TÍTULO II**

### **Determinación de la capacidad económica sometida a gravamen**

#### **Artículo 15. Determinación de la base imponible y liquidable.**

1. La base imponible del Impuesto estará constituida por el importe de la renta disponible del contribuyente, expresión de su capacidad económica.

2. La base imponible se determinará aplicando los regímenes previstos en el artículo 45 de esta Ley.

3. Para la cuantificación de la base imponible se procederá, en los términos previstos en la presente Ley, por el siguiente orden:

1.º Se calificarán y cuantificarán las rentas con arreglo a su origen. Los rendimientos netos se obtendrán por diferencia entre los ingresos computables y los gastos deducibles y las ganancias y pérdidas patrimoniales se determinarán por diferencia entre los valores de transmisión y adquisición.

2.º Se aplicarán las reducciones del rendimiento neto que, en su caso, correspondan para cada una de las fuentes de renta.

3.º Se procederá a la integración y compensación de las diferentes rentas según su origen.

4.º Se deducirá la cuantía correspondiente al mínimo personal y familiar que la Ley reconoce al contribuyente, en función de sus circunstancias personales y familiares.

4. La base liquidable será el resultado de practicar en la base imponible las reducciones previstas en el artículo 46 de esta Ley.

---

<sup>(15)</sup> Desarrollado en los artículos 6 y 61 del Reglamento del Impuesto.

**CAPÍTULO I**  
**Definición y determinación de la renta gravable**  
**SECCIÓN 1.ª RENDIMIENTOS DEL TRABAJO**

**Artículo 16. Rendimientos íntegros del trabajo.**

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

\* **Número de consulta:** 0806-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** *El consultante, abogado, estuvo ejerciendo la actividad en un primer momento como profesional libre, y desde hace unos años presta sus servicios en una empresa, mediante contrato laboral, desempeñando el cargo de jefe de la asesoría jurídica.*

*Desde que tiene el contrato laboral, viene declarando los ingresos percibidos de la sociedad en la que trabaja como rendimientos del trabajo, al mismo tiempo que declara rendimientos netos negativos de la actividad profesional, incluyendo únicamente como partida deducible las cuotas del Colegio de Abogados y el Impuesto sobre Actividades Económicas.*

\* **Cuestión planteada:** *1.- Si puede declarar como rendimientos profesionales las cantidades percibidas de la empresa en la que trabaja y deducirse las cuotas del Colegio de Abogados y el Impuesto sobre Actividades Económicas.*

*2.- Si puede reducir su base imponible en el importe de las cuotas de la Mutualidad del Colegio de Abogados.*

\* **Contestación:** *En primer lugar, hay que poner de manifiesto que la presente contestación se efectuará con la normativa vigente al tiempo de presentarse la consulta: la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias (BOE del 10) y su Reglamento, aprobado por el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero (BOE del 9).*

*1.- Si puede declarar como rendimientos profesionales los importes percibidos de la empresa en la que trabaja el consultante y deducirse las cuotas del Colegio de Abogados y del Impuesto sobre Actividades Económicas.*

*La calificación de una renta procedente del trabajo personal como rendimiento del trabajo o de la actividad económica depende de que el contribuyente ordene o no los factores de producción. Lógicamente, cuando un contribuyente presta sus servicios en el ámbito de una relación laboral, y por consiguiente se dice que trabaja por cuenta ajena, no puede calificarse el rendimiento como propio del ejercicio de una actividad económica, aunque para el desempeño de sus funciones deba estar dado de alta en un Colegio Profesional. Consecuentemente, los rendimientos obtenidos deben calificarse, en todo caso, como rendimientos del trabajo.*

*Cuestión añadida es si es posible considerar que el contribuyente ejerce al mismo tiempo una actividad económica, lo cual podrá acontecer siempre que efectivamente intervenga en la producción o distribución de bienes o servicios para el mercado, en caso contrario, como parece ser el planteado en su escrito de consulta, donde no se realiza ninguna actividad económica, no cabe dicha posibilidad.*

*Por otro lado, desde el 1 de enero de 1999, los gastos de colegiación, cuando esta es obligatoria, son deducibles de los rendimientos del trabajo, de acuerdo con lo establecido en el artículo 17.3.d) de la Ley del Impuesto, en la parte de las cuotas colegiales que correspondan a los fines esenciales de los Colegios Profesionales y con el límite máximo anual de 50.000 pesetas (artículo 9 del Reglamento del Impuesto). Al mismo tiempo, las cuotas del Impuesto sobre Actividades Económicas no serán deducibles de los rendimientos del trabajo.*

*2.- Si puede reducir la base imponible en el importe de las cuotas de la Mutualidad del Colegio de Abogados.*

*Como hemos señalado con anterioridad, Vd. no ejerce ninguna actividad económica, y, en consecuencia, no puede, de acuerdo con el artículo 46 de la Ley del Impuesto, reducir la parte general de la base imponible en el importe de las cuotas de la Mutualidad del Colegio de Abogados.*

\* **Fecha:** 07/04/2000

\* **Número de consulta:** 0904-00

**\* Descripción sucinta de los hechos:** Colectivo de jubilados que vienen cobrando un complemento de pensión de determinada empresa.

La referida empresa, pretende sustituir el complemento de pensión que abona mensualmente por un pago único.

**\* Cuestión planteada:** Tratamiento fiscal que, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas debe darse a las indicadas cantidades.

**\* Contestación:** En relación con el tratamiento fiscal de las cantidades que se satisfacen en concepto de «complemento de pensión de jubilación», esta Subdirección General informa lo siguiente:

1º. Las cantidades que se perciban por el concepto señalado de «complemento de pensión de jubilación», constituyen rendimientos del trabajo para su preceptor sujetos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a su sistema de retenciones a cuenta, de acuerdo a lo dispuesto en los artículos 16.1 y 82 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias.

2º. Como tales rendimientos del trabajo, a efectos de su liquidación deberán computarse por su importe total, conforme dispone, con carácter general, el artículo 17.2 de la Ley 40/1998. No obstante, y a los efectos que aquí interesan, procederá practicar una reducción del 30 por 100, según matiza la letra a) del citado apartado, cuando los rendimientos se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.

El oportuno desarrollo reglamentario se lleva a efecto por el artículo 10.1 del Reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, al calificar, como rendimientos del trabajo irregulares y bajo la condición de que se imputen en un único período impositivo, en su letra e) «las cantidades satisfechas en compensación o reparación de complementos salariales, pensiones o anualidades de duración indefinida o por la modificación de las condiciones de trabajo».

3º. En lo que se refiere a la práctica de retenciones, para el cálculo del porcentaje de retención a aplicar se estará al procedimiento general establecido en los artículos 75 y siguientes del Reglamento del Impuesto, de 5 de febrero.

**\* Fecha:** 19/04/2000

**\* Número de consulta:** 0911-00

**\* Descripción sucinta de los hechos:** La consultante obtuvo una sentencia a su favor del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 29 de mayo de 1995, por la que se condenaba al Ayuntamiento de Madrid a readmitirla como funcionaria, y al abono de una indemnización por los daños y perjuicios causados.

El importe de la indemnización se fijó en 9.702.700 pesetas, por Auto judicial de cinco de marzo de 1999. Al mismo tiempo se acordó el pago de los intereses legales correspondientes al tiempo transcurrido desde los tres meses siguientes a la notificación al Ayuntamiento de un primer Auto judicial de ejecución de sentencia de 29 de octubre de 1998.

En la nómina de septiembre de 1999, el Ayuntamiento abonó la citada indemnización, practicando retención a cuenta del IRPF.

**\* Cuestión planteada:** Calificación a efectos del IRPF de las cantidades que debe abonar el Ayuntamiento.

**\* Contestación:** En primer lugar, procede delimitar el planteamiento bajo el que se desarrolla la presente contestación: indemnización por daños y perjuicios por no haber sido nombrado policía municipal en prácticas, indemnización que se cuantifica en base a las retribuciones que hubiera debido percibir si hubiera desempeñado su puesto de trabajo. Por tanto, no se trata de un supuesto de percepción de ingresos no percibidos en su momento (atrasos), sino que su generación, el derecho a su percepción, nace con su reconocimiento y cuantificación judicial.

Respecto a la calificación de la indemnización en el IRPF, al tener ésta un carácter sustitutorio de las retribuciones de un trabajo que no se pudo desarrollar, la calificación no puede ser otra que la de rendimientos del trabajo. Rendimientos que cabe calificar plenamente sujetos al Impuesto y a su sistema de retenciones al no estar amparadas por ninguno de los supuestos de exención o no sujeción previstos legalmente.

En este sentido, la exención prevista en la letra q) del artículo 7 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias (BOE del 10), en su redacción dada por la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social (BOE del 30 de diciembre), y que de acuerdo con la disposición adicional quinta de ésta Ley resulta de aplicación a los ejercicios de 1999 y anteriores no prescritos con excepción de las actuaciones administrativas que hayan devenido firmes, únicamente alcanza a las indemnizaciones por daños físicos o psíquicos a personas, pero nunca a supuestos, como el planteado, en el que, se indemniza por los salarios dejados de percibir.

Ahora bien, al establecerse la indemnización respecto a un período temporal que comprende varios años, su importe procede calificarlo como renta con un período de generación superior a dos años (art. 17.2 a), Ley Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas). No procediendo su imputación a cada uno de los años que abarca la cuantificación de la indemnización por no haberse producido de forma efectiva en cada uno de esos años, ya que su generación nace -como se dijo al inicio de esta contestación- con la resolución judicial, 5 de marzo de 1999, que fija la cuantía de la indemnización.

Respecto al período de generación, elemento básico en la configuración de los rendimientos irregulares, procederá tomar como tal el número de años tenidos en cuenta para el cálculo de la indemnización.

Finalmente, por lo que se refiere a los intereses legales que deben abonarse al contribuyente, hay que tener en cuenta que los intereses merecen diferente calificación a efectos del IRPF, en función de su naturaleza remuneratoria o indemnizatoria. Los intereses remuneratorios constituyen la contraprestación, bien de la entrega de un capital que debe ser entregado en el futuro, bien del aplazamiento en el pago, otorgado por el acreedor o pactado por las partes. Estos intereses tributan en el Impuesto como rendimientos del capital mobiliario, salvo cuando, de acuerdo con lo previsto en el artículo 23.5 de la Ley del Impuesto proceda calificarlos como rendimientos de actividades económicas. Por otro lado, los intereses indemnizatorios tienen como finalidad resarcir al acreedor por los daños y perjuicios derivados del incumplimiento de una obligación o el retraso en su correcto cumplimiento. Estos intereses, debido a su carácter indemnizatorio, no pueden calificarse como rendimientos del capital mobiliario. En consecuencia, a tenor de lo dispuesto en los artículos 23 y 31.1 de la Ley del Impuesto, han de tributar como ganancias patrimoniales.

En cuanto a la imputación de los intereses legales, deberá hacerse al período impositivo en el que los mismos se reconocen; en este caso, al tratarse de un pago a cargo de la Administración, hay que atender al momento en que se notifica la resolución administrativa en la que se cuantifican los intereses y se acuerda su pago.

En el supuesto planteado, el período de tiempo que abarca los intereses ha satisfacer es inferior a dos años, a contar desde el 29 de octubre de 1998, se integrarán en la parte general de la base imponible, también como ganancia patrimonial (artículo 38 de la Ley del Impuesto).

\* **Fecha:** 19/04/2000

\* **Número de consulta:** 1007-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** La consultante que trabaja para la Comunidad de Madrid ha recibido de ésta el reintegro de parte de los gastos ocasionados por unos tratamientos médicos.

\* **Cuestión planteada:** Forma de declaración del importe percibido.

\* **Contestación:** El artículo 16 de la ley 40/98, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, define los rendimientos del trabajo como la totalidad de las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tenga el carácter de rendimientos de actividades económicas.

Es decir que el gravamen alcanza a todos los rendimientos del trabajo, dinerarios o en especie, con relación laboral o estatutaria o sin ella, obtenidos directa o indirectamente, cualquiera que sea su naturaleza o denominación, únicamente se excluyen los rendimientos de actividades económicas.

Y dentro ya de su configuración como rendimientos del trabajo, cabe señalar que en este caso tienen la consideración de rendimientos dinerarios, puesto que la entidad para la que trabaja reintegra a la consultante una parte de los gastos que previamente ésta ha satisfecho por los tratamientos médicos recibidos, tal y como establece el artículo 43.1 de la Ley 40/1998, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Por último, señalar que en la declaración del Impuesto del año 1999 debe consignar la cantidad percibida en el apartado A de la página 2, del modelo de declaración aprobado por Orden de 14 de marzo de 2000, junto con los restantes rendimientos dinerarios del trabajo personal.

\* **Fecha:** 28/04/2000

\* **Número de consulta:** 2105-00

\* **Cuestión planteada:** Tratamiento en el IRPF de las cantidades satisfechas en concepto de indemnización a los futbolistas profesionales, cuando el despido ha sido declarado improcedente.

\* **Contestación:** El artículo 7.e) de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, declara exentas «las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa reglamentaria de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato.».

*La cuestión se centra en delimitar si parte de las cantidades satisfechas en virtud de lo acordado por la empresa y el trabajador ante el SMAC, o por decisión judicial, en los casos de despido improcedente, pueden subsumirse o no en el concepto de "cuantías satisfechas con carácter obligatorio", o si por el contrario, no existe para estos casos cuantía obligatoria y, en consecuencia, todas las cantidades satisfechas están plenamente sometidas al Impuesto y a su sistema de retenciones a cuenta.*

*Al tratarse de una relación laboral especial, hay que acudir a la normativa reguladora de la misma, el Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, cuyo artículo 15.º establece que el deportista profesional tiene derecho, en los casos de despido improcedente sin readmisión, a una indemnización que «a falta de pacto se fijara judicialmente, de al menos dos mensualidades de sus retribuciones periódicas, más la parte proporcional correspondiente a los complementos de calidad y cantidad de trabajo percibidos durante el último año, prorrateándose por meses los períodos de tiempo inferiores a un año, por año de servicio.».*

*Si, como señala el Tribunal Supremo, no existe ningún límite máximo fijado con carácter obligatorio por el Real Decreto 1.382/1985, para el personal de alta dirección, de tal forma que la totalidad de las indemnizaciones satisfechas están plenamente sometidas al Impuesto, y su sistema de retenciones a cuenta, tanto en el supuesto de desistimiento del empresario como en el de despido improcedente, el mismo tratamiento tienen las cantidades percibidas en los supuestos de despido improcedente de los deportistas profesionales.*

*En consecuencia, las cantidades satisfechas a los deportistas profesionales en los supuestos de despido improcedente, ya sean fijadas por acuerdo ante el SMAC o judicialmente, están plenamente sujetas al Impuesto y a su sistema de retenciones a cuenta, por el concepto de rendimientos del trabajo, de acuerdo con lo previsto en el artículo 16 de la Ley del Impuesto.*

*Al mismo tiempo, a dichos rendimientos del trabajo les resultará de aplicación lo previsto en el artículo 17.2.a) de la Ley del Impuesto, en la medida que exista un período de generación superior a dos años, tomando a estos efectos como período de generación el número de años trabajados en el Club de Fútbol.*

**\* Fecha:** 21/11/2000

**\* Número de consulta:** 2236-00

**\* Descripción sucinta de los hechos:** Sociedad Agraria de Transformación (SAT) dedicada a la explotación ganadera y en la que trabajan exclusivamente sus cinco socios.

**\* Cuestión planteada:** Consideración como rendimientos del trabajo o como del capital mobiliario de las cantidades percibidas por los socios por los trabajos que realizan en la explotación

**\* Contestación:** El hecho de que las SAT tengan personalidad jurídica propia unido a la no aplicación del régimen de atribución de rentas y su tributación por el Impuesto sobre Sociedades nos lleva -en cuanto a la calificación de las cantidades percibidas por los socios por el trabajo realizado en la explotación ganadera de la SAT- al ámbito de los rendimientos del trabajo, calificación que procede en cuanto tales cantidades responden al concepto que de estos rendimientos recoge la Ley del Impuesto (art. 16.1.): "Todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas".

Por otra parte, al tratarse de operaciones realizadas por las SAT con sus socios resultará aplicable la disposición adicional primera apartado dos de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de Cooperativas, que establece lo siguiente:

"A los efectos de este Impuesto, las operaciones realizadas por las Sociedades Agrarias de Transformación con sus socios se computarán por su valor de mercado.

Se entenderá por valor de mercado el precio normal de los bienes, servicios y prestaciones que sería concertado entre partes independientes por dichas operaciones."

Tratándose de un tipo social especial, se considera que esta norma, aunque anterior a lo dispuesto por la Ley 40/1998, resulta de aplicación con carácter preferente en el caso de operaciones realizadas por sociedades agrarias de transformación con sus socios. Se debe tener presente que la filosofía que inspira el artículo 42.2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es la que se encuentra en el artículo 16 de la LIS, texto legal este último que dejó vigente las peculiaridades de la Ley 20/1990 y de sus disposiciones adicionales.

**\* Fecha:** 05/12/2000

**\* Número de consulta:** 2259-00

**\* Descripción sucinta de los hechos:** El consultante, en su condición de sacerdote, realiza servicios religiosos en un tanatorio de Valencia.

Esto conlleva, por cada una de las celebraciones, un arancel, que es el fijado por el Arzobispado de Valencia para todas las parroquias.

*\* Cuestión planteada: Tratamiento fiscal que, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, debe darse a las cantidades que se perciben por los servicios religiosos que se realizan.*

*\* Contestación: La aplicación armonizada de los artículos 16.1 y 25.1 de la Ley del impuesto a las retribuciones que percibe el consultante -sacerdote- por los trabajos que desempeña en el tanatorio, conlleva a entender que se trata de rendimientos íntegros del trabajo, en la medida en que se da la condición de que derivan del trabajo personal (sometimiento a directrices, instrucciones, aranceles, etc. del Arzobispado) sin que se aprecie, por otro lado, la existencia de ordenación por cuenta propia de medios de producción y/o de recursos humanos, en el examen de las características en que se desarrolla su actividad.*

*En definitiva, las retribuciones en cuestión, calificadas como rendimientos derivados del trabajo para su perceptor, se hallan plenamente sometidas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y, por consiguiente, a su sistema de retenciones a cuenta, de acuerdo a lo previsto en el artículo 70 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta, de 5 de febrero de 1999.*

*\* Fecha: 11/12/2000*

*\* Número de consulta: 2302-00*

*\* Descripción sucinta de los hechos: Se resume en la cuestión planteada.*

*\* Cuestión planteada: 1º) Si las prestaciones de viudedad que viene abonando la entidad consultante con cargo a un fondo interno dotado están sometidas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a su sistema de retenciones, y si son deducibles en el Impuesto sobre Sociedades en la medida en que se van satisfaciendo.*

*2º) Si a consecuencia de la obligación de exteriorización de los compromisos por pensiones, las pensiones de viudedad que pasen a ser abonadas por una entidad aseguradora mantienen la calificación de rentas del trabajo.*

*3º) Deducibilidad de la prima del seguro satisfecha a la entidad aseguradora.*

*4º) Tributación de las prestaciones por fallecimiento de trabajadores, acaecidas tras la contratación de la póliza de seguros para la cobertura de los compromisos por pensiones.*

*\* Contestación: 1º.- Prestaciones de viudedad abonadas con cargo a fondos internos:*

*En primer lugar, cabe señalar que las pensiones de viudedad que viene abonando la empresa con cargo a su fondo interno constituyen rendimientos del trabajo para los perceptores sujetos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas conforme con lo que establece el artículo 16.1 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias y a su sistema de retenciones a cuenta que deberá practicar la empresa pagadora.*

*Por lo que a la deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades se refiere, cabe señalar que el artículo 14.1.f) de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre del Impuesto sobre Sociedades establece que no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:*

*«Las dotaciones a provisiones o fondos internos para la cobertura de contingencias idénticas o análogas a las que son objeto de la Ley 8/1987, de 8 de junio, de planes y fondos de pensiones.»*

*Por su parte, el artículo 19.5 de la Ley mencionada establece que:*

*«Las dotaciones realizadas a provisiones y fondos internos para la cobertura de contingencias idénticas o análogas a las que son objeto de la Ley 8/1987, de 8 de junio, de Planes y Fondos de Pensiones, serán imputables en el período impositivo en que se abonen las prestaciones. La misma regla se aplicará respecto de las contribuciones para la cobertura de contingencias análogas a la de los planes de pensiones que no hubieren resultado deducibles.»*

*El artículo 8.6 de la Ley 8/1987 regula las contingencias que pueden ser objeto de cobertura por los planes de pensiones, entre las que se encuentra la de fallecimiento del partícipe que genera derecho a prestaciones de viudedad.*

*Derivado de los preceptos referidos cabe concluir que las pensiones de viudedad abonadas por la empresa con cargo a un fondo interno dotado serán deducibles en el ejercicio en que se abonen las mismas.*

*2º.- Exteriorización de los compromisos por pensiones de viudedad a través de contratos de seguro.*

*La disposición adicional primera de la Ley 8/1987, de 8 de junio, en la redacción dada por la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados, establece que «los compromisos por pensiones asumidos por las empresas, incluyendo las prestaciones causadas, deberán instrumentarse, desde el momento en que se inicie el devengo de su coste, mediante contratos de seguro, a través de la formalización de un plan de pensiones o de ambos.»*

*La anterior previsión alcanza también a los compromisos contraídos por prestaciones causadas, que deberán ajustarse a lo previsto en la disposición adicional primera de la Ley 8/1987 dentro del plazo previsto en la normativa reguladora. A este respecto, cabe señalar que el apartado 5 de la disposición*

transitoria decimoquinta de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, en la redacción dada por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, establece:

«Los empresarios o las instituciones amparadas en este régimen transitorio, que hayan instrumentado los compromisos por pensiones con sus trabajadores e integrado sus recursos en un plan de pensiones, instrumentarán las obligaciones contraídas respecto a los jubilados o beneficiarios con anterioridad a la formalización del referido plan, bien a través del mismo o bien a través de un seguro colectivo.

(...)

Las contribuciones y las primas de contrato de seguro satisfechas para hacer frente a estas prestaciones causadas no precisarán de la imputación fiscal a los referidos beneficiarios, siendo objeto de deducción en el impuesto personal del promotor en los términos establecidos en el apartado 1 de la disposición transitoria decimosexta.

El régimen fiscal previsto en este apartado será, asimismo, de aplicación a las primas de contratos de seguro satisfechas para la cobertura de prestaciones causadas respecto a los jubilados o beneficiarios amparadas en este régimen transitorio, aunque los empresarios o las instituciones no hayan instrumentado los compromisos por pensiones con sus trabajadores en activo a través de un plan de pensiones, salvo que las empresas o entidades se acojan a la excepción prevista en el apartado 2 de la disposición transitoria decimocuarta.»

Teniendo en cuenta lo anterior, cabe señalar que la obligación de exteriorización de las prestaciones por viudedad causadas no altera el régimen de tributación de las mismas, mencionado en el apartado primero anterior, ya que las pensiones de viudedad iniciales se generaron al margen de cualquier contrato de seguro y, por ello, han estado sujetas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y no al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Por su parte, la prima abonada por la empresa, al no ser objeto de imputación fiscal, no generará rendimiento alguno para el beneficiario del seguro.

3º.- Deducibilidad de la prima del seguro satisfecha a la entidad aseguradora.

De conformidad con lo previsto en la disposición transitoria decimoquinta de la Ley 30/1995 mencionada, las primas del contrato de seguro para hacer frente a las prestaciones causadas serán objeto de deducción en el impuesto personal del promotor en los términos establecidos en el apartado 1 de la disposición transitoria decimosexta que establece:

«1. Las contribuciones correspondientes a servicios pasados, realizadas por promotores de planes de pensiones para dar cumplimiento a lo establecido en las disposiciones transitorias decimocuarta y decimoquinta de la presente Ley, podrán ser objeto de deducción en el impuesto personal del promotor de acuerdo con los siguientes criterios:

1) Las cantidades deducidas en cada ejercicio no podrán superar el 10 por 100 del total de las contribuciones a planes de pensiones necesarias para dar cumplimiento a lo establecido en las disposiciones transitorias decimocuarta y decimoquinta de esta Ley.

2) En ningún caso podrán ser objeto de deducción importes que no hayan sido traspasados con anterioridad, efectivamente, a un plan de pensiones.

3) No podrán ser objeto de deducción las contribuciones a planes de pensiones realizadas con cargo a fondos internos por compromisos de pensiones cuya dotación hubiera resultado, en su momento, fiscalmente deducible.

Si el fondo interno por compromisos de pensiones hubiera sido dotado con carácter parcialmente deducible en el impuesto personal del empresario, la deducción fiscal de las contribuciones a planes de pensiones, realizadas al amparo del presente régimen transitorio, será proporcional a las dotaciones no deducibles.

(...).»

Por tanto, la prima del seguro, en la cuantía que no derive de fondos internos que ya hubieran sido deducibles o parcialmente deducibles en el impuesto personal del empresario, podrá ser objeto de deducción en el importe que resulte de aplicar un coeficiente máximo del 10 por 100 en cada período impositivo.

4º.- Tributación de las prestaciones por fallecimiento derivadas de contratos de seguro colectivo que instrumentan compromisos por pensiones.

De conformidad con lo previsto en el artículo 3.1.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el artículo 6.4 de la Ley 40/1998 cabe concluir que las prestaciones por fallecimiento derivadas de contratos de seguro colectivo que instrumenten compromisos por pensiones asumidos por las empresas, en los términos previstos en la disposición adicional primera de la Ley 8/1987, de 8 de junio, tributan en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

\* **Fecha:** 11/12/2000

\* **Número de consulta:** 0171-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Contrato de trabajo de carácter especial formulado al amparo de lo establecido en los Reales Decretos 2033/81, de 4 de septiembre del mismo año y 1195/82, de 14 de mayo de 1982.

\* **Cuestión planteada:** - Calificación de los rendimientos que se obtengan.

- Porcentaje de retención a aplicar sobre los ingresos que del mismo se deriven.

\* **Contestación:** Los Reales Decretos 2.033/81, de 4 de septiembre y 1195/82, de 14 de mayo, fueron sustituidos -derogados- por el Real Decreto 1438/1985, de 1 de agosto, por el que se regula la relación laboral de carácter especial de las personas que intervengan en operaciones mercantiles por cuenta de uno o más empresarios, sin asumir el riesgo y ventura de aquéllas.

La cuestión planteada se podría concretar en determinar cuándo se considera que los "representantes de comercio" con relación laboral de carácter especial, la regulada por el RD 1438/1985, de 1 de agosto, realizan una actividad económica, a efectos del IRPF.

Por actividad económica, la Ley del Impuesto entiende en su artículo 25 lo señalado en el artículo 16.3, es decir, la ordenación por cuenta propia... Ello comporta, a efectos de su aplicación en el supuesto objeto de consulta, una autonomía en el ejercicio de la actividad, es decir, que el "representante de comercio", a pesar de estar sometido a una relación laboral especial que supone una aceptación de determinadas instrucciones del empresario, ejerce su actividad de manera que de sus decisiones derivan un conjunto de gastos a los que debe atender, diferentes de los producidos por instalaciones y personal propios, pues en ese caso ya no estaríamos en el ámbito de las relaciones laborales especiales sino mercantiles.

Con este planteamiento, si los rendimientos que se satisfacen a los "representantes de comercio" procede calificarlos como de actividades económicas (actividad profesional en este caso, en aplicación del artículo 88.2 del Reglamento del Impuesto, al no asumir los representantes el riesgo y ventura de las operaciones en que intervienen, como también establece el RD 1438/1985), la retención se practicará de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1: 18 por 100 sobre los ingresos íntegros satisfechos.

En otro caso, si su calificación fuera como rendimientos del trabajo, la retención se practicaría al tipo que resultase de lo dispuesto en el artículo 80 del Reglamento del Impuesto, teniendo en cuenta que el mismo no podrá ser inferior al 18 por 100 por tratarse de una relación laboral especial de carácter dependiente.

\* **Fecha:** 31/01/2001

\* **Número de consulta:** 0517-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Por Sentencia de la Sala Contencioso-Administrativo Superior de Justicia de Castilla-León, con sede en Burgos, de fecha 23 de octubre de 1998, se reconoce a la consultante el derecho o percibir una «indemnización de daños y perjuicios», consistente en una cantidad evaluable económicamente en las remuneraciones que ha dejado de percibir desde que se debió de producir determinado nombramiento y hasta que este se hizo efectivo.

\* **Cuestión planteada:** Calificación a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de las cantidades que se perciben en el año 2000.

\* **Contestación:** En primer lugar, procede delimitar el planteamiento bajo el que se desarrolla la presente contestación: indemnización por daños y perjuicios por no haberse efectuado en tiempo determinado nombramiento, indemnización que se cuantifica en base a las retribuciones que hubiera debido percibir desde que se debió de producir el citado nombramiento. Por tanto, no se trata de un supuesto de percepción de ingresos no percibidos en su momento (atrasos), sino que su generación, el derecho a su percepción, nace con su reconocimiento y cuantificación judicial.

Respecto a la calificación de la indemnización en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al tener ésta un carácter sustitutorio de las retribuciones de un trabajo que no se pudo desarrollar bajo las consideraciones señaladas -por falta de nombramiento- la calificación no puede ser otra que la de rendimientos del trabajo. Rendimientos que cabe calificar plenamente sujetos al Impuesto y a su sistema de retenciones al no estar amparadas por ninguno de los supuestos de exención o no sujeción previstos legalmente.

En este sentido, la exención prevista en la letra q) del artículo 7 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias (BOE del 10), en su redacción dada por la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social (BOE del 30 de diciembre), y que de acuerdo con la disposición adicional quinta de ésta Ley resulta de aplicación a los ejercicios de 1999 y anteriores no prescritos con excepción de las actuaciones administrativas que hayan devenido firmes, únicamente alcanza a las indemnizaciones por daños físicos o psíquicos a personas, pero nunca a supuestos, como el planteado, en el que, se indemniza por los salarios dejados de percibir.

Ahora bien, al establecerse la indemnización respecto a un período temporal que comprende varios años, su importe procede calificarlo como renta con un período de generación superior a dos años (art. 17.2 a), Ley Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas). No procediendo su imputación a cada uno de los años que abarca la cuantificación de la indemnización por no haberse producido de forma efectiva en cada uno de esos años, ya que su generación nace -como se dijo al inicio de esta contestación- con la resolución judicial, de 23 de octubre de 1998, que fija la cuantía de la indemnización.

Respecto al período de generación, elemento básico en la configuración de los rendimientos irregulares, procederá tomar como tal el número de años tenidos en cuenta para el cálculo de la indemnización.

Finalmente, por lo que se refiere a los intereses legales que deben abonarse a la consultante, hay que tener en cuenta que los intereses merecen diferente calificación a efectos del IRPF, en función de su naturaleza remuneratoria o indemnizatoria. Los intereses remuneratorios constituyen la contraprestación, bien de la entrega de un capital que debe ser entregado en el futuro, bien del aplazamiento en el pago, otorgado por el acreedor o pactado por las partes. Estos intereses tributan en el Impuesto como rendimientos del capital mobiliario, salvo cuando, de acuerdo con lo previsto en el artículo 23.5 de la Ley del Impuesto proceda calificarlos como rendimientos de actividades económicas. Por otro lado, los intereses indemnizatorios tienen como finalidad resarcir al acreedor por los daños y perjuicios derivados del incumplimiento de una obligación o el retraso en su correcto cumplimiento. Estos intereses, debido a su carácter indemnizatorio, no pueden calificarse como rendimientos del capital mobiliario. En consecuencia, a tenor de lo dispuesto en los artículos 23 y 31.1 de la Ley del Impuesto, han de tributar como ganancias patrimoniales.

En cuanto a la imputación de los intereses legales, deberá hacerse al período impositivo en el que los mismos se reconocen; en este caso, al tratarse de un pago a cargo de la Administración, hay que atender al momento en que se notifica la resolución administrativa en la que se cuantifican los intereses y se acuerda su pago.

En el supuesto planteado, como quiera que el período de tiempo que abarca los intereses ha satisfacer es superior a un año, a contar desde el 27 de septiembre de 1997, se integrarán en la parte especial de la base imponible (artículo 39 de la Ley del Impuesto).

\* **Fecha:** 13/03/2001

\* **Número de consulta:** 0666-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante resultó afectado por un expediente de regulación de empleo en 1993. El 7 de mayo de ese mismo año, la Generalitat Valenciana acordó poner en marcha un programa que permitiera la recolocación de la totalidad de los trabajadores que resultaron "excedentes en la resolución del citado expediente de regulación de empleo".

En 1998, a la vista de las dificultades en la recolocación de varios de los trabajadores afectados por el expediente de regulación de empleo, se acordó que la Generalitat Valenciana abonaría a cada uno de los extrabajadores afectados una "ayuda extraordinaria" de cuatro millones quinientas mil pesetas (27.045,54 euros), en concepto de indemnizaciones sustitutivas de los compromisos de recolocación de los trabajadores afectados.

\* **Cuestión planteada:** Tributación de la cantidad percibida.

\* **Contestación:** La exención prevista en el artículo 7.e) de la Ley del Impuesto, no resulta de aplicación ya que no nos encontramos ante una indemnización por el despido del trabajador ni por el cese de la relación laboral que le unía con la Administración, sino que se trata de una indemnización sustitutiva de los compromisos de recolocación que la Administración había asumido.

Al mismo tiempo, dada la naturaleza de la misma, (sustitutoria de los compromisos asumidos por la Administración), nos lleva a calificarla como rendimiento del trabajo personal, de acuerdo con el artículo 16.1 de la Ley del Impuesto.

Por lo que se refiere a la aplicación de la reducción del 30 por 100 prevista en la letra a) del artículo 17.2 de la Ley del Impuesto, cabe señalar que procederá la aplicación de una reducción del 30 por 100 sobre los rendimientos íntegros del trabajo cuando concurra una de las dos circunstancias previstas en el precitado artículo.

Procede, pues, analizar si el supuesto planteado por el consultante tiene cabida en una de estas dos modalidades.

En primer término, debe rechazarse la existencia de un período de generación, pues se trata de un acuerdo consensuado entre la Administración y los representantes de los trabajadores afectados por el expediente de regulación de empleo, y que el consultante acepta, del que surgen, en ese momento, obligaciones económicas a cargo de la Administración, a cambio de que se ponga fin al acuerdo de 1993 por el que la Administración se obligaba a recolocar a los trabajadores.

En definitiva, los derechos económicos no se han ido consolidando durante el tiempo que duró el acuerdo, sino que nacen ex-novo en 1998.

Una vez rechazada la existencia en este caso de un período de generación, es preciso analizar su posible calificación como renta obtenida de forma notoriamente irregular en el tiempo. A estos efectos, es preciso analizar si el supuesto está integrado en lo que dispone el artículo 10.1 del Reglamento del Impuesto.

Al no encontrarse la cantidad percibida dentro de la lista del citado artículo 10.1 del Reglamento del Impuesto, no procederá la aplicación de la reducción del 30 por 100 prevista en la letra a) del artículo 17.2 de la Ley del Impuesto.

\* **Fecha:** 29/03/2001

\* **Número de consulta:** 0773-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Por la Dirección General de Asuntos Económicos -Ministerio de Defensa- se satisfacen al personal laboral adscrito a ese Departamento las siguientes indemnizaciones:

-Por traslado, que pueden ser fijas o variables..

-Por pase a la Situación de Excedencia Voluntaria Incentivada.

-Por Rescisión de Contrato.

-Por despido improcedente y

-Indemnización especial por fallecimiento.

\* **Cuestión planteada:** Tratamiento fiscal que, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, debe darse a las indicadas indemnizaciones.

\* **Contestación:** El tratamiento fiscal de las indicadas indemnizaciones que a continuación se detallan sería:

#### INDEMNIZACIONES POR TRASLADO

De acuerdo a los términos del escrito de consulta, las cantidades que se perciben –indemnizaciones fijas o variables- en concepto de «traslado», no responden a los requisitos establecidos en el artículo 8 del Reglamento del Impuesto, por lo que dichas cantidades quedarán sometidas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en su totalidad como rendimientos del trabajo.

Como tales rendimientos del trabajo, a efectos de su liquidación deberán computarse por su importe total, conforme dispone, con carácter general, el artículo 17.2 de la Ley 40/1998, sin que sea de aplicación al caso la reducción del 30 por 100 establecida en la letra a) del citado apartado, al no cumplirse las condiciones establecidas para ello.

A dichas condiciones se refiere el artículo 10 del Reglamento del Impuesto.

En el supuesto planteado, las indemnizaciones que se abonan, bien con carácter fijo o, en su caso, variable, se efectúan sus pagos mensualmente, lo cual induce a interpretar que su imputación corresponde a varios periodos impositivos por lo que, conforme a lo anteriormente indicado, conlleva la inaplicación de la reducción del 30 por 100, al total importe que se satisfaga por el motivo señalado del traslado.

#### INDEMNIZACIÓN POR PASE A LA SITUACIÓN DE EXCEDENCIA VOLUNTARIA INCENTIVADA.

De acuerdo con el artículo 7.e) de la Ley del Impuesto, la exención alcanza únicamente a despidos o ceses producidos en el seno de una relación de carácter laboral, por lo que no puede extenderse su aplicación al ámbito de situaciones de excedencia voluntaria donde no se extingue la relación laboral.

En consecuencia, las cantidades satisfechas por excedencia voluntaria incentivada, se encontrarán plenamente sujetas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a su sistema de retenciones a cuenta como rendimiento del trabajo. Todo ello sin perjuicio de aplicar la reducción del 30 por 100 prevista en el artículo 17.2.a) de la Ley 40/1998, en caso de que el número de años de servicios computados a efectos de calcular dicho importe fuera superior a dos.

#### INDEMNIZACIÓN POR RESCISIÓN DE CONTRATO.

Se concede a los trabajadores que, en el proceso de Recolocación por Cierre o Reducción del cuadro Numérico de un Establecimiento, renuncian a puestos ofrecidos que suponen modificación sustancial de las condiciones de trabajo o cambio de residencia. La cuantía de la indemnización es de 20 días por año de servicios reconocidos a efectos de trienios, prorrateándose por meses el periodo de tiempo inferior a un año, con un máximo de doce mensualidades

A los efectos del Impuesto sobre la Renta su tratamiento sería el de considerarse rentas exentas de tributación por el indicado Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, conforme a lo establecido en el artículo 7.e), antes citado.

#### INDEMNIZACIÓN POR DESPIDO IMPROCEDENTE.

Su cuantía es la de 45 días por año de servicio, prorrateándose por meses los periodos de tiempo inferiores a un año y hasta un máximo de 42 mensualidades.

Dicha indemnización se considera renta exenta de gravamen por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, (art. 7.e) Ley 40/1998).

#### INDEMNIZACIÓN ESPECIAL POR FALLECIMIENTO.

Las cantidades que se perciban por el concepto señalado por “fallecimiento”, constituyen rendimientos del trabajo para su perceptor sujetos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a su sistema de retenciones a cuenta, de acuerdo a lo dispuesto en los artículos 16.1 y 82 de la Ley del Impuesto.

Como rendimientos del trabajo, a efectos de su liquidación deberán computarse por su importe total, conforme dispone con carácter general, el artículo 17.2 de la Ley 40/1998. No obstante, y a los efectos que aquí interesan, procederá practicar una reducción del 30 por 100, según matiza la letra a) del citado apartado, cuando los rendimientos se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.

El oportuno desarrollo reglamentario se lleva a efecto por el artículo 10.1.d) del Reglamento del Impuesto.

Por último, en lo que se refiere a la práctica de retenciones, para el cálculo del porcentaje de retención a aplicar se estará al procedimiento general establecido en los artículos 75 y siguientes del Reglamento del Impuesto de 5 de febrero de 1999.

Respecto, en concreto, al porcentaje de retención, se hace preciso señalar que el mismo siempre se deberá de aplicar al total de las retribuciones -íntegras- que se satisfagan o abonen al trabajador, en virtud de lo dispuesto en el artículo 75.1 Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, con independencia de que, como en algún caso consultado, las cantidades que se satisfagan tengan la consideración de rendimiento irregular y, en consecuencia, a los efectos de su liquidación, y por otro lado, del nuevo cálculo del porcentaje de retención, sea procedente la aplicación de la reducción del 30 por 100.

\* **Fecha:** 18/04/2001

\* **Número de consulta:** 0926-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante, tripulante de remolcadores del Puerto de Barcelona, es trabajador de la empresa de remolcaje interior y exterior xxx, S.A. Según órdenes de las autoridades portuarias, por seguridad, los dos primeros remolcadores de turno deben estar lo más cerca posible de la bocana y muelle inflamables. El abandono temporal de estos puestos, han de ser comunicados a los Prácticos o a la Torre de Control, además de que han de salir otros remolcadores a reemplazarlos.

Como indica el Convenio Colectivo Provincial de Barcelona, están capacitados para remolcar, auxiliar y prestar salvamento. Por tales motivos la empresa les compensa con una cantidad por guardia de trabajo de 1914 ptas. al día.

\* **Cuestión planteada:** Si las retribuciones que se reciben por estos conceptos están sujetas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, o bien están exentas por considerarlo un gasto necesario para desempeñar el trabajo.

\* **Contestación:** De acuerdo con lo establecido en el artículo 16.1 de la Ley del Impuesto, las cantidades percibidas por el consultante, tripulante de remolcadores, tributarán como rendimientos del trabajo, sin tener la consideración de gasto deducible por no estar incluidas dentro de los gastos previstos en el artículo 17.3 de la Ley del Impuesto, ni tampoco están exentas por no incluirse como tales en el artículo 7 de la Ley.

\* **Fecha:** 18/05/2001

\* **Número de consulta:** 0939-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante colabora como voluntario con la Iglesia Protestante Española, sin salario y sin contrato laboral y sin percibir retribución alguna por las tareas que realiza (todas relacionadas con la actividad religiosa y benéfico-social de la citada Iglesia). No obstante, recibe donativos no solicitados de familiares, amigos e Iglesias de Inglaterra, que tienen por objeto cubrir sus gastos personales y familiares, así como los gastos en los que incurre por su colaboración con la Iglesia.

\* **Cuestión planteada:** Si por los donativos percibidos debe tributar en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o en el IRPF.

\* **Contestación:** La Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE de 19 de diciembre), señala en el artículo 3.1.b) que el hecho imponible está constituido por la adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e intervivos.

En la delimitación del hecho imponible gravado, por aplicación de la regla contenida en el artículo 23 de la Ley 230/1963, General Tributaria, deben respetarse los criterios admitidos en Derecho, y en particular, las reglas de Derecho privado.

El artículo 618 del Código civil define la donación como un acto de liberalidad por el cual una persona dispone gratuitamente de una cosa en favor de otra que la acepta, habiendo los Tribunales señalado reiteradamente – entre otras Sentencias del Tribunal Supremo de 22-04-1967, 7-12-1948, 2-04-1928 -

que el negocio jurídico de donación exige no sólo el empobrecimiento del donante y el enriquecimiento del donatario, sino el llamado "animus donandi", es decir, la adquisición debe tener como causa el puro ánimo de liberalidad del transmitente.

En este sentido, este Centro Directivo ha venido señalando en diferentes contestaciones a consultas, así de 26-08-1988 ó de 12-09-2000, que la exigibilidad del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones requiere que la adquisición de bienes por el favorecido tenga como causa el puro ánimo de liberalidad del transmitente en relación a esa concreta persona, y no responda a fines más generales que trascienden a la comunidad.

Por ello, las prestaciones efectuadas por familiares, amigos e Iglesias de Inglaterra con el objeto de que una persona pueda desarrollar las tareas religiosas y benéficas propias de la Iglesia Protestante Española, aun cuando beneficien directamente a la persona que las recibe, responden a objetivos generales en cuya configuración no se tienen en cuenta tanto a personas concretas como a la necesidad de desarrollar un proyecto de acción asistencial de interés general.

Esta argumentación se ve apoyada por lo establecido en el artículo 3.c) del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado mediante Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, en cuya virtud no están sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones "las subvenciones, becas, premios, primas, gratificaciones y auxilios que se concedan por entidades públicas o privadas con fines benéficos, docentes, culturales, deportivos o de acción social".

En definitiva, no existiendo "animus donandi" no existe civilmente donación, ni puede exigirse el ingreso de ninguna cantidad en concepto de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Descartando la tributación de los "donativos" objeto de consulta en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el asunto se concreta en determinar sobre su tributación en el IRPF.

El artículo 6 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias (BOE de 10 de diciembre), califica el hecho imponible de este impuesto como "la obtención de renta por el contribuyente". A su vez, declara no sujeta la renta que se encuentre sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En el caso consultado nos encontramos ante una obtención de renta (las prestaciones efectuadas por familiares, amigos e Iglesias) que, al no estar sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y no estar amparada por ninguno de los supuestos legales de no sujeción o exención, procede considerar como plenamente sometida al IRPF.

Respecto a la calificación de la renta, el artículo 16.1 de la Ley 40/1998 define los rendimientos íntegros del trabajo como "todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas". A su vez, el apartado 2 incluye en su letra i) entre tales rendimientos "las retribuciones percibidas por quienes colaboren en actividades humanitarias o de asistencia social promovidas por entidades sin ánimo de lucro". Todo ello nos lleva a concluir que las cantidades percibidas por el consultante en el desarrollo de su voluntariado con la Iglesia Protestante tienen la consideración de rendimientos del trabajo.

Finalmente, por lo que se refiere a la obligación de declarar en función de la cuantía de los rendimientos del trabajo, se estará a lo que establece el precepto regulador de tal obligación (art. 79.2, Ley 40/1998).

\* **Fecha:** 21/05/2001

\* **Número de consulta:** 0972-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** La Ley 17/1989, de 19 de julio, Reguladora del Régimen de Personal Militar Profesional, suprime la "Medalla de Sufrimiento por la Patria", cuya regulación correspondía al Decreto 2422/1975, de Recompensas Militares, estableciendo, no obstante, "que se conservarán todos los derechos y beneficios de las recompensas que se hubieran otorgado con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley mencionada".

\* **Cuestión planteada:** Tratamiento fiscal que, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, debe darse a las cantidades provenientes de dicha distinción.

\* **Contestación:** Conforme a lo dispuesto en el artículo 16.1 de la Ley del Impuesto los beneficios económicos derivados de la Recompensa Militar "Medalla de Sufrimiento por la Patria", se consideran plenamente sujetos al Impuesto sobre la Renta como tales rendimientos del trabajo.

No obstante lo anterior, debe tenerse en cuenta que la condecoración de referencia –Medalla de Sufrimiento por la Patria– tiene como finalidad la de recompensar a quienes hayan resultado heridos o lesionados en acto de servicio, tanto en tiempo de guerra como en tiempo de paz, por lo que cabría también considerar que los beneficios provenientes de la misma estarían exentos del Impuesto sobre la Renta, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 7.c) de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, antes

*citada, en la medida que dicha condecoración se deba o reconozca “en favor de aquellas personas que sufrieron lesiones o mutilaciones con ocasión o como consecuencia de la guerra civil 1936/1939, ya sea por el régimen de Clases Pasivas del Estado o al amparo de la legislación especial dictada al efecto”, según indica el precepto citado.*

*\* Fecha: 24/05/2001*

*\* Número de consulta: 0980-01*

*\* Descripción sucinta de los hechos: El consultante, en su condición de capellán, realiza servicios religiosos en un Hospital de Málaga.*

*\* Cuestión planteada: Tratamiento fiscal que, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, debe darse a las cantidades que se perciben por los servicios religiosos que se realizan.*

*\* Contestación: La aplicación armonizada de los artículos 16.1 y 25 de la Ley del Impuesto a las retribuciones que percibe el consultante -capellán- por los trabajos que desempeña en el Hospital, conlleva a entender que se trata de rendimientos íntegros del trabajo, en la medida en que se da la condición de que derivan del trabajo personal (sometimiento a directrices, instrucciones, igualdad de derechos y obligaciones que se deduzcan de su relación jurídica existente, en las mismas condiciones que el resto de personal de los respectivos centros hospitalarios etc.) sin que se aprecie, por otro lado, la existencia de ordenación por cuenta propia de medios de producción y/o de recursos humanos, en el examen de las características en que se desarrolla su actividad.*

*En definitiva, las retribuciones en cuestión, calificadas como rendimientos derivados del trabajo para su percceptor, se hallan plenamente sometidas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y, por consiguiente, a su sistema de retenciones a cuenta, de acuerdo a lo previsto en el artículo 71.1.a) del Reglamento del Impuesto sobre la Renta, de 5 de febrero de 1999.*

*\* Fecha: 24/05/2001*

*\* Número de consulta: 0982-01*

*\* Descripción sucinta de los hechos: El consultante fué despedido de la empresa en la que trabajaba en julio de 1999. Tras los diversos recursos presentados por la empresa por los que hubo de depositar aval bancario, dicho aval ha sido ejecutado por el consultante en diciembre de 2000 por un importe inferior a la suma de la liquidación y la indemnización. Esta última supera los límites legales establecidos en el Estatuto de los Trabajadores.*

*\* Cuestión planteada: El consultante se pregunta si el importe percibido por la ejecución del aval debe prorratearse en función de los conceptos de salarios e indemnización, y si dichos importes han de entenderse netos de retención.*

*\* Contestación: En torno a la cuestión planteada, este Centro Directivo se pronuncia tan solo sobre lo que es, exclusivamente, materia fiscal, que es la sujeción de las cantidades percibidas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*

*De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 16 de la Ley del Impuesto, tanto los salarios como la parte de indemnización que exceda de las cuantías establecidas con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, o el importe total de la indemnización si ésta no estuviera amparada por la exención prevista en el artículo 7.e) de la Ley del Impuesto, estarán sujetas a tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sometidas, por tanto, a su sistema de retenciones a cuenta.*

*\* Fecha: 24/05/2001*

*\* Número de consulta: 1121-01*

*\* Descripción sucinta de los hechos: En el año 1999 al consultante le fue concedida la prestación por desempleo en su modalidad de pago único para su incorporación como socio trabajador de una cooperativa de trabajo asociado.*

*\* Cuestión planteada: ¿Por qué debe tributar por la parte no exenta, siendo la cooperativa quien dispuso de la prestación?*

*\* Contestación: La obtención de la prestación por desempleo en su modalidad de pago único supone la realización del hecho imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (obtención de renta por el contribuyente), teniendo la consideración de rendimientos del trabajo, tal como establece el artículo 16.1 de la Ley del Impuesto y resultando aplicable la exención recogida en el artículo 7.n) de la misma ley.*

*\* Fecha: 07/06/2001*

*\* Número de consulta: 1148-01*

*\* Descripción sucinta de los hechos: En el apartado d) del vigente Convenio Colectivo del sector, se contempla el Cese Optativo en Vuelo de los Tripulantes de Cabina de Pasajeros.*

Los T.C.P. que lo soliciten pueden acogerse a una de las posibilidades siguientes:

a) Cesar al servicio de la empresa, percibiendo una indemnización equivalente a tres mensualidades por año de servicio completo, o

b) Pasar a prestar servicios en tierra.

\* **Cuestión planteada:** Tratamiento fiscal y retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en referencia a las situaciones que se contemplan por «Cese Optativo en Vuelo.»

\* **Contestación:** En relación a las cuestiones planteadas, se informa lo siguiente.

En el caso planteado, la indemnización que se establece para los casos de "cese optativo en vuelo" de los Tripulantes de Cabina de Pasajeros según lleven en la entidad determinado número de años de servicio, se contempla en el convenio colectivo de la empresa por lo que, la misma no se ajusta a los términos de lo dispuesto en el artículo 7.e) de la Ley del Impuesto, en consecuencia, se considera plenamente sometida al Impuesto sobre la Renta y a su sistema de retenciones a cuenta como rendimiento del trabajo, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 16.1 de la Ley del Impuesto.

De otra parte, determinada la sujeción al Impuesto de la indicada indemnización y, determinada asimismo su calificación como rendimientos del trabajo, se hace preciso señalar, que según dispone el artículo 17.2 de la Ley 40/1998, por regla general los rendimientos íntegros del trabajo deben computarse por su importe total. No obstante, a los efectos que aquí interesan, procederá practicar una reducción del 30 por 100, según matiza la letra a) del citado apartado, al tener dichos rendimientos un período de generación superior a dos años y no obtenerse, por otro lado, de forma periódica o recurrente.

2º. Tanto en el caso en que el trabajador acepte el cese en la empresa (posibilidad a) según el Convenio Colectivo) o, en su caso, pase a prestar servicios en tierra (posibilidad b) conforme prevé el indicado Convenio Colectivo) procederá regularizar el tipo de retención en el momento en que las retribuciones del trabajador presenten variación -ya sea por el abono de la indemnización por cese, o bien, por las nuevas retribuciones al pasar a trabajar en tierra- en relación a las tenidas en cuenta en principio para determinar la base para calcular el tipo de retención, en virtud al procedimiento señalado en el artículo 78 del citado Reglamento.

\* **Fecha:** 08/06/2001

\* **Número de consulta:** 1389-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Dos administradores de la entidad consultante fueron condenados por delitos contra la Hacienda Pública a multas por un importe total de 54.808.496 ptas. cada uno.

La sociedad, al entender que las actuaciones de los administradores siempre se han realizado en beneficio de la misma, tiene intención de abonar por cuenta de los administradores las citadas multas.

\* **Cuestión planteada:** Si el pago de las multas por la sociedad conlleva para los administradores la tributación en el IRPF o en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

\* **Contestación:** Conforme con lo establecido en el artículo 16 de la Ley del Impuesto, el pago por parte de la sociedad del importe de las multas impuestas a sus administradores, pago que aquélla asume en consideración al trabajo realizado por éstos en la entidad, comporta para ellos un supuesto de obtención de renta (hecho imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas), no amparado por ninguno de los supuestos de no sujeción o exención establecidos legalmente, y que procede calificar como rendimientos del trabajo.

\* **Fecha:** 03/07/2001

\* **Número de consulta:** 1473-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El Instituto para la Vivienda de las Fuerzas Armadas concede, de acuerdo con lo previsto en el artículo 11 de la Ley 26/1999, de 9 de julio, de medidas de apoyo a la movilidad geográfica de los miembros de las Fuerzas Armadas, unas ayudas y subvenciones a los militares de carrera y a los militares profesionales de tropa y marinería que mantienen una relación de servicios de carácter permanente, para la adquisición de viviendas.

Referente a la concesión de dichas ayudas, se destacan los siguientes aspectos:

- La determinación de los beneficiarios de las ayudas se realiza por un procedimiento de concurrencia competitiva.

-La concesión implica la incompatibilidad con otras ayudas de apoyo a la movilidad geográfica previstas en la citada Ley.

-El importe de cada ayuda tiene un máximo de 2.500.000 pesetas.

\* **Cuestión planteada:** - Tributación de la citada ayuda en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

- Procedencia en su caso de la reducción del 30 por 100.

**\* Contestación:** De acuerdo con lo establecido en el artículo 16.1 de la Ley del Impuesto, estas ayudas o subvenciones, concedidas a “los militares de carrera de las Fuerzas Armadas y a los militares profesionales de tropa y marinería que mantienen una relación de servicios de carácter permanente, en situación de servicio activo”, no pueden sino calificarse de rendimientos del trabajo al derivar directamente del mismo, y sujetas a retención a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sin que sea de aplicación el porcentaje de reducción del 30 por 100 a que se refiere el artículo 17-2-a) de la Ley del Impuesto y el artículo 10 del Reglamento de dicho Impuesto, al no darse, en el presente caso planteado, los requisitos y condiciones que en dichos preceptos se establecen a estos efectos.

**\* Fecha:** 17/07/2001

**\* Número de consulta:** 1546-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** Los consultantes han actuado como albaceas contadores-partidores en una herencia, rigiéndose el testador por el Derecho Foral Catalán. El causante fallece el día 14 de octubre de 2000, y el 17 de enero de 2001 los albaceas finalizan su cometido.

**\* Cuestión planteada:** Calificación e imputación temporal de las retribuciones correspondientes al albaceazgo.

**\* Contestación:** El ejercicio de las funciones de albacea, que –con un carácter general- se concretan en ejecutar la última voluntad del causante, no comporta que se esté desarrollando una actividad económica, pues no se dan las características configuradoras de esta calificación. El hecho de tener que cumplir los encargos del causante, administrar los bienes hereditarios, rendir cuentas (tal como establece el artículo 317 del Código de Sucesiones por causa de muerte en el Derecho Civil de Cataluña) etc., constituyen elementos suficientes para calificar como rendimientos del trabajo las retribuciones de los albaceas.

En cuanto a la imputación temporal de estas retribuciones, las mismas se atribuirán al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor, de acuerdo con la regla general aplicable a los rendimientos del trabajo (art. 14.1 de la Ley del Impuesto). A ello hay que añadir que el cómputo de estas retribuciones se realizará por su importe íntegro, no siendo aplicable la reducción del 30 por 100 establecida en el artículo 17.2 de la Ley del IRPF, pues tal reducción sólo opera respecto a los rendimientos del trabajo con un período de generación superior a dos años y a los calificados reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.

Finalmente, procede hacer referencia a lo dispuesto en el artículo 11, d) del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el RD 1629/1991, de 8 de noviembre, que considera adquisiciones a título sucesorio “las cantidades asignadas por los testadores a los albaceas por la realización de sus trabajos como tales, en cuanto excedan de lo establecido por los usos y costumbres o del diez por ciento del valor comprobado del caudal hereditario”. Conforme a ello, tales excesos no tributarían en el IRPF, sino que su tributación se realizaría en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

**\* Fecha:** 26/07/2001

**\* Número de consulta:** 1547-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** El artículo 25.1 de la Ley Orgánica de 2/1979, del Tribunal Constitucional, establece que los Magistrados que hubieran desempeñado el cargo durante un mínimo de tres años, tendrán derecho a una remuneración de transición por un año, equivalente a la que percibieran en el momento del cese.

Por su parte, la Disposición adicional quinta de la Ley 21/1986, de Presupuestos Generales del Estado para 1987, regula la pensión indemnizatoria del Presidente del Tribunal Constitucional, en conexión con el artículo 10.Cinco de la Ley 74/1980, de Presupuestos Generales del Estado para 1981. Dicha pensión indemnizatoria consiste en el derecho a percibir, a partir del mes siguiente en el que se produzca el cese, y durante un plazo igual al que hubieran desempeñado el cargo, sin que puedan percibirse más de veinticuatro mensualidades, una pensión indemnizatoria igual a la doceava parte del ochenta por ciento del total de las retribuciones asignadas al cargo respectivo en el presupuesto en vigor durante el plazo indicado.

**\* Cuestión planteada:** Tratamiento fiscal que, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, debe darse a las indicadas remuneraciones.  
Retenciones a aplicar.

**\* Contestación:** 1º. Tanto las cantidades remuneratorias que perciben los Magistrados del Tribunal Constitucional que hubieran desempeñado el cargo durante un mínimo de tres años, como, por su parte, la pensión indemnizatoria del Presidente de dicho alto Tribunal, descritas anteriormente y que, como anteriormente se señala, obedecen a la circunstancia de la expiración del plazo de nombramiento,

constituyen rendimientos del trabajo para sus perceptores sujetas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a su sistema de retenciones a cuenta, de acuerdo a lo dispuesto en los artículos 16.1 de la Ley del Impuesto.

2º. Como tales rendimientos del trabajo, a efectos de la liquidación, deberán computarse en su totalidad según dispone el artículo 17.2 de la citada Ley, sin que sea de aplicación el porcentaje de reducción del 30 por 100 a que se refiere el artículo 17-2-a) de la Ley del Impuesto y el artículo 10 del Reglamento de dicho Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de 5 de febrero de 1999, al no darse, en el presente caso planteado, los requisitos y condiciones que en dichos preceptos se establecen a estos efectos.

3º. En cuanto a las retenciones a aplicar, en principio debe señalarse que, de acuerdo a lo establecido en el artículo 73.1 del Reglamento del Impuesto, con carácter general, la obligación de retener nacerá en el momento en que se satisfagan o abonen las rentas correspondientes, y las mismas se calcularán conforme al procedimiento establecido en el artículo 78.2 del reiterado Reglamento.

No obstante lo expuesto en el punto anterior, se hace preciso señalar lo que determina el artículo 81 -regularización del tipo de retención- del Reglamento del Impuesto.

\* **Fecha:** 26/07/2001

\* **Número de consulta:** 1586-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** La entidad consultante se creó con el fin de dar solución extrajudicial a los conflictos colectivos laborales surgidos entre empresarios y trabajadores o sus organizaciones representativas, a través de procedimientos de mediación y arbitraje.

Para ello, utiliza a mediadores y árbitros externos, a los que solicita sus servicios cuando las partes en conflicto los eligen como mediador o árbitro.

Estos servicios son retribuidos en función de una Tabla de Retribuciones aprobadas por el Patronato de la entidad.

\* **Cuestión planteada:** Calificación tributaria de las retribuciones satisfechas a estos mediadores.

\* **Contestación:** De acuerdo con la definición de rendimientos del trabajo contenida en el artículo 16.1 de la Ley del Impuesto, las retribuciones percibidas, de la entidad consultante, por los mediadores deberán calificarse, con carácter general, como rendimientos del trabajo, al derivar del trabajo personal del perceptor.

Esta regla general tiene, como se desprende de la definición citada anteriormente, una excepción, que se aplicará cuando el perceptor de las retribuciones ordene por cuenta propia medios de producción o recursos humanos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, en cuyo caso, las percepciones obtenidas se calificarán como rendimientos de actividad económica.

Al tratarse esta excepción de una cuestión de hecho, que no puede comprobarse directamente por la entidad consultante, la calificación como rendimiento de actividad económica, a efectos del cálculo de las retenciones a cuenta, se producirá cuando el mediador comunique, a la entidad consultante, que ejerce una actividad económica que esté relacionada con el servicio prestado.

En este caso, la retención o el ingreso a cuenta se practicará considerando que los rendimientos son de carácter profesional.

En el caso de que el mediador no haya comunicado esta circunstancia, las retenciones o ingresos a cuenta deberán practicarse, siguiendo el criterio general, como rendimientos del trabajo.

\* **Fecha:** 01/08/2001

\* **Número de consulta:** 1916-01

\* **Cuestión planteada:** Diversas cuestiones relacionadas con la tributación de los deportistas.

\* **Contestación:** 1. Si las rentas que los deportistas perciben de las Federaciones Nacionales Deportivas, o de sus Federaciones Autonómicas, por su participación con las selecciones nacionales o autonómicas, o en eventos organizados por las mismas, deben calificarse como rentas del trabajo. Tipo de retención aplicable.

Evidentemente, la participación de los deportistas en las selecciones nacionales o en eventos organizados por las Federaciones no comporta por parte de aquéllos la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, sino que tal ordenación es desarrollada por las propias Federaciones.

Por tanto, de acuerdo con el artículo 16.1, procede calificar como rendimientos del trabajo las retribuciones percibidas por los deportistas por su participación en las selecciones nacionales o en eventos organizados por las Federaciones.

Respecto al tipo de retención aplicable, éste se determinará de acuerdo con el procedimiento general establecido en los artículos 77 y ss. del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero (BOE de 9 de febrero).

2. "Ayudas" a las que resulta de aplicación la exención del artículo 7.m. de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias.

Por tanto, de acuerdo con lo establecido en el artículo 3 del Reglamento del Impuesto y dentro del límite de 5.000.000 de pesetas anuales, la exención resultará aplicable a las ayudas económicas de "formación y tecnificación deportiva" entregadas a los deportistas de alto nivel, es decir, las ayudas percibidas por tal concepto por los deportistas de alto nivel y que estén incluidas en los presupuestos ordinarios y/o extraordinarios aprobados por el Consejo Superior de Deportes, o financiados directa o indirectamente por la Asociación de Deportes Olímpicos, por el Comité Olímpico Español o por el Comité Paralímpico Español.

3. Consideración como rentas del trabajo de las cantidades percibidas de las Federaciones Deportivas por los técnicos y/o entrenadores, médicos, preparadores físicos, etc. Tipo de retención aplicable.

Si la actividad de técnicos, médicos, etc. se desarrolla en régimen de dependencia o bajo la organización de las Federaciones Deportivas, las retribuciones tendrán la consideración de rendimientos del trabajo, practicándose la retención de acuerdo con el procedimiento general aplicable a estos rendimientos (arts. 77 y ss. del Reglamento). Si no existiera esa dependencia federativa, y se tratara de servicios profesionales realizados independientemente, los rendimientos tendrían la consideración de profesionales, sometidos, por tanto, al tipo de retención del 18 por 100 (art. 88 del Reglamento del IRPF).

4. Consideración como rentas del trabajo, en base a la relación estatutaria que los jueces y/o árbitros y auxiliares de carácter técnico mantienen con las Federaciones Deportivas. Tipo de retención aplicable.

Al igual que ocurre con la participación de los deportistas en las selecciones nacionales, procede calificar como rendimientos del trabajo las retribuciones de los árbitros, jueces y auxiliares de carácter técnico, pues no concurre la ordenación por cuenta propia de medios de producción y/o recursos humanos configuradora de las actividades económicas.

El tipo de retención aplicable se determinará también de acuerdo con el procedimiento general (arts. 77 y ss. del Reglamento).

5. Consideración de las rentas obtenidas por deportistas, árbitros / jueces, no residentes en España, cuando participan en competiciones de carácter internacional o son invitados a participar en eventos de carácter amistoso u oficial en territorio español. Tipo de retención aplicable.

Sin perjuicio de lo dispuesto en los Convenios de Doble Imposición, la aplicación a estas rentas del tipo general de retención del 25 por 100, establecido en el artículo 24.1.a) de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y Normas Tributarias (BOE de 10 de diciembre), hace innecesario cualquier pronunciamiento sobre su calificación.

6. Consideración como rentas del trabajo, en base a la relación estatutaria, de las que perciban los directivos federativos por su asistencia a los órganos de gobierno o acompañen a los equipos nacionales como "jefes de expedición". Tipo de retención aplicable.

Las retribuciones correspondientes a los miembros de la Asamblea General y de la Comisión Delegada de las distintas Federaciones Deportivas, en cuanto ejercen funciones de administración y gestión del patrimonio de la federación respectiva, procede incluirlas en la definición de rendimientos del trabajo comprendida en el artículo 16.2.e) de la Ley del Impuesto.

De acuerdo con tal calificación, el tipo de retención aplicable será el 35 por 100, conforme a lo dispuesto en el artículo 83.1 de la Ley del Impuesto, en la redacción dada por el Real Decreto-ley 12/2001, de 29 de junio, por el que se aprueban medidas fiscales urgentes en materia de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades.

\* **Fecha:** 25/10/2001

\* **Número de consulta:** 2052-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Con motivo del cambio de lugar del centro de trabajo, la empresa pone a disposición de los trabajadores afectados un servicio de transporte (organizado a través de autobuses con rutas y horarios fijos) para que aquéllos acudan desde su domicilio particular al nuevo centro de trabajo.

Adicionalmente, se acuerda la percepción de dos pluses:

Plus de locomoción: se trata de un importe mensual de 4.862 pesetas que se abona a todos aquellos trabajadores (con salarios inferiores a 6 millones de pesetas) que figuraban dados de alta en el centro de trabajo al tiempo de producirse el traslado.

Plus de transporte: se trata de un importe mensual de 14.586 pesetas que se abona a todos aquellos trabajadores que como consecuencia de su horario laboral específico, no les es posible usar el servicio de transporte facilitado por la empresa.

\* **Cuestión planteada:** Tratamiento fiscal que, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, debe darse a los mencionados conceptos.

**\* Contestación:** La amplia calificación de rendimientos del trabajo contenida en el artículo 16.1 de la Ley del Impuesto permite abarcar todos los pagos que retribuyan o se deriven de ese trabajo personal, sin que influya en ello, como se ha dicho, la denominación, su periodicidad o, en su caso, el módulo o baremo para determinar su cuantía.

Por otra parte, de lo establecido en el artículo 8.A.2. del Reglamento del Impuesto debe dejarse claro que se trata de la exención de gravamen de cantidades que compensan los gastos de locomoción del empleado o trabajador que se desplaza fuera de su centro de trabajo, fábrica, oficina, etc. para realizar su trabajo, quedando fuera de la aplicación de dicho precepto los desplazamientos desde el domicilio particular.

En definitiva, este Centro Directivo considera que las cantidades denominadas “plus de locomoción” y “plus de transporte”, están plenamente sometidos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por el concepto de rendimientos del trabajo, al no darse las condiciones exigidas en el citado artículo 8 del Reglamento para su exención de gravamen por dicho Impuesto.

En consecuencia, como tales rendimientos del trabajo, conforme al mencionado artículo 16.1 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, estarán sometidos a su sistema de retenciones a cuenta, junto con los demás rendimientos del trabajo que se perciban, de acuerdo a lo dispuesto en los artículos 75 y siguientes del señalado Reglamento del Impuesto.

Por último, se hace preciso señalar, que no afectarán al criterio anteriormente expuesto, las circunstancias que se indican en el escrito de consulta, en el sentido, por un lado, de que los referidos “pluses” puedan estar contemplados en Convenio Colectivo y, por otro, que los trabajadores puedan utilizar o no el servicio de transporte que les facilita la empresa para acudir desde su domicilio particular al lugar o centro de trabajo, siempre, claro está, que se mantuviesen las mismas condiciones o términos referidos en el escrito de consulta.

**\* Fecha:** 19/11/2001

**\* Número de consulta:** 2131-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** La empresa donde desarrolla su trabajo la consultante acordó con la representación de los trabajadores la creación de un fondo social gestionado por ambas partes de forma paritaria y con competencia sobre su destino. El fondo, que se nutre con aportaciones de la empresa y del comité de empresa, tiene establecidas las siguientes ayudas para los trabajadores:

1. Ayudas a trabajadores/as con hijos/as disminuidos/as en grado profundo.

2. Seguro de vida para ese colectivo.

3. Ayudas para recuperación física o psíquica de hijos/as.

4. Ayudas a trabajadores/as con I.T. prolongada o invalidez provisional.

5. Ayudas para casos especiales que engloban:

- Invalidez del cónyuge.

- Enfermedad grave.

- Tratamientos médicos de carácter crónico.

- Prótesis dentales.

- Ortodoncia hijos/as.

- Psiquiatría.

- Audífonos.

- Aparatos de control diabético.

- Aparatos de control de tensión arterial.

- Gafas graduadas, lentillas y/o cristales.

- Intervenciones oftalmológicas.

- Ortopedias, plantillas, etc.

6. Ayudas para hijos/as.

7. Ayudas para casos especiales no recogidos en normas.

**\* Cuestión planteada:** Tratamiento en el IRPF de las ayudas mencionadas.

**\* Contestación:** De acuerdo con amplio concepto de rendimientos del trabajo contenido en el artículo 16.1 de la Ley del Impuesto, en principio procede otorgar tal calificación a las ayudas objeto de consulta. No obstante, respecto a aquellas ayudas que tengan por finalidad el tratamiento o restablecimiento de la salud, es criterio de este Centro Directivo (consultas nº 0640-00 y 1785-01) considerar que no constituyen renta gravable en el IRPF, pues se entiende que no puede apreciarse una afluencia de riqueza ya que las mismas sólo persiguen el citado tratamiento o restablecimiento.

Por tanto, no constituyen renta gravable las ayudas gestionadas por el fondo social que tienen por finalidad el tratamiento o restablecimiento de la salud y que, analizadas las condiciones de concesión, son las siguientes:

- Ayudas a trabajadores/as con hijos/as disminuidos/as en grado profundo.

- Ayudas para recuperación física o psíquica de hijos/as.

- Las siguientes ayudas para casos especiales:

- . Tratamientos médicos de carácter crónico.
- . Prótesis dentales.
- . Ortodoncia hijos/as.
- . Psiquiatría.
- . Audífonos.
- . Aparatos de control diabético.
- . Aparatos de control de tensión arterial.
- . Gafas graduadas, lentillas y/o cristales.
- . Intervenciones oftalmológicas.
- . Ortopedias, plantillas, etc.

El resto de las ayudas señaladas en la cuestión planteada constituyen, como ya se indicó al inicio de la contestación, rendimientos del trabajo, sometidos -por ello- a retención a cuenta del IRPF, en cuanto tienen la consideración de renta dineraria, tal como establece el artículo 43.1 de la Ley del Impuesto.

\* **Fecha:** 04/12/2001

Se incluirán, en particular:

- a) Los sueldos y salarios.
- b) Las prestaciones por desempleo.
- c) Las remuneraciones en concepto de gastos de representación.
- d) Las dietas y asignaciones para gastos de viaje, excepto los de locomoción y los normales de manutención y estancia en establecimientos de hostelería con los límites que reglamentariamente se establezcan. <sup>(16)</sup>

\* **Número de consulta:** 0728-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante, Consejero de una Comunidad Autónoma, percibió durante 1998, en su calidad de miembro del Consejo Asesor del Instituto Español de Comercio Exterior, unas dietas de asistencia al consejo de administración de dicho Instituto.

De acuerdo con el artículo 19.3 de la Ley 7/1997, de 5 de septiembre, del Gobierno y Consejo Consultivo de Castilla-La Mancha, los miembros del Consejo de Gobierno de la Comunidad no pueden percibir dietas, de tal forma que las cantidades percibidas fueron ingresadas por el consultante en una cuenta bancaria de la Junta de Comunidades.

\* **Cuestión planteada:** Si debe incluir en su declaración del IRPF las citadas cantidades.

\* **Contestación:** De acuerdo con el artículo 19.3 de la Ley 7/1997, de 5 de septiembre, del Gobierno y Consejo Consultivo de Castilla-La Mancha (D.O.C.M de 19 de septiembre), los miembros del Consejo de Gobierno no pueden percibir dietas para sí.

Consecuentemente, las cantidades por la asistencia al Consejo de Administración del Instituto Español de Comercio Exterior corresponden a la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha, y por tanto, no deben ser incluidas en su declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al no constituir las mismas renta del consultante.

\* **Fecha:** 29-03-2000

\* **Número de consulta:** 2291-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** A determinados funcionarios de Policía, adscritos al servicio de protección, se les abona cierta cantidad por día que se justifica como «productividad adicional por servicios extraordinarios», que compensa los gastos de comida que dichos funcionarios se ven obligados a hacer en el ejercicio de sus funciones.

Al colectivo señalado que percibe la mencionada «ayuda» a través de la nómina se les practica retención a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

\* **Cuestión planteada:** - ¿Está exenta de tributación esta ayuda?

- ¿Existe limitación de cuantías?
- Retenciones, etc.

---

<sup>(16)</sup> Véanse la disposición final única del Real Decreto 214/1999, el apartado 1 del artículo 75 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (B.O.E. de 27 de enero) y el artículo 8 del Reglamento del Impuesto.

**\* Contestación:** De acuerdo con lo establecido en el artículo 16 de la Ley del Impuesto y 43 de su texto reglamentario, la «productividad adicional por servicios extraordinarios» abonada a cada trabajador será para éstos un rendimiento del trabajo dinerario, sin que resulte de aplicación el régimen de dietas y asignaciones para gastos de viaje previsto en el artículo 8 del Reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, por cuanto, en el presente supuesto no se trata de desplazamientos del trabajador a un municipio distinto de su lugar de trabajo habitual y del que constituya su residencia, en los términos requeridos en dicho artículo.

Por lo anterior, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 70 del Reglamento del Impuesto, esta compensación estará sometida a retención a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Por otra parte, de acuerdo con el artículo 78 del Reglamento del Impuesto, debe tenerse en cuenta la "productividad adicional por servicios extraordinarios" al determinar el importe de la base para calcular el tipo de retención y, en definitiva el importe de la retención que corresponde sobre la cuantía total de los rendimientos del trabajo.

Si, de acuerdo con lo expuesto anteriormente, la retención practicada es inferior a la debida, el perceptor, que deberá computar las rentas por la contraprestación íntegra devengada, deducirá de la cuota la cantidad que debió ser retenida, conforme establece el artículo 82.5 de la Ley del Impuesto.

**\* Fecha:** 11/12/2000

**\* Número de consulta:** 2530-00

**\* Descripción sucinta de los hechos:** El consultante es empleado de la Comunidad de Madrid y está destinado en la Subsección de Bibliobuses.

La Comunidad de Madrid abona en concepto de "Indemnización por gastos de comida", según establece el artículo 45 del vigente Convenio Colectivo para el Personal Laboral, la cantidad de 1373 pesetas por día trabajado como compensación por gastos de dicha naturaleza en la jornada partida, practicándose retenciones sobre dichas cuantías.

**\* Cuestión planteada:** Tratamiento fiscal que, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, debe darse a la "Indemnización por gastos de comida".

**\* Contestación:** Se consulta sobre el tratamiento fiscal que, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tiene la "indemnización por gastos de comida" que se contempla en el artículo 45 del Convenio Colectivo para el Personal Laboral de la Comunidad de Madrid.

Pues bien, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se considera lo siguiente:

1º.- Lo primero que debe considerarse es si se está ante un supuesto de centro de trabajo móvil o itinerante.

El artículo 8.A.4 del Reglamento del IRPF, aprobado por el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero (BOE del 9), establece la aplicación del régimen de dieta exonerada de gravamen a «...las asignaciones para gastos de locomoción, manutención y estancia que perciban los trabajadores contratados específicamente para prestar sus servicios en empresas con centros de trabajo móviles o itinerantes, siempre que aquellas asignaciones correspondan a desplazamientos a municipio distinto del que constituye la residencia habitual del trabajador.»

La naturaleza itinerante y de movilidad de un centro de trabajo es nota sustancial de todas aquellas empresas que, dependiendo su actividad laboral de los contratos de trabajo que deba atender, necesariamente han de desplazarse a los lugares donde sus servicios son requeridos.

Es decir, que la definición de centro de trabajo móvil o itinerante está asociada con el desplazamiento de los trabajadores a los distintos lugares en los que la empresa debe prestar sus servicios, de tal forma que en este tipo de contratos de trabajo es consustancial «...la aceptación (por parte del trabajador) de la indeterminación del Centro donde han de prestarse los servicios... Pero esta calificación de centro de trabajo móvil o itinerante no puede extenderse a todo tipo de empresas, sino que la jurisprudencia ha limitado su aplicación a las empresas de montaje, instalaciones eléctricas, telefónicas o de obras.

En su caso, estamos en presencia de un supuesto del que no puede decirse que existan tantos centros de trabajo como puntos o paradas en las distintas rutas del servicio.

2º.- Una vez descartada la aplicación del apartado 4 del artículo 8.A del Reglamento del IRPF, cabe analizar si serían de aplicación los otros supuestos previstos en el citado precepto.

El artículo 8.A.3 regula las asignaciones para gastos de manutención, exonerando de gravamen las cantidades destinadas por la empresa a compensar los gastos normales de manutención, devengadas por gastos en municipio distinto del lugar de trabajo habitual del perceptor y del que constituya su residencia.

En primer lugar, hay que determinar que debe entenderse por desplazamiento. A este respecto tiene declarado el Tribunal Supremo en Sentencias, entre otras, de 16 febrero 1980 (RJ1980\713) y 5 de junio de 1990 (RJ 1990\5018) que el desplazamiento ha de entenderse que «existe cuando por orden de la empresa, el trabajador tenga que ir, temporal, provisional o eventualmente, durante cualquier período de

tiempo a población, localidad o lugar distinto de aquel en que habitualmente presta sus servicios o donde radica la empresa, fábrica, taller, local o centro de trabajo, para ejecutar tareas o realizar funciones que le son propias de modo tal que el productor no pueda realizar sus comidas principales ni pernoctar en su domicilio o residencia ordinarias diariamente, cuya situación, mientras dure, da derecho a percibir de la empresa las dietas o compensaciones de desplazamiento que reglamentariamente estén establecidas, siendo el fundamento, carácter, naturaleza y fin de las mismas cubrirle los gastos que lleva consigo el salir de donde vive y marcharse a otro sitio para estar en él accidentalmente.»

En segundo lugar, la norma reglamentaria exige que el desplazamiento se produzca a un municipio distinto del que constituye la residencia habitual del trabajador y del de su trabajo habitual.

En el caso planteado, los conductores se desplazan a prestar sus servicios a un municipio distinto del que constituye su residencia habitual y al mismo tiempo distinto de aquél en el que radica su centro de trabajo, por lo que tendrán derecho a la aplicación del régimen de dieta exonerada de gravamen.

\* **Fecha:** 29/12/2000

\* **Número de consulta:** 1120-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Los miembros del Consejo Rector de la sociedad cooperativa consultante, reciben dietas y asignaciones para hacer frente a los gastos derivados de la asistencia a las reuniones del Consejo, y también por los desplazamientos derivados de las gestiones realizadas para la entidad.

\* **Cuestión planteada:** 1. ¿Cabe la posibilidad de considerar a las cantidades percibidas por los miembros del Consejo Rector de la sociedad cooperativa, derivadas de la asistencia a las reuniones del Consejo o del desplazamiento para realizar gestiones propias de la entidad, como asignaciones para gastos de locomoción exceptuadas de gravamen? Y ¿pueden asimismo considerarse exceptuadas de gravamen las asignaciones para gastos de manutención y estancia realizadas a los miembros del Consejo, cuando deban desplazarse fuera del municipio donde radica el centro de trabajo de la empresa para realizar una gestión concreta para la entidad?

2. En el antiguo Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre, se establecía un límite conjunto para los gastos de manutención y estancia, en el Reglamento actual se establece una cantidad indeterminada para los gastos de estancia siempre que se justifiquen y una cantidad fija para los gastos de manutención. ¿Cabría una interpretación más flexible?, ¿un límite conjunto?

\* **Contestación:** Por lo que respecta a las dietas de asistencia percibidas por los miembros de los Consejos de Administración, el artículo 16.2.e) de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias. (B.O.E. de 10 de diciembre), califica como rendimientos del trabajo, a las “retribuciones de los administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos”. Al mismo tiempo, el artículo 75.1.2º del Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. (B.O.E. de 9 de febrero. Corrección de errores en B.O.E. de 5 de marzo), establece un tipo de retención del 40 por 100 para los rendimientos percibidos por el desempeño de estas funciones.

Respecto a las cantidades percibidas para atender a los gastos de desplazamiento y alojamiento, se plantea la posible aplicación del régimen de dieta exonerada de gravamen, para determinar si, de acuerdo con la nueva Ley del Impuesto, resulta de aplicación o no a estos casos.

Las denominadas legalmente «asignaciones para gastos de locomoción, y para gastos de manutención y estancia», se incluyen con carácter general entre los rendimientos íntegros del trabajo, pero, excepcionalmente y al amparo de la habilitación contenida en el artículo 16.1.d) de la Ley del Impuesto, el artículo 8 del Reglamento exonera de gravamen a estas asignaciones cuando las percibe el trabajador por cuenta ajena, que en virtud del poder de organización que asiste al empresario, debe desplazarse fuera de su centro de trabajo para desarrollar el mismo, bajo la concurrencia de determinados requisitos reglamentarios.

Por su parte, en la letra b) del apartado 2 del artículo 16 de la Ley del Impuesto se prevé que las cantidades que determinadas Instituciones -léase Parlamento Europeo, Cortes Generales ...etc.- asignen para atender a los gastos de viaje y desplazamiento de sus miembros están igualmente exoneradas de gravamen, aunque le son exigibles el cumplimiento de los requisitos que impongan las propias Instituciones y no los generales del artículo 8 del Reglamento.

De los preceptos legales anteriormente citados cabe concluir que el régimen de dietas previsto en el artículo 8 del Reglamento del Impuesto, únicamente es de aplicación a los contribuyentes que perciben rendimientos del trabajo como consecuencia de una relación laboral o estatutaria en la que se dan las notas de dependencia y alteridad, a los que se refiere con carácter general el artículo 16.1 de la Ley del Impuesto.

Por el contrario, si se analizan los conceptos incluidos en el apartado 2 del artículo 16, se observa que el legislador ha calificado de rendimientos del trabajo a una serie de supuestos en los que esa relación de dependencia entre el pagador del rendimiento y el receptor del mismo, de la que trae su causa el régimen de dieta exonerada de gravamen, no se produce, por lo que el régimen del artículo 8 del Reglamento no resulta de aplicación, salvo para aquellos casos expresamente previstos en la norma. Consecuentemente, a las cantidades percibidas para compensar los gastos de desplazamiento y estancia en que puedan incurrir los miembros de Consejos de Administración no le son de aplicación las normas del artículo 8 del Reglamento del Impuesto, pues, como se señaló con anterioridad, el régimen de dietas encuentra su fundamento en el hecho de que no estamos ante una retribución propiamente dicha, sino ante cantidades que pretenden compensar gastos ordenados por el empleador por el desplazamiento fuera del centro de trabajo o del municipio donde éste radica.

Para aquellos contribuyentes que no tienen esa relación laboral o estatutaria, pero cuyas retribuciones constituyen rendimientos del trabajo, también puede incurrirse en gastos de desplazamiento que sean consecuencia de la actividad desarrollada por estas personas, es este el caso de las funciones realizadas como miembros de Consejos de Administración, pero no bajo las circunstancias de desplazamiento previstas en el artículo 8 del Reglamento, pues precisamente en casos como el aquí planteado, el trabajo se realiza en la propia sede del centro pagador o bien donde decida reunir a los miembros de gobierno para el ejercicio de sus funciones. En estos casos a las sociedades se les producen unos gastos como consecuencia de las reuniones de sus órganos de gobierno, entre los que se encuentran los de desplazamientos de sus miembros, que no constituyen la retribución, ni directa ni indirectamente de la prestación de un servicio de estos miembros, del mismo modo que no existe renta cuando una persona utiliza los medios que le pone a su disposición su pagador para desarrollar su actividad, como, por ejemplo, por la utilización de la sala de juntas de la entidad por los miembros del Consejo de Administración.

No obstante, para que pueda apreciarse que existe un «gasto por cuenta de un tercero», en este caso, de la entidad de cuyo órgano de gobierno se forma parte, es preciso que se cumplan los siguientes requisitos:

1º.- Que la relación que une al contribuyente con el pagador sea de las previstas en el artículo 16.2 de la Ley del Impuesto, o, lo que es lo mismo, que no se tenga derecho al régimen de dieta exonerada de gravamen en los términos previstos en la Ley y el Reglamento.

2º.- Que los gastos en que incurra la entidad, tengan por objeto poner a disposición de los miembros del Consejo de Administración los medios para que éste pueda realizar sus funciones, entre las que se encuentran los necesarios para su desplazamiento. Por el contrario, si el «pagador» se limitara a reembolsar los gastos en que aquellos han incurrido, sin que pueda acreditarse que estrictamente vienen a compensar los gastos por el necesario desplazamiento para el ejercicio de sus funciones, podríamos estar en presencia de una verdadera retribución, en cuyo caso las cuantías percibidas estarían plenamente sometidas al Impuesto y a su sistema de retenciones.

En consecuencia:

- Si la sociedad pone a disposición de los miembros del Consejo de Administración los medios para que éstos acudan al lugar en el que deben realizar sus funciones, es decir, proporciona el medio de transporte y, en su caso, el alojamiento, no existirá renta para los mismos, pues no existe ningún beneficio particular para estos miembros.

- Si la sociedad reembolsa a los miembros del Consejo de Administración los gastos en los que han incurrido para desplazarse hasta el lugar donde van a prestar sus servicios y éstos no acreditan que estrictamente vienen a compensar dichos gastos, o les abona una cantidad para que éstos decidan libremente cómo acudir, estamos en presencia de una renta dineraria sujeta a retención, siendo el tipo aplicable, como al resto de sus retribuciones, el 40 por 100 (artículo 75.1.2º del Reglamento del Impuesto).

2. Por lo que respecta a la aplicación de los límites para los gastos de manutención y estancia, no existe ningún límite conjunto. Tal y como dispone el artículo 8.3 a) del Reglamento del Impuesto, quedarán exceptuados de gravamen los gastos de estancia por los importes que se justifiquen, y los gastos de manutención de acuerdo con las cantidades que se fijan en el Reglamento, dependiendo de que el desplazamiento sea a territorio extranjero o español y sea haya o no pernoctado, sin que pueda existir una interpretación extensiva del mismo.

\* **Fecha:** 07/06/2001

\* **Número de consulta:** 1954-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Al personal municipal en activo con minusvalía igual o superior al 33%, que presentan dificultad, según calificación del IMSERSO, para la utilización del transporte

público, se les abona en nómina, según Acuerdo-Convenio, determinadas cantidades según la modalidad por la que opten:

a) 10.000 ptas./mes para aquellos trabajadores que utilicen vehículo adaptado en sus desplazamientos al centro de trabajo.

b) La cantidad máxima de 1.500 ptas./día trabajado para utilizar el servicio de taxi como medio de locomoción desde su domicilio habitual al centro de trabajo, previa justificación del gasto efectuado.

\* **Cuestión planteada:** Tratamiento fiscal que, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, debe darse a las indicadas cantidades.

\* **Contestación:** Las cantidades objeto de estudio no responden a los términos señalados de gastos de viaje y desplazamiento en la normativa reglamentaria, en concreto, en el artículo 8 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, sino que su asignación se hace en concepto indemnizatorio por el uso de determinado medio de transporte para acudir desde su domicilio habitual al centro de trabajo, por lo que se considera la plena sujeción de las mismas al Impuesto sobre la Renta y a su sistema de retenciones.

\* **Fecha:** 05/11/2001

e) (\*) Las contribuciones o aportaciones satisfechas por los promotores de planes de pensiones, así como las cantidades satisfechas por empresarios para hacer frente a los compromisos por pensiones en los términos previstos por la disposición adicional primera de la Ley 8/1987, de 8 de junio, de regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, y en su normativa de desarrollo, cuando las mismas sean imputadas a aquellas personas a quienes se vinculen las prestaciones. Esta imputación fiscal tendrá carácter obligatorio en los contratos de seguro de vida que, a través de la concesión del derecho de rescate o mediante cualquier otra fórmula, permitan su disposición anticipada en supuestos distintos de los previstos en la normativa de planes de pensiones, por parte de las personas a quienes se vinculen las prestaciones. No se considerará, a estos efectos, que permiten la disposición anticipada los seguros que incorporen derecho de rescate para los supuestos de enfermedad grave o desempleo de larga duración, en los términos que se establezcan reglamentariamente.

\* **Número de consulta:** 2325-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** La consultante tiene suscrito un Expediente de Regulación de Empleo en virtud del cual viene pagando unas cantidades mensuales a los trabajadores afectados por el mismo. En el citado Expediente se contempla la posibilidad de que los trabajadores puedan solicitar la anticipación de la totalidad de las cantidades remanentes.

\* **Cuestión planteada:** Si la inclusión de esa anticipación en el condicionado del contrato de seguro que instrumenta el pago de las prestaciones del Expediente de Regulación de Empleo se puede considerar o no como un supuesto de disposición anticipada de recursos, a efectos de lo dispuesto en el artículo 16.1 e) de la Ley 40/1998.

\* **Contestación:** Por afectar a cuestiones que son competencia de la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, se solicitó el correspondiente informe. En el mismo se señala lo siguiente:

“A este respecto cabría tener en cuenta por un lado la posibilidad de disponer de los derechos económicos de las personas, trabajadores en activo, a quienes se vinculan las prestaciones y el momento en que se están efectuando las aportaciones al contrato de seguro para las contingencias previstas; y por otro lado la posibilidad de disponer de los derechos económicos de los propios beneficiarios una vez que haya causado la contingencia.

En el primer caso, estaríamos ante un supuesto de disposición anticipada de los derechos económicos constituidos hasta ese momento como consecuencia de las aportaciones y los rendimientos garantizados.

En cualquier caso, se estaría hablando de un derecho que, en su caso, se ejercería con anterioridad al momento en que se cause la contingencia que da lugar a la prestación.

En el segundo caso, se ha producido la contingencia y los beneficiarios se encuentran cobrando la prestación económica correspondiente. Según se desprende de la consulta, el compromiso parece prever la posibilidad de que el beneficiario cobre en cualquier momento y de una sola vez el importe actualizado

---

(\*) Nueva redacción dada a esta letra por el artículo 14 de la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa (B.O.E. de 14 de diciembre de 2000), en vigor a partir de 15 de diciembre de 2000.

de sus derechos económicos pendientes de cobro. Hay que señalar que esta modificación requeriría que estuviera expresamente recogida en el condicionado del contrato de seguro.

En conclusión, este segundo supuesto no se consideraría una disposición anticipada de los derechos, sino una modificación de la forma de cobro de la prestación en curso de pago, que en definitiva supone una anticipación de los términos y las cuantías de la prestación derivada de una contingencia ya causada. Modificación que como se ha señalado, deberá estar prevista en el contrato.”

Sentado el criterio anterior, al calificarse el supuesto de hecho descrito en la consulta como un supuesto de modificación de la forma de cobro de una prestación ya causada, no sería de aplicación la referencia del artículo 16.1.e) de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, respecto de los supuestos de disposición anticipada.

\* **Fecha:** 13/12/2000

\* **Número de consulta:** 2357-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Se resumen en la cuestión planteada

\* **Cuestión planteada:** Imputación fiscal de las primas de seguros colectivos que instrumenten compromisos por pensiones en los términos previstos en la disposición adicional primera de la Ley 8/1987.

Supuestos concretos:

a) Seguros de riesgo puro de duración determinada renovable (que cubren fallecimiento y/o invalidez).

b) Seguros mixtos de riesgo y ahorro (que cubren fallecimiento y/o invalidez y, además, jubilación).

c) Seguros que prevén la posibilidad de movilización del derecho de rescate en caso de cese del trabajador, en los términos previstos en el artículo 29 del Real Decreto 1588/1999.

\* **Contestación:** Los contratos de seguro que instrumenten compromisos por pensiones han de cumplir los requisitos establecidos en la disposición adicional primera de la Ley 8/1987, de 8 de junio, de regulación de los planes y fondos de pensiones y en sus normas de desarrollo, constituidas fundamentalmente por el Real Decreto 1588/1999, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento sobre la instrumentación de los compromisos por pensiones de las empresas con los trabajadores y beneficiarios.

La presente contestación parte del presupuesto del cumplimiento del conjunto de requisitos establecidos en la normativa señalada.

En cuanto a la imputación fiscal de las primas satisfechas por la empresa a los trabajadores a quienes se vinculen las mismas, con carácter general, será necesario para poder realizar dicha imputación el cumplimiento de ciertos requisitos: que exista individualización de las aportaciones empresariales, así como traslado de valores económicos ciertos. Si no se cumplieran estos requisitos, no procedería la imputación fiscal de las primas.

No obstante lo anterior, existen determinados supuestos de imputación fiscal obligatoria, en función de lo previsto en el artículo 16.1.e) de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, así como de las características del seguro.

En cuanto a los supuestos concretos planteados en la consulta, se tiene lo siguiente:

a) Seguros de riesgo puro de duración determinada renovable (que cubren fallecimiento y/o invalidez):

Debe señalarse que en los contratos de seguro en los que no existen derechos consolidados, ni derecho de rescate y cuya cobertura queda extinguida, de no producirse el evento, por el simple transcurso del periodo por el que fueron contratados, como ocurre en los seguros temporales renovables, se consideran cumplidos los requisitos necesarios para proceder a la imputación fiscal obligatoria. Por tanto, en los seguros de riesgo puro de duración temporal renovables que cubren fallecimiento y/o invalidez, la imputación fiscal de las primas satisfechas por la empresa a los trabajadores a quienes se vinculan las mismas tiene carácter obligatorio.

b) Seguros mixtos de riesgo y ahorro (que cubren fallecimiento y/o invalidez y, además, jubilación):

Por el contrario, en los contratos de seguro que incorporan derecho de rescate, podrá existir imputación fiscal de las primas con carácter voluntario siempre que se cumplan los requisitos antes señalados y no se permita una disposición anticipada en los términos señalados en el artículo 16.1.e) de la Ley 40/1998 que conlleve a una imputación obligatoria.

c) Seguros que prevén la posibilidad de movilización del derecho de rescate en caso de cese del trabajador, en los términos previstos en el artículo 29 del Real Decreto 1588/1999:

En primer lugar, conviene resaltar que en caso de cesación de la relación laboral, la norma sólo obliga a reconocer derechos económicos a favor del trabajador por el importe correspondiente a las primas imputadas por la empresa y a las primas abonadas por el trabajador, pero no por la parte correspondiente a las primas no imputadas.

Por otra parte, hay que tener en cuenta que, de acuerdo con el artículo 16.1.e) de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, según la redacción dada al mismo por la

*Ley 6/2000, de 13 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa, se consideran rendimientos íntegros del trabajo:*

*“Las contribuciones o aportaciones satisfechas por los promotores de planes de pensiones, así como las cantidades satisfechas por empresarios para hacer frente a los compromisos por pensiones en los términos previstos por la disposición adicional primera de la Ley 8/1987, de 8 de junio, de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, y en su normativa de desarrollo, cuando las mismas sean imputadas a aquellas personas a quienes se vinculen las prestaciones. Esta imputación fiscal tendrá carácter obligatorio en los contratos de seguro de vida que, a través de la concesión del derecho de rescate o mediante cualquier otra fórmula, permitan su disposición anticipada en supuestos distintos de los previstos en la normativa de planes de pensiones, por parte de las personas a quienes se vinculen las prestaciones. No se considerará, a estos efectos, que permiten la disposición anticipada los seguros que incorporen derecho de rescate para los supuestos de enfermedad grave o desempleo de larga duración, en los términos que se establezcan reglamentariamente”.*

*Como puede observarse, la norma legal establece un supuesto de imputación fiscal obligatoria con independencia del compromiso por pensiones existente y de la voluntad de la empresa. Así, en caso de que el contrato de seguro prevea la posibilidad de una disposición anticipada por parte de las personas a quienes se vinculen las prestaciones, la imputación fiscal de las primas satisfechas por la empresa tendrá carácter obligatorio.*

*A estos efectos, no se considerará disposición anticipada y, por tanto, la imputación de las primas no será obligatoria, en el supuesto en que el contrato de seguro prevea el derecho de rescate en los casos de enfermedad grave o desempleo de larga duración, en los términos establecidos para planes de pensiones.*

*Igualmente, debe entenderse que no existe disposición anticipada, a efectos de la imputación fiscal obligatoria, cuando el contrato de seguro prevea el ejercicio del derecho de rescate y la movilización del importe correspondiente al mismo a otro seguro adaptado a la disposición adicional primera de la Ley 8/1987 o a un plan de pensiones de empleo, en caso de cese o extinción de la relación laboral del trabajador de acuerdo con lo previsto en el artículo 29.3.c) del Real Decreto 1588/1999, de 15 de octubre. En virtud de dicho precepto, el importe del derecho de rescate deberá ser abonado directamente a la nueva aseguradora o al fondo en que se integre el nuevo plan de pensiones, siempre conforme a las condiciones y limitaciones previstas en la normativa.*

*Todo ello, sin perjuicio de la incidencia fiscal que se produzca en la empresa y en el trabajador, en el momento de efectuarse la movilización, tanto por la parte de las primas no imputadas como de la rentabilidad correspondiente a todas las primas.*

*Conclusión: En conclusión a todo lo anterior, puede afirmarse que en caso de que la empresa opte por imputar fiscalmente la prima del seguro a los trabajadores (si es opcional) o su imputación sea obligatoria, de acuerdo con lo expuesto anteriormente, su importe constituirá un rendimiento del trabajo en especie para los mismos, en virtud de los artículos 16.1.e) y 44.1.e) de la Ley 40/1998, y sujeto a la obligación de ingreso a cuenta, según lo previsto en el artículo 95.2 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero.*

**\* Fecha:** 18/12/2000

**\* Número de consulta:** 0820-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** *La entidad consultante es una mutualidad de previsión social, entre cuyas actividades se encuentra la de servir de instrumento para la exteriorización de compromisos por pensiones empresariales.*

**\* Cuestión planteada:** *Tratamiento fiscal en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de las aportaciones empresariales realizadas a la mutualidad consultante para cubrir los compromisos por pensiones asumidos con los trabajadores.*

**\* Contestación:** *De acuerdo con lo dispuesto en artículo 16.1.e) de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, se consideran rendimientos íntegros del trabajo:*

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

*El artículo 44.1.1º.e) de la Ley 40/1998 establece las reglas de valoración de los rendimientos del trabajo en especie, señala que se valorarán “por su importe, las contribuciones satisfechas por los promotores de planes de pensiones, así como las cantidades satisfechas por empresarios para hacer frente a los compromisos por pensiones en los términos previstos por la disposición adicional primera de la Ley 8/1987, de 8 de junio, de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, y su normativa de desarrollo”.*

*De acuerdo con los preceptos mencionados, cabe señalar que las cantidades satisfechas por las empresas en virtud de contratos de seguro concertados con mutualidades de previsión social, para cubrir los compromisos por pensiones con sus trabajadores en los términos a que se refiere la disposición adicional primera de la Ley 8/1987, de 8 de junio, de regulación de los planes y fondos de pensiones, constituirán para éstos un rendimiento del trabajo en especie, no sujeto a ingreso a cuenta a tenor de lo que establece el artículo 95.2 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*

*Dichas cantidades, incluidas en su caso las aportaciones que realice cada trabajador, podrán ser objeto de reducción en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del mutualista, a tenor de lo que establece el artículo 46.1.3º de la Ley 40/1998, con sujeción a los límites y requisitos a que se refiere el artículo 46.1 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre.*

*En segundo lugar, hay que tener en cuenta que la disposición adicional primera de la Ley 8/1987, de 8 de junio, establece que “los compromisos por pensiones asumidos por las empresas, incluyendo las prestaciones causadas, deberán instrumentarse, desde el momento en que se inicie el devengo de su coste, mediante contratos de seguro, a través de la formalización de un plan de pensiones o de ambos”.*

*La anterior previsión alcanza también a los compromisos contraídos por prestaciones causadas, que deberán ajustarse a lo previsto en la disposición adicional primera de la Ley 8/1987 dentro del plazo previsto en la normativa reguladora. A este respecto, cabe señalar que el apartado 5 de la disposición transitoria decimoquinta de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados, en la redacción dada por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, establece:*

*“Los empresarios o las instituciones amparadas en este régimen transitorio, que hayan instrumentado los compromisos por pensiones con sus trabajadores e integrado sus recursos en un plan de pensiones, instrumentarán las obligaciones contraídas respecto a los jubilados o beneficiarios con anterioridad a la formalización del referido plan, bien a través del mismo o bien a través de un seguro colectivo.*

*(...)*

*Las contribuciones y las primas de contrato de seguro satisfechas para hacer frente a estas prestaciones causadas no precisarán de la imputación fiscal a los referidos beneficiarios, siendo objeto de deducción en el impuesto personal del promotor en los términos establecidos en el apartado 1 de la disposición transitoria decimosexta.*

*El régimen fiscal previsto en este apartado será, asimismo, de aplicación a las primas de contratos de seguro satisfechas para la cobertura de prestaciones causadas respecto a los jubilados o beneficiarios amparadas en este régimen transitorio, aunque los empresarios o las instituciones no hayan instrumentado los compromisos por pensiones con sus trabajadores en activo a través de un plan de pensiones, salvo que las empresas o entidades se acojan a la excepción prevista en el apartado 2 de la disposición transitoria decimocuarta”.*

*Por su parte, el apartado 1 de la disposición transitoria decimosexta de la Ley 30/1995 mencionada establece:*

*“Las contribuciones correspondientes a servicios pasados, realizadas por promotores de planes de pensiones para dar cumplimiento a lo establecido en las disposiciones transitorias decimocuarta y decimoquinta de la presente Ley, podrán ser objeto de deducción en el impuesto personal del promotor de acuerdo con los siguientes criterios:*

- 1) Las cantidades deducidas en cada ejercicio no podrán superar el 10 por 100 del total de las contribuciones a planes de pensiones necesarias para dar cumplimiento a lo establecido en las disposiciones transitorias decimocuarta y decimoquinta de esta Ley.*
- 2) En ningún caso podrán ser objeto de deducción importes que no hayan sido traspasados con anterioridad, efectivamente, a un plan de pensiones.*
- 3) No podrán ser objeto de deducción las contribuciones a planes de pensiones realizadas con cargo a fondos internos por compromisos de pensiones cuya dotación hubiera resultado, en su momento fiscalmente deducible.*

*Si el fondo interno por compromisos de pensiones hubiera sido dotado con carácter parcialmente deducible en el impuesto personal del empresario, la deducción fiscal de las contribuciones a planes de pensiones, realizadas al amparo del presente régimen transitorio, será proporcional a las dotaciones no deducibles.*

*Las contribuciones a los Planes de Pensiones a que se refieren los párrafos anteriores no se integrarán en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente a los partícipes, sin perjuicio de la tributación futura de las prestaciones de los Planes de Pensiones en los términos previstos por la normativa vigente.*

*El régimen fiscal previsto en el presente apartado resultará aplicable en relación con las contribuciones efectuadas por las empresas a mutualidades de previsión social formalizadas a través de contratos de seguro o reglamentos de prestaciones de las mutualidades que reúnan los requisitos previstos en el artículo 46 de la Ley 40/1998, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas*

*Tributarias, realizadas para dar cumplimiento a lo establecido en las disposiciones transitorias decimocuarta y decimoquinta de la presente Ley, siempre que dichas contribuciones se correspondan a derechos por servicios pasados reconocidos con arreglo a los límites establecidos para los planes de pensiones en la disposición transitoria decimoquinta, apartado cuarto, y en su desarrollo reglamentario.” En conclusión, las cantidades aportadas por las empresas para cubrir los compromisos por servicios pasados de sus trabajadores, en virtud de contratos de seguro concertados con mutualidades de previsión social al amparo del régimen transitorio de exteriorización previsto en las disposiciones transitorias decimocuarta, decimoquinta y decimosexta de la Ley 30/1995, no deben ser objeto de imputación fiscal a los trabajadores siendo deducibles para la empresa en los términos mencionados.*

*\* Fecha: 24/04/2001*

## **REDACCION VIGENTE HASTA 14 DE DICIEMBRE DE 2000**

e) Las contribuciones o aportaciones satisfechas por los promotores de planes de pensiones, así como las cantidades satisfechas por empresarios para hacer frente a los compromisos por pensiones en los términos previstos por la disposición adicional primera de la Ley 8/1987, de 8 de junio, de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, y en su normativa de desarrollo, cuando las mismas sean imputadas a aquellas personas a quienes se vinculen las prestaciones. Esta imputación fiscal tendrá carácter obligatorio en los contratos de seguro de vida que, a través de la concesión del derecho de rescate o mediante cualquier otra fórmula, permitan su disposición anticipada por parte de las personas a quienes se vinculen las prestaciones. No se considerará, a estos efectos, que permiten la disposición anticipada los seguros que incorporen derecho de rescate para los supuestos de enfermedad grave o desempleo de larga duración, en los términos que se establezcan reglamentariamente.

2. En todo caso, tendrán la consideración de rendimientos del trabajo:

a) Las siguientes prestaciones:

1.<sup>a</sup> Las pensiones y haberes pasivos percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas y demás prestaciones públicas por situaciones de incapacidad, jubilación, accidente, enfermedad, viudedad, orfandad o similares.

*\* Número de consulta: 1990-00*

*\* Descripción sucinta de los hechos: Pensión de viudedad que deriva de una pensión de Caballero Mutilado de Guerra que estaba exenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*

*\* Cuestión planteada: Consideración fiscal a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*

*\* Contestación: De lo dispuesto en el artículo 7 de la Ley del Impuesto, se desprende que la consideración de la exención de dichas pensiones, se refiere única y exclusivamente a aquéllas que se reconozcan a favor de los propios causantes de las mismas, es decir, de las personas que sufrieron las lesiones o mutilaciones como consecuencia de la pasada contienda española o que, en su caso, de las personas que hayan sufrido lesión o enfermedad que les inutilicen o incapaciten por completo para ejercer toda profesión u oficio.*

*En consecuencia, la pensión de viudedad que deriva de una pensión de Caballero Mutilado de Guerra que gozaba de exención en el Impuesto sobre la Renta, se considera sujeta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, como rendimiento del trabajo, sujeta a retenciones a cuenta, de conformidad a lo establecido en los artículos 16 y 82 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias.*

*2º. En cuanto a la segunda cuestión que se plantea en el escrito complementario a la consulta, si como se afirma el perceptor de la pensión tiene su residencia fiscal en México y acredita tal circunstancia, le será de aplicación lo dispuesto en el Convenio para evitar la doble imposición entre España u México, de 24 de julio de 1992 (BOE de 24 de octubre de 1994).*

*\* Fecha: 06/11/2000*

*\* Número de consulta: 1171-01*

**\* Descripción sucinta de los hechos:** El consultante, perteneciente al Cuerpo de la Guardia Civil, percibe la correspondiente pensión del Régimen de Clases Pasivas del Estado, por cumplimiento de la edad reglamentaria en marzo de 1975.

Con posterioridad, según reconocimiento médico realizado en fecha 25 de mayo de 1983, se le reconoce una «inutilidad física» del 70%.

**\* Cuestión planteada:** Calificación fiscal de la indicada pensión que percibe el consultante por cumplimiento de la edad de retiro, teniendo en cuenta la situación de minusvalía sobrevenida con posterioridad.

**\* Contestación:** Las cantidades que se perciban del Régimen de Clases Pasivas del Estado, por pase a la situación de retirado como consecuencia del cumplimiento de la edad reglamentaria establecida al efecto, se consideran plenamente sometidas a tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, como rendimientos del trabajo, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 16.2.a) 1º, de la Ley del Impuesto.

La circunstancia señalada de sobrevenir con posterioridad una situación de minusvalía, no altera el tratamiento fiscal expuesto en relación a la mencionada pensión por retiro del régimen de clases pasivas. La concurrencia de dicha circunstancia -la minusvalía- como determinante de la exención en la medida de que se cumpliesen los requisitos que se prevén en el artículo 7.g de la citada Ley del Impuesto, requiere que la misma se tenga en cuenta o se aprecie en cualquier momento de la vida activa del trabajador, en el presente caso, funcionario público. Es decir, para que la pensión por incapacidad o por inutilidad física pueda estar exenta es imprescindible que su señalamiento inicial haya tenido lugar con anterioridad a la jubilación.

**\* Fecha:** 14/06/2001

**\* Número de consulta:** 1505-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** El consultante, Subteniente de la Guardia Civil, percibe la correspondiente pensión del Régimen de Clases Pasivas del Estado, por cumplimiento de la edad reglamentaria en el año 1979.

Con posterioridad, según certificado médico de fecha 10 de marzo de 1988, se le reconoce cierta minusvalía.

**\* Cuestión planteada:** Calificación fiscal de la indicada pensión que percibe el consultante por cumplimiento de la edad de retiro, teniendo en cuenta la situación de minusvalía sobrevenida con posterioridad.

**\* Contestación:** Las cantidades que se perciban del Régimen de Clases Pasivas del Estado, por pase a la situación de retirado como consecuencia del cumplimiento de la edad reglamentaria establecida al efecto, se consideran plenamente sometidas a tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, como rendimientos del trabajo, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 16.2.a) 1º, de la Ley del Impuesto.

La circunstancia señalada de sobrevenir con posterioridad una situación de minusvalía, no altera el tratamiento fiscal expuesto en relación a la mencionada pensión por retiro del régimen de clases pasivas. La concurrencia de dicha circunstancia -la minusvalía- como determinante de la exención en la medida de que se cumpliesen los requisitos que se prevén en el artículo 7.g de la citada Ley del Impuesto, requiere que la misma se tenga en cuenta o se aprecie en cualquier momento de la vida activa del trabajador, en el presente caso, funcionario público. Es decir, para que la pensión por incapacidad o por inutilidad física pueda estar exenta es imprescindible que su señalamiento inicial haya tenido lugar con anterioridad a la jubilación.

**\* Fecha:** 19/07/2001

**\* Número de consulta:** 1738-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** Pensión de viudedad del régimen de Clases Pasivas del Estado, que deriva de una pensión de un ex-combatiente de la guerra civil por las lesiones sufridas durante la misma, y que estaba exenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

**\* Cuestión planteada:** Consideración fiscal a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

**\* Contestación:** De lo establecido en las letras c) y g) del artículo 7 de la Ley del Impuesto se desprende que la consideración de la exención de dichas pensiones, se refiere única y exclusivamente a aquéllas que se reconozcan a favor de los propios causantes de las mismas, es decir, de las personas que sufrieron las lesiones o mutilaciones como consecuencia de la pasada contienda española o, en su caso, de las personas que hayan sufrido lesión o enfermedad que les inutilicen o incapaciten por completo para ejercer toda profesión u oficio.

*En consecuencia, la pensión de viudedad que deriva de una pensión por lesiones sufridas en la guerra que gozaba de exención en el Impuesto sobre la Renta, se considera sujeta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, como rendimiento del trabajo, sujeta a retenciones a cuenta, de conformidad a lo establecido en los artículos 16 y 82 de la Ley del Impuesto.*

*\* Fecha: 21/09/2001*

2.<sup>a</sup> Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de mutualidades generales obligatorias de funcionarios, colegios de huérfanos y otras entidades similares.

*\* Número de consulta: 0812-01*

*\* Descripción sucinta de los hechos: La Mutualidad mencionada satisface las siguientes prestaciones:*

*- "Subsidio Especial por Maternidad en caso de Parto Múltiple".*

*- "Ayuda a Personas Mayores".*

*\* Cuestión planteada: Tratamiento fiscal que, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tienen las indicadas prestaciones.*

*\* Contestación: En relación a dichas prestaciones se considera:*

*"SUBSIDIO ESPECIAL POR MATERNIDAD EN CASO DE PARTO MÚLTIPLE".*

*De conformidad con lo dispuesto en el artículo 16.2.a), 2.<sup>a</sup> de la Ley del Impuesto, la prestación referida generará rendimientos del trabajo para el beneficiario.*

*Por otra parte, a efectos de su liquidación, se hace preciso señalar que a dicho rendimiento del trabajo procederá aplicar la reducción del 40 por 100, según los términos previstos en el artículo 17.2.b) de la indicada Ley.*

*"AYUDA A PERSONAS MAYORES".*

*En la Circular n.º 63 de la Mutua General Judicial, se contempla el Plan Socio Sanitario, que a su vez consta de otros programas. En lo que aquí interesa, figura de entre ellos, el "Programa de Atención a Personas Mayores".*

*Dicho programa se concreta en:*

*Una ayuda económica para apoyo domiciliario, o para estancia en Residencia o Centro de Día, y*

*Una ayuda para financiar el Servicio de Teleasistencia al objeto de facilitar la permanencia del Mayor en su domicilio habitual.*

*En relación a su tratamiento fiscal, se considera que las mencionadas ayudas contenidas en el Programa de Atención a Personas Mayores, es decir, las ayudas "para apoyo domiciliario, estancia en Residencia o Centro de Día" y la del "Servicio de Teleasistencia", constituirán para sus perceptores rendimientos del trabajo.*

*Lo anterior trae causa de lo establecido en el artículo 16.1 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, antes señalada, que califica como rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas.*

*Por otro lado, los importes mensuales percibidos por el interesado por los conceptos referidos se computarán –a efectos de su liquidación– en su totalidad, sin que proceda la aplicación de algún tipo de reducción al no darse los requisitos exigidos para ello, según lo previsto en el artículo 17.2.a) y b) de la Ley del Impuesto.*

*Por último, respecto a las cuestiones que se plantean en referencia al escrito de este Centro Directivo de fecha 16 de abril de 1997, procede puntualizar lo siguiente:*

*1.º. En relación a la "ayuda para gastos de sepelio" (que puede percibir quien no es familiar directo, ni siquiera familiar del mutualista), se ha de señalar que la misma se considera renta exenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en virtud de lo dispuesto en el artículo 7 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, antes citada, al disponer en su letra r), que estarán exentas: "Las prestaciones percibidas por entierro o sepelio, con el límite del importe total de los gastos incurridos", en vigor desde 1-1-2001 por la modificación introducida por el artículo 1.Tres, de la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social.*

*En este apartado, para cualquier aclaración sobre algún tipo de prestación que se reconozca en favor de persona que no es el propio mutualista o, en su caso, familiar de ella, sería preciso que se concretase dicha prestación.*

*2.º. La cuestión que se plantea sobre la consideración del carácter irregular de determinadas rentas en función del periodo de generación de cinco años, cabe considerar que, quizá, la misma carezca de valor, al tener las "rentas irregulares" un tratamiento distinto en la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de*

las Personas Físicas, a través del artículo 17 de la misma y 10 de su Reglamento de 5 de febrero de 1999.

3º. En cuanto a la Prestación Social de Ayuda a Jubilados Forzosos por razón de edad, contemplada y desarrollada en las Circulares núms. 19, 38 y 40 de la Mutualidad General Judicial, tendrán a efectos de su cómputo como rendimientos íntegros del trabajo, la reducción del 40 por 100, según los términos que a tal efecto prevé el artículo 17.2.b) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

\* **Fecha:** 23/04/2001

### 3.ª Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de planes de pensiones.

\* **Número de consulta:** 1272-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** La consultante es titular de un plan de pensiones, al cual ha realizado aportaciones que no han podido ser reducidas en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

\* **Cuestión planteada:** Tributación de la prestación derivada del plan de pensiones.

\* **Contestación:** La Ley 8/1987, de 8 de junio, de regulación de los planes y fondos de pensiones, al establecer el régimen fiscal de las prestaciones de los planes de pensiones, determina en el artículo 28 lo siguiente:

«1. Las prestaciones recibidas por los beneficiarios de un plan de pensiones se integrarán en su base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

(...)

3. En ningún caso las rentas percibidas podrán minorarse en las cuantías correspondientes a los excesos de las contribuciones sobre los límites de reducción de la base imponible, de acuerdo con la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

(...).»

Tal y como establece la disposición adicional octava de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, las referencias efectuadas por la Ley 8/1987 a la Ley 18/1991 se entenderán hechas a los preceptos correspondientes de la Ley 40/1998.

Por otra parte, el artículo 16.2.a).3ª de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, califica como rendimientos del trabajo:

«Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de planes de pensiones.»

Además, de acuerdo con el artículo 17 de la citada Ley 40/1998, de 9 de diciembre, las prestaciones derivadas de planes de pensiones se integran en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas teniendo en cuenta lo siguiente:

- Si la prestación es en forma de renta (temporal o vitalicia), la cantidad total percibida en el año se integra en su totalidad (sin aplicación de reducción) en la base imponible general del beneficiario.

- Si la prestación es en forma de capital (consistente en una percepción de pago único), el importe percibido se integra en la base imponible general con una reducción del 40 por 100, siempre que hayan transcurrido más de dos años desde la primera aportación hasta el acaecimiento de la contingencia que origina la prestación.

En conclusión a lo anterior, las prestaciones derivadas de planes de pensiones se consideran, en todo caso, rendimientos del trabajo y deben ser objeto de integración, de acuerdo con lo señalado, en la parte general de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del beneficiario, con independencia de que las aportaciones realizadas hayan sido o no minoradas en la base imponible de dicho impuesto en ejercicios anteriores.

\* **Fecha:** 13/06/2000

\* **Número de consulta:** 2442-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante es titular de varios planes de pensiones.

\* **Cuestión Planteada:** 1º. Tributación de la prestación por jubilación en forma de capital de varios planes de pensiones.

2º. Cómputo del plazo de 2 años:

a) Si la fecha inicial se refiere a la primera aportación a todos y cada uno de los planes de pensiones o al conjunto de todos ellos.

b) Si la fecha final es aquella cuando se produce la contingencia o cuando se percibe la prestación.

\* **Contestación:** PRIMERA CUESTIÓN:

Una vez producida la contingencia de jubilación, el beneficiario debe definir la forma elegida para el cobro de la prestación, dentro de las previstas en la normativa específica de planes de pensiones y en las especificaciones propias del correspondiente plan.

Por su parte, el artículo 16.bis del Reglamento de planes y fondos de pensiones (precepto incorporado por el Real Decreto 1589/1999) establece las posibles formas de cobro de las prestaciones de planes de pensiones, entre las que se encuentra la prestación en forma de capital consistente en una percepción de pago único, si bien podrá obtenerse de cada plan de pensiones una única prestación de esta modalidad.

No obstante, aunque desde el punto de vista financiero puedan obtenerse tantos capitales como planes de pensiones se tengan, desde el punto de vista fiscal, el tratamiento tributario que la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, otorga a las prestaciones en forma de capital derivadas de planes de pensiones se refiere al conjunto de planes de pensiones suscritos por un mismo partícipe y respecto a la misma contingencia.

En este sentido, los artículos 16 y 17 de la citada Ley 40/1998 determinan que las prestaciones de planes de pensiones tributan como rendimientos del trabajo. Ahora bien, con independencia del número de planes de pensiones que tenga suscritos una persona, el tratamiento fiscal de las prestaciones en forma de capital, con la posible aplicación de una reducción del 40 por 100, sólo podrá otorgarse a las cantidades percibidas en un único año y ello siempre que hayan transcurrido más de dos años desde la primera aportación hasta el momento de la jubilación. El resto de las cantidades percibidas del conjunto de planes de pensiones de los que sea titular el contribuyente tendrá el tratamiento de las prestaciones en forma de renta, por lo que tributará en su totalidad, sin reducción alguna.

#### SEGUNDA CUESTIÓN:

A efectos del cómputo del tiempo que debe transcurrir para aplicar la reducción del 40 por 100 establecida en el artículo 17.2.b) de la Ley 40/1998 y en las condiciones expuestas en la cuestión anterior, debe tenerse en cuenta lo siguiente:

- Como fecha inicial se tomará el momento en que se haya realizado la primera aportación al conjunto de planes de pensiones que cubran la contingencia por la cual se cobra la prestación.

- Como fecha final se tomará el momento en que acaece la contingencia que da lugar a la prestación, con independencia del momento en que se cobre la prestación.

\* **Fecha:** 27/12/2000

\* **Número de consulta:** 0985-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** La consultante es titular de varios planes de pensiones y en el año 2000 se ha jubilado.

\* **Cuestión planteada:** 1º.- Modificación de la forma de cobro de la prestación.

2º.- Aplicación de la reducción del 40 por 100 si se cobran en un año varios planes de pensiones en forma de capital y otros en forma de renta.

\* **Contestación: PRIMERA CUESTIÓN:**

El artículo 16.bis.5 del Reglamento de planes y fondos de pensiones (precepto incorporado por el Real Decreto 1589/1999, de 15 de octubre), establece:

«Si las especificaciones lo prevén, con las condiciones que éstas establezcan, y en la medida en que lo permitan las condiciones de garantía de las prestaciones, el beneficiario de una prestación diferida o en curso de pago podrá solicitar la anticipación de vencimientos y cuantías inicialmente previstas. Estas modificaciones sólo podrán autorizarse al beneficiario una vez en cada ejercicio.»

En este sentido, parece adecuado transcribir el criterio de la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones en relación con las posibles modificaciones que pueden efectuarse respecto de las formas de cobro de las prestaciones de planes de pensiones.

Ese Centro directivo ha señalado que de acuerdo con la normativa de referencia, la modificación de las formas de cobro de las prestaciones de planes de pensiones únicamente cabría responder, conforme a lo establecido en el artículo 16.bis del Reglamento de planes y fondos de pensiones, a las siguientes posibilidades:

1) Cuando se haya optado por percibir la prestación en forma de renta cabrían las siguientes posibles modificaciones con posterioridad:

a) Anticipo de un capital equivalente a los derechos remanentes totales (en ningún caso parciales), siempre que esté previsto en las especificaciones propias del plan. Así, cuando se esté percibiendo una prestación en forma de renta, o pendiente de cobro, se podrá solicitar la percepción de la totalidad de los derechos remanentes.

Cuando el beneficiario hubiese optado por cobrar en forma de renta y no hubiese predeterminado ningún cobro en forma de capital podría anticipar un capital en los términos indicados en el párrafo anterior, por la totalidad de los derechos remanentes, siempre y cuando, evidentemente, no se haya efectuado con anterioridad ningún pago en forma de capital.

b) Anticipo de las rentas pendientes de cobro en el año natural. A lo largo de un mismo año natural al beneficiario que estuviese cobrando una renta en curso podría anticipar los vencimientos y cuantías

pendientes de cobro para ese año natural de manera que al final del mismo la prestación percibida fuese la prevista.

c) Revisión de rentas al alza, siempre que vaya ligada a un parámetro de referencia (índice de precios al consumo o similar) y esté previsto en las especificaciones propias del plan. Así, cuando se esté percibiendo una prestación en forma de renta, se podrá solicitar, anualmente, una revisión al alza de la cuantía de las rentas señaladas inicialmente.

2) Prestación en forma de capital diferido.

Cuando se haya optado por percibir la totalidad de la prestación en forma de capital diferido se podrá anticipar el vencimiento del capital en su totalidad pero en ningún caso podrá modificarse la forma de percibir la prestación, esto es, no podría sustituirse por una prestación en forma de renta o mixta.

3) Prestación en forma mixta (capital-renta).

3.1 Si aún no se ha cobrado el capital predeterminado.

Si el beneficiario hubiese optado cobrar parte de los derechos en forma de capital pero aún no haya efectuado el pago en forma de capital y estuviese cobrando una renta o la misma estuviese pendiente de cobro tendría las siguientes posibilidades, de acuerdo con la normativa de referencia.

a) Anticipo de un capital equivalente a los derechos remanentes totales (capital predeterminado más rentas pendientes). Es decir el beneficiario podría anticipar el total de los derechos remanentes como pago único en forma de capital que sería la suma del importe predeterminado en forma de capital más los derechos de renta remanentes.

b) Anticipo del capital predeterminado. El beneficiario podría anticipar el pago en forma de capital por el importe inicialmente predeterminado.

c) Anticipo de las rentas pendientes por su totalidad, dejando el capital predeterminado.

d) Anticipo de las rentas pendientes de cobro en el año natural, en los términos indicados en el punto 1, letra b) anterior de este escrito referente a la prestación en forma de renta.

e) Revisión de las rentas al alza como se ha indicado en el punto 1, c) de este escrito referido a la prestación en forma de renta y según lo previsto en el apartado 2 del artículo 16 bis introducido por el Real Decreto 1589/1999, de 15 de octubre, por el que se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones.

3.2 Si ya hubiese cobrado el capital predeterminado.

Si el beneficiario hubiese cobrado parte de los derechos en forma de capital y estuviese cobrando una renta o la misma estuviese pendiente de cobro tendría las siguientes posibilidades, de acuerdo con la normativa de referencia:

a) Anticipo de las rentas pendientes por su totalidad.

b) Anticipo de las rentas pendientes de cobro en el año natural. A lo largo de un mismo año natural el beneficiario que estuviese cobrando una renta en curso podría anticipar los vencimientos y cuantías pendientes de cobro para ese año natural de manera que al final del mismo la prestación percibida fuese la prevista.

c) Revisión de las rentas al alza según lo previsto en el apartado 2 del artículo 16 bis introducido por el Real Decreto 1589/1999, de 15 de octubre, por el que se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones.

## **SEGUNDA CUESTIÓN:**

El artículo 16.2.a) 3ª de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, califica como rendimientos el trabajo:

«Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de planes de pensiones.»

Por otra parte, el artículo 17.2, letras b) y e) de la citada Ley 40/1998, de 9 de diciembre, establece:

“2. Como regla general, los rendimientos íntegros se computarán en su totalidad, excepto que les sea de aplicación alguna de las reducciones siguientes:

(...).

b) El 40 por 100 de reducción, en el caso de las prestaciones establecidas en el artículo 16.2. a) de esta Ley, excluidas las previstas en el número 5ª, que se perciban en forma de capital, siempre que hayan transcurrido más de dos años desde la primera aportación. El plazo de dos años no resultará exigible en el caso de prestaciones por invalidez.

(...).

e) Las reducciones previstas en este apartado no se aplicarán a las prestaciones a que se refiere el artículo 16.2. a) de esta Ley, cuando se perciban en forma de renta (...).”

De los preceptos anteriores se desprende que las prestaciones de planes de pensiones tributan, en todo caso, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del perceptor, con la consideración de rendimientos del trabajo.

Además, las prestaciones derivadas de planes de pensiones se integran en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas teniendo en cuenta lo siguiente:

a) Si la prestación es en forma de capital, el importe percibido se integra en la base imponible general del beneficiario, con una reducción del 40 por 100 siempre que hayan transcurrido más de dos años entre la primera aportación y el acaecimiento de la contingencia que origina la prestación.

b) Si la prestación es en forma de renta (temporal o vitalicia), la cantidad total percibida en el año se integra en su totalidad (sin aplicación de reducción) en la base imponible general del beneficiario.

c) Si la prestación es mixta (rentas combinadas con un único cobro en forma de capital) es de aplicación, según la naturaleza de cada prestación, lo expuesto en los dos párrafos anteriores; así, a la parte percibida en forma de capital, se aplica lo expuesto en la letra a) anterior; y a la parte percibida en forma de renta, se aplica lo expuesto en la letra b) anterior.

En cuanto a la aplicación de la reducción del 40 por 100 cuando se tengan suscritos varios planes de pensiones, hay que señalar que el artículo 16.bis del Reglamento de planes y fondos de pensiones (incorporado por el Real Decreto 1589/1999, de 15 de octubre) establece las posibles formas de cobro de las prestaciones de los planes de pensiones, entre las que se encuentra, como se ha señalado anteriormente, la prestación en forma de capital consistente en una percepción de pago único, si bien podrá obtenerse de cada plan de pensiones una única prestación de esta modalidad. Por tanto, desde el punto de vista financiero, podrán obtenerse tantos capitales como planes de pensiones se tengan.

Ahora bien, desde el punto de vista fiscal, el tratamiento tributario que la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, otorga a las prestaciones en forma de capital derivadas de planes de pensiones se refiere a conjunto de planes de pensiones suscritos por un mismo partícipe y respecto de la misma contingencia.

Así, con independencia del número de planes de pensiones que tenga suscritos una persona, el tratamiento fiscal de las prestaciones en forma de capital, con la posible aplicación de una reducción del 40 por 100, sólo podrá otorgarse a las cantidades percibidas en un único año y ello siempre que hayan transcurrido más de dos años desde la primera aportación hasta el momento del acaecimiento de la contingencia. El resto de las cantidades percibidas del conjunto de planes de pensiones de que sea titular el contribuyente, tendrá el tratamiento de las prestaciones en forma de renta, por lo que tributará en su totalidad, sin reducción alguna.

\* **Fecha:** 24/05/2001

4.<sup>a</sup> Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de contratos de seguros concertados con mutualidades de previsión social cuyas aportaciones hayan podido ser, al menos en parte, gasto deducible para la determinación del rendimiento neto de actividades económicas u objeto de reducción en la base imponible del impuesto.

Las prestaciones por jubilación e invalidez derivadas de dichos contratos se integrarán en la base imponible en la medida en que la cuantía percibida exceda de las aportaciones que no hayan podido ser objeto de reducción o minoración en la base imponible del impuesto por incumplir los requisitos previstos en el artículo 46.1 números 1.º, 2.º y 3.º de esta Ley. <sup>(17)</sup> <sup>(8)</sup>

\* **Número de consulta:** 1197-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante venía percibiendo una pensión de jubilación en forma de renta de la mutualidad de previsión social a la que pertenecía. Como consecuencia de la liquidación de la citada mutualidad, ha percibido, tras la cesión del crédito frente a la mutualidad, una cantidad única en forma de capital.

\* **Cuestión planteada:** Régimen fiscal aplicable a la cantidad percibida.

\* **Contestación:** Las cuantías percibidas en forma de capital único deben integrarse en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del percceptor en concepto de rendimientos del trabajo, de acuerdo con lo establecido en los artículos 16 y 17, y en la Disposición transitoria 3ª de la Ley del Impuesto, con la posible aplicación de una reducción del 40 por 100 siempre que hayan transcurrido más de dos años entre la primera aportación a la mutualidad de previsión social y el momento en que acaeció la contingencia.

Por último, hay que señalar que la calificación de las rentas como rendimientos del trabajo determina la sujeción al sistema de retenciones a cuenta, a tenor de lo establecido en los artículos 75 y siguientes del

---

<sup>(17)</sup> Véase la disposición transitoria tercera de esta Ley.

<sup>(8)</sup> Véase, en el artículo 46.1 de esta Ley, la consulta (0991-01) de fecha 25/05/2001. Prestación por jubilación que se percibe de la mutualidad de la abogacía.

Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero.

\* **Fecha:** 19/06/2001

5.<sup>a</sup> Las prestaciones por jubilación e invalidez percibidas por los beneficiarios de contratos de seguro colectivo que instrumenten los compromisos por pensiones asumidos por las empresas, en los términos previstos en la disposición adicional primera de la Ley 8/1987, de 8 de junio, de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, y en su normativa de desarrollo, en la medida en que su cuantía exceda de las contribuciones imputadas fiscalmente y de las aportaciones directamente realizadas por el trabajador. (º)

\* **Número de consulta:** 1257-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Los consultantes son una asociación de antiguos trabajadores de una empresa.

En virtud del compromiso asumido en su día por dicha empresa, una vez producida la baja de los trabajadores en la empresa, ésta contribuía mediante pagos mensuales a complementar las prestaciones públicas de la Seguridad social (jubilación anticipada, jubilación, viudedad y orfandad, para lo cual la empresa ha suscrito un contrato de seguro colectivo de rentas vitalicias inmediatas a prima única con una entidad aseguradora.

\* **Cuestión planteada:** Tratamiento tributario, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de las prestaciones derivadas del seguro.

\* **Contestación:** De acuerdo con el artículo 70 del Reglamento de planes y fondos de pensiones, que ha estado vigente hasta el 10 de febrero de 1999, debe considerarse sistema alternativo a planes de pensiones aquél que cubra contingencias análogas a las propias de los planes de pensiones.

En concreto, el artículo 8.6 de la Ley 8/1987, de 8 de junio, de regulación de los planes y fondos de pensiones, en la redacción dada por la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados, establece:

“Las contingencias por las que se satisfarán las prestaciones anteriores podrán ser:

a) Jubilación o situación asimilable. Reglamentariamente se determinarán las situaciones asimilables.

De no ser posible el acceso del beneficiario a tal situación, la prestación correspondiente sólo podrá ser percibida al cumplir los sesenta años de edad.

b) Invalidez laboral total y permanente, para la profesión habitual o absoluta y permanente para todo trabajo y la gran invalidez.

c) Muerte del partícipe o beneficiario, que puede generar derecho a prestaciones de viudedad, orfandad o en favor de otros herederos o personas designadas. No obstante, en el caso de muerte del beneficiario que no haya sido previamente partícipe, únicamente se pueden generar prestaciones de viudedad u orfandad”.

En términos similares, la disposición adicional primera de la Ley 8/1987, según la redacción dada por la Ley 30/1995, establece que los compromisos por pensiones de las empresas con su personal podrán instrumentarse a través de contratos de seguro colectivo sobre la vida que, entre otros requisitos, han de cumplir que se vinculen a las contingencias establecidas en el artículo 8.6 de la Ley 8/1987.

Por su parte, el artículo 16.1.a).1º del Reglamento de planes y fondos de pensiones, según la redacción dada por el Real Decreto 1.589/1999, de 15 de octubre, establece que “para la determinación de la contingencia de jubilación se estará a lo previsto en el régimen de la Seguridad Social correspondiente”.

En conclusión, el contrato de seguro concertado por la entidad en la medida que cubre contingencias análogas a las de los planes de pensiones, como es la jubilación, aunque sea anticipada, en los términos establecidos en la normativa reguladora de la Seguridad Social, se considera incluido en el ámbito de aplicación de la disposición adicional 1ª de la Ley 8/1987 y se configura, por tanto, como instrumento de cobertura de los compromisos por pensiones de la empresa con los trabajadores.

En cuanto a las prestaciones derivadas del contrato de seguro analizado, cabe señalar que el artículo 3.1.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en la redacción dada por la Ley 40/1998, establece que constituye el hecho imponible del impuesto “la percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario, salvo los supuestos expresamente regulados en el

---

(º) Véase, en el artículo 17.2.d) de esta Ley, la consulta (1165-01), de fecha 13/06/2001. Empresa que tenía suscrito un seguro de vida temporal renovable para su personal.

artículo 16.2 a) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias”.

Por su parte, el artículo 6.4 de la Ley 40/1998 establece que “no estará sujeta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la renta que se encuentre sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”.

De acuerdo con los preceptos mencionados, cabe concluir que, cuando contratante (o asegurado, en el caso de seguros colectivos) y beneficiario coincidan en la misma persona, la prestación estará sujeta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y, en caso contrario, se somete al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Por lo que a la tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se refiere, el artículo 16.2.a.5ª de la Ley referida establece que se consideran rendimientos del trabajo:

“Las prestaciones por jubilación e invalidez percibidas por los beneficiarios de contratos de seguro colectivo que instrumenten los compromisos por pensiones asumidos por las empresas, en los términos previstos en la disposición adicional primera de la Ley 8/1987, de 8 de junio, de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, y en su normativa de desarrollo, en la medida en que su cuantía exceda de las contribuciones imputadas fiscalmente y de las aportaciones directamente realizadas por el trabajador”.

De acuerdo con el precepto mencionado, cabe señalar lo siguiente:

- Las prestaciones por jubilación que sean percibidas por los trabajadores-asegurados (la renta vitalicia complementaria a la pensión de jubilación) están sujetas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en concepto de rendimientos del trabajo.

- La integración en la base imponible se hará en la medida en que la cuantía de las rentas percibidas exceda de las cantidades que hubiese integrado anteriormente como retribución del trabajo en especie, en caso de que la empresa hubiera imputado fiscalmente la prima al trabajador, así como de las aportaciones directamente realizadas por el trabajador.

En caso de no haberse imputado fiscalmente la prima, la totalidad de las prestaciones percibidas se integrará en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del trabajador.

- Además, de acuerdo con el artículo 17.2.e) de la Ley 40/1998, al tratarse de prestaciones consistentes en el pago de una renta, la cantidad anualmente percibida se computará en su integridad, sin que resulten de aplicación los coeficientes de reducción previstos en dicho artículo para las prestaciones que se perciban en forma de capital.

- Por lo que se refiere a la obligación de retener, y en virtud de lo dispuesto en los artículos 69 y siguientes del Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, las personas que satisfagan o abonen rendimientos del trabajo estarán obligadas a retener e ingresar en el Tesoro, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al perceptor, la cuantía que proceda por aplicación de las normas contenidas en dicho Reglamento.

En consecuencia, la entidad aseguradora deberá practicar retención a cuenta sobre las prestaciones que, de acuerdo con lo señalado anteriormente, tengan la consideración de rendimientos del trabajo con arreglo a las normas generales previstas en el Real Decreto mencionado.

El porcentaje de retención se determinará teniendo en cuenta las reglas generales para su aplicación contenidas en los artículos 75 y siguientes del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 214/1999, de 9 de febrero.

\* **Fecha:** 06/06/2000

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

\* **Número de consulta:** 0432-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El Pleno del Ayuntamiento acordó en julio de 1999 el régimen de indemnizaciones para los miembros de la corporación, de acuerdo con el artículo 75 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local, y el Reglamento de organización, funcionamiento y régimen jurídico de las entidades locales, aprobado por el Real Decreto 2568/1986, de 28 de noviembre.

Las cantidades acordadas son:

- Por asistencia a las sesiones del Pleno: 12.250 pts.

- Por asistencia a las sesiones de la Comisión de Gobierno: 9.500 pts.
- Por asistencia a las Comisiones informativas: 5.500 pts.
- Por asistencia a las sesiones de trabajo: 4.500 pts.

Asimismo, se aprobó la cuantía económica a asignar a cada grupo político, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 73 de la Ley 7/1985 y 23 del Reglamento de 1986.

\* **Cuestión planteada:** Tributación de las cantidades asignadas a cada miembro de la corporación local.

\* **Contestación:** El artículo 13 del Reglamento de organización, funcionamiento y régimen jurídico de las entidades locales, aprobado por el Real Decreto 2.568/1986, de 28 de noviembre, distingue entre los miembros de las Corporaciones Locales que desarrollan sus responsabilidades corporativas en régimen de dedicación exclusiva y los que no.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 16.2.b) de la Ley del Impuesto, las diversas contraprestaciones previstas en los artículos 75 de la Ley de Bases de Régimen Local y 13 del Reglamento de Organización, Funcionamiento y Régimen Jurídico de las Corporaciones Locales, están plenamente sometidas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a su sistema de retenciones como rendimientos del trabajo, con excepción, únicamente, de la parte de las mismas que el Pleno corporativo asigne para gastos de viaje y desplazamiento.

Por último señalar, que la retención a practicar sobre las cantidades que se abonen por razón de su cargo a los concejales de Ayuntamiento u otras entidades locales, con exclusión, únicamente y en todo caso, de la parte de las mismas que dichas instituciones asignen para gastos de viaje y desplazamiento, será el resultado de aplicar a la cuantía total de las retribuciones que se satisfagan o abonen el tipo de retención que resulte, según lo establecido en el artículo 80 del Reglamento del Impuesto, de acuerdo con el procedimiento general para determinar el importe de la retención, establecido en los artículos 77 a 81 del Reglamento, siendo de aplicación igualmente, el límite excluyente de la obligación de retener, previsto en el artículo 76 del Reglamento.

\* **Fecha:** 28/02/2001

\* **Número de consulta:** 1057-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** En relación al artículo 16-2-b) de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, se consulta lo siguiente:

\* **Cuestión planteada:** ¿En la redacción del precepto se podría considerar que se contemplan los cargos del Defensor del Pueblo, sus Adjuntos, así como del Secretario General, a efectos de su exclusión como rendimientos del trabajo de la parte asignada para gastos de viaje y desplazamiento?

\* **Contestación:** Después de transcribir literalmente el artículo sobre el que se consulta, relativo, entre otros, a Diputados y Senadores de las Cortes Generales, se resalta la consideración de alto comisionado de las Cortes Generales que la Ley Orgánica 3/1981, de 6 de abril, otorga al Defensor del Pueblo, por lo que se entiende que deben considerarse incluidos en el citado artículo 16.2.b), al Defensor del Pueblo, a sus Adjuntos y al Secretario General, máxime cuando la redacción del precepto que se estudia no se considera taxativa, ni una lista de exenciones cerrada al no utilizar expresiones como «únicamente», «excesivamente» y análogas.

En relación con todo ello se considera:

Resulta evidente que aunque no se hayan utilizado las categóricas expresiones citadas en la consulta, la redacción es concreta y terminante, sin que permita incluir más cargos que los expresados ni ampliaciones asimiladoras.

Por todo ello se estima que no es posible interpretar en sentido ampliatorio la redacción del artículo 16.2.b) de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias.

\* **Fecha:** 31/05/2001

\* **Número de consulta:** 1145-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Miembros de la Corporación que perciben determinadas cantidades en concepto de «indemnizaciones por asistencia a sesiones».

Asimismo, se retribuye con 20.000 ptas./mes a uno de los Concejales por su dedicación a un área concreta municipal (cultura y deportes).

\* **Cuestión planteada:** - Retenciones a aplicar.

- Obligación de declarar.

\* **Contestación:** En relación al sistema retributivo de los miembros del Ayuntamiento, en particular, lo que concierne a la práctica de retenciones sobre las cantidades que se les asigna en concepto de indemnización y asistencia a las reuniones, esta Subdirección General informa lo siguiente:

1º. Según se deduce del artículo 16.2.b) de la Ley del Impuesto, las percepciones de los miembros, Concejales, etc., de ese Ayuntamiento, están sometidas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a su sistema de retenciones a cuenta como rendimientos del trabajo, con excepción de la parte de las mismas que el citado Ayuntamiento asigne para gastos de viaje y desplazamiento.

2º. La determinación del porcentaje de retención aplicable a los rendimientos del trabajo obtenidos por los miembros de esa Corporación en el ejercicio de su cargo seguirá el mismo régimen ya perciban retribuciones fijas por el desempeño del mismo, en el caso de dedicación exclusiva, o se trate de cantidades fijas por cada asistencia a sesiones o reuniones. En ambos supuestos el porcentaje se fijará conforme al procedimiento general establecido en los artículos 76 y siguientes del Reglamento del Impuesto.

3º. Por lo que respecta a la obligación de declarar por el periodo impositivo del año 2000, debe señalarse con carácter general, que están obligados a presentar la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los contribuyentes que hayan obtenido en dicho ejercicio rentas sujetas al Impuesto.

No obstante, no están obligados a presentar declaración, los contribuyentes en quienes concurran todas y cada una de las circunstancias que se señalan en los apartados 2 y 3 del artículo 79 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En concreto, dicho de forma sinóptica, y en lo que aquí ahora interesa en relación a la cuestión que trae causa, los requisitos serían:

- Que únicamente hayan obtenido en dicho ejercicio las siguientes rentas:

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

- 3.500.000 pesetas brutas anuales, si proceden de un único pagador o cuando, procediendo de varios, la suma de las cantidades percibidas del segundo y sucesivos pagadores, por orden de cuantía, no superen en su conjunto la cantidad de 100.000 pesetas brutas.

- 1.300.000 pesetas brutas anuales, cuando procediendo de varios pagadores, la suma de las cantidades percibidas del segundo y sucesivos pagadores, por orden de cuantía, superen en su conjunto la cantidad de 100.000 ptas. brutas anuales, así como cuando se perciban pensiones compensatorias del cónyuge o anualidades por alimentos de personas distintas de los padres o cuando el pagador de los rendimientos no esté obligado a retener.

(...).

\* **Fecha:** 08/06/2001

\* **Número de consulta:** 1484-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Percepciones por asistencia a sesiones de un Concejal sometido al régimen de dedicación exclusiva.

\* **Cuestión planteada:** - Retenciones a aplicar.

\* **Contestación:** En relación al sistema retributivo de los miembros del Ayuntamiento, en particular, lo que concierne a la práctica de retenciones sobre las cantidades que se les asigna por asistencia a las reuniones, esta Subdirección General informa lo siguiente:

1º. Según se deduce del artículo 16.2.b) de la Ley del Impuesto, las percepciones de los miembros, Concejales, etc., de ese Ayuntamiento, están sometidas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a su sistema de retenciones a cuenta como rendimientos del trabajo, con excepción de la parte de las mismas que el citado Ayuntamiento asigne para gastos de viaje y desplazamiento.

2º. La determinación del porcentaje de retención aplicable a los rendimientos del trabajo obtenidos por los miembros de esa Corporación en el ejercicio de su cargo seguirá el mismo régimen ya perciban retribuciones fijas por el desempeño del mismo, en el caso de dedicación exclusiva, o se trate de cantidades fijas por cada asistencia a sesiones o reuniones. En ambos supuestos el porcentaje se fijará conforme al procedimiento general establecido en los artículos 76 y siguientes del Reglamento del Impuesto.

\* **Fecha:** 17/07/2001

\* **Número de consulta:** 1716-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** En el Decreto 77/2001, de 1 de junio, de desarrollo de determinados aspectos de la Ley de Finanzas y de las Leyes de Presupuestos Generales de las Islas Baleares, se establece, en su apartado 4.1, que:

"Los miembros del Gobierno de las Illes Balears y los altos cargos que sean residentes en las islas de Menorca, Ibiza o Formentera en el momento de su nombramiento, y mientras mantengan esta residencia, tendrán derecho a percibir una indemnización por el coste de su residencia temporal en la isla de Mallorca".

El apartado 4.2. señala que:

"La cuantía de la indemnización mencionada será de 3.189.842 pesetas anuales para los miembros del Gobierno, y de 2.876.217 pesetas para el resto de los altos cargos. La indemnización se percibirá en doce mensualidades y será objeto de actualización de acuerdo con la previsión de incremento del índice de precios al consumo de cada año".

\* **Cuestión planteada:** Tratamiento fiscal que, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, debe darse a la indicadas cantidades fijas anuales que se abonan mensualmente, por importes de 3.189.842 y 2.876.217 pesetas, respectivamente.

\* **Contestación:** Las cantidades objeto de estudio no responden a los términos señalados en la letra b) del apartado 2 del artículo 16 de la Ley del Impuesto, de gastos de viaje y desplazamiento, sino que su asignación se hace en concepto de indemnización por estancia y manutención en la isla de Mallorca, por lo que se considera la plena sujeción de las mismas al Impuesto sobre la Renta y a su sistema de retenciones, que se calcularán conforme al porcentaje que se establece en el artículo 78.2 del Reglamento del Impuesto.

\* **Fecha:** 19/09/2001

\* **Número de consulta:** 2256-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Las Cámaras Agrarias Provinciales tienen establecidas unas retribuciones a los miembros de sus órganos de gobierno por la asistencia a reuniones y plenos de las mismas. Con tales cantidades se pretende el resarcimiento de los gastos de desplazamiento y el tiempo dedicado a dichas reuniones y plenos.

\* **Cuestión planteada:** Tributación en el IRPF de las citadas retribuciones.

\* **Contestación:** Las retribuciones que pudieran percibir los miembros de los órganos de gobierno de las Cámaras Agrarias Provinciales por su asistencia a reuniones y plenos constituyen, a efectos del IRPF, rendimientos del trabajo, de acuerdo con lo establecido en el artículo 16 de la Ley del Impuesto.

Respecto a las cantidades percibidas para atender los gastos de desplazamiento, procede analizar la posible aplicación del régimen de dietas exoneradas de gravamen.

Las denominadas legalmente «asignaciones para gastos de locomoción y gastos normales de manutención y estancia» se incluyen con carácter general entre los rendimientos íntegros del trabajo, pero, excepcionalmente y al amparo de la habilitación contenida en el artículo 16.1.d) de la Ley del Impuesto, el artículo 8 del Reglamento exonera de gravamen estas asignaciones cuando las percibe el trabajador por cuenta ajena que, en virtud del poder de organización que asiste al empresario, debe desplazarse fuera de su centro de trabajo para desarrollar el mismo, bajo la concurrencia de determinados requisitos reglamentarios. Es decir, el régimen de dietas previsto en el artículo 8 del Reglamento del Impuesto únicamente es de aplicación a los contribuyentes que perciben rendimientos del trabajo como consecuencia de una relación laboral o estatutaria en la que se dan las notas de dependencia y alteridad, a los que se refiere con carácter general el artículo 16.1 de la Ley del Impuesto.

Por el contrario, si se analizan los conceptos incluidos en el apartado 2 del artículo 16, se observa que el legislador ha calificado de rendimientos del trabajo a una serie de supuestos en los que esa relación de dependencia entre el pagador del rendimiento y el perceptor del mismo, de la que trae su causa el régimen de dieta exonerada de gravamen, no se produce, por lo que el régimen del artículo 8 del Reglamento no resulta de aplicación, salvo para aquellos casos expresamente previstos en la norma. Consecuentemente, a las cantidades percibidas para compensar los gastos de desplazamiento en que puedan incurrir los miembros de los órganos de gobierno de las Cámaras Agrarias Provinciales no le son de aplicación las normas del artículo 8 del Reglamento del Impuesto, pues, como se señaló con anterioridad, el régimen de dietas encuentra su fundamento en el hecho de que no estamos ante una retribución propiamente dicha, sino ante cantidades que pretenden compensar gastos ordenados por el empleador por el desplazamiento fuera del centro de trabajo o del municipio donde éste radica.

Para aquellos contribuyentes que no tienen esa relación laboral o estatutaria, pero cuyas retribuciones constituyen rendimientos del trabajo, también puede incurrirse en gastos de desplazamiento que sean consecuencia de la actividad desarrollada por estas personas, en este caso de las funciones como miembros de los órganos de gobierno de las Cámaras Agrarias, pero no bajo las circunstancias de desplazamiento previstas en el artículo 8 del Reglamento, pues precisamente en casos como el aquí planteado el trabajo se realiza en la propia sede del centro pagador o bien donde decida reunir a los miembros de gobierno para el ejercicio de sus funciones.

En estos casos a las Cámaras Agrarias se les producen unos gastos como consecuencia de las reuniones de sus órganos de gobierno, entre los que se encuentran los de desplazamiento de sus miembros, que no constituyen la retribución, ni directa ni indirectamente, de la prestación de un servicio de estos miembros, del mismo modo que no existe renta cuando una persona utiliza los medios que le pone a su disposición su pagador para desarrollar su actividad, como, por ejemplo, por la utilización de la sala de

*juntas de las Cámaras por los miembros de los órganos de gobierno. No obstante, para que pueda apreciarse que existe un «gasto por cuenta de un tercero», en este caso de la entidad de cuyo órgano de gobierno se forma parte, es preciso que se cumplan los siguientes requisitos:*

*1º.- Que la relación que une al contribuyente con el pagador sea de las previstas en el artículo 16.2 de la Ley del Impuesto, o, lo que es lo mismo, que no se tenga derecho al régimen de dieta exonerada de gravamen en los términos previstos en la Ley y el Reglamento.*

*2º.- Que los gastos en que incurra, en este caso las Cámaras Agrarias Provinciales, tengan por objeto poner a disposición de los miembros de los órganos de gobierno los medios para que éste pueda realizar sus funciones, entre las que se encuentran los necesarios para su desplazamiento. Por el contrario, si el «pagador» se limitara a reembolsar los gastos en que aquellos han incurrido, sin que pueda acreditarse que estrictamente vienen a compensar los gastos por el necesario desplazamiento para el ejercicio de sus funciones, podríamos estar en presencia de una verdadera retribución, en cuyo caso las cuantías percibidas estarían plenamente sometidas al Impuesto y a su sistema de retenciones.*

*En consecuencia:*

*- Si las Cámaras ponen a disposición de los miembros de los órganos de gobierno los medios para que éstos acudan al lugar en el que deben realizar sus funciones, es decir, proporciona el medio de transporte, no existirá renta para los mismos, pues no existe ningún beneficio particular para estos miembros.*

*- Si las Cámaras reembolsan a los miembros de los órganos de gobierno los gastos en los que han incurrido para desplazarse hasta el lugar donde van a prestar sus servicios y éstos no acreditan que estrictamente vienen a compensar dichos gastos, o les abona una cantidad para que éstos decidan libremente cómo acudir, estamos en presencia de una renta dineraria sometida al Impuesto y, consecuentemente, a retención a cuenta.*

*Por lo que se refiere a las cantidades que las Cámaras satisfagan a los miembros de los órganos de gobierno por el tiempo dedicado a las reuniones y plenos, su carácter retributivo las sitúa al margen de cualquier posible exoneración de gravamen.*

*En cuanto al tipo de retención aplicable, para su determinación procede acudir en primer lugar al artículo 16.2.e) de la Ley del Impuesto que califica como rendimientos del trabajo las «retribuciones de los administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos». A su vez, el artículo 83.1 establece la aplicación del tipo de retención del 35 por 100 a los rendimientos percibidos por el desempeño de estas funciones.*

*La inclusión en la letra e) del artículo 16.2 de la Ley 40/1998, viene dada por la pertenencia a un órgano que ejerce la función o funciones de administración y gestión del patrimonio de una entidad, cualquiera que sea la naturaleza de la misma y sin circunscribirla a los casos de entidades mercantiles.*

*Por tanto, si los requisitos anteriormente citados se cumplen en el caso objeto de consulta, las cantidades percibidas por los miembros de las Cámaras que, de acuerdo con lo expresado, se encuentren sometidas al Impuesto procedería encuadrarlas en la letra e) del artículo 16.2 de la Ley del Impuesto, estando sujetas al tipo de retención del 35 por 100.*

*Por el contrario, si no se ejerciesen las funciones de gestión y administración antes citadas, la retención se practicaría conforme al procedimiento general aplicable a los rendimientos del trabajo establecido en los artículos 77 y siguientes del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (aprobado por el RD 214/1999).*

*\* Fecha: 18/12/2001*

c) Los rendimientos derivados de impartir cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares.

*\* Número de consulta: 2383-00*

*\* Descripción sucinta de los hechos: Ingresos derivados de impartir cursos, donde se da la circunstancia que existe relación laboral entre la empresa pagadora de dichas rentas y el perceptor de las mismas.*

*\* Cuestión planteada: Calificación de dichos rendimientos Retenciones a practicar.*

*\* Contestación: De lo establecido en el artículo 16 de la Ley del Impuesto se desprende que las rentas derivadas de la impartición de cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares, tributarán, como regla general, como rendimientos del trabajo, y excepcionalmente, cuando impliquen la ordenación por cuenta propia de medios de producción o de recursos humanos, se calificarán como rendimientos de actividades económicas.*

*En consecuencia, la consideración de estas rentas como rendimientos de actividades económicas dependerá de la existencia de dicha ordenación por cuenta propia de factores productivos, lo que habrá*

de determinarse en cada caso concreto, a la vista de las circunstancias concurrentes. Sin embargo, y con carácter general, cabe hablar de la existencia de ordenación por cuenta propia cuando el contribuyente intervenga como organizador de los cursos, conferencias o seminarios, ofreciéndolos al público y concertando con los profesores o conferenciantes su intervención en tales eventos, o cuando participe en los resultados prósperos o adversos que deriven de los mismos.

Igualmente, cabe entender que se obtienen rentas de actividades económicas de estos cursos o conferencias cuando, aunque se realicen de manera accesoria u ocasional, el contribuyente ya viniera ejerciendo actividades económicas y participe en dichos eventos, en materias relacionadas directamente con el objeto de su actividad, de manera que pueda entenderse que se trata de un servicio más de los que se prestan a través de la citada organización.

Según se desprende de los términos del escrito de consulta, los ingresos provenientes de impartir cursos, procede calificarlos en el presente caso como rendimientos del trabajo, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 16.2.c) de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, si bien a efectos de la aplicación del porcentaje de retención se estará al procedimiento previsto en los artículos 76 y siguientes del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de 5 de febrero de 1999, al considerarse que, en el presente caso, los ingresos derivados de impartir cursos, forman parte del conjunto de retribuciones que satisface la propia empresa con la que existe vínculo laboral.

\* **Fecha:** 19/12/2000

\* **Número de consulta:** 1098-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante es un economista al servicio de la Administración Pública española, con destino en París. En ocasiones imparte conferencias en el extranjero en instituciones dependientes del Estado español, percibiendo una remuneración por las mismas.

\* **Cuestión planteada** 1º. Si debe darse de alta en el Impuesto de Actividades Económicas.

2º. Calificación de dichas retribuciones a efectos del IRPF y si las mismas están sujetas a retención a cuenta.

\* **Contestación:** En lo que se refiere a la calificación a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y su sujeción al sistema de pagos a cuenta, hay que distinguir dos momentos: hasta el 31 de noviembre de 1998 y desde el 1 de enero de 1999.

A) Régimen vigente hasta el 31 de diciembre de 1998.

Como cuestión de partida, al señalarse en el escrito de consulta que el consultante está sujeto en España al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por obligación personal de contribuir, cabe señalar que la aplicación de lo previsto en el artículo 14 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que establece que las personas contratadas en las misiones diplomáticas o consulares españolas en el extranjero tienen la consideración, con carácter excepcional, de sujetos pasivos por obligación personal (de acuerdo con la terminología de la Ley 18/1991), requiere, inexcusablemente, que la persona física, con carácter previo a la contratación, fuera residente en España, y, por tanto, pasa a residir en el extranjero como consecuencia de adquirir la referida condición en virtud de las correspondientes contrataciones laborales.

Una vez aclarado lo anterior, y, en su caso, resultando de aplicación al supuesto planteado, la calificación de las retribuciones percibidas por impartir conferencias en organismos dependientes de la Embajada Española en París, será, de acuerdo con el artículo 51.Dos.d) del Reglamento del Impuesto aprobado por el Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre, de rendimientos profesionales.

Estos rendimientos profesionales estarán sujetos a retención a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en la medida que sean satisfechos por uno de los obligados a retener enumerados en el artículo 42.Uno del Reglamento del Impuesto, de tal forma que si son satisfechos por personas jurídicas no residentes en España, como parece ser en el supuesto planteado, aunque las mismas dependan de la Embajada Española, no estarán sujetas a retención a cuenta.

B) Régimen vigente desde el 1 de enero de 1999.

En primer lugar, es íntegramente aplicable lo anteriormente señalado al respecto de la sujeción al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al, en este caso, Impuesto sobre la Renta de no Residentes (Ley 41/1998).

De lo dispuesto en el artículo 16 de la Ley 40/1998 se desprende que las rentas derivadas de la impartición de cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares, tributarán, como regla general, como rendimientos del trabajo, y excepcionalmente, cuando impliquen la ordenación por cuenta propia de medios de producción o de recursos humanos, se calificarán como rendimientos de actividades económicas.

En consecuencia, la consideración de estas rentas como rendimientos de actividades económicas dependerá de la existencia de dicha ordenación por cuenta propia de factores productivos, lo que habrá de determinarse en cada caso concreto, a la vista de las circunstancias concurrentes. Sin embargo, y con

carácter general, cabe hablar de la existencia de ordenación por cuenta propia cuando el contribuyente intervenga como organizador de los cursos, conferencias o seminarios, ofreciéndolos al público y concertando con los profesores o conferenciantes su intervención en tales eventos, o cuando participe en los resultados prósperos o adversos que deriven de los mismos.

Igualmente, cabe entender que se obtienen rentas de actividades económicas de estos cursos o conferencias cuando, aunque se realicen de manera accesoria u ocasional, el contribuyente ya viniera ejerciendo actividades económicas y participe en dichos eventos, en materias relacionadas directamente con el objeto de su actividad, de manera que pueda entenderse que se trata de un servicio más de los que se prestan a través de la citada organización.

Consecuentemente, las retribuciones percibidas se calificarán de rendimientos del trabajo, estando sujetas a retención a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en los términos señalados en el artículo 75.1.3º del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero (BOE del 9) en la medida que sean satisfechas por una de las personas obligadas a practicar retención a cuenta (artículo 71 del Reglamento).

\* **Fecha:** 04/06/2001

\* **Número de consulta:** 1309-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** La entidad consultante tiene como finalidad administrar arbitrajes, percibiendo por ello una cantidad en concepto de honorarios por apertura y estudio del expediente. En los laudos se hace constar de forma global la condena en costas a la parte incumplidora, formando parte de la misma los siguientes conceptos que se hacen constar de forma separada:

- honorarios relativos a la protocolización del laudo, según la minuta pasada a la consultante por el fedatario público;

- costas de envíos justificados, según factura emitida por los servicios de correos; y

- honorarios de administración de arbitraje.

Por otra parte, la consultante satisface a los árbitros a los que encomienda la decisión de la cuestión sometida al arbitraje unos honorarios.

\* **Cuestión planteada:** 3.- Si los honorarios de los árbitros están sujetos a retención a cuenta del IRPF.

\* **Contestación:** En lo referente si la entidad consultante debe practicar o no retención o ingreso a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sobre los honorarios satisfechos a los árbitros, cabe señalar que con arreglo al artículo 70 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero (BOE del 9), están sujetas a retención o ingreso a cuenta, entre otras, las siguientes rentas:

- Los rendimientos del trabajo.

- Los rendimientos de actividades profesionales.

A este respecto, debe distinguirse:

1º.- Honorarios arbitrales percibidos por personas físicas que ejercen una actividad profesional.

Cabe entender que se obtienen rentas de actividades económicas, aunque se realicen de manera accesoria u ocasional, cuando el contribuyente ya viniera ejerciendo actividades económicas, de manera que pueda entenderse que se trata de un servicio más de los que se prestan a través de la citada organización.

2º.- Honorarios arbitrales percibidos por persona física que no ejercen una actividad profesional.

En este caso, la renta percibida por la persona física debe calificarse como rendimiento del trabajo, a tenor de lo previsto en el artículo 16.2.c) de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias (BOE del 10).

En ambos casos, el tipo de retención o ingreso a cuenta a practicar por la entidad consultante será el 18 por 100, de acuerdo con lo preceptuado en los artículos 75.1.3º y 88 del Reglamento del Impuesto.

\* **Fecha:** 26/06/2001

d) Los rendimientos derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, siempre que se ceda el derecho a su explotación.

\* **Número de consulta:** 1499-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Escritora jubilada que cede los derechos audiovisuales de sus novelas, escritas hace más de 10 años, por un plazo de 17 años. La película quedará en poder de los cesionarios y los derechos revierten a la autora o a sus herederos.

\* **Cuestión planteada:** Forma de tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de las cantidades percibidas.

\* **Contestación:** Por lo que respecta a la tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de las cantidades percibidas por la cesión de los derechos audiovisuales de unas obras literarias,

*cabe señalar que el artículo 16.2 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, considera rendimientos del trabajo, entre otros, los rendimientos derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, siempre que se ceda el derecho a su explotación. No obstante, el mismo precepto, en su apartado 3, añade que cuando estos rendimientos supongan la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, se calificarán como rendimientos de actividades económicas.*

*En el caso consultado, cesión de los derechos audiovisuales de sus obras, escritas hace más de 10 años, por parte de una escritora jubilada, cabe suponer que no existe esa ordenación por cuenta propia a que hace referencia el artículo 16.3 de la Ley del Impuesto, por lo que se puede concluir que estos derechos percibidos por el propio autor, se calificarán como rendimientos del trabajo.*

*No obstante, cuando estos derechos son percibidos por personas distintas al autor, se calificarán como rendimientos del capital mobiliario, de acuerdo con el artículo 23.4.a) de la Ley del Impuesto.*

*\* Fecha: 19/07/2001*

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

*\* Número de consulta: 1010-00*

*\* Descripción sucinta de los hechos: El Colegio de Ingenieros Técnicos de Obras Públicas es una Corporación de Derecho Público con personalidad jurídica propia y plena capacidad para el cumplimiento de sus fines, que se rige por la Ley de Colegios Profesionales.*

*Para la realización de las distintas actividades cuenta con trabajadores por cuenta ajena, profesionales en ejercicio libre y con la colaboración de sus propios colegiados.*

*Los colegiados, tanto cargo electos como colegiados de número, reciben unas primas de asistencia como compensación por el tiempo que dedican a cada actividad.*

*Estas actividades realizadas por los colegiados encaminados a la consecución de los fines del Colegio, sin que en ningún caso exista vinculación laboral ni profesional con el mismo, son:*

*A. Cargos Electos:*

*. Asistencia a las distintas sedes colegiales para realizar funciones propias de cada cargo.*

*. Representación del Colegio ante distintas entidades públicas y privadas.*

*. Asistencia a las reuniones de los distintos órganos colegiados.*

*B. Colegiados (con independencia de su condición de cargo o de colegiado de número):*

*. Participación en comisiones de estudio sobre los distintos aspectos de la profesión.*

*. Asistencia a reuniones de distintas asociaciones y organizaciones en las que participa el Colegio.*

*. Elaboración de informe sobre temas profesionales.*

*. Impartición esporádica de clases o conferencias sobre temas relativos a la profesión.*

*. Colaboración en artículos para nuestros relacionados con la profesión.*

*. Realización de gestiones colegiales ante las distintas Administraciones Públicas.*

*\* Cuestión planteada: Calificación de las rentas satisfechas y tipo de retención aplicable.*

*\* Contestación: A. Retribuciones percibidas por los cargos electos del Colegio Oficial.*

*El artículo 16.2.e) de la Ley del Impuesto califica como rendimientos del trabajo, a las «retribuciones de los administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos». Al mismo tiempo, el artículo 75.1.2º del Reglamento del Impuesto, establece la aplicación del tipo de retención del 40 por 100 a los rendimientos percibidos por el desempeño de estas funciones.*

*La inclusión en la letra e) del artículo 16.2 de la Ley 40/1998, viene dada por la pertenencia a un órgano que ejerce la función o funciones de administración y gestión del patrimonio de una entidad, cualquiera que sea la naturaleza de la misma y sin circunscribirlas a los casos de entidades mercantiles.*

*Estos requisitos se cumplen en el caso de los miembros de los órganos de gobierno del Colegio Oficial, de acuerdo con lo establecido en el artículo 7 de la Ley 2/1974, de 13 de febrero, de Colegios Profesionales, y, en consecuencia, desde el 1 de enero de 1999, las cantidades percibidas por los mismos se encuadran en la letra e) del artículo 16.2 de la Ley del Impuesto, estando sujetas al tipo de retención del 40 por 100.*

*Ahora bien, en el escrito de consulta también se señala que los miembros de los órganos de gobierno perciben determinadas cantidades por la asistencia a las sedes colegiales, la representación del Colegio ante distintas entidades y la asistencia a reuniones.*

*A las cantidades percibidas para compensar los gastos de desplazamiento y estancia en que puedan incurrir los miembros de los órganos de gobierno de ese Colegio Oficial o (de cualquier otro órgano de*

gobierno de los previstos en el artículo 16.2.e) de la Ley del Impuesto) no le son de aplicación las normas del artículo 8 del Reglamento del Impuesto, pues, el régimen de dietas encuentra su fundamento en el hecho de que no estamos ante una retribución propiamente dicha, sino ante cantidades que pretenden compensar gastos ordenados por el empleador por el desplazamiento fuera del centro de trabajo o del municipio donde éste radica.

Para aquellos contribuyentes que no tienen una relación laboral o estatutaria, pero cuyas retribuciones constituyen rendimientos del trabajo, también puede incurrirse en gastos de desplazamiento que sean consecuencia de la actividad desarrollada por estas personas, en este caso de las funciones como miembros de los órganos de gobierno de los Colegios oficiales, pero no bajo las circunstancias de desplazamiento previstas en el artículo 8 del Reglamento, pues precisamente en casos como el aquí planteado el trabajo se realiza en la propia sede del centro pagador o bien donde decida reunir a los miembros de gobierno para el ejercicio de sus funciones.

En estos casos a los Colegios oficiales se les producen unos gastos como consecuencia de las reuniones de sus órganos de gobierno, entre los que se encuentran los de desplazamientos de sus miembros, que no constituyen la retribución, ni directa ni indirectamente, de la prestación de un servicio de estos miembros, del mismo modo que no existe renta cuando una persona utiliza los medios que le pone a su disposición su pagador para desarrollar su actividad, como, por ejemplo, por la utilización de la sala de juntas de la Cámara por los miembros de los órganos de gobierno. No obstante, para que pueda apreciarse que existe un «gasto por cuenta de un tercero», en este caso de la entidad de cuyo órgano de gobierno se forma parte, es preciso que se cumplan los siguientes requisitos:

1º.- Que la relación que une al contribuyente con el pagador sea de las previstas en el artículo 16.2 de la Ley del Impuesto, o, lo que es lo mismo, que no se tenga derecho al régimen de dieta exonerada de gravamen en los términos previstos en la Ley y el Reglamento.

2º.- Que los gastos en que incurra, en este caso el Colegio Oficial, tengan por objeto poner a disposición de los miembros de los órganos de gobierno los medios para que éste pueda realizar sus funciones, entre las que se encuentran los necesarios para su desplazamiento. Por el contrario, si el «pagador» se limitara a reembolsar los gastos en que aquellos han incurrido, sin que pueda acreditarse que estrictamente vienen a compensar los gastos por el necesario desplazamiento para el ejercicio de sus funciones, podríamos estar en presencia de una verdadera retribución, en cuyo caso las cuantías percibidas estarían plenamente sometidas al Impuesto y a su sistema de retenciones.

En consecuencia:

- Si el Colegio pone a disposición de los miembros de los órganos de gobierno los medios para que éstos acudan al lugar en el que deben realizar sus funciones, es decir, proporciona el medio de transporte y, en su caso, el alojamiento, no existirá renta para los mismos, pues no existe ningún beneficio particular para estos miembros.

- Si el Colegio reembolsa a los miembros de los órganos de gobierno los gastos en los que han incurrido para desplazarse hasta el lugar donde van a prestar sus servicios y éstos no acreditan que estrictamente vienen a compensar dichos gastos, o les abona una cantidad para que éstos decidan libremente cómo acudir, estamos en presencia de una renta dineraria sujeta a retención, siendo el tipo aplicable, como al resto de sus retribuciones, el 40 por 100 (artículo 75.1.2º del Reglamento del Impuesto).

B. Criterios para calificar como rendimientos del trabajo los derivados de impartir cursos, conferencias, coloquios y similares.

Según establece el artículo 16 de la Ley 40/1998, en sus apartados 2, letra c) y 3, constituyen rendimientos del trabajo los derivados de impartir cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares, excepto cuando supongan la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, en cuyo caso han de calificarse como rendimientos de actividades económicas.

Del citado precepto se desprende que las rentas derivadas de la impartición de cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares, tributarán, como regla general, como rendimientos del trabajo, y excepcionalmente, cuando impliquen la ordenación por cuenta propia de medios de producción o de recursos humanos, se calificarán como rendimientos de actividades económicas.

En consecuencia, la consideración de estas rentas como rendimientos de actividades económicas dependerá de la existencia de dicha ordenación por cuenta propia de factores productivos, lo que habrá de determinarse en cada caso concreto, a la vista de las circunstancias concurrentes. Sin embargo, y con carácter general, cabe hablar de la existencia de ordenación por cuenta propia cuando el contribuyente intervenga como organizador de los cursos, conferencias o seminarios, ofreciéndolos al público y concertando con los profesores o conferenciantes su intervención en tales eventos, o cuando participe en los resultados prósperos o adversos que deriven de los mismos.

Igualmente, cabe entender que se obtienen rentas de actividades económicas de estos cursos o conferencias cuando, aunque se realicen de manera accesoria u ocasional, el contribuyente ya viniera

*ejerciendo actividades económicas y participe en dichos eventos, en materias relacionadas directamente con el objeto de su actividad, de manera que pueda entenderse que se trata de un servicio más de los que se prestan a través de la citada organización.*

*En cualquier caso, el tipo de retención aplicable es, de acuerdo con los artículos 75 y 88 del Reglamento del Impuesto el 18 por 100 desde el 1 de enero de 2000 (durante 1999, el tipo aplicable fue el 20 por 100).*

**\* Fecha:** 28/04/2000

**\* Número de consulta:** 2007-00

**\* Descripción sucinta de los hechos:** *Administrador de sociedad que posee el 50% de las acciones de una empresa. Presta sus servicios como gerente para la misma empresa, figura en la nómina de la misma y cotiza a la Seguridad Social por el Régimen de Autónomos.*

**\* Cuestión planteada:** *Tipo de retención aplicable.*

**\* Contestación:** *La aplicación de lo dispuesto en los artículo 16.2.e) de la Ley del Impuesto, el 130 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas y 66 de la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada, al caso consultado - contribuyente que parecer ser socio mayoritario de una sociedad, en la que desempeña el cargo de administrador -no se sabe si de forma gratuita o no- y que, al mismo tiempo, percibe una remuneración por su condición de gerente de la entidad -, permite extraer las siguientes conclusiones:*

*1ª. Si el cargo de administrador fuese retribuido, los estatutos de la entidad deberán preverlo expresamente, señalando, además, el sistema de retribución.*

*En estas condiciones, las cantidades que percibiese el contribuyente en su condición de administrador, tendrían la naturaleza de rendimientos del trabajo, de acuerdo al artículo 16.2.e) de la Ley del IRPF.*

*2ª. Si, por el contrario, en los estatutos de la sociedad se configura el cargo de administrador como gratuito, las percepciones que, en su caso, percibiera el consultante deben calificarse de acuerdo con lo establecido en los artículos 16 y 23.1.a).4º de la Ley del Impuesto, y aplicando, en su caso, lo establecido en el artículo 42 de la Ley del Impuesto.*

*Así, el artículo 16.1 de la Ley del Impuesto señala que «se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas.». Idéntica calificación de rendimientos del trabajo merecen las retribuciones derivadas de «relaciones laborales de carácter especial» (artículo 16.2.j) de la Ley del Impuesto), donde se incluyen las obtenidas por el desempeño de un puesto de alta dirección de los regulados en el Real Decreto 1382/1985.*

*La calificación anterior es independiente del régimen de Seguridad Social que le corresponda, pues en todo caso las retribuciones percibidas constituirán rendimientos del trabajo, si cumplen los requisitos antes señalados. Ahora bien, si se tratase de operaciones realizadas por el socio mayoritario de la entidad, que al mismo tiempo es el administrador único de la misma, para la cuantificación de estas retribuciones deben tenerse en cuenta las normas sobre operaciones vinculadas, presentes en el artículo 16.2.a) y b) de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, y podrá resultar de aplicación lo previsto en el artículo 42.2 de la Ley del Impuesto, que establece que en el caso de que la operación vinculada con una sociedad corresponda al ejercicio de actividades económicas o a la prestación de trabajo personal por personas físicas, éstas deberán efectuar su valoración en los términos previstos en el artículo 16 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, anteriormente citada, cuando impliquen un aumento de sus ingresos. En este caso, también la entidad procederá a realizar dicha valoración a efectos del Impuesto sobre Sociedades.*

*Por lo que se refiere al tipo de retención aplicable, a continuación se distinguen varias situaciones:*

*De acuerdo con lo establecido en los artículos 75.1 y 80.2 del Reglamento del Impuesto, deberá procederse del siguiente modo:*

*- Las retribuciones que se perciban por la condición de administrador están sujetas al tipo de retención del 40 por 100.*

*- Las retribuciones que se perciban por las funciones de gerente, estarán sujetas al tipo de retención que resulte de aplicar el procedimiento general de cálculo previsto en el Reglamento del Impuesto, con el mínimo del 18 por 100 si derivan de la relación laboral especial para altos directivos.*

*Finalmente, hay que tener en cuenta que el artículo 23.1.a).4º de la Ley del Impuesto, califica de rendimientos del capital mobiliario procedentes de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidades, a cualquier otra utilidad, distinta de las anteriores - de las previstas en los números 1º, 2º y 3º de esta letra a)-, procedente de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o participe, lo cual supone que si las retribuciones percibidas no lo fueran por el ejercicio de un trabajo personal derivado de una relación laboral, ordinaria o especial, o por la condición de administrador,*

que permitiera calificarlas de rendimientos del trabajo, de acuerdo con el artículo 16 de la Ley del Impuesto, deberían calificarse de rendimientos del capital mobiliario procedentes de la participación en los fondos propios de la entidad de los previstos en el artículo 23.1.a).4º de la Ley del Impuesto.

Esta calificación determinaría, para el pagador, su sujeción al tipo de retención aplicable a este tipo de rendimientos del capital mobiliario del 18 por 100 desde el 1 de enero de 2000, de acuerdo con la modificación del artículo 83 del Reglamento del Impuesto efectuada por el Real Decreto 1968/1999, de 23 de diciembre (BOE del 30 de diciembre) -.

\* **Fecha:** 06/11/2000

\* **Número de consulta:** 2226-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Los miembros de la junta directiva de la entidad consultante perciben dietas de manutención y desplazamiento.

\* **Cuestión planteada:** Aplicación del régimen de dietas.

\* **Contestación:** El artículo 16.2.e) de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, califica como rendimientos del trabajo, a las «retribuciones de los administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos». Al mismo tiempo, el artículo 75.1.2º del Reglamento del Impuesto, establece la aplicación del tipo de retención del 40 por 100 a los rendimientos percibidos por el desempeño de estas funciones.

La inclusión en la letra e) del artículo 16.2 de la Ley 40/1998, viene dada por la pertenencia a un órgano que ejerce la función o funciones de administración y gestión del patrimonio de una entidad, cualquiera que sea la naturaleza de la misma y sin circunscribirlas a los casos de entidades mercantiles.

Los requisitos anteriormente citados parecen cumplirse en el caso de los miembros de la junta directiva de la entidad consultante, y, en consecuencia, desde el 1 de enero de 1999, las cantidades percibidas por los mismos se encuadran en la letra e) del artículo 16.2 de la Ley del Impuesto, estando sujetas al tipo de retención del 40 por 100.

En el escrito de consulta también se señala que los miembros de la junta directiva no tienen asignado un sueldo por el desempeño de sus funciones, sino que cuando tienen que desplazarse para desarrollarlas perciben una cantidad en concepto de gastos de viaje y alojamiento.

Respecto a las cantidades percibidas para atender a los gastos de desplazamiento y alojamiento, se plantea la posible aplicación del régimen de dieta exonerada de gravamen, para determinar si, de acuerdo con la nueva Ley del Impuesto, resulta de aplicación o no a estos casos.

Las denominadas legalmente «asignaciones para gastos de locomoción, y para gastos de manutención y estancia», se incluyen con carácter general entre los rendimientos íntegros del trabajo, pero, excepcionalmente y al amparo de la habilitación contenida en el artículo 16.1.d) de la Ley del Impuesto, el artículo 8 del Reglamento exonera de gravamen a estas asignaciones cuando las percibe el trabajador por cuenta ajena, que en virtud del poder de organización que asiste al empresario, debe desplazarse fuera de su centro de trabajo para desarrollar el mismo, bajo la concurrencia de determinados requisitos reglamentarios.

Por su parte, en la letra b) del apartado 2 del artículo 16 de la Ley del Impuesto se prevé que las cantidades que determinadas Instituciones -léase Parlamento Europeo, Cortes Generales ...etc.- asignen para atender a los gastos de viaje y desplazamiento de sus miembros están igualmente exoneradas de gravamen, aunque le es exigible el cumplimiento de los requisitos que impongan las propias Instituciones y no los generales del artículo 8 del Reglamento.

De los preceptos legales anteriormente citados cabe concluir que el régimen de dietas previsto en el artículo 8 del Reglamento del Impuesto únicamente es de aplicación a los contribuyentes que perciben rendimientos del trabajo como consecuencia de una relación laboral o estatutaria en la que se dan las notas de dependencia y alteridad, a los que se refiere con carácter general el artículo 16.1 de la Ley del Impuesto.

Por el contrario, si se analizan los conceptos incluidos en el apartado 2 del artículo 16, se observa que el legislador ha calificado de rendimientos del trabajo a una serie de supuestos en los que esa relación de dependencia entre el pagador del rendimiento y el receptor del mismo, de la que trae su causa el régimen de dieta exonerada de gravamen, no se produce, por lo que el régimen del artículo 8 del Reglamento no resulta de aplicación, salvo para aquellos casos expresamente previstos en la norma. Consecuentemente, a las cantidades percibidas para compensar los gastos de desplazamiento y estancia en que puedan incurrir los miembros de los órganos de gobierno de esa Cámara o (de cualquier otro órgano de gobierno de los previstos en el artículo 16.2.e) de la Ley del Impuesto) no le son de aplicación las normas del artículo 8 del Reglamento del Impuesto, pues, como se señaló con anterioridad, el régimen de dietas encuentra su fundamento en el hecho de que no estamos ante una retribución propiamente dicha, sino ante cantidades que pretenden compensar gastos ordenados por el empleador por el

desplazamiento fuera del centro de trabajo o del municipio dónde éste radica. Para aquellos contribuyentes que no tienen esa relación laboral o estatutaria, pero cuyas retribuciones constituyen rendimientos del trabajo, también puede incurrirse en gastos de desplazamiento que sean consecuencia de la actividad desarrollada por estas personas, en este caso de las funciones como miembros de los órganos de gobierno de la entidad consultante, pero no bajo las circunstancias de desplazamiento previstas en el artículo 8 del Reglamento, pues precisamente en casos como el aquí planteado el trabajo se realiza en la propia sede del centro pagador o bien donde decida reunir a los miembros de gobierno para el ejercicio de sus funciones.

En estos casos a la entidad se le produce unos gastos como consecuencia de las reuniones de sus órganos de gobierno, entre los que se encuentran los de desplazamientos de sus miembros, que no constituyen la retribución, ni directa ni indirectamente, de la prestación de un servicio de estos miembros, del mismo modo que no existe renta cuando una persona utiliza los medios que le pone a su disposición su pagador para desarrollar su actividad, como, por ejemplo, por la utilización de la sala de juntas de la Cámara por los miembros de los órganos de gobierno. No obstante, para que pueda apreciarse que existe un «gasto por cuenta de un tercero», en este caso de la entidad de cuyo órgano de gobierno se forma parte, es preciso que se cumplan los siguientes requisitos:

1º.- Que la relación que une al contribuyente con el pagador sea de las previstas en el artículo 16.2 de la Ley del Impuesto, o, lo que es lo mismo, que no se tenga derecho al régimen de dieta exonerada de gravamen en los términos previstos en la Ley y el Reglamento.

2º.- Que los gastos en que incurra, en este caso la entidad consultante, tengan por objeto poner a disposición de los miembros de los órganos de gobierno los medios para que éste pueda realizar sus funciones, entre las que se encuentran los necesarios para su desplazamiento. Por el contrario, si el «pagador» se limitara a reembolsar los gastos en que aquellos han incurrido, sin que pueda acreditarse que estrictamente vienen a compensar los gastos por el necesario desplazamiento para el ejercicio de sus funciones, podríamos estar en presencia de una verdadera retribución, en cuyo caso las cuantías percibidas estarían plenamente sometidas al Impuesto y a su sistema de retenciones.

En consecuencia:

- Si la entidad pone a disposición de los miembros de los órganos de gobierno los medios para que éstos acudan al lugar en el que deben realizar sus funciones, es decir, proporciona el medio de transporte y, en su caso, el alojamiento, no existirá renta para los mismos, pues no existe ningún beneficio particular para estos miembros.

- Si la entidad reembolsa a los miembros de los órganos de gobierno los gastos en los que han incurrido para desplazarse hasta el lugar donde van a prestar sus servicios y éstos no acreditan que estrictamente vienen a compensar dichos gastos, o les abona una cantidad para que éstos decidan libremente cómo acudir, estamos en presencia de una renta dineraria sujeta a retención, siendo el tipo aplicable, como al resto de sus retribuciones, el 40 por 100 (artículo 75.1.2º del Reglamento del Impuesto).

\* **Fecha:** 05/12/2000

\* **Número de consulta:** 2430-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** La consultante tiene previsto constituir una sociedad mercantil unipersonal, contemplándose en los estatutos que su función de administradora de la misma será retribuida mediante dietas.

\* **Cuestión planteada:** Tributación de las cantidades percibidas por el desempeño de su cargo.

\* **Contestación:** La aplicación de lo establecido en el artículo 16.2.e) de la Ley del Impuesto y en el artículo 66 de la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada al caso consultado -contribuyente que es socio mayoritario de una sociedad, en la que desempeña el cargo de administrador percibiendo por ello una remuneración-, permite extraer las siguientes conclusiones:

Al ser el cargo de administrador retribuido, por preveerlo así los estatutos de la entidad, las cantidades que percibiese el contribuyente en su condición de administrador, tendrían la naturaleza de rendimientos del trabajo, de acuerdo al artículo 16.2.e) de la Ley del IRPF.

Ahora bien, en estos casos, al tratarse de operaciones realizadas por el socio mayoritario de la entidad, que al mismo tiempo es el administrador único de la misma, para la cuantificación de estas retribuciones deben tenerse en cuenta las normas sobre operaciones vinculadas, presentes en el artículo 16.2.a) y b) de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, y podrá resultar de aplicación lo previsto en el artículo 42.2 de la Ley del Impuesto, que establece que en el caso de que la operación vinculada con una sociedad corresponda al ejercicio de actividades económicas o a la prestación de trabajo personal por personas físicas, éstas deberán efectuar su valoración en los términos previstos en el artículo 16 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, anteriormente citada, cuando impliquen un aumento de sus ingresos. En este caso, también la entidad procederá a realizar dicha valoración a efectos del Impuesto sobre Sociedades.

*Por lo que se refiere al tipo de retención aplicable, de acuerdo con el artículo 75.1 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero (BOE del 9 de febrero), procederá practicarse una retención del 40 por 100 sobre los rendimientos íntegros percibidos.*

*Respecto a las cantidades percibidas para atender a los gastos de desplazamiento y alojamiento, se plantea la posible aplicación del régimen de dieta exonerada de gravamen, para determinar si, de acuerdo con la nueva Ley del Impuesto, resulta de aplicación o no a estos casos.*

*Las denominadas legalmente «asignaciones para gastos de locomoción, y para gastos de manutención y estancia», se incluyen con carácter general entre los rendimientos íntegros del trabajo, pero, excepcionalmente y al amparo de la habilitación contenida en el artículo 16.1.d) de la Ley del Impuesto, el artículo 8 del Reglamento exonera de gravamen a estas asignaciones cuando las percibe el trabajador por cuenta ajena, que en virtud del poder de organización que asiste al empresario, debe desplazarse fuera de su centro de trabajo para desarrollar el mismo, bajo la concurrencia de determinados requisitos reglamentarios.*

*Por su parte, en la letra b) del apartado 2 del artículo 16 de la Ley del Impuesto se prevé que las cantidades que determinadas Instituciones -léase Parlamento Europeo, Cortes Generales ...etc.- asignen para atender a los gastos de viaje y desplazamiento de sus miembros están igualmente exoneradas de gravamen, aunque le es exigible el cumplimiento de los requisitos que impongan las propias Instituciones y no los generales del artículo 8 del Reglamento.*

*De los preceptos legales anteriormente citados cabe concluir que el régimen de dietas previsto en el artículo 8 del Reglamento del Impuesto únicamente es de aplicación a los contribuyentes que perciben rendimientos del trabajo como consecuencia de una relación laboral o estatutaria en la que se dan las notas de dependencia y alteridad, a los que se refiere con carácter general el artículo 16.1 de la Ley del Impuesto.*

*Por el contrario, si se analizan los conceptos incluidos en el apartado 2 del artículo 16, se observa que el legislador ha calificado de rendimientos del trabajo a una serie de supuestos en los que esa relación de dependencia entre el pagador del rendimiento y el receptor del mismo, de la que trae su causa el régimen de dieta exonerada de gravamen, no se produce, por lo que el régimen del artículo 8 del Reglamento no resulta de aplicación, salvo para aquellos casos expresamente previstos en la norma. Consecuentemente, a las cantidades percibidas para compensar los gastos de desplazamiento y estancia en que puedan incurrir en su condición de administrador no le son de aplicación las normas del artículo 8 del Reglamento del Impuesto, pues, como se señaló con anterioridad, el régimen de dietas encuentra su fundamento en el hecho de que no estamos ante una retribución propiamente dicha, sino ante cantidades que pretenden compensar gastos ordenados por el empleador por el desplazamiento fuera del centro de trabajo o del municipio dónde éste radica.*

*Finalmente, hay que tener en cuenta que el artículo 23.1.a).4º de la Ley del Impuesto, califica de rendimientos del capital mobiliario procedentes de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidades, a cualquier otra utilidad, distinta de las anteriores - de las previstas en los números 1º, 2º y 3º de esta letra a)-, procedente de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe, lo cual supone que si las retribuciones percibidas no lo fueran por la condición de administrador, que permitiera calificarlas de rendimientos del trabajo, de acuerdo con el artículo 16 de la Ley del Impuesto, deberían calificarse de rendimientos del capital mobiliario procedentes de la participación en los fondos propios de la entidad de los previstos en el artículo 23.1.a).4º de la Ley del Impuesto.*

*Esta calificación determinaría, para el pagador, su sujeción al tipo de retención aplicable a este tipo de rendimientos del capital mobiliario - el 25 por 100 durante 1999, y el 18 por 100 desde el 1 de enero de 2000, de acuerdo con la modificación del artículo 83 del Reglamento del Impuesto efectuada por el Real Decreto 1968/1999, de 23 de diciembre (BOE del 30 de diciembre) -.*

**\* Fecha:** 22/12/2000

**\* Número de consulta:** 1826-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** *El consultante es uno de los consejeros delegados de una sociedad anónima, cuyos cargos son gratuitos de acuerdo con los estatutos de la entidad. En el acuerdo de nombramiento de los mismos se ha previsto «retribuir, por vía de excepción y pese al contenido del artículo 29º de los Estatutos, a los cuatro Consejeros-Delegados.....con el diez por ciento conjunto del coste total de una promoción, descontando el valor de los terrenos, a realizar sobre una finca a adquirir en Finestrat, .....; la retribución se devengará en todo caso sobre gastos consolidados.; si no se efectuara dicha construcción, la retribución conjunta será del cinco por ciento sobre el precio de venta de los terrenos.»*

**\* Cuestión planteada:** Calificación de la renta y si la misma tiene un período de generación superior a dos años.

**\* Contestación:** La aplicación de lo establecido en los artículos 16.2.e) de la Ley del Impuesto y 130 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por el Real Decreto legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, al caso consultado, permite extraer las siguientes conclusiones:

1ª. Si el cargo de administrador fuese retribuido, los estatutos de la entidad deberán preverlo expresamente, señalando, además, el sistema de retribución.

En estas condiciones, las cantidades que percibiese el contribuyente en su condición de administrador, tendrían la naturaleza de rendimientos del trabajo, de acuerdo al artículo 16.2.e) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

2ª. Si, por el contrario, en los estatutos de la sociedad se configura el cargo de administrador como gratuito, las percepciones que, en su caso, percibiera el consultante deben calificarse de acuerdo con lo establecido en los artículos 16 y 23.1.a).4º de la Ley del Impuesto, y aplicando, en su caso, lo establecido en el artículo 42 de la Ley del Impuesto.

La calificación anterior es independiente del régimen de Seguridad Social que le corresponda, pues en todo caso las retribuciones percibidas constituirán rendimientos del trabajo, si cumplen los requisitos antes señalados. Ahora bien, en estos casos, al tratarse de operaciones realizadas por los consejeros delegados de la entidad, para la cuantificación de estas retribuciones deben tenerse en cuenta las normas sobre operaciones vinculadas, presentes en el artículo 16 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, y podrá resultar de aplicación lo previsto en el artículo 42.2 de la Ley 40/1998, que establece que en el caso de que la operación vinculada con una sociedad corresponda al ejercicio de actividades económicas o a la prestación de trabajo personal por personas físicas, éstas deberán efectuar su valoración en los términos previstos en el artículo 16 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, anteriormente citada, cuando impliquen un aumento de sus ingresos. En este caso, también la entidad procederá a realizar dicha valoración a efectos del Impuesto sobre Sociedades.

Por lo que se refiere al tipo de retención aplicable a los rendimientos del trabajo, a continuación se distinguen varias situaciones:

1º. Con carácter general, el tipo de retención será el que resulte según el artículo 80 del Reglamento.

2º. El 35 por 100 para las retribuciones que se perciban por la condición de administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos.

3º. El 20 por 100 para los rendimientos derivados de impartir cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares, o derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, siempre que se ceda el derecho a su explotación. A estos efectos, cabe señalar, que el Real Decreto 1968/1999, de 23 de diciembre (BOE del 30 de diciembre), ha modificado el tipo de retención aplicable en este último supuesto, rebajando el mismo al 18 por 100, con efectos desde el 1 de enero de 2000.

Por su parte, el artículo 80.2 del Reglamento del Impuesto establece la aplicación de un tipo mínimo de retención del 20 por 100 (el 18 por 100 desde el 1 de enero de 2000, de acuerdo con la redacción dada a este precepto por el Real Decreto 1968/1999, de 23 de diciembre), a los rendimientos del trabajo que deriven de relaciones laborales especiales de carácter dependiente, con la excepción de los obtenidos por penados en instituciones penitenciarias y los derivados de relaciones laborales de carácter especial que afecten a minusválidos.

De acuerdo con lo anterior, deberá procederse del siguiente modo:

- Las retribuciones que se perciban por la condición de administrador están sujetas al tipo de retención del 35 por 100.

Finalmente, hay que tener en cuenta que el artículo 23.1.a).4º de la Ley del Impuesto, califica de rendimientos del capital mobiliario procedentes de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidades, a cualquier otra utilidad, distinta de las anteriores - de las previstas en los números 1º, 2º y 3º de esta letra a)-, procedente de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe, lo cual supone que si las retribuciones percibidas no lo fueran por el ejercicio de un trabajo personal derivado de una relación laboral, ordinaria o especial, o por la condición de administrador, que permitiera calificarlas de rendimientos del trabajo, de acuerdo con el artículo 16 de la Ley del Impuesto, deberían calificarse de rendimientos del capital mobiliario procedentes de la participación en los fondos propios de la entidad de los previstos en el artículo 23.1.a).4º de la Ley del Impuesto.

Esta calificación determinaría, para el pagador, su sujeción al tipo de retención aplicable a este tipo de rendimientos del capital mobiliario - el 25 por 100 durante 1999, y el 18 por 100 desde el 1 de enero de 2000, de acuerdo con la modificación del artículo 83 del Reglamento del Impuesto efectuada por el Real Decreto 1968/1999, de 23 de diciembre (BOE del 30 de diciembre) -.

Una vez hechas estas consideraciones en torno a la calificación de la renta, debe abordarse la segunda cuestión planteada: si la misma tiene o no un período de generación superior a dos años.

En principio, debe distinguirse:

a) Si los rendimientos se califican como procedentes del trabajo personal, cabría apreciar la existencia de un período de generación superior a dos años por lo que resultaría de aplicación la reducción del 30 por 100 prevista en el artículo 17.2.a) de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre. A este respecto debe tenerse en cuenta que el límite máximo de reducción está fijado, para el año 2001, en el resultado de multiplicar el número de años de generación por la cantidad de 17.400 euros (artículo 10.4 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, en su redacción dada por el Real Decreto 579/2001, de 1 de junio).

b) Si los rendimientos se califican como procedentes del capital mobiliario, no cabe apreciar la existencia de un período de generación superior a dos años, ya que el derecho a la obtención del mismo nace cuando se reconoce.

\* **Fecha:** 09/10/2001

f) Las pensiones compensatorias recibidas del cónyuge y las anualidades por alimentos, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 7 de esta Ley.

g) Los derechos especiales de contenido económico que se reserven los fundadores o promotores de una sociedad como remuneración de servicios personales.  
(<sup>18</sup>)

h) Las becas, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 7 de esta Ley.

\* **Número de consulta:** 1992-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** La Universidad consultante planea firmar un Convenio de Cooperación Educativa con el Colegio Oficial de Arquitectos de Galicia, conforme al RD 1497/1981. Como consecuencia del convenio, los estudios, empresas o profesionales pertenecientes al Colegio de Arquitectos, que acogerán en prácticas a los estudiantes, pagarán a éstos una bolsa o ayuda al estudio.

\* **Cuestión planteada:** Tratamiento tributario de estas ayudas al estudio. En particular, se pregunta sobre su deducibilidad para el pagador y porcentaje de retención aplicable.

\* **Contestación:** Para la calificación fiscal de estas bolsas o ayudas se hace preciso acudir al artículo 16 de la Ley del Impuesto, que en su apartado 2 incluye de forma expresa entre los rendimientos íntegros del trabajo "las becas, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 7 de esta Ley". Artículo, este último, en el que se declaran rentas exentas "las becas públicas percibidas para cursar estudios en todos los niveles y grados del sistema educativo, hasta el de licenciatura o equivalente inclusive".

En el presente caso, al no tratarse de becas amparadas por la exención, las ayudas al estudio que las empresas satisfagan a los alumnos universitarios en el marco de los Convenios de Cooperación Educativa constituyen rendimientos del trabajo plenamente sometidos al Impuesto y, consecuentemente, a su sistema de retenciones.

Respecto al tipo de retención aplicable, el mismo se determinará de acuerdo con el procedimiento general recogido en el artículo 77 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (aprobado por el RD 214/1999), debiendo tenerse en cuenta que el tipo resultante no podrá ser inferior al 2 por 100 cuando la relación entre alumno y empresa tenga una duración inferior al año, tal como establece el artículo 80.2 del mismo Reglamento.

Los importes satisfechos por las empresas a los alumnos tendrán para aquéllas la consideración de gasto deducible, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 26 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y 10 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, salvo que se trate de empresarios individuales que determinen su rendimiento neto por el régimen de estimación objetiva, debido a la especial forma de determinación del rendimiento neto en este régimen, por medio de los signos, índices o módulos.

\* **Fecha:** 06/11/2000

\* **Número de consulta:** 2213-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante es catedrático de universidad. En el año 1999 y en el ejercicio de su función investigadora presenta un trabajo en un congreso celebrado en Singapur. Para asistir al congreso la universidad le concede una bolsa de viaje para financiar parcialmente los gastos de desplazamiento, siendo abonado su importe en 2000.

\* **Cuestión planteada:** - Sometimiento a retención del importe de la bolsa.

---

(<sup>18</sup>) Desarrollado en el artículo 46 del Reglamento del Impuesto.

- Aplicación del régimen de dietas exoneradas de gravamen.
- Imputación temporal.

\* **Contestación:** La calificación de las becas como rendimientos del trabajo, tal como establece el artículo 16-2, h) de la Ley del Impuesto, comporta su sometimiento a retención en cuanto sean satisfechos por una persona o entidad obligada a retener. Todo ello de acuerdo con los artículos 70 y 71 del Reglamento del Impuesto, artículos en los que, respectivamente, se declaran sujetos a retención - entre otros- los rendimientos del trabajo y se incluye a las personas jurídicas (universidad en este caso) entre los obligados a retener, en cuanto satisfagan rentas sometidas a esta obligación.

Respecto a la posibilidad de que, al tratarse de una asignación para manutención y gastos de viaje, pudiera ser aplicable el régimen de dietas y asignaciones para gastos de locomoción y gastos normales de manutención y estancia que el artículo 8 del Reglamento del Impuesto exceptúa de gravamen, procede contestar negativamente. La exoneración de gravamen de las dietas (asignaciones para gastos de locomoción y de manutención y estancia) sólo opera en los supuestos en los que los desplazamientos vienen impuestos por el empleador y ocasionan al empleado unos gastos. Así, tanto la normativa laboral como la propia del régimen estatutario de los funcionarios públicos contemplan las dietas como resarcimiento de los gastos en que incurre el trabajador o funcionario cuando la empresa o la Administración ordena la realización de determinado trabajo fuera del lugar habitual en que el mismo se desempeña. Circunstancia que no concurre en el presente caso, en el que la bolsa de viaje es solicitada y concedida al profesorado universitario en su propio interés, sin que el desplazamiento venga ordenado por la universidad.

En el mismo sentido -no aplicación del régimen de dietas, aunque referida al anterior Reglamento (RD 1841/1991)- se ha pronunciado el Tribunal Económico-Administrativo Central en resolución de 25 de febrero de 2000, en la que unifica criterio declarando que "en los supuestos de becas postdoctorales para cursar estudios en el extranjero no resulta aplicable el régimen de exoneración de determinados importes por los conceptos de dietas por desplazamiento, manutención y estancia, por tratarse de becas de solicitud voluntaria, fuera del lugar habitual del desempeño de su función, y al margen de los supuestos contemplados en el artículo 5.Uno del Reglamento del Impuesto".

Por lo que respecta a la imputación temporal del importe de la bolsa de viaje, la Ley del Impuesto establece como regla general (art. 14) que los rendimientos del trabajo se imputarán al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor, circunstancia que en el caso consultado parece corresponder a 1999.

\* **Fecha:** 04/12/2000

\* **Número de consulta:** 0287-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** La entidad consultante otorga, a través de su "Programa anual de Becas y Ayudas", ayudas económicas a fin de facilitar el acceso de los médicos especialistas a los Congresos.

\* **Cuestión planteada:** - Tratamiento en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

\* **Contestación:** De lo dispuesto en los artículos 7 y 16.2.h) de la Ley del Impuesto y en los artículos 75 y siguientes del Reglamento del Impuesto, resulta que estas ayudas económicas son rendimientos del trabajo, plenamente sujetos al Impuesto y a su sistema de retenciones.

\* **Fecha:** 15/02/2001

- i) Las retribuciones percibidas por quienes colaboren en actividades humanitarias o de asistencia social promovidas por entidades sin ánimo de lucro.
- j) Las retribuciones derivadas de relaciones laborales de carácter especial.

3. No obstante, cuando los rendimientos a que se refieren las letras c) y d) del apartado anterior y los derivados de la relación laboral especial de los artistas en espectáculos públicos y de la relación laboral especial de las personas que intervengan en operaciones mercantiles por cuenta de uno o más empresarios sin asumir el riesgo y ventura de aquéllas supongan la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, se calificarán como rendimientos de actividades económicas.

\* **Número de consulta:** 0723-00

*\* Descripción sucinta de los hechos:* El consultante, de profesión economista auditor con despacho profesional, es al mismo tiempo profesor de la Escuela de Auditoría del Instituto de Auditores Censores Jurados de Cuentas, no estando ligado al mismo por ningún tipo de contrato. Por encargo del citado Instituto, elaboró un manual profesional sobre el ejercicio de la profesión de auditoría.

*El Instituto ha dado a conocer a sus miembros la existencia de dicho manual, y ha organizado una serie de cursos para su divulgación a través de sus agrupaciones territoriales.*

*El consultante en sus desplazamientos a los lugares donde se imparten los cursos, ha incurrido en una serie de gastos: billetes de avión, hoteles, comida...etc.*

*\* Cuestión planteada:* Si deben formar parte de los honorarios que factura al Instituto los gastos de alojamiento, manutención y desplazamiento.

*\* Contestación:* De lo establecido en el artículo 16 de la Ley del Impuesto se desprende que las rentas derivadas de la impartición de cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares, tributarán como regla general como rendimientos del trabajo, y excepcionalmente, cuando impliquen la ordenación por cuenta propia de medios de producción o de recursos humanos, se calificarán como rendimientos de actividades económicas.

*En consecuencia, la consideración de estas rentas como rendimientos de actividades económicas dependerá de la existencia de dicha ordenación por cuenta propia de factores productivos, lo que habrá de determinarse en cada caso concreto, a la vista de las circunstancias concurrentes. Sin embargo, y con carácter general, cabe hablar de la existencia de ordenación por cuenta propia cuando el contribuyente intervenga como organizador de los cursos, conferencias o seminarios, ofreciéndolos al público y concertando con los profesores o conferenciantes su intervención en tales eventos, o cuando participe en los resultados prósperos o adversos que deriven de los mismos.*

*Igualmente cabe entender que se obtienen rentas de actividades económicas de estos cursos o conferencias cuando, aunque se realicen de manera accesoria u ocasional, el contribuyente ya viniera ejerciendo actividades económicas y participe en dichos eventos, en materias relacionadas directamente con el objeto de su actividad, de manera que pueda entenderse que se trata de un servicio más de los que se prestan a través de dicha organización, y como parece ser el supuesto planteado.*

*Partiendo de dicha calificación del rendimiento, los gastos producidos por el consultante por transporte, alojamiento y manutención, si son repercutidos al cliente formarán parte de sus rendimientos íntegros de la actividad, y, consecuentemente, base de la retención.*

*Al mismo tiempo, hay que señalar que según lo dispuesto en el artículo 26.1 de la Ley del Impuesto, y en el artículo 10 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, y en atención al principio de correlación de ingresos y gastos, los gastos por viajes profesionales se considerarán fiscalmente deducibles cuando vengan exigidos por el desarrollo de la actividad, siempre que, además, cumplan los demás requisitos legales y reglamentarios.*

*Esta correlación deberá probarse por cualquiera de los medios generalmente admitidos en derecho, siendo competencia de los servicios de comprobación e inspección la valoración de las pruebas aportadas. En el caso de que no existiese vinculación o ésta no fuese suficientemente probada, estos gastos de viajes no podrán considerarse fiscalmente deducibles de la actividad profesional.*

*En la valoración de esta correlación también deberá tenerse en cuenta el importe individualizado de los gastos de viaje, de manera que aquellos que sean excesivos o desmesurados, respecto de los que, con arreglo a los usos y costumbres, puedan considerarse gastos normales, pueden considerarse como no deducibles pues se trata de conceptos fronterizos entre los gastos exigidos por el desarrollo de la actividad y aquellos que vienen a cubrir necesidades particulares, de tal manera que en algunos casos existe una coincidencia entre unos y otros. No puede olvidarse que la normativa del Impuesto (artículo 27 de la Ley y 21 del Reglamento), exige distinguir entre el patrimonio del contribuyente afecto a la actividad económica y el destinado a la atención de las necesidades particulares, y que la propia normativa del Impuesto, establece unas cuantías máximas exceptuadas de gravamen en el caso, por ejemplo, de gastos de manutención cuando se trate de gastos producidos por desplazamientos laborales, a través del régimen de dietas exoneradas de gravamen (artículo 8 del Reglamento).*

*\* Fecha:* 29/03/2000

*\* Número de consulta:* 2037-01

*\* Descripción sucinta de los hechos:* La entidad consultante tiene suscrito desde 1984 un contrato con un "representante de comercio" (relación laboral especial). La retribución está establecida en una comisión sobre el importe de las operaciones mercantiles en que intervenga. Expresamente la cláusula IV del contrato dispone que "se establece como retribución por la gestión, utilización de vehículo, gastos de locomoción, teléfono, comidas, dietas y bonificación de las ventas logradas, una comisión del 0' 8% de las operaciones mercantiles en que intervenga (...)".

*\* Cuestión planteada:* Calificación de los rendimientos que se satisfacen al representante.

*\* **Contestación:** De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 16 de la Ley del Impuesto, la calificación genérica de los rendimientos derivados de la relación laboral especial de los “representantes de comercio” es la de rendimientos del trabajo y sólo de forma excepcional constituyen rendimientos de actividades económicas, cuestionándose en el presente caso cuando corresponde esta última calificación.*

*En una primera aproximación al tema este Centro Directivo ha entendido (consultas núms. 0549-00 y 0171-01) que la aplicación de lo dispuesto en el artículo 16.3 comporta “una autonomía en el ejercicio de la actividad, es decir, que el “representante de comercio”, a pesar de estar sometido a una relación laboral especial que supone una aceptación de determinadas instrucciones del empresario, ejerce su actividad de manera que de sus decisiones derivan un conjunto de gastos a los que debe atender, diferentes de los producidos por instalaciones y personal propios, pues en ese caso ya no estaríamos en el ámbito de las relaciones laborales especiales sino mercantiles”.*

*En el presente caso, el “representante de comercio” (tal como se señala en la documentación que acompaña a la consulta) soporta los siguientes gastos: teléfono (fijo y móvil), coche y gastos que conlleva, oficina (una habitación dedicada a la gestión), desplazamiento y gastos relacionados con clientes (comidas, etc.). En cuanto a los ingresos, éstos se establecen exclusivamente en una comisión de las operaciones mercantiles en que intervenga, no existiendo cantidad fija alguna que retribuya su labor. Pues bien, con este planteamiento este Centro Directivo entiende que procede calificar como rendimientos de actividades económicas (actividad profesional, en aplicación del artículo 88.2 del Reglamento del Impuesto, al no asumir el representante el riesgo y ventura de las operaciones en que interviene) el supuesto objeto de consulta, pues la obtención de rendimientos (al tratarse exclusivamente de comisiones) exige al representante la realización de un conjunto de gastos, lo que comporta la ordenación por cuenta propia definitoria de las actividades económicas.*

*\* **Fecha:** 14/11/2001*

## **Artículo 17. Rendimiento neto del trabajo.**

1.El rendimiento neto del trabajo será el resultado de disminuir el rendimiento íntegro en el importe de los gastos deducibles. Los rendimientos íntegros se computarán, en su caso, previa aplicación de los porcentajes de reducción a los que se refiere el apartado siguiente.

2. Como regla general, los rendimientos íntegros se computarán en su totalidad, excepto que les sea de aplicación alguna de las reducciones siguientes:

a) El 30 por 100 de reducción, en el caso de rendimientos que tengan un período de generación superior a dos años y que no se obtengan de forma periódica o recurrente, así como aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.<sup>(19)</sup> <sup>(10)</sup>

---

<sup>(19)</sup>Véase la disposición adicional trigésima quinta de la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (B.O.E. de 30 de diciembre)

<sup>(10)</sup> Véase, en el artículo 16 de esta Ley, la consulta (2105-00) de fecha 21/11/2000. Indemnización a futbolista profesional por despido improcedente. Véase, asimismo, en el mismo artículo, la consulta (0517-01) de fecha 13/03/2001. Indemnización e intereses por salarios dejados de percibir. Véase, también, en el citado artículo, la consulta (0666-01) de fecha 29/03/2001. Indemnización sustitutiva de compromiso de recolocación. Véase, igualmente, la consulta (0773-01) de fecha 18/04/2001. Indemnización por fallecimiento. Véase, del mismo modo, la consulta (0911-00) de fecha 19/04/2000. Rendimientos del trabajo generados en más de dos años. Véase, por último, la consulta (1473-01) de fecha 17/07/2001: Ayudas del Instituto de la Vivienda y la consulta (1547-01) de fecha 26/07/2001: Indemnizaciones abonadas a Magistrados del Tribunal Constitucional.

Véase, en el artículo 7.e), de esta Ley, la consulta (0845-00) de fecha 14/04/2000. Expediente de regulación de empleo, sector minería del carbón. Véase, asimismo, en el citado artículo, las consultas (2081-00), (0082-01) de fecha 16/11/2000 y 18/01/2001 respectivamente. Indemnización por despido improcedente. Véase, también, en el propio artículo, la consulta (1148-01), de fecha 08/06/01. Cese optativo en vuelo de tripulantes de cabina de pasajeros. Véase, igualmente, la consulta (0915-01), de fecha 17/05/2001. Expediente de regulación de empleo. En general. Y, véase, por último, la consulta (1604-01), de fecha 29/08/2001. Expediente de regulación de empleo. La empresa cumplimenta prestación por desempleo y jubilación ordinaria.

El cómputo del período de generación, en el caso de que estos rendimientos se cobren de forma fraccionada, deberá tener en cuenta el número de años de fraccionamiento, en los términos que reglamentariamente se establezcan. <sup>(20)</sup>

La cuantía del rendimiento sobre la que se aplicará la reducción del 30 por 100 no podrá superar el importe que resulte de multiplicar el salario medio anual del conjunto de los declarantes en el IRPF por el número de años de generación del rendimiento. A estos efectos, cuando se trate de rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, se tomarán cinco años.

Reglamentariamente se fijará la cuantía del salario medio anual, teniendo en cuenta las estadísticas del impuesto sobre el conjunto de los contribuyentes en los tres años anteriores. <sup>(21)</sup> (\*)

\* **Número de consulta:** 0804-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** *El consultante, que ha trabajado durante 28 años en una entidad de crédito, va a pasar a la situación de prejubilación, por lo que percibirá en 1999 un premio de varios millones de pesetas por los años de servicios prestados a la entidad.*

\* **Cuestión planteada:** *Tratamiento del citado importe en el IRPF.*

\* **Contestación:** *En primer término, y ante la escueta información contenida en el escrito de consulta, la presente contestación se efectúa considerando, a raíz del relato del consultante, que su prejubilación no será fruto de un expediente de regulación de empleo, sino que se trata de una oferta realizada por la empresa para la resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral, con derecho a percibir determinados importes. Asimismo, según parece deducirse del escrito del consultante, el premio por los servicios prestados no estaba previsto durante el tiempo en que prestó sus servicios en la empresa, sino que constituye un derecho económico acordado entre las partes como consecuencia de la resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral.*

*Partiendo de estas premisas, seguidamente se analiza el tratamiento aplicable en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*

*Procede, pues, analizar si el supuesto planteado por el consultante tiene cabida en lo dispuesto en el artículo 17.2.a) de la Ley del Impuesto.*

*En primer término, debe rechazarse la existencia de un período de generación, pues aunque la antigüedad en la empresa se hubiera computado a efectos de calcular el importe a percibir en 1999 en concepto de premio por los servicios prestados, se trata de un acuerdo consensuado entre la empresa y el consultante del que surgen, en ese momento, obligaciones económicas a cargo de dicha entidad, a cambio de la extinción de la relación laboral, y los correspondientes derechos del empleado.*

*En definitiva, los derechos económicos derivados de la extinción de la relación laboral pactada de mutuo acuerdo no se han ido consolidando durante el tiempo que duró la relación laboral, sino que nacen ex-novo a raíz del acuerdo realizado entre las partes para llevar a cabo dicha extinción.*

*Una vez rechazada la existencia en este caso de un período de generación, es preciso analizar su posible calificación como renta obtenida de forma notoriamente irregular en el tiempo. A estos efectos, es preciso señalar que el artículo 10.1.f) incluye entre los rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo a las "cantidades satisfechas por la empresa a los trabajadores por la resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral"; además, este precepto exige, como requisito imprescindible para dicha calificación, que los correspondientes rendimientos se imputen en un único período impositivo.*

*En conclusión, el importe que perciba el contribuyente podrá ser objeto de la reducción del 30 por 100 previsto en el artículo 17.2.a) de la Ley 40/1998, si tanto dicho premio por los servicios prestados a la entidad de crédito como las restantes cantidades que perciba de la empresa por la resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral resultan imputables a un único período impositivo (en este caso, según se desprende del escrito de consulta, 1999), no procediendo en caso contrario la reducción.*

*Finalmente, y de acuerdo con lo dispuesto en la Disposición transitoria duodécima de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social, y la nueva redacción del artículo*

---

<sup>(20)</sup> Desarrollado en el artículo 10 del Reglamento del Impuesto.

<sup>(21)</sup> Véase la disposición transitoria duodécima de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social (B.O.E. de 30 de diciembre).

(\*) Nueva redacción del apartado 2.a) por el artículo 1 de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social (B.O.E. de 30 de diciembre), en vigor a partir de 1 de enero de 2000.

17.2.a) de la Ley 40/1998 realizada por la Ley 55/1999, para las cantidades devengadas desde el 1 de octubre hasta el 31 de diciembre de 1999, el importe sobre el que se practique la reducción no podrá exceder de 12.500.000 pesetas (75.126, 51 euros), por lo que no podrá practicarse la reducción sobre el exceso.

\* **Fecha:** 07/04/2000

\* **Número de consulta:** 0851-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante se encuentra en situación de prejubilado, por un acuerdo de extinción de la relación laboral pactada con la empresa. Como fruto de ese acuerdo, el consultante percibirá un importe mensual durante los diez años que le restan hasta cumplir la edad de jubilación.

\* **Cuestión planteada:** Tratamiento fiscal de los citados importes mensuales como renta irregular.

\* **Contestación:** Procede, pues, analizar si el supuesto planteado por el consultante tiene cabida en una de las dos modalidades reguladas en el artículo 17.2.a) de la ley del Impuesto.

En primer lugar debe descartarse la existencia de un período de tiempo previo y ligado a la antigüedad en la empresa durante el que se fuera generando el derecho a percibir una determinada indemnización, pues lo que se pacta en el momento de la extinción acordada de la relación laboral es el abono mensual de unas cuantías mensuales que claramente vienen a compensar, en la parte acordada a los salarios dejados de percibir en ese período de tiempo.

En definitiva, los derechos económicos derivados de la extinción de la relación laboral pactada de mutuo acuerdo no se han ido consolidando durante el tiempo que duró la relación laboral, sino que nacen ex-novo a raíz del acuerdo realizado entre las partes para llevar a cabo dicha extinción, en los términos indicados.

Tampoco en este caso es posible la calificación de esas cantidades mensuales como renta obtenida de forma notoriamente irregular en el tiempo, pues si bien el artículo 10.1.f) del Reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 214/1999, de 9 de febrero, incluye entre los rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo a las "cantidades satisfechas por la empresa a los trabajadores por la resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral", exige, como requisito imprescindible para dicha calificación, que los correspondientes rendimientos se imputen en un único período impositivo, circunstancia que no concurre en el presente caso.

En conclusión los importes percibidos mensualmente por el interesado hasta el cumplimiento de la edad de 65 años, como consecuencia de la resolución por mutuo acuerdo de la relación laboral que le unía con la empresa, no pueden tener el tratamiento propio de las rentas irregulares en 1998, y a partir del 1 de enero de 1999 no podrán ser objeto de la reducción del 30 por 100 prevista en el artículo 17.2.a) de la Ley 40/1998.

\* **Fecha:** 14/04/2000

\* **Número de consulta:** 0856-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Como consecuencia del fallecimiento de la esposa del consultante, éste y su hijo percibieron en 1999 una indemnización de 2.412.041 pesetas (14.496,66 euros), a repartir entre ambos por partes iguales. Dicha indemnización está prevista en el Convenio aplicable al personal laboral de una Comunidad Autónoma cuando fallece encontrándose en servicio activo, a favor de los beneficiarios que designe el trabajador.

\* **Cuestión planteada:** Se desea conocer si la citada indemnización debe tributar en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o en el IRPF y, en caso de corresponder este último impuesto, el régimen aplicable.

\* **Contestación:** La indemnización satisfecha por la Comunidad Autónoma al consultante y su hijo se encuentra sujeta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, a tenor de lo dispuesto en el artículo 10.1.d) del Reglamento del Impuesto.

Asimismo, el citado precepto reglamentario establece la calificación de dichas prestaciones como rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, siempre que se imputen en un único período impositivo. Así pues, si se cumple este requisito, resultará aplicable la reducción del 30 por 100 prevista en el artículo 17.2.a) de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias; en caso contrario, habrán de tributar, como rendimientos del trabajo, sin que proceda practicar dicha reducción.

\* **Fecha:** 14/04/2000

\* **Número de consulta:** 1012-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:**

\* **Cuestión planteada:** Forma de calcular el período de generación cuando existen pagos fraccionados.

*\* **Contestación:** Según dispone el artículo 17.2 de la Ley 40/1998, por regla general los rendimientos íntegros del trabajo deben computarse por su importe total. No obstante, y a los efectos que aquí interesan, procederá practicar una reducción del 30 por 100, según matiza la letra a) del citado apartado, cuando los rendimientos tengan un periodo de generación superior a dos años y no se obtengan de forma periódica o recurrente.*

*Según matiza el precepto, cuando dichos rendimientos se cobren de forma fraccionada, el cómputo del periodo de generación deberá tener en cuenta el número de años de fraccionamiento, en los términos que reglamentariamente se establezcan.*

*El desarrollo reglamentario se lleva a efecto por el artículo 10.2 del Reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, en virtud del cual, cuando los rendimientos del trabajo con un periodo de generación superior a dos años se perciban de forma fraccionada, sólo será aplicable la reducción del 30 por 100 prevista en el artículo 17.2.a) de la Ley del Impuesto, en caso de que el cociente resultante de dividir el número de años de generación, contados de fecha a fecha, entre el número de periodos impositivos de fraccionamiento, sea superior a dos. A estos efectos, el periodo de generación vendrá calculado de acuerdo con el tiempo durante el cual prestó sus servicios el trabajador en la empresa.*

*Por lo que se refiere a los periodos impositivos de fraccionamiento, hay que partir de la finalidad de la norma: conjugar los principios de progresividad y capacidad económica. Así, no puede olvidarse que estamos en presencia del cobro de una indemnización de forma fraccionada, es decir, que se considera que el contribuyente percibe una indemnización por despido a lo largo de varios periodos impositivos, debiendo tributar una vez que la suma de las cantidades percibidas exceda de la cuantía exenta. Pero este hecho no implica que a los efectos de determinar el número de periodos impositivos de fraccionamiento, para la aplicación de la reducción del 30 por 100, se deba desconocer este dato; de tal forma que hay que tener en cuenta todos y cada uno de los periodos impositivos en los que se percibe la indemnización, los rendimientos del trabajo, esté exenta o no.*

*Finalmente señalar, que el artículo 17.2.a) de la Ley 40/1998, ha sido modificado por el artículo 1.cinco de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (BOE del 30 de diciembre), añadiendo los siguientes párrafos:*

*«La cuantía de la reducción sobre la que se aplica a la reducción del 30 por 100 no podrá superar el importe que resulte de multiplicar el salario medio anual del conjunto de los declarantes en el IRPF por el número de años de generación del rendimiento. A estos efectos, cuando se trate de rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, se tomarán cinco años.*

*Reglamentariamente se fijará la cuantía del salario medio anual, teniendo en cuenta las estadísticas del Impuesto sobre el conjunto de los contribuyentes en los tres años anteriores.»*

*Por su parte, la disposición transitoria duodécima de la citada Ley 55/1999, establece que la modificación anterior resulte de aplicación a los rendimientos devengados desde el día 1 de octubre de 1999, y, que la cuantía del salario medio correspondiente a 1999 será 2.500.000 pesetas. La cuantía anual de 2.500.000 será aplicable durante el año 2000, a efectos de practicar la correspondiente retención a cuenta, mientras no se apruebe uno superior mediante la correspondiente norma reglamentaria.*

*De acuerdo con lo que precede, una vez determinado que el periodo de generación es mayor de 2 años, la cuantía máxima de la renta que podrá beneficiarse de la reducción del 30 por 100 será el resultado de multiplicar el número de años de generación por 2.500.000. El exceso, en su caso, se integrará en la base imponible sin que resulte de aplicación la reducción del 30 por 100.*

*\* **Fecha:** 28/04/2000*

*\* **Número de consulta:** 1256-00*

*\* **Descripción sucinta de los hechos:** La empresa para la que trabajaba el consultante tenía suscritos dos seguros colectivos de vida, de carácter anual renovable, que garantizaban a sus trabajadores, según el compromiso acordado en convenio colectivo, la percepción de un capital en caso de fallecimiento o invalidez absoluta y permanente de los trabajadores.*

*El pago de las primas corresponde en uno de los seguros a la empresa y a los trabajadores (deducción en nómina) y en el otro seguro exclusivamente a la empresa.*

*Desde el año 1990, se recoge en el convenio colectivo que "el personal asegurado que lo desee podrá percibir por cuenta de la empresa, al producirse su jubilación, el 50 por 100 del capital asegurado causando en ese momento baja en el seguro colectivo de vida".*

*El 4 de noviembre de 1999 el consultante se jubila y hace uso de la opción establecida en el convenio colectivo, recibiendo un capital equivalente al 50 por 100 del capital asegurado, a través de otra compañía de seguros distinta a las de los seguros originarios, que deriva de un contrato de seguro colectivo de rentas suscrito por la empresa, con fecha de efecto 4 de noviembre de 1999, y que garantiza el pago del capital percibido por el trabajador asegurado.*

**\* Cuestión planteada:** Régimen fiscal aplicable, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al capital recibido.

**\* Contestación:** En primer lugar, hay que señalar que los seguros anuales renovables se caracterizan porque no otorgan derecho de rescate al tomador y su cobertura queda extinguida, de no producirse el evento, por el simple transcurso del periodo para el que fueron contratados. Por consiguiente, la posibilidad de renunciar al derecho a estar incluido en la póliza de seguro colectivo a cambio de una compensación económica no se puede asimilar al ejercicio del derecho de rescate del seguro.

Por otra parte, el artículo 16 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias, establece lo siguiente:

«1. Se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas. (...)».

Por consiguiente, la percepción de una cantidad de dinero por la renuncia al seguro colectivo constituirá para el trabajador un rendimiento dinerario del trabajo, sometido plenamente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Por lo que se refiere a la forma de integración de dicho rendimiento, el artículo 17.2.a) de la Ley 40/1998, establece una reducción del 30 por 100 para los rendimientos íntegros del trabajo con periodo de generación conocido y superior a dos años que no se obtengan de forma periódica y recurrente y para aquéllos que no tengan un periodo de generación conocido pero que se consideren notoriamente irregulares.

En concreto, el artículo 10.1.e) del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establece que se considerarán rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular, cuando se imputen en un único periodo impositivo, entre otras, «las cantidades satisfechas en compensación o reparación de complementos salariales, pensiones o anualidades de duración indefinida o por la modificación de las condiciones de trabajo».

En consecuencia, la cantidad a percibir por el trabajador por su renuncia a la póliza de seguro colectivo será objeto de una reducción del 30 por 100 siempre y cuando se impute a un único periodo impositivo.

Por último, cabe señalar que, como tal rendimiento del trabajo, la cantidad percibida por el trabajador estará sujeta a retención a cuenta, que deberá practicar la entidad pagadora. En este sentido, hay que tener en cuenta que, conforme con el artículo 78.3 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, para calcular el tipo de retención aplicable, una vez calculada la cuantía total de las retribuciones de trabajo, se minorará, entre otros importes, en las reducciones previstas en el artículo 17.2 de la Ley del impuesto.

**\* Fecha:** 06/06/2000

**\* Número de consulta:** 1872-00

**\* Descripción sucinta de los hechos:** En 1984 la entidad consultante fue autorizada por el Departamento de Trabajo de la Generalitat al traslado de sus trabajadores desde Hospitalet de Llobregat y Viladecans a Valls (Tarragona). El traslado fue objeto de recursos por parte de los trabajadores, dictando el Tribunal Supremo sentencia definitiva (26.09.97) que confirmaba otra anterior del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en la que se dejaba sin efecto la autorización del traslado por lo que éste pasaba a tener la condición legal de injustificado.

Como consecuencia de lo anterior, la empresa pacta con los trabajadores afectados una indemnización por los daños y perjuicios producidos por el traslado injustificado. Indemnización que se cuantifica en 180.000.000 ptas. distribuidas en cinco años y con devengo de intereses.

**\* Cuestión planteada:** Teniendo en cuenta que la indemnización se abona tanto a empleados que aún están en la empresa como a los que optaron por extinguir el contrato como consecuencia del traslado, se pregunta sobre la calificación en el IRPF de la indemnización y su sometimiento a retención.

**\* Contestación:** Con la amplia configuración del artículo 16.1 de la Ley del Impuesto, procede calificar como rendimientos del trabajo la indemnización por los daños y perjuicios causados por el traslado declarado judicialmente injustificado y los intereses derivados del aplazamiento en el pago de la indemnización. Calificación ésta que procede tanto respecto a los trabajadores que todavía permanecen en la empresa como a los que optaron por la extinción del contrato como consecuencia del traslado, pues en ambos casos la indemnización deriva de la relación laboral que vincula o vinculaba a empresa y empleados.

Por otra parte, el hecho de que la indemnización se distribuya en cinco años comporta que la misma no tenga la consideración de rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, pues si bien tal consideración es posible respecto a "las cantidades satisfechas por la empresa a los empleados con motivo del traslado a otro centro de trabajo..." (Art. 10.1, Reglamento IRPF), el

propio texto reglamentario exige además que se imputen en un único período impositivo. Por tanto, no resulta aplicable la reducción del 30 por 100 que el artículo 17.2.a) de la Ley del Impuesto establece para los rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.

En cuanto a la retención aplicable, su determinación vendrá dada por el procedimiento general que para calcular las retenciones sobre rendimientos del trabajo se establece en el artículo 77 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

\* **Fecha:** 24/10/2000

\* **Número de consulta:** 2027-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Se perciben ingresos anuales como consecuencia de la suspensión del contrato de trabajo, establecida al amparo de lo dispuesto en el artículo 45.1.a) del Estatuto de los Trabajadores.

\* **Cuestión planteada:** - Procedencia o no de la aplicación de la reducción del 30 por 100.

\* **Contestación:** Al respecto debe señalarse lo siguiente:

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 17.2.a) de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, procederá la aplicación de una reducción del 30 por 100 sobre los rendimientos íntegros del trabajo cuando concurra una de las dos circunstancias siguientes:

a) Cuando los rendimientos tengan un período de generación superior a dos años, siempre que no se obtengan de forma periódica o recurrente.

b) O bien cuando se trate de aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.

Procede, pues, analizar si el supuesto planteado por el consultante tiene cabida en una de estas dos modalidades.

En primer lugar debe descartarse la existencia de un período de tiempo previo y ligado a la antigüedad en la empresa durante el que se fuera generando el derecho a percibir una determinada indemnización, pues lo que se pacta en el momento de la suspensión acordada de la relación laboral es el abono mensual de unas cantidades durante el tiempo -se supone- que le resta a éste para la edad de 60 años o de 65 años -no se dice nada al respecto- de manera que las citadas cuantías mensuales claramente vienen a compensar, en la parte acordada a los salarios dejados de percibir en ese período de tiempo.

En definitiva, los derechos económicos derivados de la suspensión de la relación laboral pactada de mutuo acuerdo no se han ido consolidando durante el tiempo que duró la relación laboral, sino que nacen ex-novo a raíz del acuerdo realizado entre las partes para llevar a cabo dicha suspensión, en los términos indicados.

Tampoco en este caso es posible la calificación de estas cantidades mensuales como renta obtenida de forma notoriamente irregular en el tiempo, pues el artículo 10.1.f) del Reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 214/1999, de 9 de febrero, incluye entre los rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo a las «cantidades satisfechas por la empresa a los trabajadores por la resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral», precepto éste que, como claramente puede observarse, se refiere a supuestos de «extinciones de relaciones laborales» y no, a casos de «suspensiones de contratos de trabajo» y se perciban de una sola vez.

En conclusión los importes percibidos mensualmente por el interesado hasta el cumplimiento de la edad de 60 años o de 65 años -se insiste en que se desconoce este dato-, como consecuencia de la suspensión por mutuo acuerdo de la relación laboral, no podrán ser objeto de la reducción del 30 por 100 prevista en el artículo 17.2.a) de la Ley 40/1998.

\* **Fecha:** 08/11/2000

\* **Número de consulta:** 2099-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** La entidad consultante ha aprobado un sistema de retribución variable excepcional para sus empleados (Bonus) con las siguientes características:

- El Bonus retribuye un período de tiempo 1997-2002, ambos inclusive, y su cuantía total quedará fijada definitivamente en el año 2003. Dicha cuantía será un porcentaje sobre la retribución variable ordinaria percibida por cada empleado en el mismo período.

- Los empleados recibirán el pago del Bonus en el año 2003, si bien, con carácter general, recibirán dos entregas a cuenta del mismo, la primera en marzo de 1999 -consistirá en un porcentaje sobre la retribución variable cobrada por el empleado en los años 1997 y 1998- y la segunda en marzo del año 2001 - un porcentaje sobre la retribución variable cobrada por el empleado en los años 1999 y 2000-. El pago final a cobrar en el año 2003 se cifra en el valor definitivo del Bonus del que se detraerán las entregas a cuenta del mismo recibidas con anterioridad.

- Opcionalmente cada empleado podrá optar por percibir un único pago a cuenta en el año 1999 y el pago final en el año 2003.

**\* Cuestión planteada:** Aplicación de la reducción del 30 por 100 prevista en el artículo 17.2.a) de la Ley del Impuesto.

**\* Contestación:** De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 17.2.a) de la Ley del Impuesto, los rendimientos que inicialmente pudieran tener el carácter de rendimiento con un periodo de generación superior a dos años perderán la reducción del 30 por 100 si se trata de retribuciones que se devengan con una periodicidad determinada, o que tienden a repetirse en el tiempo, aunque no coincida el espacio de tiempo entre una y otra retribución.

La finalidad de esta norma es la de impedir la aplicación de la reducción del 30 por 100 a rendimientos que, aún cuando puedan transcurrir varios años hasta que puedan resultar exigibles, una vez producida ésta, se obtengan con una periodicidad tal que quepa considerar que, de hecho, su obtención es regular en el tiempo, sin presencia del elemento de excepcionalidad u ocasionalidad necesarios para que resulte de aplicación la citada reducción del 30 por 100.

En línea con esta finalidad, deben tenerse en cuenta los siguientes aspectos en la interpretación de esta norma:

1º. La valoración de si un rendimiento se obtiene de forma periódica o recurrente puede efectuarse tanto a priori, si las retribuciones ya están así inicialmente fijadas, como a posteriori, si una vez percibidas las retribuciones, los hechos demuestran que éstas se repitieron en el tiempo, sin más límite temporal que la existencia de un plazo suficientemente dilatado, de tal manera que no quepa apreciar que para el trabajador se convierte en una fórmula retributiva normal.

2º. Para la correcta valoración de si un rendimiento tiende a reproducirse en el tiempo no debe confundir la forma o denominación bajo la cual se satisface esta retribución, pues ya se trate de bonos de antigüedad, entrega de acciones, primas por el cumplimiento de objetivos ...etc, sino que debe atenderse a la concurrencia de las circunstancias que permiten apreciar que el trabajador obtiene, con independencia de la forma, estas retribuciones de forma regular o periódica.

Igualmente, el artículo 10.2 del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero (BOE del 9), señala que cuando los rendimientos del trabajo con un periodo de generación superior a dos años se perciban de forma fraccionada, sólo será aplicable la reducción del 30 por 100 en caso de que el cociente resultante de dividir el número de años de generación, computados de fecha a fecha, entre el número de periodos impositivos de fraccionamiento, sea superior a dos años.

De acuerdo con lo que antecede, cabe efectuar las siguientes distinciones:

a.- Empleados que perciben pagos a cuenta en marzo de 1999 y marzo de 2001.

En estos supuestos, el periodo de generación de cada rendimiento será el correspondiente al número de años transcurridos desde el inicio de cada periodo de liquidación hasta el fin del mismo: 1 de enero de 1997 a 31 de diciembre de 1998; 1 de enero de 1999 a 31 de diciembre de 2000 y 1 de enero de 2001 a 31 de diciembre de 2002. Consecuentemente, al no ser el periodo de generación superior a dos años, no resultará de aplicación la reducción del 30 por 100.

No obstante, hay que señalar que si el sistema de retribución variable se aprobó con posterioridad al 1 de enero de 1997, aunque el periodo de cálculo de la renta abarque desde ese momento, el de generación de la misma únicamente comprenderá desde la fecha de aprobación del mismo.

b.- Empleados que optaron por percibir un único pago a cuenta en marzo de 1999.

En este caso, el periodo de generación del primer pago a cuenta no es superior a dos años (1 de enero de 1997 a 31 de diciembre de 1998). El periodo de generación del segundo pago a cuenta sí será superior a dos años (1 de enero de 1999 a 31 de diciembre de 2002), pero en este caso estaríamos en presencia de un rendimiento que, como se ha señalado anteriormente, se obtiene de forma recurrente o periódica, de tal forma que tampoco resultaría de aplicación la reducción del 30 por 100.

En este supuesto cabe reproducir íntegramente lo señalado respecto de la forma de determinar el periodo de generación en el caso de que el sistema de retribución variable se hubiera aprobado en una fecha posterior al 1 de enero de 1997.

**\* Fecha:** 20/11/2000

**\* Número de consulta:** 2186-00

**\* Descripción sucinta de los hechos:** De acuerdo a Convenio Colectivo, se contempla una garantía social, consistente en pagar a 5 trabajadores cada año, los gastos de estancia con su familia durante 15 días en un hotel.

Los cinco trabajadores se eligen cada año en función de los años que llevan trabajando en la empresa y de la edad.

El premio se puede disfrutar en especie o, en su caso, a petición del interesado cobrando determinada cantidad.

**\* Cuestión planteada:** - Consideración de la Renta que se satisface de regular o irregular.

**\* Contestación:** A tenor de los términos del escrito de consulta parece inferirse que, la garantía social establecida en el Convenio Colectivo de la empresa, consistente en el abono de los gastos de estancia del trabajador y su familia durante quince días en un hotel, es un derecho de los trabajadores consolidado en el tiempo, y el mismo, cabe suponer, se va haciendo efectivo para cada trabajador por una sola vez, según determinado turno de rotación en función de los años que lleva trabajando el empleado en la empresa y de la edad, por lo que debe concluirse sobre la procedencia de la aplicación del porcentaje de reducción del 30 por 100 prevista en el artículo 17-2-a) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al entender que en el presente caso se cumplen los requisitos previstos en el citado precepto.

**\* Fecha:** 28/11/2000

**\* Número de consulta:** 2300-00

**\* Descripción sucinta de los hechos:** La entidad consultante ha despedido al director general de una entidad a la que recientemente ha absorbido. La indemnización se ha fijado de común acuerdo, incluyendo el valor asignado a un fondo interno para pensiones, cuya titularidad correspondía a la entidad.

**\* Cuestión planteada:** Tratamiento fiscal de la indemnización satisfecha, atendiendo a lo previsto en el artículo 1.cinco de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social.

**\* Contestación:** El artículo 1.cinco de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, ha dado nueva redacción al artículo 17.2.a) de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias, estableciendo lo siguiente:

«2. Como regla general, los rendimientos íntegros se computarán en su totalidad, excepto que les sea de aplicación alguna de las reducciones siguientes:

a) El 30 por 100 de reducción, en el caso de rendimientos que tengan un período de generación superior a dos años y que no se obtengan de forma periódica o recurrente, así como aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.

El cómputo del período de generación, en el caso de que estos rendimientos se cobren de forma fraccionada, deberá tener en cuenta el número de años de fraccionamiento, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

La cuantía del rendimiento sobre la que se aplicará la reducción del 30 por 100 no podrá superar el importe que resulte de multiplicar el salario medio anual del conjunto de los declarantes en el IRPF por el número de años de generación del rendimiento. A estos efectos, cuando se trate de rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, se tomarán cinco años.

Reglamentariamente se fijará la cuantía del salario medio anual, teniendo en cuenta las estadísticas del impuesto sobre el conjunto de los contribuyentes en los tres años anteriores.»

Este artículo incorpora un límite a la cuantía del rendimiento sobre la que se puede aplicar la citada reducción del 30 por ciento. En concreto ese límite depende del número de años de generación del rendimiento, con la regla específica para el caso de los rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, en que se tomarán cinco años.

A estos efectos ha de acudir al artículo 10.1 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 214/1999, de 9 de febrero, que señala que:

«1. A efectos de la aplicación de la reducción prevista en el artículo 17.2.a) de la Ley del Impuesto, se consideran rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, exclusivamente, los siguientes, cuando se imputen en un único período impositivo:

(...)

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

Del análisis conjunto de ambos preceptos se deduce que el importe total de la indemnización percibida (incluyendo el valor pactado del fondo interno al que se refiere la consulta) se considera rendimiento del trabajo obtenido de forma notoriamente irregular en el tiempo.

Por ello, resultará aplicable la reducción del 30 por ciento prevista en el artículo 17.2.a) a aquella parte que no exceda de multiplicar por cinco el importe del salario medio anual del conjunto de los declarantes en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (fijado para el año 1999, de acuerdo con la disposición transitoria decimosegunda de la propia Ley 55/1999, en 2.500.000 pesetas -15.025,30 euros). Sobre tales cantidades deberá practicarse la correspondiente retención a cuenta, de acuerdo con el artículo 82 de la Ley y los artículos 75 y siguientes del Reglamento.

**\* Fecha:** 11/12/2000

**\* Número de consulta:** 0043-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** La entidad consultante pertenece a un grupo de empresas, cuya matriz es una sociedad residente en el extranjero. Esta entidad, concede opciones de compra sobre sus acciones a los empleados del grupo a nivel mundial.

Las opciones de compra son concedidas a todos los empleados que cumplan los objetivos fijados para cada ejercicio, de tal forma que existen empleados que han recibido opciones de compra varios años consecutivos, otros que sólo los han recibido en varios años alternos, otros en alguna ocasión y otros que nunca.

No existe ninguna obligación contractual que obligue a la empresa a conceder las opciones de compra, sino que es una facultad de la empresa conceder o eliminar este tipo de incentivo.

**\* Cuestión planteada:** 1.- Si por el hecho de que la empresa no esté obligada a conceder anualmente opciones de compra a los empleados del grupo, determina que el rendimiento derivado del ejercicio de la misma puede beneficiarse de la reducción del 30 por 100 prevista en el artículo 17.2.a) de la Ley del Impuesto.

2.- Si el hecho de que en determinados ejercicios algunos empleados no hubieran obtenido opciones de compra por no cumplir los requisitos establecidos, determina que el rendimiento derivado del ejercicio de las opciones de compra puede beneficiarse de la reducción del 30 por 100 prevista en la Ley del Impuesto.

Las opciones de compra sólo pueden ser ejercitadas una vez transcurridos cinco años desde su concesión, y siempre y cuando el trabajador continúe prestando sus servicios en alguna empresa del grupo o se hubiera jubilado prestando sus servicios para el grupo. Una vez transcurrido el plazo de cinco años, el trabajador dispone de otro plazo de cinco años para ejercer la opción de compra.

Adicionalmente, la matriz del grupo de empresas otorgó en 1991, a todos los empleados del grupo la opción de compra de cien acciones, como consecuencia del centenario de la empresa, plan denominado "Centenario"; en 1993, se otorgaron otras trescientas opciones de compra como consecuencia del plan denominado "Participación", para celebrar la fusión de la empresa con la compañía Medco.

**\* Contestación:** De acuerdo con lo dispuesto en los artículos 16 y 43 de la ley del Impuesto, la concesión de opciones de compra de acciones de una empresa a los empleados de la misma o de otras entidades del grupo por su condición de tales, es calificable de rendimiento del trabajo en especie.

Por otra parte, dado que la opción de compra es intrasmisible, la retribución en especie se devengará al tiempo de ejercitarse la opción y adquirirse la acción.

La valoración de esta retribución en especie debe efectuarse de acuerdo con lo previsto en el artículo 44.1 de la Ley del Impuesto, siendo igual a la diferencia entre el valor de la cotización de la acción el día de ejercicio de la opción y la cantidad satisfecha por el trabajador.

En lo referente a la aplicación de la reducción del 30 por 100 prevista en el artículo 17.2.a) de la Ley del Impuesto, hay que tener en cuenta lo siguiente:

Dicho precepto, establece que los rendimientos íntegros del trabajo se computarán en su totalidad, excepto, para el caso que nos ocupa, que les sea de aplicación la reducción siguiente:

"El 30 por 100 de reducción, en el caso de rendimientos que tengan un período de generación superior a dos años y que no se obtengan de forma periódica o recurrente, así como aquéllos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.

El cómputo del período de generación, en el caso de que estos rendimientos se cobren de forma fraccionada, deberá tener en cuenta el número de años de fraccionamiento, en los términos que reglamentariamente se establezcan."

La Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social (BOE del 30), ha dado una nueva redacción al artículo 17.2.a) añadiendo lo siguiente:

"La cuantía del rendimiento sobre la que se aplicará la reducción del 30 por 100 no podrá superar el importe que resulte de multiplicar el salario medio anual del conjunto de los declarantes por el IRPF por el número de años de generación del rendimiento. A estos efectos, cuando se trate de rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, se tomarán cinco años.

Reglamentariamente se fijará la cuantía del salario medio anual, teniendo en cuenta las estadísticas del impuesto sobre el conjunto de los contribuyentes en los últimos tres años."

Esta modificación es aplicable a los rendimientos devengados desde el día 1 de octubre de 1999. El salario medio correspondiente a 1999 es 2.500.000 pesetas (disposición transitoria duodécima de la Ley 55/1999).

De acuerdo con este precepto, los rendimientos que inicialmente pudieran tener el carácter de rendimiento con un período de generación superior a dos años perderán la reducción del 30 por 100 si se trata de retribuciones que se devengan con una periodicidad determinada, o que tienden a repetirse en el tiempo, aunque no coincida el espacio de tiempo entre una y otra retribución.

Ahora bien, el artículo 10.3 del Reglamento del IRPF, aprobado por el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero (BOE del 9), define un supuesto específico en el que cabe considerar que los rendimientos tienen

un período de generación superior a dos años y no se obtienen de forma periódica o recurrente: se trata de los rendimientos derivados del ejercicio de opciones de compra de acciones o participaciones cuando sólo puedan ejercitarse transcurridos más de dos años desde su concesión y, además, no se concedan anualmente.

Con esta norma, el Reglamento posibilita la aplicación de la reducción del 30 por 100 a los rendimientos íntegros derivados del ejercicio de opciones de compra que tengan un período de generación superior a dos años, siempre y cuando no se reconozca al trabajador la posibilidad de resultar beneficiario de la concesión de las opciones de compra con una periodicidad anual, es decir, que la posibilidad de resultar beneficiario de la concesión de opciones de compra se produzca, al menos, en años alternos.

En el caso consultado el plan de opciones de compra de acciones otorga a los empleados afectados la posibilidad de resultar beneficiarios del mismo anualmente, aunque sea posible que, por no cumplirse los requisitos y condiciones establecidos en el plan, la concesión pueda producirse en años alternos. En consecuencia, el rendimiento del trabajo en especie derivado del ejercicio de las opciones de compra no se beneficiará de la reducción del 30 por 100.

En lo que se refiere al rendimiento del trabajo derivado del ejercicio de las opciones de compra otorgadas a los trabajadores en el marco del plan "Centenario" y del plan "Participación", cabe señalar que al estar en presencia de una fórmula de retribución extraordinaria, ajena a las otras opciones de compra a las que se ha hecho referencia en ésta contestación, por lo que la aplicación de lo previsto en el artículo 10.3 del Reglamento del Impuesto debe realizarse de forma independiente en estos casos de los anteriores; de esta forma sí resultará de aplicación la reducción del 30 por 100.

\* **Fecha:** 12/01/2001

\* **Número de consulta:** 0179-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante ostentó el cargo de Director General en determinada entidad financiera, hasta el día 2 de febrero de 1977 en que fue apartado del mismo, resolviéndose la relación laboral el 22 de diciembre de 1979.

Según Acuerdo del Consejo de Administración de la indicada entidad, en fecha 14 de junio de 2000, se le reconoce una compensación vitalicia, no de tipo laboral, sino por dignidad, cifrada en seis millones de pesetas anuales.

\* **Cuestión planteada:** Tratamiento a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

\* **Contestación:** La compensación económica cifrada en la cantidad de seis millones de pesetas anuales que se establece con carácter vitalicio en favor del interesado, según Acuerdo tomado por el Consejo de Administración de la entidad financiera, en fecha 14 de junio de 2000, y documento suscrito por ambas partes en ejecución del citado Acuerdo, en 10 de julio del mismo año, están sujetas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, como rendimientos del trabajo, de conformidad con lo previsto en el artículo 16.1 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, reguladora de dicho Impuesto.

Como tales rendimientos del trabajo, a efectos de su liquidación deberán computarse por su importe total, conforme dispone, con carácter general, el artículo 17.2 de la Ley 40/1998, sin que sea de aplicación al caso la reducción del 30 por 100 establecida en la letra a) del citado apartado, al no cumplirse las condiciones establecidas para ello, que serían:

a) Que los rendimientos tengan un período de generación superior a dos años, y que no se obtengan de forma periódica o recurrente, y

b) O bien que se trate de aquéllos que se clasifiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, y que se imputen en un único período impositivo.

\* **Fecha:** 02/02/2001

\* **Número de consulta:** 0282-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** En el expediente de regulación de empleo de XXXSA (nº expediente 233/92), aprobado por resolución de la Dirección General de Trabajo de 4 de febrero de 1993, se contemplaba, para los trabajadores acogidos a prejubilación, determinados complementos:

1º. Complementos satisfechos por la empresa:

Mensualmente, la empresa ha venido abonando unos importes para complementar las prestaciones por desempleo y las ayudas equivalentes a la jubilación anticipada, hasta alcanzar el 79% de la remuneración bruta que percibían los trabajadores cuando se encontraban en activo. Estos importes se perciben hasta cumplir los 65 años de edad.

2º. Ayudas previas a la jubilación ordinaria, regulada en la Orden del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social de 5 de octubre de 1994, financiadas en el 60 por 100 por la empresa y en el 40 por 100 con cargo a los Presupuestos Generales del Estado o de la Comunidad Autónoma.

3°. Al cumplir la edad de 65 años, la empresa satisface una indemnización a tanto alzado cuyo importe se calcula en función de su retribución, edad y año de salida.

En la actualidad, la empresa va a proceder a dar cumplimiento a lo previsto en la disposición transitoria decimocuarta de la Ley 30/1995, de tal forma que los pagos que hasta el momento venía realizando la propia XXXSA, van a ser realizados por una compañía de seguros.

\* **Cuestión planteada:** Aplicación de la reducción del 30 por 100 a las cantidades que se perciban a partir de la exteriorización.

\* **Contestación:** No obstante lo previsto en el artículo 17.2.e) de la Ley del Impuesto y aún tratándose de las prestaciones previstas en el artículo 16.2.a) de la Ley del Impuesto, en el supuesto a que se refiere la citada disposición adicional trigésima quinta de la Ley 14/2000, es decir, que se exterioricen las prestaciones derivadas de un expediente de regulación de empleo que hasta ese momento -la exteriorización- se venían haciendo efectivas con cargo a fondos internos de la propia empresa, a las cantidades percibidas a partir de 1 de enero de 2001, procederá aplicar la reducción del 30 por 100 si con anterioridad a la exteriorización las mismas -de los complementos mensuales que venía satisfaciendo la propia empresa y de la cantidad a tanto alzado a percibir al cumplir los 65 años-, tenían derecho a la aplicación de dicha reducción al tener un período de generación superior a dos años.

\* **Fecha:** 14/02/2001

\* **Número de consulta:** 0296-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante llegó a un acuerdo con su empresa, perteneciente al sector de la Banca Privada, mediante el cual se extingue su relación laboral pasando a la situación de «prejubilado».

Como consecuencia de lo anterior, percibe determinadas cantidades, variables según el año, hasta cumplir la edad de 65 años.

\* **Cuestión planteada:** Aplicación de la reducción del 30 por 100 a los rendimientos de trabajo citados.

\* **Contestación:** Procede analizar si el supuesto planteado por el consultante tiene cabida en una de las dos modalidades contempladas en el artículo 17.2.a) de la ley del Impuesto.

En primer lugar debe descartarse la existencia de un período de tiempo previo y ligado a la antigüedad en la empresa durante el que se fuera generando el derecho a percibir una determinada indemnización, pues lo que se pacta en el momento de la extinción acordada de la relación laboral es el abono mensual de unas cantidades equivalentes a un porcentaje del salario regulador del empleado en activo, durante el tiempo que le restaba a éste para la edad reglamentaria de jubilación (los 65 años) de manera que las citadas cuantías mensuales claramente vienen a compensar, en la parte acordada a los salarios dejados de percibir en ese período de tiempo.

En definitiva, los derechos económicos derivados de la extinción de la relación laboral pactada de mutuo acuerdo no se han ido consolidando durante el tiempo que duró la relación laboral, sino que nacen ex-novo a raíz del acuerdo realizado entre las partes para llevar a cabo dicha extinción, en los términos indicados.

Tampoco en este caso es posible la calificación de esas cantidades mensuales como renta obtenida de forma notoriamente irregular en el tiempo, pues si bien el artículo 10.1.f) del Reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 214/1999, de 9 de febrero, incluye entre los rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo a las "cantidades satisfechas por la empresa a los trabajadores por la resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral", exige, como requisito imprescindible para dicha calificación, que los correspondientes rendimientos se imputen en un único período impositivo, circunstancia que no concurre en el presente caso.

En conclusión los importes percibidos mensualmente por el interesado hasta el cumplimiento de la edad de 65 años, como consecuencia de la resolución por mutuo acuerdo de la relación laboral que le unía con la empresa, no podrán ser objeto de la reducción del 30 por 100 prevista en el artículo 17.2.a) de la Ley 40/1998.

\* **Fecha:** 16/02/2001

\* **Número de consulta:** 0297-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** La entidad consultante viene abonando a algunos antiguos empleados suyos que fueron objeto de despidos improcedentes, las cantidades acordadas en el acto de conciliación ante el SEMAC. Estas cantidades son abonadas de una sola vez o en de forma fraccionada.

\* **Cuestión planteada:** 1ª.- Forma de cálculo del período de fraccionamiento.

2ª.- Si para el cálculo del tipo de retención deben tenerse en cuenta las cantidades abonadas por los empleados en virtud de los Convenios especiales con la Seguridad Social que tienen suscritos.

\* **Contestación:** 1ª.- Forma de cálculo del período de fraccionamiento.

De acuerdo con lo establecido en los artículos 7.e), 17.2.a) de la Ley del Impuesto y 10.2 de su texto reglamentario cabe extraer las siguientes conclusiones:

1ª. Las cantidades percibidas, una vez superado el límite exento a que se refiere el artículo 7.e) de la Ley 40/1998, se computarán por su importe total cuando su período de generación sea igual o inferior a dos años.

2ª. Las cantidades percibidas, una vez superado el límite exento a que se refiere el artículo 7.e) de la Ley 40/1998, en la medida que tengan un período de generación superior a dos años, se computarán como sigue:

a) Cuando el cociente resultante de dividir el número de años de generación, computados de fecha a fecha, entre el número de periodos impositivos de fraccionamiento, sea superior a dos, procederá practicar la reducción del 30 por 100 en los rendimientos íntegros a que se refiere el artículo 17.2.a) de la Ley 40/1998.

b) Por contra, cuando el cociente resultante de dividir el número de años de generación, computados de fecha a fecha, entre el número de periodos impositivos de fraccionamiento, sea igual o inferior a dos, los rendimientos íntegros habrán de computarse por su importe total.

Por otra parte, el artículo 17.2.a) de la Ley 40/1998, ha sido modificado por el artículo 1.cinco de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (BOE del 30 de diciembre), que ha añadido los siguientes párrafos:

«La cuantía de la reducción sobre la que se aplica a la reducción del 30 por 100 no podrá superar el importe que resulte de multiplicar el salario medio anual del conjunto de los declarantes en el IRPF por el número de años de generación del rendimiento. A estos efectos, cuando se trate de rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, se tomarán cinco años.

Reglamentariamente se fijará la cuantía del salario medio anual, teniendo en cuenta las estadísticas del Impuesto sobre el conjunto de los contribuyentes en los tres años anteriores.»

Por su parte, la disposición transitoria duodécima de la citada Ley 55/1999, establece que la modificación anterior resulte de aplicación a los rendimientos devengados desde el día 1 de octubre de 1999, y, que la cuantía del salario medio correspondiente a 1999 será 2.500.000 pesetas. Para el ejercicio 2000, la cuantía del salario medio ha quedado fijada en 2.600.000 pesetas, de acuerdo con lo previsto en el apartado 4 del artículo 10 del Reglamento del Impuesto, añadido por el Real Decreto 3472/2000, de 29 de diciembre (BOE del 30).

De acuerdo con lo que precede, una vez determinado que el período de generación es mayor de 2 años, la cuantía máxima de la renta que podrá beneficiarse de la reducción del 30 por 100 será el resultado de multiplicar el número de años de generación por 2.500.000 ó 2.600.000. El exceso, en su caso, se integrará en la base imponible sin que resulte de aplicación la reducción del 30 por 100.

2ª.- Si para el cálculo del tipo de retención deben tenerse en cuenta las cantidades abonadas por los empleados en virtud de los Convenios especiales con la Seguridad Social que tienen suscritos.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 78 del Reglamento del Impuesto, para la determinación de la base para calcular el tipo de retención, la entidad habrá de minorar de la cuantía total de las retribuciones, entre otros conceptos, las cotizaciones al convenio especial con la Seguridad Social, en la medida que se acrediten a la misma los importes correspondientes a dichas cotizaciones a la Seguridad Social.

\* **Fecha:** 16/02/2001

\* **Número de consulta:** 0479-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Al fallecimiento de su marido, la consultante ha venido percibiendo una renta vitalicia en concepto de complemento a la pensión de viudedad. Dicha renta era satisfecha por la empresa en la que trabajó su marido, en una cantidad determinada hasta alcanzar un determinado porcentaje del salario que percibía su cónyuge.

En 1999 se procede a la extinción de la renta vitalicia mediante el pago de una prestación en forma de capital. Dicho pago ha sido realizado por una compañía de seguros con la que la empresa había exteriorizado los compromisos adquiridos con los trabajadores.

\* **Cuestión planteada:** Tributación de la cantidad percibida.

\* **Contestación:** De acuerdo con lo establecido en el artículo 3.1.c) de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y el artículo 16.2.a) 5ª de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, están sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones las prestaciones por fallecimiento derivadas de los contratos de seguro colectivo que instrumentan los compromisos por pensiones asumidos por las empresas, en los términos previstos en la disposición adicional primera de la Ley 8/1987, de 8 de junio, de Regulación de Planes y Fondos de Pensiones.

Por otra parte, las cantidades a satisfacer por la propia empresa a un familiar de un empleado de la misma, por el fallecimiento de éste, es decir, las pensiones de viudedad abonadas con cargo a fondos

internos, debe calificarse de rendimiento del trabajo, tal y como establece el artículo 16.1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Teniendo en cuenta lo establecido en la disposición adicional primera de la Ley 8/1987, de 8 de junio, en la redacción dada por la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados y en el apartado 5 de la disposición transitoria decimoquinta de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, en la redacción dada por la Ley 40/1998, cabe señalar que la obligación de exteriorización de las prestaciones por viudedad causadas no altera el régimen de tributación de las mismas, mencionado con anterioridad, ya que las pensiones de viudedad iniciales se generaron al margen de cualquier contrato de seguro y, por ello, han estado sujetas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y no al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Si el cobro del pago único se imputa a un único período impositivo, se calificaría de rendimiento del trabajo notoriamente irregular, de acuerdo con lo previsto en el artículo 10.1.e) del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero.

\* **Fecha:** 06/03/2001

\* **Número de consulta:** 0482-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** A algunos trabajadores de la entidad consultante, cuya matriz es una entidad residente en el extranjero, se les ha concedido la posibilidad de recibir la diferencia del valor de cotización de las acciones de la empresa matriz en dos fechas diferentes. Dicho diferencial, se percibirá en metálico a partir del quinto año desde la comunicación de la concesión.

\* **Cuestión planteada:** Tributación de la cantidad a percibir.

\* **Contestación:** De acuerdo con los artículos 16 y 43 de la Ley del Impuesto, estamos en presencia de una retribución del trabajo, al derivar la misma del trabajo personal, y tener el carácter de dineraria, aunque la cuantificación de la misma se referencie a la diferencia de cotización de las acciones de la empresa matriz en dos fechas determinadas.

Respecto de la posible aplicación de la reducción del 30 por 100 prevista en el artículo 17.2.a) de la Ley del Impuesto, cabe señalar que al tratarse de una retribución cuyo derecho a su obtención se ha ido generando a lo largo de un período de tiempo superior a dos años, en principio, y siempre y cuando no se perciban este tipo de retribuciones de forma periódica o recurrente, tal y como señala el artículo 17.2.a) de la Ley, resultaría de aplicación la citada reducción.

La imputación temporal del rendimiento deberá realizarse al período impositivo en el que, de acuerdo con el artículo 14.1.a) de la Ley del Impuesto, el mismo sea exigible por su perceptor.

Finalmente, y en lo referente a la retención a cuenta, debe señalarse que, de acuerdo con lo previsto en los artículos 82.2 de la Ley del Impuesto y 71.2.a) de su Reglamento, es la entidad consultante la que debe practicar la correspondiente retención a cuenta del IRPF. Al mismo tiempo, debe tenerse en cuenta que, a la hora de determinar el tipo de retención aplicable a principios de año, el artículo 83.1 de la Ley del Impuesto (modificado por el artículo 35 de la Ley 6/2000, de 13 de diciembre; BOE del 14) y el 78 del Reglamento, obligan a tener en cuenta la totalidad de las retribuciones que se vayan a satisfacer al contribuyente, incluidas las retribuciones variables previsibles, computando éstas últimas, como mínimo, salvo que concurren circunstancias que permitan acreditar de manera objetiva un importe inferior, las del año anterior.

Por otra parte, el artículo 81.2.3ª del Reglamento del Impuesto, obliga a regularizar el tipo de retención cuando se produzcan durante el año variaciones en la cuantía de las retribuciones o de los gastos deducibles que se hayan tenido en cuenta para la determinación del tipo de retención que venía aplicándose hasta ese momento.

De acuerdo con este precepto, procederá regularizar el tipo de retención cuando, por cualquier causa, se produzca durante el año una variación, al alza o a la baja, de las retribuciones que se hubiesen tenido en cuenta para fijar inicialmente el tipo de retención. En consecuencia, en el supuesto de que a principios de año existieran efectivamente causas objetivas para no incluir, en la base para calcular el tipo de retención, como retribuciones variables previsibles las que son objeto de la presente consulta, debe tenerse en cuenta que si a lo largo del año se perciben, por parte de los trabajadores, las mismas, la entidad consultante deberá proceder a regularizar el tipo de retención.

\* **Fecha:** 07/03/2001

\* **Número de consulta:** 0519-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante, que resultó afectado por el expediente de regulación de empleo nº 235/92, viene percibiendo una indemnización de forma fraccionada. El número de años trabajados en la empresa fue de 19,58, y el tiempo transcurrido entre la fecha de extinción de la relación laboral y la edad de jubilación reglamentaria es de 12,12 años.

**\* Cuestión planteada:** Aplicación de la reducción del 30 por 100 prevista en el artículo 17.2.a) de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias.

**\* Contestación:** Según dispone el artículo 17.2 de la Ley del Impuesto por regla general los rendimientos íntegros del trabajo deben computarse por su importe total. No obstante, y a los efectos que aquí interesan, procederá practicar una reducción del 30 por 100, de acuerdo con la letra a) del citado apartado, cuando los rendimientos tengan un período de generación superior a dos años y no se obtengan de forma periódica o recurrente.

Según matiza el precepto, cuando dichos rendimientos se cobren de forma fraccionada, el cómputo del período de generación deberá tener en cuenta el número de años de fraccionamiento, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

El desarrollo reglamentario se lleva a efecto por el artículo 10.2 del Reglamento del Impuesto, en virtud del cual, cuando los rendimientos del trabajo con un período de generación superior a dos años se perciban de forma fraccionada, sólo será aplicable la reducción del 30 por 100 prevista en el artículo 17.2.a) de la Ley del Impuesto, en caso de que el cociente resultante de dividir el número de años de generación, contados de fecha a fecha, entre el número de períodos impositivos de fraccionamiento, sea superior a dos. A estos efectos, el período de generación vendrá calculado de acuerdo con el tiempo durante el cual prestó sus servicios el trabajador en la empresa.

Por lo que se refiere a los períodos impositivos de fraccionamiento, hay que partir de la finalidad de la norma: conjugar los principios de progresividad y capacidad económica. Así, no puede olvidarse que estamos en presencia del cobro de una indemnización de forma fraccionada, es decir, que se considera que el contribuyente percibe una indemnización por despido a lo largo de varios períodos impositivos, debiendo tributar una vez que la suma de las cantidades percibidas exceda de la cuantía exenta. Pero este hecho no implica que a los efectos de determinar el número de períodos impositivos de fraccionamiento, para la aplicación de la reducción del 30 por 100, se deba desconocer este dato; de tal forma que hay que tener en cuenta todos y cada uno de los períodos impositivos en los que se percibe la indemnización, los rendimientos del trabajo, esté exenta o no.

Según el escrito de consulta la indemnización por despido se percibirá en 12,12 años; como se ha señalado anteriormente, el período de fraccionamiento es el número de períodos impositivos en los que se percibe la misma, no el número de años de fraccionamiento. Al carecer de más información no puede señalarse el número exacto de períodos impositivos de fraccionamiento, pero ya sean 12 ó 13, el cociente resultante de dividir el número de años de generación entre los períodos impositivos de fraccionamiento nunca será mayor de dos, por lo que en ningún caso procederá la aplicación de la reducción del 30 por 100.

**\* Fecha:** 13/03/2001

**\* Número de consulta:** 0885-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** Se perciben cantidades como consecuencia de la suspensión del contrato de trabajo, establecida al amparo de lo dispuesto en el artículo 45.1 del Estatuto de los Trabajadores.

**\* Cuestión planteada:** Si a las cantidades percibidas les es de aplicación la reducción del 30 por 100.

**\* Contestación:** Procede, pues, analizar si el supuesto planteado por el consultante tiene cabida en una de las dos modalidades contempladas en el artículo 17.2.a) de la Ley del Impuesto.

En primer lugar debe descartarse la existencia de un período de tiempo previo y ligado a la antigüedad en la empresa durante el que se fuera generando el derecho a percibir una determinada indemnización, pues lo que se pacta en el momento de la suspensión acordada de la relación laboral es el abono semestral de unas cantidades durante el tiempo que le restaba a éste para la edad de 60 años, de manera que las citadas cuantías semestrales claramente vienen a compensar, en la parte acordada a los salarios dejados de percibir en ese período de tiempo.

En definitiva, los derechos económicos derivados de la suspensión de la relación laboral pactada de mutuo acuerdo no se han ido consolidando durante el tiempo que duró la relación laboral, sino que nacen ex-novo a raíz del acuerdo realizado entre las partes para llevar a cabo dicha suspensión, en los términos indicados.

Tampoco en este caso es posible la calificación de estas cantidades como renta obtenida de forma notoriamente irregular en el tiempo, pues el artículo 10.1.f) del Reglamento del Impuesto, incluye entre los rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo a las «cantidades satisfechas por la empresa a los trabajadores por la resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral», precepto éste que, como claramente puede observarse, se refiere a supuestos de «extinciones de relaciones laborales» y no, a casos de «suspensiones de contratos de trabajo».

*La suspensión del contrato de trabajo, regulada en el artículo 45 del Estatuto de los Trabajadores, exonera a las partes de las obligaciones recíprocas de trabajar y retribuir el trabajo, mientras perdure la suspensión. Por tanto, la relación laboral se mantiene, esto es, no hay extinción de la misma y en consecuencia no estamos ante un supuesto de resolución por mutuo acuerdo de la relación laboral.*

*En conclusión los importes percibidos semestralmente por el interesado hasta el cumplimiento de la edad de 60 años, como consecuencia de la suspensión por mutuo acuerdo de la relación laboral, no podrán ser objeto de la reducción del 30 por 100 prevista en el artículo 17.2.a) de la Ley 40/1998.*

**\* Fecha:** 09/05/2001

**\* Número de consulta:** 0927-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** *El consultante, llegado el momento de la jubilación, a los 65 años, va a percibir una gratificación de la compañía en la que ha trabajado en los últimos 28 años en atención a la labor desempeñada en la misma.*

*Dicha gratificación no está regulada en el Convenio Laboral aplicable a la empresa y no existen precedentes en la misma. Tampoco se trata de una cantidad satisfecha para incentivar la jubilación, ni se deriva de un acuerdo para la resolución de la relación laboral.*

*Por otra parte, el consultante no tiene participación ni directa ni indirecta en la empresa en la que se jubila.*

**\* Cuestión planteada:** *Tratamiento fiscal de la gratificación obtenida por el consultante en el momento de la jubilación.*

**\* Contestación:** *Según establece el escrito de consulta, las gratificaciones percibidas en el momento de la jubilación no se derivan del Convenio Laboral, ni del contrato, sino que supone una retribución percibida por el trabajador excepcionalmente. Por lo tanto no tienen periodo de generación, sino que se generan en el momento de la jubilación*

*Por lo que respecta a si pueden o no calificarse como rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, de acuerdo con lo establecido en el artículo 10.1 del Reglamento del del Impuesto podemos determinar que las gratificaciones obtenidas en el momento de la jubilación, tampoco se incluyen dentro de los rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.*

*Dicho lo anterior, cabe concluir indicando que dichas gratificaciones que no se derivan del Convenio Laboral ni del contrato de trabajo y que tampoco se realizan para incentivar la jubilación ni para resolver de mutuo acuerdo la relación laboral se generan en el momento de la jubilación, por lo que no puede aplicarse ningún tipo de reducción y se incluirá entre los rendimientos del trabajo por su importe íntegro.*

**\* Fecha:** 18/05/2001

**\* Número de consulta:** 0942-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** *El consultante ha percibido en el año 2000, la cantidad de 23.384.342 ptas (140.542,73 euros) en concepto de renuncia a los complementos de pensiones a los que tendría derecho en el caso de jubilarse en la empresa en la que trabaja.*

**\* Cuestión planteada:** *Tributación de la cantidad percibida.*

**\* Contestación:** *Las cantidades percibidas como contraprestación económica en sustitución de los compromisos futuros de complementos a las pensiones de jubilación, viudedad y orfandad, deben calificarse como rendimiento del trabajo de acuerdo con lo previsto en el artículo 16.1 de la Ley del Impuesto.*

*A efectos de su integración en la parte general de la base imponible, debe señalarse que como regla general los rendimientos íntegros del trabajo se computan en su totalidad, excepto que les sea de aplicación alguna de las reducciones previstas en el artículo 17.2 de la Ley del Impuesto. Para la aplicación de dichas reducciones es preciso que se trate de rendimientos que tengan un periodo de generación superior a dos años y que no se obtengan de forma periódica o recurrente, o bien que se encuentren dentro de los supuestos calificados reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.*

*De acuerdo con lo previsto en la letra e) del artículo 10.1 del Reglamento del Impuesto debe concluirse que las cantidades objeto de la presente consulta podrán calificarse como notoriamente irregulares si se imputan a un único período impositivo.*

*Si las cantidades se califican de esta manera, resultará de aplicación la reducción del 30 por 100 prevista en la letra a) del artículo 17.2 de la Ley del Impuesto, pero debe tenerse en cuenta que la cuantía del rendimiento sobre la que se aplicará la reducción del 30 por 100 no podrá superar el importe que resulte de multiplicar el salario medio anual del conjunto de los declarantes en el IRPF por el número de años de generación del rendimiento.*

A estos efectos, como salario medio anual se tomará para el año 2000 la cantidad de 2.600.000 ptas (artículo 10.4 del Reglamento del Impuesto, añadido por el Real Decreto 3472/2000, de 29 de diciembre, -BOE del 30-), y al tratarse de rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, como periodo de generación, a estos exclusivos efectos, se tomarán cinco años.

\* **Fecha:** 21/05/2001

\* **Número de consulta:** 1058-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Como consecuencia del traslado del centro de trabajo a otra localidad se ha acordado el pago de una cantidad en concepto de indemnización por los gastos, tiempo, gastos de locomoción y transporte,... que el traslado les pueda generar. La cantidad fijada se podrá percibir en pago único o en dos pagas, una este año y la otra en el primer trimestre del próximo año.

Además, la empresa les pagará el abono transporte para que acudan al puesto de trabajo.

\* **Cuestión planteada:** Tratamiento fiscal de la compensación económica.

\* **Contestación:** Procede analizar si el supuesto planteado por el consultante tiene cabida en una de las dos modalidades comprendidas en el artículo 17.2.a) de la Ley del Impuesto.

En primer lugar debe descartarse la existencia de un periodo de tiempo previo y ligado a la antigüedad en la empresa durante el que se fuera generando el derecho a percibir una determinada indemnización, pues los importes a percibir como consecuencia del traslado del centro de trabajo no se han ido consolidando durante el tiempo que duró la relación laboral, sino que nacen ex-novo a raíz del acuerdo realizado entre las partes, en los términos indicados.

Por lo que respecta a la posible calificación de esas indemnizaciones como renta obtenida de forma notoriamente irregular en el tiempo, habrá que estar a lo determinado en el artículo 10.1.a) del Reglamento del Impuesto.

Cuando el traslado de puesto de trabajo a municipio distinto exija cambio de residencia, estarán exceptuadas de gravamen, en aplicación del artículo 8.2 del Reglamento del Impuesto anteriormente mencionado, las cantidades pagadas al trabajador correspondientes a gastos de locomoción y manutención del contribuyente y de sus familiares durante el traslado y a gastos de traslado de su mobiliario y enseres.

De acuerdo con las anteriores consideraciones, las cantidades percibidas por los trabajadores constituyen rendimientos del trabajo, plenamente sujetos, debiendo integrarse en la base imponible, teniendo en cuenta que:

1º. Si la indemnización por el traslado del centro de trabajo se percibe como una cantidad a tanto alzado imputable en un único periodo impositivo, procederá la reducción del 30 por 100 prevista en el artículo 17.2.a) de la Ley 40/1998, por tratarse de un rendimiento del trabajo obtenido de forma notoriamente irregular en el tiempo.

2º. Si dicha cantidad se percibiese en dos pagas, una este año y la otra en el primer trimestre del próximo año, no procederá practicar la reducción citada, al haberse imputado en más de un periodo impositivo.

Por lo que respecta al pago del abono transporte existente en la Comunidad de Madrid, por parte de la empresa, constituirá una retribución del trabajo en especie, en la medida en que se trata de entregas de bienes para uso particular del trabajador.

\* **Fecha:** 31/05/2001

\* **Número de consulta:** 1099-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante ha ejercitado en el año 2000 la totalidad de las opciones de compra que le fueron concedidas en los años 1993, 1994 y 1995.

\* **Cuestión planteada:** Aplicación de la reducción del 30 por 100 prevista en el artículo 17.2.a) de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias.

\* **Contestación:** A los efectos que ahora interesan, la aplicación de la reducción del 30 por 100 prevista en el artículo 17.2.a) de la Ley del Impuesto, cabe señalar que, como se indicó en la consulta de 12 de enero, el plan de opciones de compra de acciones otorga a los empleados afectados la posibilidad de resultar beneficiarios del mismo anualmente, aunque sea posible que, por no cumplirse los requisitos y condiciones establecidos en el plan, la concesión pueda producirse en años alternos. En consecuencia, el rendimiento del trabajo en especie derivado del ejercicio de las opciones de compra no se beneficiará de la reducción del 30 por 100.

No obstante, en lo que se refiere al rendimiento del trabajo derivado del ejercicio de las opciones de compra otorgadas a los trabajadores en el marco del plan "Centenario" y del plan "Participación", cabe señalar que al estar en presencia de una fórmula de retribución extraordinaria, ajena a las otras opciones de compra, por lo que la aplicación de lo previsto en el artículo 10.3 del Reglamento del

*Impuesto debe realizarse de forma independiente en estos casos de los anteriores; de esta forma si resultará de aplicación la reducción del 30 por 100.*

*\* Fecha: 04/06/2001*

*\* Número de consulta: 1455-01*

*\* Descripción sucinta de los hechos: El consultante se encuentra afectado por un expediente de regulación de empleo. La empresa se compromete a satisfacer indemnizaciones a cada trabajador afectado, hasta cumplir la edad de 65 años, en forma de complemento periódico a las prestaciones por desempleo y, en su caso, a las ayudas previas a la jubilación ordinaria, hasta completar el 100 por 100 de la retribución.*

*\* Cuestión planteada: Tratamiento fiscal a las cantidades percibidas y retención aplicable.*

*\* Contestación: De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 7.e) de la Ley del Impuesto, las indemnizaciones satisfechas en los supuestos de extinción del contrato de trabajo por causas económicas, técnicas, organizativas o de producción reguladas en el artículo 51 del Estatuto de los Trabajadores, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo, gozarán de exención en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas hasta el límite máximo de la indemnización establecida para estos casos en el apartado 8 mencionado artículo (veinte días de salario por año de servicio, prorrateándose por meses los períodos de tiempo inferiores a un año, con un máximo de doce mensualidades).*

*Según se describe en el escrito de consulta, las indemnizaciones derivadas del despido colectivo se satisfarán a cada trabajador afectado, hasta cumplir la edad de 65 años, en forma de complemento periódico a las prestaciones por desempleo y, en su caso, las ayudas previas a la jubilación ordinaria reguladas en la Orden Ministerial de 5 de octubre de 1994, con el objeto de completar el 100% de su salario; en consecuencia, dicha indemnización percibida en forma periódica por cada trabajador quedará sometida a tributación efectiva por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a partir del momento en que su importe acumulado supere el montante que goza de exención en virtud de lo previsto en el artículo 7.e) de la Ley 40/1998.*

*Una vez superada dicha magnitud, la calificación de las rentas constituidas por las prestaciones satisfechas por la empresa que superen los importes exentos se ajustará a lo siguiente.*

*Según dispone el artículo 17.2 de la Ley 40/1998, por regla general los rendimientos íntegros del trabajo deben computarse por su importe total. No obstante, y a los efectos que aquí interesan, procederá practicar una reducción del 30 por 100, según matiza la letra a) del citado apartado, cuando los rendimientos tengan un período de generación superior a dos años y no se obtengan de forma periódica o recurrente.*

*Según matiza el precepto, cuando dichos rendimientos se cobren de forma fraccionada, el cómputo del período de generación deberá tener en cuenta el número de años de fraccionamiento, en los términos que reglamentariamente se establezcan.*

*Además, la cuantía del rendimiento sobre la que se aplicará la reducción del 30 por 100 no podrá superar el importe que resulte de multiplicar el salario medio anual del conjunto de los declarantes en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por el número de años de generación del rendimiento.*

*El oportuno desarrollo reglamentario se lleva a efecto por el artículo 10.2 del Reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, en virtud del cual, cuando los rendimientos del trabajo con un período de generación superior a dos años se perciban de forma fraccionada, sólo será aplicable la reducción del 30 por 100 prevista en el artículo 17.2.a) de la Ley del Impuesto, en caso de que el cociente resultante de dividir el número de años de generación, contados de fecha a fecha, entre el número de períodos impositivos de fraccionamiento, sea superior a dos.*

*De acuerdo con los preceptos citados, cabe extraer las siguientes conclusiones:*

*1ª. Las cantidades percibidas, una vez superado el límite exento a que se refiere el artículo 7.e) de la Ley 40/1998, se computarán por su importe total cuando su período de generación sea igual o inferior a dos años.*

*2ª. Las cantidades percibidas, una vez superado el límite exento a que se refiere el artículo 7.e) de la Ley 40/1998, en la medida que tengan un período de generación superior a dos años, se computarán como sigue:*

*a) Cuando el cociente resultante de dividir el número de años de generación, computados de fecha a fecha, entre el número de períodos impositivos de fraccionamiento, sea superior a dos, procederá practicar la reducción del 30 por 100 en los rendimientos íntegros a que se refiere el artículo 17.2.a) de la Ley 40/1998, teniendo en cuenta el límite anteriormente señalado.*

*b) Por contra, cuando el cociente resultante de dividir el número de años de generación, computados de fecha a fecha, entre el número de períodos impositivos de fraccionamiento, sea igual o inferior a dos, los rendimientos íntegros habrán de computarse por su importe total.*

Todas las cantidades satisfechas por la empresa que, en virtud de lo establecido anteriormente, estén sujetas y no exentas al Impuesto, estarán sometidas al sistema de retenciones e ingresos a cuenta, cuyo cálculo se efectuará según lo dispuesto en los artículos 75 y siguientes del Reglamento del Impuesto.

En cuanto a las ayudas previas a la jubilación ordinaria, reguladas por Orden del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social de 5 de octubre de 1994, que adaptan el régimen de las anteriormente denominadas ayudas equivalentes a la jubilación anticipada, a los supuestos de reducción de plantilla para empresas en procesos de reestructuración, por las causas previstas en los artículos 51 y 52.c) del Estatuto de los Trabajadores, el Tribunal Supremo, en su Sentencia de 23 de marzo de 1995, reiterada por la de 9 de octubre de 1996, así como en la de 27 de febrero de 1997 (en la que se citan más sentencias), ha señalado que las ayudas equivalentes a la jubilación anticipada deben quedar sujetas al Impuesto sin que puedan gozar de exención y, en consecuencia, resulta aplicable el mismo tratamiento a las denominadas ayudas previas a la jubilación ordinaria, que deberán tributar como rendimientos del trabajo, sin que proceda aplicar la reducción prevista en el artículo 17.2.a) de la Ley 40/1998.

Igualmente, las prestaciones por desempleo están plenamente sujetas al Impuesto.

\* **Fecha:** 12/07/2001

\* **Número de consulta:** 1475-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Se perciben ingresos anuales como consecuencia de la suspensión del contrato de trabajo por «mutuo acuerdo», pasándose a la situación de «prejubilación».

\* **Cuestión planteada:** Calificación de regulares o irregulares de dichos rendimientos de trabajo.

\* **Contestación:** Procede, pues, analizar si el supuesto planteado por la consultante tiene cabida en una de las dos modalidades establecidas en el artículo 17.2.a) de la Ley del Impuesto.

En primer lugar debe descartarse la existencia de un periodo de tiempo previo y ligado a la antigüedad en la empresa durante el que se fuera generando el derecho a percibir una determinada indemnización, pues lo que se pacta en el momento de la suspensión acordada de la relación laboral es el abono semestral de unas cantidades durante el tiempo que le restaba a ésta para la edad de 65 años de manera que las citadas cuantías semestrales claramente vienen a compensar, en la parte acordada a los salarios dejados de percibir en ese periodo de tiempo.

En definitiva, los derechos económicos derivados de la suspensión de la relación laboral pactada de mutuo acuerdo no se han ido consolidando durante el tiempo que duró la relación laboral, sino que nacen ex-novo a raíz del acuerdo realizado entre las partes para llevar a cabo dicha suspensión, en los términos indicados.

Tampoco en este caso es posible la calificación de estas cantidades como renta obtenida de forma notoriamente irregular en el tiempo, pues el artículo 10.1.f) del Reglamento del Impuesto, incluye entre los rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo a las «cantidades satisfechas por la empresa a los trabajadores por la resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral», precepto éste que, como claramente puede observarse, se refiere a supuestos de «extinciones de relaciones laborales» y no, a casos de «suspensiones de contratos de trabajo».

En conclusión los importes percibidos semestralmente por la interesada hasta el cumplimiento de la edad de 65 años, como consecuencia de la suspensión por mutuo acuerdo de la relación laboral, no podrán ser objeto de la reducción del 30 por 100 prevista en el artículo 17.2.a) de la Ley 40/1998.

\* **Fecha:** 17/07/2001

\* **Número de consulta:** 1524-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Como consecuencia de las modificaciones introducidas en la Ley 4/1997, de 24 de marzo, de Sociedades Anónimas Laborales, por el artículo 34 de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social, la empresa se plantea pagar determinadas cantidades con las que compensar la exclusión limitada (prestación por desempleo y Fondo de Garantía Salarial) del Régimen General de la Seguridad Social a los socios trabajadores de la misma que ejerciendo funciones de dirección y gerencia resulten afectados.

\* **Cuestión planteada:** Posibilidad de aplicar la reducción del 30 por 100 regulada en el artículo 17.2.a) de la Ley 40/1998.

\* **Contestación:** Procede, pues, analizar si el supuesto planteado por el consultante tiene cabida en una de las dos modalidades contempladas en el artículo 17.2.a) de la Ley del Impuesto.

En primer lugar debe descartarse la existencia de un periodo de tiempo previo y ligado a la antigüedad en la empresa durante el que se fuera generando el derecho a percibir esa cantidad, pues lo que se satisface nace ex-novo, por mutuo acuerdo entre las partes, como consecuencia del cambio legislativo. Por tanto no puede entenderse que se ha ido produciendo, de forma paulatina, la generación del derecho a percibir tales cantidades, sino que nace en ese momento de conformidad con la voluntad de las partes.

*Tampoco en este caso es posible la calificación de estas cantidades como renta obtenida de forma notoriamente irregular al no corresponder a ninguno de los supuestos regulados en el artículo 10 del Reglamento del Impuesto. En particular, no puede entenderse, tal y como señala el consultante, que nos encontramos ante un supuesto de modificación de las condiciones de trabajo, puesto que éstas no se ven alteradas, limitándose la empresa a compensar, de forma voluntaria, por el cambio legislativo realizado. En conclusión todos los importes percibidos (tanto la mensualidad como el capital) no podrán ser objeto de la reducción del 30 por 100 prevista en el artículo 17.2.a) de la Ley 40/1998.*

**\* Fecha:** 23/07/2001

**\* Número de consulta:** 1588-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** *En el año 2000, y en virtud de sentencia judicial, el consultante percibe 5.438.173 ptas. (32.687, 61 €) en concepto de atrasos correspondientes a una pensión de incapacidad permanente total de la Seguridad Social.*

*El importe cobrado abarca desde 29 de mayo de 1998 hasta 31 de enero de 2000.*

**\* Cuestión planteada:** *Aplicación de la reducción del 30 por 100.*

**\* Contestación:** *Conforme con lo determinado en el artículo 14.2 y en la disposición final séptima de la Ley del Impuesto, los “atrasos” correspondientes a la pensión de incapacidad permanente total procederá imputarlos al período impositivo en el que la sentencia judicial haya adquirido firmeza.*

*Respecto a la reducción del 30 por 100, al no tratarse de ninguno de los supuestos calificados reglamentariamente como notoriamente irregulares, su aplicación sólo sería posible si su período de generación fuera superior a dos años, tal como exige el artículo 17.2.a) de la ley del Impuesto, circunstancia que no se produce en este caso, pues el período de generación (computado de fecha a fecha) es inferior a dos años.*

**\* Fecha:** 01/08/2001

**\* Número de consulta:** 1776-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** *La entidad consultante tiene previsto sustituir los compromisos por pensiones que mantiene con el personal jubilado hasta 1985 o sus beneficiarios, por el pago de una cantidad individualizada para cada uno de ellos.*

**\* Cuestión planteada:** *Tributación de los citados pagos.*

**\* Contestación:** *De acuerdo con lo establecido en el artículo 3.1.c) de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y el artículo 16.2.a) 5ª de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, están sujetas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas las prestaciones por jubilación derivadas de los contratos de seguro colectivo que instrumentan los compromisos por pensiones asumidos por las empresas, en los términos previstos en la disposición adicional primera de la Ley 8/1987, de 8 de junio, de Regulación de Planes y Fondos de Pensiones.*

*Por otra parte, las cantidades satisfechas por la propia empresa a un empleado de la misma, como complemento de la pensión de jubilación o invalidez, abonadas con cargo a fondos internos, debe calificarse de rendimiento del trabajo, tal y como establece el artículo 16.1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*

*Al mismo tiempo, la disposición adicional primera de la Ley 8/1987, de 8 de junio, en la redacción dada por la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados, establece que “los compromisos por pensiones asumidos por las empresas, incluyendo las prestaciones causadas, deberán instrumentarse, desde el momento en que se inicie el devengo de su coste, mediante contratos de seguro, a través de la formalización de un plan de pensiones o de ambos”.*

*La anterior previsión alcanza también a los compromisos contraídos por prestaciones causadas, que deberán ajustarse a lo previsto en la disposición adicional primera de la Ley 8/1987 dentro del plazo previsto en la normativa reguladora. A este respecto, habrá que estar a lo determinado en el apartado 5 de la disposición transitoria decimoquinta de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, en la redacción dada por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre.*

*Teniendo en cuenta lo anterior, cabe señalar que la obligación de exteriorización de las prestaciones por jubilación causadas no altera el régimen de tributación de las mismas, mencionado con anterioridad, ya que las mismas se generaron al margen de cualquier contrato de seguro y, por ello, han estado sujetas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y no al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.*

*En lo que se refiere al cobro del pago único, si el mismo se imputa a un único período impositivo, se calificaría de rendimiento del trabajo notoriamente irregular, de acuerdo con lo previsto en el artículo 10.1.e) del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, y resultando de aplicación la reducción del 30 por 100 prevista en el artículo 17.2.a) de la Ley del Impuesto, mientras que de imputarse a más de un período impositivo no resultaría de aplicación la citada reducción.*

**\* Fecha:** 28/09/2001

**\* Número de consulta:** 1815-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** La consultante viene percibiendo de la empresa en la que trabajó un complemento a la prestación de la Seguridad Social por invalidez absoluta.

La empresa, que va a proceder a exteriorizar sus compromisos por pensiones, le ha realizado una oferta para sustituir dichos complementos por un pago único.

**\* Cuestión planteada:** Tributación de dicha cantidad.

**\* Contestación:** De acuerdo con lo establecido en el artículo 3.1.c) de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y el artículo 16.2.a) 5ª de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, están sujetas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas las prestaciones por invalidez derivadas de los contratos de seguro colectivo que instrumentan los compromisos por pensiones asumidos por las empresas, en los términos previstos en la disposición adicional primera de la Ley 8/1987, de 8 de junio, de Regulación de Planes y Fondos de Pensiones.

Por otra parte, las cantidades satisfechas por la propia empresa a un empleado de la misma, como complemento de la pensión de jubilación o invalidez, abonadas con cargo a fondos internos, debe calificarse de rendimiento del trabajo, tal y como establece el artículo 16.1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Al mismo tiempo, la disposición adicional primera de la Ley 8/1987, de 8 de junio, en la redacción dada por la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados, establece que "los compromisos por pensiones asumidos por las empresas, incluyendo las prestaciones causadas, deberán instrumentarse, desde el momento en que se inicie el devengo de su coste, mediante contratos de seguro, a través de la formalización de un plan de pensiones o de ambos".

La anterior previsión alcanza también a los compromisos contraídos por prestaciones causadas, que deberán ajustarse a lo previsto en la disposición adicional primera de la Ley 8/1987 dentro del plazo previsto en la normativa reguladora.

Teniendo en cuenta lo establecido en el apartado 5 de la disposición transitoria decimoquinta de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, en la redacción dada por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, cabe señalar que la obligación de exteriorización de las prestaciones por invalidez causadas no altera el régimen de tributación de las mismas, mencionado con anterioridad, ya que las mismas se generaron al margen de cualquier contrato de seguro y, por ello, han estado sujetas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y no al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En lo que se refiere al cobro del pago único, si el mismo se imputa a un único período impositivo, se calificaría de rendimiento del trabajo notoriamente irregular, de acuerdo con lo previsto en el artículo 10.1.e) del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, y resultando de aplicación la reducción del 30 por 100 prevista en el artículo 17.2.a) de la Ley del Impuesto, mientras que de imputarse a más de un período impositivo no resultaría de aplicación la citada reducción.

**\* Fecha:** 09/10/2001

**\* Número de consulta:** 1888-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** La sociedad IBM abona a los trabajadores que pasan a la situación de jubilación o finalizan su relación laboral entre los 55 y 60 años un complemento vitalicio denominado "pensión IBM". Para beneficiarse de esta prestación se exige una antigüedad mínima de servicios a la entidad: 10 ó 15 años, según los casos. Además de dicha pensión, a los trabajadores entre 60 y 65 años que finalizan la relación laboral pero no pasan a la situación de jubilación, la empresa les abona las cuotas del Convenio Especial de la Seguridad Social y una pensión adicional hasta el momento de la jubilación. Para ello, se requiere también una antigüedad mínima de 15 años.

**\* Cuestión planteada:** Tratamiento en el IRPF de las mencionadas prestaciones.

**\* Contestación:** En primer lugar, debe reseñarse que las prestaciones objeto de consulta, tanto las pensiones como las cotizaciones del Convenio Especial de la Seguridad Social, constituyen, a efectos del IRPF, rendimientos del trabajo, en cuanto responden al concepto que de tales rendimientos establece la Ley del Impuesto en su artículo 16.1.

Respecto a las cotizaciones al Convenio Especial de la Seguridad Social, al corresponder la obligación de cotizar al trabajador, su pago por parte de la sociedad constituye una retribución en especie del trabajo. Ahora bien, si la empresa entrega al trabajador importes en metálico para que éste haga frente a las cuotas de la Seguridad Social, dichos importes tendrán la consideración de renta dineraria, tal como dispone el artículo 43.1 de la Ley del Impuesto.

Una vez calificadas todas las prestaciones objeto de consulta como rendimientos del trabajo, lo único que queda por dilucidar es la posible aplicación de la reducción del 30 por 100 sobre los rendimientos íntegros del trabajo establecida en el artículo 17.2.a) de la Ley del Impuesto.

En este punto procede señalar que el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas califica como rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, exclusivamente, los enumerados en el artículo 10.1 del citado Reglamento, cuando se imputen en un único período impositivo.

En cuanto a la denominada "pensión IBM", y sin necesidad de analizar la posible existencia de un período de generación superior a dos años, su propio carácter de vitalicia comporta que la obtención se realiza de forma periódica y recurrente, pues se va a percibir hasta la fecha de fallecimiento del trabajador, por lo que no procede respecto a su importe la aplicación de la reducción del 30 por 100.

Por lo que se refiere a las cuotas de la Seguridad Social abonadas por la entidad y la pensión adicional que corresponden a los trabajadores entre 60 y 65 años que acuerdan con la empresa la resolución de la relación laboral, la exigencia de una antigüedad mínima de 15 años de servicios para poder acceder a tal situación no significa la existencia de un período de generación de esa duración. La antigüedad no es más que un requisito para la "prejubilación", no generando durante ese tiempo el derecho a percibir aquellas prestaciones. Éstas nacen con el acuerdo extintivo de la relación laboral, extinción que da lugar (genera) a unas rentas periódicas -el pago de unas cuotas de la Seguridad Social para que el trabajador no vea reducida su futura pensión de jubilación y una pensión adicional- que vienen a sustituir hasta el momento de la jubilación las retribuciones que se han dejado de percibir por la resolución del vínculo laboral. A su vez, si bien estas prestaciones parecen responder a una resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral, en cuanto su imputación no se realice en un único período impositivo no procederá su consideración como rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo. Por todo ello, no resultaría aplicable tampoco a estas prestaciones la reducción del 30 por 100.

El tratamiento tributario expuesto, correspondiente a la Ley 40/1998, es básicamente el mismo con la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas vigente con anterioridad (Ley 18/1991), con las siguientes matizaciones:

- El abono de las cuotas del Convenio Especial de la Seguridad Social tenía siempre la consideración de retribución en especie.

- La calificación de renta irregular sólo operaba respecto a los supuestos en los que la renta en sí misma considerada excedía del período impositivo. Circunstancia ésta que no concurre en el caso analizado ya que las distintas prestaciones (cotizaciones a la Seguridad Social, "pensión IBM" y pensión adicional) se contraen al período impositivo.

\* **Fecha:** 22/10/2001

\* **Número de consulta:** 2017-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** La entidad consultante aprobó en 1997 un sistema extraordinario de retribuciones, denominado "sistema de incentivos a largo plazo", destinado a determinado personal de la empresa. El sistema fue formalizado mediante un reglamento de funcionamiento que recogía el compromiso de la empresa de satisfacer determinadas cantidades a los empleados beneficiarios, cantidades calculadas en función de sus salarios brutos anuales y la fecha de incorporación a la empresa, cuando ésta alcanzara los siguientes objetivos: 1º) la obtención de un resultado positivo en el ejercicio 1998; 2º) alcanzar las acciones de la entidad una revalorización del 20 por 100 tras la oferta pública de venta de salida a bolsa que se estaba preparando; 3º) alcanzar dichas acciones una cotización oficial del 130 por 100 respecto del precio medio de la OPV; 4º) transcurso de cinco años desde la entrada en vigor del sistema de incentivos.

Como consecuencia de los cambios accionariales en la empresa, y dado que la salida a bolsa quedó suspendida, la empresa decidió modificar los objetivos referenciados a la salida a bolsa (2º y 3º) por otros dos: 2º) alcanzar la cifra de 4.000.000 de clientes; 3º) alcanzar la cifra de 5.000.000 de clientes.

Dichos objetivos han sido alcanzados en 1999 y 2000, respectivamente.

\* **Cuestión planteada:** Si las cantidades satisfechas en el año 2000 tienen un período de generación superior a dos años, y resulta de aplicación la reducción del 30 por 100 prevista en la letra a) del artículo 17.2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

\* **Contestación:** De acuerdo con lo establecido en el artículo 17.2.a) de la Ley del Impuesto, los rendimientos que inicialmente pudieran tener el carácter de rendimiento con un período de generación superior a dos años perderán la reducción del 30 por 100 si se trata de retribuciones que se devengan con una periodicidad determinada, o que tienden a repetirse en el tiempo, aunque no coincida el espacio de tiempo entre una y otra retribución.

*La finalidad de esta norma es la de impedir la aplicación de la reducción del 30 por 100 a rendimientos que, aún cuando transcurran varios años hasta que puedan resultar exigibles, una vez producida ésta, se obtengan con una periodicidad tal que quepa considerar que, de hecho, su obtención es regular en el tiempo, sin presencia del elemento de excepcionalidad u ocasionalidad necesarios para que resulte de aplicación la citada reducción del 30 por 100.*

*En línea con esta finalidad, deben tenerse en cuenta los siguientes aspectos en la interpretación de esta norma:*

*1º. La valoración de si un rendimiento se obtiene de forma periódica o recurrente puede efectuarse tanto a priori, si las retribuciones ya están así inicialmente fijadas, como a posteriori, si una vez percibidas las retribuciones, los hechos demuestran que éstas se repitieron en el tiempo, sin más límite temporal que la existencia de un plazo suficientemente dilatado, de tal manera que no quepa apreciar que para el trabajador se convierte en una fórmula retributiva normal.*

*2º. Para la correcta valoración de si un rendimiento tiende a reproducirse en el tiempo no debe confundir la forma o denominación bajo la cual se satisface esta retribución, pues ya se trate de bonos de antigüedad, entrega de acciones, primas por el cumplimiento de objetivos ...etc., sino que debe atenderse a la concurrencia de las circunstancias que permiten apreciar que el trabajador obtiene, con independencia de la forma, estas retribuciones de forma regular o periódica.*

*De acuerdo con lo que antecede, cabe señalar que, si bien en principio, cabría entender la existencia de un período de generación superior a dos años, en este caso estaremos en presencia de un rendimiento que, como se ha señalado anteriormente, se obtiene de forma recurrente o periódica.*

*En consecuencia, no resulta de aplicación la reducción del 30 por 100 prevista en el artículo 17.2.a) de la Ley del Impuesto.*

*\* Fecha: 13/11/2001*

*\* Número de consulta: 2039-01*

*\* Descripción sucinta de los hechos: El consultante, en situación de baja por jubilación, suscribe un documento en concepto de «pacto de no concurrencia», en cuya virtud y durante un plazo de trece meses, se compromete a no prestar servicios en eventuales empresas mercantiles terceras que pudieran suponer una competencia para la que trabajó.*

*\* Cuestión planteada: Tratamiento fiscal a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de la cantidad que se abona por el motivo señalado, en especial, en lo que se refiere a la consideración de renta regular o irregular.*

*\* Contestación: 1º. Las cantidades que abone la empresa en concepto de compensación económica «por pacto de no concurrencia», constituyen rendimientos del trabajo y, por tanto, plenamente sometidas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a su sistema de retenciones a cuenta, al no serle de aplicación ninguno de los supuestos de exención contenidos en el artículo 7 de la Ley del Impuesto .*

*2º. Como tales rendimientos del trabajo, a efectos de la liquidación, deberán computarse en su totalidad según dispone el artículo 17.2 de la citada Ley 40/1998, sin que sea de aplicación el porcentaje de reducción del 30 por 100 a que se refiere el artículo 17.2.a) de la Ley del Impuesto y el artículo 10 del Reglamento de dicho Impuesto, al no darse, en el presente caso planteado, los requisitos y condiciones que en dichos preceptos se establecen a estos efectos.*

*\* Fecha: 14/11/2001*

*\* Número de consulta: 2053-01*

*\* Descripción sucinta de los hechos: Por razones de reorganización de la estructura empresarial, a la sociedad consultante, que forma parte de un grupo de sociedades, se traspasa la actividad que se venía realizando en otra empresa del grupo. Como consecuencia de ello, la empresa receptora suscribe un acuerdo por el que los trabajadores que causen baja voluntaria en la empresa de origen y acepten el Convenio Colectivo vigente en la receptora recibirán un trato preferente, en el que se incluye la satisfacción de una compensación económica (en forma de pago único) por la modificación de las condiciones de trabajo por el cambio del Convenio Colectivo aplicable, en concreto: en concepto de reparación por aquellas condiciones de trabajo recogidas en el Convenio Colectivo vigente en la sociedad consultante en relación con las previstas en el Convenio Colectivo vigente en la entidad de origen.*

*\* Cuestión planteada: Se pregunta sobre la posibilidad de calificar la referida compensación económica como notoriamente irregular, a los efectos de la aplicación de la reducción del 30 por 100.*

*\* Contestación: Si la compensación objeto de consulta responde objetivamente a la modificación de las condiciones de trabajo y se trata del mismo empresario (aspecto este último que sí parece producirse pues parece ser que se trata de un grupo empresarial en el ámbito laboral), resultaría aplicable la reducción del 30 por 100 establecida en el artículo 17.2.a) de la Ley del Impuesto, debiendo tenerse en*

cuenta que la cuantía del rendimiento sobre la que se aplicará la reducción no podrá superar el importe que resulte de multiplicar el salario medio anual del conjunto de los declarantes en el IRPF (2.895.116 ptas./ 17.400 € en 2001) por el número de años de generación del rendimiento (cinco años con lo supuestos de rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo).

\* **Fecha:** 19/11/2001

\* **Número de consulta:** 2080-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** La entidad de crédito en la que trabajaba el consultante ofertó un plan genérico de prejubilaciones a determinados empleados, al que se acogió el consultante por tener la posibilidad de acceder a la jubilación al cumplir la edad de 60 años y llevar más de 35 años de servicio, a cambio de percibir un indemnización de 53.106.879 pesetas, cuyo cobro se fraccionó en 4 años, de 1998 a 2001, año en que accede a la jubilación.

\* **Cuestión planteada:** Aplicación de la reducción del 30 por 100 sobre los importes anuales percibidos.

\* **Contestación:** Procede, pues, analizar si el supuesto planteado por el consultante tiene cabida en una de las dos modalidades contempladas en el artículo 17.2.a) de la Ley del Impuesto.

En primer término, debe rechazarse la existencia de un período de generación, pues aunque la antigüedad en la empresa se hubiera computado a efectos de calcular el importe a percibir, se trata de un acuerdo consensuado entre la empresa y el consultante del que surgen, en ese momento, obligaciones económicas a cargo de dicha entidad, a cambio de la extinción de la relación laboral, y los correspondientes derechos del empleado.

En definitiva, los derechos económicos derivados de la extinción de la relación laboral pactada de mutuo acuerdo no se han ido consolidando durante el tiempo que duró la relación laboral, sino que nacen ex-novo a raíz del acuerdo realizado entre las partes para llevar a cabo dicha extinción.

Una vez excluida la existencia en este caso de un período de generación, es preciso analizar su posible calificación como renta obtenida de forma notoriamente irregular en el tiempo. A estos efectos, es preciso señalar que el artículo 10.1.f) del Reglamento del Impuesto incluye entre los rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo a las "cantidades satisfechas por la empresa a los trabajadores por la resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral"; además, este precepto exige, como requisito imprescindible para dicha calificación, que los correspondientes rendimientos se imputen en un único período impositivo.

Al no concurrir esta circunstancia en el supuesto planteado, cabe concluir que los importes percibidos por el interesado como consecuencia de la resolución por mutuo acuerdo de la relación laboral que le unía con la entidad de crédito, no podrán ser objeto de la reducción del 30 por 100 prevista en el citado artículo 17.2.a) de la Ley 40/1998.

\* **Fecha:** 26/11/2001

\* **Número de consulta:** 2097-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El pasado 1 de junio de 2001, la entidad consultante procedió a la firma de su primer Convenio Colectivo. En la disposición transitoria segunda del citado Convenio, se establece una compensación por la modificación de determinados complementos salariales que anteriormente fijaba el II Convenio Colectivo de la S.A. Entre otras compensaciones, se establece una por la desaparición del concepto de antigüedad, que consiste en un pago al contado más una cantidad mensual a percibir mientras que el trabajador permanezca en activo o hasta la edad de 65 años.

\* **Cuestión planteada:** Si resulta de aplicación la reducción del 30 por 100 prevista en el artículo 17.2.a) de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias.

\* **Contestación:** En el presente caso, y dada la inexistencia de un período de generación, es necesario analizar su posible calificación como renta obtenida de forma notoriamente irregular en el tiempo. A estos efectos, es preciso señalar que, si bien el artículo 10.1.e) del Reglamento del Impuesto, incluye entre los rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo a las cantidades satisfechas por la empresa a los empleados en compensación o reparación de complementos salariales, el propio precepto exige, como requisito imprescindible para dicha calificación, que los correspondientes rendimientos se imputen en un único período impositivo.

En consecuencia, y dado que el importe de la compensación se va a percibir a lo largo de varios períodos impositivos no resultará aplicable la reducción anteriormente citada.

\* **Fecha:** 27/11/2001

**REDACCION VIGENTE HASTA 31 DE DICIEMBRE DE 1999**

2. Como regla general, los rendimientos íntegros se computarán en su totalidad, excepto que les sea de aplicación alguna de las reducciones siguientes:

a) El 30 por 100 de reducción, en el caso de rendimientos que tengan un período de generación superior a dos años y que no se obtengan de forma periódica o recurrente, así como aquéllos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.

El cómputo del período de generación, en el caso de que estos rendimientos se cobren de forma fraccionada, deberá tener en cuenta el número de años de fraccionamiento, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

b) El 40 por 100 de reducción, en el caso de las prestaciones establecidas en el artículo 16.2. a) de esta Ley, excluidas las previstas en el número 5º, que se perciban en forma de capital, siempre que hayan transcurrido más de dos años desde la primera aportación. El plazo de dos años no resultará exigible en el caso de prestaciones por invalidez. <sup>(11)</sup>

\* **Número de consulta:** 0839-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** *El consultante y su cónyuge son beneficiario y partícipe respectivamente de sendos planes de pensiones. El consultante se jubiló en octubre de 2000 y en febrero de 2001 solicita la prestación en forma de capital de los fondos de pensiones. El cónyuge ha accedido recientemente a la jubilación parcial prevista en el artículo 166 de la Ley General de la Seguridad Social.*

\* **Cuestión planteada:** 1º.- *Si el devengo del impuesto se produce en el momento de la jubilación (2000) o en el momento del cobro de la prestación (2001).*

2º.- *Si la jubilación parcial permite seguir realizando aportaciones a planes de pensiones y cobrar la prestación a partir de la jubilación total o definitiva.*

\* **Contstación:** PRIMERA CUESTIÓN: *El artículo 8.6 de la Ley 8/1987, de 8 de junio, de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones señala la jubilación como una de las contingencias susceptibles de cobertura por los planes de pensiones. Por su parte el artículo 16.3 del Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 1307/1988, de 30 de septiembre, establece que «el beneficiario del plan de pensiones o su representante legal, conforme a lo previsto en las especificaciones del plan, deberá comunicar el acaecimiento de la contingencia, señalando en su caso la forma elegida para el cobro de la prestación.» El plazo para tal comunicación «no podrá ser superior a seis meses desde que se hubiera producido la contingencia.»*

*Por su parte el artículo 16.2.a) 3º de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y Otras Normas Tributarias, señala que tendrán la consideración de rendimientos del trabajo «las prestaciones percibidas por los beneficiarios de planes de pensiones». El artículo 17.2 de la misma Ley señala que «como regla general, los rendimientos íntegros se computarán en su totalidad, excepto que les sean de aplicación alguna de las reducciones siguientes:*

*(...)*

*b) El 40 por 100 de reducción, en el caso de las prestaciones establecidas en el artículo 16.2.a) de esta Ley, excluidas las previstas en el número 5º que se perciban en forma de capital, siempre que hayan transcurrido más de dos años desde la primera aportación.»*

*Ahora bien, con independencia del número de planes de pensiones que tenga suscritos una persona, el tratamiento fiscal de las prestaciones en forma de capital, con la posible aplicación de una reducción del 40 por 100, sólo podrá otorgarse a las cantidades percibidas en un año y ello siempre que hayan transcurrido más de dos años desde la primera aportación hasta el momento de la jubilación.*

*Por último, en cuanto a la declaración en la cual incluir esas cantidades, de lo anterior se deduce que han de ser incluidas en el período impositivo de percepción de las mismas.*

*SEGUNDA CUESTIÓN: Respecto de la posibilidad de mantener la condición de partícipe de un plan de pensiones habiendo accedido a la denominada jubilación parcial, la Dirección General de Seguros y*

---

<sup>(11)</sup> Véase, en el artículo 16 de esta Ley, la consulta (1197-01) de fecha 19/06/2001. Pensión de jubilación percibida de una Mutualidad en forma de renta. Véase, asimismo, en el citado artículo, la consulta (2442-00) de fecha 27/12/2000. Cómputo del plazo de dos para aplicar la reducción del 40 por ciento. Y, véase, finalmente, en el mismo artículo, la consulta (0985-01) de fecha 24 de abril de 2001. Cobro en un año de varios planes de pensiones en forma de capital y en forma de renta.

*Fondos de Pensiones ha sostenido que por lo que se refiere al jubilado parcial, hay que tener en cuenta su doble condición de trabajador en activo y pensionista de Seguridad Social por jubilación parcial.*

*Y como trabajador en activo son susceptibles de acaecer en su persona la contingencia de fallecimiento, así como las de invalidez laboral permanente (total para la profesión habitual, absoluta para todo trabajo y gran invalidez), y la propia jubilación común, ordinaria o anticipada, determinables según el Régimen de Seguridad Social correspondiente.*

*Por tanto, el jubilado parcial, como trabajador en activo, podría ser partícipe de un plan de pensiones, y realizar o continuar sus aportaciones, directas o imputadas, para la cobertura de la posterior jubilación ordinaria o anticipada, invalidez laboral permanente y fallecimiento.*

*Las aportaciones y derechos consolidados estarían afectos a dichas contingencias susceptibles de acaecer.*

*Esta operativa se adecua a la utilidad de los planes de pensiones como sistema de previsión privado ante ciertas contingencias comunes incluidas en la acción protectora de la Seguridad Social que principalmente pueden afectar a la población activa, por lo que la condición de partícipe del jubilado parcial por su situación de trabajador en activo debería ser condición preferente en los planes de pensiones.*

*Sin perjuicio de lo anterior, podría considerarse también que la jubilación parcial es una modalidad especial de la situación de jubilación regulada en la normativa de Seguridad Social, a la que se puede acceder en diversos regímenes. Desde este punto de vista, el acceso a la jubilación parcial podría considerarse como acaecimiento de una contingencia de jubilación determinable conforme a la normativa y al régimen correspondiente de Seguridad Social (artículo 16.1.a) – 1º - del Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones), si bien, como peculiaridades a reseñar, no exige el cese de actividad, sino el cese en el trabajo a jornada completa, es una situación temporal o transitoria, y se prevé el acceso posterior a la jubilación ordinaria o anticipada en el Régimen de Seguridad Social de que se trate.*

*En consecuencia, podría considerarse al jubilado parcial como posible beneficiario de una prestación de jubilación del plan de pensiones con motivo de su acceso a la jubilación parcial. Esta posibilidad podría operar como una opción, si bien, ha de ser coherente con la normativa de planes de pensiones, de la que se deriva la improcedencia de simultanear la condición de partícipe y beneficiario para y por una misma contingencia. Así, el artículo 16.2 del Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones establece que “no podrá simultanearse la condición de beneficiario y partícipe por y para jubilación en un plan de pensiones o en razón de la pertenencia a varios planes de pensiones”.*

*\* Fecha: 30/04/2001*

c) Los rendimientos derivados de prestaciones de jubilación de los contratos de seguros colectivos a los que se refiere el artículo 16.2. a), 5ª de esta Ley, percibidas en forma de capital, se reducirán en los siguientes términos:

- Los que correspondan a primas satisfechas con más de dos años de antelación a la fecha en que se perciban, en un 40 por 100.

- Los que correspondan a primas satisfechas con más de cinco años de antelación a la fecha en que se perciban, en un 65 por 100. <sup>(22)</sup>

- Los que correspondan a primas satisfechas con más de ocho años de antelación a la fecha en que se perciban, en un 75 por 100. <sup>(23)</sup>

---

<sup>(22)</sup> Este porcentaje, en vigor a partir del 25 de junio de 2000, ha sido incluido por el Real Decreto-ley 3/2000, de 23 de junio, por el que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa. (B.O.E. de 24 de junio de 2000). El mismo porcentaje continúa en vigor a partir de 15 de diciembre de 2000, de acuerdo con lo establecido en el artículo 15 de la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa. (B.O.E. de 14 de diciembre) Anteriormente el porcentaje era el 60.

<sup>(23)</sup> Este porcentaje, en vigor a partir del 25 de junio de 2000, ha sido incluido por el Real Decreto-ley 3/2000, de 23 de junio, por el que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa. (B.O.E. de 24 de junio de 2000). El mismo porcentaje continúa en vigor a partir de 15 de diciembre de 2000, de acuerdo con lo establecido en el artículo 15 de la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa. (B.O.E. de 14 de diciembre) Anteriormente el porcentaje era el 70.

Esta reducción del 75 por 100 <sup>(24)</sup> resultará, asimismo, aplicable al rendimiento total derivado de prestaciones de estos contratos que se perciban en forma de capital, transcurridos más de doce años desde el pago de la primera prima, siempre que las primas satisfechas a lo largo de la duración del contrato guarden una periodicidad y regularidad suficientes, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

No obstante lo previsto en los párrafos anteriores de esta letra, cuando se trate de prestaciones por jubilación derivadas de los contratos de seguros colectivos a los que se refiere el artículo 16.2. a). 5ª de esta Ley, en los que las aportaciones efectuadas por los empresarios no hayan sido imputadas a las personas a quienes se vinculen las prestaciones, la reducción aplicable será de un 40 por 100 para las prestaciones de jubilación correspondientes a las primas satisfechas con más de dos años de antelación a la fecha en que se perciban.

*\* Número de consulta: 1165-01*

*\* Descripción sucinta de los hechos: Al consultante le reconoce la Seguridad Social en mayo de 2000 la prestación por gran invalidez.*

*La empresa en la que trabajaba tenía suscrito un seguro de vida, temporal renovable, cuya prima era imputada como retribución en especie del trabajo.*

*La entidad aseguradora le abona en el año 2000 una indemnización en concepto de gran invalidez.*

*\* Cuestión planteada: Tributación correspondiente a la indemnización percibida.*

*\* Documento completo: De acuerdo con la disposición adicional primera de la Ley 8/1987, de 8 de junio, de regulación de los planes y fondos de pensiones (según la redacción dada por la Ley 30/1995, de 8 de noviembre), los compromisos por pensiones de las empresas con su personal podrán instrumentarse a través de contratos de seguro colectivo sobre la vida, entendiéndose por compromisos por pensiones los derivados de obligaciones legales o contractuales del empresario con el personal de la empresa y vinculados a las contingencias establecidas en el artículo 8.6 para planes de pensiones.*

*En conclusión, el contrato de seguro objeto de consulta, dado que cubre la contingencia de invalidez (contingencia análoga a la de los planes de pensiones), se consideraría incluido en el ámbito de aplicación de la disposición adicional primera de la Ley 8/1987 y se configuraría, por tanto, como instrumento de cobertura de los compromisos por pensiones de la empresa con sus trabajadores.*

*En cuanto al régimen fiscal de las prestaciones derivadas de los seguros colectivos que instrumentan compromisos por pensiones, el artículo 16.2.a).5ª de la Ley 40/1998, de 9 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece que se consideran rendimientos del trabajo:*

*«Las prestaciones por jubilación e invalidez percibidas por los beneficiarios de contratos de seguro colectivo que instrumenten los compromisos por pensiones asumidos por las empresas, en los términos previstos en la disposición adicional primera de la Ley 8/1987, de 8 de junio, de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, y en su normativa de desarrollo, en la medida en que su cuantía exceda de las contribuciones imputadas fiscalmente y de las aportaciones directamente realizadas por el trabajador.»*

*De acuerdo con el precepto mencionado, cabe señalar que las prestaciones por invalidez que sean percibidas por los trabajadores-asegurados están sujetas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en concepto de rendimientos del trabajo.*

*La integración en la base imponible se hará en la medida en que la cuantía percibida exceda de las cantidades integradas anteriormente como retribución del trabajo en especie, al haberse imputado fiscalmente la prima. En este sentido, debe tenerse en cuenta que en los seguros temporales renovables la prestación recibida deriva, exclusivamente, de las primas satisfechas durante su vigencia.*

*Por tanto, en el caso de seguros anuales renovables, las prestaciones por invalidez darán lugar a rendimientos del trabajo por la diferencia entre la cuantía percibida y la prima del año en curso.*

*Además, al percibirse la prestación por invalidez en forma de un capital único, sobre dicho rendimiento del trabajo resultarán aplicables, de acuerdo con los artículos 17.2.c) de la Ley 40/1998 y 11.3 del*

---

<sup>(24)</sup> Este porcentaje, en vigor a partir del 25 de junio de 2000, ha sido incluido por el Real Decreto-ley 3/2000, de 23 de junio, por el que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa. (B.O.E. de 24 de junio de 2000). El mismo porcentaje continúa en vigor a partir de 15 de diciembre de 2000, de acuerdo con lo establecido en el artículo 15 de la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa. (B.O.E. de 14 de diciembre) Anteriormente el porcentaje era el 70.

*Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aprobado por el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, las reducciones siguientes:*

- El 60 por 100, en el caso de indemnizaciones por invalidez absoluta y permanente para todo trabajo y por gran invalidez, en los términos previstos en la normativa reguladora de los planes y fondos de pensiones.

- El 40 por 100, cuando no se cumplan los requisitos del párrafo anterior.

\* **Fecha:** 13/06/2001

d) El 65 por 100 <sup>(25)</sup> de reducción, en el caso de rendimientos derivados de prestaciones por invalidez, en los términos y grados que se fijen reglamentariamente, percibidas en forma de capital, por los beneficiarios de contratos de seguros colectivos a los que se refiere el artículo 16.2. a) 5.ª de esta Ley, y el 40 por 100 de reducción, en el caso de rendimientos derivados de estas prestaciones por invalidez, cuando no se cumplan los requisitos anteriores.

La reducción aplicable será del 75 por 100 <sup>(26)</sup> cuando las prestaciones por invalidez deriven de contratos de seguros concertados con más de doce años de antigüedad, siempre que las primas satisfechas a lo largo de la duración del contrato guarden una periodicidad y regularidad suficientes, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

No obstante lo previsto en los párrafos anteriores de esta letra, cuando se trate de prestaciones por invalidez derivadas de los contratos de seguros colectivos previstos en el artículo 16.2. a). 5ª de esta Ley, en los que las aportaciones efectuadas por los empresarios no hayan sido imputadas a las personas a quienes se vinculen las prestaciones, la reducción aplicable será, en todo caso, de un 40 por 100.<sup>(27)</sup>

e) Las reducciones previstas en este apartado no se aplicarán a las prestaciones a que se refiere el artículo 16.2. a) de esta Ley, cuando se perciban en forma de renta, ni a las contribuciones empresariales imputadas que reduzcan la base imponible, de acuerdo al artículo 46.1 de esta Ley. f) Reglamentariamente podrán establecerse fórmulas simplificadas para la aplicación de las reducciones a las que se refieren las letras b) y c) anteriores.

3. Tendrán la consideración de gastos deducibles exclusivamente los siguientes:

a) Las cotizaciones a la Seguridad Social o a mutualidades generales obligatorias de funcionarios.

\* **Número de consulta:** 0294-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** En aplicación de la Disposición Adicional Décima de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social y del Real Decreto 432/2000, de 31 de marzo, se ofrece a los sacerdotes y religiosos/as secularizados el reconocimiento al

---

<sup>(25)</sup> Este porcentaje, en vigor a partir del 25 de junio de 2000, ha sido incluido por el Real Decreto-ley 3/2000, de 23 de junio, por el que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa. (B.O.E. de 24 de junio de 2000). El mismo porcentaje continúa en vigor a partir de 15 de diciembre de 2000, de acuerdo con lo establecido en el artículo 15 de la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa. (B.O.E. de 14 de diciembre) Anteriormente el porcentaje era el 60.

<sup>(26)</sup> Este porcentaje, en vigor a partir del 25 de junio de 2000, ha sido incluido por el Real Decreto-ley 3/2000, de 23 de junio, por el que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa. (B.O.E. de 24 de junio de 2000). El mismo porcentaje continúa en vigor a partir de 15 de diciembre de 2000, de acuerdo con lo establecido en el artículo 15 de la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa. (B.O.E. de 14 de diciembre) Anteriormente el porcentaje era el 70.

<sup>(27)</sup> Véase la disposición transitoria séptima de esta Ley y el artículo 11 del Reglamento del Impuesto

derecho de percepción de la pensión de jubilación denegada o a una cuantía superior a lo que tienen reconocida.

Para ello, tanto para el reconocimiento o en su caso para el aumento que corresponda conforme a la legislación anterior, se descontará determinada cantidad del importe total de la pensión que resulte, en función de los años de ejercicio sacerdotal o religioso que se computen, según el procedimiento establecido en el artículo 5 del Real Decreto 432/2000.

\* **Cuestión planteada:** El referido descuento que en su caso se efectúe por el Régimen de Clases Pasivas del Estado, podría considerarse como gasto deducible a efectos de la determinación del rendimiento neto del trabajo personal.

\* **Contestación:** La consulta se concreta en si el abono de la cuota mensual a descontar del importe total de la pensión -cantidad ésta que ha significado reconocer la pensión o el aumentar la anterior pensión de jubilación- es gasto deducible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Se considera lo siguiente:

A las cotizaciones que se efectúen al Régimen de Clases Pasivas del Estado, en aplicación del artículo 5 del Real Decreto 432/2000, de 31 de marzo, les será de aplicación lo dispuesto en el artículo 17.3 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que establece que «tendrán la consideración de gastos deducible exclusivamente las siguientes:

a) Las cotizaciones a la Seguridad Social...».

Por tanto, estas cuotas tendrán el tratamiento de gastos fiscalmente deducibles de los rendimientos del trabajo personal, es decir, para la determinación del rendimiento neto de los rendimientos del trabajo se deducirá del total importe que se perciba en concepto de pensión de jubilación, la cotización o cantidad que le descuenten de su pensión al perceptor.

\* **Fecha:** 16/02/2001

\* **Número de consulta:** 0793-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Gerente de una empresa agrícola que, además, ejerce una actividad agrícola y cotiza a la Seguridad Social por el régimen especial de trabajadores autónomos.

\* **Cuestión planteada:** Posibilidad de deducir de los rendimientos del trabajo la totalidad de las cotizaciones satisfechas a la Seguridad Social.

\* **Contestación:** La normativa reguladora del régimen especial de trabajadores por cuenta propia o autónomos establece que el alta, así como las cotizaciones, serán únicas para quienes realicen varias actividades de las que den lugar a la inclusión en este régimen especial, y corresponderá solamente por una de aquellas actividades que elija el propio interesado.

Por tanto, al ser única la cotización y realizar el consultante dos actividades, una de prestación de servicios dentro del ámbito de una relación laboral común o especial, y cuyos rendimientos se califican como procedentes del trabajo personal al margen de que, de acuerdo con las normas de la Seguridad Social, le corresponda cotizar por el régimen general de trabajadores por cuenta ajena o por el régimen especial de trabajadores autónomos, y la otra una actividad agraria, por la que también debería cotizar por este régimen especial, el gasto habrá de distribuirse entre todas las actividades incluidas en dicho régimen especial de trabajadores por cuenta propia o autónomos, aplicando un criterio razonable de prorrateo o, en caso de no ser posible, por partes iguales.

\* **Fecha:** 23/04/2001

\* **Número de consulta:** 1457-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Con la finalidad de mantener su base de cotización hasta la edad de jubilación, el consultante ha suscrito un Convenio Especial con la Seguridad Social. La empresa en la que trabajaba le abona el importe de las cuotas al trabajador.

\* **Cuestión planteada:** Tratamiento fiscal en el IRPF.

\* **Contestación:** El Convenio Especial de la Seguridad Social, regulado básicamente en la Orden Ministerial de 18 de julio de 1991, se configura como un medio que permite a determinados trabajadores que han cesado (temporal o definitivamente) en su actividad laboral la posibilidad de seguir manteniendo la cobertura de las prestaciones del Sistema de Seguridad Social. En él, al corresponder la obligación de cotizar a la persona que ha suscrito el Convenio (el trabajador), las cantidades abonadas por la empresa para satisfacer las cotizaciones a la Seguridad Social constituyen para el perceptor rendimientos íntegros del trabajo, pues se corresponde con la definición que para estos rendimientos establece la Ley del Impuesto en su artículo 16.1.

Por otra parte, las cantidades satisfechas por la empresa para el pago de estas cotizaciones procede calificarlas como retribución dineraria, tal como dispone expresamente el artículo 43.1 de la citada Ley.

*Esta calificación como rendimientos íntegros del trabajo conlleva su sometimiento a retención a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tal como resulta de los artículos 70.1 y 75.1 del Reglamento del Impuesto.*

*Todo lo anterior no es óbice para que la entidad pagadora, a efectos de determinar la base para calcular el tipo de retención (art. 78 del Reglamento del Impuesto), minore –entre otros conceptos- la cuantía total de retribuciones del trabajo en el importe de las cotizaciones al Convenio Especial de la Seguridad Social, en la medida en que ante la entidad pagadora resulte acreditado tal importe.*

*\* Fecha: 12/07/2001*

- b) Las deducciones por derechos pasivos.
- c) Las cotizaciones a los colegios de huérfanos o entidades similares.
- d) Las cuotas satisfechas a sindicatos y colegios profesionales, cuando la colegiación tenga carácter obligatorio, en la parte que corresponda a los fines esenciales de estas instituciones, y con el límite que reglamentariamente se establezca.<sup>(28)</sup>

*\* Número de consulta: 0891-01*

*\* Descripción sucinta de los hechos: El consultante, Ingeniero Agrónomo, está ejerciendo la actividad como profesional libre y tiene intención de pasar a ejercer la actividad como trabajador por cuenta ajena*

*\* Cuestión planteada: 1. Se pueden deducir las cuotas colegiales que tienen carácter obligatorio.  
2. Se pueden deducir los derechos de visados satisfechos al Colegio Profesional.*

*\* Contestación: 1. Las cuotas satisfechas a Colegios Profesionales, desde el 1 de enero de 1999, de acuerdo con el artículo 17.3 d) de la Ley del Impuesto y el artículo 9 del Reglamento del Impuesto, son deducibles de los rendimientos del trabajo, con el límite de 50.000 pesetas anuales, y siempre y cuando la colegiación tenga carácter obligatoria para el desempeño del trabajo y en la parte que corresponda a los fines esenciales de estas de instituciones.*

*No obstante, si las cuotas colegiales que corresponde satisfacer a los colegiados, son posteriormente reintegradas a éstos por sus empresas, constituyen para aquéllos un rendimiento íntegro del trabajo dinerario, según el artículo 43.1, segundo párrafo de la Ley del Impuesto; si las cuotas son satisfechas directamente por la empresa, constituyen rentas en especie, según el primer párrafo del mencionado artículo, sujeto en ambos casos al Impuesto y a su sistema de retenciones e ingresos a cuenta.*

*2. Los derechos de visados, en el supuesto de ser satisfechos por el trabajador por cuenta ajena, no son gasto deducible de los rendimientos del trabajo al no estar incluidos dentro de los casos previstos en el artículo 17.3 de la Ley del Impuesto como tales.*

*\* Fecha: 09/05/2001*

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

## **Artículo 18. Reducciones.**

1. El rendimiento neto del trabajo se minorará en las siguientes cuantías:

a) Contribuyentes con rendimientos netos del trabajo iguales o inferiores a 1.350.000 pesetas: 500.000 pesetas anuales.

b) Contribuyentes con rendimientos netos del trabajo comprendidos entre 1.350.001 y 2.000.000 pesetas: 500.000 pesetas menos el resultado de multiplicar por 0,1923 la diferencia entre el rendimiento del trabajo y 1.350.001 pesetas anuales.

c) Contribuyentes con rendimientos netos del trabajo superiores a 2.000.000 pesetas o con rentas distintas de las del trabajo superiores a 1.000.000 pesetas: 375.000 pesetas anuales.

La cuantía de estas reducciones se incrementará:

---

<sup>(28)</sup> Desarrollado en el artículo 9 del Reglamento del Impuesto.

a') En un 75 por 100 para aquellos trabajadores activos discapacitados con un grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100.

b') En un 125 por 100 para aquellos trabajadores activos discapacitados con un grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100 que, para desplazarse a su lugar de trabajo o para desempeñar el mismo, acrediten necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida.

c') En un 175 por 100 para aquellos trabajadores activos discapacitados con un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100. <sup>(29)</sup>

2. Como consecuencia de la aplicación de las reducciones previstas en este artículo, el saldo resultante no podrá ser negativo.

*\* Número de consulta: 0543-01*

*\* Descripción sucinta de los hechos: Trabajador del sector de la banca que pasa a la situación de "prejubilado".*

*\* Cuestión planteada: Dada su condición de minusválido en grado del 60%, puede incrementar la reducción general aplicable a los rendimientos netos del trabajo, a que se refiere el artículo 18 de la Ley del Impuesto.*

*\* Contestación: Los porcentajes de incremento de la reducción general aplicable a los rendimientos netos del trabajo, a que se refiere el artículo 18 de la Ley del Impuesto, requiere que concurren simultáneamente, durante cualquier día del período impositivo, las siguientes circunstancias:*

*- Ser trabajador en activo, y*

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

*En el escrito de consulta no se especifica el año en que el trabajador del sector de la banca pasa a la situación de "prejubilación". Pero suponiendo que se tratase del año 2000, y que en el citado año se diera la circunstancia señalada de que en algún día del mismo se ha estado en situación de activo, se consideraría procedente incrementar la reducción general aplicable a los rendimientos netos del trabajo, dada la minusvalía que se manifiesta del 60% -que deberá acreditarse mediante certificación o resolución expresa del IMSERSO o el órgano competente de las Comunidades Autónomas-.*

*\* Fecha: 15/03/2001*

*\* Número de consulta: 0975-01*

*\* Descripción sucinta de los hechos: El consultante, con minusvalía del 56 por 100, y trabajador del sector de la banca, pasa a la situación de "prejubilación", en el año 1999.*

*\* Cuestión planteada: Dada su condición de minusválido en grado del 56%, ¿puede incrementar la reducción general aplicable a los rendimientos netos del trabajo, a que se refiere el artículo 18 de la Ley del Impuesto?, pues de acuerdo al citado Régimen Especial de la Seguridad Social, se le considera "en situación asimilada a la de alta ...".*

*\* Contestación: Los porcentajes de incremento de la reducción general aplicable a los rendimientos netos del trabajo, a que se refiere el artículo 18 de la Ley del Impuesto, requiere que concurren simultáneamente, durante cualquier día del período impositivo, las siguientes circunstancias:*

*- Ser trabajador en activo, y*

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

*En el escrito de consulta se manifiesta que el trabajador del sector de la banca pasó a la situación de "prejubilación" en el año 1999, y a partir de tal momento siguió cotizando a la Seguridad Social bajo el Régimen Especial.*

*Al respecto debe señalarse que el hecho de que el interesado cotice al Régimen Público de la Seguridad Social, según Convenio Especial regulado básicamente en la Orden Ministerial de 18 de julio de 1991, y del que se desprende conforme a lo establecido en el artículo 3º que se está "en situación asimilada a la de alta en el Régimen de la Seguridad Social en que se haya suscrito el Convenio" y que las prestaciones a las que se tendría derecho serán conforme al mismo Régimen, no debe entenderse a efectos laborales, y*

---

<sup>(29)</sup> Desarrollado en el artículo 67 del Reglamento del Impuesto y véase la disposición adicional duodécima de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social (B.O.E. de 30 de diciembre)

mucho menos a efectos de carácter tributario, que el interesado, por el efecto antes indicado de considerarle "en situación asimilada a la de alta ...", que se encuentra en situación de trabajador en activo.

Precisamente, a dicho Régimen Especial se pueden suscribir los interesados que por cesar en el trabajo al pasar a la situación de "prejubilación", lo cual les garantiza, dado que siguen cotizando a la Seguridad Social aunque no trabajan, un mayor importe de la pensión de jubilación que en su día les corresponda.

En conclusión, en el presente caso planteado se consideraría improcedente incrementar la reducción general aplicable a los rendimientos netos del trabajo, a que se refiere el artículo 18 de la Ley del Impuesto.

\* **Fecha:** 24/05/2001

\* **Número de consulta:** 1486-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Con fecha 30 de junio de 2000 el Organismo Competente de la Comunidad Autónoma de Canarias (Consejería de Educación del Gobierno de Canarias), resuelve conceder al interesado la jubilación por incapacidad permanente para el servicio, en atención al Dictamen de Evaluación del Instituto Nacional de la Seguridad Social, de 10 de mayo de 2000.

\* **Cuestión planteada:** Dada su condición de minusválido, procedencia o no de incrementar la reducción general aplicable a los rendimientos netos del trabajo, a que se refiere el artículo 18 de la Ley del Impuesto.

\* **Contestación:** En el escrito de consulta se indica que el trabajador pasa a la situación de "jubilación por incapacidad permanente para el servicio", en fecha 30 de junio de 2000. De acuerdo con lo establecido en el artículo 18 de la Ley del Impuesto y partiendo del hecho de que en el citado año se da la circunstancia señalada de que en algún día del mismo se ha estado en situación de activo, se consideraría procedente incrementar la reducción general aplicable a los rendimientos netos del trabajo, dada la minusvalía que se manifiesta -que deberá acreditarse, como así parece ser, mediante certificación o resolución expresa del IMSERSO o el órgano competente de las Comunidades Autónomas-.

\* **Fecha:** 17/07/2001

\* **Número de consulta:** 1526-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante ha procedido a la amortización de unas cédulas hipotecarias que había suscrito 3 años antes. El importe de los rendimientos netos del trabajo obtenidos es inferior a 1.350.000.

\* **Cuestión planteada:** A los efectos del artículo 18, ¿se trata de una renta distinta de las del trabajo?

\* **Contestación:** El artículo 18.1 de la Ley del Impuesto establece una reducción sobre el importe del rendimiento neto del trabajo de 500.000 pesetas aplicable a los contribuyentes con rendimientos netos del trabajo iguales o inferiores a 1.350.000, siempre que además no obtuviese rentas distintas de las del trabajo superiores a 1.000.000 pesetas.

Como consecuencia de la amortización de las cédulas hipotecarias, la renta obtenida se califica como rendimiento del capital mobiliario, determinando su importe de acuerdo con lo regulado en los artículos 23 y siguientes de la citada Ley 40/1998.

Por tanto, al tratarse de una renta distinta de las del trabajo deberá ser tomada en consideración para la aplicación de la reducción del artículo 18 de la Ley.

\* **Fecha:** 23/07/2001

\* **Número de Consulta:** 1955-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Persona jubilada con rendimientos netos del trabajo inferiores a 1.350.000 pesetas anuales, que padece minusvalía en grado del 67%.

\* **Cuestión planteada:** - Aplicación del artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

- Utilización del Programa Padre.

\* **Contestación:** 1º.- De acuerdo con los datos que obran en el escrito de consulta, el consultante cuando realice la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, podrá minorar el rendimiento neto del trabajo en la cuantía de 500.000 pesetas anuales, conforme a lo dispuesto en el artículo 18 -reducciones- apartado Uno, letra a), de la Ley del Impuesto.

Los porcentajes de incremento de la reducción general aplicable a los rendimientos netos del trabajo, a que se refiere el artículo 18 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, requiere que concurran simultáneamente, durante cualquier día del periodo impositivo, las siguientes circunstancias:

- Ser trabajador en activo, y

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

En el presente caso planteado no parece que se de la concurrencia de las dos circunstancias señaladas, fundamentalmente, la que atiende a que debe de tratarse de trabajador en activo, pues como se indica, se trata de persona jubilada que no trabaja.

2º.- En cuanto a la posibilidad o no de utilizar el "Programa Padre" para la confección de la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, para cuando se den las situaciones de compraventa de acciones, obligaciones, bonos, etc..., la respuesta ha de ser positiva.

El Programa de Ayuda para la confección de la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, contempla en sus páginas 8 y 9, la consignación de datos relativos a la determinación de ganancias y pérdidas patrimoniales con período de generación igual o inferior a un año o, en su caso, las ganancias y pérdidas patrimoniales con período de generación superior a un año, respectivamente, que se puedan producir en tales operaciones.

\* **Fecha:** 05/11/2001

## **SECCIÓN 2.ª RENDIMIENTOS DEL CAPITAL**

### **Artículo 19. Definición de rendimientos del capital.**

1. Tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital la totalidad de las utilidades

o contraprestaciones, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que provengan, directa o indirectamente, de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente y no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por el mismo.

No obstante, las rentas derivadas de la transmisión de la titularidad de los elementos patrimoniales, aun cuando exista un pacto de reserva de dominio, tributarán como ganancias o pérdidas patrimoniales, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos del capital.

2. En todo caso, se incluirán como rendimientos del capital:

a) Los provenientes de los bienes inmuebles, tanto rústicos como urbanos, que no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por el contribuyente.

b) Los que provengan del capital mobiliario y, en general, de los restantes bienes o derechos de que sea titular el contribuyente, que no se encuentren afectos a actividades económicas realizadas por el mismo.

### **Subsección 1.ª Rendimientos del capital inmobiliario**

#### **Artículo 20. Rendimientos íntegros del capital inmobiliario.**

1. Tendrán la consideración de rendimientos íntegros procedentes de la titularidad de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre ellos, todos los que se deriven del arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre los mismos, cualquiera que sea su denominación o naturaleza.

2. Se computará como rendimiento íntegro el importe que por todos los conceptos se reciba del adquirente, cesionario, arrendatario o subarrendatario, incluido, en su caso, el correspondiente a todos aquellos bienes cedidos con el inmueble y

excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido.

*\* Número de consulta: 0921-01*

*\* Descripción sucinta de los hechos: El consultante es miembro de una comunidad de bienes que en 1999 constituyó un derecho real de superficie, a cambio de una contraprestación consistente en un pago único, y en cantidades periódicas.*

*\* Cuestión planteada: Tratamiento en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en las cantidades percibidas por el consultante.*

*\* Contestación: Dichas cantidades deberán imputarse en la declaración del Impuesto correspondientes al período impositivo en el que las mismas sean exigibles (artículo 14.1.a) LIRPF), y sin que proceda la aplicación de la reducción del 30 por 100 prevista en el artículo 21.2 de la LIRPF.*

*Al mismo tiempo, dichas cantidades no estarán sujetas a retención a cuenta del IRPF (artículo 70.2.a) del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero.*

*\* Fecha: 17/05/2001*

*\* Número de consulta: 1064-01*

*\* Descripción sucinta de los hechos: El consultante desarrolla una actividad agrícola.*

*\* Cuestión planteada: Se pregunta sobre la calificación de los rendimientos obtenidos por el arrendamiento de unas instalaciones agrícolas (naves) que estaban afectas a la actividad, así como de los obtenidos por las entregas de remolacha a una empresa transformadora de la que tiene participaciones.*

*\* Contestación: En el caso consultado, las instalaciones agrícolas (naves) al arrendarse dejan de estar afectas a la actividad agrícola desarrollada, por lo que los rendimientos obtenidos por su arrendamiento ya no constituyen rendimientos de esa actividad, sino que su calificación será la de rendimientos del capital inmobiliario, tal como dispone el artículo 20.1 de la Ley del Impuesto.*

*La única excepción a la calificación como rendimientos del capital inmobiliario de los procedentes del arrendamiento de las naveas agrícolas se produciría si el arrendamiento se realizara como actividad económica. Para que ello tenga lugar, la Ley del Impuesto (art.25.2) exige la concurrencia de las siguientes circunstancias:*

*Que en el desarrollo de la actividad de arrendamiento se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la misma.*

*Que para la ordenación de aquélla se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.*

*Respecto a los rendimientos que sean contraprestación de las entregas de remolacha a la empresa transformadora su calificación no es otra que la de rendimientos íntegros de la actividad económica desarrollada (agrícola en este caso).*

*\* Fecha: 31/05/2001*

*\* Número de consulta: 1118-01*

*\* Descripción sucinta de los hechos: La consultante pretende alquilar, por días, una vivienda rural, sin prestar ningún otro servicio complementario.*

*\* Cuestión planteada: Calificación de la operación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*

*\* Contestación: Si como se desprende del texto de la consulta, no se realiza ninguna prestación de servicios complementaria, sino que tan solo se alquila la vivienda, y no se cumplen los requisitos del artículo 25.2 de la Ley del Impuesto, se puede concluir que los rendimientos derivados del alquiler cabría calificarlos como rendimientos del capital inmobiliario.*

*\* Fecha: 07/06/2001*

*\* Número de consulta: 1355-01*

*\* Descripción sucinta de los hechos: El consultante ha constituido en 1995, sobre un solar de su propiedad, un derecho de superficie a cambio de un canon mensual.*

*\* Cuestión planteada: Calificación de la renta percibida.*

*\* Contestación: 1º.- Hasta el 31 de diciembre de 1998:*

*La constitución de un derecho real de superficie sobre un bien inmueble debe calificarse, de acuerdo con lo previsto en el artículo 44 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, como incremento de patrimonio.*

*Dicho incremento debe calificarse como regular ya que no deriva de una transmisión de un elemento patrimonial adquirido con más de un año de antelación, como exige el artículo 59.uno.a) de la Ley 18/1991.*

De esta forma, cada año deberá integrarse como tal incremento de patrimonio regular la suma de los cánones mensuales.

2º.- Desde el 1 de enero de 1999.

A partir de esta fecha, de acuerdo con lo previsto en los artículos 19 y 20 de la Ley 40/1998, los rendimientos derivados de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre bienes inmuebles se califican como rendimientos del capital inmobiliario si recaen sobre un bien inmueble o un derecho real constituido sobre un bien inmueble.

Dicho rendimiento del capital inmobiliario se integrará en la parte general de la base imponible (artículo 38 a) de la Ley 40/1998), sin que resulte de aplicación el coeficiente reductor del 30 por 100 previsto en el artículo 21.2 de la Ley 40/1998, ya que no se trata de rendimientos que tengan un período de generación superior a dos años.

\* **Fecha:** 28/06/2001

\* **Número de consulta:** 1517-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** La consultante pretende explotar una vivienda que posee en Cazorla (Jaén) como vivienda turística vacacional, al amparo de la Ley 12/1999, de 15 de diciembre, de Turismo de la Junta de Andalucía.

\* **Cuestión planteada:** Calificación de los rendimientos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

\* **Contestación:** De acuerdo con lo establecido en los artículos 19.1 y 20 de la Ley del Impuesto, al limitarse la consultante a alquilar la vivienda, sin realizar ninguna prestación de servicios complementaria, los rendimientos derivados del alquiler de la vivienda se calificarían como procedentes del capital inmobiliario, siempre que no se cumplan los requisitos del artículo 25.2 de la Ley del Impuesto, en cuyo caso estaríamos ante rendimientos de actividades económicas, con la consecuente obligación de efectuar pagos fraccionados trimestralmente.

\* **Fecha:** 23/07/2001

\* **Número de consulta:** 2023-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Ocupación temporal de dos fincas de las cuales el consultante es nudo propietario, siendo usufructuaria su madre. Estas fincas fueron adquiridas por herencia en el año 1988.

\* **Cuestión planteada:** Calificación de los rendimientos obtenidos y atribución de los mismos.

\* **Contestación:** La Ley de Expropiación Forzosa, de 16 de diciembre de 1954, recoge los casos en los que la Administración, o las personas o Entidades que se subroguen en sus derechos, podrán ocupar temporalmente los terrenos propiedad de particulares. Estos casos son los previstos en los apartados 1 a 4 de su artículo 108, estableciéndose a cambio una indemnización que será fijada según lo previsto en el artículo 115 de dicha Ley.

En cuanto a la calificación de dicha indemnización a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, hay que acudir a los artículos 19 y 20 de la Ley del Impuesto .

De acuerdo con los artículos precitados de la Ley del Impuesto, se puede concluir que la indemnización percibida por la ocupación temporal de las fincas tendrá para su perceptor la consideración de rendimiento del capital inmobiliario.

Una vez calificadas estas rentas, procede entrar en su individualización. En este sentido, el artículo 11.3 de la Ley 40/1998, establece que los rendimientos del capital se atribuirán a los contribuyentes que, según lo previsto en el artículo 7 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, sean titulares de los elementos patrimoniales, bienes o derechos, de que provengan dichos rendimientos.

En los casos de titularidad dividida (nudo propietario y usufructuario), las rentas que puedan generar los elementos patrimoniales corresponden a los usufructuarios y, por tanto, a éstos corresponden los rendimientos de capital, que en el supuesto planteado deben calificarse como inmobiliarios, al derivar de un bien inmueble.

Por último, señalar que al tener la ocupación temporal de las fincas una duración superior a dos años y percibirse la totalidad de la contraprestación en un pago único, el rendimiento neto del capital inmobiliario se reducirá en un 30 por 100, según lo previsto en el artículo 21.2 de la Ley del Impuesto, integrándose en la parte general de la base imponible correspondiente al período impositivo en que tales rendimientos sean exigibles por su perceptor (artículo 14.1.a) de la Ley 40/1998).

\* **Fecha:** 13/11/2001

\* **Número de consulta:** 2083-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** La consultante adquirió un inmueble en 1978, al que pertenecía como anexo una plaza de aparcamiento para vehículos que nunca pudo utilizar por haber estado ocupada por una empresa para el desarrollo de su actividad, al margen de la propiedad. Presentada demanda

judicial, pendiente actualmente de resolución, se llegó a un acuerdo extrajudicial entre las partes según el cual la consultante percibió una compensación económica por la falta de uso y disfrute de la finca durante el tiempo transcurrido desde su adquisición hasta la fecha del acuerdo, 23 de septiembre de 2000.

\* **Cuestión planteada:** Posible exención de la compensación económica percibida. En caso contrario, forma de tributar en el IRPF.

\* **Contestación:** La compensación económica percibida por la consultante por la falta de uso y disfrute de una finca de su propiedad no se encuentra incluida en ninguno de los supuestos de exención del artículo 7 de la Ley del Impuesto, por lo que se encuentra plenamente sujeta al IRPF, al margen de que la cantidad percibida se deba a un acuerdo extrajudicial entre las partes, lo que no tiene ninguna incidencia a estos efectos.

En cuanto a la calificación tributaria de las cantidades percibidas, hay que acudir a lo dispuesto en el artículo 19 de la Ley del Impuesto.

En consecuencia, al derivar de la titularidad de un bien inmueble, la compensación económica percibida procedería calificarla como rendimiento del capital inmobiliario (artículo 20 de la Ley del Impuesto), siendo de aplicación la reducción del 30 por 100 prevista en el artículo 21.2 de la Ley, por derivarse del uso y disfrute de un inmueble durante un período de tiempo superior a dos años.

\* **Fecha:** 26/11/2001

## **Artículo 21. Gastos deducibles y reducciones.**

1. Para la determinación del rendimiento neto, se deducirán de los rendimientos íntegros los gastos siguientes:

a) Todos los gastos necesarios para la obtención de los rendimientos. La deducción de los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora de los bienes, derechos o facultades de uso o disfrute de los que procedan los rendimientos, y demás gastos de financiación, no podrá exceder de la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos. <sup>(30)</sup>

\* **Número de consulta:** 1882-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante adquirió en 1994 una segunda vivienda.

Para financiar su compra solicitó un préstamo hipotecario. La garantía hipotecaria de dicho préstamo no era sobre dicha vivienda, sino sobre su vivienda habitual.

En 1997 y 1998, el piso adquirido estuvo alquilado.

\* **Cuestión planteada:** En los años en que haya estado alquilada la vivienda adquirida en 1994, puede deducir los intereses abonados por el mencionado préstamo hipotecario.

\* **Contestación:** Los intereses satisfechos por la utilización de capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora de bienes inmuebles, así como los demás gastos de financiación, tienen el carácter de gasto deducible siempre que los inmuebles estén arrendados, según disponía el artículo 35.A) de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF (vigente en los años 1992-1998) o dispone el artículo 21.1.a) de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF (vigente a partir del 1 de enero de 1999).

En ambas legislaciones la deducibilidad de estos intereses y demás gastos de financiación está limitada a la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos por la cesión del inmueble.

Sentado este principio general de deducibilidad de los intereses en los arrendamientos de bienes inmuebles, y entrando a conocer la cuestión planteada, es preciso establecer que el requisito exigido para la deducibilidad de los intereses es que los capitales ajenos se inviertan en la adquisición o mejora del inmueble, con independencia de que si el préstamo tiene una garantía hipotecaria, ésta opere sobre el mismo inmueble o sobre otro.

Por tanto, la cuestión planteada es una cuestión de hecho, no existiendo ninguna restricción a la deducibilidad de los intereses si éstos proceden de un préstamo con garantía hipotecaria sobre otro inmueble.

Al ser una cuestión de hecho (inversión del préstamo en la adquisición del inmueble), las pruebas aportadas para la deducibilidad de los intereses deberán valorarse por los órganos de gestión y comprobación del Impuesto.

\* **Fecha:** 24/10/2000

---

<sup>(30)</sup> Desarrollado en el artículo 12 del Reglamento del Impuesto.

\* **Número de consulta:** 0635-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Los consultantes han efectuado diversas obras de reforma en una vivienda de su propiedad, previamente alquilada, y que piensan destinar, de nuevo, a alquiler.

\* **Cuestión planteada:** Deducibilidad de tales gastos.

\* **Contestación:** De acuerdo con lo establecido en el artículo 12 del Reglamento del Impuesto, los gastos a los que se hace referencia en la consulta, tendrían la consideración de deducibles para la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario.

Ahora bien, la deducibilidad de los gastos anteriores está condicionada a la obtención de unos ingresos, es decir, de unos rendimientos íntegros del capital inmobiliario: los procedentes del arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute de bienes inmuebles o de derechos reales que recaigan sobre los mismos. Ello hace necesario, en un supuesto como el que es objeto de consulta, en el que cuando se producen los gastos no se generan rendimientos, la existencia de una correlación entre esos gastos de conservación y reparación y los ingresos derivados del posterior arrendamiento del inmueble o, en su caso, de la posterior constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute del mismo. Lo anterior comporta que las reparaciones y actuaciones de conservación efectuadas vayan dirigidas exclusivamente a la futura obtención de rendimientos del capital inmobiliario (a través del arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos de uso y disfrute) y no al disfrute, siquiera temporal, del inmueble por el titular.

\* **Fecha:** 26/03/2001

\* **Número de consulta:** 1015-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante adquirió un local en el año 2000 que ha alquilado en marzo del año 2001. Parte del precio de adquisición ha sido financiado mediante un préstamo.

\* **Cuestión planteada:** Si los intereses satisfechos durante el año 2000, al no haber obtenido en dicho año rendimientos del capital inmobiliario, puede deducirlos en el año 2001, con el límite de los rendimientos obtenidos en el mismo.

\* **Contestación:** De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 21 de la Ley del Impuesto, al no haber obtenido rendimientos del capital inmobiliario en el año 2000, no podrá deducir los intereses satisfechos durante dicho año, ni tampoco podrá deducir esos intereses en el año 2001, por aplicación de la regla general de imputación temporal de ingresos y gastos contenida en el artículo 14.1 de la Ley del Impuesto.

\* **Fecha:** 28/05/2001

\* **Número de consulta:** 1385-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** La consultante ha efectuado diversas obras de reforma en una vivienda de su propiedad, previamente alquilada, durante varios años, y que piensa destinar, de nuevo a alquiler.

\* **Cuestión planteada:** Deducibilidad de tales gastos.

\* **Contestación:** De acuerdo con lo establecido en el artículo 12 del Reglamento del Impuesto, los gastos a que se hace referencia en el escrito de consulta, tendrían la consideración de deducibles para la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario.

Ahora bien, la deducibilidad de los gastos anteriores está condicionada a la obtención de unos ingresos, es decir, de unos rendimientos íntegros del capital inmobiliario: los procedentes del arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute de bienes inmuebles o de derechos reales que recaigan sobre los mismos. Ello hace necesario, en un supuesto como el que es objeto de consulta, en el que cuando se producen los gastos no se generan rendimientos, puesto que la vivienda no está alquilada, sino en expectativas de alquiler, la existencia de una correlación entre esos gastos de conservación y reparación y los ingresos derivados del posterior arrendamiento del inmueble o, en su caso, de la posterior constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute del mismo. Lo anterior comporta que las reparaciones y actuaciones de conservación efectuadas vayan dirigidas exclusivamente a la futura obtención de rendimientos del capital inmobiliario (a través del arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos de uso y disfrute) y no al disfrute, siquiera temporal, del inmueble por el titular.

\* **Fecha:** 03/07/2001

b) El importe del deterioro sufrido por el uso o por el transcurso del tiempo en los bienes de los que procedan los rendimientos, en las condiciones que reglamentariamente se determinen. <sup>(31)</sup>

---

<sup>(31)</sup> Véase la disposición transitoria décima de esta Ley.

En el supuesto de rendimientos derivados de la titularidad de un derecho o facultad de uso o disfrute, será igualmente deducible en concepto de depreciación, con el límite de los rendimientos íntegros, la parte proporcional del valor de adquisición satisfecho, en las condiciones que reglamentariamente se determinen.<sup>(32)</sup>

2. Los rendimientos netos con un período de generación superior a dos años, así como los que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, se reducirán en un 30 por 100.

El cómputo del período de generación, en el caso de que estos rendimientos se cobren de forma fraccionada, deberá tener en cuenta el número de años de fraccionamiento, en los términos que reglamentariamente se establezcan. <sup>(33)</sup>

## **Artículo 22. Rendimiento en caso de parentesco.**

Cuando el adquirente, cesionario, arrendatario o subarrendatario del bien inmueble o del derecho real que recaiga sobre el mismo, sea el cónyuge o un pariente, incluidos los afines, hasta el tercer grado inclusive, del contribuyente, el rendimiento neto total no podrá ser inferior al que resulte de las reglas del artículo 71 de esta Ley.

## **Subsección 2.ª Rendimientos del capital mobiliario**

### **Artículo 23. Rendimientos íntegros del capital mobiliario.**

Tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital mobiliario los siguientes:

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

*\* Número de consulta: 0592-01*

*\* Descripción sucinta de los hechos: Una Comunidad de Aguas, constituida en las Islas Canarias, pretende vender el agua a una empresa, destinando los ingresos al mantenimiento y repartiendo el beneficio entre los partícipes.*

*\* Cuestión planteada: Régimen de tributación.*

*\* Contestación: Las Comunidades de Aguas constituidas en las Islas Canarias tienen su regulación específica en la Ley de 27 de diciembre de 1956, de Heredamientos de Aguas.*

*Por su parte, la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias regula las especialidades del régimen fiscal de las Comunidades de Aguas y Heredamientos de Canarias en la disposición adicional tercera.*

*De acuerdo con la normativa anteriormente citada, las Comunidades de Aguas de Canarias son entidades con personalidad jurídica, sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, si bien gozan de exención.*

*En consecuencia, el reparto del agua entre los socios personas físicas tiene la naturaleza de rendimientos del capital mobiliario de acuerdo con lo previsto en el artículo 23, apartado 1, de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, debiendo integrarse al porcentaje del 100 por 100, ya que proceden de una entidad exenta del Impuesto sobre Sociedades y, en consecuencia, sin derecho a la aplicación de la deducción por doble imposición de dividendos.*

---

<sup>(32)</sup> Desarrollado en el artículo 13 del Reglamento del Impuesto

<sup>(33)</sup> Desarrollado en el artículo 14 del Reglamento del Impuesto

Estos rendimientos estarán sujetos a retención del 18 por 100 a cuenta del Impuesto, tal y como dispone el artículo 83.1 del Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del IRPF.

Como excepción, de acuerdo con lo previsto en la disposición adicional tercera, apartado 2, de la Ley 19/1994, no estará sujeto al IRPF de los comuneros o partícipes el rendimiento derivado del agua recibida, cuando los comuneros la destinen al riego de sus explotaciones agrícolas.

Los desembolsos efectuados por los socios personas físicas, ya se realicen con carácter previo a la perforación, durante la misma, o en el período de extracción, deben considerarse como mejoras, incrementando el valor de adquisición de las participaciones, lo que deberá tenerse en cuenta a efectos de futuras transmisiones de las mismas.

Los resultados positivos o negativos de la perforación de los pozos sólo tendrán efectos en la Comunidad de Aguas, pero no así en los comuneros o partícipes, que no podrán darse ninguna disminución de patrimonio si la perforación de un pozo no consigue extraer el agua.

Los comuneros o partícipes personas físicas generarán ganancias o pérdidas patrimoniales en las transmisiones de sus participaciones, calculándose de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 31 y siguientes de la Ley del Impuesto.

En particular resultarán aplicables las reglas especiales contenidas en la letra b) del artículo 35.1 al tratarse de participaciones no admitidas a negociación en mercados secundarios de valores españoles.

\* **Fecha:** 20/03/2001

\* **Número de consulta:** 1318-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Se va a proceder a la devolución de la prima de emisión de acciones al consultante, que acudió en su día a la ampliación de capital con prima de emisión. Simultáneamente, se produce la devolución de la prima de emisión respecto de otras acciones que se adquirieron con posterioridad a la ampliación.

\* **Cuestión planteada:** Tratamiento fiscal de la devolución de la prima de emisión de acciones

\* **Contestación:** De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 23.1 a) 5º de la Ley del Impuesto y en el artículo 70.3 i) del Reglamento del Impuesto, en virtud de la redacción dada por el Real Decreto 579/2001, de 1 de junio, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (vigente para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2001), en el caso de que la distribución de la prima de emisión se realice a partir del 1 de enero de 2001, tributará como rendimiento de capital mobiliario no sujeto a retención, la diferencia entre el importe obtenido y el valor de adquisición de los valores, independientemente de que la prima proceda de una ampliación de capital en la que el consultante participara o no, ya que en este segundo supuesto, el mayor valor de la acción o participación se incluyó, en su caso, en el precio de adquisición de la misma.

Si la distribución de la prima de emisión se realiza con anterioridad a 1 de enero de 2001 (fecha de entrada en vigor de la Ley 6/2000), de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 23.1 a) 4º de la Ley 40/1998, se consideran rendimientos de capital mobiliario: "Cualquier otra utilidad, distinta de las anteriores, procedente de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe."

Por lo tanto los importes percibidos por la distribución de la prima de emisión antes del 1 de enero de 2001 tributan como rendimientos del capital mobiliario, computándose el 100 por 100 de los importes íntegros percibidos. En este caso dichos importes están sometidos a retención, según establece el artículo 83 del Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE de 9 de febrero), al porcentaje del 25 por 100 hasta el 31 de diciembre de 1999, y al 18 por 100 a partir del 1 de enero del año 2000, de acuerdo con la nueva redacción efectuada por el artículo undécimo del Real Decreto 1968/1999, de 23 de diciembre.

\* **Fecha:** 22/06/2001

a) Quedan incluidos dentro de esta categoría los siguientes rendimientos, dinerarios o en especie: <sup>(34)</sup>

1.º Los dividendos, primas de asistencia a juntas y participaciones en los beneficios de cualquier tipo de entidad.

\* **Número de consulta:** 1479-01

---

<sup>(34)</sup> Véase el artículo 135 bis de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (B.O.E. de 28 de diciembre)

*\* Descripción sucinta de los hechos:* Contribuyente por el IRPF que percibe dividendos de una sociedad no residente.

*\* Cuestión planteada:* Tributación en el IRPF de los mencionados dividendos.

*\* Contestación:* Conforme con lo dispuesto en el artículo 23.1 de la Ley del Impuesto, al tratarse de dividendos procedentes de una entidad no residente en territorio español, no resultarán aplicables los porcentajes anteriores -incorporándose por su importe íntegro en la parte general de la base imponible- ni la deducción por doble imposición de dividendos, lo que no impide -si resultara procedente- la aplicación de la deducción por doble imposición internacional regulada en el artículo 67 de la Ley del IRPF.

Respecto a la posibilidad -apuntada en el escrito de consulta- de si resulta aplicable el régimen de transparencia fiscal internacional, ante la falta de datos sobre el grado de participación del contribuyente en la entidad no residente, no puede realizarse un pronunciamiento sobre el particular, por lo que se debe estar a lo dispuesto en el artículo 75 de la Ley del Impuesto, regulador de la imputación de rentas en el régimen de transparencia fiscal internacional.

Finalmente, al tratarse de una entidad residente en un paraíso fiscal, procede también hacer aquí referencia a la tributación de los socios o partícipes de las instituciones de inversión colectiva constituidas en países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales (art. 78, Ley IRPF).

*\* Fecha:* 17/07/2001

2.º Los rendimientos procedentes de cualquier clase de activos, excepto la entrega de acciones liberadas, que, estatutariamente o por decisión de los órganos sociales, facultan para participar en los beneficios, ventas, operaciones, ingresos o conceptos análogos de una entidad por causa distinta de la remuneración del trabajo personal.

3.º Los rendimientos que se deriven de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, sobre los valores o participaciones que representen la participación en los fondos propios de la entidad.

*\* Número de consulta:* 1699-01

*\* Descripción sucinta de los hechos:* El consultante tiene intención de constituir, a título lucrativo, un derecho real de usufructo sobre unos valores mobiliarios.

*\* Cuestión planteada:* Tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

*\* Contestación:* El artículo 23.1.a).3º de la Ley del Impuesto, califica como rendimientos del capital mobiliario derivados de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidades a la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre los valores representativos de la participación en los fondos propios de las mismas.

Al señalarse en el escrito de consulta que la cesión o constitución del derecho real de usufructo se realizará de forma gratuita, entra en juego la presunción de onerosidad del artículo 6.3 de la Ley del Impuesto, con arreglo a la cual este tipo de rendimientos se presumen retribuidos, salvo prueba en contrario, por su valor normal de mercado, siendo éste el que acordarían sujetos independientes en condiciones normales de mercado (artículo 41.1 de la Ley del Impuesto).

*\* Fecha:* 18/09/2001

4.º Cualquier otra utilidad, distinta de las anteriores, procedente de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe.

*\* Número de consulta:* 0732-00

*\* Descripción sucinta de los hechos:* El consultante es administrador único de una entidad siendo su cargo gratuito según los estatutos de la misma. Además, por la prestación de otros servicios para la entidad percibe una remuneración.

*\* Cuestión planteada:* Tipo de retención aplicable.

*\* Contestación:* La aplicación de lo establecido en el artículo 16.2.e) de la Ley del Impuesto y en el artículo 66 de la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada al caso consultado - contribuyente que es socio mayoritario de una sociedad, en la que desempeña el cargo de administrador de forma gratuita, por disponerlo así los estatutos de la sociedad, y que, al mismo tiempo,

percibe una remuneración por los trabajos que presta en la entidad -, permite extraer las siguientes conclusiones:

1ª. Si el cargo de administrador fuese retribuido, los estatutos de la entidad deberán preverlo expresamente, señalando, además, el sistema de retribución.

En estas condiciones, las cantidades que percibiese el contribuyente en su condición de administrador, tendrían la naturaleza de rendimientos del trabajo, de acuerdo al artículo 16.2.e) de la Ley del IRPF.

2ª. Si, por el contrario, en los estatutos de la sociedad se configura el cargo de administrador como gratuito, las percepciones que, en su caso, percibiera el consultante deben calificarse de acuerdo con lo establecido en los artículos 16 y 23.1.a).4º de la Ley del Impuesto, y aplicando, en su caso, lo establecido en el artículo 42 de la Ley del Impuesto.

Así, el artículo 16.1 de la Ley del Impuesto señala que «se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas.».

La calificación anterior es independiente del régimen de Seguridad Social que le corresponda, pues en todo caso las retribuciones percibidas constituirán rendimientos del trabajo, si cumplen los requisitos antes señalados. Ahora bien, en estos casos, al tratarse de operaciones realizadas por el socio único de la entidad, que al mismo tiempo es el administrador único de la misma, para la cuantificación de estas retribuciones deben tenerse en cuenta las normas sobre operaciones vinculadas, presentes en el artículo 16.2.a) y b) de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, y podrá resultar de aplicación lo previsto en el artículo 42.2 de la Ley del Impuesto, que establece que en el caso de que la operación vinculada con una sociedad corresponda al ejercicio de actividades económicas o a la prestación de trabajo personal por personas físicas, éstas deberán efectuar su valoración en los términos previstos en el artículo 16 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, anteriormente citada, cuando impliquen un aumento de sus ingresos. En este caso, también la entidad procederá a realizar dicha valoración a efectos del Impuesto sobre Sociedades.

Por lo que se refiere al tipo de retención aplicable, de acuerdo con el artículo 75.1 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero (BOE del 9 de febrero), deberá procederse del siguiente modo:

- Las retribuciones que se perciban por la condición de administrador están sujetas al tipo de retención del 40 por 100.

- Las retribuciones que se perciban por el ejercicio de un trabajo personal derivado de una relación laboral, estarán sujetas al tipo de retención que resulte de aplicar el procedimiento general de cálculo previsto en el Reglamento del Impuesto, con el mínimo del 18 por 100 si derivan de la relación laboral especial para altos directivos.

Finalmente, hay que tener en cuenta que el artículo 23.1.a).4º de la Ley del Impuesto, califica de rendimientos del capital mobiliario procedentes de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidades, a cualquier otra utilidad, distinta de las anteriores - de las previstas en los números 1º, 2º y 3º de esta letra a)-, procedente de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe, lo cual supone que si las retribuciones percibidas no lo fueran por el ejercicio de un trabajo personal derivado de una relación laboral, ordinaria o especial, o por la condición de administrador, que permitiera calificarlas de rendimientos del trabajo, de acuerdo con el artículo 16 de la Ley del Impuesto, deberían calificarse de rendimientos del capital mobiliario procedentes de la participación en los fondos propios de la entidad de los previstos en el artículo 23.1.a).4º de la Ley del Impuesto.

Esta calificación determinaría, para el pagador, su sujeción al tipo de retención aplicable a este tipo de rendimientos del capital mobiliario - el 25 por 100 durante 1999, y el 18 por 100 desde el 1 de enero de 2000, de acuerdo con la modificación del artículo 83 del Reglamento del Impuesto efectuada por el Real Decreto 1968/1999, de 23 de diciembre (BOE del 30 de diciembre) -.

Finalmente, en lo relativo a las cuotas del RETA, cabe señalar que las mismas tendrán la consideración de gasto deducible de los rendimientos del trabajo, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 17.3.a) de la Ley del Impuesto, tanto si son satisfechas directamente por Vd., como por la sociedad, aunque en este caso dichos pagos efectuados por la sociedad tendrán la consideración de rendimiento del trabajo, dinerario o en especie, en función de que la sociedad le entregue a Vd. importes en metálico para que satisfaga las cuotas o sea la entidad la que abone directamente las mismas, respectivamente.

\* **Fecha:** 29/03/2000

5.º La distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones. El importe obtenido minorará, hasta su anulación, el valor de adquisición de las acciones o

participaciones afectadas y el exceso que pudiera resultar tributará como rendimiento del capital mobiliario. (\*)

b) (\*\*) Los rendimientos íntegros a que se refiere la letra anterior, en cuanto procedan de entidades residentes en territorio español, se multiplicarán por los siguientes porcentajes:

140 por 100, con carácter general.

125 por 100, cuando procedan de las entidades a que se refiere el artículo 26.2 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

100 por 100, cuando procedan de las entidades a que se refiere el artículo 26.5 y 6 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, y de cooperativas protegidas y especialmente protegidas, reguladas por la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, de la distribución de la prima de emisión y de las operaciones descritas en los puntos 3.º y 4.º de la letra a) anterior. Se aplicará, en todo caso, este porcentaje a los rendimientos que correspondan a valores o participaciones adquiridas dentro de los dos meses anteriores a la fecha en que aquéllos se hubieran satisfecho cuando, con posterioridad a esta fecha, dentro del mismo plazo, se produzca una transmisión de valores homogéneos. En caso de entidades en transparencia fiscal, se aplicará este mismo porcentaje por los contribuyentes cuando las operaciones anteriormente descritas se realicen por la entidad transparente.

En el caso de valores o participaciones no admitidas a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores españoles, el plazo previsto en el párrafo anterior será de un año.

Se aplicará, en todo caso, el porcentaje del 100 por 100 a los rendimientos que correspondan a beneficios que hayan tributado a los tipos previstos en el apartado 8 del artículo 26 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. A estos efectos, se considerará que los rendimientos percibidos proceden en primer lugar de dichos beneficios.

#### **REDACCION VIGENTE HASTA 24 DE JUNIO DE 2000**

b) Los rendimientos íntegros a que se refiere la letra anterior, en cuanto procedan de entidades residentes en territorio español, se multiplicarán por los siguientes porcentajes:

- 140 por 100 con carácter general.

-125 por 100 cuando procedan de las entidades a que se refiere el artículo 26.2 de la Ley 43/ 1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

- 100 por 100 cuando procedan de las entidades a que se refiere el artículo 26.5 y 6 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades y de cooperativas protegidas y especialmente protegidas, reguladas por la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, de la distribución de la prima de emisión y de las operaciones descritas en los puntos 3.º y 4.º de la letra a)

---

(\*) Este punto 5.º de la letra a) del apartado 1 ha sido añadido por el artículo 23.Uno de la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, por el que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa (B.O.E. de 14 de diciembre) con efectos desde 1 de enero de 2001 de acuerdo con lo establecido en el citado artículo 23.Uno.

(\*\*) Nueva redacción dada a esta letra por el artículo tercero del Real Decreto-ley 2/2000, de 23 de junio, por el que se modifica la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del régimen económico y fiscal de Canarias, y otras normas tributarias (B.O.E. de 24 de junio. Corrección de errores en B.O.E. de 5 de agosto). En vigor a partir de 25 de junio de 2000.

anterior. Se aplicará, en todo caso, este porcentaje a los rendimientos que correspondan a valores o participaciones adquiridas dentro de los dos meses anteriores a la fecha en que aquéllos se hubieran satisfecho cuando, con posterioridad a esta fecha, dentro del mismo plazo, se produzca una transmisión de valores homogéneos. En caso de entidades en transparencia fiscal, se aplicará este mismo porcentaje por los contribuyentes cuando las operaciones anteriormente descritas se realicen por la entidad transparente.

En el caso de valores o participaciones no admitidas a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores españoles, el plazo previsto en el párrafo anterior será de un año.

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

Tienen esta consideración las contraprestaciones de todo tipo, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, como los intereses y cualquier otra forma de retribución pactada como remuneración por tal cesión, así como las derivadas de la transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de cualquier clase de activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos.

### a) En particular, tendrán esta consideración:

1.º Los rendimientos procedentes de cualquier instrumento de giro, incluso los originados por operaciones comerciales, a partir del momento en que se endose o transmita, salvo que el endoso o cesión se haga como pago de un crédito de proveedores o suministradores.

2.º La contraprestación, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, derivada de cuentas en toda clase de instituciones financieras, incluyendo las basadas en operaciones sobre activos financieros.

3.º Las rentas derivadas de operaciones de cesión temporal de activos financieros con pacto de recompra.

4.º Las rentas satisfechas por una entidad financiera, como consecuencia de la transmisión, cesión o transferencia, total o parcial, de un crédito titularidad de aquélla.

b) En el caso de transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de valores, se computará como rendimiento la diferencia entre el valor de transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de los mismos y su valor de adquisición o suscripción.

Como valor de canje o conversión se tomará el que corresponda a los valores que se reciban.

Los gastos accesorios de adquisición y enajenación serán computados para la cuantificación del rendimiento, en tanto se justifiquen adecuadamente.

Los rendimientos negativos derivados de transmisiones de activos financieros, cuando el contribuyente hubiera adquirido activos financieros homogéneos dentro de los dos meses anteriores o posteriores a dichas transmisiones, se integrarán a medida que se transmitan los activos financieros que permanezcan en el patrimonio del contribuyente.

*\* Número de consulta: 0460-01*

*\* Descripción sucinta de los hechos: Venta de obligaciones bonificadas el 12 de octubre de 2000, adquiridas el 12 de febrero de 2000. El cupón anual se satisface el 11 de diciembre de cada año.*

*\* Cuestión planteada: Tratamiento fiscal en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de la venta de las obligaciones.*

**\* Contestación:** El artículo 23.2. de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, establece que tienen la consideración de rendimientos del capital mobiliario obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios, "las contraprestaciones de todo tipo, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, como los intereses y cualquier otra forma de retribución pactada como remuneración por tal cesión, así como las derivadas de la transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de cualquier clase de activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos".

La letra b) del precepto referido establece que:

"En el caso de transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de valores, se computará como rendimiento la diferencia entre el valor de transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de los mismos y su valor de adquisición o suscripción.

Como valor de canje o conversión se tomará el que corresponda a los valores que se reciban.

Los gastos accesorios de adquisición y enajenación serán computados para la cuantificación del rendimiento, en tanto se justifiquen adecuadamente.

Los rendimientos negativos derivados de transmisiones de activos financieros, cuando el contribuyente hubiera adquirido activos financieros homogéneos dentro de los dos meses anteriores o posteriores a dichas transmisiones, se integrarán a medida que se transmitan los activos financieros que permanezcan en el patrimonio del contribuyente".

Por tanto, los activos financieros que abonan intereses, como las obligaciones a que se refiere el escrito de consulta, generan dos tipos de rendimientos del capital mobiliario, uno derivado del cobro del cupón y otro derivado de la transmisión de los valores.

Dado que en el presente caso el consultante transmite las obligaciones antes del vencimiento del cupón, sólo obtendrá el rendimiento del capital mobiliario derivado de la transmisión de los valores que se calculará por diferencia entre el valor de transmisión y el valor de adquisición de los mismos, teniendo en cuenta los gastos accesorios de adquisición y enajenación que se justifiquen adecuadamente.

Por último, hay que tener en cuenta que conforme con lo que establece el artículo 70 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el rendimiento derivado de la transmisión de dichos valores estará sujeto a retención a cuenta, siendo la base de retención la diferencia positiva entre el valor de transmisión y el de adquisición, sin que a tal efecto se minoren los gastos accesorios a la operación.

Como excepción a lo anterior no estarán sujetos a retención a cuenta los rendimientos que deriven de la transmisión de activos representados mediante anotaciones en cuenta que se negocien en un mercado secundario oficial de valores español.

**\* Fecha:** 06/03/2001

**\* Número de consulta:** 1804-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** La entidad consultante va a comercializar un producto financiero denominado "Contrato financiero atípico con 90% inversión garantizada", por el que la entidad recibe un dinero de sus clientes, pactándose una rentabilidad ligada a la rentabilidad de un determinado activo subyacente.

Al vencimiento del contrato, la entidad garantiza al inversor la recuperación del 90 por 100 del capital invertido, cualquiera que haya sido la evolución del activo subyacente, más una participación en la rentabilidad obtenida por dicho activo en caso de que su evolución haya sido positiva.

La estructura interna del producto se configura con:

a) Un activo financiero de renta fija, cuyo valor final es el capital garantizado.

b) Una opción de compra del activo subyacente con una prima por importe igual al capital no garantizado más el valor actual de los intereses del activo financiero.

El plazo de estos contratos variará entre 6 y 36 meses. Se excluye la posibilidad de cancelación anticipada del producto, produciéndose a vencimiento la cancelación automática.

**\* Cuestión planteada:** Tratamiento fiscal correspondiente a las rentas derivadas de dicho producto financiero.

**\* Contestación:** La normativa financiera considera los depósitos atípicos descritos anteriormente como instrumentos financieros. Así se desprende de la nueva redacción dada al artículo 2 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del mercado de valores, con la Ley 37/1998, de 16 de noviembre. Efectivamente, la letra b) del párrafo segundo del artículo 2, ya citado, considera como instrumentos financieros los contratos financieros a plazo, cuando el objeto de tales contratos sean valores negociables, con independencia de la forma en que se liquiden y aunque no sean objeto de negociación en un mercado secundario, oficial o no.

Como consecuencia del desarrollo y expansión que se ha venido produciendo de este tipo de contratos y en aras de la protección del inversor, la Comisión Nacional del Mercado de Valores ha dictado la Circular 3/2000, de 30 de mayo, mediante la cual modifica la Circular 2/1999, de 22 de abril, por la que

se aprueban determinados modelos de folletos de utilización en emisiones u ofertas públicas de valores, con el objeto de distinguir, en primer lugar, estos depósitos atípicos respecto de los depósitos bancarios tradicionales, para concretar a continuación determinadas obligaciones que deberán cumplir con los diferentes inversores respecto de la comercialización de estos instrumentos financieros.

Se definen estos contratos financieros atípicos en la citada Circular como «aquellos contratos no negociados en mercados secundarios organizados por los que una entidad de crédito recibe dinero o valores, o ambas cosas, de su clientela asumiendo una obligación de reembolso consistente bien en la entrega de determinados valores cotizados, bien en el pago de una suma de dinero, o ambas cosas, en función de la evolución de la cotización de uno o varios valores, o de la evolución de un índice bursátil, sin compromiso de reembolso íntegro del principal recibido.»

Una vez analizado el producto en cuestión desde la perspectiva financiera, procede evaluar las consecuencias fiscales que pudieran derivarse de su suscripción:

Señala el artículo 23.2 de la Ley 40/1998, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, que tienen la consideración de rendimientos del capital mobiliario obtenidos por la cesión de terceros de capitales propios «las contraprestaciones de todo tipo, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, como los intereses y cualquier otra forma de retribución pactada como remuneración por tal cesión, así como las derivadas de la transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de cualquier clase de activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos.»

Por tanto, atendiendo al precepto transcrito, cualquier forma de retribución que pudiera obtener el potencial cliente como resultado de la contratación del producto financiero objeto de consulta encaja en lo anteriormente señalado.

En consecuencia, la diferencia entre el importe percibido a vencimiento y el importe inicialmente entregado tendrá la consideración de rendimientos del capital mobiliario derivados de la cesión a terceros de capitales propios, con independencia de la forma o mecanismos de cobertura que la entidad financiera adopte para hacer efectivo el importe pactado con el cliente.

Además, cuando los rendimientos tengan un período de generación superior a dos años, dichos rendimientos, ya sean positivos o negativos, se reducirán en un 30 por 100, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 24.2.a) de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre.

Por otra parte, la calificación como rendimientos del capital mobiliario implica su sujeción al esquema de retenciones a cuenta. Así, de acuerdo con lo señalado en los artículos 70 y 83 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, la retención a practicar sobre los rendimientos del capital mobiliario será el resultado de aplicar el 18 por 100 a la base de retención, que estará constituida por el rendimiento positivo obtenido. En el caso de que resultase aplicable la reducción prevista en el artículo 24.2.a) de la Ley 40/1998, la base de retención se calculará aplicando sobre la cuantía positiva de los rendimientos la reducción citada.

\* **Fecha:** 08/10/2001

3. Rendimientos dinerarios o en especie procedentes de operaciones de capitalización y de contratos de seguro de vida o invalidez, excepto cuando, con arreglo a lo previsto en el artículo 16.2. a) de esta Ley, deban tributar como rendimientos del trabajo.<sup>(35)</sup>

En particular, se aplicarán a estos rendimientos de capital mobiliario las siguientes reglas:

a) Cuando se perciba un capital diferido, el rendimiento del capital mobiliario vendrá determinado por la diferencia entre el capital percibido y el importe de las primas satisfechas.

b) En el caso de rentas vitalicias inmediatas, que no hayan sido adquiridas por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, se considerará rendimiento de capital mobiliario el resultado de aplicar a cada anualidad los porcentajes siguientes: <sup>(36)</sup>

- 45 por 100, cuando el perceptor tenga menos de cuarenta años.

---

<sup>(35)</sup> Desarrollado en el artículo 15 del Reglamento del Impuesto.

<sup>(36)</sup> Véase la disposición transitoria undécima de esta Ley.

- 40 por 100, cuando el perceptor tenga entre cuarenta y cuarenta y nueve años.
- 35 por 100, cuando el perceptor tenga entre cincuenta y cincuenta y nueve años.
- 25 por 100, cuando el perceptor tenga entre sesenta y sesenta y nueve años.
- 20 por 100, cuando el perceptor tenga más de sesenta y nueve años.

Estos porcentajes serán los correspondientes a la edad del rentista en el momento de la constitución de la renta y permanecerán constantes durante toda la vigencia de la misma.

c) Si se trata de rentas temporales inmediatas, que no hayan sido adquiridas por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, se considerará rendimiento del capital mobiliario el resultado de aplicar a cada anualidad los porcentajes siguientes:

- 15 por 100, cuando la renta tenga una duración inferior o igual a cinco años.
- 25 por 100, cuando la renta tenga una duración superior a cinco e inferior o igual a diez años.
- 35 por 100, cuando la renta tenga una duración superior a diez e inferior o igual a quince años.
- 42 por 100, cuando la renta tenga una duración superior a quince años.

d) Cuando se perciban rentas diferidas, vitalicias o temporales, que no hayan sido adquiridas por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, se considerará rendimiento del capital mobiliario el resultado de aplicar a cada anualidad el porcentaje que corresponda de los previstos en las letras b) y c) anteriores, incrementado en la rentabilidad obtenida hasta la constitución de la renta, en la forma que reglamentariamente se determine. Cuando las rentas hayan sido adquiridas por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e inter vivos, el rendimiento del capital mobiliario será, exclusivamente, el resultado de aplicar a cada anualidad el porcentaje que corresponda de los previstos en las letras b) y c) anteriores.<sup>(37)</sup>

No obstante lo previsto en el párrafo anterior, en los términos que reglamentariamente se establezcan, las prestaciones por jubilación e invalidez percibidas en forma de renta por los beneficiarios de contratos de seguro de vida o invalidez, distintos de los contemplados en el artículo 16.2. a), y en los que no haya existido ningún tipo de movilización de las provisiones del contrato de seguro durante su vigencia, se integrarán en la base imponible del impuesto, en concepto de rendimientos del capital mobiliario, a partir del momento en que su cuantía exceda de las primas que hayan sido satisfechas en virtud del contrato o, en el caso de que la renta haya sido adquirida por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e inter vivos, cuando excedan del valor actual actuarial de las rentas en el momento de la constitución de las mismas. En estos casos no serán de aplicación los porcentajes previstos en las letras b) y c) anteriores. Para la aplicación de este régimen será necesario que el contrato de seguro se haya concertado, al menos, con dos años de anterioridad a la fecha de jubilación. <sup>(38)</sup><sup>(12)</sup>

<sup>(37)</sup> Véase la disposición transitoria undécima de esta Ley y el artículo 16 del Reglamento del Impuesto.

<sup>(38)</sup> Desarrollado en el artículo 17 del Reglamento del Impuesto.

<sup>(12)</sup> Véase, en el artículo 7-c) de esta Ley, la consulta (0825-01) de fecha 24/04/2001. Seguros individuales concertados con la finalidad de garantizar el abono de indemnizaciones por despido a trabajadores.

e) En el caso de extinción de las rentas temporales o vitalicias, que no hayan sido adquiridas por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, cuando la extinción de la renta tenga su origen en el ejercicio del derecho de rescate, el rendimiento del capital mobiliario será el resultado de sumar al importe del rescate las rentas satisfechas hasta dicho momento y de restar las primas satisfechas y las cuantías que, de acuerdo con las letras anteriores de este apartado, hayan tributado como rendimientos del capital mobiliario. Cuando las rentas hayan sido adquiridas por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e inter vivos, se restará, adicionalmente, la rentabilidad acumulada hasta la constitución de las rentas.

#### 4. Otros rendimientos del capital mobiliario.

Quedan incluidos en este epígrafe, entre otros, los siguientes rendimientos, dinerarios o en especie:

a) Los procedentes de la propiedad intelectual cuando el contribuyente no sea el autor y los procedentes de la propiedad industrial que no se encuentre afecta a actividades económicas realizadas por el contribuyente.

b) Los procedentes de la prestación de asistencia técnica, salvo que dicha prestación tenga lugar en el ámbito de una actividad económica.

c) Los procedentes del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas, así como los procedentes del subarrendamiento percibidos por el subarrendador, que no constituyan actividades económicas.

*\* Número de consulta: 1825-00*

*\* Descripción sucinta de los hechos: El consultante se dedica al alquiler de depósitos que se utilizan para el almacenamiento de líquidos, arrendándose estos depósitos a una única sociedad. La actividad se ejerce sin personal asalariado y el domicilio de la actividad es el del domicilio del consultante.*

*La actividad se encuentra dada de alta en el I.A.E., como alquiler de otros bienes muebles n.c.o.p.*

*\* Cuestión planteada: Si, a efectos del IRPF, la actividad descrita tiene el carácter de actividad económica.*

*\* Contestación: En el caso planteado, el consultante manifiesta dedicarse al arrendamiento de depósitos para almacenamiento de líquidos. Para que la actividad se califique como rendimientos de actividad económica debe cumplirse lo dispuesto en los arts. 40.Uno de la Ley 18/1991 ó 25.1 de la Ley 40/1998 que conceptúan como rendimientos de actividad económica aquéllos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno sólo de estos factores, supongan que el contribuyente ordena por cuenta propia los medios de producción y los recursos humanos, o uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.*

*En definitiva, para que la actividad desarrollada pueda calificarse como una actividad económica a efectos del IRPF debe realizarse en el marco de una organización empresarial.*

*Esta circunstancia es una cuestión de hecho que se limita a probar, por cualquier medio de prueba admitido en derecho, la existencia de una organización empresarial, siendo competencia de los Organos de Gestión e Inspección del Impuesto la valoración de las pruebas aportadas.*

*\* Fecha: 18/10/2000*

*\* Número de consulta: 0464-01*

*\* Descripción sucinta de los hechos: La consultante es propietaria de una finca rústica adquirida por herencia en 1950, que ha estado arrendada desde 1986 a una sociedad agraria de transformación.*

*A lo largo del año 2000, (fecha de levantamiento y ocupación: 30 de noviembre de 1999), la consultante ha percibido las siguientes cantidades correspondientes a la expropiación de los elementos patrimoniales que se describen :*

*- Finca nº 13: Corrales de ganado y vacuno: 3.990.256 ptas. (incluye patio de recreo, cerca, árboles de sombra y bebedero).*

*- Finca nº 15: Plantación de maíz: 18.843.485 ptas. (incluye riego por aspersión).*

*- Finca nº 16: Pastos de ganado y estercolero: 4.430.961 ptas.*

*- Finca nº 17: Plantación de chopos: 81.046.157 ptas.*

- Finca nº 18: Plantación de maíz: 14.894.328 ptas. (incluye riego por aspersión).  
- Finca nº 19: Corrales de ganado y vacuno: 17.125.658 ptas. (incluye patio de recreo, cerca, árboles de sombra y bebedero).

- Finca nº 18: Plantación de maíz: 2.749.546 ptas. (incluye riego por aspersión).

- Finca nº 15: Plantación de maíz: 2.100.163 ptas. (incluye riego por aspersión).

\* **Cuestión planteada:** Si es posible aplicar la Disposición Transitoria 9 de la Ley 40/1998.

\* **Contestación:** De acuerdo con lo establecido en el artículo 31 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, la transmisión derivada de la expropiación forzosa dará lugar a una ganancia o pérdida patrimonial, que deberá calcularse con arreglo a lo dispuesto en los artículos 32 y siguientes de la Ley del Impuesto y 38 y siguientes del Reglamento, aprobado por Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, esto es, por diferencia entre el valor de transmisión, que vendrá determinado por el justiprecio, y el valor de adquisición que corresponda, en función de si el bien expropiado está o ha estado afecto a actividades económicas, y del título de adquisición (oneroso o gratuito).

En torno a la consideración de la finca expropiada como afecta o no al desarrollo de actividades económicas, conviene precisar, en primer lugar, que se considerara que existe arrendamiento de negocio, generador de rendimientos del capital mobiliario, cuando el objeto del contrato sea una unidad patrimonial con vida propia y susceptible de ser inmediatamente explotada o pendiente para serlo de meras formalidades administrativas, y no sólo los bienes que en el mismo se enumeran. En definitiva, cuando el arrendatario recibe no sólo la finca rústica, sino el negocio en ella establecido.

En el caso consultado, de las actas de adquisición de la finca se desprende que la calificación procedente a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del arrendamiento a la sociedad agraria de transformación, es la de arrendamiento de negocio, generador de rendimientos del capital mobiliario, según el artículo 23.4.c) de la ley del Impuesto, y sometidos a retención o ingreso a cuenta del Impuesto, ya que su objeto no fue sólo la finca sino la explotación agrícola y ganadera en ella establecida.

De ello, y de los artículos 27.1 de la Ley y 21.1 del Reglamento del Impuesto se desprende que la finca expropiada ha estado afecta a la actividad agrícola y ganadera que desarrolla, en virtud del contrato de arrendamiento, la sociedad agraria de transformación.

Por lo que respecta a la imputación temporal, el artículo 14.1 de la Ley del Impuesto determina que las ganancias y pérdidas patrimoniales se imputarán al período impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial, por lo que el período de imputación será aquél en que fijado el justiprecio se acuerde el pago por la Administración.

Ahora bien, esta regla se rompe en el supuesto de expropiación por el procedimiento de urgencia regulado en el artículo 52 de la Ley de Expropiación Forzosa, ya que existe un derecho de ocupación inmediata tras el depósito o pago previo de una cantidad a favor del expropiado. Dicha cantidad se calcula mediante capitalización y no se considera justiprecio, puesto que el mismo se calculará posteriormente según las normas generales. En este caso la ganancia o pérdida patrimonial se entienden producidas, en principio, cuando realizado el depósito previo se procede a la ocupación y no cuando se pague el justiprecio. Sin embargo, dado el especial carácter de este procedimiento expropiatorio, en que el justiprecio se fija posteriormente, puede aplicarse lo dispuesto en el apartado 2.d) del citado artículo 14 de la Ley del Impuesto, considerando que se trata de precio aplazado, e imputar según sean exigibles los cobros correspondientes, es decir, al período en que fijado el justiprecio se acuerde el pago.

Al tratarse de una transmisión onerosa será de aplicación el artículo 32.1.a) de la Ley del Impuesto, que establece que el importe de la ganancia o pérdida patrimonial será la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales, valores que se definen en los artículos 33, 34 y 35.1.n) de la Ley del Impuesto, y 38 del Reglamento del Impuesto.

Dado que la ganancia patrimonial se obtiene por un contribuyente que no desarrolla la actividad agraria, no resulta de aplicación el Real Decreto 660/1996, de 19 de abril, por el que se regulan los beneficios fiscales en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a la transmisión de fincas rústicas y explotaciones agrarias. Y por la misma razón, tampoco es posible aplicar el diferimiento por reinversión previsto en el artículo 37 de la Ley.

La Disposición Transitoria Novena de la Ley, que permite la reducción de las ganancias patrimoniales, sólo es aplicable a la transmisión de elementos patrimoniales no afectos, y por tanto, en el caso consultado no puede reducirse la ganancia obtenida, en su caso, por la expropiación de la finca rústica.

\* **Fecha:** 06/03/2001

\* **Número de consulta:** 0843-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante es propietario de una finca rústica en la que viene desarrollando una actividad agrícola dedicada a la obtención de cítricos.

**\* Cuestión planteada:** Ante un posible arrendamiento de la finca de naranjos dedicada a la actividad, arrendamiento que incluiría el derecho de riego de los árboles, se pregunta sobre la calificación de los ingresos correspondientes al alquiler y si en el cuarto año de arrendamiento se considera la finca como elemento patrimonial no afecto a actividades económicas en el supuesto de que se produzca su transmisión.

**\* Contestación:** El arrendamiento de una finca de naranjos que incluye además el derecho de riego de los árboles y en la que el arrendatario mantiene la misma actividad que venía ejerciendo el arrendador constituye, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, un arrendamiento de negocio (empresa o explotación económica), ya que lo que se arrienda es una unidad patrimonial con vida propia, susceptible de ser inmediatamente explotada por el arrendatario, lo que supone la existencia de una empresa o negocio (explotación agrícola en este caso) que el arrendador explotaba y posteriormente alquila.

La calificación anterior comporta que los rendimientos correspondientes al arrendamiento de la finca tendrán la consideración de rendimientos del capital mobiliario, tal como establece el artículo 23.4 de la Ley del Impuesto.

A su vez, la propia calificación como arrendamiento de negocio conlleva que durante la vigencia del contrato de arrendamiento, la finca sigue manteniendo su consideración de elemento patrimonial afecto a una actividad económica.

Cuestión distinta sería el supuesto de arrendamiento y posterior transmisión de la finca -realizada una vez transcurridos tres años desde la desafectación- como un elemento patrimonial aislado, es decir, cuando no constituye en sí misma una explotación económica. En tal caso, los rendimientos del arrendamiento tendrían la consideración de procedentes del capital inmobiliario y la transmisión lo sería de un elemento patrimonial no afecto a actividades económicas.

**\* Fecha:** 30/04/2001

**\* Número de consulta:** 1905-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** Un empresario individual, titular y dueño de un negocio de hostelería arrienda dicho negocio a otro empresario. Asimismo, arrienda una máquina expendedora de tabaco.

**\* Cuestión planteada:** 1.- ¿En qué situación tributaria se queda el arrendador del negocio?  
2.- Obligaciones fiscales que tiene el arrendatario.

**\* Contestación:** 1.- El arrendamiento de negocios constituye, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, un rendimiento del capital mobiliario, tal y como dispone el artículo 23.4.c) de la Ley del Impuesto, siempre que dichos arrendamientos no se realicen como una actividad económica con autonomía propia, circunstancia que no parece darse en el presente caso.

Por tanto, el arrendador debe darse de baja de los epígrafes del Impuesto sobre Actividades Económicas en que estuviese dado de alta, así como modificar su declaración censal, en el sentido de que por este arrendamiento estará obligado a repercutir el Impuesto sobre el Valor Añadido que corresponda.

Asimismo, en su declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas debe declarar los rendimientos netos del capital mobiliario que le produzca dicho arrendamiento. En estos rendimientos deberán incluirse los percibidos por el arrendamiento de la máquina de tabaco.

Para la determinación del rendimiento neto derivado del arrendamiento del negocio se podrán deducir todos los gastos necesarios para su obtención así como el importe de la amortización de los elementos cedidos, siempre que respondan a su depreciación efectiva, tal y como dispone el artículo 18 del Reglamento del Impuesto.

2.- El arrendatario del negocio va a ejercer una actividad económica, por lo que debe darse de alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas, en los epígrafes que le correspondan, así como darse de alta en el censo de empresarios y profesionales.

Asimismo, como satisface un rendimiento de capital mobiliario al arrendador del negocio, deberá practicar e ingresar las correspondientes retenciones de capital mobiliario, las cuales se practicarán al porcentaje del 18 por 100.

**\* Fecha:** 24/10/2001

**\* Número de consulta:** 2250-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** El consultante es propietario de unos terrenos calificados como fincas rústicas.

**\* Cuestión planteada:** Si la propiedad de estos terrenos tiene que ser declarada. Así como, en su caso, en que concepto debe ser declarado, que tipo impositivo se aplicaría, y si existe algún tipo de deducción.

*\* **Contestación:** En el escrito de consulta no se menciona si la finca rústica es objeto de explotación o no, por lo que se plantean tres posibilidades en cuanto a su tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas:*

*1.- En el supuesto de que la finca sea explotada mediante el ejercicio de una actividad, ya sea agrícola, ganadera, ... se obtendrán unos rendimientos de actividades económicas que se cuantificarán y tributarán en los términos previstos en la Sección 3ª del Capítulo 1º del Título II de la Ley del Impuesto.*

*2.- En el caso de que la finca sea objeto de arrendamiento, constitución o cesión de derechos o facultades de uso y disfrute, tal y como dispone el artículo 20 de la Ley del Impuesto, tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital inmobiliario, el importe que por todos los conceptos se perciba del adquirente, cesionario, arrendatario o subarrendatario, computándose como gastos deducibles los necesarios para la obtención de los rendimientos.*

*No obstante, en torno a la consideración de la finca expropiada como afecta o no al desarrollo de actividades económicas, conviene precisar, en primer lugar, que se considerara que existe arrendamiento de negocio, generador de rendimientos del capital mobiliario, cuando el objeto del contrato sea una unidad patrimonial con vida propia y susceptible de ser inmediatamente explotada o pendiente para serlo de meras formalidades administrativas, y no sólo los bienes que en el mismo se enumeran. En definitiva, cuando el arrendatario recibe no sólo la finca rústica, sino el negocio en ella establecido se obtendrán rendimientos del capital mobiliario, tal y como prevé el artículo 23.4.c) de la Ley del Impuesto.*

*3.- Una tercera posibilidad es que la finca no sea ni explotada directamente, ni cedida su uso, por lo que no puede generar ni rendimientos de actividades económicas, ni rendimientos del capital. Asimismo, tampoco le es de aplicación la imputación de rentas inmobiliarias prevista en el artículo 71 de la Ley del Impuesto, ya que ésta se aplica exclusivamente a bienes inmuebles urbanos. Por lo que en este caso no incluiría rendimiento alguno en la base imponible del Impuesto sobre la Renta.*

*Todo ello, sin perjuicio de su inclusión, en su caso, en la declaración de Patrimonio en los términos previstos en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre Patrimonio (BOE de 7 de junio).*

*\* **Fecha:** 18/12/2001*

d) Las rentas vitalicias u otras temporales que tengan por causa la imposición de capitales, salvo cuando hayan sido adquiridas por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio. Se considerará rendimiento del capital mobiliario el resultado de aplicar a cada anualidad los porcentajes previstos por las letras b) y c) del apartado anterior de este artículo para las rentas, vitalicias o temporales, inmediatas derivadas de contratos de seguro de vida.

e) Los procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, salvo que dicha cesión tenga lugar en el ámbito de una actividad económica.

5. No tendrá la consideración de rendimiento de capital mobiliario, sin perjuicio de su tributación por el concepto que corresponda, la contraprestación obtenida por el contribuyente por el aplazamiento o fraccionamiento del precio de las operaciones realizadas en desarrollo de su actividad económica habitual.

6. (\*) Se estimará que no existe rendimiento del capital mobiliario en las transmisiones lucrativas, por causa de muerte del contribuyente, de los activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos a los que se refiere el apartado 2 de este artículo.

## **Artículo 24. Gastos deducibles y reducciones.**

1. Para la determinación del rendimiento neto, se deducirán de los rendimientos íntegros exclusivamente los gastos siguientes:

---

(\*) Este apartado 6 ha sido añadido por el artículo 22 de la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, por el que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa (B.O.E. de 14 de diciembre). Con efectos desde 15 de diciembre de 2000.

a) Los gastos de administración y depósito de valores negociables.

A estos efectos, se considerarán como gastos de administración y depósito aquellos importes que repercutan las empresas de servicios de inversión, entidades de crédito u otras entidades financieras que, de acuerdo con la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, tengan por finalidad retribuir la prestación derivada de la realización por cuenta de sus titulares del servicio de depósito de valores representados en forma de títulos o de la administración de valores representados en anotaciones en cuenta.

No serán deducibles las cuantías que supongan la contraprestación de una gestión discrecional e individualizada de carteras de inversión, en donde se produzca una disposición de las inversiones efectuadas por cuenta de los titulares con arreglo a los mandatos conferidos por éstos.

b) Cuando se trate de rendimientos derivados de la prestación de asistencia técnica, del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas o de subarrendamientos, se deducirán de los rendimientos íntegros los gastos necesarios para su obtención y, en su caso, el importe del deterioro sufrido por los bienes o derechos de que los ingresos procedan.<sup>(39)</sup>

\* **Número de consulta:** 1028-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante, realiza con sus ahorros inversiones en Bolsa y ha adquirido un ordenador con el objeto de poder efectuar el seguimiento de la evolución de los resultados a través de "Internet".

\* **Cuestión planteada:** Deducibilidad de los gastos originados por la adquisición de ordenador y el acceso a "Internet".

\* **Contestación:** Una vez configuradas las rentas que pudiera obtener de las inversiones en Bolsa en función del tipo de activos o valores en que se materialicen, como rendimientos del capital mobiliario o como ganancias patrimoniales, cabe concluir, de todo lo anteriormente expuesto, que ni las cantidades correspondientes a la amortización del ordenador ni los gastos derivados del acceso a "Internet" serán fiscalmente deducibles para la determinación de las rentas derivadas de las inversiones en Bolsa.

\* **Fecha:** 28/04/2000

2) Como regla general, los rendimientos netos se computarán en su totalidad, excepto que les sea de aplicación alguna de las reducciones siguientes: <sup>(40)</sup>

a) Cuando tengan un período de generación superior a dos años, así como cuando se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, se reducirán en un 30 por 100.

El cómputo del período de generación, en el caso de que estos rendimientos se cobren de forma fraccionada, deberá tener en cuenta el número de años de fraccionamiento, en los términos que reglamentariamente se establezcan. <sup>(41)</sup>

\* **Número de consulta:** 0164-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** La entidad consultante ha incorporado a su oferta de productos financieros, el denominado "DEPOSITO PLUS".

Sus características son:

- Plazo de duración único de 25 meses.

- Interés del 2% anual.

- La liquidación podrá ser trimestral o a vencimiento, a elegir.

- Se permite la cancelación anticipada sin penalización.

- Los titulares que no lo cancelen anticipadamente, obtendrán un rendimiento adicional del 4,5% sobre el nominal, pagadero de una sola vez, en el momento del cumplimiento del periodo de 25 meses.

<sup>(39)</sup> Desarrollado en el artículo 18 del Reglamento del Impuesto

<sup>(40)</sup> Véase la disposición transitoria octava de esta Ley.

<sup>(41)</sup> Desarrollado en el artículo 20 del Reglamento del Impuesto.

\* **Cuestión planteada:** - Aplicación de la reducción del 30 por 100 sobre los rendimientos del capital mobiliario, cuando se opta por la liquidación a vencimiento y se conserva el depósito durante los 25 meses.

- Aplicación de la reducción del 30 por 100 sobre el "plus" de rendimiento del capital mobiliario (4,5% del nominal), cuando se opta por la liquidación trimestral, pero se conserva el depósito el plazo de duración único de 25 meses.

\* **Contestación:** De acuerdo con los preceptos (el artículo 24.2.a) de la Ley del Impuesto y el artículo 86.4 del Reglamento del Impuesto) que inciden en las cuestiones planteadas, el tratamiento fiscal sería:

- Si el titular del depósito opta por la liquidación a vencimiento, manteniendo el mismo durante los 25 meses, resultará aplicable la reducción del 30 por 100 a que se refiere el artículo 24.2.a) de la Ley del Impuesto, sobre el total de los rendimientos del capital mobiliario que se obtengan al final del plazo, es decir, sobre el 6,5 por 100 del nominal.

- Si se conserva el depósito durante los 25 meses, pero el titular del mismo opta por la liquidación trimestral, el denominado "Depósito Plus", consistente en un rendimiento adicional del 4,5% sobre el nominal, pagadero de una sola vez al final del plazo de vida del depósito, podrá igualmente beneficiarse del porcentaje de reducción del 30 por 100 señalado en el anteriormente citado artículo 24.2.a) de la Ley.

\* **Fecha:** 30/01/2001

\* **Número de consulta:** 0268-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Arrendamiento de una mina por un período de 30 años y un importe de 45.000.000 pesetas, pagaderas mediante plazos trimestrales vencidos.

\* **Cuestión planteada:** Posibilidad de aplicar la reducción del artículo 24.2.a) de la Ley del Impuesto y si puede considerarse una renta diferida.

\* **Contestación:** De las cláusulas del contrato de arrendamiento aportado se desprende la duración del mismo, 30 años, así como el importe total a percibir por todo ese período, pero resulta indeterminada la forma de cobro, puesto que aunque indica que el precio, pactado por todo ese período, lo percibirá la parte arrendadora mediante plazos trimestrales vencidos, no hace referencia alguna a si será a lo largo de toda la vigencia del contrato o durante 10 años como manifiesta el consultante en su escrito.

De lo dispuesto en los artículos, 23, 24.2.a) de la Ley del Impuesto y 20 de su texto reglamentario, cabe concluir que:

- Si el importe de la renta lo percibe a lo largo del período de vigencia del contrato de arrendamiento, no cabe reducción alguna, dado que el número de años correspondientes al período de generación, 30 años, coincide con el número de períodos impositivos de fraccionamiento, 30.

- Si el importe de la renta lo percibe durante los 10 primeros años, por décimas partes, podría aplicar la reducción del 30 por 100, por ser superior a dos el cociente entre el número de años correspondientes al período de generación, 30, y el número de períodos impositivos de fraccionamiento,

\* **Fecha:** 13/02/2001

\* **Número de consulta:** 0797-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Transmisión de activos financieros de rendimiento explícito, cuando entre la fecha de adquisición y la de transmisión, amortización, canje o conversión han transcurrido más de dos años.

\* **Cuestión planteada:** Si resulta de aplicación la reducción del 30 por 100 prevista en la letra a) del artículo 24.2 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias.

\* **Contestación:** De acuerdo con lo previsto en el artículo 23.2.b) y en la letra a) del artículo 24.2 de la Ley del Impuesto, se deduce que en la transmisión de activos financieros de rendimiento explícito si entre la fecha de adquisición y la de transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión han transcurrido más de dos años, el rendimiento neto determinado por la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión, teniendo en cuenta los gastos accesorios de adquisición y enajenación, en tanto se justifiquen adecuadamente, se reducirá en un 30 por 100.

\* **Fecha:** 23/04/2001

b) Los rendimientos derivados de percepciones de contratos de seguro de vida recibidas en forma de capital se reducirán en los siguientes términos:

- Los que correspondan a primas satisfechas con más de dos años de antelación a la fecha en que se perciban, en un 30 por 100.
- Los que correspondan a primas satisfechas con más de cinco años de antelación a la fecha en que se perciban, en un 65 por 100. <sup>(42)</sup>
- Los que correspondan a primas satisfechas con más de ocho años de antelación a la fecha en que se perciban, en un 75 por 100. <sup>(43)</sup>

Esta última reducción resultará asimismo aplicable al rendimiento total derivado de percepciones de contratos de seguro de vida, que se reciban en forma de capital, transcurridos más de doce años desde el pago de la primera prima, siempre que las primas satisfechas a lo largo de la duración del contrato guarden una periodicidad y regularidad suficientes, en los términos que reglamentariamente se establezcan. <sup>(44)</sup>

c) Los rendimientos derivados de prestaciones por invalidez, en los términos y grados que se fijen reglamentariamente, percibidas en forma de capital por los beneficiarios de contratos de seguro distintos de los establecidos en el artículo 16.2. a) 5.ª, de esta Ley, se reducirán en un 65 por 100 <sup>(45)</sup>. En el caso de rendimientos derivados de prestaciones por invalidez, cuando no cumplan los requisitos anteriores, se reducirán en un 40 por 100.

La reducción aplicable será del 75 por 100 <sup>(46)</sup> cuando las prestaciones por invalidez deriven de contratos de seguros concertados con más de doce años de antigüedad, siempre que las primas satisfechas a lo largo de la duración del contrato guarden una periodicidad y regularidad suficientes, en los términos que reglamentariamente se establezcan. <sup>(47)</sup>

d) Las reducciones previstas en este apartado no resultarán aplicables a las prestaciones a las que se refieren las letras b), c) y d) del apartado 3 y la letra d) del apartado 4 del artículo 23 de esta Ley, que sean percibidas en forma de renta.

---

<sup>(42)</sup> Este porcentaje, en vigor a partir del 25 de junio de 2000, ha sido incluido por el Real Decreto-ley 3/2000, de 23 de junio, por el que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa. (B.O.E. de 24 de junio de 2000). El mismo porcentaje continúa en vigor a partir de 15 de diciembre de 2000, de acuerdo con lo establecido en el artículo 15 de la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa. (B.O.E. de 14 de diciembre) Anteriormente el porcentaje era el 60.

<sup>(43)</sup> Este porcentaje, en vigor a partir del 25 de junio de 2000, ha sido incluido por el Real Decreto-ley 3/2000, de 23 de junio, por el que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa. (B.O.E. de 24 de junio de 2000). El mismo porcentaje continúa en vigor a partir de 15 de diciembre de 2000, de acuerdo con lo establecido en el artículo 15 de la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa. (B.O.E. de 14 de diciembre) Anteriormente el porcentaje era el 70.

<sup>(44)</sup> Véase la disposición transitoria sexta de esta Ley.

<sup>(45)</sup> Este porcentaje, en vigor a partir del 25 de junio de 2000, ha sido incluido por el Real Decreto-ley 3/2000, de 23 de junio, por el que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa. (B.O.E. de 24 de junio de 2000). El mismo porcentaje continúa en vigor a partir de 15 de diciembre de 2000, de acuerdo con lo establecido en el artículo 15 de la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa. (B.O.E. de 14 de diciembre) Anteriormente el porcentaje era el 60.

<sup>(46)</sup> Este porcentaje, en vigor a partir del 25 de junio de 2000, ha sido incluido por el Real Decreto-ley 3/2000, de 23 de junio, por el que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa. (B.O.E. de 24 de junio de 2000). El mismo porcentaje continúa en vigor a partir de 15 de diciembre de 2000, de acuerdo con lo establecido en el artículo 15 de la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa. (B.O.E. de 14 de diciembre) Anteriormente el porcentaje era el 70.

<sup>(47)</sup> Véase la disposición transitoria séptima de esta Ley.

e) Reglamentariamente podrán establecerse fórmulas simplificadas para la aplicación de las reducciones a las que se refiere la letra b) de este apartado. <sup>(48)</sup>

3. (\*) Las reducciones previstas en la letra b) del apartado 2 de este artículo no resultarán aplicables a los rendimientos derivados de percepciones de contratos de seguros de vida en los que el tomador asuma el riesgo de inversión, salvo que en tales contratos concorra alguna de las siguientes circunstancias: <sup>(49)</sup>

A) No se otorgue al tomador la facultad de modificar las inversiones afectas a la póliza

B) Las provisiones matemáticas se encuentren invertidas en:

a) Acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva, predeterminadas en los contratos, siempre que:

Se trate de instituciones de inversión colectiva adaptadas a la Ley 46/1984, de 26 de diciembre, reguladora de las Instituciones de Inversión Colectiva.

Se trate de instituciones de inversión colectiva amparadas por la Directiva 85/611/CEE, del Consejo, de 20 de diciembre de 1985.

b) Conjuntos de activos reflejados de forma separada en el balance de la entidad aseguradora, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

La determinación de los activos integrantes de cada uno de los distintos conjuntos de activos separados deberá corresponder, en todo momento, a la entidad aseguradora quien, a estos efectos, gozará de plena libertad para elegir los activos con sujeción, únicamente, a criterios generales predeterminados relativos al perfil de riesgo del conjunto de activos o a otras circunstancias objetivas.

La inversión de las provisiones deberá efectuarse en los activos aptos para la inversión de las provisiones técnicas, recogidos en el artículo 50 del Reglamento de ordenación y supervisión de los seguros privados, aprobado por Real Decreto 2486/1998, de 20 de noviembre, con excepción de los bienes inmuebles y derechos reales inmobiliarios.

Las inversiones de cada conjunto de activos deberán cumplir los límites de diversificación y dispersión establecidos, con carácter general, para los contratos de seguro por la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados, su Reglamento, aprobado por el Real Decreto 2486/1998, de 20 de noviembre, y demás normas que se dicten en desarrollo de aquélla.

No obstante, se entenderá que cumplen tales requisitos aquellos conjuntos de activos que traten de desarrollar una política de inversión caracterizada por reproducir un determinado índice bursátil o de renta fija representativo de algunos de los mercados secundarios oficiales de valores de la Unión Europea.

El tomador únicamente tendrá la facultad de elegir, entre los distintos conjuntos separados de activos, en cuáles debe invertir la entidad aseguradora la provisión

---

<sup>(48)</sup> Desarrollado en el artículo 19 del Reglamento del Impuesto.

(\*) Nueva redacción del apartado 3 por el artículo 16 de la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa. (B.O.E. de 14 de diciembre). En vigor a partir de 15 de diciembre de 2000.

<sup>(49)</sup> Véase la disposición transitoria segunda de la Ley 55/1999, de 30 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social (B.O.E. de 30 de diciembre).

matemática del seguro, pero en ningún caso podrá intervenir en la determinación de los activos concretos en los que, dentro de cada conjunto separado, se invierten tales provisiones.

En estos contratos, el tomador o el asegurado podrán elegir entre un número limitado de instituciones de inversión colectiva o conjuntos separados de activos expresamente designados en los contratos, en ningún caso superior a 10, sin que puedan producirse especificaciones singulares para cada tomador o asegurado.

Las condiciones a que se refiere este apartado deberán cumplirse durante toda la vigencia del contrato.

### **REDACCION VIGENTE HASTA DESDE 1 DE ENERO DE 2000 HASTA 14 DE DICIEMBRE DE 2000**

3. (\*) Las reducciones previstas en la letra b) del apartado 2 de este artículo no resultarán aplicables a los rendimientos derivados de percepciones de contratos de seguros de vida en los que el tomador asuma el riesgo de inversión, salvo que en tales contratos concorra alguna de las siguientes circunstancias:

A) No se otorgue al tomador la facultad de modificar las inversiones afectas a la póliza.

B) Las provisiones matemáticas se encuentren invertidas en:

a) Acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva, predeterminadas en los contratos, siempre que:

Se trate de instituciones de inversión colectiva adaptadas a la Ley 46/1984, de 26 de diciembre, Reguladora de las instituciones de inversión colectiva.

Se trate de instituciones de inversión colectiva amparadas por la Directiva 85/611/C.E.E. del Consejo, de 20 de diciembre de 1985.

b) Conjuntos de activos reflejados de forma separada en el balance de la entidad aseguradora, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

La determinación de los activos integrantes de cada uno de los distintos conjuntos de activos separados deberá corresponder, en todo momento, a la entidad aseguradora quien, a estos efectos, gozará de plena libertad para elegir los activos con sujeción, únicamente, a criterios generales predeterminados relativos al perfil de riesgo del conjunto de activos o a otras circunstancias objetivas.

La inversión de las provisiones deberá efectuarse en los activos aptos para la inversión de las provisiones técnicas, recogidos en el artículo 50 del Reglamento de ordenación y supervisión de los seguros privados, aprobado por Real Decreto 2486/1998, de 20 de noviembre, con excepción de los bienes inmuebles y derechos reales inmobiliarios.

Las inversiones de cada conjunto de activos deberán cumplir los límites de diversificación y dispersión establecidos, con carácter general, para los contratos de seguro por la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de Ordenación y supervisión de los seguros privados, su Reglamento, aprobado por el Real Decreto 2486/1998, de 20 de noviembre, y demás normas que se dicten en desarrollo de aquélla.

El tomador únicamente tendrá la facultad de elegir, entre los distintos conjuntos separados de activos, en cuáles debe invertir la entidad aseguradora la provisión matemática del seguro, pero en ningún caso podrá intervenir en la determinación de los activos concretos en los que, dentro de cada conjunto separado, se invierten tales provisiones.

---

(\*) Este apartado 3 fue añadido por el artículo 1 de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social (B.O.E. de 30 de diciembre), en vigor a partir de 1 de enero de 2000.

En estos contratos, el tomador o el asegurado podrán elegir entre un número limitado de instituciones de inversión colectiva o conjuntos separados de activos expresamente designados en los contratos, en ningún caso superior a 10, sin que puedan producirse especificaciones singulares para cada tomador o asegurado.

Las condiciones a que se refiere este apartado deberán cumplirse durante toda la vigencia del contrato.

### SECCIÓN 3.ª RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

#### Artículo 25. Rendimientos íntegros de actividades económicas.

1. Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquéllos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas.

*\* Número de consulta: 1650-00*

*\* Descripción sucinta de los hechos: La consultante ha estado durante determinados períodos de 1998 dada de alta en el IAE en la actividad de Psicología.*

*Que durante dicho período prestó servicios a una entidad sin ánimo de lucro, (impartir cursos a padres adoptantes) debiendo posteriormente hacer un seguimiento periódico de niños adoptados. Por ambos servicios percibe unas remuneraciones económicas.*

*Además, durante 1998 y 1999 ha percibido unas prestaciones por maternidad del INSS.*

*\* Cuestión planteada: 1ª. Calificación de los rendimientos obtenidos.*

*2ª. Calificación de las prestaciones por maternidad.*

*\* Contestación: 1º. Al estar ejerciendo la consultante una profesión liberal por cuenta propia, los rendimientos derivados deben calificarse como rendimientos de actividad profesional, en 1998, y como rendimientos de actividad económica, en 1999.*

*2º. Dado que la prestación por maternidad satisfecha por el INSS, deriva de la actividad económica desarrollada por la consultante y su inscripción en el régimen especial de trabajadores autónomos, las prestaciones percibidas por ella en los años 1998 y 1999 deben calificarse como rendimientos de actividad económica y así se recoge en el anexo III de las Ordenes Ministeriales que regulan el régimen de estimación objetiva para los ejercicios 1998 y 1999.*

*\* Fecha: 28/09/2000*

*\* Número de consulta: 1951-00*

*\* Descripción sucinta de los hechos: El consultante ejerce dos actividades diferenciadas, oficina de farmacia y una explotación forestal.*

*La explotación forestal se ejerce en unos terrenos adquiridos en el año 1975. En 1976 repobló dichos terrenos ya que los mismos sufrieron un incendio.*

*Durante 1994 a 1997 percibió ayudas a la reforestación, de acuerdo con el R.D. 378/1993, de 12 de marzo.*

*En el año 2000 va a proceder a la venta de parte de los árboles plantados.*

*\* Cuestión planteada: Tributación el IRPF de la citada venta de árboles.*

*\* Contestación: Dado que el consultante ejerce una actividad forestal, como se comprueba por la repoblación efectuada en 1976 y las ayudas a la reforestación percibidas en el período 94-97, la venta de árboles a realizar en el 2000 se considerará rendimientos íntegros de actividad económica, quedando plenamente sujeta al Impuesto.*

*Como rendimiento de actividad económica, al valor de coste de los árboles no se les puede aplicar ningún coeficiente de actualización monetaria.*

*El rendimiento neto de la actividad forestal puede determinarse por el régimen de estimación directa o por el de estimación objetiva, siempre que en este último régimen se cumplan los requisitos objetivos para la inclusión y no se haya renunciado al mismo.*

*Por último, y una vez determinado el rendimiento neto por cualquiera de los regímenes citados, éstos podrían reducirse en un 30 por 100, siempre que los mismos se hayan generado en un periodo de tiempo superior a 2 años y no se fraccione el cobro (art. 30 Ley).*

*Si se fraccionase el cobro, la reducción del 30 por 100 se aplicaría si el resultado de dividir el número de años correspondiente al periodo de generación, contado de fecha a fecha, entre el número de periodos impositivos de fraccionamiento, es superior a 2, como dispone el artículo 24.2 del Reglamento del Impuesto, aprobado por R.D. 214/1999, de 5 de febrero.*

**\* Fecha:** 31/10/2000

**\* Número de consulta:** 1972-00

**\* Descripción sucinta de los hechos:** Abogado perteneciente al Turno de Asistencia Jurídica al Detenido y Preso.

**\* Cuestión planteada:** Calificación de los rendimientos obtenidos por la prestación de los citados servicios.

**\* Contestación:** El artículo 25 de la Ley 40/1998, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, define los rendimientos íntegros de actividades económicas como aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno sólo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. En particular y entre otros, tienen esta consideración los rendimientos que provengan del ejercicio de profesiones liberales.

*La Ley 1/1996, de 10 de enero, de Asistencia Jurídica Gratuita, y el Real Decreto 108/1995, de 27 de Enero, regulan los criterios para la retribución subvencionada por el Estado de los servicios prestados por los letrados en el turno de oficio y la asistencia letrada al detenido. De la citada normativa se desprende con claridad que los importes que por estos conceptos perciben los abogados retribuyen servicios prestados por los mismos, en el desempeño de su actividad, por lo que constituyen rendimientos de actividad profesional.*

**\* Fecha:** 03/11/2000

**\* Número de consulta:** 2070-00

**\* Cuestión planteada:** Tributación en el IRPF de una tala y venta ocasional de eucaliptos con un periodo de crecimiento superior a 30 años en unos casos e inferior en otros.

**\* Contestación:** De acuerdo con lo establecido en el artículo 25.1 de la Ley del Impuesto, cuando se procede a la tala y venta de eucaliptos, aunque esta venta se realice de forma esporádica u ocasional, ya se entra de lleno en el ejercicio de una actividad económica, pues concurre la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios a través de una ordenación por cuenta propia de medios de producción y(o) de recursos humanos. Es decir, tal venta se constituye en una operación propia del ejercicio de una actividad forestal, procediendo calificar como rendimientos de la misma los obtenidos por aquella venta.

*En cuanto a la forma de determinación del rendimiento neto de esta actividad empresarial las posibilidades existentes son dos: estimación directa y estimación objetiva. Siendo este último el régimen que corresponde si se cumplen los requisitos necesarios para su aplicación y no se hubiese renunciado a él.*

*Una vez determinado el rendimiento neto, al tratarse en el presente caso de un periodo de generación superior a dos años, procederá aplicar sobre aquel rendimiento la reducción del 30 por 100 establecida en el artículo 30 de la Ley del Impuesto. Debiendo tenerse en cuenta que si el rendimiento se percibiera de forma fraccionada sólo sería aplicable la reducción en caso de que el cociente resultante de dividir el número de años correspondiente al periodo de generación, computados de fecha a fecha, entre el número de periodos impositivos de fraccionamiento, fuese superior a dos, tal como establece el artículo 24.2 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*

**\* Fecha:** 15/11/2000

**\* Número de consulta:** 0753-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** La consultante es propietaria de un solar edificable adquirido por herencia hace unos 30 años, sobre el que pretende promover, como persona física, la construcción de varias viviendas para su venta posterior a terceras personas.

*\* **Cuestión planteada:** Actualización del valor de adquisición del terreno a la fecha de la venta de la promoción, a los efectos del cálculo de las plusvalías que se generen.*

*\* **Contestación:** La promoción inmobiliaria de viviendas para su posterior venta a terceras personas por parte del promotor constituye una actividad económica en la que las viviendas tienen la consideración de existencias y, en consecuencia, su transmisión generaría rendimientos de actividades económicas y no ganancias o pérdidas patrimoniales, siendo el valor de adquisición que tenga el terreno sobre el que se van a construir las viviendas en el momento de su afectación a la actividad, determinado según las normas previstas en los artículos 33.1 y 34 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, una parte más del coste, que sería tenido en cuenta para la determinación del rendimiento neto de la actividad, en los términos de los artículos 26 y 28 de la Ley del Impuesto.*

*El valor de adquisición del terreno, según las normas de los artículos 33.1 y 34 de la Ley del Impuesto, estaría formado por la suma del importe real por el que se hubiera efectuado la adquisición, o el que resulte de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones si la adquisición hubiera sido a título lucrativo, más el coste de las inversiones o mejoras efectuadas y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente.*

*En consecuencia, no serían aplicables los coeficientes de actualización del valor de adquisición previstos en las Leyes anuales de Presupuestos Generales del Estado, al no constituir una alteración patrimonial la afectación del terreno a la actividad.*

*\* **Fecha:** 11/04/2001*

*\* **Número de consulta:** 0795-01*

*\* **Descripción sucinta de los hechos:** Ganadero jubilado que procede a la venta esporádica de unos pinos.*

*\* **Cuestión planteada:** Se pregunta si es correcta la consignación en factura de la compensación del 5% por el IVA y de la retención del 2% por el IRPF.*

*\* **Contestación:** De acuerdo con lo establecido en el artículo 25.1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y en el artículo 5.2 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, en relación con el artículo 4 de la misma Ley, cuando se procede a la venta de pinos, aunque esta venta se realice de forma esporádica u ocasional, ya se entra de lleno en el ejercicio de una actividad económica, pues concurre la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios a través de una ordenación por cuenta propia de medios de producción y/o recursos humanos. Es decir, tal venta constituye una operación propia del ejercicio de una actividad forestal, procediendo calificar como rendimientos de la misma los obtenidos por aquella venta.*

*En consecuencia, tales rendimientos se encuentran sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido y al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, estando sometidos a su sistema de retenciones a cuenta a partir de 1 de enero de 2000 (art. 71.1 del Reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero).*

*Por lo que respecta al Impuesto sobre el Valor Añadido, si se encuentra acogido al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca por la actividad forestal, tendrá derecho a percibir, en el momento en que se realice la venta de los pinos, una compensación a tanto alzado por las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que haya soportado o satisfecho, y que para las operaciones efectuadas en el período comprendido entre el 1 de enero hasta el 6 de octubre del año 2000, será del 5 por 100 del precio de venta de los pinos.*

*En cuanto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el artículo 88.5 del Reglamento del Impuesto, establece una retención del 2 por 100 sobre los ingresos íntegros satisfechos cuando estos sean contraprestación de una actividad forestal.*

*Ahora bien, al constituir la compensación percibida un mayor importe de la contraprestación por la venta de los pinos, y al operar la retención sobre el importe total de la contraprestación, el importe de la citada compensación forma parte de la base de retención.*

*\* **Fecha:** 23/04/2001*

*\* **Número de consulta:** 0923-01*

*\* **Descripción sucinta de los hechos:** La comunidad consultante construyó un edificio en tres fases: planta comercial y sótano en 1983, el resto del bloque I en 1984, y el bloque II en 1993, otorgándose la escritura pública de declaración de obra nueva y división de la propiedad horizontal en 1994. Actualmente se prevé la venta de dos locales que llevan alquilados desde el año 1983.*

*\* **Cuestión planteada:** Naturaleza de los rendimientos derivados de la venta de los inmuebles a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*

**\* Contestación:** De acuerdo con lo establecido en el artículo 25.1 de la Ley del Impuesto, se consideran rendimientos íntegros de actividades económicas aquéllos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. En particular, tienen esta consideración, según el párrafo segundo del artículo 25.1 de la Ley, los rendimientos de las actividades de construcción.

Por tanto, los ingresos derivados de la venta de los dos locales tendrán, para la comunidad de bienes, la naturaleza de rendimientos íntegros de las actividades económicas.

Según establece el artículo 10 de la Ley, las rentas correspondientes a las comunidades de bienes, se atribuirán a sus comuneros según las normas o pactos aplicables en cada caso, y si éstos no constaran a la Administración en forma fehaciente, por partes iguales, con la naturaleza derivada de la fuente de donde procedan, para cada uno de los comuneros.

**\* Fecha:** 17/05/2001

**\* Número de consulta:** 1146-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** Peritos designados por los Tribunales de Justicia, en virtud de lo dispuesto en los artículos 340 y 341, de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil.

**\* Cuestión planteada:** - Calificación de los rendimientos que obtienen.

- ¿Deben causar alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas?

**\* Contestación:** Aplicando lo dispuesto en los artículos 79.1 y 80.1 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, al caso concreto planteado en el escrito de consulta, se desprende que el mero hecho de estar inscrito en la lista de colegiados dispuestos a actuar como peritos en procedimientos judiciales y participar en los sorteos para su designación, no supone la ordenación por cuenta propia de medios de producción y/o de recursos humanos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, por lo que la simple inclusión en dicha lista y la participación en los sorteos de designación judicial de peritos, no originarán el hecho imponible por este impuesto, no estando dichos facultativos sujetos al mismo por tal circunstancia.

Sin embargo, el efectivo ejercicio de la actividad profesional como consecuencia de haber sido designado perito judicial en un procedimiento, si está sujeto al Impuesto sobre Actividades Económicas, por cuanto supone, por parte de los profesionales, la realización del supuesto de hecho constitutivo del hecho imponible del impuesto, debiendo en este caso presentar declaración de alta y contribuir por la rúbrica de las Tarifas correspondiente a la actividad profesional desempeñada como perito.

Por lo que se refiere al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los rendimientos que se obtengan por actuar en calidad de peritos judiciales en un procedimiento, constituyen rendimientos provenientes del ejercicio de actividad económica, conforme a lo previsto en los artículos 25 y siguientes de la Ley del Impuesto.

**\* Fecha:** 08/06/2001

**\* Número de consulta:** 1375-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** El consultante, licenciado en cirugía y medicina, ha suscrito con un laboratorio un contrato de arrendamiento de servicios.

Dicho contrato tiene por objeto el seguimiento, control y vigilancia de diferentes sistemas que se han instalado a pacientes del Hospital de INSALUD, donde presta sus servicios el consultante.

**\* Cuestión planteada:** 1.- Calificación de las rentas percibidas por el consultante a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

2.- Sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de la contraprestación recibida.

**\* Contestación:** La cuestión que se plantea en la presente consulta es la calificación de las rentas percibidas a efectos de su calificación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En una primera aproximación, las mismas podrán calificarse como rendimientos de trabajo, si las mismas se obtienen en una relación de dependencia del laboratorio que le ha contratado, o como rendimientos de actividades económicas, si las mismas se obtienen a través de una organización por cuenta propia.

Para considerar que las rentas se consideren como rendimientos de actividades económicas, su obtención debe cumplir lo previsto en el artículo 25.1 de la Ley del Impuesto.

Del análisis del contrato aportado parece desprenderse que los servicios se prestan por cuenta propia, por lo que los rendimientos deben calificarse como rendimientos de actividad económica de carácter profesional.

No obstante, al ser la cuestión planteada una cuestión de hecho, su calificación definitiva quedará pendiente de la correspondiente comprobación por parte de los servicios de gestión e inspección del Impuesto.

\* **Fecha:** 03/07/2001

\* **Número de consulta:** 1384-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** La consultante ha procedido a una venta esporádica de unos árboles de una finca de su propiedad.

\* **Cuestión planteada:** Sujeción de la operación al IVA y al IRPF y tipos impositivos aplicables.

\* **Contestación:** De acuerdo con lo establecido en el artículo 25.1 de la Ley del Impuesto, cuando se procede a la venta de árboles, aunque esta venta se realice de forma esporádica u ocasional, ya se entra de lleno en el ejercicio de una actividad económica, pues concurre la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios a través de una ordenación por cuenta propia de medios de producción y/o recursos humanos. Es decir, tal venta constituye una operación propia del ejercicio de una actividad forestal, procediendo calificar como rendimientos de la misma los obtenidos por aquella venta.

En consecuencia, tales rendimientos se encuentran sujetos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, estando sometidos a su sistema de retenciones a cuenta a partir de 1 de enero de 2000 (art. 71.1 del Reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero).

En cuanto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el artículo 88.5 del Reglamento del Impuesto, establece una retención del 2 por 100 sobre los ingresos íntegros satisfechos cuando estos sean contraprestación de una actividad forestal, siempre que la venta de los árboles se hubiera realizado a partir del 1 de enero de 2000.

Ahora bien, al constituir la compensación percibida un mayor importe de la contraprestación por la venta de los pinos, y al operar la retención sobre el importe total de la contraprestación, el importe de la citada compensación forma parte de la base de retención.

Por último, señalar que en el supuesto de que la consultante tributase en el Impuesto sobre el Valor Añadido por el régimen general, deberá repercutir dicho Impuesto a los compradores al tipo del 16 por 100, debiendo consignar dicha repercusión en factura emitida al efecto y liquidar dicho Impuesto a la Hacienda Pública. Asimismo, podrá deducir las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que le hubieran sido repercutidas con ocasión de la adquisición de bienes y servicios que haya destinado a su actividad forestal. En este caso, el importe del Impuesto sobre el Valor Añadido no formará parte de la base de retención del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

\* **Fecha:** 03/07/2001

\* **Número de consulta:** 1454-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante en un solar de su propiedad promovió la construcción de un edificio, dándose de alta en el epígrafe 833.2 del Impuesto sobre Actividades Económicas, "Promoción de edificaciones".

\* **Cuestión planteada:** Tratamiento fiscal que debe darse a las rentas obtenidas por la venta de algunos pisos del edificio construido.

\* **Contestación:** La promoción inmobiliaria constituye, en todo caso, una actividad económica a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por lo que las rentas obtenidas por el ejercicio de la misma deben calificarse como rendimientos de actividades económicas, debiéndose cuantificar su rendimiento neto por el régimen de estimación directa, dado que esta actividad no se encuentra incluida en el ámbito de aplicación del régimen de estimación objetiva.

Para su conceptualización como rendimiento de actividad económica no tienen cumplirse los requisitos exigidos por el apartado 2 del artículo 25 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, pues los mismos, únicamente se exigen para el arrendamiento o compraventa de inmuebles, actividades que son distintas de la promoción inmobiliaria.

Por tanto, la naturaleza de los rendimientos obtenidos por la venta de los pisos promovidos por el consultante corresponde a los rendimientos de actividades económicas.

\* **Fecha:** 12/07/2001

\* **Número de consulta:** 1732-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** La hija de la consultante colabora en el negocio de su madre, dedicado a la actividad de comercio.

\* **Cuestión planteada:** Tributación en el IRPF.

\* **Contestación:** Según el artículo 25 de la Ley del Impuesto, si el "colaborador autónomo" no participa en la ordenación por cuenta propia determinada en el precitado artículo 25, sino que tal ordenación es

realizada por la titular de la actividad, las obligaciones fiscales correspondientes al ejercicio de tal actividad le corresponderán únicamente a su titular.

Consecuencia de lo anterior, y a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los rendimientos que la hija de la consultante pudiera obtener por su colaboración con la titular de la actividad –su madre– procederá calificarlos como rendimientos del trabajo.

\* **Fecha:** 21/09/2001

2. A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que el arrendamiento o compraventa de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando concurren las siguientes circunstancias:

a) Que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la misma.

b) Que para la ordenación de aquélla se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

\* **Número de consulta:** 0913-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante es pensionista jubilado de la Seguridad Social. A su vez, es propietario de unos inmuebles destinados al alquiler.

\* **Cuestión planteada:** Consideración del arrendamiento de inmuebles como actividad económica en las siguientes circunstancias:

a) Un despacho dedicado exclusivamente a llevar la actividad empresarial de arrendamiento.

b) Que un hijo mayor de edad se dedicara a jornada completa a llevar el negocio, dándole poderes generales notariales para llevar la gestión de la actividad, lo que le enmarcaría en el Régimen de Autónomos de la Seguridad Social.

\* **Contestación:** La finalidad del artículo 25.2 de la Ley del Impuesto es establecer unos requisitos mínimos para que la actividad de arrendamiento o compraventa de inmuebles pueda entenderse como una actividad empresarial, requisitos que inciden en la necesidad de una infraestructura mínima, de una organización de medios empresariales, para que esta actividad tenga tal carácter.

Respecto al primero de los requisitos exigidos, "local exclusivamente destinado" a la actividad, procede señalar que la exclusividad se refiere al destino del local, e implica que el local en el que se lleve a cabo la gestión de la actividad debe estar afecto a la actividad empresarial y no ser utilizado para fines particulares.

En cuanto a la posibilidad de un uso parcial del mismo, el artículo 27.2 de la Ley del Impuesto dispone que "cuando se trate de elementos patrimoniales que sirvan sólo parcialmente al objeto de la actividad económica, la afectación se entenderá limitada a aquella parte de los mismos que realmente se utilicen en la actividad de que se trate. En ningún caso serán susceptibles de afectación parcial elementos patrimoniales indivisibles".

A su vez, el artículo 21.3 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (aprobado por el RD 214/1999) añade que "solo se considerarán afectadas aquellas partes de los elementos patrimoniales que sean susceptibles de un aprovechamiento separado o independiente del resto".

Así pues, la utilización de parte de un local solo será aceptable cuando la parte utilizada para la actividad sea susceptible de aprovechamiento separado o independiente del resto, y esté exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad.

Por lo que se refiere al segundo de los requisitos exigidos, tener al menos una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa, sólo se entenderá cumplido si dicho contrato es calificado como laboral por la normativa laboral vigente, cuestión ajena al ámbito tributario, y es a jornada completa, con independencia de que la persona empleada sea un familiar.

\* **Fecha:** 19/04/2000

\* **Número de consulta:** 1022-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:**

\* **Cuestión planteada:** Interpretación del artículo 25.2.b) de la Ley 40/1998.

\* **Contestación:** La finalidad de este artículo es establecer unos requisitos mínimos para que la actividad de arrendamiento o compraventa de inmuebles pueda entenderse como una actividad empresarial, requisitos que inciden en la necesidad de una infraestructura mínima, de una organización de medios empresariales, para que esta actividad tenga tal carácter.

*Respecto al primero de los requisitos, "local exclusivamente destinado" a la actividad, procede señalar que la exclusividad se refiere al destino del local, e implica que el local en el que se lleve a cabo la gestión de la actividad debe estar afecto a la actividad empresarial y no ser utilizado para fines particulares.*

*Por lo que se refiere al segundo de los requisitos exigidos, tener al menos una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa, sólo se entenderá cumplido si dicho contrato es calificado como laboral por la normativa laboral vigente, cuestión ajena al ámbito tributario, y es a jornada completa.*

**\* Fecha:** 28/04/2000

**\* Número de consulta:** 0149-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** *El consultante es propietario junto a sus dos hermanos de una finca urbana.*

*Constituyen una Comunidad de Bienes para rehabilitar la vivienda y promover su posterior venta.*

*No disponen de local exclusivamente destinado a la gestión de dicha actividad, ni cuentan con personal laboral alguno.*

**\* Cuestión planteada:** *Se pregunta si la actividad desarrollada, a los efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tiene la consideración de actividad económica.*

**\* Contestación:** *En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas el arrendamiento o compraventa de bienes inmuebles únicamente tiene la consideración de actividad económica cuando concurren las circunstancias establecidas en el artículo 25.2 de la Ley del Impuesto.*

*En la medida que ni existe local ni se ha contratado personal laboral no nos encontramos, a los efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ante una actividad económica.*

*Por último, es necesario tener en cuenta que en aplicación del artículo 10 de la Ley 40/1998 las rentas obtenidas por la comunidad de bienes deberá atribuirse a los comuneros según las normas o pactos aplicables y, si éstos no constasen a la Administración Tributaria en forma fehaciente, se atribuirán por partes iguales, conservando siempre la naturaleza derivada de la actividad o fuente de donde procedan.*

**\* Fecha:** 30/01/2001

**\* Número de consulta:** 0234-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** *Actividad de arrendamiento o compraventa de inmuebles que se ejerce con dos personas con contrato laboral a media jornada.*

**\* Cuestión planteada:** *Pueden calificarse los rendimientos de dicha actividad como rendimientos de actividad económica.*

**\* Contestación:** *La finalidad del artículo 25.2 de la Ley del impuesto es establecer unos requisitos mínimos para que la actividad de arrendamiento o compraventa de inmuebles pueda entenderse como una actividad empresarial, requisitos que inciden en la necesidad de una infraestructura mínima, de una organización de medios empresariales, para que esta actividad tenga tal carácter.*

*Respecto al primero de los requisitos exigidos, "local exclusivamente destinado" a la actividad, procede señalar que la exclusividad se refiere al destino del local, e implica que el local en el que se lleve a cabo la gestión de la actividad debe estar afecto a la actividad empresarial y no ser utilizado para fines particulares.*

*En cuanto a la posibilidad de un uso parcial del mismo, el artículo 27.2 de la Ley del Impuesto dispone que "cuando se trate de elementos patrimoniales que sirvan sólo parcialmente al objeto de la actividad económica, la afectación se entenderá limitada a aquella parte de los mismos que realmente se utilicen en la actividad de que se trate. En ningún caso serán susceptibles de afectación parcial elementos patrimoniales indivisibles".*

*A su vez, el artículo 21.3 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (aprobado por el RD 214/1999) añade que "solo se considerarán afectadas aquellas partes de los elementos patrimoniales que sean susceptibles de un aprovechamiento separado o independiente del resto".*

*Así pues, la utilización de parte de un local solo será aceptable cuando la parte utilizada para la actividad sea susceptible de aprovechamiento separado o independiente del resto, y esté exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad.*

*Por lo que se refiere al segundo de los requisitos exigidos, tener al menos una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa, sólo se entenderá cumplido si dicho contrato es calificado como laboral por la normativa laboral vigente, cuestión ajena al ámbito tributario, y es a jornada completa.*

*Por tanto, este requisito no se entenderá cumplido cuando en el desarrollo de la actividad se utilicen varios trabajadores a jornada incompleta y la plantilla media sea igual o superior a uno.*

**\* Fecha:** 08/02/2001

**\* Número de consulta:** 1046-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** Comunidad de bienes propietaria de un local destinado a alquiler de plazas de garage por meses, sin prestar el servicio de guardia y custodia de vehículos, tan solo se ocupa del mantenimiento y limpieza del local. En el mismo local dispone de una pequeña oficina destinada a la gestión, pero no dispone de personal asalariado.

**\* Cuestión planteada:** Calificación de los rendimientos obtenidos, como actividad económica o como arrendamiento de inmuebles urbanos.

*Este último caso, sujeción al I:A:E: y epígrafe en el que le correspondería estar encuadrado.*

**\* Contestación:** De la información facilitada en el escrito de consulta parece desprenderse que no desarrolla efectivamente un servicio de guardia y custodia, sino que se trata de un simple arrendamiento de inmueble.

*Por ello, hay que acudir al artículo 25.2 de la Ley del Impuesto.*

*En el caso consultado, al no acompañarse el arrendamiento del servicio de guarda y custodia de los vehículos, que comportaría su calificación como actividad económica, y no reunir los requisitos exigidos en el artículo 25.2 de la Ley del Impuesto, puesto que dispone de una pequeña oficina para llevar a cabo la gestión, pero sin personal asalariado, lo que impide su consideración de actividad económica, cabe concluir que los rendimientos correspondientes hay que encuadrarlos como procedentes del capital inmobiliario.*

*Las actividades de arrendamiento de bienes inmuebles urbanos determinan la tributación en el Impuesto sobre Actividades Económicas, por los epígrafes del Grupo 861 de la Sección Primera de sus tarifas, en concreto, en el caso consultado, en el epígrafe 861.2, "Alquiler de locales industriales y otros alquileres n.c.o.p." Ahora bien, de conformidad con lo establecido en la Nota 2ª a dicho Epígrafe, "los sujetos pasivos cuya cuotas por esta actividad sean inferiores a 100.000 pesetas tributarán por cuota cero", en cuyo caso, de acuerdo con lo dispuesto en la Regla 15ª de la Instrucción para la aplicación de las Tarifas, "los sujetos pasivos no satisfarán cuota alguna por este impuesto, ni estarán obligados a formular declaración alguna."*

*Esta circunstancia de tributación por cuota cero para la actividad del Epígrafe 861.2 se da cuando el valor catastral de todos los inmuebles de la misma naturaleza, puestos de alquiler, sea inferior a cien millones de pesetas, ya que la cuota correspondiente a este Epígrafe, que tiene carácter nacional, es del 0'10 por ciento del valor catastral asignado a los locales a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.*

**\* Fecha:** 30/05/2001

**\* Número de consulta:** 1203-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** El consultante aportó terrenos a una Junta de Compensación que actuó como mera fiduciaria.

**\* Cuestión planteada:** A efectos de la posterior venta de los terrenos adjudicados, ¿es empresario a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas?

**\* Contestación:** En la presente consulta, la fórmula de actuación que adopta la Junta de Compensación es como fiduciaria. En estos casos, la Junta se limita a realizar a favor de sus miembros las tareas de urbanización, siendo aquellos los auténticos promotores. Estos costes de urbanización serán imputados por la Junta a sus miembros en la proporción que les corresponda a través de las oportunas derramas. Por el mero hecho de haberse visto obligado, como consecuencia de la ejecución del Plan, a costear las obras de urbanización de las parcelas, los interesados no adquieren el carácter de empresarios a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, pues se limitan a llevar a cabo su financiación, sin realizar la ordenación por cuenta propia de los medios de producción. Por otro lado, para que la venta posterior de los terrenos pudiera estimarse realizada en el ejercicio de una actividad empresarial, sería preciso el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 25.Dos de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (que se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a la gestión de la actividad y que se tenga, al menos, para dicha actividad, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa).

*En caso contrario, la venta posterior de los terrenos por sus propietarios generará una ganancia o pérdida patrimonial, a determinar conforme a los artículos 31 y siguientes de la mencionada Ley 40/1998. En este sentido, debe tenerse en cuenta que la urbanización del terreno implica la existencia de una mejora, a efectos del cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial que la venta pueda generar.*

**\* Fecha:** 19/06/2001

**\* Número de consulta:** 2163-01

**\* Descripción de los hechos:** El consultante ejerce la actividad de "servicio de hospedaje en hoteles y moteles de una y dos estrellas", determinando su rendimiento neto en régimen de estimación objetiva y tributando en el IVA por el régimen especial simplificado.

*Una de las zonas recreativas del hotel va a ser alquilada a una empresa para su uso particular durante dos o tres meses.*

*Asimismo, alquila salones del hotel para determinadas reuniones.*

**\* Cuestión planteada:** *Determinación del rendimiento neto en el IRPF.*

**\* Contestación:** *Determinación del rendimiento neto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*

*El consultante obtiene, a efectos del Impuesto, dos tipos de renta totalmente diferenciados:*

*1.- La actividad de “servicio de hospedaje en hoteles y moteles de una o dos estrellas”, en la que estaría incluida el alquiler de salones.*

*2.- La cesión de las zonas recreativas.*

*El primer tipo de renta debe calificarse como rendimiento de actividad económica, pudiendo determinar su rendimiento neto por el régimen de estimación objetiva, siempre que se cumplan los requisitos que definen el ámbito de aplicación del régimen y que el segundo tipo de renta no se desarrolle como una actividad económica.*

*Por lo que se refiere al segundo tipo de renta (cesión de las zonas recreativas) debe calificarse como rendimiento de capital inmobiliario, pues se trata del arrendamiento de un inmueble urbano.*

*No obstante, esta calificación podría variarse si el arrendamiento cumple con los requisitos establecidos en el artículo 25.2 de la Ley del Impuesto, en cuyo caso se calificará como rendimiento de actividad económica.*

*Por último, la actividad de “servicio de hospedaje en hoteles y moteles de una o dos estrellas” podrá determinar su rendimiento neto por el régimen de estimación objetiva si cumple el ámbito de aplicación de la misma y la cesión de las zonas recreativas no se realiza como actividad económica.*

**\* Fecha:** 05/12/2001

## **Artículo 26. Reglas generales de cálculo del rendimiento neto. <sup>(50)</sup>**

1. El rendimiento neto de las actividades económicas se determinará según las normas del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las reglas especiales contenidas en este artículo, en el artículo 28 de esta Ley para la estimación directa, y en el artículo 29 de esta Ley para la estimación objetiva.

A efectos de lo dispuesto en el artículo 122 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, para determinar el importe neto de la cifra de negocios se tendrá en cuenta el conjunto de actividades económicas ejercidas por el contribuyente.

**\* Número de consulta:** 1805-00

**\* Descripción sucinta de los hechos:** *El consultante es propietario de una parcela de olivar, la cual se encuentra dentro de una Comunidad de Regantes. Cuando se constituyó la Comunidad, el consultante realizó una aportación para la construcción de las instalaciones necesarias para el riego.*

**\* Cuestión planteada:** *Consideración de la amortización de las citadas instalaciones como gasto deducible para la determinación del rendimiento neto de la actividad agrícola desarrollada por el consultante.*

---

<sup>(50)</sup> Véanse: La disposición adicional decimonovena y la disposición adicional vigésima segunda de esta Ley.

El artículo 13 del Real Decreto-ley 3/1993, de 26 de febrero, de medidas urgentes sobre materias presupuestarias, tributarias, financieras y de empleo (B.O.E. de 2 de marzo).

El Real Decreto-ley 7/1994, de 20 de junio, sobre libertad de amortización para las inversiones generadoras de empleo (B.O.E. de 21 de junio).

El artículo 26 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias. (B.O.E. de 7 de julio).

La Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General (B.O.E. de 25 de noviembre).

El Real Decreto-ley 2/1995, de 17 de febrero, sobre libertad de amortización para las inversiones generadoras de empleo (B.O.E. de 20 de febrero).

El artículo 3 de la Ley 39/1997, de 8 de octubre, por la que se aprueba el programa “prever” para la modernización del parque de vehículos automóviles, el incremento de la seguridad vial y la defensa y protección del medio ambiente (B.O.E. de 10 de octubre).

**\* Contestación:** En primer lugar, según resulta de los artículos 74 de la Ley 29/1985, de 2 de agosto de 1985, de Aguas, y 199 del Reglamento del Dominio Público Hidráulico, aprobado por Real Decreto 849/1986, las Comunidades de Regantes constituyen Corporaciones de Derecho Público. Por su parte, el artículo 35.1º del Código Civil establece que "son personas jurídicas (...) las corporaciones, asociaciones y fundaciones de interés público reconocidas por la ley, lo que permite, en definitiva, configurar a las Comunidades de Regantes como entidades con personalidad jurídica.

El artículo 7 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, establece que son sujetos pasivos del mismo las personas jurídicas, excepto las sociedades civiles, por lo que cabe afirmar que las Comunidades de Regantes son sujetos pasivos de este Impuesto. A lo que hay que añadir que las mismas no figuran en la relación de entidades exentas a que se refiere el artículo 9 de la citada ley.

Estas consideraciones iniciales sirven para poner de manifiesto la existencia de una entidad -la Comunidad de Regantes- con personalidad jurídica propia, distinta de la de los usuarios que la integran.

El artículo 78 de la Ley de Aguas determina que "la titularidad de las obras que son parte integrante del aprovechamiento de la comunidad de usuarios quedará definida en el propio título que faculte para su construcción y utilización".

Conforme con lo anterior, si la titularidad de las obras que son parte integrante del aprovechamiento de la comunidad de usuarios corresponde a la Comunidad, el consultante no podrá practicar amortización alguna por tales elementos. Por el contrario, sí podrá practicar amortización en el supuesto de que los elementos patrimoniales fueran de titularidad de los regantes (entre los que se encuentra el consultante) que integran la Comunidad.

**\* Fecha:** 17/10/2000

**\* Número de consulta:** 2005-00

**\* Descripción sucinta de los hechos:** Transmisión de la totalidad de un negocio de pastelería que incluye maquinaria, mobiliario, existencias y fondo de comercio, y reinversión del importe obtenido en activos que afectará a una actividad empresarial diferente al negocio de pastelería.

**\* Cuestión planteada:** Posibilidad de acogerse al diferimiento por reinversión de beneficios extraordinarios.

**\* Contestación:** En el supuesto planteado se transmite la totalidad de un negocio de pastelería, que incluye maquinaria, mobiliario, existencias y fondo de comercio. Dentro de los componentes que integran la transmisión procede distinguir dos grupos:

- por una parte, el importe que corresponda a las existencias, que constituirá un rendimiento de la actividad normal o de explotación y al que resultara aplicable lo dispuesto en el artículo 26.1 de la Ley del Impuesto.

- por otra parte, el importe correspondiente a los elementos de inmovilizado transmitidos (maquinaria, mobiliario y fondo de comercio), que dará lugar a una ganancia o pérdida patrimonial en función de lo previsto en el artículo 26.2.

Ahora bien, la Ley del Impuesto contempla un supuesto de diferimiento de la tributación de las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto en la transmisión de elementos afectos a actividades económicas, al recoger en su artículo 36.2 la opción por:

- tributar por las ganancias patrimoniales que se produzcan con arreglo a las normas de la Ley 40/98.

- aplicar lo previsto en el artículo 21 de la Ley 43/95, del Impuesto sobre Sociedades, para la reinversión de beneficios extraordinarios, integrando en cada período impositivo el importe total de la ganancia patrimonial imputable a ese período en la parte general de la base imponible.

En consecuencia, podrá optar por lo previsto en el artículo 21 de la Ley 43/95 para la reinversión de beneficios extraordinarios por el importe que corresponda a la transmisión de la maquinaria, el mobiliario y el fondo de comercio, debiendo integrar el importe correspondiente a la transmisión de las existencias como ingreso de la actividad empresarial.

**\* Fecha:** 06/11/2000

**\* Número de consulta:** 2098-00

**\* Descripción sucinta de los hechos:** El consultante es propietario de varias fincas dedicadas a la explotación del olivar y miembro, a su vez, de una Comunidad de Regantes. El coste de las inversiones en instalaciones de riego es repercutido por la Comunidad a los usuarios. El consultante se encuentra acogido por su actividad agrícola al régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

**\* Cuestión planteada:** Consideración de la amortización de las citadas instalaciones como gasto deducible para la determinación del rendimiento neto de la actividad agrícola desarrollada por el consultante.

**\* Contestación:** En primer lugar, según resulta de los artículos 74 de la Ley 29/1985, de 2 de agosto de 1985, de Aguas, y 199 del Reglamento del Dominio Público Hidráulico, aprobado por Real Decreto 849/1986, las Comunidades de Regantes constituyen Corporaciones de Derecho Público. Por su parte, el artículo 35.1º del Código Civil establece que "son personas jurídicas (...) las corporaciones, asociaciones y fundaciones de interés público reconocidas por la ley, lo que permite, en definitiva, configurar a las Comunidades de Regantes como entidades con personalidad jurídica.

El artículo 7 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, establece que son sujetos pasivos del mismo las personas jurídicas, excepto las sociedades civiles, por lo que cabe afirmar que las Comunidades de Regantes son sujetos pasivos de este Impuesto. A lo que hay que añadir que las mismas no figuran en la relación de entidades exentas a que se refiere el artículo 9 de la citada ley.

Estas consideraciones iniciales sirven para poner de manifiesto la existencia de una entidad -la Comunidad de Regantes- con personalidad jurídica propia, distinta de la de los usuarios que la integran.

El artículo 78 de la Ley de Aguas determina que "la titularidad de las obras que son parte integrante del aprovechamiento de la comunidad de usuarios quedará definida en el propio título que faculte para su construcción y utilización".

Conforme con lo anterior, si la titularidad de las obras que son parte integrante del aprovechamiento de la comunidad de usuarios corresponde a la Comunidad de Regantes, el consultante no podrá practicar amortización alguna por tales elementos. Por el contrario, sí podrá practicar amortización en el supuesto de que los elementos patrimoniales fueran de titularidad de los regantes (entre los que se encuentra el consultante) que integran la Comunidad.

**\* Fecha:** 20/11/2000

**\* Número de consulta:** 2270-00

**\* Descripción sucinta de los hechos:** El consultante, que ejerce una actividad profesional, va a iniciar una actividad empresarial en una localidad distinta a la que reside habitualmente.

**\* Cuestión planteada:** Deducibilidad de los gastos de desplazamiento desde la localidad en que reside habitualmente a la localidad en que va a desarrollar la actividad empresarial.

**\* Contestación:** En base a lo dispuesto en el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades al que remite el artículo 26.1 de la Ley del IRPF, y en atención al principio de correlación de ingresos y gastos, los gastos por desplazamientos del empresario y/o profesional se considerarán fiscalmente deducibles cuando vengan exigidos por el desarrollo de la actividad, siempre que, además, cumplan los demás requisitos legales y reglamentarios.

Esta correlación deberá probarse por cualquiera de los medios generalmente admitidos en derecho, siendo competencia de los servicios de comprobación e inspección de la Administración Tributaria la valoración de las pruebas aportadas. En el caso de que no existiese vinculación o ésta no fuese suficientemente probada, estos gastos de viaje no podrán considerarse fiscalmente deducibles.

En la valoración de esta correlación también deberá tenerse en cuenta el importe individualizado de los gastos de viaje, de manera que aquéllos que sean excesivos o desmesurados respecto de los que, con arreglo a los usos y costumbres, pueden considerarse gastos normales, pueden considerarse como no deducibles, pues se trata de conceptos fronterizos entre los gastos exigidos por el desarrollo de la actividad y aquéllos que vienen a cubrir necesidades particulares de tal manera que en algunos casos existe una coincidencia entre unos y otros. No debe olvidarse que la normativa del Impuesto (art. 27 de la Ley y art. 21 del Reglamento) exige distinguir entre el patrimonio del contribuyente afecto a la actividad económica y el destinado a la atención a las necesidades particulares, y que la propia normativa del Impuesto establece unas cuantías máximas exceptuadas de gravamen en el caso de gastos de locomoción y manutención cuando se trate de gastos producidos por desplazamientos laborales, a través del régimen de dietas exentas (art. 8 del Reglamento del Impuesto).

Por lo que respecta a los gastos del vehículo utilizado para los desplazamientos se plantea, además el problema de su afectación a la actividad. Este tema está regulado en el artículo 21 del Reglamento del Impuesto, que en su apartado 1, letra c) establece que se considerarán elementos afectos "cualesquiera otros elementos que sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos".

En el apartado 2 del mismo artículo se establece que únicamente se considerarán elementos afectos aquéllos que el contribuyente utilice exclusivamente para los fines de la misma. No obstante, no se pierde esa exclusividad cuando la utilización para fines particulares sea accesorio y notoriamente irrelevante.

Ahora bien, en el apartado 4 del citado precepto no se admite la utilización accesorio para fines particulares, entre otros, a los automóviles de turismo, con algunas excepciones que no son aplicables al caso planteado. Por tanto, para que un automóvil susceptible de uso particular se considere afecto a una actividad económica se requiere que el vehículo se encuentre exclusivamente afectado a la actividad, es decir, que se utilice únicamente para el ejercicio de la actividad desarrollada por el consultante, sin que pueda considerarse como prueba suficiente la existencia de otros vehículos destinados al uso familiar.

Por último, señalar que el hecho de que en la localidad donde se instala el nuevo negocio resida la familia del consultante, no desvirtúa lo expuesto anteriormente.

\* **Fecha:** 11/12/2000

\* **Número de consulta:** 2529-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Abogados dados de alta en la Mutualidad General de la Abogacía. Como quiera que la indicada mutualidad no cubre ni la imprescindible asistencia médica ni la incapacidad temporal, se ven obligados a contratar con entidades privadas una póliza de asistencia sanitaria y otra que cubra la incapacidad temporal.

\* **Cuestión planteada:** Deducibilidad como gastos de la actividad de las pólizas contratadas para cubrir la asistencia sanitaria y la incapacidad temporal.

\* **Contestación:** De acuerdo con lo establecido en el artículo 10 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, a la que nos remite el artículo 26 de la Ley del IRPF, los gastos correspondientes a la suscripción de pólizas con entidades privadas para cubrir la asistencia sanitaria y la incapacidad transitoria, se considera que no están vinculados o son propios de la actividad desarrollada (abogacía), es decir, no son necesarios para la obtención de rendimientos, por lo que los mismos no tendrán la consideración de fiscalmente deducibles para la determinación del rendimiento neto derivado del ejercicio de dicha actividad.

\* **Fecha:** 29/12/2000

\* **Número de consulta:** 2538-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante desarrolla la actividad profesional de piloto de motociclismo y la de agente comercial, determinando el rendimiento neto en la modalidad simplificada del régimen de estimación directa.

\* **Cuestión planteada:** Deducibilidad de los gastos financieros producidos en el desarrollo de la actividad: intereses, comisiones, etc

\* **Contestación:** El artículo 26.1 de la Ley del Impuesto remite a las normas del Impuesto sobre Sociedades para determinar el rendimiento de las actividades económicas. Llevados los artículos 10 y 14.1.e) de la citada Ley del Impuesto sobre Sociedades a la cuestión planteada, los gastos financieros tendrán el carácter de deducibles cuando los mismos tengan una correlación con la obtención de los ingresos de las actividades profesionales desarrolladas, de conformidad con lo dispuesto en el citado artículo 14.1.e), segundo párrafo, de la citada Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades.

Esta correlación deberá probarse por cualquiera de los medios generalmente admitidos en derecho, siendo competencia de los servicios de comprobación e inspección del Impuesto la valoración de las pruebas aportadas.

En el caso de que no existiese correlación o ésta no fuese suficientemente probada, los gastos financieros no podrán considerarse como fiscalmente deducibles para la determinación del rendimiento neto de las actividades profesionales desarrolladas por el consultante.

\* **Fecha:** 29/12/2000

\* **Número de consulta:** 0437-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante es un farmacéutico que adquirió en 1991 una oficina de farmacia en funcionamiento, siendo los vendedores su cónyuge, su suegro y su cuñado. El precio de adquisición total fué de 30.000.000 de pesetas y, si bien no está especificado el importe que corresponde al Fondo de Comercio, el consultante entiende que es de 26.000.000 de pesetas, ya que las existencias comerciales tenían un valor de 4.000.000 de pesetas. El régimen de determinación del rendimiento neto es el de estimación directa.

\* **Cuestión planteada:** Deducibilidad de la amortización del Fondo de Comercio y, en caso afirmativo, determinación del importe del mismo.

\* **Contestación:** A los efectos de la presente consulta, la consideración como gasto deducible de la amortización del fondo de comercio aparece regulada en el artículo 11, apartado 4, de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Por otro lado, al tratarse de un fondo de comercio adquirido con anterioridad al 1 de enero de 1996, será de plena aplicación lo previsto en el apartado 1 de la Disposición Transitoria Novena de la Ley del citado Impuesto sobre Sociedades.

En consecuencia, a partir del ejercicio 1996 la parte del importe satisfecho por la adquisición de la oficina de farmacia que corresponda a Fondo de Comercio, podrá considerarse gasto fiscalmente deducible con el límite anual máximo de la décima parte del mismo, siempre que se cumplan los requisitos del artículo 11.4 de la Ley 43/1995 y al margen de la relación de parentesco existente entre adquirente y transmitentes.

*Por lo que respecta al importe a amortizar, dada la indeterminación específica del valor de adquisición del Fondo de Comercio en la escritura de compraventa, todo se concreta en la existencia de medios documentales que prueben el valor de las existencias comerciales y otros activos fijos transmitidos conjuntamente, y cuya valoración corresponderá a los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria.*

**\* Fecha:** 28/02/2001

**\* Número de consulta:** 0716-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** *La consultante viene desarrollando la actividad de guardería infantil (ep. IAE: 931.1) en un local de su propiedad, determinando el rendimiento neto en estimación directa.*

*Al exigir la LOGSE unos requisitos mínimos para los Centros de Educación Infantil, se ve obligada a efectuar las siguientes obras de adaptación:*

- reforma de los servicios higiénicos.
- ampliación de la anchura de las puertas de aulas y pasillos.
- ampliación de un aula desplazando un tabique.
- apertura de una segunda puerta al patio de recreo.

**\* Cuestión planteada:** *Si los gastos correspondientes a las mencionadas obras tiene la consideración de deducibles.*

**\* Contestación:** *De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 26 de la Ley del Impuesto, que remite al Impuesto sobre Sociedades para la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas, las cantidades invertidas por la consultante en el inmueble de su propiedad afecto a la actividad tendrán el mismo tratamiento fiscal que el establecido para ellas por la normativa mercantil, esto es, serán gastos fiscalmente deducibles en la medida en que no se produzcan los efectos que dicha normativa determina para que deban imputarse como mayor valor del inmovilizado.*

*En este sentido, la Resolución de 30 de julio de 1991, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, dicta normas de valoración del inmovilizado material y realiza la regulación del tratamiento de las operaciones de renovación, ampliación y mejora, y reparaciones y conservación del inmovilizado material.*

*De acuerdo con ello, procede calificar como reparaciones y conservación del inmovilizado material las obras objeto de consulta, lo que comporta considerar los gastos correspondientes a las mismas como gasto deducible del ejercicio en que se produzcan.*

**\* Fecha:** 10/04/2001

**\* Número de consulta:** 1029-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** *Profesional en estimación directa que contrata en régimen de "renting" un automóvil de turismo para destinarlo a la actividad.*

**\* Cuestión planteada:** *Tratamiento en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre el Valor Añadido, teniendo en cuenta que no se va a ejercer la opción de compra.*

**\* Contestación:** *Llevado lo establecido en el artículo 26 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en los artículos 10 y 14 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades a la cuestión planteada, las cantidades correspondientes al arrendamiento del vehículo tendrán el carácter de deducibles cuando las mismas tengan una correlación con la obtención de los ingresos de la actividad profesional desarrollada, de conformidad con lo dispuesto en el citado artículo 14.1.e), segundo párrafo, de la citada Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, correlación que en este caso sólo puede existir si el vehículo se destina exclusivamente a la actividad.*

*Esta correlación deberá probarse por cualquiera de los medios generalmente admitidos en derecho, siendo competencia de los servicios de comprobación e inspección del Impuesto la valoración de las pruebas aportadas.*

*En el caso de que no existiese correlación o ésta no fuese suficientemente probada, las citadas cantidades no podrán considerarse gastos fiscalmente deducibles de la actividad profesional.*

**\* Fecha:** 29/05/2001

**\* Número de consulta:** 1061-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** *El consultante es miembro de una comunidad de bienes, que estuvo desarrollando una actividad de asesoramiento durante varios años. En el documento de constitución se había pactado que al disolverse la comunidad, cada comunero se repartiría al 50 por 100 la cartera de clientes existente en dicho momento o que sería compensado económicamente. Con posterioridad a la disolución, el consultante entabló un procedimiento judicial contra el otro miembro de la comunidad,*

reclamando el pago de su parte en la comunidad, satisfaciendo en el año 1999 las facturas correspondientes a los honorarios de los abogados y procuradores.

\* **Cuestión planteada:** Deducibilidad en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del consultante, que ya no ejerce ninguna actividad profesional, de los gastos devengados por el procedimiento judicial.

\* **Contestación:** De acuerdo con lo establecido en el artículo 10 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, vigente hasta el 31 de diciembre de 1998, las comunidades de bienes, en cuanto entidades en atribución de rentas, imputan a sus miembros las rentas por ellas obtenidas calificándose las mismas en función de la naturaleza o fuente de dónde procedan. Así, en un principio, al desarrollar el consultante una actividad económica a través de la comunidad de bienes, los elementos patrimoniales de la entidad se encontrarán afectos a la misma.

Cuando se produce la disolución de la comunidad de bienes, los gastos en que con posterioridad incurre el consultante al reclamar el cumplimiento del contrato de constitución de la comunidad de bienes, aún cuando el consultante ya no es un contribuyente que ejerce actividades económicas, deben calificarse de rendimientos de la actividad, al derivar directamente de un elemento afecto a la misma. En consecuencia, dichos gastos de la actividad deberán declararse como tales de acuerdo con las reglas generales del Impuesto.

\* **Fecha:** 31/05/2001

\* **Número de consulta:** 1202-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante viene ejerciendo la actividad de fabricación y venta al por menor de pan y similares, en régimen de estimación directa, desde el año 1988.

\* **Cuestión planteada:** Ante la posibilidad de transmitir el negocio, con excepción del inmueble en que se desarrolla la actividad, se pregunta sobre la tributación de los beneficios obtenidos en la transmisión.

\* **Contestación:** En el supuesto planteado, se transmite la totalidad de un negocio de fabricación y venta al por menor de pan y similares, con excepción del inmueble en el que se desarrolla la actividad, que sería arrendado al adquirente del negocio, venta que, se supone, incluirá tanto inmovilizado como existencias. Dentro de los componentes que integran la transmisión procede distinguir dos grupos:

- por una parte, el importe que corresponda a las existencias, que constituirá un rendimiento de la actividad normal o de explotación y al que resultará aplicable lo dispuesto en el artículo 26.1 de la Ley del Impuesto.

- por otra parte, el importe correspondiente a los elementos de inmovilizado, tanto material como, en su caso, inmaterial, transmitidos (maquinaria, mobiliario, fondo de comercio, etc.), que dará lugar a una ganancia o pérdida patrimonial en función de lo previsto en el artículo 26.2. de la Ley del Impuesto.

Por lo que respecta al régimen transitorio previsto en la disposición transitoria novena de la Ley del Impuesto, solo resulta aplicable a la transmisión de elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas adquiridos antes del 31 de diciembre de 1994, por lo que no serán de aplicación al caso consultado los coeficientes reductores recogidos en las reglas 2ª y 4ª del apartado 2 de la disposición transitoria octava de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Las ganancias patrimoniales que pudieran obtenerse, al haber sido generadas en un período superior a un año, se integrarán en la parte especial de la base imponible, en la forma prevista en el artículo 39 de la Ley del Impuesto, y tributarán al 18 por 100.

Por otro lado, el artículo 14 de la Ley del Impuesto establece, como regla general, que las ganancias y pérdidas patrimoniales se imputarán al período impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial, incluyendo una regla especial, de carácter opcional, para el supuesto de operaciones con precio aplazado.

Por tanto, si el contribuyente opta por la aplicación de esta regla especial, por realizarse la operación a plazos o con precio aplazado, siempre que el período transcurrido entre la entrega o puesta a disposición y el vencimiento del último plazo sea superior a un año, la ganancia patrimonial, calculada en el momento de la transmisión, se imputará proporcionalmente en los períodos impositivos en que sean exigibles los correspondientes cobros, y tributará al 18 por 100, al haber sido generada en un período superior a un año, y todo ello con independencia del número de años en que se fraccione el cobro.

\* **Fecha:** 19/06/2001

\* **Número de consulta:** 1338-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Agricultor que determina su rendimiento neto en la modalidad simplificada del régimen de estimación directa. En su condición de agricultor es miembro de un sindicato de riegos que ha realizado inversiones para instalar un sistema de riego por goteo. Para afrontar las inversiones el sindicato pidió un préstamo bancario avalado por todos los socios, a los que repercute su devolución en cuotas trimestrales calculadas en función de las hectáreas.

**\* Cuestión planteada:** Si las cuotas pagadas al sindicato por la amortización y los intereses del préstamo tienen la consideración de gasto deducible.

**\* Contestación:** Llevados lo establecido en el artículo 26 de la Ley del Impuesto a la cuestión planteada, las cuotas objeto de consulta tendrán el carácter de deducibles si están correlacionadas con la obtención de los ingresos de la actividad económica desarrollada, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 14.1.e), segundo párrafo, de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades. Esta correlación deberá probarse por cualquiera de los medios generalmente admitidos en derecho, siendo competencia de los servicios de comprobación e inspección del Impuesto la valoración de las pruebas aportadas. En el caso de que no existiese correlación o ésta no fuese suficientemente probada, tales cuotas no podrán considerarse como fiscalmente deducibles para la determinación del rendimiento neto de la actividad.

Por lo que se refiere a la amortización por el consultante de la inversión realizada por el sindicato, tal amortización no será posible si la titularidad de las instalaciones de riego en que consiste la inversión corresponde al sindicato. Amortización que sólo sería posible en el supuesto de que los elementos patrimoniales (las instalaciones de riego) fueran de titularidad de los regantes que integran el sindicato, en cuyo caso -al tratarse de bienes de inversión- la parte de las cuotas satisfechas al sindicato que se correspondiese con la amortización del préstamo no tendría la consideración de gasto deducible.

**\* Fecha:** 26/06/2001

**\* Número de consulta:** 1376-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** Contribuyente que determina su rendimiento neto por el régimen de estimación objetiva.

Ha realizado una reforma en el local donde realiza la actividad.

Este local no es propiedad del consultante, sino que está arrendado.

**\* Cuestión planteada:** Puede amortizar el importe de la reforma.

**\* Contestación:** El régimen de estimación objetiva tiene previsto en el artículo 35.2 del Reglamento del Impuesto, que pueden deducirse, cuando la Orden de desarrollo del régimen lo prevea, las amortizaciones del inmovilizado.

Así, en el anexo II de la Orden de 29 de noviembre de 2000, que desarrolla el régimen para el 2001, la instrucción 2.2.b) para la aplicación de los signos, índices o módulos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establece que serán deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado, material e inmaterial, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia.

Para poder aplicar esta amortización, lo primero que hay que analizar es que la cantidad a amortizar provenga de un elemento de inmovilizado y que, además el mismo esté afecto a la actividad.

En el caso planteado, no se trata de un elemento de inmovilizado sino de un gasto de proyección plurianual, circunstancia que impide la aplicación de los incentivos a la inversión previsto en la Orden de 29 de noviembre de 2000, que desarrolla el régimen de estimación objetiva para el 2001.

**\* Fecha:** 03/07/2001

**\* Número de consulta:** 1543-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** El consultante es miembro de una Comunidad de Regantes en constitución, que debe hacer frente a todas las inversiones necesarias para poner en marcha los regadíos. Estas instalaciones son propiedad de la Comunidad.

La Comunidad de Regantes se financia repercutiendo a cada uno de los miembros la parte proporcional del importe de la inversión.

**\* Cuestión planteada:** 1ª.- Si la Comunidad de Regantes debe repercutir el IVA a los regantes y, en caso afirmativo, deducibilidad de dicho Impuesto para estos últimos.

2ª.- En el IRPF, qué tratamiento debe darse a las derramas satisfechas por los regantes.

**\* Contestación:** De acuerdo con los artículos 74 de la Ley 29/1985, de 2 de agosto de 1985, de Aguas, y 199 del Reglamento del Dominio Público Hidráulico, aprobado por Real Decreto 849/1986, las Comunidades de Regantes constituyen Corporaciones de Derecho Público. Por su parte, el artículo 35.1º del Código Civil establece que "son personas jurídicas (...) las corporaciones, asociaciones y fundaciones de interés público reconocidas por la ley, lo que permite, en definitiva, configurar a las Comunidades de Regantes como entidades con personalidad jurídica.

El artículo 7 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, establece que son sujetos pasivos del mismo las personas jurídicas, excepto las sociedades civiles, por lo que cabe afirmar que las Comunidades de Regantes son sujetos pasivos de este Impuesto. A lo que hay que añadir que las mismas no figuran en la relación de entidades exentas a que se refiere el artículo 9 de la citada ley.

Estas consideraciones iniciales sirven para poner de manifiesto la existencia de una entidad -la Comunidad de Regantes- con personalidad jurídica propia, distinta de la de los usuarios que la integran.

El artículo 78 de la Ley de Aguas determina que "la titularidad de las obras que son parte integrante del aprovechamiento de la comunidad de usuarios quedará definida en el propio título que faculte para su construcción y utilización".

Conforme con lo anterior, si la titularidad de las obras que son parte integrante del aprovechamiento de la comunidad de usuarios corresponde a la Comunidad, el consultante no podrá practicar amortización alguna por tales elementos.

Por tanto, las derramas deberán calificarse como gasto de la actividad agraria desarrollada por el consultante.

\* **Fecha:** 26/07/2001

\* **Número de consulta:** 1731-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Un empresario contrata a un trabajador mediante un contrato de duración determinada, con la categoría de "Jefe Superior" (Administrativos).

En la cláusula tercera del contrato se establecen unas retribuciones "según Convenio" (Convenio de Oficinas y Despachos). El Convenio establece unas retribuciones para su categoría de 1.800.000 ptas. anuales. El empresario le paga en nómina al trabajador 3.900.000 ptas. anuales.

\* **Cuestión planteada:** ¿Qué cantidad debe considerarse como gasto deducible, lo que figura en el Convenio Colectivo (1.800.000 ptas.), cantidad que figura en el contrato registrado en el Inem, o la cantidad que figura en la nómina (3.900.000 ptas.)?

\* **Contestación:** En primer lugar, debe determinarse si el consultante es residente de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 9.1 de la Ley, del Impuesto.

De acuerdo con lo establecido en el precitado artículo, el consultante tendrá la consideración de residente en territorio español y, en consecuencia, tributará de acuerdo con la Ley 40/1998 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas si se cumple cualquiera de los supuestos previstos en el mismo: permanencia más de 183 días en territorio español o que el centro principal de actividades o intereses económicos radique en España. Si el consultante residente, realiza actividades económicas será de aplicación lo dispuesto en el artículo 26 de la Ley del Impuesto, el cual remite a las normas del Impuesto de Sociedades para calcular el rendimiento neto de las actividades económicas, por lo que serán gastos fiscalmente deducibles los gastos de personal siempre que estén suficientemente justificados.

Si no se dan las circunstancias del artículo anterior para tener la consideración de residente, y el consultante obtiene rentas en territorio español de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 12.1 apartado a) en el caso de que actúe con establecimiento permanente ó b) sin establecimiento permanente, de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y Normas Tributarias (BOE de 10 de diciembre), serán de aplicación las disposiciones contenidas en esta Ley.

En el caso de que se obtengan rentas en territorio español a través de establecimiento permanente, se aplicarán las normas del Impuesto sobre Sociedades tal y como establece el artículo 17.1 de la Ley 41/1998. Por lo tanto, se considerará gasto fiscalmente deducible los gastos de personal siempre que estén suficientemente justificados.

Si el empresario consultante actúa sin mediación de establecimiento permanente, la base imponible se determina de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 23 de la Ley 41/1998.

Por lo tanto en el caso de que la actividad empresarial se encuentre dentro de las actividades previstas en el apartado 2 del artículo 23 de la Ley 41/1998, los gastos de personal tendrán la consideración de deducibles fiscalmente siempre que estén suficientemente justificados.

La justificación de los gastos como fiscalmente deducibles deberá probarse por cualquiera de los medios de prueba admitidos en derecho, siendo competencia de los órganos de comprobación de gestión e inspección la valoración de las pruebas aportadas.

\* **Fecha:** 21/09/2001

\* **Número de consulta:** 1733-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante desarrolla una actividad económica de promoción inmobiliaria.

\* **Cuestión planteada:** En relación con un edificio que acaba de construir, ¿cuál es el método de imputación del coste de construcción del edificio a cada piso, local y garaje para calcular el rendimiento neto de la actividad?

\* **Contestación:** El artículo 26.1 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias (BOE de 10 de diciembre), establece que el rendimiento neto de las actividades económicas se determinará según las normas del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las reglas especiales contenidas en la propia Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

*En la medida en que la normativa del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por la Ley 43/1995, de 27 de diciembre (BOE de 28 de diciembre), en el artículo 10.3, establece como punto de partida para calcular la base imponible el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas, para proceder a la contestación de la presente consulta resulta necesario analizar la normativa contable existente al respecto.*

*De acuerdo con la citada normativa contables, el coste de producción de una existencia será el resultado de sumar los costes directamente imputables al producto (materias primas, personal, etc.), así como la parte que razonablemente corresponda de los costes indirectamente imputables. La diferencia fundamental entre los costes directos e indirectos reside en el hecho de que los directos son susceptibles de asignación a un producto en concreto, mientras que los indirectos siempre van a necesitar un criterio de imputación al mismo.*

*Ahora bien, en el caso planteado, nos encontramos con un proceso productivo del que derivan varios productos o unidades de obra, es decir, ante un supuesto de producción conjunta. En estos casos, la letra b) del apartado 2 de la Norma de valoración 13ª de adaptación sectorial a las empresas inmobiliarias incorpora normas particulares de valoración para las construcciones.*

*Por tanto, será necesario diferenciar entre aquellos costes que son atribuibles a cada unidad de obra (por ejemplo, los materiales empleados en cada elemento) de los que no. Los primeros se imputarán de forma específica a cada uno de los elementos, mientras que para los segundos será necesario establecer un sistema de reparto. Este sistema deberá ser lo más objetivo posible, ajustándose a las prácticas más habituales en ese sector, intentando que los costes asignados a cada parte enajenable de las obras sean lo más paralelo o proporcional al valor neto de mercado o de realización del mismo.*

*En aplicación de los criterios anteriormente señalados, no procederá la utilización de métodos de reparto global del coste de construcción (todos los costes directos e indirectos de la construcción del edificio) entre las diferentes unidades de obra en función de criterios indiciarios, por ejemplo de los porcentajes de la escritura de propiedad horizontal, en la medida en que si existen costes directos específicamente imputables a cada unidad de obra procede su imputación individualizada, y el resto en función de criterios de reparto lo más objetivo posible.*

*\* Fecha: 21/09/2001*

*\* Número de consulta: 1816-01*

*\* Descripción sucinta de los hechos: Persona dada de alta en el epígrafe del IAE 041.2, "Avicultura de puesta", adquiere aves reproductoras, las cuales tienen una vida útil de puesta de dos años. Posteriormente, se venden para carne.*

*\* Cuestión planteada: 1.- Si la adquisición de estas aves debe calificarse como compra de mercaderías o como compra de inmovilizado material.*

*2.- Si se calificase como inmovilizado material, ¿qué coeficiente de amortización debe aplicarse?*

*\* Contestación: 1.- La adquisición de aves reproductoras para una explotación avícola de avicultura de puesta debe calificarse como adquisición de inmovilizado material, pues su periodo de utilización es superior a un año.*

*Por ello, cuando las mismas se vendan para carne, se obtendrá una ganancia o pérdida patrimonial de elemento afecto a actividad económica.*

*2.-Al tratarse de un elemento de inmovilizado material afecto a actividad económica, los mismos se tendrán que amortizar.*

*El coeficiente de amortización aplicable dependerá del régimen de estimación utilizado.*

*Si se determina el rendimiento neto por el régimen de estimación objetiva, el coeficiente aplicable será el que corresponde al grupo 3 "resto de inmovilizado material" contenido en el anexo II de la Orden de 29 de noviembre de 2000, que desarrolla para el 2001 el régimen de estimación objetiva al no existir un coeficiente para este tipo de activos. Estos coeficientes serían: coeficiente lineal máximo, 25 por 100, y periodo máximo de amortización, 8 años.*

*Si lo determinase por el régimen de estimación directa, modalidad normal, la amortización podrá aplicarse por cualquiera de los sistemas previstos en la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.*

*Si se utilizase el método de amortización por tablas, sería de aplicación lo dispuesto en la regla tercera de las instrucciones para la aplicación de la tabla de amortización, contenida en el anexo I del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 537/1997, de 14 de abril, que establece que "cuando un elemento amortizable no tuviere fijado específicamente un coeficiente lineal de amortización en su correspondiente grupo o, en caso de existir éste, agrupación de actividad, sin que pueda ser calificado entre los comunes, el sujeto pasivo aplicará el coeficiente lineal de las tablas del*

elemento que figure en las mismas y que más se asimile a aquel elemento. En su defecto, el coeficiente lineal máximo de amortización aplicable será el 10 por 100 y el período máximo de veinte años.

Como en el caso planteado, las aves reproductoras no tienen asignados coeficientes de amortización, ni se encuentran entre los elementos comunes, ni tampoco puede encontrarse otro elemento amortizable asimilable, el coeficiente de amortización lineal máximo de amortización será el 10 por 100, con un período máximo de veinte años.

Si el rendimiento se determinase por la modalidad simplificada del régimen de estimación directa, el coeficiente de amortización aplicable se calculará en base a la tabla de amortización simplificada aprobada por Orden de 27 de marzo de 1998 del Ministro de Hacienda.

Al no tener un coeficiente específico, serían aplicables los coeficientes previstos para el resto del inmovilizado material, que son: coeficiente máximo el 10 por 100 con un período máximo de 20 años.

Por último, conviene añadir que, cuando se cumplan las condiciones para la aplicación del régimen, podrían ser de aplicación a los empresarios avícolas que determinen su rendimiento neto por el régimen de estimación directa, en cualquiera de sus modalidades, los incentivos fiscales que, en materia de amortizaciones, contempla la Ley del Impuesto sobre Sociedades para las empresas de reducida dimensión (artículos 123, 124 y 125 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades)

\* **Fecha:** 09/10/2001

\* **Número de consulta:** 2051-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** EL consultante ejerce la actividad de administrador de fincas, cuenta entre los gastos relacionados con el desarrollo de la actividad con gastos derivados del vehículo empleado en los desplazamientos, así como el gasto en ropa adecuada a la actividad.

\* **Cuestión planteada:** ¿Son deducibles en el Impuesto sobre la Renta estos gastos?.

\* **Contestación:** La actividad de administrador de fincas no está incluida en el ámbito de aplicación del régimen de estimación objetiva, por lo tanto, para la determinación del rendimiento neto se aplicará el método de estimación directa, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 26 y 28 de la Ley del Impuesto. Tal y como dispone el artículo 26, anteriormente mencionado, el rendimiento neto de las actividades económicas se determinará según las normas del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las normas especiales contenidas en el artículo 28 de esta Ley y en los artículos 21 a 29 del Reglamento del Impuesto.

Esta remisión genérica a las normas del Impuesto sobre Sociedades para la determinación del rendimiento neto de actividades económicas, nos lleva al artículo 10 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades y en concreto a su apartado 3.

De acuerdo con lo anterior, la deducibilidad de los gastos está condicionada por el principio de su correlación con los ingresos, de tal suerte que aquellos respecto de los que se acredite que se han ocasionado en el ejercicio de la actividad, que sean necesarios para la obtención de los ingresos, serán deducibles, en los términos previstos en los preceptos legales antes señalados, mientras que cuando no exista esa vinculación o no se probase suficientemente no podrían considerarse como fiscalmente deducibles de la actividad económica.

En el caso planteado en el escrito de consulta, respecto a los gastos originados por la utilización del vehículo, se debe de tener en cuenta lo establecido en el artículo 21.2 del Reglamento del Impuesto.

En el caso planteado no es de aplicación lo establecido en el apartado 4 del precitado artículo 21.2 del Reglamento del Impuesto, puesto que el elemento patrimonial en cuestión es un automóvil de turismo y la actividad desarrollada no se encuentra recogida entre las excepciones previstas en el mismo apartado. Por tanto, para que el vehículo tenga la consideración de elemento patrimonial afecto sería necesaria su utilización exclusiva en la actividad, y sólo en tal caso serían deducibles los gastos ocasionados por su utilización, siempre y cuando se cumplan los demás requisitos de deducibilidad previstos en la normativa correspondiente.

A estos efectos, la utilización exclusiva en la actividad económica podrá acreditarse mediante cualquiera de los medios de prueba generalmente admitidos en derecho, cuya valoración, en su caso, corresponderá a los órganos de comprobación de gestión e inspección de la Administración Tributaria.

Respecto las cantidades satisfechas por la adquisición de ropa adecuada, trajes, camisas, corbatas,... para el ejercicio de la actividad, éstas cantidades no son fiscalmente deducibles, ya que no son gastos realizados para la obtención de los ingresos, y no están afectados exclusivamente al ejercicio de la actividad.

\* **Fecha:** 19/11/2001

2. Para la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas no se incluirán las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de los elementos patrimoniales afectos a las mismas, que se cuantificarán conforme a lo previsto en la sección 4.<sup>a</sup> del presente capítulo.

\* **Número de consulta:** 0808-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** La entidad consultante realiza una actividad ganadera en régimen de estimación objetiva.

\* **Cuestión planteada:** Tratamiento en el IRPF de la venta de vacas reproductoras.

\* **Contestación:** En el caso consultado, al tener las vacas reproductoras la consideración de inmovilizado material, es decir, se trata de elementos patrimoniales afectos a la actividad (semovientes que forman parte del patrimonio empresarial del ganadero y utilizados para la obtención de rendimientos de la actividad económica desarrollada), tal como dispone el artículo 21.1.c) de la Ley del Impuesto, dicha consideración comporta que su venta dará lugar a una ganancia o pérdida patrimonial. A este respecto, cabe señalar que con la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas vigente desde 1 de enero de 1999, las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas ya no se incluyen en la determinación del rendimiento neto de las mismas, sino que se incorporan al ámbito general de las ganancias y pérdidas patrimoniales, tal como establece el artículo 26.2 de la citada Ley.

\* **Fecha:** 07/04/2000

\* **Número de consulta:** 1956-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante es propietario de las instalaciones y terrenos de una estación de servicio, siendo también titular de la concesión administrativa para la explotación de la misma.

Desde diciembre de 1964 hasta octubre de 1988 la ha estado explotando personalmente como empresario individual, procediendo en esta última fecha a su arrendamiento a una sociedad, circunstancia que se mantiene en la actualidad.

\* **Cuestión planteada:** Ante una posible venta del negocio como unidad patrimonial, se pregunta sobre su tratamiento en el IRPF.

\* **Contestación:** Conforme con lo dispuesto en los artículos 26.2 y 31.1 de la Ley del Impuesto, la venta de la estación de servicio dará lugar a una ganancia o pérdida patrimonial, cuantificándose su importe por diferencia entre los valores de adquisición y transmisión, valores éstos que se determinarán de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 33 de la Ley del Impuesto.

Respecto a la posibilidad de aplicar a la ganancia patrimonial que pudiera obtenerse los porcentajes reductores a que se refiere la disposición transitoria novena de la Ley 40/1998, la contestación es negativa. Los coeficientes reductores no operan en los supuestos de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas, circunstancia que concurre en el presente caso, en el que, precisamente, lo que se transmite es un negocio o empresa, por lo que no estamos en presencia de elementos desafectados.

\* **Fecha:** 02/11/2000

\* **Número de consulta:** 1970-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** La consultante es titular de un negocio de hospedaje. La actividad la desarrolla en un piso alquilado, cuyo contrato de arrendamiento es de abril de 1968, procediendo de un traspaso por el que pagó en esa fecha 500.000 ptas. En el piso donde desarrolla la actividad tiene también su vivienda.

Ante su posible jubilación se le plantean dos posibilidades:

- Abandonar el piso y percibir una indemnización del propietario.
- Traspasar el negocio.

\* **Cuestión planteada:** Tratamiento en el IRPF de las cantidades que pudiera percibir por el abandono del piso o el traspaso del negocio.

\* **Contestación:** La Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, establece en su disposición transitoria tercera respecto al régimen normativo aplicable a los contratos de arrendamiento de local de negocio celebrados antes del 9 de mayo de 1985 lo siguiente:

"Los contratos de arrendamiento de local de negocio celebrados antes del 9 de mayo de 1985 que subsistan en la fecha de entrada en vigor de la presente ley, continuarán rigiéndose por las normas del texto refundido de la Ley de Arrendamientos Urbanos de 1964 relativas al contrato de arrendamiento de local de negocio (...)"

*La anterior remisión nos lleva al artículo 5º del citado texto refundido donde se establece que "el contrato de arrendamiento de local de negocio no perderá su carácter por la circunstancia de que el arrendatario, su familia o personas que trabajen a su servicio tengan en él su vivienda."*

*Todo lo anterior se hace necesario mencionarlo para dejar claro que en el caso consultado, aunque en el local tenga su vivienda la consultante, estamos en presencia de un arrendamiento de local de negocio.*

*Los derechos que el contrato de arrendamiento de local de negocio confiere al arrendatario se configuran como un elemento del inmovilizado inmaterial afecto a la actividad económica desarrollada por aquél. Afectación que, debido a la propia naturaleza del arrendamiento de local de negocio, cabe afirmar que -a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas- concurre siempre: tales derechos son propios de la actividad realizada y no pueden destinarse al patrimonio particular del sujeto pasivo, es decir, aun en el supuesto de cese y posterior transmisión no existiría desafectación de los mismos respecto a la actividad económica que se viniera desarrollando.*

*La percepción por el arrendatario de un local de negocio de una cantidad (indemnización) que le satisface el propietario por la renuncia a sus derechos arrendaticios, resolviendo el contrato de alquiler para así disponer libremente del local, o la percepción de una cantidad por su traspaso constituyen para aquél una alteración en la composición de su patrimonio que dará lugar a una ganancia o pérdida patrimonial. A este respecto, cabe señalar que con la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas vigente desde 1 de enero de 1999, Ley 40/1998, las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas ya no se incluyen en la determinación del rendimiento neto de las mismas, sino que se incorporan al ámbito general de las ganancias y pérdidas patrimoniales, tal como establece el artículo 26.2 de la citada ley.*

*Por último, en cuanto a la posibilidad de aplicar el régimen recogido en la disposición transitoria novena de la Ley 40/1998 (aplicación de los coeficientes reductores a las ganancias patrimoniales derivadas de elementos adquiridos con anterioridad a 31 de diciembre de 1994), procede contestar de forma negativa, pues este régimen transitorio solamente resulta aplicable a elementos no afectos.*

*\* Fecha: 03/11/2000*

*\* Número de consulta: 1995-00*

*\* Descripción sucinta de los hechos: La consultante venía desarrollando la actividad de papelería-librería en un local alquilado. En julio de 2000 acuerda con el propietario rescindir el contrato de arrendamiento percibiendo por ello una indemnización.*

*\* Cuestión planteada: Tratamiento en el IRPF de la citada indemnización.*

*\* Contestación: La percepción por el arrendatario de un local de negocio de una cantidad (indemnización) que le satisface el propietario por la renuncia a sus derechos arrendaticios, resolviendo el contrato de alquiler para así disponer libremente del local, o la percepción de una cantidad por su traspaso constituyen para aquél una alteración en la composición de su patrimonio que dará lugar a una ganancia o pérdida patrimonial. A este respecto, cabe señalar que con la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas vigente desde 1 de enero de 1999, Ley 40/1998, las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas ya no se incluyen en la determinación del rendimiento neto de las mismas, sino que se incorporan al ámbito general de las ganancias y pérdidas patrimoniales, tal como establece el artículo 26.2 de la citada ley.*

*Por último, en cuanto a la posibilidad de aplicar el régimen recogido en la disposición transitoria novena de la Ley 40/1998 (aplicación de los coeficientes reductores a las ganancias patrimoniales derivadas de elementos adquiridos con anterioridad a 31 de diciembre de 1994), procede contestar de forma negativa, pues este régimen transitorio solamente resulta aplicable a elementos no afectos*

*\* Fecha: 06/11/2000*

*\* Número de consulta: 0158-01*

*\* Descripción sucinta de los hechos: La entidad consultante ha traspasado en 1999 un local de negocio.*

*\* Cuestión planteada: Estando en IVA en el régimen especial del recargo de equivalencia, pregunta sobre el tratamiento del IVA correspondiente al traspaso en el IRPF.*

*\* Contestación: Las comunidades de bienes no constituyen contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sino que se configuran como una agrupación de los mismos que se atribuyen las rentas generadas por la entidad, tal como establece el artículo 10.1 de la Ley del Impuesto. Añadiendo su apartado 2 que las rentas atribuidas tendrán la naturaleza derivada de la actividad o fuente de donde procedan para cada uno de los comuneros, es decir: si la entidad desarrolla una actividad económica, los rendimientos atribuidos mantendrán ese mismo carácter empresarial, y si se trata de una ganancia patrimonial, su atribución a los comuneros se realizará también como ganancia patrimonial.*

*La regulación del régimen especial del recargo de equivalencia se encuentra recogida en los artículos 153 a 163 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.*

*Esta configuración del régimen especial del recargo de equivalencia produce en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas el siguiente tratamiento tributario:*

*- El IVA soportado en las adquisiciones de bienes o servicios y el recargo de equivalencia aumentan el coste de adquisición.*

*- El IVA repercutido se incorpora como un mayor importe de las ventas.*

*En el supuesto consultado, traspaso de local de negocio, al tratarse de la transmisión de un elemento patrimonial afecto a una actividad económica, nos encontramos en presencia de una alteración en la composición del patrimonio del arrendatario que dará lugar a una ganancia o pérdida patrimonial. A este respecto, cabe señalar que con la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas vigente desde 1 de enero de 1999, las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas ya no se incluyen en la determinación del rendimiento neto de las mismas, sino que se incorporan al ámbito general de las ganancias y pérdidas patrimoniales, tal como establece el artículo 26.2 de la citada Ley.*

*Conforme con todo lo expuesto, cabe concluir que el IVA repercutido sobre el precio del traspaso del local de negocio constituye un mayor importe del valor de transmisión.*

**\* Fecha:** 30/01/2001

**\* Número de consulta:** 0524-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** *El consultante aportó a una Junta de Compensación dos terrenos, en uno de los cuales estaban ubicadas su vivienda habitual y una nave industrial afectas a su actividad de reparación de vehículos automóviles.*

*Aparte de recibir a cambio una parcela urbanizada, destinada urbanísticamente a la construcción de una vivienda familiar y una participación indivisa del 24,70 por 100 en otra parcela integrada dentro del plan de actuación, se le reconoce el derecho a percibir las correspondientes indemnizaciones por:*

*- demolición de su vivienda habitual.*

*- demolición de la nave industrial y cese en la actividad que venía desarrollando.*

**\* Cuestión planteada:** *Calificación tributaria de la indemnización percibida por la demolición de la nave industrial y el cese en la actividad.*

**\* Contestación:** *El Anexo III de la Orden de 7 de febrero de 2000, por la que se desarrollan para el año 2000 el régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Régimen Especial Simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece en su punto 3 que "en las actividades recogidas en el anexo II de esta Orden, el rendimiento neto de módulos se incrementará por otras percepciones empresariales, como las subvenciones corrientes y de capital". Dentro de este concepto de otras percepciones empresariales deben entenderse incluidas las indemnizaciones por cese en la actividad.*

*Por tanto, el rendimiento neto calculado según las reglas establecidas en la citada Orden Ministerial se incrementará en el importe de la indemnización por cese en la actividad. Ahora bien, al tratarse de un supuesto de rendimiento obtenido de forma notoriamente irregular en el tiempo, recogido expresamente en el artículo 24 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, le será aplicable la reducción del 30 por 100 prevista en el artículo 30 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias.*

*Por otro lado, a la parte de la indemnización percibida como compensación por la demolición de la nave industrial, afectas a la actividad, le resultará de aplicación el tratamiento establecido en los artículos 31 y siguientes de la Ley del Impuesto para las ganancias y pérdidas patrimoniales, ya que, de acuerdo con lo previsto en el artículo 26.2 de la citada Ley, las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas no se incluyen dentro del rendimiento neto de las mismas.*

*El importe de esta ganancia o pérdida patrimonial estará constituido por la diferencia entre el importe de la indemnización y el valor de adquisición de la nave industrial. Ahora bien, hay que tener en cuenta que lo que se percibe viene a compensar al consultante por el desalojo de la citada nave por demolición, por lo que este valor de adquisición será el que proporcionalmente corresponda al valor de la edificación.*

*Este valor de adquisición, al tratarse de un bien inmueble afecto a una actividad económica, se actualizará aplicando los coeficientes de corrección monetaria previstos en el artículo 61 de Ley 54/1999, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2000.*

*El importe resultante se integrará en la parte especial de la base imponible, de acuerdo con lo previsto en el artículo 39 de la Ley del Impuesto.*

**\* Fecha:** 13/03/2001

**\* Número de consulta:** 1336-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** Comunidad de bienes dedicada a la actividad ganadera y encuadrada en la modalidad simplificada del régimen de estimación directa en el IRPF y en el régimen general del IVA. Como consecuencia de la peste porcina ha tenido que sacrificar la totalidad de la explotación, percibiendo por ello una indemnización.

**\* Cuestión planteada:** Tratamiento en el IRPF de la mencionada subvención.

**\* Contestación:** Para proceder a la calificación de la indemnización percibida por el sacrificio del ganado porcino se hace preciso distinguir ente “cerdo de reproducción” y “cerdo para engorde”, el primero destinado a la reproducción y el segundo a engorde y posterior sacrificio para la producción de carne.

Al tener el “cerdo de reproducción” la consideración de inmovilizado material, es decir, se trata de elementos patrimoniales afectos a la actividad (semovientes que forman parte del patrimonio empresarial del ganadero -comunidad de bienes en este caso- y utilizados para la obtención de rendimientos de la actividad económica desarrollada), dicha consideración comporta que la percepción de una indemnización por su sacrificio dará lugar a una ganancia o pérdida patrimonial cuantificable por diferencia entre el valor de transmisión (la indemnización) y el valor de adquisición del elemento patrimonial, tal como dispone el artículo 26.2 de la Ley del Impuesto.

Por lo que respecta al importe de la indemnización correspondiente al “cerdo de engorde”, su calificación será la de rendimientos íntegros de la actividad económica.

**\* Fecha:** 26/06/2001

3. La afectación de elementos patrimoniales o la desafectación de activos fijos por el contribuyente no constituirá alteración patrimonial, siempre que los bienes o derechos continúen formando parte de su patrimonio.

Se entenderá que no ha existido afectación si se llevase a cabo la enajenación de los bienes o derechos antes de transcurridos tres años desde ésta.

**\* Número de consulta:** 0981-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** El consultante es propietario de un solar adquirido en 1971, sobre el que pretende promover, como persona física, la construcción de varias viviendas para su posterior venta a terceras personas.

**\* Cuestión planteada:** Calificación de los posibles beneficios obtenidos de la venta de las viviendas a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Valor de afectación del solar, en caso de constituir una actividad económica, y posibilidad de producirse la afectación si las viviendas se transmiten antes de tres años.

**\* Contestación:** La promoción inmobiliaria de viviendas para su posterior venta a terceras personas por parte del promotor, constituye una actividad económica en la que las viviendas tienen la consideración de existencias y, en consecuencia, su transmisión generará rendimientos de actividades económicas y no ganancias patrimoniales.

El valor de afectación del solar será el valor de adquisición que tuviera en el momento de su afectación. Este valor de adquisición será el definido en el artículo 33.1 de la Ley del Impuesto, es decir, el formado por la suma del importe real por el que se hubiera efectuado la adquisición, más el coste de las inversiones y mejoras efectuadas y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente. Este valor se minorará, en los casos en que proceda, en el importe de las amortizaciones fiscalmente deducibles, computándose, en todo caso, la amortización mínima (artículo 38 del Reglamento del Impuesto).

Por último, señalar que el artículo 26.3 de la ley del Impuesto establece que la afectación de elementos patrimoniales o la desafectación de activos fijos por el contribuyente no constituirá alteración patrimonial, siempre que los bienes o derechos continúen formando parte de su patrimonio. Ahora bien, en su párrafo segundo establece una cautela al considerar que no ha existido afectación si se llevase a cabo la enajenación de los bienes o derechos antes de transcurridos tres años desde ésta. Pero esta cautela no es aplicable al caso planteado, puesto que lo que va a enajenar no es el terreno en sí mismo, operación que generaría una ganancia o pérdida patrimonial, cuyo importe variaría en función de que el terreno estuviera o no afecto a la actividad, sino que se transmitirán las viviendas construidas sobre ese terreno, y esta transmisión, al constituir el objeto de la actividad económica realizada, generará, como se ha indicado, rendimientos de la actividad y no ganancias patrimoniales. Por tanto, aunque las viviendas se transmitan antes de transcurridos tres años, ha de entenderse que se ha producido la afectación.

**\* Fecha:** 24/05/2001

4. Se atenderá al valor normal en el mercado de los bienes o servicios objeto de la actividad, que el contribuyente ceda o preste a terceros de forma gratuita o destine al uso o consumo propio.

Asimismo, cuando medie contraprestación y ésta sea notoriamente inferior al valor normal en el mercado de los bienes y servicios, se atenderá a este último.

## **Artículo 27. Elementos patrimoniales afectos.**

1. Se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica:

a) Los bienes inmuebles en los que se desarrolla la actividad del contribuyente.

*\* Número de consulta: 2230-00*

*\* Descripción sucinta de los hechos: El consultante es socio de una sociedad civil que presta servicio de asistencia médica domiciliaria.*

*Al no residir en la zona donde prestan el servicio, dos socios han adquirido en la zona un ático, donde viven durante las guardias médicas.*

*\* Cuestión planteada: Puede considerarse el ático afecto a la actividad y, por tanto, practicar amortizaciones por el mismo, así como deducir como gastos los que genere el mismo.*

*\* Contestación: En el presente caso, en el inmueble adquirido no se va a desarrollar ninguna actividad económica, sino simplemente va a servir de vivienda particular durante los días en que los adquirentes tengan que prestar el servicio sanitario contratado.*

*Esta circunstancia impide que el inmueble se considere afecto a la actividad y, en consecuencia, no serán deducibles como gasto de la actividad ni la amortización del mismo ni los restantes gastos que pudiese generar (intereses de préstamos, gastos de comunidad, luz, agua, etc.).*

*\* Fecha: 05/12/2000*

*\* Número de consulta: 1094-01*

*\* Descripción sucinta de los hechos: El consultante, casado en régimen económico de gananciales, va a adquirir un local que va a afectar a su actividad profesional. Dicha adquisición será financiada mediante un préstamo hipotecario.*

*\* Cuestión planteada: Deducibilidad de los gastos relacionados con el local y consecuencias fiscales en su cónyuge*

*\* Contestación: El artículo 27 de la Ley del Impuesto, considera elementos patrimoniales afectos a una actividad económica, entre otros, los inmuebles en los que se desarrolla la actividad del contribuyente, con independencia de que la titularidad de éstos, en caso de matrimonio, resulte común a ambos cónyuges. Como consecuencia, las rentas derivadas de elementos patrimoniales afectos se acumulan al conjunto de las derivadas de la explotación económica. Por tanto, los gastos originados por estos elementos afectos se imputarán, en su totalidad, al titular de la actividad.*

*Por lo que respecta a las posibles consecuencias fiscales en el cónyuge del titular de la actividad, cabe señalar que la regla 3ª del artículo 28 de la Ley del Impuesto, para la valoración de las cesiones, entre cónyuges, de bienes o derechos que sirvan al objeto de la actividad económica, únicamente es aplicable en el caso de cesión de bienes que no sean comunes a ambos cónyuges, circunstancia que no se da en el caso consultado.*

*\* Fecha: 04/06/2001*

b) Los bienes destinados a los servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la actividad. No se consideran afectos los bienes de esparcimiento y recreo o, en general, de uso particular del titular de la actividad económica.

c) Cualesquiera otros elementos patrimoniales que sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos. En ningún caso tendrán esta consideración los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la

cesión de capitales a terceros.

2. Cuando se trate de elementos patrimoniales que sirvan sólo parcialmente al objeto de la actividad económica, la afectación se entenderá limitada a aquella parte de los mismos que realmente se utilice en la actividad de que se trate. En ningún caso serán susceptibles de afectación parcial elementos patrimoniales indivisibles.

Reglamentariamente podrá determinarse las condiciones en que, no obstante su utilización para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante, determinados elementos patrimoniales puedan considerarse afectos a una actividad económica. <sup>(51)</sup>

*\* Número de consulta: 1335-01*

*\* Descripción sucinta de los hechos: En 1987, el consultante adquiere una finca rústica de una superficie aproximada de 440'55 hectáreas en la que ejerce la actividad agrícola y ganadera hasta 1997, año en el que se jubila y arrienda la finca (en la parte no reforestada) para su explotación a una entidad mercantil.*

*En 1994, 1995 y 1996, la Junta de Extremadura le concede subvenciones para forestar parte de la tierra de su propiedad, en concreto 54, 55'30 y 50'30 hectáreas, respectivamente.*

*\* Cuestión planteada: - Tratamiento en el IRPF de las ayudas para la forestación.*

*- Ante una posible venta de la finca, se pregunta si la finca tiene la consideración de elemento divisible: afecto en la parte correspondiente a la explotación forestal y no afecto en la parte arrendada.*

*\* Contestación: El Real Decreto 378/1993, de 12 de marzo, establece un régimen de ayudas para fomentar inversiones forestales en explotaciones agrarias y acciones de desarrollo y aprovechamiento de los bosques en las zonas rurales.*

*En similares términos se expresa el Real Decreto 152/1996, de 2 de febrero, por el que se establece un régimen de ayudas para fomentar inversiones forestales en explotaciones agrarias y acciones de desarrollo y aprovechamiento de los bosques en las zonas rurales, con entrada en vigor el 22 de febrero de 1996, y que deroga el anterior Real Decreto.*

*La percepción de estas ayudas supone para el receptor el ejercicio de una actividad forestal. El tratamiento fiscal, en concreto, su imputación temporal, depende de la consideración como subvención corriente o de capital que se otorgue a las mencionadas ayudas.*

*La distinción entre subvención corriente o de capital debe realizarse en función de que lo financiado sean gastos del ejercicio o costes imputables a ejercicios posteriores.*

*La prima de mantenimiento es una prima anual destinada a cubrir los gastos de mantenimiento y reposición de marras. En la medida que estos gastos deban imputarse a la cuenta de pérdidas y ganancias deberá, asimismo, imputarse la ayuda recibida para la realización de estos gastos.*

*La prima compensatoria tiene la consideración de ingreso del ejercicio, en la medida en que viene a compensar la pérdida de ingresos agrícolas.*

*En lo que ese refiere a las ayudas tanto por "reposición de marras" como por "mejora de superficies forestales" y "mejora de alcornocales", habría que considerar lo indicado en el Plan General de Contabilidad en su quinta parte, Normas de Valoración, en la quinta norma, apartado f) donde se establece que los costes de renovación, ampliación o mejora de los bienes de inmovilizado material serán incorporados al activo como mayor valor del bien en la medida que supongan un aumento de su capacidad, productividad o alargamiento de su vida útil.*

*En caso de que los gastos realizados deban registrarse como inmovilizado, las ayudas recibidas se imputarán a resultados a medida que se vayan imputando los correspondientes gastos a través de la amortización. Por el contrario, si la subvención financia un gasto, ésta se debe imputar al ejercicio en que se devengue.*

*Por otra parte, a partir de 1 de enero de 1997 puede ser de aplicación lo previsto en la disposición adicional vigesimotercera de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.*

*A ello hay que añadir que a partir de 1 de enero de 1999, el tratamiento fiscal de estas subvenciones aparece regulado en la disposición adicional decimonovena de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias.*

*En consecuencia, tanto las subvenciones corrientes como de capital concedidas a partir de 1 de enero de 1999 como las subvenciones de capital que corresponda imputar a partir de esta fecha estarán exentas*

---

<sup>(51)</sup> Desarrollado en los artículos 21 y 22 del Reglamento del Impuesto.

del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en tanto se cumplan los requisitos previstos en la disposición anteriormente transcrita.

La Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, en su artículo 27.2 determina que “cuando se trate de elementos patrimoniales que sirvan sólo parcialmente al objeto de la actividad económica, la afectación se entenderá limitada a aquella parte de los mismos que realmente se utilice en la actividad de que se trate”. Por tanto, en el presente supuesto la afectación se corresponderá con la parte de la finca en la que el consultante desarrolla su actividad forestal. No obstante, si la parte de la finca arrendada para su explotación agrícola y ganadera no se alquila como un elemento patrimonial aislado, sino que lo que se arrienda es una explotación económica que el arrendador explotaba y posteriormente alquila, en tal caso procedería calificar el arrendamiento de la finca como arrendamiento de negocio, lo que comportaría la consideración de la misma como elemento patrimonial afecto a una actividad económica.

Finalmente, y a efectos de la desafectación, procede mencionar aquí lo establecido en la disposición transitoria novena de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas:

“Las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas, adquiridos antes de 31 de diciembre de 1994, se reducirán de acuerdo con lo establecido en las reglas 2ª y 4ª del apartado 2 de la disposición transitoria octava de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

A estos efectos, se considerarán elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas aquellos en los que la desafectación de estas actividades se haya producido con más de tres años de antelación a la fecha de transmisión”.

\* **Fecha:** 26/06/2001

3. La consideración de elementos patrimoniales afectos lo será con independencia de que la titularidad de éstos, en caso de matrimonio, resulte común a ambos cónyuges.

## **Artículo 28. Normas para la determinación del rendimiento neto en estimación directa.**

Junto a las reglas generales del artículo 26 de esta Ley se tendrán en cuenta las siguientes especiales:

1.ª No tendrán la consideración de gasto deducible los conceptos a que se refiere el artículo 14.2 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, ni las aportaciones a mutualidades de previsión social del propio empresario o profesional, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 46 de esta Ley.

No obstante, tendrán la consideración de gasto deducible las cantidades abonadas en virtud de contratos de seguro concertados con mutualidades de previsión social por profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, cuando, a efectos de dar cumplimiento a la obligación prevista en el apartado 3 de la disposición transitoria quinta y en la disposición adicional decimoquinta de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados, actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social mencionado, en la parte que tenga por objeto la cobertura de contingencias atendidas por la Seguridad Social, con el límite de 500.000 pesetas anual.

\* **Número de consulta:** 0182-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Un Iltr. Colegio Oficial de Abogados, pretende crear un fondo social para atender las necesidades de los colegiados que lo precisen, bien como complemento a las pensiones o como ayudas a los abogados jóvenes.

Dicho fondo social se nutrirá de las aportaciones de los miembros del Colegio, fundamentalmente de los ingresos que perciben los letrados por el servicio de asistencia jurídica gratuita.

\* **Cuestión planteada:** Tratamiento fiscal de las aportaciones de los letrados al fondo social.

**\* Contestación:** Como se observa, en lo establecido en los artículos 28.1ª y 46.1 de la Ley del Impuesto, el régimen fiscal previsto en los mismos requiere que se trate de mutualidades de previsión social, las cuales, de acuerdo con el artículo 64 de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados, deben incluir en su denominación, necesariamente, "Mutualidad de Previsión Social". Por lo tanto, al no tratarse, el fondo social, de este tipo de entidades, no procede aplicar lo previsto en los artículos 28.1ª y 46.1 de la Ley del Impuesto.

De acuerdo con lo precedente, las cantidades abonadas por los miembros del Colegio Profesional al fondo social no darán derecho a reducción en la base imponible ni podrán ser consideradas como gasto fiscalmente deducible.

En lo que se refiere a la posibilidad de que las cantidades aportadas al fondo social puedan ser consideradas como donativos a entidades, hay que traer a colación lo previsto en la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos a la Participación Privada en Actividades de Interés General, la cual distingue:

a. Deduciones en la cuota:

El artículo 59 de la Ley 30/1994, según la redacción dada al mismo por la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social (B.O.E. de 30 de diciembre), en vigor desde el 1 de enero de 2000, establece que los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tendrán derecho a deducir de la cuota del impuesto, el importe de los donativos que realicen en favor de las fundaciones y asociaciones a que se refiere la Sección I del Capítulo I del Título II de la Ley 30/1994, con determinadas condiciones y límites.

b. Partidas deducibles de la base imponible:

b.1.- Convenios de colaboración en actividades de interés general.

Se deberá de estar a lo establecido en el artículo 68 de la Ley 30/1994.

b.2.- Gastos en actividades de interés general y de fomento y desarrollo de algunas artes.

Se tendrá en cuenta lo dispuesto en el artículo 70 de la Ley 30/1994.

Hay que señalar que este precepto ha sido desarrollado por los artículos 5, 6 y 7 del Real Decreto 765/1995, de 5 de mayo, por el que se regula determinadas cuestiones del régimen de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general (BOE de 24 de mayo).

Que las cantidades abonadas al fondo social puedan dar derecho a la deducción en la cuota o ser consideradas gasto fiscalmente deducible, es una cuestión sobre la que éste Centro Directivo no puede pronunciarse al carecer de mayor información, aunque de la escasa información aportada parece deducirse que no se cumplen los requisitos antes señalados.

**\* Fecha:** 02/02/2001

2.ª Cuando resulte debidamente acreditado, con el oportuno contrato laboral y la afiliación al régimen correspondiente de la Seguridad Social, que el cónyuge o los hijos menores del contribuyente que convivan con él, trabajan habitualmente y con continuidad en las actividades económicas desarrolladas por el mismo, se deducirán, para la determinación de los rendimientos, las retribuciones estipuladas con cada uno de ellos, siempre que no sean superiores a las de mercado correspondientes a su cualificación profesional y trabajo desempeñado. Dichas cantidades se considerarán obtenidas por el cónyuge o los hijos menores en concepto de rendimientos de trabajo a todos los efectos tributarios.

**\* Número de consulta:** 0236-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** La consultante desarrolla las actividades de comercio al por menor de artículos de menaje, ferretería, adorno y regalos y de comercio al por menor de joyería, relojería, platería y bisutería, en régimen de estimación directa simplificada. En la actividad trabaja como asalariada una hija mayor de edad que cotiza por el Régimen de Trabajadores Autónomos, al no admitir la Seguridad Social su inclusión en el Régimen General, no rebasando su salario lo establecido en los respectivos Convenios Colectivos

**\* Cuestión planteada:** Deducibilidad como gasto de la actividad de los salarios satisfechos.

**\* Contestación:** Las reglas para la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas en régimen de estimación directa se recogen en los artículos 26 y 28 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, que, a su vez, nos remiten a las normas del Impuesto sobre Sociedades. Conforme a estas normas, se puede concluir que los salarios satisfechos por el consultante a su hija mayor de edad por desarrollar su trabajo en régimen de dependencia, fijados según lo establecido en los respectivos Convenios Colectivos, tendrán la

consideración de coste de personal, y serán, por tanto, deducibles como gasto para la determinación del rendimiento neto de la actividad.

\* **Fecha:** 08/02/2001

\* **Número de consulta:** 1779-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante desarrolla la actividad profesional de habilitado de clases pasivas, determinando el rendimiento neto por el régimen de estimación directa.

En la actividad trabaja su cónyuge, que no se encuentra afiliada al régimen general de la Seguridad Social, pero que había solicitado la afiliación al Régimen de Trabajadores Autónomos como familiar colaborador, solicitud que ha sido denegada por la Tesorería General de la Seguridad Social.

\* **Cuestión planteada:** Deducibilidad como gastos de la actividad de los salarios abonados a su cónyuge por su trabajo en la actividad.

\* **Contestación:** El requisito de afiliación al «régimen correspondiente de la Seguridad Social», al que se refiere el artículo 28 de la Ley del Impuesto, hay que entenderlo referido al Régimen General, o a aquellos regímenes especiales aplicables a determinados sectores de trabajadores por cuenta ajena: el Agrario, el de Trabajadores del mar, el de Empleados de hogar, etc.; es decir, que la afiliación a la Seguridad Social deberá realizarse a través del régimen que como trabajador por cuenta ajena le corresponda, no siendo válida la afiliación al Régimen Especial de Trabajadores Autónomos, ya que éste no permite la afiliación de asalariados.

En este punto, cabe señalar que el Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social admite, en su artículo 7.2, la inclusión del cónyuge del empresario en el Régimen General.

La posibilidad de que la Seguridad Social pudiera no admitir la afiliación del cónyuge o hijos menores al Régimen General, rechazando por escrito la solicitud e incluyéndolos en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos, ha llevado a este Centro directivo a interpretar en dicho supuesto que si el titular de la actividad puede probar que el cónyuge o los hijos menores trabajan en la actividad en régimen de dependencia laboral y se cumplen los restantes requisitos del mencionado artículo 28, en tales casos las retribuciones al cónyuge o hijos menores tendrían la consideración de gasto deducible. En correspondencia con esta calificación, las retribuciones obtenidas por el cónyuge o hijos menores procedería considerarlas como rendimientos del trabajo.

Ahora bien, en el caso consultado la Tesorería General no deniega la solicitud de afiliación al Régimen General, sino que la desestimación se refiere a la inclusión en el Régimen de Autónomos como familiar colaborador. Por tanto, en este supuesto cabe concluir que las retribuciones al cónyuge no tienen la consideración de gasto deducible. En contrapartida, las mismas tampoco tendrán la consideración de rendimientos para el cónyuge receptor.

\* **Fecha:** 28/09/2001

3.<sup>a</sup> Cuando el cónyuge o los hijos menores del contribuyente que convivan con él realicen cesiones de bienes o derechos que sirvan al objeto de la actividad económica de que se trate, se deducirá, para la determinación de los rendimientos del titular de la actividad, la contraprestación estipulada, siempre que no exceda del valor de mercado y, a falta de aquélla, podrá deducirse la correspondiente a este último. La contraprestación o el valor de mercado se considerarán rendimientos del capital del cónyuge o los hijos menores a todos los efectos tributarios.

Lo dispuesto en esta regla no será de aplicación cuando se trate de bienes y derechos que sean comunes a ambos cónyuges.

\* **Número de consulta:** 0934-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El marido de la consultante es propietario de una casa rural. En 1999, con la intención de ejercer una actividad de turismo rural por parte de la consultante, se realizan ciertas reformas en la casa, estando las facturas a nombre del marido.

\* **Cuestión planteada:** Deducibilidad en el IRPF y en el IVA de los gastos que documentan tales facturas.

\* **Contestación:** De lo indicado en el artículo 8, apartado 1 y en el apartado primero del artículo 3 del Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales, se desprende claramente que, tanto por lo que respecta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (teniendo en cuenta que los gastos se realizan en un bien privativo del marido) como al Impuesto sobre el Valor Añadido, no resulta posible la deducción de unos gastos o unas cuotas que son satisfechos o soportados por otro, por ser éste último el que ha contratado la operación y el destinatario de la misma.

Finalmente, al tratarse de una actividad que, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, determina sus rendimientos en el régimen de estimación directa (tal como cabe deducir de la consulta) procede mencionar lo dispuesto en la regla 3ª del artículo 28 de la Ley del Impuesto.

\* **Fecha:** 21/05/2001

4.ª Reglamentariamente podrán establecerse reglas especiales para la cuantificación de determinados gastos deducibles en el caso de empresarios y profesionales en estimación directa simplificada, incluidos los de difícil justificación.  
(<sup>52</sup>)

\* **Número de consulta:** 2269-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** La consultante inicia a finales de 1999 la actividad de psicóloga psicoterapeuta de orientación psicoanalítica, siendo obligatorio para su ejercicio someterse a un tratamiento psicoanalítico.

\* **Cuestión planteada:** Deducibilidad de los gastos del propio tratamiento psicoanalítico.

\* **Contestación:** De acuerdo con lo establecido en los artículos 10.3 y 14.1.e) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades a los que remite el artículo 26 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas, y en atención al principio de correlación de ingresos y gastos, cabe señalar que los gastos del propio tratamiento psicoanalítico, cuando éste venga exigido por el desarrollo de la actividad profesional, serán fiscalmente deducibles para la determinación del rendimiento neto de la actividad, siempre y cuando, además, cumplan el resto de requisitos legales y reglamentarios.

Esta correlación deberá probarse por cualquiera de los medios generalmente admitidos en derecho, siendo competencia de los servicios de comprobación e inspección de la Administración Tributaria la valoración de las pruebas aportadas.

\* **Fecha:** 11/12/2000

\* **Número de consulta:** 1554-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Para el ejercicio de la actividad de cultivo de plantas y flores en invernadero la consultante ha tenido que efectuar diversas inversiones. El régimen de estimación del rendimiento neto es el de estimación directa simplificada.

\* **Cuestión planteada:** Coeficientes de amortización aplicables a:

a) Semillas y esquejes adquiridos.

b) Toldos de plástico protectores de los invernaderos y tratamiento del importe no amortizado de los mismos al tener que ser sustituidos antes de que transcurra el período mínimo de amortización previsto en las tablas.

\* **Contestación:** De acuerdo con lo dispuesto en los artículos 26 de la Ley del Impuesto y 28 de su texto reglamentario, las semillas y esquejes adquiridos para el desarrollo de la actividad de cultivo de plantas y flores en invernadero, tienen la consideración de gasto deducible del ejercicio.

En cuanto a la amortización de los toldos de plástico protectores del invernadero, les serían de aplicación los coeficientes del Grupo 2 de las tablas de amortización, referente a "instalaciones, mobiliario, enseres y resto del inmovilizado material". En él se establece un coeficiente lineal máximo del 10 por 100 y un período máximo de 20 años.

A estas cuantías les serán de aplicación, cuando proceda, los incentivos fiscales establecidos para las empresas de reducida dimensión. Según el artículo 122 de la Ley 43/1995, estos incentivos fiscales se aplicarán siempre que el importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a 3 millones de euros (499.158.000 pesetas). Cuando la empresa sea de nueva creación, el importe de la cifra de negocios se referirá al primer período impositivo en que se desarrolle efectivamente la actividad, elevándose este importe al año, en caso de que la actividad se hubiera realizado durante un plazo inferior.

Para los elementos del inmovilizado material nuevos puestos a disposición del sujeto pasivo en el período impositivo en el que se cumplan las condiciones del artículo 122 citado, estos incentivos fiscales se concretan en:

a) Libertad de amortización para inversiones de escaso valor (artículo 124 de la Ley 43/1995): aquellos cuyo valor unitario no exceda de 100.000 pesetas, podrán amortizarse libremente hasta el límite de 2.000.000 de pesetas por período impositivo.

b) Amortización acelerada (artículo 125 de la Ley 43/1995): aplicando el coeficiente que resulte de multiplicar por 1'5 el coeficiente lineal máximo previsto en las tablas de amortización.

---

(<sup>52</sup>) Desarrollado en el artículo 28 del Reglamento del Impuesto.

*c) Libertad de amortización para inversiones generadoras de empleo (artículo 123 de la Ley 43/1995): Siempre que, durante los 24 meses siguientes a la fecha del inicio del período impositivo en que los bienes adquiridos entren en funcionamiento, la plantilla media total de la empresa se incremente respecto de la plantilla media de los 12 meses anteriores y dicho incremento se mantenga durante un período adicional de otros 24 meses, tomándose, a estos efectos, las personas empleadas en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación a la jornada completa. La cuantía de la inversión que puede beneficiarse del régimen de libertad de amortización será la que resulte de multiplicar la cifra de 15.000.000 de pesetas por el referido incremento, calculado con dos decimales.*

*En consecuencia, los toldos de plástico protectores del invernadero a que se refiere la consulta, serán amortizables en función de los coeficientes que resulten de las normas anteriores, en la medida en que resulten aplicables.*

*Si, como parece ser el caso, antes de que los toldos estuvieran completamente amortizados tuvieran que ser renovados o sustituidos, sería de aplicación lo dispuesto en la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 30 de julio de 1991, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material, en virtud de la cual se capitalizará, integrándose como mayor valor del inmovilizado material, el importe de las renovaciones efectuadas y, simultáneamente, se dará de baja, en su caso, el elemento sustituido y las correcciones de valor que le correspondan, registrándose el correspondiente resultado producido en esta operación, por la diferencia entre el valor neto contable resultante y el producto recuperado.*

*En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, esta operación daría lugar a una variación en el valor del patrimonio del contribuyente puesta de manifiesto por una alteración en su composición, por lo que se calificará como ganancia o pérdida patrimonial (art. 31 de la Ley 40/1998). El importe de dicha ganancia o pérdida patrimonial será la diferencia indicada anteriormente, y se integrará en la parte especial de la base imponible, al haber transcurrido más de un año entre la fecha de adquisición y la fecha en que los toldos son sustituidos.*

*\* Fecha: 26/07/2001*

## **Artículo 29. Normas para la determinación del rendimiento neto en estimación objetiva.**

El cálculo del rendimiento neto en la estimación objetiva se regulará por lo establecido en el presente artículo y las disposiciones que lo desarrollen.

Las disposiciones reglamentarias se ajustarán a las siguientes reglas:

1.<sup>a</sup> En el cálculo del rendimiento neto de las actividades económicas en estimación objetiva, se utilizarán los signos, índices o módulos generales o referidos a determinados sectores de actividad que determine el Ministro de Economía y Hacienda, habida cuenta de las inversiones realizadas que sean necesarias para el desarrollo de la actividad.

2.<sup>a</sup> Reglamentariamente podrá regularse la aplicación para actividades o sectores concretos de sistemas de estimación objetiva en virtud de los cuales se establezcan, previa aceptación por los contribuyentes, cifras individualizadas de rendimientos netos para varios períodos impositivos.

3.<sup>a</sup> La aplicación de los regímenes de estimación objetiva nunca podrá dar lugar al gravamen de las ganancias patrimoniales que, en su caso, pudieran producirse por las diferencias entre los rendimientos reales de la actividad y los derivados de la correcta aplicación de estos regímenes. <sup>(53)</sup>

*\* Número de consulta: 0796-01*

*\* Descripción sucinta de los hechos: Empresario acogido al régimen de estimación objetiva en el IRPF y al régimen especial simplificado en el IVA, cuyo único cliente ha presentado suspensión de pagos y no le ha abonado las facturas correspondientes a los meses de junio a septiembre del año 2000*

---

<sup>(53)</sup> Desarrollado en el artículo 35 del Reglamento del Impuesto.

\* **Cuestión planteada:** Se pregunta si existe algún mecanismo de compensación de estas facturas no cobradas, tanto en el IRPF como en el IVA.

\* **Contestación:** Tanto en el régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como en el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido, el rendimiento neto de la actividad en un caso y las cuotas repercutidas en el otro, se determinan de forma objetiva, mediante la aplicación de los signos, índices o módulos aprobados previamente por Orden del Ministro de Hacienda.

En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el rendimiento neto calculado mediante la aplicación de los signos, índices o módulos correspondientes, una vez aplicados, en su caso, los incentivos al empleo y a la inversión, únicamente podrá minorarse en el importe de los gastos extraordinarios, ajenos al proceso normal del ejercicio de la actividad, que hubieran podido ser ocasionados por incendios, inundaciones, hundimientos u otras circunstancias excepcionales, no considerándose los créditos impagados como gastos extraordinarios ajenos al proceso normal del ejercicio de la actividad.

En el Impuesto sobre el Valor Añadido, como lo que se calcula de forma objetiva son las cuotas repercutidas, no cabe la posibilidad de modificar la base imponible cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas resulten total o parcialmente incobrables.

\* **Fecha:** 23/04/2001

### **Artículo 30. Reducciones.**

Los rendimientos netos con un período de generación superior a dos años, así como aquéllos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, se reducirán en un 30 por 100. <sup>(13)</sup>

\* **Número de consulta:** 0857-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante, abogado en ejercicio, ha percibido en 1999 una parte de los honorarios correspondientes a la actuación de su despacho en un determinado asunto que comenzó en 1992. En esta ocasión, ha percibido los honorarios de la siguiente forma: una parte al aceptar en caso, otra al interponerse el recurso, y otra al formularse la demanda.

Finalmente, en 1999, se percibió otra cantidad adicional al tener éxito la demanda presentada.

\* **Cuestión planteada:** Si puede considerarse que la cantidad percibida en 1999 tiene un período de generación superior a dos años.

\* **Contestación:** El artículo 30 de la Ley del Impuesto establece la aplicación de una reducción del 30 por 100 a los rendimientos netos de actividades económicas con un período de generación superior a dos años, así como a los que reglamentariamente se califiquen como notoriamente irregulares.

La existencia de un período de generación superior a dos años sólo es predicable de aquellos casos concretos en que existan dentro de la actividad económica ejercida, globalmente considerada, ciclos bien definidos de aplicaciones y obtenciones de fondos, es decir que sea consustancial a la actividad el transcurso de un plazo superior a dos años entre la fecha de la inversión que produce el rendimiento y su percepción, de tal suerte que la obtención del rendimiento se concentra en un período impositivo determinado que representa el final del ciclo productivo o período de generación.

Pero habida cuenta la finalidad de la reducción prevista en este precepto legal, se hace preciso conciliar los principios de capacidad económica y progresividad, lo que nos obliga a considerar el ejercicio de la actividad generadora de la renta en un sentido global, como comprendida dentro de una serie de inversiones y desinversiones, de gastos e ingresos, y no atender a la exclusiva y concreta operación generadora del rendimiento, de manera que cuando la actividad, como en el supuesto planteado, es desarrollada por el contribuyente de tal forma, que de manera regular, obtiene rendimientos de estas características, no puede sino concluirse que la cantidad percibida no tiene un período de generación superior a dos años.

Además, en el caso planteado, estamos ante un problema de imputación temporal de una renta, no de determinación del período de generación de la misma.

En efecto, como se indica en el escrito de consulta, la cantidad percibida viene a representar los honorarios pendientes de cobro, al haberse pactado en el contrato de prestación de servicios que en el caso de éxito de la demanda, los honorarios se verían incrementados en una parte variable, la ahora percibida; los cuales, lógicamente, deben imputarse al ejercicio en que los mismos se devenguen de

---

<sup>(13)</sup> Véase, en el artículo 14.1.b), de esta Ley, la consulta (0200-01), de fecha 05/02/2001. Abogado que percibe sus honorarios al finalizar el procedimiento judicial.

acuerdo con lo previsto en el artículo 56 de la Ley 18/1991 y el artículo 14 de la Ley 40/1998, salvo que se hubiera optado por el criterio de imputación temporal de cobros y pagos (artículo 6.2.1º del Reglamento del Impuesto aprobado por el RD 214/1999 y disposición adicional primera, apartado 3 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades aprobado por el RD 537/1997, de 14 de abril).

Al nacer el derecho a la obtención del rendimiento en éste momento, y al percibirse en este momento los rendimientos, la cantidad percibida en 1999 deberá imputarse íntegramente a este ejercicio sin que resulte de aplicación la reducción del 30 por 100 prevista en el artículo 30 de la Ley del Impuesto

\* **Fecha:** 14/04/2000

\* **Número de consulta:** 1198-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante, procurador de los tribunales, ha venido ejerciendo su actividad desde 1995 junto con otro profesional, repartiendo el importe de la facturación al 30% y al 70%, respectivamente.

En 1998 fallece el otro profesional y en 1999 sus herederos obligan al consultante a liquidar todos los procesos abiertos en los que había participado el profesional fallecido y a liquidarles el 70% que les correspondía.

\* **Cuestión planteada:** Posibilidad de aplicar la reducción del 30 por 100.

\* **Contestación:** El artículo 30 de la Ley del Impuesto establece la aplicación de una reducción del 30 por 100 a los rendimientos netos de actividades económicas con un período de generación superior a dos años, así como a los que reglamentariamente se califiquen como notoriamente irregulares. Prescindiendo de estos últimos, ya que el supuesto planteado no tiene cabida en la lista exhaustiva del artículo 24 del Reglamento del Impuesto, cabe plantearse si pueden incluirse o no a este tipo de rendimientos entre los que tienen un período de generación superior a dos años, por el hecho de que entre la fecha del encargo y la finalización de los trabajos transcurran más de dos años.

La existencia de un período de generación superior a dos años sólo es predicable de aquellos casos concretos en que existan dentro de la actividad económica ejercida, globalmente considerada, ciclos bien definidos de aplicaciones y obtenciones de fondos, es decir que sea consustancial a la actividad el transcurso de un plazo superior a dos años entre la fecha de la inversión que produce el rendimiento y su percepción, de tal suerte que la obtención del rendimiento se concentra en un período impositivo determinado que representa el final del ciclo productivo o período de generación.

Pero habida cuenta la finalidad de la reducción prevista en este precepto legal, se hace preciso conciliar los principios de capacidad económica y progresividad, lo que nos obliga a considerar el ejercicio de la actividad generadora de la renta en un sentido global, como comprendida dentro de una serie de inversiones y desinversiones, de gastos e ingresos, y no atender a la exclusiva y concreta operación generadora del rendimiento, de manera que cuando la actividad, como en el supuesto planteado, es desarrollada por el contribuyente de tal forma, que de manera regular, obtiene rendimientos de estas características, no puede sino concluirse que no deben considerarse como rendimientos con un período de generación superior a dos años.

Por lo que respecta a la imputación temporal de tales rentas, en el caso de actividades económicas, la Ley del Impuesto, en su artículo 14.1.c), se remite a lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades y al Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (artículos 19 y 6, respectivamente).

Si, como parece desprenderse del escrito de consulta, el criterio de imputación temporal elegido fue el de cobros y pagos, la cantidad percibida en 1999 por todos los honorarios pendientes de cobro, correspondientes a los procedimientos en los que había participado el profesional fallecido, deberá imputarse íntegramente a este ejercicio, en el porcentaje que le corresponda, sin que resulte de aplicación la reducción del 30 por 100 prevista en el artículo 30 de la Ley del Impuesto

\* **Fecha:** 19/06/2001

El cómputo del período de generación, en el caso de que estos rendimientos se cobren de forma fraccionada, deberá tener en cuenta el número de años de fraccionamiento, en los términos que reglamentariamente se establezcan. <sup>(54)</sup>

## SECCIÓN 4.ª GANANCIAS Y PÉRDIDAS PATRIMONIALES

---

<sup>(54)</sup> Desarrollado en el artículo 24 del Reglamento del Impuesto

## Artículo 31. Concepto. <sup>(55)</sup>

1. Son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos. <sup>(14)</sup>

\* **Número de consulta:** 0726-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante firmó diversos reconocimientos de deuda como fiador subsidiario de una persona que a su vez era fiador subsidiario de una entidad mercantil. Ante la falta de pago por parte del deudor principal, el acreedor demandó judicialmente a éste y a los dos fiadores subsidiarios.

Para poner fin a sus responsabilidades, el consultante y su avalado transaccionaron con el acreedor el pago de 10.000.000 de pesetas. Se otorgó carta de pago por importe de 4.000.000 de pesetas, correspondientes 2.500.000 al consultante, 1.500.000 a su avalado, y quedando pendientes de pago 6.000.000 de pesetas. Esta cantidad debe abonarse ante del 31 de enero de 1999.

\* **Cuestión planteada:** 1ª.- Si existe una disminución de patrimonio por los 2.500.000 de pesetas satisfechos por el consultante.

2ª.- Si en el supuesto de tener que hacer frente a los 6.000.000 de pesetas pendientes de pago, puede considerarse que se ha producido una pérdida patrimonial.

\* **Contestación:** El artículo 44 de la Ley 18/1991, como el artículo 31 de la Ley 40/1998, exigen para que un fiador o avalista pueda considerar que se ha producido una pérdida patrimonial (disminución de patrimonio con la terminología de la Ley 18/1991) al tener que hacer frente a la deuda no satisfecha por su avalado, que éste sea declarado fallido judicialmente.

En el supuesto planteado, Vd., junto con la persona física a la que avalaba subsidiariamente, que al mismo tiempo es fiador subsidiario del deudor principal, transaccionaron con el acreedor el pago de determinada cantidad para poner fin a sus responsabilidades como fiadores.

En consecuencia, cabe distinguir:

- Respecto de los 2.500.000 de pesetas ya satisfechos, se producirá una disminución de patrimonio o pérdida patrimonial, en el periodo impositivo en el que se declare la insolvencia judicial de sus deudores.

- Respecto de la cantidad pendiente de pago, igualmente se producirá una pérdida patrimonial cuando, una vez que habiendo sido satisfecha dicha cantidad por Vd., se declare judicialmente la insolvencia de sus deudores.

\* **Fecha:** 29/03/2000

\* **Número de consulta:** 0795-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:**

\* **Cuestión planteada:** Tratamiento en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de la expropiación forzosa, teniendo en cuenta el artículo 49 de la Ley de expropiación forzosa.

\* **Contestación:** El Tribunal Económico-Administrativo Central, en resolución de 12 de marzo 1998, examina el alcance de la exención prevista en el art. 49 Ley de Expropiación Forzosa, concluyendo que el citado precepto está referido exclusivamente al pago del precio que ha de recibir la persona o entidad expropiada como compensación o indemnización del valor de los bienes de que se ve privado por razones de utilidad pública o interés social, pero en modo alguno alude a la adquisición operada en favor del expropiante o beneficiario que, desde el punto de vista fiscal tendrá el régimen propio que le corresponda, en atención a las circunstancias subjetivas que concurran en aquéllos.

Delimitado el alcance de la exención, y de acuerdo con lo establecido en el artículo 31 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, la transmisión derivada de la expropiación forzosa dará lugar a una ganancia o pérdida patrimonial, que deberá calcularse con arreglo a lo dispuesto en los artículos 32 y siguientes de la Ley del Impuesto y 38 de siguientes del Reglamento, aprobado por Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero,

---

<sup>(55)</sup> Véase el artículo 14.7 del Real Decreto legislativo 1/1993, de 23 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (B.O.E. de 20 de octubre) El precitado artículo 14.7 ha sido declarado inconstitucional y nulo por sentencia del Tribunal Constitucional de fecha 19 de julio de 2000.

<sup>(14)</sup> Véase en la disposición transitoria cuarta de esta Ley, la consulta (1331-01) de fecha 26/06/2001. Fianza no recuperada por el arrendatario.

esto es, por diferencia entre el valor de transmisión, que vendrá determinado por el justiprecio, y el valor de adquisición que corresponda, en función de si el bien expropiado está o ha estado afecto a actividades económicas, y del título de adquisición (oneroso o gratuito).

Tratándose de un bien inmueble, el valor de adquisición se actualizará, se conformidad con lo previsto en el artículo 32.2 de la Ley del Impuesto, mediante la aplicación de los coeficientes de actualización que apruebe la Ley de Presupuestos Generales del Estado.

Por último, la disposición transitoria novena de la Ley del Impuesto, establece que las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas, adquiridos antes de 31 de diciembre de 1994, se reducirán de acuerdo con lo establecido en las reglas 2ª y 4ª del apartado 2 de la disposición transitoria octava de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. A estos efectos, se considerarán elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas aquellos en los que la desafectación de estas actividades se haya producido con más de tres años de antelación a la fecha de transmisión.

\* **Fecha:** 07/04/2000

\* **Número de consulta:** 1017-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante y su esposa, ambos mayores de 65 años, han procedido a la venta de dos inmuebles, adquiridos hace 39 y 12 años respectivamente, invirtiendo el importe obtenido en una única vivienda de nueva construcción.

\* **Cuestión planteada:** Tributación de la ganancia patrimonial obtenida.

\* **Contestación:** En principio hay que señalar que la contestación a la consulta planteada parte del supuesto de que la venta de ambos inmuebles se ha efectuado a partir del 1 de enero de 1999, resultando, por tanto, aplicable la normativa vigente a partir de esa fecha.

De lo determinado en los artículos 31, 32, 33 y 36 de la Ley del Impuesto, así como de lo establecido en la disposición adicional novena de la propia Ley cabe concluir lo siguiente:

1º) La ganancia patrimonial obtenida por la venta del piso no estaría sujeta al Impuesto por haber transcurrido más de diez años desde su adquisición hasta el 31 de diciembre de 1996.

2º) En cuanto a la venta del chalet, la ganancia patrimonial obtenida, calculada de la forma que se ha señalado, se integrará en la parte especial de la base imponible del contribuyente, definida en el artículo 39 de la Ley, y tributará al tipo del 20 por 100 (17% y 3% previstos en los artículos 53 y 63 de la Ley), salvo que el chalet hubiera constituido la vivienda habitual del contribuyente, tal y como se define ésta en el artículo 51 del Reglamento del Impuesto, en cuyo caso la ganancia patrimonial estaría exenta por la aplicación de lo dispuesto en el artículo 31.4.b) de la Ley del Impuesto, antes mencionado por ser los contribuyentes mayores de 65 años, además de poder estar exenta si el importe obtenido se reinvierte totalmente en la nueva vivienda y ésta fuera a constituir la vivienda habitual del contribuyente.

\* **Fecha:** 28/04/2000

\* **Número de consulta:** 1809-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Como consecuencia de una devolución de ingresos indebidos correspondiente a una liquidación por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones girada en el año 1991 y anulada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, le han sido abonados a la consultante, en abril de 1999, intereses de demora.

\* **Cuestión planteada:** Tratamiento fiscal que ha de darse a los citados intereses.

\* **Contestación:** Los intereses percibidos por el contribuyente merecen diferente calificación a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en función de su naturaleza remuneratoria o indemnizatoria. Los intereses remuneratorios constituyen la contraprestación, bien de la entrega de un capital que debe ser reintegrado en el futuro, bien del aplazamiento en el pago, otorgado por el acreedor o pactado por las partes. Estos intereses tributan en el impuesto como rendimientos del capital mobiliario, salvo cuando, de acuerdo con lo previsto en el artículo 23.5 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, proceda calificarlos como rendimientos de actividades económicas. Por otro lado, los intereses indemnizatorios tienen como finalidad resarcir al acreedor por los daños y perjuicios derivados del incumplimiento de una obligación o el retraso en su correcto cumplimiento. Estos intereses, debido a su carácter indemnizatorio, no pueden calificarse como rendimientos del capital mobiliario. En consecuencia, a tenor de lo dispuesto en los artículos 23 y 31.1 de la Ley 40/1998, han de tributar como ganancias patrimoniales.

De acuerdo con las anteriores consideraciones, los intereses de demora en el ámbito tributario cumplen una función indemnizatoria, tal como señala, entre otras, la Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de octubre de 1998. En consecuencia, los intereses de demora correspondientes a la devolución de ingresos indebidos de naturaleza tributaria tienen la consideración de ganancias patrimoniales.

*En cuanto a la imputación de los intereses de demora, deberá hacerse al período impositivo en el que los mismos se reconocen; en este caso, al tratarse de un pago a cargo de la Administración, hay que atender al momento en que se notifica la resolución en la que se cuantifican dichos intereses y se acuerda su abono.*

*En el supuesto planteado por el consultante, y dado que el período de tiempo que abarca los intereses de demora percibidos es superior a dos años, durante el cual éstos se han ido generando de forma continuada, procederá su integración, como ganancia patrimonial, en la parte especial de la base imponible prevista en el artículo 39 de la Ley del impuesto.*

*Finalmente, en caso de que los intereses percibidos fuesen imputables al período impositivo 1998, de acuerdo a las reglas de imputación temporal antes señaladas, procederá su calificación como incrementos de patrimonio irregulares, atendiendo a las anteriores consideraciones, y procederá su integración en la base liquidable irregular, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 72, letra d), de la Ley 18/1991, de 6 de junio, nuevamente redactado por el Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica.*

**\* Fecha:** 17/10/2000

**\* Número de consulta:** 1869-00

**\* Descripción sucinta de los hechos:** En 1998 el consultante ordenó a una entidad bancaria efectuar una aportación a un plan de pensiones por un importe de 1.100.000 pesetas.

*La entidad bancaria no efectuó dicha orden y, como indemnización, pagó en 1999 al consultante 486.922 pesetas.*

**\* Cuestión planteada:** Tributación de dicha indemnización.

**\* Contestación:** De acuerdo con lo establecido en el artículo 31.1 de la Ley del Impuesto, la cuantía percibida por el consultante satisfecha por una entidad bancaria, en concepto de indemnización por los daños producidos al no efectuar la orden de aportación a un plan de pensiones, deberá tributar en el IRPF como ganancia patrimonial.

*Esta ganancia patrimonial debe integrarse en la parte general de la base imponible, en los términos previstos en el artículo 38 b) de la mencionada Ley del IRPF.*

**\* Fecha:** 24/10/2000

**\* Número de consulta:** 1878-00

**\* Descripción sucinta de los hechos:** - En resoluciones del Servicio Territorial de Hacienda de la Junta de Castilla y León (25/11/98) y del TEAR de La Rioja (27/05/98) se reconoce a la entidad consultante el derecho a la devolución por los ingresos indebidos correspondientes al incremento anual de la Tasa Fiscal sobre el Juego, ejercicios 1993 a 1996, junto con los intereses legales.

*- Con fecha 5 y 31 de marzo de 1999 se dictan los correspondientes acuerdos de devolución en los que ya se cuantifican los intereses.*

**\* Cuestión planteada:** Calificación e imputación de la devolución de la tasa y los intereses.

**\* Contestación:** Por lo que respecta a la calificación de la devolución de la tasa, al haber constituido en su momento un gasto deducible en la determinación del rendimiento neto de la actividad empresarial, su posterior devolución como consecuencia de la resolución estimatoria procede considerarla como un ingreso de la actividad, ingreso que procederá imputar (salvo que se hubiera optado por un criterio de imputación temporal distinto) al período en que se produce su devengo: 1998 en este caso, que es cuando se reconoce el derecho a la devolución (27/05/98 y 25/11/98), todo ello de acuerdo con el artículo 14.Ocho del Reglamento del IRPF, aprobado por el artículo 1º del Real Decreto 1841/1991, que remite a las normas de imputación temporal del Impuesto sobre Sociedades.

*Finalmente, respecto a los intereses legales, al tener una naturaleza indemnizatoria por el retraso en el pago, ese carácter indemnizatorio lleva a su calificación como incremento o ganancia patrimonial, procediendo su imputación al período impositivo en el que los mismos se reconocen: al tratarse de un pago a cargo de la Administración, habrá que atender al momento en que se notifica la resolución en la que se cuantifican dichos intereses y se acuerda su abono (1999 en este caso). A ello hay que añadir que al indemnizar los intereses un período superior a dos años en la devolución de los ingresos indebidos, su integración se realizará en la parte especial de la base imponible.*

**\* Fecha:** 24/10/2000

**\* Número de consulta:** 0035-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** Terreno rústico adquirido en el año 2000 por un particular que, previsiblemente, va a ser recalificado en urbano en un futuro inmediato.

**\* Cuestión planteada:** 1º) Tratamiento fiscal de la plusvalías generadas en el caso de enajenación del terreno con posterioridad a su recalificación.

2ª) Sujeción de la enajenación al Impuesto sobre el Valor Añadido.

\* **Contestación:** De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 31 de la Ley del Impuesto, la renta generada por la transmisión de un terreno no afecto a actividad económica alguna, tiene la consideración de ganancia patrimonial, al dar lugar a una variación en el valor del patrimonio del contribuyente puesta de manifiesto por una alteración en su composición.

Esta ganancia patrimonial se cuantificará por diferencia entre el valor de adquisición, actualizado por tratarse de un inmueble, mediante la aplicación de los coeficientes que se establezcan en la Ley de Presupuestos Generales del Estado correspondientes al año en que se produzca la transmisión, y el valor de transmisión.

Una vez cuantificada la ganancia patrimonial, ésta se integrará en la parte general o especial de la base imponible en función del tiempo en que el inmueble haya estado en el patrimonio del consultante. Si, como plantea en el escrito de consulta, la transmisión se efectúa un año y medio después de la adquisición, la ganancia patrimonial se integrará en la parte especial de la base imponible y tributará al 18 por 100 (artículos 18, 19 y 20 de la Ley 6/2000, de 13 de diciembre).

\* **Fecha:** 12/01/2001

\* **Número de consulta:** 0037-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Mediante sentencia judicial de abril de 1999 se le reconoce a la consultante el derecho a percibir intereses por la demora en el cobro de una indemnización por accidente de tráfico, como consecuencia del cual falleció su esposo.

Los intereses se cobran en abril de 2000.

\* **Cuestión planteada:** Tributación de los intereses y forma de declararlos.

\* **Contestación:** Los intereses percibidos por el contribuyente merecen diferente calificación a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en función de su naturaleza remuneratoria o indemnizatoria. Los intereses remuneratorios constituyen la contraprestación, bien de la entrega de un capital que debe ser reintegrado en el futuro, bien del aplazamiento en el pago, otorgado por el acreedor o pactado por las partes. Estos intereses tributan en el impuesto como rendimientos del capital mobiliario, salvo cuando, de acuerdo con lo previsto en el artículo 23.5 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, proceda calificarlos como rendimientos de actividades económicas. Por otro lado, los intereses indemnizatorios tienen como finalidad resarcir al acreedor por los daños y perjuicios derivados del incumplimiento de una obligación o el retraso en su correcto cumplimiento. Estos intereses, debido a su carácter indemnizatorio, no pueden calificarse como rendimientos del capital mobiliario. En consecuencia, a tenor de lo dispuesto en los artículos 23 y 31.1 de la Ley 40/1998, han de tributar como ganancias patrimoniales.

En el supuesto planteado, parece que estamos en presencia de los intereses indemnizatorios a que se refiere el artículo 1108 del Código Civil, ya que se abonan como compensación por el retraso en el cumplimiento de una obligación, en este caso, el pago de la indemnización a la que tenía derecho la consultante. Con este planteamiento, la calificación de los mismos es la de ganancia patrimonial y, por tanto, no procede practicar retención a cuenta del impuesto.

Por lo que se refiere a su imputación temporal, corresponderá al ejercicio en que el contribuyente pudo exigir al deudor el cumplimiento de la obligación, es decir, al año 1999, siendo éste el período impositivo en el que tiene lugar la alteración en la composición del patrimonio del contribuyente, ya que el derecho a su obtención se genera en el momento de la sentencia judicial.

Ahora bien, como los intereses vienen a compensar un perjuicio sufrido durante una serie de años, desde julio de 1990 hasta marzo de 1998, la ganancia patrimonial se integrará en la parte especial de la base imponible y tributará al 20 por 100 (artículos 39, 53 y 63 de la Ley 40/1998, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias).

Por último, señalar que la consultante deberá regularizar su situación mediante la presentación de declaración-liquidación complementaria del año 1999.

\* **Fecha:** 12/01/2001

\* **Numero de consulta:** 0084-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** En los años 1976 y 1978 la Administración expropiante (el extinto INUR) formalizó dos convenios con los vecinos afectados por la expropiación del Polígono "El Rosario"; en dichos convenios se recogía el compromiso de la Administración de reponer los solares y los términos de la reposición. En las fechas en que se formalizó la expropiación, la Administración consignó en la caja general de depósitos los justiprecios correspondientes a las fincas afectadas. Algunos vecinos cobraron, en los años ochenta, los justiprecios, pero otros, amparándose en los convenios expropiatorios, esperaron a que, en cumplimiento del convenio, la Administración les entregase a cambio de aquél un solar o una vivienda de las mismas características a las que fueron expropiadas.

En 1984 se produjo el traspaso de competencias a la Comunidad Autónoma de Canarias. A efectos de continuar con el procedimiento expropiatorio y cumplir los compromisos de reposición de los solares y viviendas, se constituyó en 1984 la creación de la entidad consultante. En los últimos años, la entidad consultante ha estado reponiendo los solares y viviendas a los expropiados, materializándose la misma mediante la figura de la compraventa, de tal forma que la entidad consultante vende a los expropiados los solares a reponer, siendo el precio de la compraventa el importe del justiprecio.

En la actualidad, algunos de los expropiados están vendiendo a precios de mercado los solares en los que se materializó la reposición.

\* **Cuestión planteada:** Fecha de adquisición que debe tenerse en cuenta a efectos de futuras transmisiones de los solares en los que se materializa la reposición: la de la expropiación y consignación del justiprecio, o la de la reposición.

\* **Contestación:** Para determinar la fecha de adquisición debe tenerse en cuenta que el Derecho español, según el Tribunal Supremo y opinión mayoritaria de la doctrina, recoge la teoría del título y el modo, de tal manera que «no se transfiere... el dominio si no se acredita la tradición de la cosa vendida» (Sentencia de 27 de abril de 1983). La tradición puede realizarse de múltiples formas, entre las que pueden citarse para los bienes inmuebles: la puesta en poder y posesión de la cosa, la entrega de las llaves o de los títulos de pertenencia o el otorgamiento de escritura pública.

En el caso consultado, la propiedad sobre los solares se adquirirá el día en que al título, esto es el contrato de compraventa, se una la tradición o entrega del inmueble, en los términos señalados en el párrafo anterior.

\* **Fecha:** 18/01/2001

\* **Número de consulta:** 0085-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante es propietario de un camión que utiliza en el desarrollo de su actividad, que adquirió en virtud de un contrato de arrendamiento financiero.

\* **Cuestión planteada:** Ante una eventual venta del camión, se pregunta la fecha de adquisición que debe tenerse en cuenta: la de la firma del contrato de arrendamiento financiero, o la del ejercicio de la opción de compra.

\* **Contestación:** Para determinar la fecha de adquisición debe tenerse en cuenta que el Derecho español, según el Tribunal Supremo y opinión mayoritaria de la doctrina, recoge la teoría del título y el modo, de tal manera que «no se transfiere... el dominio si no se acredita la tradición de la cosa vendida» (Sentencia de 27 de abril de 1983). La tradición puede realizarse de múltiples formas.

En el caso consultado, la propiedad sobre el camión se adquirirá el día en que al título, esto es el contrato de compraventa, se una la tradición o entrega del camión, en los términos señalados en el párrafo anterior. De esta forma, la fecha de adquisición que deberá tenerse en cuenta será la del ejercicio de la opción de compra.

\* **Fecha:** 18/01/2001

\* **Número de consulta:** 0153-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante adquirió en 1996 acciones de una sociedad que en dichas fechas estaba admitida a negociación en Bolsa. En 1996, en virtud de un acuerdo del Consejo de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, la sociedad resultó excluida de negociación bursátil de las Bolsas de Valores de Madrid y Valencia.

\* **Cuestión planteada:** Si puede computarse una pérdida patrimonial por el valor de adquisición de las acciones, al no tener información de la sociedad en cuestión.

\* **Contestación:** De acuerdo con el artículo 31.1 de la Ley del Impuesto, son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél.

Consecuentemente, el hecho de que no tenga información acerca de la sociedad cuyas acciones adquirió en 1996 no implica por sí mismo que se haya producido una alteración en la composición de su patrimonio, ya que los valores (representados mediante anotaciones en cuenta) siguen existiendo.

Cuestión distinta sería que la sociedad se hubiera disuelto y liquidado, en cuyo caso sí que existirá una ganancia o pérdida patrimonial por la diferencia entre el valor de la cuota de liquidación social o el valor de mercado de los bienes recibidos y el valor de adquisición del título o participación de capital que corresponda (artículo 35.1.e) de la Ley 40/1998)

\* **Fecha:** 30/01/2001

\* **Número de consulta:** 0523-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** En el año 1999, la consultante aportó el terreno en el que estaba construida su vivienda, adquirida en 1990, a una Junta de Compensación, percibiendo una

indemnización por el desalojo de la misma, que viene a compensar tanto su demolición como los gastos de traslado y alquiler de otra vivienda en tanto se terminen las obras de la Junta. En lugar de alquilar otra vivienda, ha procedido a rehabilitar una vivienda familiar para residir temporalmente en ella.

\* **Cuestión planteada:** Calificación de la indemnización percibida por desalojo y posibilidad de deducir por las obras de rehabilitación.

\* **Contestación:** La indemnización recibida de la Junta de Compensación por el desalojo de la vivienda habitual, que viene a compensar tanto por la demolición de la misma como por los gastos de traslado y coste de alquiler de una vivienda en tanto terminen las obras de la Junta, constituyen una alteración en la composición del patrimonio del contribuyente, que dará lugar a una ganancia o pérdida patrimonial.

El importe de esta ganancia o pérdida patrimonial estará constituido por la diferencia entre el importe de la indemnización y el valor de adquisición de la vivienda. Ahora bien, hay que tener en cuenta que lo que se percibe viene a compensar a la consultante por el desalojo de su vivienda por demolición, puesto que el terreno sigue siendo de su propiedad, por lo que este valor de adquisición será el que proporcionalmente corresponda al valor de la edificación.

Este valor de adquisición, al tratarse de bienes inmuebles, se actualizará aplicando los coeficientes previstos en la correspondiente Ley de Presupuestos Generales del Estado. Asimismo, le será aplicable el régimen transitorio previsto en la Disposición Transitoria Novena de la Ley del Impuesto, por lo que la ganancia patrimonial obtenida se reducirá aplicando el coeficiente del 11'11 por 100 por cada año de permanencia de la vivienda en el patrimonio de la consultante que exceda de dos, contados desde su adquisición hasta el 31 de diciembre de 1996 y redondeado por exceso.

Por último, la ganancia patrimonial resultante de estas operaciones se integrará en la parte especial de la base imponible, de acuerdo con lo previsto en el artículo 39 de la Ley del Impuesto.

Por lo que se refiere a las cantidades satisfechas por las obras de rehabilitación de la vivienda en la que va a residir temporalmente la consultante, solo darán derecho a deducción por rehabilitación de vivienda habitual si, además de tratarse de una vivienda de su propiedad, se cumplen los dos requisitos siguientes:

-Que las obras de rehabilitación cumplan cualquiera de los requisitos establecidos en el artículo 52.5 del Reglamento del Impuesto, es decir, o bien se trate de obras calificadas o declaradas como actuación protegida en materia de rehabilitación de viviendas en los términos previstos en el Real Decreto 1186/1998, de 12 de junio, o bien dichas obras tengan por objeto la reconstrucción de la vivienda mediante la consolidación y el tratamiento de las estructuras, fachadas o cubiertas y otras análogas, siempre que el coste global exceda del 25 por 100 del precio de adquisición si ésta se hubiera efectuado durante los dos años anteriores a la rehabilitación o, en otro caso, del valor de mercado que tuviera la vivienda en el momento de la rehabilitación.

-Que la vivienda cumpla los requisitos establecidos en el artículo 51 del Reglamento para que pueda ser considerada como la vivienda habitual del contribuyente. Estos requisitos se concretan en que dicha vivienda constituya su residencia durante un plazo continuado de, al menos, tres años, y que sea habitada, de manera efectiva y con carácter permanente por el propio contribuyente, en un plazo de doce meses, contados a partir de la finalización de las obras de rehabilitación.

Si se dan estos supuestos, las cantidades satisfechas por las obras de rehabilitación darán derecho a deducción del 15 por 100, con una base máxima anual de deducción de 1.500.000 pesetas. No obstante, si en su día dedujo por adquisición de vivienda habitual, la deducción únicamente se aplicará sobre las cantidades satisfechas por la rehabilitación que excedan de las cantidades sobre las que practicó deducción con anterioridad.

\* **Fecha:** 13/03/2001

\* **Número de consulta:** 0892-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** La consultante alquiló hace seis años una nave comercial con opción de compra, habiéndose ejercitado dicha opción hace dos años, haciéndose efectivo el pago del precio mediante pagarés. Al vencimiento del último de ellos, 31 de enero de 2000, se ha concedido un aplazamiento de pago, devengándose los correspondientes intereses según lo estipulado en el contrato.

\* **Cuestión planteada:** Calificación de dichos intereses.

\* **Contestación:** Los intereses merecen diferente calificación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en función de su naturaleza remuneratoria o indemnizatoria.

Los intereses remuneratorios constituyen la contraprestación, bien de la entrega de un capital, bien del aplazamiento en el pago otorgado por el acreedor o pactado por las partes. Estos intereses tributan en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como rendimientos del capital mobiliario, salvo cuando, de acuerdo con lo previsto en el artículo 23.5 de la Ley del Impuesto, proceda calificarlos como rendimientos de actividades económicas.

Los intereses indemnizatorios tienen como finalidad resarcir al acreedor por los daños y perjuicios derivados del incumplimiento de una obligación o del retraso en su correcto cumplimiento. Estos intereses, debido a su carácter indemnizatorio, no pueden calificarse como rendimientos del capital mobiliario, sino que, a tenor de lo dispuesto en los artículos 23 y 31.1 de la Ley del Impuesto, tributarían como ganancias patrimoniales.

En el caso consultado, aplazamiento de pago de parte del precio de la compraventa, estaríamos en presencia de los intereses remuneratorios a que se ha hecho referencia anteriormente. En consecuencia y salvo que procediese calificarlos como rendimientos de actividades económicas, estos intereses tributarían en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como rendimientos del capital mobiliario, estando sometidos a retención según lo previsto en los artículos 69.1, 70.1 y 71.1 del Reglamento del Impuesto. En este punto conviene aclarar cuando se considera que el arrendamiento o la compraventa de inmuebles constituye una actividad económica.

El artículo 25.2 de la Ley del Impuesto considera el arrendamiento o la compraventa de inmuebles como actividad económica únicamente cuando concurren los requisitos determinados en el mismo.

Dándose estos requisitos, los intereses derivados del aplazamiento del pago de parte del precio de la compraventa no tendrían la consideración de rendimientos del capital mobiliario, a tenor de lo dispuesto en el artículo 23.5 de la Ley del Impuesto, sino que se calificarían como rendimientos derivados de actividades económicas.

\* **Fecha:** 09/05/2001

\* **Número de consulta:** 0918-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante y su esposa, en juicio declarativo de menor cuantía, fueron condenados a indemnizar a la parte actora por los daños y perjuicios ocasionados. En fase de ejecución de sentencia se procede a fijar el importe de la indemnización mediante auto de 9 de mayo de 1998. Contra el mismo se interpuso recurso de apelación, resolviéndose mediante auto de 19 de enero de 2000.

\* **Cuestión planteada:** - Si se debe computar la indemnización como pérdida patrimonial a integrar en la parte general de la base imponible.

- Si debo computar la pérdida por mitades entre los cónyuges al haber sido ambos condenados.

- Periodo impositivo al que debo imputar la pérdida.

- Si procede practicar retención al ser el demandante un no residente.

\* **Contestación:** Las cantidades que el consultante es condenado a pagar en cumplimiento de la sentencia derivada del juicio declarativo de menor cuantía en concepto de indemnización por los daños y perjuicios ocasionados, deben calificarse como pérdida patrimonial, al proceder, tal y como dispone el artículo 31.1 de la Ley del Impuesto, de variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se ponen de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél.

La pérdida patrimonial se cuantificará en el importe de la indemnización a la que es condenado el consultante, esto es, la mitad de la cantidad determinada, en fase de ejecución de sentencia, mediante auto de 9 de mayo de 1998, posteriormente confirmado por la Audiencia Provincial de Málaga, mediante auto de 19 de enero de 2000.

En cuanto a la imputación temporal, de acuerdo con la letra a) del artículo 14.1 de la Ley del Impuesto, corresponderá al ejercicio en que adquirió firmeza la resolución judicial que determinó su cuantía (auto de 19 de enero de 2000). Por tanto, deberá imputarse al ejercicio 2000.

En la medida en que para la determinación del importe de la indemnización se tuvieron en cuenta las ganancias dejadas de obtener durante una serie de años por la explotación de los inmuebles objeto de litigio, en particular desde el 1 de agosto de 1981 hasta la entrega de las llaves, la pérdida patrimonial deberá integrarse en la parte especial de la base imponible.

Por último, las cantidades satisfechas no deberán ser objeto de retención, siendo a estos efectos indiferente que el receptor de la indemnización sea un no residente.

\* **Fecha:** 17/05/2001

\* **Número de consulta:** 0922-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Al consultante le fue expropiado un terreno en 1991. Habiendo recurrido el justiprecio fijado en la expropiación, en años posteriores le abonaron los intereses que ha devengado en nuevo justiprecio.

\* **Cuestión planteada:** Tratamiento en el Impuesto de los intereses devengados.

\* **Contestación:** Los intereses de demora satisfechos por la Administración que tengan naturaleza indemnizatoria por el retraso en la resolución de expedientes, en el pago de cantidades debidas, etc., tendrán en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la consideración de ganancia patrimonial debido a su carácter indemnizatorio.

Los intereses, en consecuencia, no se considerarán como mayor importe del valor de transmisión de los bienes expropiados, sino que se tratarán como una ganancia de patrimonio diferenciada de la alteración patrimonial producida por la expropiación.

La ganancia patrimonial producida como consecuencia de la citada percepción de intereses de demora no podrá, por consiguiente ser objeto de la reducción prevista en la Disposición Transitoria Novena de la Ley, y no resultarán tampoco de aplicación los coeficientes de actualización previstos en el artículo 33 de la Ley del impuesto, sin perjuicio de su integración en la parte especial de la base imponible en caso de que los intereses satisfechos indemnizen un retraso superior a un año en el abono del justiprecio.

\* **Fecha:** 17/05/2001

\* **Número de consulta:** 0931-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Los consultantes tienen previsto transmitir durante 1999 una finca rústica, en la que se desarrolla una actividad ganadera acogida a la estimación objetiva por módulos, y en la que también existe una "casa de recreo con piscina, jardines y pradera de esparcimiento con una extensión de 2 hectáreas aproximadamente".

La finca fue adquirida el 15 de marzo de 1971 por dos de los consultantes, matrimonio en régimen de gananciales. Posteriormente, el día 31 de enero de 1987, los cónyuges donaron en escritura pública a sus hijos, también consultantes, la nuda propiedad de la finca, en partes iguales.

\* **Cuestión planteada:** Tratamiento en el IRPF de las citadas transmisiones.

\* **Contestación:** En la contestación a la consulta planteada, hay que distinguir entre el tratamiento que debe darse a los usufructuarios y a los nudos propietarios.

A) Usufructuarios.

El usufructo es un derecho real de goce y disfrute, que autoriza a su titular a "disfrutar de los bienes ajenos con la obligación de conservar su forma y sustancia..."(artículo 467 del código Civil).

Al disponer, el 31 de enero de 1987, de la nuda propiedad, mediante la donación efectuada a los hijos del matrimonio, reservándose los cónyuges el usufructo sobre la finca (el cuál presumimos vitalicio ante la falta de concreción en la consulta), se habrá producido una enajenación de la nuda propiedad y una adquisición simultánea del derecho real de usufructo, ya que para que exista este derecho real es requisito imprescindible que se constituya sobre "cosa ajena". Es decir, cuando se constituye un usufructo por donación con reserva de usufructo (lo que la doctrina denomina adquisición por "retención"), hay un negocio jurídico con dos efectos. Es en ese momento cuando debe entenderse adquirido el usufructo.

Por otra parte, estamos en presencia de un derecho real de usufructo, que se presume vitalicio, y cuyo valor de adquisición a efectos de futuras enajenaciones será igual al valor a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (artículo 34 de la Ley 40/1998).

A la hora de determinar cómo debe tributar la enajenación del usufructo, debe tenerse en cuenta que el usufructo se constituyó sobre, por una parte, una explotación ganadera (que comprenderá el rebaño y la parte de la finca utilizada en la explotación), y, por otra parte, el resto de la finca no afecta al desarrollo de la actividad.

A estos efectos, y de acuerdo con el artículo 27 de la Ley del Impuesto, sólo puede considerarse afecta la parte del derecho de usufructo que corresponde a la explotación desarrollada por el usufructuario. De tal forma, que la transmisión del mismo debe contemplarse desde una doble perspectiva: la transmisión de un elemento afecto, y la de un derecho no afecto.

a.1. Transmisión de la parte afecto.

Estamos en presencia de lo que la doctrina denomina un usufructo de industria o de explotación, con lo que la transmisión del mismo lleva aparejada la transmisión de la totalidad de la actividad.

Como el consultante usufructuario que ejerce la actividad determina el rendimiento neto mediante el régimen de estimación objetiva, habrá que distinguir:

1º.- Transmisión del usufructo de industria. Su enajenación determina una ganancia o pérdida patrimonial por la diferencia entre su valor de transmisión y el de adquisición. En la determinación del valor de adquisición deben tenerse en cuenta las siguientes reglas:

- El valor de adquisición será, con arreglo al artículo 35.1.n) de la Ley 40/1998, el valor contable del usufructo en ese momento. Para la determinación del dicho valor contable, deberá tenerse en cuenta, siempre, la amortización que hubiera sido fiscalmente deducible, sin perjuicio de la amortización mínima.

- No resultarán de aplicación los coeficientes de actualización a que se refiere el artículo 33.2 de la Ley del Impuesto, ya que se trata de un usufructo de industria, no de un usufructo sobre un bien inmueble.

- No resultará de aplicación la disposición transitoria novena de la Ley 40/1998, ya que se trata de la transmisión de un elemento afecto al desarrollo de actividades económicas.

*Esta ganancia patrimonial será imputable a los contribuyentes que resulten titulares del usufructo (artículo 11.5 de la Ley 40/1998).*

*2º.- El ganado, conforme al artículo 499 del Código Civil, el usufructuario sólo hace suyas, en cuanto frutos naturales, las crías que produzcan, estando obligado a reponer las cabezas que mueran anual u ordinariamente, por lo que teniendo en cuenta el número de cabezas existentes en la fecha de constitución del usufructo, el exceso sobre las mismas constituirán existencias o inmovilizado del usufructuario, en función de que se destinen para la venta o no.*

*Si son existencias, su venta, simultánea a la transmisión del usufructo, formará parte del rendimiento normal de la actividad.*

*Estos rendimientos serán imputables al titular de la explotación.*

*Si por el contrario, tienen la consideración de inmovilizado, al formar parte del usufructo de industria, su enajenación será simultánea a la enajenación del usufructo en su totalidad, por lo que formará parte del mismo, y se imputará a los titulares del usufructo.*

*a.2. Transmisión de la parte no afecta.*

*Al mismo tiempo, se produce la transmisión de la parte del usufructo que no está afecta al desarrollo de la actividad, y que, como se señaló anteriormente, tiene la naturaleza de bien inmueble (art. 334.10 del Código Civil).*

*Conforme a lo señalado en la Disposición Transitoria novena de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias (BOE del 10), no está sujeta al Impuesto la transmisión de elementos patrimoniales cuando entre la fecha de adquisición y el 31 de diciembre de 1996 hayan transcurrido más de diez años, lo cual no es aplicable al caso que nos ocupa, ya que el derecho de usufructo se adquirió cuando se constituyó.*

*B) Nudo propietarios.*

*Los nudos propietarios, los cinco hijos de los donantes, que adquirieron el bien en pro indiviso, llevan a cabo la transmisión de su derecho de nuda propiedad.*

*La ganancia o pérdida patrimonial deberá valorarse conforme a lo previsto en los artículos 31 y siguientes de la Ley 40/1998, resultando de aplicación los coeficientes reductores previstos en la disposición transitoria novena de la citada Ley 40/1998.*

*\* Fecha: 21/05/2001*

*\* Número de consulta: 1038-01*

*\* Descripción sucinta de los hechos: La entidad consultante tiene previsto realizar la colocación en España de determinados productos financieros denominados "warrants" que se emitan en territorio nacional por una entidad no residente dentro de un Programa de Emisión de Warrants, con sujeción a lo previsto en el Real Decreto 291/1992, de 27 de marzo, sobre emisiones y ofertas públicas de venta de valores.*

*Se aporta por la entidad consultante el folleto del Programa de Emisión de Warrants, que ha sido inscrito en el año 2000 en el Registro de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, al amparo del cual se realizarán las diversas emisiones, previa verificación y registro por el mencionado organismo supervisor, de la correspondiente información complementaria comprensiva de las condiciones particulares y especificaciones concretas de cada emisión que no se contemplan en el folleto del Programa.*

*De la documentación referida se desprende que los productos a los que se refiere la consulta presentan las siguientes características:*

*Son valores que, a cambio de una prima o precio de emisión, otorgan a sus titulares el derecho a percibir del emisor, a su vencimiento o en cualquier fecha de ejercicio, la diferencia positiva en euros, si la hubiese, entre el precio de liquidación que en dicho momento tuviera un determinado activo, índice o bien subyacente sobre el que se emite el warrant, tal como se especifique en la información complementaria, y el precio de ejercicio a que el titular tendría derecho a comprar el subyacente, si se trata de warrants de compra, o entre el precio de ejercicio a que el titular tendría derecho a vender el subyacente y el precio de liquidación correspondiente a la fecha de ejercicio o vencimiento, si se trata de warrants de venta. Dichos valores no cuentan con ningún tipo de rendimiento explícito.*

*Serán valores negociables, al amparo de lo establecido en el artículo 2.1 del Real Decreto 291/1992, siendo transmisibles en un mercado secundario de valores, estando prevista la solicitud de cotización en la Bolsa de Madrid y en otras Bolsas de Valores españolas, según se establezca en la información complementaria de cada una de las emisiones que se realice en ejecución del Programa.*

*Los warrants emitidos en el marco del Programa de Emisión estarán representados mediante anotaciones en cuenta.*

Las emisiones se realizarán durante los doce meses siguientes a la fecha de registro del folleto del Programa en la Comisión Nacional del Mercado de Valores, por un importe nominal conjunto para todas ellas de 3.000.000.000 de euros, ampliable a 4.000.000.000 de euros.

El número de valores, sus importes nominales, precios de emisión y de ejercicio de las distintas series, así como la determinación del precio del elemento subyacente que deba utilizar el emisor como precio de liquidación, se concretarán en la información complementaria de cada emisión.

Subyacentes sobre los que se prevé realizar distintas emisiones:

Acciones de empresas cotizadas en mercados organizados españoles o extranjeros e índices de mercados organizados de valores de renta variable españoles o extranjeros.

Cestas de acciones de empresas cotizadas en mercados españoles o extranjeros y cestas de índices de mercados organizados de valores de renta variable españoles o extranjeros.

Divisas o índice de divisas.

Materias primas (petróleo, oro, etc.), un índice sobre materias primas publicado por un tercero o un contrato de futuro sobre una materia prima.

Los warrants a emitir pueden ser de los siguientes tipos: de compra, ("call warrants") y de venta, ("put warrants") según confieran a su titular el derecho, no la obligación, a comprar o vender un subyacente en un plazo o fecha prefijados y a un precio de ejercicio determinado.

Warrants con techo ("cap") que otorgan el derecho, no la obligación, a recibir un pago limitado por un nivel de techo estipulado.

Warrants "corridor" que confieren el derecho, no la obligación, a recibir un pago determinado con referencia a un rango de precios del subyacente especificado por el emisor.

El derecho otorgado por el warrant podrá ejercitarse en cualquier momento de la vida del valor o bien sólo en la fecha de vencimiento, dependiendo de lo que se establezca en las especificaciones propias de cada emisión. Todos los warrants tendrán ejercicio automático a vencimiento, siempre que en su liquidación resulte una diferencia positiva a favor del titular.

La liquidación derivada del ejercicio de los warrants se realizará únicamente por diferencias y en metálico, determinándose su importe conforme a las siguientes expresiones:

Liquidación de call warrant: (número de warrants sobre los que se solicita el ejercicio/paridad) x máximo [0; (Precio de liquidación - Precio de ejercicio)].

Liquidación de put warrant: (número de warrants sobre los que se solicita el ejercicio/paridad) x máximo [0; (Precio de ejercicio - Precio de liquidación)].

No existen comisiones ni gastos para los tenedores de los valores como consecuencia de la suscripción o el ejercicio, sin perjuicio de los que puedan aplicar las entidades depositarias con ocasión del ejercicio o en concepto de administración de valores.

\* **Cuestión planteada:** Calificación y tratamiento a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de las rentas derivadas de los valores descritos.

\* **Contestación:** Con carácter previo debe precisarse que la consulta planteada no se circunscribe a una emisión de valores concreta, sino a un conjunto de emisiones, a realizar dentro de un Programa, de un determinado tipo de producto financiero definido como «warrant», de acuerdo a unas características principales que se concretan en el folleto relativo a dicho Programa.

Por consiguiente, el análisis del tratamiento fiscal que corresponde al tipo de producto descrito se realiza teniendo en cuenta dichas características generales, por lo cual, su aplicación a los valores que resulten de cada emisión requerirá que los mismos respondan efectivamente a las mencionadas características.

Los warrants definidos en la consulta son valores negociables que otorgan a sus suscriptores un derecho de opción sobre la compra o sobre la venta de un determinado elemento subyacente a un precio de ejercicio concreto, durante un plazo o bien en una fecha prefijados, si bien, dado que la liquidación se realiza por diferencias, no se producirá una compraventa efectiva del subyacente, sino el pago al titular de un importe dinerario.

A cambio del mencionado derecho que confiere el valor, el suscriptor satisface al emisor una cantidad denominada prima o precio de emisión del warrant.

Así, el objeto del warrant está constituido por el propio activo o elemento subyacente, de forma que las diferencias que se produzcan entre su valor, calculado conforme a los precios del mercado en el que se cotice, y el precio al que el suscriptor tiene derecho a comprarlo o venderlo, son las que determinan, en cada momento, el importe de la liquidación a su titular y justifican el derecho de ejercer o no la opción conferida por el valor.

En consecuencia, en la determinación de la cuantía a liquidar por diferencias que pudiera derivarse del ejercicio, ya se produzca durante la vida del valor o a su vencimiento, sólo intervienen los precios de ejercicio y de liquidación del activo subyacente, sin que se tome en consideración a tal efecto el precio de emisión o prima pagada por el warrant.

Con carácter general y teniendo en cuenta que la liquidación se produce únicamente por diferencias, puede afirmarse que los warrants en los que, llegado su vencimiento, no se origine una liquidación positiva para su titular, como consecuencia de una evolución desfavorable del precio de mercado o valor del subyacente en relación con el precio de ejercicio, se habrán extinguido perdiendo todo su valor, por haber transcurrido su período de vigencia.

En este último supuesto el titular del valor no obtendrá ingreso alguno derivado del warrant por cuya suscripción o compra en mercado satisfizo la prima correspondiente.

Por tanto, el importe que abona el suscriptor o el comprador en el mercado por la adquisición del warrant, considerando además que dicho valor no produce para su titular ningún tipo de rendimiento explícito, no cabe conceptuarlo como una cesión a terceros de capital propio, sino que tiene la naturaleza de precio satisfecho por el derecho de opción que el valor otorga a su titular; derecho de duración limitada que, en función de la evolución del subyacente y de que, en consecuencia, resulte o no ejercitado, producirá para aquél un beneficio, independiente de la prima pagada, o se extinguirá con pérdida de su valor.

En cuanto a la calificación y tratamiento en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de las rentas derivadas de los mencionados valores, debe tenerse en cuenta que el artículo 31.1 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, reguladora del citado impuesto establece:

«1. Son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos.»

Por su parte, el artículo 23 de dicha ley califica como rendimientos del capital mobiliario los obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios, entre los que se encuentran las contraprestaciones derivadas de la transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de cualquier clase de activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos.

Como se ha expuesto, las características de los valores descritos permiten concluir que no suponen una cesión a terceros de capitales propios, por lo que, con carácter general, corresponde otorgar a las rentas derivadas de dichos warrants el tratamiento previsto para las ganancias y pérdidas de patrimonio, debiendo, en consecuencia, cuantificarse conforme a las reglas establecidas en los artículos 32 y 33 de la Ley 40/1998.

En el supuesto de ejercicio del warrant, ya se realice durante la vida del valor o a vencimiento, la alteración patrimonial para su titular vendrá determinada por la diferencia entre el importe obtenido por su liquidación como consecuencia del ejercicio y la prima satisfecha en la suscripción o el importe por el que hubiera realizado su adquisición en el mercado secundario y, en su caso, los gastos específicos de adquisición.

En el caso de que se produzca la transmisión del warrant en el mercado secundario antes de su vencimiento, la ganancia o pérdida patrimonial se calculará por diferencia entre su valor de adquisición y su valor de enajenación, determinados ambos conforme a lo dispuesto en el mencionado artículo 33 de la Ley 40/1998.

Los warrants que no se hubieran ejercitado y, llegado su vencimiento, se extingan sin originar liquidación alguna a favor de su titular, darán lugar en la fecha de vencimiento a una pérdida patrimonial por el importe del valor de adquisición del warrant.

Las ganancias y pérdidas derivadas de dichos valores serán objeto de integración y compensación en la base imponible del contribuyente de acuerdo a las reglas contenidas en los artículos 38 y 39 de la citada Ley 40/1998, debiendo tenerse en cuenta que al tratarse de valores negociados en un mercado secundario oficial español, podrá resultar, en su caso, de aplicación la previsión contenida en el artículo 31.5, letra f) de dicha Ley, relativa al cómputo e integración de pérdidas derivadas de las transmisiones, cuando en los dos meses anteriores o posteriores se hubieran realizado adquisiciones de valores homogéneos.

Por último, debe señalarse que las rentas positivas derivadas de dichos valores, al tener la consideración de ganancias patrimoniales, no quedarán sometidas a retención o ingreso a cuenta.

\* **Fecha:** 29/05/2001

\* **Número de consulta:** 1380-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** En 1997 el consultante reclamó judicialmente a la promotora de su vivienda habitual una indemnización por daños y perjuicios al no haberle entregado la vivienda en la fecha pactada. En julio de 1998 obtiene sentencia favorable en la que se condena a la otra parte a indemnizarle con un importe de 1.225.118 ptas.

Recurrida la sentencia por la promotora, el consultante solicita la ejecución provisional -aportando aval bancario-. En 1999, admitida la ejecución provisional, se cobra el importe de 1.225.118 ptas.

\* **Cuestión planteada:** Sometimiento a tributación de la citada indemnización.

**\* Contestación:** La percepción de la indemnización comporta una alteración en la composición del patrimonio del contribuyente (incorporación de dinero) que da lugar a una ganancia patrimonial, tal como dispone el artículo 31.1 de la Ley del Impuesto. Ganancia patrimonial que, al no proceder de una transmisión, debe cuantificarse en el importe percibido como indemnización. Así resulta de lo dispuesto en el artículo 32.1,b) de la misma ley:

Por lo que se refiere a la imputación temporal de la ganancia patrimonial, el artículo 14.1,c) de la Ley del Impuesto determina su imputación al período impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial, circunstancia que en los supuestos de ejecución provisional de sentencias deben entenderse producida cuando se admite la ejecución.

Finalmente, respecto a la individualización de la ganancia patrimonial, el artículo 11.5 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas determina claramente a quien procede su atribución.

En el presente caso, aunque la vivienda entregada con demora tenga carácter ganancial, la atribución de la ganancia patrimonial le corresponde únicamente al consultante por su condición de demandante.

**\* Fecha:** 03/07/2001

**\* Número de consulta:** 1388-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** El consultante es propietario de un piso de protección oficial que constituye su vivienda habitual. En el año 2000 obtiene su descalificación, lo que le obliga a realizar una serie de gastos para su obtención, entre los que se encuentra el reintegro de los intereses subvencionados del préstamo hipotecario.

Como documentación se acompaña un recibo de préstamo con los siguientes datos:

- Período liquidado: 30-06-1992 a 30-12-1992.

- Liquidación: Capital 189.460

Intereses 152.021

Subsidiac. MOPT -28.152

Total recibo 313.329

**\* Cuestión planteada:** Si el reintegro de los intereses subvencionados da lugar a la deducción por adquisición de vivienda habitual.

**\* Contestación:** Con la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE de 7 de junio), normativa vigente en el período correspondiente al recibo del préstamo que acompaña a la consulta, los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora de la vivienda habitual tenían la consideración de gasto deducible (con un máximo de 800.000 pesetas anuales) para la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario. Por tanto, de acuerdo con los datos consignados en el mencionado recibo, la totalidad de los intereses (152.021 ptas., importe que incluye la subsidiación del MOPT) tendrían la consideración de gasto deducible en el correspondiente período impositivo: 1992.

En el año 2000, cuando se produce el reintegro de la subsidiación de los intereses, tal devolución no da lugar a la deducción por adquisición de vivienda habitual, pues ya en su momento fueron gasto deducible, sino que su calificación es la de pérdida patrimonial, del mismo modo que la subsidiación de intereses dio lugar en su momento a un incremento de patrimonio.

**\* Fecha:** 03/07/2001

**\* Número de consulta:** 1485-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** El consultante es titular de acciones de una entidad que fue objeto de expropiación en 1982, y a la que en ese momento se le asignó un valor patrimonial negativo.

**\* Cuestión planteada:** Siendo el valor nominal de las acciones 535.000 pesetas, y teniendo en cuenta que su valor actual es de "cero" pesetas, se pregunta sobre la posibilidad de computar una pérdida patrimonial.

**\* Contestación:** Conforme con lo dispuesto en el artículo 31 de la Ley del Impuesto, para que pueda existir en este supuesto una pérdida patrimonial sería necesaria una alteración en la composición del patrimonio del contribuyente, circunstancia que podría producirse si se transmitiesen (onerosa o lucrativamente) las acciones. Ahora bien, mientras éstas permanezcan en el patrimonio del contribuyente no podrá computarse pérdida patrimonial alguna por su supuesto valor "cero".

**\* Fecha:** 17/07/2001

**\* Número de consulta:** 1488-01

**\* Cuestión planteada:** Calificación en el IRPF de las subvenciones concedidas por organismos públicos para la conservación o rehabilitación de edificios especialmente protegidos.

**\* Contestación:** Al no indicarse en el escrito de consulta si se ejerce alguna actividad económica, en particular -por lo que aquí interesa- la de arrendamiento o compraventa de inmuebles, la presente contestación se realiza con el planteamiento de que no se desarrolla la mencionada actividad.

En el IRPF las subvenciones para rehabilitación, mantenimiento y conservación de edificios otorgados por las Administraciones Públicas constituyen para sus beneficiarios ganancias patrimoniales, ya que se trata de variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se ponen de manifiesto por una alteración en la composición de aquél (incorporación del importe de la subvención) y que la propia Ley del Impuesto (Ley 40/1998) no califica como rendimientos. Todo ello de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 31.1 de la misma Ley; a lo que hay que añadir que esta ganancia no se encuentra amparada por ninguno de los supuestos de exención o no sujeción establecidos legalmente.

Por tanto, el receptor de la subvención deberá imputarse en su declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la correspondiente ganancia patrimonial, por el importe de la subvención de la que es beneficiario, e incluirla en la parte general de la base imponible.

**\* Fecha:** 17/07/2001

**\* Número de consulta:** 1515-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** Un matrimonio en régimen de gananciales explota un negocio de comercio al por menor, con dos establecimientos abiertos al público en dos municipios diferentes. Como único titular de la actividad figura uno de los cónyuges, que es quien está dado de alta a efectos fiscales y en la Seguridad Social. El otro cónyuge no trabaja. Ambos negocios se han dado de alta una vez casados, con el régimen económico de gananciales.

**\* Cuestión planteada:** Ante la posibilidad de separar ambos negocios, de forma que cada cónyuge figure como titular de uno de ellos, se pregunta si se generaría una alteración patrimonial sometida a tributación en el cónyuge titular de las actividades.

**\* Contestación:** Según el artículo 31 de la Ley del Impuesto, son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en su composición, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos.

En este punto conviene hacer mención a las normas sobre titularidad jurídica de los bienes y derechos contenidas en las disposiciones reguladoras del régimen económico matrimonial.

Según el artículo 1347 del Código Civil, son bienes gananciales, entre otros, las empresas y establecimientos fundados durante la vigencia de la sociedad de gananciales.

Por tanto, en el caso planteado, no existirá variación en el valor del patrimonio ni alteración en su composición, por lo que no se generará ganancia patrimonial alguna.

La titularidad de los bienes y derechos es diferente de la titularidad de la actividad económica que tiene repercusión en la individualización de las rentas obtenidas en el ejercicio de la actividad, y que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 11.4 de la Ley del Impuesto, corresponderán a quienes realicen de forma habitual, personal y directa la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y recursos humanos afectos a las mismas, estableciéndose la presunción, salvo prueba en contrario, de que dichos requisitos concurren en quienes figuren como titulares de las actividades.

**\* Fecha:** 23/07/2001

**\* Número de consulta:** 1713-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** En el año 2000 el consultante percibió una ayuda de la Comunidad de Madrid, subvención a fondo perdido, por la adquisición de una vivienda de protección oficial.

El piso fue adquirido por la entonces sociedad de gananciales que fue disuelta en 1999 por separación matrimonial.

La ayuda de la Comunidad de Madrid estaba concedida a nombre del consultante porque así se decidió en el momento de la solicitud de la misma, el cual coincidió con el momento de la compra del piso. No obstante dicha ayuda fue disfrutada por los dos.

**\* Cuestión planteada:** ¿Qué porcentaje de dicha subvención tiene el consultante obligación de declarar, el 50 o el 100 por 100?

**\* Contestación:** De acuerdo con lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 31 de la Ley del Impuesto, la percepción de una subvención para la adquisición de una vivienda debe calificarse como ganancia patrimonial, al constituir una variación en el valor del patrimonio del sujeto pasivo puesta de manifiesto por una alteración en su composición, y no proceder dicha variación de ningún otro concepto sujeto por este impuesto. Esta ganancia patrimonial se integrará en la parte general de la base imponible.

Respecto a la imputación temporal de las subvenciones para la adquisición de vivienda, el criterio que viene manteniendo este centro directivo se concreta de la siguiente forma: el artículo 14.1 c) de la Ley del Impuesto establece que "las ganancias y pérdidas patrimoniales se imputarán al periodo impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial". Este hecho se produce, en el caso de las subvenciones

para adquisición de vivienda, en el momento en que el concedente comunica la concesión al solicitante, independientemente del momento del pago. No obstante, si de acuerdo con los requisitos de la concesión, la exigibilidad del pago de la subvención se produjese con posterioridad al año de su comunicación, la subvención deberá imputarse al periodo impositivo en que fuera exigible.

Por lo que atañe a la obligación de declarar, hay que estar a lo dispuesto en el artículo 11.1 de la Ley del Impuesto.

De conformidad con el artículo 7 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, dado que la subvención se otorga en función de la adquisición de una vivienda de protección oficial, y ésta ha sido adquirida en régimen de gananciales por el consultante y su cónyuge, la ganancia patrimonial generada deberá declararse al 50 por 100 por cada uno de ellos, salvo que se justifique otra cuota de participación.

\* **Fecha:** 19/09/2001

\* **Número de consulta:** 1714-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante debe acometer obras de rehabilitación en una vivienda construida en el año 1984, que no constituye su vivienda habitual.

\* **Cuestión planteada:** Posibilidad de computar una pérdida patrimonial.

\* **Contestación:** El artículo 31.1 de la Ley del Impuesto, define las ganancias y pérdidas patrimoniales como las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente puestas de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en su composición.

En el caso consultado no se dan estos requisitos por lo que no se produciría una pérdida patrimonial. Ahora bien, el importe de las inversiones efectuadas en la vivienda constituirá mayor valor de adquisición de la misma, que sería tenido en cuenta en caso de una futura transmisión de la misma.

Por otro lado, al no tratarse de la vivienda habitual del consultante, no sería aplicable la deducción prevista en el artículo 55.5.1º de la Ley del Impuesto para rehabilitación de vivienda habitual, caso de que las obras efectuadas cumplieran los requisitos del artículo 52.5 del Reglamento del Impuesto.

\* **Fecha:** 19/09/2001

\* **Número de consulta:** 1767-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante adquirió divisa que depositó en una cuenta de imposición a plazo fijo en una entidad financiera. Posteriormente en el año 2000 enajenó la divisa.

\* **Cuestión planteada:** Tratamiento fiscal de la diferencia de valor de la divisa entre el momento de adquisición y el de enajenación.

\* **Contestación:** Las diferencias producidas por el cambio de moneda extranjera a nacional y viceversa, siempre que no se desarrollen en el ámbito de una actividad económica, generan una ganancia o pérdida patrimonial. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 31 de la Ley del Impuesto, se ha producido una ganancia patrimonial por la diferencia entre el valor de transmisión y el de adquisición de las divisas invertidas, considerando como tipo de cambio el vigente en el momento de la transmisión o reembolso.

Según preceptúa el artículo 14.1.c) de la Ley del Impuesto las ganancias y pérdidas patrimoniales se imputan al periodo impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial. Ahora bien, lo señalado anteriormente sólo procederá cuando el partícipe reciba en la transmisión o reembolso el cambio de las divisas en pesetas. En caso contrario, es decir, cuando lo recibido sean divisas, el resultado derivado de las diferencias de cambio se imputará al momento en que ese cambio se realice efectivamente, es decir en el momento del cobro o del pago, de acuerdo con lo previsto en el artículo 14.2.e) de la mencionada Ley.

\* **Fecha:** 26/09/2001

\* **Número de consulta:** 1836-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El adjudicatario de una plaza de aparcamiento para residentes tiene intención de vender el uso y disfrute de la misma a la consultante.

\* **Cuestión planteada:** Tratamiento en el IRPF de la compraventa.

\* **Contestación:** Los derechos de uso de las plazas de aparcamiento tienen su origen en una concesión administrativa que un Ayuntamiento concede a una determinada empresa para la construcción y explotación de un aparcamiento, con la obligación para el concesionario de ceder el derecho de uso de las plazas de aparcamiento a los residentes de la zona.

La cesión o transmisión de esos derechos de uso por su titular generarán:

a) En el caso de una transmisión, una ganancia o pérdida patrimonial determinada por la diferencia entre los valores de transmisión y adquisición (artículos 19.1.segundo párrafo y 31 de la Ley 40/1998).

b) En el caso de una cesión de uso, manteniendo el cedente la titularidad del derecho de uso de la plaza de aparcamiento, un rendimiento del capital mobiliario (artículos 19 y 23.4 de la Ley 40/1998).

\* **Fecha:** 10/10/2001

\* **Número de consulta:** 1951-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** La comunidad de propietarios ha sido incluida por la Comunidad autónoma de Madrid en una zona de rehabilitación integrada.

En las obras de rehabilitación a realizar se incluye la instalación de un ascensor.

Asimismo, va a recibir una subvención de la citada Comunidad Autónoma.

**\* Cuestión planteada:** Tratamiento en el IRPF de las obras de rehabilitación y de la subvención percibida.

**\* Contestación:** La cuestión planteada debe responderse desde una doble vertiente, por un lado, el tratamiento de las obras de rehabilitación y, por otro, la subvención recibida.

En lo que concierne a los gastos de rehabilitación, éstos podrán deducirse por el concepto de adquisición o rehabilitación de vivienda habitual, si la vivienda rehabilitada constituye la vivienda habitual del contribuyente y las obras cumplen cualquiera de los dos requisitos contemplados en el artículo 52.5 del Reglamento del Impuesto.

En el caso de que las obras cumplieren cualquiera de los dos requisitos y la vivienda fuese la habitual del contribuyente, se podrá practicar una deducción del 15 por 100 de las cantidades satisfechas por este concepto, en el período impositivo. Ahora bien, la base de la deducción no podrá exceder de 1.500.000 pesetas anuales.

Para determinar cual es la cantidad que corresponde a cada vecino de la Comunidad, el importe total de las obras deberá prorratearse en función del coeficiente de participación que tenga éste en el edificio.

Por lo que respecta a la subvención percibida, ésta debe calificarse como ganancia patrimonial, que se integrará en la parte general de la base imponible de cada copropietario, con independencia de que éste resida o no habitualmente en esa vivienda.

Cada copropietario tendrá que declarar la subvención percibida a título individual o si la subvención se ha percibido por la Comunidad de Propietarios, tributará por la parte que le corresponda en función del coeficiente de participación en el edificio.

**\* Fecha:** 05/11/2001

**\* Número de consulta:** 2015-01

**\* Descripción sucinta de los hechos** El consultante es propietario del 25 por 100 del capital social de una sociedad anónima, habiendo adquirido las acciones en 1986 (el 2,5%) y en 1992 (el resto).

Según se indica en el escrito de consulta, las acciones son gananciales. En 1999, procedió a la venta de las acciones, aportando el importe obtenido a otra sociedad cuyo capital social pertenece en su totalidad al consultante y a su cónyuge.

**\* Cuestión planteada:** Si puede acogerse a la reinversión de beneficios extraordinarios prevista en el artículo 21 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

**\* Contestación:** El artículo 21.1 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, regula la reinversión por beneficios extraordinarios.

Como se observa, las rentas que pueden acogerse a la reinversión de beneficios extraordinarios son, en el caso de los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, las procedentes de la transmisión onerosa del inmovilizado material e inmaterial, así como las procedentes de la transmisión onerosa de valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de toda clase de entidades. En el caso de los contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, debe tenerse en cuenta que la aplicación de la normativa del Impuesto sobre Sociedades a los mismos sólo procede en el caso de que ejerzan actividades económicas.

Al mismo tiempo, en la medida de que con arreglo a lo previsto en el artículo 27.1.c) de la Ley del Impuesto, en ningún caso tienen la consideración de elementos afectos al desarrollo de actividades económicas los valores representativos de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidades, la ganancia patrimonial derivada de la transmisión onerosa de dichos elementos patrimoniales no podrá, en ningún caso, acogerse a lo previsto en el artículo 21 de la citada Ley 43/1995.

Por otra parte, cabe señalar que al tratarse de elementos patrimoniales no afectos al desarrollo de actividades económicas, y adquiridos antes del 31 de diciembre de 1994, a la ganancia patrimonial le resultará de aplicación lo previsto en la disposición transitoria novena de la Ley 40/1998.

**\* Fecha:** 13/11/2001

**\* Número de consulta:** 2050-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** En el año 1959, seis hermanos heredan unas fincas rústicas de su padre, quedando el usufructo en manos de la madre. En escritura pública de dicha fecha se acuerda la extinción de la proindivisión de las fincas.

En la misma fecha se acuerda en documento privado realizar un reajuste cuando fallezca la madre y se extinga el usufructo.

*En el año 1998 fallece la madre y actualmente se quiere realizar el reajuste, el cual se haría por compraventa o permutas entre los hermanos.*

*\* **Cuestión planteada:** Tratamiento tributario de la operación descrita.*

*\* **Contestación:** De lo expresado en el escrito de consulta parece claro que las fincas se poseen desde 1959 a título individual por cada hermano, no existiendo cosa común o comunidad de bienes entre ellos.*

*Por ello, para realizar el reajuste concertado en el documento privado es necesario que se realicen las correspondientes compraventas o permutas entre los mismos.*

*Estas compraventas o permutas van a suponer unas alteraciones de patrimonio que generarán ganancias o pérdidas patrimoniales, por diferencia entre el valor de transmisión y de adquisición de las mismas, si se realizan por compraventas; o por diferencia entre el mayor valor de los dos siguientes: valor de mercado del bien entregado o del bien recibido, y el valor de adquisición del bien entregado, si se trata de permutas. En ambos casos, los valores de adquisición, al tratarse de bienes inmuebles se actualizarán mediante la aplicación de los coeficientes establecidos en la Ley de Presupuestos Generales del Estado del año en que se formalice el reajuste.*

*No obstante, si se producen ganancias patrimoniales sería de aplicación la disposición transitoria novena de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, ya que las fincas se adquirieron con anterioridad a 31 de diciembre de 1994.*

*Esta disposición transitoria novena no será de aplicación si las fincas rústicas se encontrasen afectas a actividades económicas desarrolladas por sus propietarios.*

*De acuerdo con esta disposición, la ganancia patrimonial obtenida se reducirá, en casos de bienes inmuebles, a razón de un 11,11 por 100 por cada año de permanencia del bien en el patrimonio del contribuyente que exceda de dos, quedando no sujeta a gravamen cuando el periodo de permanencia sea superior a 10 años.*

*Para determinar el periodo de permanencia, se tomarán el número de años, redondeado por exceso, que medie entre la fecha de adquisición y el 31 de diciembre de 1996.*

*Si se hubiesen efectuado mejoras en los elementos patrimoniales transmitidos, se distinguirá la parte del valor de enajenación que corresponda a esta mejora, calculándose la ganancia o pérdida patrimonial que corresponda a la misma, así como su periodo de permanencia para aplicar, si procediese, la citada disposición transitoria novena de la Ley 40/1998.*

*\* **Fecha:** 19/11/2001*

2. Se estimará que no existe alteración en la composición del patrimonio: <sup>(56)</sup>

a) En los supuestos de división de la cosa común.  
b) En la disolución de la sociedad de gananciales o en la extinción del régimen económico matrimonial de participación.

c) En la disolución de comunidades de bienes o en los casos de separación de comuneros.

Los supuestos a que se refiere este apartado no podrán dar lugar, en ningún caso, a la actualización de los valores de los bienes o derechos recibidos.

*\* **Número de consulta:** 0809-00*

*\* **Descripción sucinta de los hechos:** Bienes adjudicados a un cónyuge en la liquidación de la sociedad de gananciales extinguida por la muerte del otro cónyuge.*

*\* **Cuestión planteada:** Fecha de adquisición de los mismos.*

*\* **Contestación:** Si, como consecuencia de alguno de los supuestos comprendidos en el apartado 2 del artículo 31 de la Ley del Impuesto, se asume la titularidad en exclusiva de parte de los bienes comunes a*

---

<sup>(56)</sup> Véase la disposición adicional segunda del Real Decreto-ley 3/2000, de 23 de junio, por el que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa. (B.O.E. de 24 de junio).

Véase, asimismo, el artículo 24 de la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa (B.O.E. de 14 de diciembre)

los cónyuges durante el matrimonio, no existirá incremento o disminución de patrimonio por los que se adjudican en la disolución de la sociedad de gananciales, siempre que corresponda con su grado de participación en dichos bienes comunes. En tal caso, los bienes se consideran adquiridos en la fecha de adquisición originaria para la sociedad de gananciales, y según dispone el citado precepto, no podrá dar lugar, en ningún caso, a la actualización de los valores de los bienes o derechos recibidos.

\* **Fecha:** 07/04/2000

\* **Número de consulta:** 0859-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Persona física que fallece y deja en herencia a sus dos hijos varios inmuebles en proindivisión. Posteriormente fallece uno de ellos, heredando sus cuatro hijos la participación en el citado proindiviso.

\* **Cuestión planteada:** Si la disolución del proindiviso en dos partes (tía y sobrinos) incluyendo en cada uno de ellas los correspondientes inmuebles, está sujeta al IRPF.

\* **Contestación:** Conforme con lo dispuesto en el artículo 31 de la ley del Impuesto, la disolución parcial del régimen de copropiedad en el que se encuentran los inmuebles y la correspondiente adjudicación de los mismos a cada una de las dos partes no constituye ninguna alteración en la composición del patrimonio de los copropietarios que pudiera dar lugar a una ganancia o pérdida patrimonial. Ello siempre que la adjudicación se corresponda con la cuota de titularidad, pues en otro caso, de existir un exceso de adjudicación, tal exceso sí que daría lugar a una ganancia o pérdida patrimonial.

\* **Fecha:** 14/04/2000

\* **Número de consulta:** 1997-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Matrimonio que sustituye el régimen de gananciales por el de separación de bienes. En la disolución de la sociedad de gananciales se adjudica a la esposa un piso que se encontraba afecto a la actividad profesional del marido.

\* **Cuestión planteada:** Si la adjudicación del piso da lugar a una ganancia o pérdida patrimonial.

\* **Contestación:** Conforme con lo dispuesto en el artículo 31.2 de la Ley del Impuesto, la disolución de la sociedad de gananciales y la posterior adjudicación a cada uno de los cónyuges de su correspondiente participación en la sociedad no constituye ninguna alteración en la composición de sus respectivos patrimonios que pudiera dar lugar a una ganancia o pérdida patrimonial. Ello siempre que la adjudicación se corresponda con la cuota de titularidad, pues en otro caso, de existir un exceso de adjudicación, tal exceso sí que daría lugar a una ganancia o pérdida patrimonial.

\* **Fecha:** 06/11/2000

3. Se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial en los siguientes supuestos:

a) En reducciones del capital. Cuando la reducción de capital, cualquiera que sea su finalidad, dé lugar a la amortización de valores o participaciones, se considerarán amortizadas las adquiridas en primer lugar, y su valor de adquisición se distribuirá proporcionalmente entre los restantes valores homogéneos que permanezcan en el patrimonio del contribuyente. Cuando la reducción de capital no afecte por igual a todos los valores o participaciones en circulación del contribuyente, se entenderá referida a las adquiridas en primer lugar.

Cuando la reducción de capital tenga por finalidad la devolución de aportaciones, el importe de ésta o el valor normal de mercado de los bienes o derechos percibidos minorará el valor de adquisición de los valores o participaciones afectadas, de acuerdo con las reglas del párrafo anterior, hasta su anulación. El exceso que pudiera resultar tributará como rendimiento del capital mobiliario, en la misma forma establecida para la distribución de la prima de emisión en el artículo 23 de esta Ley. (\*)

(<sup>57</sup>)

---

(\*) Redacción con efectos desde 1 de enero de 2001 según el artículo 23.Dos de la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa (B.O.E. de 14 de diciembre).

(<sup>57</sup>) Véase la disposición adicional segunda de esta Ley.

**\* Número de consulta:** 0834-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** El consultante es propietario del 33,33 por 100 del capital de una sociedad de responsabilidad limitada. Conjuntamente con los otros dos socios, van a vender a la sociedad una parte del capital en ejecución de un acuerdo de la junta general de reducción del capital.

**\* Cuestión planteada:** Tributación de la operación de venta de las participaciones a la sociedad en cumplimiento del acuerdo de reducción del capital.

**\* Contestación:** El artículo 31.3.a) de la Ley del Impuesto regula los efectos fiscales derivados de la reducción de capital.

En el caso concreto de las sociedades de responsabilidad limitada, la reducción del capital social aparece regulada en el artículo 79) de la Ley 2/1995.

Este supuesto debe deslindarse del previsto en el artículo 40 de la mencionada Ley de Sociedades de responsabilidad limitada, ya que éste trata de un supuesto de amortización de acciones en el que, con objeto de reducir el capital, la Sociedad las adquiere para amortizarlas. Evidentemente, como la operación contemplada en dicho precepto implica la previa adquisición de las acciones por la sociedad, será esta adquisición (transmisión desde el punto de vista del socio persona física) la que provoque la alteración en la composición de su patrimonio, debiendo acudirse para el cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial a las reglas de las tres primeras letras del apartado 1 del artículo 35 de la Ley del Impuesto para cuantificar la variación de valor, siendo inoperante, a efectos del Impuesto correspondiente al socio persona física, la ulterior amortización de los valores por la sociedad.

Debe tenerse en cuenta, por otra parte, que al tratarse de una transmisión de socio a sociedad, resultará de aplicación la regla de operaciones vinculadas prevista en el artículo 42 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Finalmente, dado que como se ha señalado anteriormente, estamos ante una ganancia patrimonial, en este caso derivada de acciones adquiridas en 1981, resultarán de aplicación los porcentajes reductores previstos en la disposición transitoria novena de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, lo que determina, en el presente caso, que las ganancias patrimoniales estén no sujetas a este Impuesto.

**\* Fecha:** 26/04/2001

**\* Número de consulta:** 1553-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** La entidad mercantil xxx S.L., constituida en mayo de 1979, procedió en diciembre de 1998 a aumentar su Capital Social mediante la emisión de participaciones totalmente liberadas con cargo a Reservas de libre disposición manteniéndose el porcentaje de participación de los socios.

En el año 2000 la entidad consultante desea realizar una reducción de capital mediante la amortización de participaciones sociales, abonando el valor efectivo de las participaciones sociales a los socios que acudan a la propuesta de la sociedad.

**\* Cuestión planteada:** Determinar cual será la antigüedad o la fecha de adquisición de las participaciones sociales suscritas mediante el acuerdo de ampliación de capital anteriormente referenciado a los efectos del tratamiento fiscal y de la aplicación de la Disposición transitoria novena de la Ley 40/1998.

**\* Contestación:** En primer lugar, debemos distinguir dos situaciones, dependiendo de que la reducción de capital se produzca antes o después de la entrada en vigor de la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa (BOE de 14 de diciembre).

A) Si la reducción de capital se realizó antes del 1 de enero de 2001 (fecha de entrada en vigor de la Ley 6/2000), de acuerdo con el artículo 31.3 a) de la Ley del Impuesto, en el supuesto planteado en el escrito de consulta, dado que la reducción de capital tiene por finalidad la devolución de aportaciones, el importe de ésta minorará el valor de adquisición de las acciones afectadas hasta su anulación. El exceso sobre el valor de adquisición tributará como ganancia patrimonial.

Si la reducción del capital no afecta por igual a todas las acciones, se considerarán como acciones afectadas, de cuyo valor de adquisición debe minorarse el importe de la devolución, las adquiridas en primer lugar.

Por otra parte, en cuanto a la tributación de la ganancia patrimonial que, en su caso, se manifieste en la reducción de capital por diferencia entre el importe de la devolución y el valor de adquisición de las acciones afectadas, debe tenerse en cuenta lo dispuesto en los artículos 35-1-a) y b), 39, y en la disposición transitoria novena de la Ley del Impuesto.

Como puede observarse, la Ley reserva el tratamiento fiscal previsto en los anteriores preceptos a las rentas que la Ley califica como ganancias patrimoniales, pero que, además, se deriven de transmisiones de elementos patrimoniales adquiridos con más de dos años de antelación a la fecha de transmisión. Las

ganancias patrimoniales que, por el contrario, no cumplan este requisito, por implicar una incorporación de bienes que no se derivan de una transmisión, no serán objeto de aplicación de porcentajes reductores y deberán integrarse en la parte general de la base imponible.

Por tanto, en las reducciones de capital mediante la amortización de participaciones no se produce la transmisión de un elemento patrimonial y, además, la renta que surge en estas operaciones para el socio se deriva de una devolución de aportaciones que es acordada por la sociedad en ese momento y no supone la transmisión de los títulos de los que deriva esta renta.

La aplicación del régimen transitorio y del tipo de gravamen del 20 % ( 18 % a partir de 1 de enero de 2001) al presente caso implicaría una ruptura del esquema de funcionamiento de estas normas en cuanto posibilitaría que un elemento patrimonial (en este caso, participaciones) generase rentas en varios años a través de estas operaciones (téngase en cuenta que, como tiene lugar en el caso planteado, pueden simultanearse capitalizaciones de reservas y reducciones de capital) beneficiándose en cada una de ellas de las mencionadas reglas especiales y manteniendo en su patrimonio los títulos.

En consecuencia, los porcentajes reductores del régimen transitorio no resultarían de aplicación a la ganancia patrimonial generada en las operaciones de reducción de capital, debiendo integrarse la misma en la parte general de la base imponible.

En el mismo sentido, cabe añadir que en las transmisiones de derechos de suscripción, de similar naturaleza a este supuesto, la Ley sí prevé expresamente tanto la aplicación del régimen transitorio como del tipo del 20 por 100 ( o del 18 por 100 a partir del 1 de enero de 2001), ya que, en este caso, sí se produce una transmisión, lo que refuerza la idea de su no aplicación en las reducciones de capital.

B) Si la reducción de capital se realiza a partir del 1 de enero de 2001, se estará a lo dispuesto en el artículo 31.3 a) de la Ley del Impuesto en la redacción dada por la Ley 6/2000. Asimismo se tendrá en cuenta lo dispuesto en el artículo 23.1 a) 5º de la Ley del Impuesto.

En este supuesto, y dado que la reducción de capital tiene por finalidad la devolución de aportaciones, el importe de ésta minorará el valor de adquisición de las acciones afectadas hasta su anulación. El exceso sobre el valor de adquisición tributará como rendimiento de capital mobiliario.

Si la reducción del capital no afecta por igual a todas las acciones, se considerarán como acciones afectadas, de cuyo valor de adquisición debe minorarse el importe de la devolución, las adquiridas en primer lugar.

En ningún caso se aplicará a estos rendimientos del capital mobiliario la reducción del 30% prevista en el artículo 30 de la Ley del Impuesto.

Por lo que, en tanto que la reducción de capital se haya producido a partir del 1 de enero de 2001, se obtendrá un rendimiento de capital mobiliario por la diferencia entre el importe obtenido y el valor de adquisición determinado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 35.1 a) y b) de la Ley del Impuesto.

\* **Fecha:** 26/07/2001

## **REDACCION VIGENTE HASTA 14 DE DICIEMBRE DE 2000**

Cuando la reducción de capital tenga por finalidad la devolución de aportaciones, el importe de ésta o el valor normal de mercado de los bienes o derechos percibidos minorará el valor de adquisición de los valores afectados, de acuerdo con las reglas del párrafo anterior, hasta su anulación. El exceso que pudiera resultar tributará como ganancia patrimonial.

### **b) Con ocasión de transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente.**

\* **Número de consulta:** 1891-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Transmisión por parte de los herederos de los bienes integrantes de la herencia.

\* **Cuestión planteada:** Tributación de dicha transmisión

\* **Contestación:** En el supuesto consultado se plantea la tributación de la ganancia o pérdida patrimonial que se les genera a los herederos al transmitir los bienes que integran la herencia. La mencionada ganancia o pérdida patrimonial está plenamente sujeta al Impuesto y no exenta y deberá tributar en tal concepto en las respectivas declaraciones del I.R.P.F. de los herederos, aplicando las reglas de los artículos 33 y 34 de la Ley del Impuesto.

\* **Fecha:** 24/10/2000

c) Con ocasión de las transmisiones lucrativas de empresas o participaciones a las que se refiere el apartado 6 del artículo 20 de la Ley 29/1987, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Los elementos patrimoniales que se afecten por el contribuyente a la actividad económica con posterioridad a su adquisición deberán haber estado afectos ininterrumpidamente durante, al menos, los 5 años anteriores a la fecha de la transmisión.

4. Estarán exentas del Impuesto las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto:

a) Con ocasión de las donaciones que se efectúen a las entidades citadas en el artículo 55.3 de esta Ley.

b) Con ocasión de la transmisión por mayores de sesenta y cinco años de su vivienda habitual.

c) Con ocasión del pago previsto en el artículo 80.3 de esta Ley.

5. No se computarán como pérdidas patrimoniales las siguientes:

a) Las no justificadas.

b) Las debidas al consumo.

*\* Número de consulta: 0858-00*

*\* Descripción sucinta de los hechos: El consultante sufrió un accidente de tráfico como consecuencia del cual su automóvil quedó inservible y se vendió para el desguace unos meses después. La compañía de seguros tan sólo le indemnizó por el valor de las lunas dañadas.*

*\* Cuestión planteada: Posibilidad de computar una pérdida patrimonial y forma de integración de la misma en la base imponible.*

*\* Contestación: De acuerdo con lo establecido en el artículo 31 de la Ley del Impuesto, al producirse, como consecuencia del accidente, la venta del automóvil para el desguace, para calcular la correspondiente ganancia o pérdida patrimonial, deberá minorar el precio de adquisición del vehículo en el importe correspondiente a la depreciación experimentada como consecuencia de su uso por tratarse de un bien de consumo duradero, de manera que tal valor de adquisición se corresponda con el valor de mercado del automóvil en el momento del accidente. Por otra parte, el valor de transmisión estará formado por la indemnización que, en su caso, corresponda de la compañía de seguros como el precio obtenido por el desguace.*

*Por último, el importe de la ganancia o pérdida patrimonial se integrará en la parte general de la base imponible en la forma y con los límites establecidos en el artículo 38 de la Ley del Impuesto.*

*\* Fecha: 14/04/2000*

*\* Número de consulta: 1890-00*

*\* Descripción sucinta de los hechos: El consultante sufrió una sustracción de una serie de bienes de su domicilio, habiendo percibido una indemnización por un importe inferior a su valor.*

*\* Cuestión planteada: Posibilidad de computar una pérdida patrimonial y cálculo de la misma.*

*\* Contestación: De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 31 de la Ley del Impuesto, la sustracción de una serie de bienes del domicilio del consultante y la percepción de una indemnización inferior a su valor, al estar dichos bienes asegurados, constituye una ganancia o pérdida patrimonial, al dar lugar a una variación en el valor del patrimonio del contribuyente puesta de manifiesto por una alteración en su composición.*

*Para calcular el importe de la correspondiente ganancia o pérdida patrimonial y en base a lo dispuesto en el artículo 31.5.b) de la Ley del Impuesto, deberá minorar el precio de adquisición de los bienes sustraídos en el importe correspondiente a la depreciación experimentada como consecuencia de su uso, por tratarse de bienes de consumo duradero, de manera que tal valor de adquisición se corresponda con el valor de mercado de los bienes en el momento de su sustracción. Por otra parte, el valor de transmisión será el importe de la indemnización recibida de la compañía de seguros.*

Por último, el importe de la ganancia o pérdida patrimonial se integrará en la parte general de la base imponible en la forma y con los límites establecidos en el artículo 38 de la Ley del Impuesto.

\* **Fecha:** 24/10/2000

\* **Número de consulta:** 0593-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** En el año 1998, el consultante depositó su vehículo, adquirido en 1994, en una empresa para que ésta procediera a su venta. La venta se produjo en ese mismo año, pero la empresa depositaria no liquidó su importe al consultante. Tras múltiples gestiones, en 1999 presentó denuncia por apropiación indebida, pero la empresa depositaria cerró sus instalaciones y se encuentra, actualmente, en paradero desconocido. Como consecuencia de ello, el Juzgado que tramitaba la denuncia cerró las diligencias previas realizadas.

\* **Cuestión planteada:** Si la pérdida de su vehículo constituye una pérdida patrimonial, forma de integración de la misma y valor del vehículo a efectos de calcular el importe de dicha pérdida.

\* **Contestación:** De acuerdo con lo previsto en el artículo 31 de la Ley del Impuesto, el consultante podrá computar una pérdida patrimonial, en la medida en que se ha producido la pérdida definitiva de su vehículo.

El importe de esta pérdida no será el valor de adquisición del vehículo, dado que en ningún caso tendrán la consideración de pérdidas patrimoniales las debidas al consumo. Por tanto, deberá minorar el precio de adquisición en el importe correspondiente a la depreciación experimentada como consecuencia de su uso por tratarse de un bien de consumo duradero, de manera que tal valor de adquisición se corresponda con el valor de mercado del automóvil en el momento de la pérdida.

La pérdida patrimonial así calculada, se integrará en la parte general de la base imponible, en la forma y con los límites establecidos en el artículo 38 de la Ley del Impuesto.

Por lo que respecta a su imputación temporal, el artículo 14.1.c) de la Ley 40/1998 establece que las ganancias y pérdidas patrimoniales se imputarán al período impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial.

En el caso consultado, la alteración patrimonial se produce con la pérdida definitiva del vehículo, no con su transmisión, por lo que la pérdida patrimonial debe imputarse al período impositivo en que aquella se hubiera producido, que será aquel en que se dicte la resolución judicial correspondiente.

\* **Fecha:** 20/03/2001

\* **Número de consulta:** 0886-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante sufrió una sustracción de una serie de bienes de su domicilio, percibiendo de la entidad aseguradora una indemnización por importe inferior a su valor.

\* **Cuestión planteada:** - Cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial.

- Integración y compensación de la misma.

- Justificantes.

\* **Contestación:** La sustracción de una serie de bienes del domicilio del consultante y la percepción de una indemnización inferior a su valor, al estar dichos bienes asegurados, constituye una ganancia o pérdida patrimonial, al dar lugar a una variación en el valor del patrimonio del contribuyente puesta de manifiesto por una alteración en su composición.

Para calcular el importe de la correspondiente ganancia o pérdida patrimonial y en base a lo dispuesto en el artículo 31.5.b) de la Ley del Impuesto, deberá minorar el precio de adquisición de los bienes sustraídos en el importe correspondiente a la depreciación experimentada como consecuencia de su uso, por tratarse de bienes de consumo duradero, de manera que tal valor de adquisición se corresponda con el valor de mercado de los bienes en el momento de su sustracción. Por otra parte, el valor de transmisión será el importe de la indemnización recibida de la compañía de seguros.

Ahora bien, tanto la realidad del robo como el valor de adquisición de los elementos sustraídos deberán acreditarse por cualquiera de los medios de prueba generalmente admitidos en derecho, correspondiendo su valoración, en su caso, a los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria.

Por último, el importe de la ganancia o pérdida patrimonial se integrará en la parte general de la base imponible en la forma y con los límites establecidos en el artículo 38 de la Ley del Impuesto. En su virtud, se integrarán y compensarán entre sí las ganancias y pérdidas patrimoniales distintas de las que deben integrarse en la parte especial de la base imponible. Si el resultado de dicha integración y compensación arroja saldo negativo, su importe se compensará con el saldo positivo de las rentas del artículo 38 a), con el límite del 10 por 100 de este último. Si aún existiese saldo negativo su importe se compensará en los cuatro años siguientes y en el mismo orden.

\* **Fecha:** 09/05/2001

*\* Número de consulta: 2157-01*

*\* Descripción sucinta de los hechos: El consultante sufrió un accidente de tráfico como consecuencia del cual su automóvil quedó inservible y se vendió para su desguace en el año 2000.*

*\* Cuestión planteada: Posibilidad de computar una pérdida patrimonial y forma de declararla al haber presentado ya su declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del año 2000.*

*\* Contestación: Al producirse, como consecuencia del accidente, la venta del vehículo para el desguace, para calcular la correspondiente ganancia o pérdida patrimonial, deberá minorar el precio de adquisición del vehículo en el importe correspondiente a la depreciación experimentada como consecuencia de su uso por tratarse de un bien de consumo duradero, de manera que tal valor de adquisición se corresponda con el valor de mercado del automóvil en el momento del accidente. Por otra parte, el valor de transmisión estará formado por la indemnización que, en su caso, pueda percibir de la compañía de seguros y el precio obtenido por el desguace.*

*El importe de la ganancia o pérdida patrimonial se integrará en la parte general de la base imponible en la forma y con los límites establecidos en el artículo 38 de la Ley del Impuesto.*

*Por lo que respecta a su imputación temporal, el artículo 14 de la Ley del Impuesto establece, como regla general, que las ganancias y pérdidas patrimoniales se imputarán al período impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial.*

*En el caso consultado esta circunstancia se produjo en el año 2000, por lo que el procedimiento que deberá seguir será el previsto 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, que para el caso de declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones, establece que cuando un obligado tributario entienda que una declaración-liquidación o autoliquidación formulada por él ha dado lugar a la realización de un ingreso indebido (artículo 8) o considere que ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, sin dar lugar a la realización de un ingreso indebido (disposición adicional tercera), podrá instar la restitución de lo ingresado indebidamente en el primer caso o la rectificación de la declaración-liquidación o autoliquidación en el segundo, del órgano competente de la Administración Tributaria. La solicitud podrá hacerse una vez presentada la correspondiente declaración-liquidación o autoliquidación y antes de haber practicado la Administración la oportuna liquidación definitiva o, en su defecto, de haber prescrito tanto el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación como el derecho a la devolución del ingreso indebido. El plazo de prescripción es de cuatro años a contar desde el día en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o desde el día en que se realizó el ingreso indebido (artículos 64 y 65 de la Ley General Tributaria).*

*\* Fecha: 05/12/2001*

- c) Las debidas a transmisiones lucrativas por actos «inter- vivos» o a liberalidades.
- d) Las debidas a pérdidas en el juego.
- e) Las derivadas de las transmisiones de elementos patrimoniales, cuando el transmitente vuelva a adquirirlos dentro del año siguiente a la fecha de dicha transmisión.

Esta pérdida patrimonial se integrará cuando se produzca la posterior transmisión del elemento patrimonial.

- f) Las derivadas de las transmisiones de valores o participaciones admitidos a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores españoles, cuando el contribuyente hubiera adquirido valores homogéneos dentro de los dos meses anteriores o posteriores a dichas transmisiones.

*\* Número de consulta: 0465-01*

*\* Cuestión planteada: Interpretación de la norma que impide la imputación de determinadas minusvalías patrimoniales prevista en el artículo 31.5.f) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*

*\* Contestación: El artículo 31.5.f) de la Ley del Impuesto impide la integración en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de las pérdidas patrimoniales derivadas de transmisiones de valores o participaciones admitidos a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores españoles, cuando el contribuyente vuelva a adquirir valores homogéneos en los dos meses posteriores a la transmisión o los haya adquirido en los dos meses previos.*

Como puede observarse, el plazo temporal de dos meses para la recompra considera como término de referencia la fecha de transmisión de la que deriva la pérdida, de suerte que la adquisición, dentro de dicho plazo, de valores o participaciones homogéneos a los transmitidos que generaron la pérdida patrimonial, determina que no pueda computarse esta última en el momento en el que se produjo.

El concepto de valores o participaciones homogéneos, que aparece referido en el artículo anteriormente citado, aparece definido en el artículo 7 del Reglamento del Impuesto, manifestando que son aquéllos que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 4 del Real Decreto 291/1992, de 27 de marzo, sobre emisiones y ofertas públicas de venta de valores.

Ahora bien, la Ley no impide computar definitivamente la pérdida patrimonial generada, sino que difiere este cómputo a un momento temporal diferente: al momento de la transmisión de los valores o participaciones que permanezcan en el patrimonio del contribuyente.

En consecuencia, la pérdida patrimonial podrá ser integrada en la base imponible del contribuyente a medida que los valores o participaciones que fueron adquiridos en el plazo temporal de los dos meses, anteriores o posteriores, a la transmisión, sean transmitidos.

En definitiva, la no integración de las pérdidas patrimoniales mencionadas viene determinada exclusivamente por la recompra en el plazo legal de dos meses, aún cuando este plazo finalice en un período impositivo posterior al de la transmisión.

Así, en el ejemplo que muestra en su escrito, se compran, el día 17-03-2000, 100 acciones de una compañía por un importe de 30 euros, el 1-06-2000, 100 acciones de la misma compañía por 27 euros, y el 10-10-2000, otras 100 acciones á 24 euros, si transcurridos más de dos meses decide vender 100 acciones y se produce una minusvalía, será compensable con plusvalías generadas por operaciones con valores y fondos de inversión, salvo que haya adquirido valores homogéneos, en los términos expuestos anteriormente, en los dos meses anteriores o posteriores a la fecha de transmisión.

\* **Fecha:** 06/03/2001

g) Las derivadas de las transmisiones de valores o participaciones no admitidos a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores españoles, cuando el contribuyente hubiera adquirido valores homogéneos en el año anterior o posterior a dichas transmisiones. <sup>(58)</sup>

En los casos previstos en las letras f) y g) anteriores, las pérdidas patrimoniales se integrarán a medida que se transmitan los valores o participaciones que permanezcan en el patrimonio del contribuyente.

Lo previsto en las letras f) y g) no se aplicará en las transmisiones realizadas en los plazos a los que se refieren los dos últimos párrafos del artículo 23.1 de esta Ley.

### **Artículo 32. Importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales. Norma general.** <sup>(59)</sup>

1. El importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales será:

a) En el supuesto de transmisión onerosa o lucrativa, la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales.

\* **Número de consulta:** 0910-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Venta de un terreno donde los consultantes ejercen una actividad económica.

\* **Cuestión planteada:** Tributación de la ganancia patrimonial.

\* **Contestación:** La ganancia o pérdida derivada de la venta del terreno en el que se desarrolla la actividad, cuantificada de acuerdo con lo previsto en los artículos 31 y siguientes de la Ley del Impuesto, tributará como tal ganancia o pérdida patrimonial y no dentro del rendimiento neto de la actividad económica, integrándose en la parte general de la base imponible si el terreno hubiese sido adquirido con dos o menos años de antelación a la fecha de la transmisión, o en la parte especial de la base imponible si el período transcurrido entre la fecha de adquisición o transmisión es superior a dos años.

---

<sup>(58)</sup> Desarrollado en el artículo 68 del Reglamento del Impuesto.

<sup>(59)</sup> Véanse las disposiciones transitoria sexta y novena de esta Ley.

*A estos efectos, el artículo 38.2 del Reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 214/99, de 5 de febrero, determina que cuando los elementos patrimoniales hubieran sido afectados a la actividad después de su adquisición y con anterioridad al 1 de enero de 1999, se tomará como fecha de adquisición la que corresponda a la afectación.*

*En consecuencia, si el terreno hubiera sido afectado a la actividad económica con más de dos años de antelación a la fecha de la transmisión y antes del 1 de enero de 1999, la ganancia patrimonial se integrará en la parte especial de la base imponible en la forma establecida en el artículo 39 de la Ley del Impuesto y tributará al tipo del 20%, de conformidad con lo preceptuado en los artículos 53 y 63 de la Ley.*

**\* Fecha:** 19/04/2000

**\* Número de consulta:** 0080-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** *Una sociedad dedicada a la fabricación de azúcar cedió en arrendamiento, hace años, varias fincas rústicas al consultante, siendo obligación inexcusable, según contrato, "la de dedicar exclusivamente al cultivo de cañas dulces... un 70 por 100 de la superficie...", debiendo celebrar anualmente con la sociedad arrendadora "el correspondiente contrato de compraventa de cañas para la fabricación de azúcar...", y con la prohibición de ceder o subarrendar en todo o en parte las fincas arrendadas.*

*El consultante ha llegado a un acuerdo con la sociedad arrendadora para dar por extinguidos tales arrendamientos en 1999, a cambio de una indemnización por la renuncia a todos los derechos y mejoras sobre las fincas arrendadas.*

**\* Cuestión planteada:** *Tratamiento en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*

**\* Contestación:** *La percepción por el arrendatario de fincas rústicas de una indemnización a cargo del propietario por la renuncia a sus derechos arrendaticios, constituye para aquél una alteración en la composición de su patrimonio que dará lugar a una ganancia o pérdida patrimonial.*

*De los artículos 25.1 y 27.1.c) de la Ley del Impuesto, se desprende que los derechos y mejoras sobre las fincas rústicas constituyen elementos patrimoniales, inmateriales y materiales respectivamente, afectos a la actividad agrícola, ya que son necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos.*

*Según resulta del artículo 26.2 de la Ley del Impuesto, las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de elementos afectos a actividades económicas ya no se incluyen en la determinación del rendimiento neto de las mismas, sino que se incorporan al ámbito general de las ganancias y pérdidas patrimoniales.*

*Al tratarse de una transmisión onerosa será de aplicación el artículo 32.1.a) de la Ley del Impuesto.*

*Del acuerdo mencionado se desprende que la indemnización corresponde tanto a la renuncia a los derechos de arrendamiento, elemento inmaterial del activo afecto, como a las mejoras realizadas sobre las fincas, elementos materiales del activo afecto.*

*El valor de adquisición estará formado por tanto, por el valor contable de las inversiones y mejoras realizadas en las fincas, teniendo en cuenta las amortizaciones que hubieran sido fiscalmente deducibles, computándose en todo caso la amortización mínima, con independencia de la efectiva consideración de ésta como gasto. Si, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 334 del Código Civil, estas mejoras deben calificarse como bienes inmuebles, el valor de adquisición se actualizará mediante la aplicación de los coeficientes que, para el año 1999, establece el artículo 59 de la Ley 49/1998, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1999, que deberán aplicarse sobre los importes invertidos en las mismas, atendiendo al año en que se han satisfecho, y sobre las amortizaciones, atendiendo al año que correspondan.*

*El valor de transmisión será la suma del importe dinerario a percibir y el valor de mercado del uso gratuito de las fincas durante el plazo pactado, suma que no ha de resultar inferior al normal de mercado del derecho renunciado y de las mejoras sobre las fincas, pues en tal caso prevalecerá este último.*

*Dado que la ganancia patrimonial no proviene de una transmisión cuyo objeto exclusivo sea una explotación agraria o fincas rústicas afectas a la actividad, no resulta de aplicación el Real Decreto 660/1996, de 19 de abril, por el que se regulan los beneficios fiscales en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a la transmisión de fincas rústicas y explotaciones agrarias.*

*En lo referente al gravamen de la ganancia patrimonial así determinada, cabe señalar lo siguiente:*

*El artículo 36.2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas permite a los contribuyentes que desarrollan actividades económicas y que transmitan elementos afectos a dichas actividades las siguientes opciones:*

*A. Tributación conforme a las reglas generales previstas en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*

*Al provenir la ganancia patrimonial de la renuncia a unos derechos arrendaticios adquiridos hace más de dos años, y a las mejoras sobre las fincas, cuya fecha de realización no se especifica en el escrito de*

consulta, la integración de ésta ganancia se realizará en la parte especial de la base imponible si han transcurrido más de dos años hasta su transmisión, según resulta del artículo 39 de la Ley del Impuesto.

Si las mejoras sobre las fincas no se realizaron con más de dos años de antigüedad a la fecha del acuerdo de renuncia, deberá distinguirse la ganancia patrimonial correspondiente a cada uno de los bienes afectos transmitidos, derecho de arrendamiento y mejoras sobre las fincas, a efectos de la integración de la ganancia correspondiente a éstas últimas en la parte general de la base imponible.

*B. Opción por la reinversión de beneficios extraordinarios.*

Si el consultante reinvierte el importe obtenido en la transmisión en elementos afectos a actividades económicas, podrá aplicar lo previsto en el artículo 21 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, desarrollado en los artículos 31 y siguientes de su Reglamento, aprobado por RD 537/1997, de 14 de abril.

En el supuesto de que el consultante opte por aplicar la imputación diferida por reinversión prevista en el mencionado artículo 21 de la Ley de Impuestos sobre Sociedades, la ganancia patrimonial que corresponda imputar a cada período impositivo, conforme a las reglas de ese artículo, deberá integrarse en la parte general de la base imponible y tributar a la tarifa del Impuesto. No resulta, pues, de aplicación el tipo fijo de gravamen del 20 por 100.

\* **Fecha:** 18/01/2001

**Número de consulta:** 0920-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Contribuyente que desarrolla una actividad agrícola en fincas rústicas arrendadas desde hace más de 20 años, ha llegado a un acuerdo con la sociedad arrendadora para dar por extinguidos tales arrendamientos en 1999, a cambio de una indemnización por la renuncia a todos los derechos y mejoras sobre las fincas arrendadas.

\* **Cuestión planteada:** Tratamiento en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

\* **Contestación:** La percepción por el arrendatario de fincas rústicas de una indemnización a cargo del propietario por la renuncia a sus derechos arrendaticios, constituye para aquél una alteración en la composición de su patrimonio que dará lugar a una ganancia o pérdida patrimonial, que se considerará obtenida por quienes, según lo previsto en el artículo 7 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, sean titulares de los bienes, derechos y demás elementos patrimoniales de que provengan.

A este respecto cabe señalar que con la Ley del Impuesto, las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de elementos afectos a actividades económicas ya no se incluyen en la determinación del rendimiento neto de las mismas, sino que se incorporan al ámbito general de las ganancias y pérdidas patrimoniales, según resulta del artículo 26.2 de la citada Ley del Impuesto.

Al tratarse de una transmisión onerosa será de aplicación el artículo 32.1.a) de la Ley del Impuesto, que establece que el importe de la ganancia o pérdida patrimonial será la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales, valores que se definen en los artículos 33 y 35.1.n) de la Ley del Impuesto, y 38 del Reglamento del Impuesto.

Del escrito de consulta se desprende que la indemnización corresponde tanto a la renuncia a los derechos de arrendamiento, elemento inmaterial del activo afecto, como a las mejoras realizadas sobre las fincas, elementos materiales del activo afecto.

El valor de adquisición estará formado por tanto, por el valor contable de las inversiones y mejoras realizadas en las fincas, teniendo en cuenta las amortizaciones que hubieran sido fiscalmente deducibles, computándose en todo caso la amortización mínima, con independencia de la efectiva consideración de ésta como gasto. Si, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 334 del Código Civil, estas mejoras deben calificarse como bienes inmuebles, el valor de adquisición se actualizará mediante la aplicación de los coeficientes que, para el año 1999, establece el artículo 59 de la Ley 49/1998, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1999, que deberán aplicarse sobre los importes invertidos en las mismas, atendiendo al año en que se han satisfecho, y sobre las amortizaciones, atendiendo al año que correspondan.

El valor de transmisión será el importe de la indemnización, siempre que no resulte inferior al normal de mercado del derecho renunciado y de las mejoras sobre las fincas, pues en tal caso prevalecerá este último.

Dado que la ganancia patrimonial no proviene de una transmisión cuyo objeto exclusivo sea una explotación agraria o fincas rústicas afectas a la actividad, no resulta de aplicación el Real Decreto 660/1996, de 19 de abril, por el que se regulan los beneficios fiscales en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a la transmisión de fincas rústicas y explotaciones agrarias.

En lo referente al gravamen de la ganancia patrimonial así determinada, cabe señalar lo siguiente:

El artículo 36.2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas permite a los contribuyentes que desarrollan actividades económicas y que transmitan elementos afectos a dichas actividades las siguientes opciones:

*A. Tributación conforme a las reglas generales previstas en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*

*Al provenir la ganancia patrimonial de la renuncia a unos derechos arrendaticios adquiridos hace más de dos años, y a las mejoras sobre las fincas, cuya fecha de realización no se especifica en el escrito de consulta, la integración de ésta ganancia se realizará en la parte especial de la base imponible si han transcurrido más de dos años hasta su transmisión, según resulta del artículo 39 de la Ley del Impuesto.*

*Si las mejoras sobre las fincas no se realizaron con más de dos años de antigüedad a la fecha del acuerdo de renuncia, deberá distinguirse la ganancia patrimonial correspondiente a cada uno de los bienes afectos transmitidos, derecho de arrendamiento y mejoras sobre las fincas, a efectos de la integración de la ganancia correspondiente a éstas últimas en la parte general de la base imponible.*

*B. Opción por la reinversión de beneficios extraordinarios.*

*Si el consultante reinvierte el importe obtenido en la transmisión en elementos afectos a actividades económicas, podrá aplicar lo previsto en el artículo 21 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, desarrollado en los artículos 31 y siguientes de su Reglamento, aprobado por RD 537/1997, de 14 de abril.*

*En el supuesto de que el consultante opte por aplicar la imputación diferida por reinversión prevista en el mencionado artículo 21 de la Ley de Impuestos sobre Sociedades, la ganancia patrimonial que corresponda imputar a cada período impositivo, conforme a las reglas de ese artículo, deberá integrarse en la parte general de la base imponible y tributar a la tarifa del Impuesto. No resulta, pues, de aplicación el tipo fijo de gravamen del 20 por 100.*

*\* Fecha: 17/05/2001*

- b) En los demás supuestos, el valor de mercado de los elementos patrimoniales o partes proporcionales, en su caso.

*\* Número de consulta: 1823-00*

*\* Descripción sucinta de los hechos: El contribuyente es arrendatario de su vivienda habitual desde el 1 de octubre de 1970.*

*En febrero de 1999 recibe una oferta para rescindir el contrato de arrendamiento a cambio de una indemnización.*

*\* Cuestión planteada: Tratamiento fiscal que, a efectos del IRPF, tiene la percepción de la indemnización por la resolución voluntaria del contrato de arrendamiento.*

*\* Contestación: La percepción por el arrendatario de una vivienda de una indemnización por la resolución del contrato de arrendamiento, supone una alteración en la composición del patrimonio, que da lugar a una ganancia patrimonial, de acuerdo con el concepto del artículo 31 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias.*

*El importe de dicha ganancia, según la letra b) del apartado 1 del artículo 32 del citado texto legal, será la cantidad percibida por el arrendatario como consecuencia de la resolución del contrato.*

*En el caso de que los derechos como arrendatario hayan nacido con anterioridad al 31 de diciembre de 1994, será de aplicación la disposición transitoria novena de la Ley del Impuesto reduciéndose la ganancia patrimonial obtenida en un 11,11 por 100, al tratarse de derechos sobre bienes inmuebles, por cada año que exceda de dos, redondeando por exceso, que medie entre la fecha del contrato de arrendamiento y el 31 de diciembre de 1996, quedando, por tanto, no sujeto al Impuesto si el período de permanencia hubiera excedido de 10 años.*

*\* Fecha: 18/10/2000*

2. Si se hubiesen efectuado mejoras en los elementos patrimoniales transmitidos, se distinguirá la parte del valor de enajenación que corresponda a cada componente del mismo. <sup>(60)</sup>

*\* Número de consulta: 0933-01*

*\* Descripción sucinta de los hechos: La consultante adquiere en 1975 por herencia un terreno rústico. En 1993 se aporta a una Junta de Compensación y en 1994 se realiza la adjudicación de las parcelas,*

---

<sup>(60)</sup> Desarrollado en el artículo 41 del Reglamento del Impuesto.

efectuándose cinco pagos (en los años 1993, 1994, 1995 y 1996) a la Junta en concepto de urbanización de los terrenos.

\* **Cuestión planteada:** *Habiéndose vendido las parcelas en los años 1999 y 2000, se pregunta cómo se calcula la ganancia patrimonial.*

\* **Contestación:** *De acuerdo con lo establecido en el Texto Refundido de la Ley sobre Régimen del Suelo y Ordenación Urbana, aprobado por el Real Decreto 1346/1976, cabe distinguir dos situaciones, en función de que la incorporación a la Junta de Compensación comporte o no la transmisión a la misma de los inmuebles.*

*Dejando al margen el supuesto de transmisión, que hubiera dado lugar a dos variaciones patrimoniales: por la transmisión y por la adjudicación, a continuación pasamos a centrarnos en el supuesto genérico – no transmisión-, que es el que parece corresponder con el supuesto consultado. Pues bien, en tal supuesto, al no haberse producido ninguna variación patrimonial por la incorporación a la Junta de Compensación, el cálculo de las ganancias patrimoniales obtenidas por la venta en los años 1999 y 2000 de las parcelas se realizará de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 32 de la Ley del Impuesto.*

*Por su parte, si las parcelas transmitidas tuvieran la consideración de elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas, resultaría aplicable lo establecido en la disposición transitoria novena de la Ley del Impuesto.*

*De acuerdo con lo expuesto, estarían no sujetas las ganancias patrimoniales obtenidas en 1999 y 2000 correspondientes a la transmisión de las parcelas, al haber transcurrido más de diez años entre su adquisición y el 31 de diciembre de 1996. Sin embargo, la no sujeción no será aplicable respecto a la parte correspondiente a las mejoras (gastos de urbanización de los terrenos, en este caso) al no haber transcurrido más de diez años entre su realización y el 31 de diciembre de 1996.*

\* **Fecha:** 21/05/2001

### **Artículo 33. Transmisiones a título oneroso.**

1. El valor de adquisición estará formado por la suma de:

- a) El importe real por el que dicha adquisición se hubiere efectuado.
- b) El coste de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente.

En las condiciones que reglamentariamente se determinen, este valor se minorará en el importe de las amortizaciones. <sup>(61)</sup>

\* **Número de consulta:** 2211-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** *En 1993, el consultante adquiere unas acciones de la entidad de crédito de la que es empleado. La adquisición la financia con un préstamo concedido por la entidad.*

\* **Cuestión planteada:** *Si los intereses del préstamo incrementan el coste de adquisición de las acciones.*

\* **Contestación:** *Conforme con lo establecido en el artículo 33 de la Ley del Impuesto, procede concluir que los intereses del préstamo con el que se ha financiado la adquisición de las acciones no formarán parte del valor de adquisición.*

\* **Fecha:** 04/12/2000

2. El valor de adquisición a que se refiere el apartado anterior se actualizará, exclusivamente en el caso de bienes inmuebles, mediante la aplicación de los coeficientes que se establezcan en la correspondiente Ley de Presupuestos Generales del Estado. <sup>(62)</sup> Los coeficientes se aplicarán de la siguiente manera:

---

<sup>(61)</sup> Desarrollado en el artículo 38 del Reglamento del Impuesto.

<sup>(62)</sup> Para el año 1999 véase el artículo 58 de la Ley 49/1998, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1999. (B.O.E. de 31 de diciembre. Corrección de errores en B.O.E. de 17 de marzo de 1999)

Para el año 2000 véase el artículo 58 de la Ley 54/1999, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2000 (B.O.E. de 30 de diciembre)

a) Sobre los importes a que se refieren las letras a) y b) del apartado anterior, atendiendo al año en que se hayan satisfecho.

b) Sobre las amortizaciones, atendiendo al año al que correspondan.

3. El valor de transmisión será el importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado. De este valor se deducirán los gastos y tributos a que se refiere la letra b) del apartado 1 en cuanto resulten satisfechos por el transmitente.

Por importe real del valor de enajenación se tomará el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá éste.

*\* Número de consulta: 1881-00*

*\* Descripción sucinta de los hechos: La consultante adquirió por contrato privado, de fecha 27 de septiembre de 1981, una finca urbana.*

*Como el vendedor no otorgaba la escritura pública instó judicialmente dicho otorgamiento.*

*Por Sentencia de 12 de diciembre de 1994 se acordó dicho otorgamiento, que se realizó el 22 de mayo de 1997.*

*\* Cuestión planteada: Teniendo intención la consultante de transmitir la finca referida anteriormente, desea conocer cual es la fecha de adquisición de la misma.*

*\* Contestación: La transmisión del inmueble citado en el escrito de consulta generará una ganancia o pérdida patrimonial, que la consultante deberá integrar en su declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*

*Esta ganancia o pérdida patrimonial se cuantificará por diferencia entre el valor de adquisición, actualizado por tratarse de un bien inmueble, mediante la aplicación de los coeficientes que se establezcan en la Ley de Presupuestos Generales del Estado correspondiente al año en que se produzca la transmisión, y el valor de transmisión del mismo.*

*Una vez cuantificada la ganancia o pérdida patrimonial, ésta integrará en la parte general o especial de la base imponible en función del período en que el inmueble haya estado en el patrimonio de la consultante.*

*Para determinar en que parte de la base imponible debe integrarse la ganancia o la pérdida debe conocerse la fecha de adquisición del elemento.*

*En este sentido, debe recordarse que el Derecho español, según el Tribunal Supremo y opinión mayoritaria de la doctrina, recoge la teoría del título y el modo, de tal manera que "la constancia de un contrato de compraventa en documento privado no transfiere por sí sola el dominio si no se acredita la tradición de la cosa vendida" (Sentencia de 27 de abril de 1983). La tradición puede realizarse de múltiples formas, entre las que pueden citarse para los bienes inmuebles: la puesta en poder y posesión de la cosa, la entrega de las llaves o de los títulos de pertenencia o el otorgamiento de escritura pública.*

*De lo anterior se deriva que en principio, y salvo que el consultante pudiera acreditar que la adquisición del inmueble tuvo lugar en una fecha anterior a la de otorgamiento de la escritura pública, lo que siendo una cuestión de hecho este Centro Directivo no puede entrar a valorar siendo los órganos competentes de la Administración tributaria en el desempeño de sus funciones de comprobación e investigación los que determinen su realidad de las pruebas aportadas, la fecha de adquisición de bien inmueble será la 22 de mayo de 1997.*

*No obstante, si se pudiese acreditar la tradición de la casa vendida, la fecha de esta tradición sería la fecha de adquisición del inmueble.*

*Si esta fecha fuese anterior a 31 de diciembre de 1994, la ganancia patrimonial, que se pudiese obtener, se reducirá un 11'11 por 100 por cada año de permanencia que excediese de 2.*

*A estos exclusivos efectos, se tomará como período de permanencia el número de años, redondeado por exceso, que medie entre la fecha de adquisición del inmueble y el 31 de diciembre de 1996, quedando no sujeto al Impuesto si dicho período de permanencia fuese superior a 10 años.*

*\* Fecha: 24/10/2000*

*\* Número de consulta: 1888-00*

*\* Descripción sucinta de los hechos: La consultante adquirió una vivienda en el año 1995. El precio pagado por esta adquisición fue inferior al valor determinado por la Consejería de Hacienda de la Comunidad Autónoma a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, que le giró liquidación por dicho Impuesto.*

---

Para el año 2001 véase el artículo 59 de la Ley 13/2000, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2001 (B.O.E. de 29 de diciembre).

*En el 1999 la consultante ha vendido la vivienda.*

**\* Cuestión planteada:** *Valor de adquisición de la vivienda a considerar en el cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial.*

**\* Contestación:** *De la documentación aportada se desprende que a la consultante tan solo se le practicó liquidación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales por el exceso entre el valor declarado y el valor comprobado a efectos del citado Impuesto, sin que, al parecer, se le haya girado liquidación por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en aplicación de lo dispuesto en el artículo 14.7 del Real Decreto-Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones y Actos Jurídicos Documentados, declarado inconstitucional y nulo por Sentencia del Tribunal Constitucional de 19 de julio de 2000.*

*Por tanto, caso de que con anterioridad al 19 de julio de 2000 no hubiera sido girada liquidación por el citado Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o si hubiera sido girada no hubiera adquirido firmeza con anterioridad a dicha fecha, la adquisición debe considerarse onerosa a efectos fiscales, de modo que el valor de adquisición del inmueble será el importe real satisfecho en 1995 más los tributos inherentes a la adquisición que hubieran sido satisfechos por el adquirente.*

*Si hubiera sido girada la citada liquidación y ésta hubiera adquirido firmeza con anterioridad al 19 de julio de 2000, la adquisición debe considerarse, a efectos fiscales, en parte onerosa y en parte lucrativa, de modo que el valor de adquisición del inmueble será la suma del importe real satisfecho en 1995 y el valor por el que se hubiera liquidado el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, esto es el exceso entre el valor declarado y el comprobado o, y en definitiva, el valor comprobado, más todos los tributos inherentes a la adquisición que hubieran sido satisfechos por el adquirente.*

**\* Fecha:** 24/10/2000

**\* Número de consulta:** 0522-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** *La consultante adquirió un terreno sobre el que construyó una vivienda, no coincidiendo la fecha de terminación de las obras con la fecha de la escritura de declaración de obra nueva. En el año 2000 vendió dicha vivienda.*

**\* Cuestión planteada:** *Fecha de adquisición de la vivienda y sujeción de la ganancia patrimonial obtenida.*

**\* Contestación:** *La ganancia obtenida por la venta de una vivienda, una vez efectuados los cálculos oportunos de acuerdo con lo establecido en los artículos 31 a 33 de la Ley del Impuesto, tributará como ganancia patrimonial y se integrará en la parte general o especial de la base imponible en función del período de permanencia de la vivienda en el patrimonio del contribuyente. Asimismo, la Disposición Transitoria 9ª de la Ley del Impuesto establece un régimen transitorio para las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas, adquiridos antes del 31 de diciembre de 1994.*

*La cuestión se centra, por tanto, en determinar la fecha de adquisición de la vivienda. Según la información facilitada existen dos fechas de adquisición, la del terreno y la del edificio, por lo que se han producido dos periodos diferentes de permanencia:*

*1) El del terreno, que comprenderá el tiempo transcurrido desde su adquisición hasta su transmisión.*

*2) El del edificio, que no se adquirió a un tercero, sino que fue el propietario del terreno el que realizó la construcción. Para determinar su fecha de adquisición se plantea el problema de la falta de coincidencia entre la fecha de terminación de las obras y la escritura de obra nueva, pues si las mismas fueran coincidentes, esa fecha sería la de adquisición. En este caso, como fecha de adquisición deberá tomarse la de terminación de las obras, siempre que se pueda probar la misma por cualquiera de los medios de prueba admitidos en Derechos, cuya valoración corresponderá efectuar a los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria. En caso contrario, es decir, ausencia de prueba, se tomará la fecha de la escritura de declaración de obra nueva.*

*En cualquier caso, el valor de adquisición será el previsto en el artículo 33.1 de la Ley del Impuesto, es decir, el coste real de la construcción.*

*Caso de disponer de medios de prueba suficientes que acrediten la fecha de finalización de las obras, al ser anterior a 31 de diciembre de 1994, serían de aplicación los coeficientes reductores previstos en las reglas 2ª y 4ª del apartado 2 de la Disposición Transitoria Octava de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, a los que se refiere la Disposición Transitoria Novena de la Ley 40/1998, estando no sujetas las ganancias patrimoniales, derivadas de la transmisión de bienes inmuebles, cuyo período de permanencia, entre su adquisición y el 31 de diciembre de 1996, sea superior a 10 años.*

**\* Fecha:** 13/03/2001

**\* Número de consulta:** 0570-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** *Transmisión de una finca rústica adquirida por herencia.*

**\* Cuestión planteada:** *Si la fecha de adquisición es la del fallecimiento del causante o la de la aceptación de la herencia, y si la ganancia patrimonial se integra en la parte general o especial de la base imponible.*

**\* Contestación:** *La transmisión de un bien adquirido por herencia origina, en el heredero o legatario, la correspondiente ganancia o pérdida patrimonial, calculada conforme a las reglas de los artículos 31 y siguientes de la Ley del Impuesto.*

*A efectos de su integración en la base imponible, la fecha de adquisición será la de adquisición por herencia del bien, de acuerdo con las normas del Derecho Civil. La misma se produce, con carácter derivativo, con la aceptación de la herencia, si bien los efectos subsiguientes se retrotraen al momento de la muerte del causante. En definitiva, una vez aceptada la herencia, se entiende que la adquisición se produjo en el momento del fallecimiento del causante.*

*En consecuencia, la ganancia patrimonial que se haya podido generar se integrará en la parte especial de la base imponible, en la forma prevista en el artículo 39 de la Ley del Impuesto, y tributará al tipo del 18 por 100 previsto en los artículos 53 y 63 de la Ley (según nueva redacción dada a los mencionados preceptos por la Ley 6/2000, de 13 de diciembre).*

**\* Fecha:** 19/03/2001

**\* Número de consulta:** 1114-01

**Descripción sucinta de los hechos:** *El consultante era propietario del pleno dominio de unas acciones de una agencia de valores y bolsa. Parte de las acciones fueron adquiridas en 1993, y el resto en 1994.*

*En el año 2000, vendió parte de sus acciones a dos adquirentes.*

*En las negociaciones de venta han intervenido, además del propio corredor de comercio, distintos abogados, así como un banco de inversión, que han actuado asesorando a los vendedores. Los gastos correspondientes a estas intervenciones han sido satisfechos por el consultante.*

**\* Cuestión planteada:** *Tributación de la operación de venta de acciones, y transcendencia de los gastos de honorarios satisfechos por el consultante.*

**\* Contestación:** *De acuerdo con el artículo 31 de la Ley del Impuesto, son ganancias o pérdidas patrimoniales “las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos.”, por lo que una transmisión de acciones puede dar lugar a ganancias o pérdidas patrimoniales.*

*Por lo que se refiere a los gastos correspondientes al corredor de comercio interviniente en la transmisión, y a las minutas de honorarios de los abogados y del banco de inversión que participaron en las operaciones de compraventa, debe acudir al artículo 33, apartados 1 y 3, de la citada Ley, que establece que para la determinación del valor de transmisión a efectos de cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial deben tenerse en cuenta los gastos inherentes a la transmisión que hubieran sido satisfechos por el consultante, de tal forma que si los citados gastos corresponden a actuaciones directamente relacionadas con la transmisión de las acciones y los mismos fueron satisfechos por el vendedor, minorarán el valor de transmisión de las mismas.*

*En lo referente a la integración de la plusvalía en la parte general o especial de la base imponible, de acuerdo con lo previsto en los artículos 38 y 39 de la Ley del Impuesto, éste último en su redacción dada por el Real Decreto-ley 3/2000 y la Ley 6/2000, establece que se integrarán en la parte especial las ganancias patrimoniales procedentes de la transmisión de elementos patrimoniales que hubieran permanecido en el patrimonio del contribuyente más de un año. Por tanto, si las acciones transmitidas se adquirieron en 1993 y 1994, la plusvalía resultante de su transmisión se integrará en la parte especial de la base imponible. Asimismo, la fecha de adquisición de las acciones determina la aplicación de lo previsto en la disposición transitoria novena de la Ley del Impuesto.*

**\* Fecha:** 07/06/2001

**\* Número de consulta:** 1124-01

**Descripción sucinta de los hechos:** *El consultante adquirió un solar el 18 de diciembre de 1985. En él construyó tres naves industriales. Dos de ellas ya han sido vendidas. Respecto de la tercera no realizó declaración de obra nueva, si bien manifiesta que la obra se terminó al mismo tiempo que las otras dos naves industriales, de las que sí existe declaración de obra nueva de fecha 6 de agosto de 1987 y 25 de octubre de 1988, respectivamente, no afectándola a actividad económica alguna.*

**\* Cuestión planteada:** *Fecha de adquisición de la nave mencionada para calcular el período de permanencia en el patrimonio del contribuyente.*

**\* Contestación:** *De acuerdo con lo establecido en la Ley del Impuesto, las rentas generadas por la transmisión del solar y de la nave industrial que en él se encuentra, se calificarán como ganancias o*

pérdidas patrimoniales, determinando su importe según las reglas contenidas en los artículos 31 y siguientes de la citada Ley.

La cuantía de la ganancia o pérdida patrimonial vendrá determinada por la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión.

Al tratarse de un bien inmueble, el valor de adquisición se actualizará mediante la aplicación de los coeficientes contenidos para el año 2001 en los artículos 59 y 60 de la Ley 13/2000, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el citado año, según se trate de elementos afectos o no a una actividad económica.

En la medida en que se transmiten dos elementos patrimoniales, el solar y la nave, nos encontramos ante dos momentos distintos de adquisición:

1) Del solar: correspondiendo su respectiva fecha de su adquisición (18 de diciembre de 1985).

2) Del edificio: en este caso, no se adquirió a un tercero, sino que fueron los propietarios los que realizaron la construcción. Para determinar su fecha de adquisición se plantea el problema de la falta de coincidencia entre la fecha de terminación de las obras y la escritura de obra nueva, pues si las mismas fueran coincidentes, esa fecha sería la de adquisición. En este caso, como fecha de adquisición deberá tomarse la de la declaración de obra nueva, salvo que se pueda probar por cualquiera de los medios de prueba admitidos en Derecho la terminación de las obras en una fecha anterior.

En este sentido, este Centro Directivo no puede entrar a valorar si la documentación aportada acredita la fecha de adquisición, correspondiendo su valoración, en su caso, a los órganos competentes de comprobación e inspección de la Administración Tributaria.

Por otra parte, y en lo que respecta al valor de transmisión, al ser único deberá diferenciarse la parte que corresponde al solar y la que corresponde a la nave, en función del valor normal en el mercado de ambos en el momento de la enajenación.

Por último, en cuanto a la posibilidad de aplicar al importe de la ganancia de patrimonio los coeficientes reductores previstos en la disposición transitoria novena de la Ley del Impuesto, es necesario destacar que su aplicación corresponde exclusivamente a elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas adquiridos antes del 31 de diciembre de 1994.

A estos efectos, se considerarán elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas aquellos en los que la desafectación de estas actividades se haya producido con más de tres años de antelación a la fecha de transmisión.

\* **Fecha:** 07/06/2001

\* **Número de consulta:** 1347-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Los consultantes adquirieron en copropiedad determinados bienes inmuebles con fecha 18 de septiembre de 2000, mediante escritura pública, habiéndose estipulado en la misma la permanencia en los inmuebles de la parte vendedora durante 90 días naturales siguientes, con objeto de permitirle el traslado de sus instalaciones. No obstante, este plazo fue ampliado, posteriormente, por mutuo acuerdo entre las partes, compradora y vendedora, ante la dificultad de efectuar el traslado en el plazo inicialmente concedido.

\* **Cuestión planteada:** Ante la posibilidad de transmitir alguno de estos inmuebles durante el año 2001, se pregunta si la fecha de adquisición de los mismos es la del otorgamiento de la escritura pública de compraventa.

\* **Contestación:** El Derecho español, según el Tribunal Supremo y opinión mayoritaria de la doctrina, recoge la teoría del título y el modo para adquirir la propiedad, de tal manera que “no se transfiere... el dominio si no se acredita la tradición de la cosa vendida” (Sentencia de 27 de abril de 1983). La tradición puede realizarse de múltiples formas, entre las que pueden citarse, para los bienes inmuebles, la puesta en poder y posesión de la cosa, la entrega de las llaves y de los títulos de pertenencia o el otorgamiento de escritura pública.

En consecuencia, el otorgamiento de escritura pública equivale a la entrega o tradición de la cosa necesaria para la adquisición de la propiedad, al margen de que la entrega física se produzca en un momento posterior. Por tanto, la fecha de adquisición de los inmuebles será la del otorgamiento de la escritura pública de compraventa.

\* **Fecha:** 26/06/2001

\* **Número de consulta:** 1709-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** En diciembre de 2000 se procede a la venta de un inmueble, parte del cual ha estado afecto a una actividad económica en la que se cesó en junio de ese mismo año.

\* **Cuestión planteada:** Tributación de la venta en el IRPF.

\* **Contestación:** La ganancia o pérdida derivada de la venta del inmueble, tanto de la parte que, a estos efectos, se considera afecta a la actividad económica al no haber transcurrido más de tres años desde la

desafectación, que se produce con el cese en la actividad, como de la parte no afecta a dicha actividad, cuantificada de acuerdo con lo previsto en los artículos 31 y siguientes de la Ley del Impuesto, tributará como tal ganancia o pérdida patrimonial, determinándose su importe por la diferencia entre los valores de transmisión y de adquisición.

Por su parte, el valor de adquisición está formado por la suma del importe real por el que dicha adquisición se hubiera efectuado y el coste de las inversiones y mejoras efectuadas y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente. Este valor se minorará en el importe de las amortizaciones en las condiciones que se reglamentariamente se determinen.

El desarrollo reglamentario de este precepto se lleva a cabo en el artículo 38 del Reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 214/99, de 5 de febrero, según el cual el valor de adquisición de los elementos patrimoniales transmitidos se minorará en el importe de las amortizaciones fiscalmente deducibles, computándose, en todo caso, la amortización mínima, con independencia de su efectiva consideración como gasto. A estos efectos, se considerará como amortización mínima la resultante del período máximo de amortización o el porcentaje fijo que corresponda, según cada caso. Añade este precepto que tratándose de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas, se considerará como valor de adquisición el valor contable, teniendo en cuenta las amortizaciones que hubieran sido fiscalmente deducibles, sin perjuicio de la amortización mínima. Asimismo, cuando los elementos patrimoniales hubieran sido afectados a la actividad después de su adquisición y con anterioridad al 1 de enero de 1999, se tomará como fecha de adquisición la que corresponda a la afectación.

Siguiendo con el artículo 33 de la Ley del Impuesto, el valor de adquisición así definido se actualizará, exclusivamente en el caso de bienes inmuebles, mediante la aplicación de los coeficientes que se establezcan en la correspondiente Ley de Presupuestos Generales del Estado. Estos coeficientes se aplicarán sobre los importes que integran el valor de adquisición, atendiendo al año en que se hayan satisfecho, y sobre las amortizaciones, atendiendo al año al que correspondan. Para las transmisiones de bienes inmuebles que se efectúen durante el año 2001, estos coeficientes son los que se recogen en los artículos 59 y 60 de la Ley 13/2000, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2001, según se trate de elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas o de elementos patrimoniales afectos a dichas actividades, respectivamente.

El valor de transmisión será el importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado. De este valor se deducirán los gastos y tributos inherentes a la transmisión que hubieran sido satisfechos por el transmitente. Por importe real del valor de enajenación se tomará el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá éste.

A la ganancia patrimonial que corresponda a la parte no afecta del inmueble, le será aplicable el régimen transitorio previsto en la disposición transitoria novena de la Ley del Impuesto, reduciéndose de acuerdo con lo previsto en las reglas 2ª y 4ª del apartado dos de la disposición transitoria octava de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En estas reglas se establecen unos coeficientes reductores que se aplican sobre la ganancias patrimonial obtenida y que, para el caso de inmuebles, será del 11,11 por 100 por cada año de permanencia en el patrimonio del contribuyente que exceda de dos, contados desde su adquisición hasta el 31 de diciembre de 1996, redondeados por exceso, estando, en consecuencia, no sujetas al Impuesto las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de inmuebles no afectos a actividades económicas que a 31 de diciembre de 1996 tuvieran un período de permanencia superior a diez años.

Por último, el importe de las ganancias patrimoniales obtenidas se integrará en la parte especial de la base imponible en la forma establecida en el artículo 39 de la Ley del Impuesto, al haber transcurrido más de un año entre las fechas de adquisición y de transmisión, y tributará al tipo del 18 por 100 (15,30 por 100 estatal y 2,70 por 100 autonómico o complementario, previstos en los artículos 53 y 63 de la Ley del Impuesto, respectivamente).

\* **Fecha:** 19/09/2001

\* **Número de consulta:** 1744-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Con fecha 1 de julio de 1960 el consultante firmó como beneficiario un "contrato de adjudicación de vivienda en amortización" otorgado por el Patronato Municipal de la Vivienda del Excmo. Ayuntamiento de Alcoy, quedando aquél obligado al pago de una aportación inicial y de cuotas mensuales que comprenden, entre otros conceptos, la amortización del valor de la vivienda.

La propiedad se adquiriría una vez amortizado el importe total de la vivienda y cumplidas las obligaciones derivadas del contrato de adjudicación, formalizándose la correspondiente escritura pública de compraventa.

Con fecha 16 de enero de 2001 se firma la escritura de compraventa de la vivienda adjudicada en la que se refleja el cumplimiento de todas las cláusulas pactadas en el contrato de adjudicación y por lo tanto la propiedad del inmueble, fijándose en la misma el precio de 64.760,49 pesetas, precio establecido en el mencionado contrato.

\* **Cuestión planteada:** 1- En el caso de venta de la vivienda, ¿cual sería la fecha que debería considerarse como fecha de adquisición de la misma?. ¿Puede considerarse que la entrega de llaves, la toma de posesión de la vivienda y la formalización del contrato público de adjudicación dan lugar a la transmisión de la propiedad ?.

2- ¿Es análoga esta situación a la planteada en la consulta 555/2000 de la Dirección General de Tributos, en la que se considera como fecha de adquisición la de la entrega de la cosa vendida, y por lo tanto no estará sujeta la ganancia patrimonial generada?. ¿Cual sería el valor a tener en cuenta como precio de adquisición en el caso de que la ganancia patrimonial generada por la venta estuviera sujeta?.

\* **Contestación:** 1- De la documentación aportada en el escrito de consulta se deduce que se trata de un supuesto de acceso diferido a la propiedad, en el que se transfiere al adjudicatario la posesión de la vivienda, conservando el Patronato Municipal de la Vivienda del Ayuntamiento de Alcoy el pleno dominio hasta que aquel haya amortizado la totalidad del importe de la vivienda y haya cumplido todas las obligaciones derivadas del contrato de adjudicación, momento en el cual, el Patronato le otorga la escritura pública de venta de la vivienda adjudicada, adquiriendo su propiedad.

Para determinar la fecha de adquisición, se exige la adquisición de la propiedad, es decir que sea pleno propietario de la vivienda, no siendo suficiente el título de usufructuario o nudo propietario de la misma. Por tanto, no se entiende adquirida la vivienda hasta el momento del otorgamiento de la escritura pública de venta, por lo que no se considera en ningún caso como fecha de adquisición la de la entrega de llaves, toma de posesión o formalización del contrato de adjudicación.

2-Por lo que respecta a la segunda cuestión planteada, la situación plasmada en el escrito de consulta no es análoga a la descrita en la consulta 555/2000 de la Dirección General de Tributos, ya que en ésta el contrato de compraventa se suscribe en 1978, entregándose en el mismo la vivienda al comprador, sin perjuicio de que los pagos se difieran.

De esta forma, nos encontramos con que la adquisición de la propiedad de la vivienda se produce el 16 de enero de 2001, fecha en la que por haberse satisfecho la totalidad del precio, se otorga la escritura pública de compraventa.

De acuerdo con lo anterior, si la fecha prevista de venta de la vivienda es el año 2001 o posterior, no resulta de aplicación la Disposición transitoria novena de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias (BOE de 10 de diciembre, al ser ésta de aplicación a las adquisiciones efectuadas antes del 31 de diciembre de 1994.

Por su parte, el artículo 32 y 33 de la Ley del Impuesto, establecen el procedimiento para determinar la ganancia o pérdida patrimonial que se generará en la venta de la vivienda, computándose aquella por la diferencia entre los valores de transmisión y de adquisición.

En primer lugar debe cuantificarse el valor de adquisición, siendo éste la suma del importe real por el que dicha adquisición se hubiere efectuado, el coste de las inversiones y mejoras y los gastos y tributos inherentes a la adquisición que hubieran sido satisfechos por el adquirente. De conformidad con la escritura de venta de la vivienda el precio de ésta es de 64.760,49 pesetas, cantidad a la que hay que sumar los gastos de notaría, registro, así como los tributos y demás gastos inherentes a la adquisición que hubieran sido satisfechos.

Una vez determinado el valor de adquisición, se actualizará mediante la aplicación de los coeficientes que se establezcan en la Ley de Presupuestos Generales del Estado. Los coeficientes se aplicarán sobre el valor de adquisición, atendiendo al año en que se hayan satisfecho los importes correspondientes al valor de adquisición. En el caso de que la enajenación se realizase en el año 2001 se aplicarán los coeficientes establecidos en el artículo 59 de la Ley 13/2000, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2001 (BOE de 29 de diciembre).

El valor de transmisión será el importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado, deduciendo en su caso los gastos y tributos inherentes a la venta en cuanto resulten satisfechos por el transmitente. El importe real será el efectivamente satisfecho siempre que no resulte inferior al normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá este.

\* **Fecha:** 24/09/2001

\* **Número de consulta:** 1750-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante adquirió el 2 de octubre de 1985 una finca rústica para construcción de una segunda vivienda, habiendo efectuado mejoras en la finca e inversiones en la construcción de la vivienda entre los años 1988 y 1992, sin haber sido terminadas dichas obras. En el año 2001 tiene previsto vender el terreno junto con la vivienda en construcción.

*\* **Cuestión planteada:** Calificación de la transmisión a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, prorrateo del precio de venta entre el terreno y la vivienda en construcción, así como fechas y valores de adquisición respectivos.*

*\* **Contestación:** La transmisión del inmueble al que se hace referencia en la consulta, solar y vivienda en construcción, supone para su transmitente una variación en el valor de su patrimonio que se pone de manifiesto por una alteración en su composición, por lo que su calificación a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es la de ganancia o pérdida patrimonial.*

*El importe de esta ganancia o pérdida patrimonial estará constituido por la diferencia entre los valores de adquisición y de transmisión.*

*El artículo 33 de la Ley del Impuesto define estos valores en las transmisiones a título oneroso.*

*De acuerdo con este precepto, el valor de adquisición estará formado por la suma del importe real por el que esta adquisición se hubiera efectuado, del coste de las inversiones y mejoras efectuadas y de los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente. En el caso consultado, este valor de adquisición estará integrado por el importe por el que se adquirió el terreno, los gastos y tributos inherentes a la adquisición que hubieran sido satisfechos por el adquirente, excluidos los intereses, el coste de las mejoras (suministro de electricidad y pozo) y de las inversiones en la construcción de la vivienda. A su vez, al tratarse de un inmueble, este valor de adquisición se actualizará aplicando los coeficientes previstos en la Ley de Presupuestos Generales del Estado correspondiente al año de la transmisión. Si la transmisión se realiza en el año 2001 se aplicarán los coeficientes previstos en el artículo 59 de la Ley 13/2000, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2001, que para inversiones efectuadas antes del 31 de diciembre de 1994 será el 1,080, y se aplicará tanto sobre el precio de adquisición del terreno como sobre las inversiones y mejoras efectuadas.*

*Siguiendo con este mismo precepto, el valor de transmisión será el importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado, del que se deducirán los gastos y tributos inherentes a la transmisión que hubieran sido satisfechos por el transmitente. Por importe real del valor de enajenación se tomará el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá éste.*

*Por su parte, la disposición transitoria 9ª de la Ley del Impuesto establece un régimen transitorio para las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas que hubieran sido adquiridos antes del 31 de diciembre de 1994, que se reducirán aplicando sobre el importe de las mismas el coeficiente del 11,11 por 100 previsto en las reglas 2ª y 4ª, del apartado 2 de la disposición transitoria 8ª de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por cada año de permanencia del inmueble en el patrimonio del consultante que exceda de dos, contados desde su adquisición o realización de las inversiones y mejoras, respectivamente, hasta el 31 de diciembre de 1996 y redondeado por exceso.*

*Por lo que respecta al prorrateo del valor de transmisión entre los diferentes componentes del valor de adquisición, a efectos de la aplicación de estos coeficientes reductores, se realizará en función del valor normal de mercado del terreno y de las inversiones y mejoras en el momento de la enajenación, valores que pueden acreditarse por cualquiera de los medios de prueba generalmente admitidos en derecho y que corresponderá valorar a los órganos de comprobación de la Administración Tributaria.*

*Por último, el importe de la ganancia o pérdida patrimonial así calculada se integrará en la parte especial de la base imponible, en la forma prevista en el artículo 39 de la Ley del Impuesto, al haber transcurrido más de un año entre las fechas de transmisión y adquisición, y tributará al 18 por 100 (15,30 por 100 estatal y 2,70 por 100 autonómico o complementario, según los artículos 53 y 63 de la Ley del Impuesto)*

*\* **Fecha:** 24/09/2001*

*\* **Número de consulta:** 1917-01*

*\* **Descripción sucinta de hechos:** El consultante tiene la intención de vender un inmueble de su propiedad.*

*\* **Cuestión planteada:** Si los gastos de la agencia inmobiliaria de mediación son deducibles del valor de transmisión.*

*\* **Contestación:** De acuerdo con el artículo 33.3 de la Ley del Impuesto, el valor de transmisión será el importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado, minorándose en el importe de los gastos y tributos inherentes a la transmisión que hubiesen sido satisfechos por el transmitente.*

*En el escrito de consulta se indica que la venta del inmueble se realizará a través de una agencia de la propiedad inmobiliaria, por lo que se plantea si el importe de la comisión que corresponde a ésta se pueden minorar del valor de transmisión, a lo que debe responderse de manera afirmativa*

*\* **Fecha:** 25/10/2001*

**\* Número de consulta:** 2115-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** El consultante ejerció una actividad agrícola consistente en la explotación de árboles frutales, desde el año 1984, hasta el año 1999 en que cesó en dicha actividad.

Las fincas en las que se desarrollaba dicha actividad habían sido adquiridas en copropiedad por el consultante y su cónyuge, casados en régimen de separación de bienes.

En el año 1996, por envejecimiento de las plantaciones frutales, se arrancaron parte de las mismas, dejando sin cultivo 1Ha., de las 3 Ha. que tenía en una finca.

La 2 Ha. que siguió cultivando las cedió en arrendamiento cuando cesó en la actividad, en el año 1999, vendiendo al arrendatario parte de la maquinaria necesaria para su explotación.

Con fecha 17 de abril de 2000 se vende parte de la finca de 3 Ha. a una empresa constructora al haber sido calificada como urbana. La parte transmitida incluye la totalidad de la parte dejada sin cultivo por arranque de las plantaciones frutales y parte de las 2 Ha. cedidas en arrendamiento.

**\* Cuestión planteada:** 1ª Aplicación de los coeficientes reductores previstos en la disposición transitoria 9ª de la Ley, a la parte de la ganancia patrimonial correspondiente al consultante.

2ª Tratamiento fiscal de la parte correspondiente a su cónyuge y posibilidad de entender que ha existido una cesión de bienes entre cónyuges.

**\* Contestación:** En principio, hay que señalar que en virtud de lo dispuesto en el segundo párrafo de la regla 3ª del artículo 28 de la Ley del Impuesto, no procederá computar rendimiento alguno por la cesión de uso de las fincas a favor del titular de la actividad agrícola, por tratarse de un bien común a ambos cónyuges, y ello al margen del régimen económico del matrimonio.

Asimismo, y según lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 27 de la citada Ley, se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica, entre otros, los bienes inmuebles en los que se desarrolla la misma. A continuación, el apartado 2 del mismo precepto dispone que la consideración de elementos patrimoniales afectos lo será con independencia de que la titularidad de éstos, en caso de matrimonio, resulte común a ambos cónyuges. En consecuencia, las fincas rústicas adquiridas en copropiedad por ambos cónyuges, aunque el régimen económico del matrimonio sea el de separación de bienes, se considerarán afectas, en su totalidad, a la actividad agrícola.

Por su parte, el artículo 31 de la Ley 40/1998, considera ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente puestas de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en su composición.

Las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas no se incluirán en el rendimiento neto de estas actividades, sino que se cuantificarán conforme a lo previsto en los artículos 31 y siguientes de la Ley (artículo 26.2 de la Ley 40/1998).

En los artículos 32 y 33 de la Ley se establece que el importe de las mismas viene determinado por la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales, si bien, al tratarse de elementos desafectados, como valor de adquisición se deberá computar el valor contable en el momento de la desafectación, calculado de acuerdo con las amortizaciones que hubieran sido fiscalmente deducibles, imputándose, en todo caso, la amortización mínima, tal y como establece el artículo 22.2 del Reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero. Este valor de adquisición, al tratarse de bienes inmuebles, se actualizará mediante la aplicación de los coeficientes de corrección monetaria que apruebe la correspondiente Ley de Presupuestos Generales del Estado. Al haber tenido lugar la transmisión en el año 2000, estos coeficientes son los establecidos en el artículo 61 de la Ley 54/1999, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2000.

El régimen transitorio previsto en la disposición transitoria novena de la Ley solo es aplicable a las ganancias patrimoniales derivadas de elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas adquiridos antes del 31 de diciembre de 1994. A estos efectos, se considerarán elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas aquellos en los que la desafectación de estas actividades se haya producido con más de tres años de antelación a la fecha de transmisión.

En principio, la desafectación de las fincas rústicas se produce en la fecha en que el titular de la actividad agrícola cesa en la misma, por lo que no serían aplicables los coeficientes reductores previstos en las reglas 2ª y 4ª del apartado 2 de la disposición transitoria octava de la Ley 18/1991, de 6 junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al no haber transcurrido más de tres años desde el cese en la actividad hasta la transmisión de la finca.

Ahora bien, el considerar desafectada la parte de la finca transmitida que, según se manifiesta en el escrito de consulta, se dejó de cultivar en el año 1996 por arranque de los árboles frutales debido a su envejecimiento, es una cuestión de hecho que podrá acreditar empleando cualquiera de los medios de prueba generalmente admitidos en derecho, siendo competencia de los órganos de comprobación de la Administración Tributaria la valoración de la prueba aportada.

*Por último, señalar que las ganancias o pérdidas patrimoniales obtenidas se imputarán a cada uno de los cónyuges en función de la titularidad de la finca transmitida, según lo dispuesto en el artículo 11.5 de la Ley del Impuesto, y se integrará en la parte especial de su base imponible, al haber sido adquiridos con más de un año de antelación a su transmisión, tributando al 18 por 100 (artículos 39, 53 y 63 de la Ley 40/1998).*

*\* Fecha: 30/11/2001*

#### **Artículo 34. Transmisiones a título lucrativo.**

Cuando la adquisición o la transmisión hubiere sido a título lucrativo se aplicarán las reglas del artículo anterior, tomando por importe real de los valores respectivos aquéllos que resulten de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En las adquisiciones lucrativas a que se refiere la letra c) del apartado 3 del artículo 31 de esta Ley, el donatario se subrogará en la posición del donante respecto de los valores y fechas de adquisición de dichos bienes.

*\* Número de consulta: 1093-01*

*\* Descripción sucinta de los hechos: El consultante va a transmitir un inmueble adquirido por herencia en el año 1988, del que desconoce el valor de adquisición al no haber presentado, en su día, declaración por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.*

*\* Cuestión planteada: Cual sería el valor de adquisición del inmueble a efectos del cálculo de la ganancia patrimonial en el IRPF.*

*\* Contestación: Según lo establecido en el artículo 34 de la Ley del Impuesto, en las transmisiones a título lucrativo el valor de adquisición será el que resulte de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, al que deberán adicionarse los restantes componentes previstos en el artículo 33.1 para el cálculo del valor de adquisición, es decir, el coste de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente, y se minorará, cuando proceda, en el importe de las amortizaciones.*

*De acuerdo con la normativa de este Impuesto, los interesados están obligados a consignar en la declaración que estén obligados a presentar "el valor real" que atribuyen a cada uno de los bienes y derechos incluidos en el incremento de patrimonio gravado, y, aunque la norma no define lo que debe entenderse por "valor real", los principios generales de interpretación contenidos en el artículo 3.1 del Código Civil, conducen a entender por "valor real" el valor normal de mercado entre partes independientes.*

*En el caso consultado, al no haber sido presentada declaración del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, ese valor normal de mercado podrá acreditarse aplicando cualquiera de los medios de prueba generalmente admitidos en Derecho, siendo competencia de los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria la valoración de la prueba aportada.*

*\* Fecha: 04/06/2001*

#### **Artículo 35. Normas específicas de valoración.**

1. Cuando la alteración en el valor del patrimonio proceda:

a) De la transmisión a título oneroso de valores admitidos a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores españoles y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, la ganancia o pérdida se computará por la diferencia entre su valor de adquisición y el valor de transmisión, determinado por su cotización en el mercado secundario oficial de valores españoles en la fecha en que se produzca aquélla o por el precio pactado cuando sea superior a la cotización.

Para la determinación del valor de adquisición se deducirá el importe obtenido por la transmisión de los derechos de suscripción.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, si el importe obtenido en la transmisión de los derechos de suscripción llegara a ser superior al valor de adquisición de los valores de los cuales procedan tales derechos, la diferencia tendrá la consideración de ganancia patrimonial para el transmitente, en el período impositivo en que se produzca la transmisión.

Cuando se trate de acciones parcialmente liberadas, su valor de adquisición será el importe realmente satisfecho por el contribuyente. Cuando se trate de acciones totalmente liberadas, el valor de adquisición tanto de éstas como de las que procedan resultará de repartir el coste total entre el número de títulos, tanto los antiguos como los liberados que correspondan.

b) De la transmisión a título oneroso de valores o participaciones no admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores españoles y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, la ganancia o pérdida se computará por la diferencia entre el valor de adquisición y el valor de transmisión.

Salvo prueba de que el importe efectivamente satisfecho se corresponde con el que habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado, el valor de transmisión no podrá ser inferior al mayor de los dos siguientes:

- El teórico resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha de devengo del Impuesto.

- El que resulte de capitalizar al tipo del 20 por 100 el promedio de los resultados de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha de devengo del Impuesto. A este último efecto, se computarán como beneficios los dividendos distribuidos y las asignaciones a reservas, excluidas las de regularización o de actualización de balances.

El valor de transmisión así calculado se tendrá en cuenta para determinar el valor de adquisición de los valores o participaciones que corresponda al adquirente.

El importe obtenido por la transmisión de derechos de suscripción procedentes de estos valores o participaciones tendrá la consideración de ganancia patrimonial para el transmitente en el período impositivo en que se produzca la citada transmisión.

Cuando se trate de acciones parcialmente liberadas, su valor de adquisición será el importe realmente satisfecho por el contribuyente. Cuando se trate de acciones totalmente liberadas, el valor de adquisición tanto de éstas como de las que procedan resultará de repartir el coste total entre el número de títulos, tanto los antiguos como los liberados que correspondan.

\* **Número de consulta:** 2227-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Transmisión de valores o participaciones no admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores españoles.

\* **Cuestión planteada:** Si para el cálculo del promedio de los resultados de los últimos tres ejercicios deben tenerse en cuenta los resultados negativos.

\* **Contestación:** En el escrito de consulta se plantea si en el caso de que dentro de los resultados de los tres últimos ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha de devengo del Impuesto, existiera algún ejercicio con resultados negativos debe tenerse en cuenta su importe para calcular el promedio de beneficios, a lo que hay que contestar que efectivamente si en algún ejercicio se hubiera producido un resultado negativo el importe del mismo se tendrá en cuenta para el cálculo del promedio de los resultados, a diferencia de lo que ocurría con la Ley 18/1991, donde únicamente se tenían en cuenta los resultados positivos o beneficios.

\* **Fecha:** 05/12/2000

\* **Número de consulta:** 1063-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** El consultante es propietario a título directo del 93,86 por 100 de una entidad A. Asimismo, es propietario a título directo del 47,62 por 100 de otra entidad B.

En virtud de un contrato de compraventa suscrito el 8 de febrero de 2000, transmitió a la sociedad A un paquete de acciones representativas del 3,65 por 100 del capital social de B. El precio de la operación fue de 370.826.000 pesetas (84,378 pesetas por acción). Este precio coincide con el valor teórico contable por título resultante del último balance cerrado por la sociedad, siendo superior al resultado de capitalizar al 20 por 100 el promedio de los resultados de los tres últimos ejercicios de la entidad.

En las mismas fechas, la sociedad A ha adquirido por su valor de mercado otro paquete de acciones de la entidad B, que representa un porcentaje del 2,84 por 100, a una tercera persona física y por un importe de 330,782 pesetas por acción. Los títulos adquiridos por la sociedad A son homogéneos.

**\* Cuestión planteada:** Determinación del valor de transmisión de las acciones de B vendidas por el consultante.

**\* Contestación:** En la consulta se manifiesta que el precio efectivamente percibido, es igual a los valores objetivos señalados en el artículo 35.1.b) de la Ley del Impuesto, pero muy inferior al valor de mercado, ya que en las mismas fechas las acciones de un tercero fueron valoradas a un precio muy superior, por lo que se plantea cuál es el valor de transmisión que debe tenerse en consideración.

La interpretación de las normas del Impuesto que regulan el cálculo de las ganancias o pérdidas patrimoniales, no puede realizarse de manera aislada, sino, muy al contrario, dentro del contexto en que despliegan su eficacia. En este sentido, se deberá tener presente lo dispuesto en la letra a) del artículo 32.1 y 33 de la Ley del Impuesto.

En lo que ahora importa, los apartados uno y tres del precitado artículo 33, que configuran el valor de transmisión, nos dicen que éste es:

1. (+) Importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado.
2. (-) Gastos y tributos a que se refiere la letra b) del apartado uno en cuanto resulten satisfechos por el transmitente.
3. (=) Valor de transmisión.

A nuestro juicio, estas consideraciones desembocan en lo siguiente:

Si se llevase hasta sus últimos extremos la postura consistente en entender que, cuando el artículo 35 da una regla de cuantificación debemos olvidar el resto, llegaríamos al absurdo de entender que, por ejemplo, en el caso de transmitirse a título oneroso valores admitidos a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores previstos en la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, sólo habríamos de computar aquello que específicamente dice la letra a) del apartado 1 del citado precepto, es decir, «la diferencia entre su valor de adquisición y el valor de transmisión, determinado por su cotización en el mercado secundario oficial de valores español en la fecha en que se produzca aquélla o por el precio pactado cuando sea superior a la cotización» y, por tanto, si el transmitente hubiese debido hacer frente a algún gasto inherente a la transmisión, éste no debería tenerse en cuenta, pues la letra a) del apartado 1 del artículo 35 no contempla expresamente su inclusión en el valor de transmisión.

Por tanto, parece de pura lógica entender que, cuando el artículo 35 de la Ley del Impuesto brinda unas normas específicas, no lo hace con objeto de excluir el régimen general que prevé en sus artículos 32 y 33, sino con objeto de facilitar, en ciertos casos, una cuantificación más clara (seguridad jurídica).

Con lo anterior se quiere señalar que, a nuestro entender, el artículo 35 no debe interpretarse aisladamente, sino dentro de un contexto general, cual es la cuantificación de una ganancia o pérdida patrimonial, cuantificación esta que se hace partir -en lo que hace al valor de transmisión- del importe real efectivamente satisfecho.

En consecuencia, debe señalarse que, para la determinación del valor de transmisión de valores o participaciones no admitidos a negociación, deben seguirse las siguientes reglas:

1ª.- El artículo 35.1.b) establece una presunción iuris tantum al señalar un valor mínimo de mercado, de tal forma que, salvo prueba de que el importe efectivamente satisfecho se corresponde con el que habrían acordado partes independientes en condiciones normales de mercado, el valor de transmisión debe ser como mínimo el mayor de los dos valores objetivos señalados en dicho precepto.

2ª.- Si el valor de mercado es superior al importe presumiblemente percibido, y éste es igual o superior a los valores mínimos antes citados, y la operación se ha realizado entre partes no independientes, como en el presente caso, el valor de transmisión será el valor de mercado.

Por otra parte, este Centro Directivo no puede valorar si el importe efectivamente satisfecho se corresponde con el que habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado, correspondiendo su valoración en cada caso a los órganos de inspección en sus actuaciones de comprobación e investigación. No obstante, sí cabe señalar que este valor no sólo depende, como parece pretender el consultante, del valor que se desprenda según los balances, pues nos llevaría siempre a los valores objetivos, sino que el mismo está en función de una multiplicidad de factores, entre los que cabe

*destacar las expectativas de futuros beneficios o intereses estratégicos que aconsejan adquirir una posición dominante sobre determinadas empresas.*

*En conclusión, a la pregunta de si el valor de transmisión debe ser el valor de mercado en lugar del efectivamente percibido, aun cuando éste coincida con los valores objetivos a que se refiere el artículo 35.1.b) de la Ley del Impuesto, debe responderse afirmativamente.*

*Finalmente, en lo que atañe a la sociedad adquirente de las acciones, el tantas veces citado artículo 35.1.b) de la Ley del Impuesto, señala que “el valor de transmisión así calculado se tendrá en cuenta para determinar el valor de adquisición de los valores o participaciones que corresponda al adquirente.” pero no debe olvidarse que estamos en presencia de una norma contenida en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, mientras que en el Impuesto sobre Sociedades, resultará de aplicación lo previsto en el artículo 16 y 18 de la Ley 43/1995.*

**\* Fecha:** 31/05/2001

**\* Número de consulta:** 1500-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** *El consultante se propone vender su participación en una Sociedad Agraria de Transformación, de la que es socio fundador junto con otras tres personas físicas. Dicha SAT fue constituida el 12 de abril de 1988 y la transmisión de la participación va a efectuarse en el año 2000 o principios del 2001.*

**\* Cuestión planteada:** *Aplicación de lo dispuesto en la disposición transitoria 9ª de la Ley del Impuesto a la posible ganancia patrimonial.*

**\* Contestación:** *El hecho de que las SAT tengan personalidad jurídica propia unido a la no aplicación del régimen de atribución de rentas y su tributación por el Impuesto sobre Sociedades, nos lleva, en cuanto a la calificación de las ganancias obtenidas por la venta de la participación en la misma, al ámbito de las ganancias y pérdidas patrimoniales, al dar lugar a una variación en el valor del patrimonio del contribuyente que se pone de manifiesto por una alteración en su composición.*

*Para determinar el importe de la ganancia o pérdida patrimonial resultante de la venta de la participación en la SAT, serán aplicables las normas específicas de valoración contenidas en la letra b), del apartado uno, del artículo 35 de la Ley 40/1998, al ser participaciones no admitidas a negociación en mercados secundarios oficiales de valores españoles y representativas de la participación en fondos propios de sociedades o entidades.*

*Por último, al tratarse de la transmisión de un elemento patrimonial no afecto a una actividad económica, a la ganancia patrimonial que pueda obtener le será de aplicación el régimen transitorio previsto en la disposición transitoria novena de la Ley 40/1998, por lo que podrá aplicar los coeficientes reductores previstos en las reglas 2ª y 4ª del apartado 2 de la disposición transitoria octava de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*

**\* Fecha:** 19/07/2001

c) De la transmisión de valores o participaciones en el capital de sociedades transparentes, la ganancia o pérdida se computará por la diferencia entre el valor de adquisición y de titularidad y el valor de transmisión de aquéllas.

A tal efecto, el valor de adquisición y de titularidad se estimará integrado:

Primero. Por el precio o cantidad desembolsada para su adquisición.

Segundo. Por el importe de los beneficios sociales que, sin efectiva distribución, hubiesen sido imputados a los contribuyentes como rendimientos de sus acciones o participaciones en el período de tiempo comprendido entre su adquisición y enajenación.

Tercero. Tratándose de socios que adquieran los valores con posterioridad a la imputación de la base imponible positiva, se disminuirá el valor de adquisición en el importe de los dividendos o participaciones en beneficios que procedan de períodos impositivos durante los cuales la sociedad se hallase en régimen de transparencia.

En el caso de sociedades de mera tenencia de bienes, el valor de transmisión a computar será, como mínimo, el teórico resultante del último balance aprobado, una vez sustituido el valor neto contable de los inmuebles por el valor que tendrían a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio.

Lo dispuesto en esta letra se entenderá sin perjuicio de la aplicación, cuando proceda, de lo previsto en materia de derechos de suscripción en las dos letras anteriores.

*\* Número de consulta: 0448-01*

*\* Descripción sucinta de los hechos: El consultante percibe una cantidad como consecuencia de la liquidación de una sociedad limitada que venía tributando por el régimen de transparencia fiscal.*

*\* Cuestión planteada: Calificación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*

*\* Contestación: El artículo 35.1.e) de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias señala que cuando la alteración en la composición del patrimonio proceda de la disolución de sociedades, la ganancia o pérdida patrimonial, en el socio persona física, se calculará por la diferencia entre el valor de la cuota de liquidación social o el valor de los bienes o derechos recibidos y el valor de adquisición de los valores o participaciones en el capital.*

*Además, al ser una sociedad sometida al régimen de transparencia fiscal, el valor de adquisición a comparar con el de transmisión antes señalado, será el previsto en la letra c) del mismo apartado 1 del artículo 35 de la Ley del Impuesto: el valor de adquisición y titularidad.*

*Este valor de adquisición y titularidad estará formado por la suma de:*

*- El precio o cantidad desembolsada para la adquisición del valor o participación.*

*- El importe los beneficios sociales que, sin efectiva distribución, hubiesen sido imputados a los socios como rendimientos de sus acciones por el período comprendido entre la adquisición y la enajenación de los mismos.*

*En el caso de que la sociedad fuera calificada de mera tenencia de bienes, el valor de transmisión será, como mínimo, el teórico resultante del último balance aprobado, una vez sustituido el valor neto contable de los inmuebles por el valor que tendrían a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio.*

*Esta ganancia patrimonial, que no está sometida a retención o ingreso a cuenta del Impuesto, podrá ser objeto de reducción por aplicación de la disposición transitoria novena de la Ley del Impuesto, al proceder de elementos patrimoniales no afectos según el artículo 27.1.c) de la Ley.*

*\* Fecha: 02/03/2001*

d) De las aportaciones no dinerarias a sociedades, la ganancia o pérdida se determinará por la diferencia entre el valor de adquisición de los bienes o derechos aportados y la cantidad mayor de las siguientes:

Primera. El valor nominal de las acciones o participaciones sociales recibidas por la aportación o, en su caso, la parte correspondiente del mismo. A este valor se añadirá el importe de las primas de emisión.

Segunda. El valor de cotización de los títulos recibidos en el día en que se formalice la aportación o el inmediato anterior.

Tercera. El valor de mercado del bien o derecho aportado.

El valor de transmisión así calculado se tendrá en cuenta para determinar el valor de adquisición de los títulos recibidos como consecuencia de la aportación no dineraria.

e) En los casos de separación de los socios o disolución de sociedades, se considerará ganancia o pérdida patrimonial, sin perjuicio de las correspondientes a la sociedad, la diferencia entre el valor de la cuota de liquidación social o el valor de mercado de los bienes recibidos y el valor de adquisición del título o participación de capital que corresponda.

En los casos de escisión, fusión o absorción de sociedades, la ganancia o pérdida patrimonial del contribuyente se computará por la diferencia entre el valor de adquisición de los títulos, derechos o valores representativos de la participación del socio y el valor de mercado de los títulos, numerario o derechos recibidos o el valor del mercado de los entregados.

*\* Número de consulta: 1381-01*

*\* Descripción sucinta de los hechos: El consultante posee 255 acciones de la Sociedad Anónima de Material Eléctrico cuyo valor de adquisición fue de 1.275.000 ptas. El Registro Mercantil ha cerrado su Hoja Registral de acuerdo con el artículo 378 del Reglamento del Registro Mercantil por no presentar sus cuentas anuales, ni asiento alguno desde su última inscripción de 27.03.95, fecha en que se tiene por solicitada la declaración de suspensión de pagos según providencia de fecha 21.12.94.*

*Según ha informado el administrador de la sociedad, ésta ha sido disuelta de facto, sin que se haya procedido conforme los trámites y procedimientos legales de quiebra y disolución de la sociedad*

*\* Cuestión planteada: ¿Se puede reflejar una pérdida patrimonial por estas acciones?*

*\* Contestación: En el caso planteado en el escrito de consulta no se ha procedido a la disolución y liquidación de la sociedad conforme a los preceptivos trámites legales. Por lo que podemos concluir que para poder computarse una pérdida patrimonial en los términos establecidos en el artículo 35.1 e) de la Ley del Impuesto sobre la Renta debe previamente procederse a la disolución y liquidación de la sociedad en la forma prevista en el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.*

*\* Fecha: 03/07/2001*

f) De un traspaso, la ganancia patrimonial se computará al cedente en el importe que le corresponda en el traspaso.

Cuando el derecho de traspaso se haya adquirido mediante precio, éste tendrá la consideración de precio de adquisición.

g) De indemnizaciones o capitales asegurados por pérdidas o siniestros en elementos patrimoniales, se computará como ganancia o pérdida patrimonial la diferencia entre la cantidad percibida y la parte proporcional del valor de adquisición que corresponda al daño. Cuando la indemnización no fuese en metálico, se computará la diferencia entre el valor de mercado de los bienes, derechos o servicios recibidos y la parte proporcional del valor de adquisición que corresponda al daño. Sólo se computará ganancia patrimonial cuando se derive un aumento en el valor del patrimonio del contribuyente.

h) De la permuta de bienes o derechos, la ganancia o pérdida patrimonial se determinará por la diferencia entre el valor de adquisición del bien o derecho que se cede y el mayor de los dos siguientes:

- El valor de mercado del bien o derecho entregado.
- El valor de mercado del bien o derecho que se recibe a cambio.

i) De la extinción de rentas vitalicias o temporales, la ganancia o pérdida patrimonial se computará, para el obligado al pago de aquéllas, por diferencia entre el valor de adquisición del capital recibido y la suma de las rentas efectivamente satisfechas.

j) En las transmisiones de elementos patrimoniales a cambio de una renta temporal o vitalicia, la ganancia o pérdida patrimonial se determinará por diferencia entre el valor actual financiero actuarial de la renta y el valor de adquisición de los elementos patrimoniales transmitidos.

k) Cuando el titular de un derecho real de goce o disfrute sobre inmuebles efectúe su transmisión, o cuando se produzca su extinción, para el cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial el importe real a que se refiere el artículo 33.1. a) de esta Ley se minorará de forma proporcional al tiempo durante el cual el titular no hubiese percibido rendimientos del capital inmobiliario.

l) En las incorporaciones de bienes o derechos que no deriven de una transmisión, se computará como ganancia patrimonial el valor de mercado de aquéllos.

m) En las operaciones realizadas en los mercados de futuros y opciones regulados por el Real Decreto 1814/1991, de 20 de diciembre, se considerará ganancia o pérdida patrimonial el rendimiento obtenido cuando la operación no suponga la

cobertura de una operación principal concertada en el desarrollo de las actividades económicas realizadas por el contribuyente, en cuyo caso tributarán de acuerdo con lo previsto en la sección 3.ª de este capítulo.

n) En las transmisiones de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas, se considerará como valor de adquisición el valor contable, sin perjuicio de las especialidades que reglamentariamente puedan establecerse respecto a las amortizaciones que minoren dicho valor.

*\* Número de consulta: 1502-01*

*\* Descripción sucinta de los hechos: Ganadero que vende su cuota láctea.*

*\* Cuestión planteada: Tributación de dicha venta.*

*\* Contestación: La transmisión de la cuota láctea, por parte de un ganadero, tributa en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como ganancia o pérdida patrimonial derivada de un elemento patrimonial afecto a la actividad económica, dado que esta cuota es un activo fijo inmaterial.*

*Como elemento patrimonial afecto a la actividad económica, se considerará como valor de adquisición el valor contable, computándose las amortizaciones fiscalmente deducibles y, en su caso, la amortización mínima, con independencia de la efectiva consideración de ésta como gasto, tal y como dispone el artículo 38.2 del Reglamento del Impuesto.*

*Al tratarse de un elemento afecto no será de aplicación la Disposición Transitoria Novena de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias.*

*Por último, tampoco será de aplicación lo dispuesto en la Disposición Adicional Vigésima Segunda de la citada Ley 40/1998, pues lo que puede disfrutar del tratamiento previsto en este precepto es la ayuda comunitaria percibida por el abandono definitivo de la producción lechera, no pudiendo extenderse su aplicación a la transmisión de la cuota láctea que tenía asignada el ganadero que cesa la actividad.*

*\* Fecha: 19/07/2001*

*\* Número de consulta: 1857-01*

*\* Descripción sucinta de los hechos: El consultante ejerce una actividad ganadera de bovino de leche, determinando su rendimiento neto por el régimen de estimación objetiva y tributando en el IVA por el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.*

*\* Cuestión planteada: 1ª) A efectos de calcular las amortizaciones, ¿qué valor de adquisición se debe tomar para el ganado que se cría en la propia explotación?*

*2ª) Tratamiento de las indemnizaciones percibidas por el sacrificio obligatorio de varias reses por padecer encefalopatía espongiiforme bovina.*

*\* Contestación: 1ª. Según establece la Instrucción nº 2.2.b) para la aplicación de los signos, índices o módulos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Anexo II de la Orden de 29 de noviembre de 2000, que desarrolla para el 2001 el régimen de estimación objetiva serán deducibles, en concepto de amortización, las cantidades que correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia.*

*Estos elementos empezarán a amortizarse desde su puesta en condiciones de funcionamiento, si se trata de elementos de inmovilizado material o desde que estén en condiciones de producir ingresos, si se trata de inmovilizado inmaterial.*

*Estas amortizaciones se determinarán aplicando los coeficientes que correspondan sobre el precio de adquisición, si se trata de elementos adquiridos a terceros, o sobre el coste de producción, si los elementos se hubiesen producido por el propio empresario, una vez excluido, en su caso, el valor residual.*

*Para determinar el coste de producción, se estará a lo dispuesto en la Norma de Valoración nº 2, punto 3, del Plan General de Contabilidad.*

*En consecuencia, como valor de adquisición deberá considerarse su coste de producción, en los términos anteriormente expuestos, pudiendo efectuarse su prueba por cualquier medio admisible en Derecho. A estos efectos, no puede ser válido el valor de mercado en el momento en que empiece a producir ingresos, ya que este valor de mercado incorpora componentes que no cabe encuadrar dentro del coste de producción, como es la tasa de beneficios.*

*Por último, conviene añadir que el coste de producción de elementos patrimoniales producidos por la propia empresa serán ingresos de la actividad, y los mismos deberán tenerse en consideración para el cálculo del rendimiento neto de la misma.*

2ª. Las cantidades percibidas por el sacrificio de las reses afectadas por la encefalopatía espongiforme bovina derivan de la transmisión de un elemento patrimonial afecto a la actividad ganadera desarrollada por el consultante.

Por ello, estamos ante una alteración patrimonial que producirá una ganancia o una pérdida patrimonial derivada de elemento afecto, por lo que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 35.1.n) de la Ley del Impuesto, se determinará por diferencia entre la indemnización percibida de la Xunta de Galicia y el valor neto contable que tuviese las res sacrificada.

Este valor neto contable se calculará, por diferencia entre el valor de adquisición del ganado, si se ha adquirido a terceros, o su coste de producción, si se hubiese criado en la explotación y las amortizaciones que hubiesen sido fiscalmente deducibles, computando, en todo caso, la amortización mínima.

Esta ganancia o pérdida patrimonial se integrará en la parte general o especial de la base imponible en función del tiempo que el ganado hubiese estado en la explotación del consultante.

Se integrará en la parte general si dicho periodo de tiempo fuese igual o inferior a un año, mientras que si el periodo de permanencia fuese superior al año, se integrará en la parte especial.

\* **Fecha:** 15/10/2001

\* **Número de consulta:** 2096-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante ejerce una actividad agrícola, determinando su rendimiento neto por el régimen de estimación objetiva.

En 1986 adquirió 5.500 metros cuadrados de terreno rústico, de los cuales se utilizaron 500 metros en la construcción de un almacén y sus accesos. El resto de la superficie no se utilizó para nada en concreto.

En 1999, la finca fue recalificada, vendiéndose en enero de 2000 por 110.000.000 de pesetas, de las que 70.000.000 se percibieron en 2000 y 40.000.000 en 2001.

\* **Cuestión planteada:** 1.- Tratamiento tributario de las ganancias obtenidas.

2.- Periodo impositivo al que se imputaría la ganancia.

\* **Contestación:** 1ª.- Para poder contestar a la primera cuestión planteada, se tiene que determinar si la finca descrita en el escrito de consulta se encuentra totalmente afectada a la actividad agrícola desarrollada o si la afectación es parcial.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 27.1 de la Ley del Impuesto los 500 metros cuadrados de la finca en los que se construyó un almacén y sus accesos están afectos a la actividad.

Por lo que concierne a los restantes 5.000 metros cuadrados de superficie de la finca, su afectación o no a la actividad dependerá de que si los mismos se han utilizado para la actividad o no.

Esta es una cuestión de hecho que deberá probarse por cualquiera de los medios de prueba admitidos en derecho, siendo competencia de los Órganos de Gestión e Inspección de la Administración Tributaria la valoración de las pruebas aportadas.

Una vez determinada la afectación o no de los citados 5.000 metros cuadrados, el tratamiento tributario sería:

1. Por la parte afecta a la actividad: la ganancia o pérdida patrimonial se calculará por diferencia entre el valor de transmisión y el valor neto contable del elemento transmitido en el momento de la transmisión.

Al tratarse de un inmueble el valor de adquisición (valor neto contable) se actualizará por los coeficientes de actualización monetaria previstos en el artículo 61 de la Ley 54/1999, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2000, para el Impuesto sobre Sociedades.

No será de aplicación la Disposición Transitoria Novena de la citada Ley 40/1998, por lo que la ganancia obtenida no se reducirá, al tratarse de un bien afecto.

2. Por la parte no afecta (si la hubiere): la ganancia o pérdida patrimonial se calculará por diferencia entre el valor de transmisión y el valor de adquisición del elemento transmitido.

El valor de adquisición se actualizará por los coeficientes de actualización monetaria previstos en el artículo 58 de la citada Ley 54/1999, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado.

Al tratarse de un elemento no afecto adquirido antes de 31-12-1994, será de aplicación lo dispuesto en la Disposición Transitoria Novena de la Ley 40/1998, por lo que la ganancia obtenida se reducirá a razón de un 11,11 por 100 por cada año de periodo de permanencia que exceda de dos.

Para determinar, a estos efectos, el periodo de permanencia se tendrá en consideración el número de años, redondeado por exceso, que medien entre la fecha de adquisición y el 31 de diciembre de 1996.

La ganancia quedará no sujeta cuando el periodo de permanencia calculado conforme a lo expresado en el párrafo anterior, sea superior a 10 años.

2ª.- Según establece el artículo 14.1.c) de la citada Ley 40/1998, las ganancias y pérdidas patrimoniales se imputarán al periodo impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial, que en este caso es el año 2000.

No obstante, como la operación se ha formalizado con cobros aplazados, se podrá optar por imputar la ganancia patrimonial obtenida proporcionalmente a medida que se hagan exigibles los cobros correspondientes.

Para la consideración de operación a plazos o con precio aplazado se exige que el período transcurrido entre la entrega o puesta a disposición del inmueble y el vencimiento del último plazo haya transcurrido más de 1 año. Este período se computa de fecha a fecha.

Por tanto, si la operación pudiese considerarse a plazo o con precio aplazado, el consultante podrá optar entre la imputación total de la ganancia en el 2000 o una imputación proporcional de la misma entre el 2000 y el 2001, correspondiendo 70/110 partes al 2000 y 40/110 partes al 2001.

\* **Fecha:** 27/11/2001

2. A efectos de lo dispuesto en las letras a), b) y c) del apartado anterior cuando existan valores homogéneos se considerará que los transmitidos por el contribuyente son aquéllos que adquirió en primer lugar. Asimismo, cuando no se transmita la totalidad de los derechos de suscripción, se entenderá que los transmitidos corresponden a los valores adquiridos en primer lugar.

Cuando se trate de acciones totalmente liberadas, se considerará como antigüedad de las mismas la que corresponda a las acciones de las cuales procedan.

\* **Número de consulta:** 1018-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante va a proceder a la transmisión de parte de las acciones de su cartera de valores, existiendo en la misma valores homogéneos.

\* **Cuestión planteada:** Posibilidad de que fiscalmente no se entiendan transmitidas las adquiridas en primer lugar.

\* **Contestación:** De acuerdo con lo establecido en el artículo 35 de la Ley del Impuesto, cuando se transmitan valores homogéneos, al margen de cuales sean los valores que en concreto transmita el contribuyente, fiscalmente se considerará que serán aquellos que haya adquirido en primer lugar, tanto para determinar el valor de adquisición como la antigüedad de los títulos transmitidos.

\* **Fecha:** 28/04/2000

\* **Número de consulta:** 1795-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** La entidad consultante tiene previsto efectuar una ampliación de capital con cargo a reservas voluntarias, mediante la elevación del valor nominal de las acciones.

\* **Cuestión planteada:** Si la antigüedad de las acciones afectadas por la ampliación de capital se ve modificada como consecuencia de la operación.

\* **Contestación:** En el supuesto consultado no nos encontramos ante una entrega de acciones liberadas, sino meramente ante una ampliación del capital instrumentada mediante una elevación del valor nominal de las acciones. No obstante, la antigüedad de las acciones no se ve afectada por el hecho de que su valor nominal se amplíe con cargo a reservas voluntarias.

Por lo que se refiere a la aplicación de la disposición transitoria novena de la Ley 40/1998, si las acciones fueron adquiridas con anterioridad al 31 de diciembre de 1994, al tratarse acciones y, consecuentemente, de elementos patrimoniales no afectos al desarrollo de actividades económicas, les resultará plenamente de aplicación la citada norma.

\* **Fecha:** 17/10/2000

\* **Número de consulta:** 0580-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante adquirió acciones en el año 1995, y, posteriormente, en 1998 volvió a adquirir otro paquete de esas mismas acciones. En el año 2000 transmitió.

\* **Cuestión planteada:** Se pregunta cuales han sido las transmitidas a efectos fiscales.

\* **Contestación:** De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 35.2 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, cuando se transmitan valores homogéneos, al margen de cuales sean los valores que en concreto transmita el contribuyente, fiscalmente se considerará que serán aquellos que hubiera adquirido en primer lugar, tanto para determinar el valor de adquisición como la antigüedad de los títulos transmitidos.

\* **Fecha:** 19/03/2001

\* **Número de consulta:** 0798-01

\* **Cuestión planteada:** Antigüedad a considerar en el supuesto de transmisión de acciones totalmente liberadas.

\* **Contestación:** De acuerdo con lo previsto en el último párrafo del artículo 35.2 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias (BOE del 10), se considera como antigüedad de las acciones totalmente liberadas la que corresponda a las acciones de las cuales procedan.

Consecuentemente, a efectos de su integración en la parte general o especial de la base imponible, y de la posible aplicación de la disposición transitoria novena de la Ley del Impuesto, en el supuesto de una transmisión de acciones totalmente liberadas se tendrá en cuenta la fecha de adquisición correspondiente a las acciones de las cuales proceden.

\* **Fecha:** 23/04/2001

3. Lo dispuesto en las letras d) y e) del apartado 1 de este artículo se entenderá sin perjuicio de lo establecido en el capítulo VIII del título VIII de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

### **Artículo 36. Reinversión en los supuestos de transmisión de vivienda habitual y de elementos afectos a actividades económicas.**

1. Podrán excluirse de gravamen las ganancias patrimoniales obtenidas por la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente, siempre que el importe total obtenido por la transmisión se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual en las condiciones que reglamentariamente se determinen.

Cuando el importe reinvertido sea inferior al total de lo percibido en la transmisión, únicamente se excluirá de tributación la parte proporcional de la ganancia patrimonial obtenida que corresponda a la cantidad reinvertida. <sup>(63)</sup>

\* **Número de consulta:** 1026-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** La consultante y su cónyuge adquirieron una vivienda en el año 1997 que ha constituido su vivienda habitual desde la fecha de la adquisición hasta la fecha en que al cónyuge le han trasladado su puesto de trabajo a otra ciudad, no habiendo transcurrido tres años desde la compra. Durante esos años han practicado deducciones por inversión en vivienda por la amortización de un préstamo hipotecario y por cantidades depositadas en una cuenta vivienda. Se plantean vender dicha vivienda y la posibilidad de adquirir una nueva vivienda en la ciudad a la que ha sido destinado.

\* **Cuestión planteada:** Diversas cuestiones relacionadas con el tratamiento fiscal de la venta de la vivienda, adquisición de la nueva vivienda y de los beneficios fiscales disfrutados.

\* **Contestación:** En el caso de que se cumpliesen las condiciones establecidas en el artículo 51.1 del Reglamento del Impuesto y se enajenase la vivienda, las cantidades deducidas tendrán la consideración de inversión en vivienda habitual siempre que hayan sido invertidas antes de concurrir las circunstancias que hayan dado lugar al cambio de domicilio.

Por lo que respecta al resto de las cuestiones planteadas hay que entrar a analizar el capítulo de la Ley correspondiente a las ganancias y pérdidas patrimoniales.

Además, hay que señalar que para realizar el siguiente análisis se parte del supuesto de que la vivienda tiene el carácter de habitual por concurrir efectivamente, de acuerdo con las pruebas aportadas por el consultante y valoradas por la Administración Tributaria, la necesidad del cambio de domicilio.

Dispone el artículo 36 de la Ley 40/98, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, en su apartado 1, que podrán excluirse de gravamen las ganancias patrimoniales obtenidas por la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente, siempre que el importe total obtenido por la transmisión se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual en las condiciones que reglamentariamente se determinen.

Cuando el importe reinvertido sea inferior al total de lo percibido en la transmisión, únicamente se excluirá de tributación la parte proporcional de la ganancia patrimonial obtenida que corresponda a la cantidad reinvertida.

---

<sup>(63)</sup> Desarrollado en el artículo 39 del Reglamento del Impuesto.

*El artículo 39 del Reglamento del Impuesto desarrolla la exención por reinversión en vivienda habitual, estableciendo, en su apartado 1, la exención de las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto en la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente cuando el importe total obtenido se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual.*

*Añade que, en el caso de que en la adquisición de la vivienda transmitida se hubiera utilizado financiación ajena, se entenderá, exclusivamente a estos efectos, como importe total obtenido el resultante de minorar el valor de transmisión en el principal del préstamo que se encuentre pendiente de amortizar en el momento de la transmisión.*

*Al plazo en que debe efectuarse la reinversión se refiere el mismo precepto en su apartado 2, al señalar que deberá realizarse, de una vez o sucesivamente, en un período no superior a dos años, añadiendo a continuación que, en el caso de venta a plazos o con precio aplazado, se entenderá que la reinversión se efectúa dentro de plazo siempre que el importe de los plazos se destine a la finalidad indicada dentro del período impositivo en que se vayan percibiendo.*

*Una vez adquirida la nueva vivienda habitual para determinar el importe de la inversión que da derecho a la deducción regulada en el artículo 55.1.1º de la Ley 40/98, hay que acudir a lo dispuesto en el punto 2º del citado precepto legal:*

*"2º Cuando se adquiriera una vivienda habitual habiendo disfrutado de la deducción por adquisición de otras viviendas habituales anteriores, no se podrá practicar deducción por la adquisición o rehabilitación de la nueva en tanto las cantidades invertidas en la misma no superen las invertidas en las anteriores, en la medida en que hubiesen sido objeto de deducción.*

*Cuando la enajenación de una vivienda habitual hubiera generado una ganancia patrimonial exenta por reinversión, la base de la deducción por la adquisición o rehabilitación de la nueva se minorará en el importe de la ganancia patrimonial a la que se aplique la exención por reinversión. En este caso, no se podrá practicar deducción por la adquisición de la nueva mientras las cantidades invertidas en la misma no superen tanto el precio de la anterior, en la medida en que haya sido objeto de deducción, como la ganancia patrimonial exenta por reinversión."*

*Por último, al importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales se refieren los artículos 32 y 33 de la Ley del Impuesto. El primero de ellos establece que, en el supuesto de transmisión onerosa o lucrativa, el importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales será la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales. Por su parte, el artículo 33 define los valores de adquisición y transmisión. Así establece que el valor de adquisición estará formado por la suma de:*

*El importe real por el que dicha adquisición se hubiera efectuado.*

*El coste de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente.*

*Este valor de adquisición, al tratarse de un inmueble, se actualizará mediante la aplicación de los coeficientes que se establezcan en la Ley de Presupuestos Generales del Estado correspondiente al año de la transmisión. Si la transmisión de la vivienda se efectuase en el año 2000, el coeficiente de actualización previsto en el artículo 58 de dicha Ley, para el caso de inmuebles adquiridos en el año 1997, es el 1'059.*

*El valor de transmisión será el importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado minorado en el importe de los gastos y tributos inherentes a la transmisión que hubieran sido satisfechos por el transmitente.*

*Por importe real del valor de enajenación se tomará el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá éste.*

**\* Fecha:** 28/04/2000

**\* Número de consulta:** 2275-00

**\* Descripción sucinta de los hechos:** *El consultante ha adquirido en el año 2000 una nueva vivienda habitual y ha transmitido, con posterioridad y dentro del mismo año, su anterior vivienda habitual. El importe de la transmisión lo ha destinado, en su totalidad, a la amortización del principal pendiente del préstamo que financió la adquisición de la anterior vivienda y a la reinversión en la nueva vivienda.*

**\* Cuestión planteada:** *1ª Aplicación de la exención por reinversión.*

*2ª Base de la deducción por inversión en la nueva vivienda.*

*3ª Momento a partir del que puede comenzar a deducir por la nueva vivienda.*

**\* Contestación:** **1º EXENCIÓN POR REINVERSIÓN**

*De conformidad con lo determinado en el artículo 36 de la Ley del Impuesto y 39 de su texto reglamentario, resultaría aplicable la exención por reinversión por la totalidad de la ganancia patrimonial obtenida si parte del importe obtenido por la transmisión de la vivienda se destina a la cancelación del principal pendiente del préstamo que financió su adquisición y siempre que el importe*

restante se reinvierta, en su totalidad, en la adquisición de la nueva vivienda habitual, aunque ésta se hubiera adquirido con anterioridad, pero dentro de los dos años anteriores a la transmisión.

#### 2º) NUEVA BASE DE DEDUCCIÓN.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 55.1.1º.a) de la Ley del Impuesto, la base máxima de deducción por adquisición de vivienda habitual será de 1.500.000 pesetas anuales y estará constituida por las cantidades satisfechas por la adquisición o rehabilitación de la vivienda, incluidos los gastos originados que hayan corrido a cargo del adquirente y, en el caso de financiación ajena, la amortización, los intereses y demás gastos derivados de la misma.

De acuerdo con lo establecido en el apartado 2 del citado artículo 55 la nueva base de deducción estará integrada por la diferencia entre las cantidades invertidas en la nueva vivienda habitual y la suma del importe de la ganancia patrimonial exenta por reinversión más las cantidades invertidas en la vivienda anterior, en la medida en que hubieran sido objeto de deducción. En este último importe habría que incluir las cantidades sobre las que practicó deducción en la cuota hasta el 31 de diciembre de 1998, según la normativa anterior, es decir, sin incluir los intereses, y las cantidades sobre las que practicó deducción en el ejercicio 1999, según la normativa actual, es decir, tanto la amortización del préstamo como los intereses.

#### 3º) MOMENTO EN QUE SE COMIENZA A DEDUCIR.

El momento a partir del cual se comenzaría a deducir sería desde que las cantidades invertidas superen tanto el importe de la ganancia patrimonial exenta como la base de deducción de la anterior vivienda habitual.

\* **Fecha:** 11/12/2000

\* **Número de consulta:** 0573-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** La consultante adquirió una vivienda en el año 1993, en 1996, al aprobar una oposición, se traslada a una localidad distinta y alquila una vivienda que constituye su residencia habitual hasta el año 1999 en que decide venderla y adquirir una nueva vivienda en la localidad de residencia, que será su vivienda habitual, reinvertiendo en su adquisición el importe total obtenido en la transmisión.

\* **Cuestión planteada:** Se pregunta si puede considerarse exenta por reinversión la ganancia patrimonial obtenida.

\* **Contestación:** La exención por reinversión en vivienda habitual viene regulada en el artículo 36 de la Ley del Impuesto y desarrollada en el artículo 39 del Reglamento del Impuesto.

Según estos preceptos, podrán excluirse de gravamen las ganancias patrimoniales obtenidas por la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente, siempre que el importe total obtenido por la transmisión se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual. Si el importe reinvertido fuera inferior al percibido en la transmisión, únicamente se excluirá de gravamen la parte proporcional de la ganancia patrimonial obtenida que corresponda a la cantidad reinvertida.

De la información facilitada por la consultante, se desprende que la vivienda transmitida no era su vivienda habitual en el momento de la transmisión, dado que residía en una localidad distinta, en una vivienda arrendada, por la que, en los tres años de residencia, practicó deducción por arrendamiento de vivienda habitual.

En consecuencia, no puede considerarse exenta por reinversión la ganancia patrimonial obtenida por la transmisión de la vivienda, al no tratarse de la vivienda habitual de la consultante.

\* **Fecha:** 19/03/2001

\* **Número de consulta:** 0719-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante ha practicado deducciones por inversión en vivienda habitual en los años 1995 a 1998. Durante el año 2000 compró un solar con la intención de construir la que va a constituir su nueva vivienda habitual, construcción que financiará con un crédito bancario. Además, una vez terminada la construcción de la nueva vivienda, pretende vender la primera vivienda, acogido a la exención por reinversión, y cancelar con el importe de la venta el crédito que financiará la construcción de la nueva vivienda.

\* **Cuestión planteada:** Tratamiento en el Impuesto

\* **Contestación:** De acuerdo con los artículos 55.1.1º y 57 de la Ley del Impuesto y 52 y 55 de su texto reglamentario, el consultante tendrá derecho a deducir en la cuota del Impuesto las cantidades que en cada período impositivo satisfaga por la adquisición de la que hasta la fecha constituye su vivienda habitual, y no existe impedimento alguno para que las cantidades entregadas al promotor o al constructor de la vivienda en construcción puedan beneficiarse igualmente de la deducción por inversión en vivienda habitual, una vez que la inversión en la construcción de la nueva supere las cantidades deducidas por la adquisición de la primera vivienda, y con el límite de 1.500.000 pesetas anuales

*expresado anteriormente, siempre que dicha vivienda vaya a constituir su residencia habitual y se cumplan los requisitos que, con carácter general, están establecidos para consolidar esta deducción.*

*Por tanto en el año 2000, podrá el consultante deducir el 15 por 100 de las cantidades invertidas en la construcción de la nueva vivienda habitual, si esa inversión es mayor que las cantidades invertidas en las viviendas anteriores, en la medida en que fueron objeto de deducción.*

*Si, una vez finalizada la construcción de la vivienda, previsiblemente el año 2002, el consultante vende la que hasta entonces es su vivienda habitual, podrá acogerse a la exención por reinversión prevista en los artículos 36.1 de la Ley y 39 del Reglamento del Impuesto, si se cumplen las siguientes condiciones:*

*a) Deberá reinvertir el importe total obtenido en la enajenación, definido en el artículo 33.4 de la Ley del Impuesto. Cuando para adquirir la vivienda transmitida el contribuyente hubiera utilizado financiación ajena, se considerará, exclusivamente a estos efectos, como importe total obtenido el resultante de minorar el valor de transmisión en el principal del préstamo que se encuentre pendiente de amortizar en el momento de la transmisión.*

*En el caso de que el importe de la reinversión fuera inferior al total obtenido en la enajenación, solamente se excluirá de gravamen la parte proporcional de la ganancia patrimonial que corresponda a la cantidad efectivamente invertida en las condiciones de este artículo.*

*b) La reinversión del importe obtenido en la enajenación deberá efectuarse, de una sola vez o sucesivamente, en un período no superior a dos años. No obstante, también dan derecho a la exención por reinversión, las cantidades obtenidas en la enajenación que se destinen a satisfacer el precio de una nueva vivienda habitual que se hubiera adquirido en el plazo de los dos años anteriores a aquélla.*

*A efectos del cómputo del plazo, la adquisición de vivienda debe entenderse en sentido jurídico, es decir, se ha adquirido la vivienda, en la fecha en que, de acuerdo con las disposiciones del Código Civil, (las cuales, no incluyen la construcción, aunque a efectos de deducción en la cuota del Impuesto se asimila a la adquisición), concurren el título o contrato y la entrega o tradición de la nueva vivienda.*

*Se entenderá que la reinversión se efectúa dentro de plazo cuando la venta se hubiese efectuado a plazos o con precio aplazado, siempre que el importe de los plazos se destine a la finalidad indicada dentro del período impositivo en que se vayan percibiendo.*

*Cuando, conforme a lo expuesto en los párrafos anteriores, la reinversión no se realice en el mismo año de la enajenación, el contribuyente vendrá obligado a hacer constar en la declaración del Impuesto del ejercicio en el que se obtenga la ganancia de patrimonio su intención de reinvertir en las condiciones y plazos señalados.*

*El incumplimiento de cualquiera de las condiciones expuestas anteriormente determinará el sometimiento a gravamen de la parte de la ganancia patrimonial correspondiente. En tal caso, el contribuyente imputará la parte de la ganancia patrimonial no exenta al año de su obtención, practicando declaración-liquidación complementaria, con inclusión de los intereses de demora, y se presentará en el plazo que medie entre la fecha en que se produzca el incumplimiento y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se produzca dicho incumplimiento.*

*Por tanto, si el consultante vende la vivienda que actualmente ocupa dentro de los dos años siguientes a la adquisición jurídica de la nueva, y destina el importe de la venta a la cancelación del crédito que ha financiado la construcción de esta nueva vivienda, podrá, cumpliendo las condiciones expuestas anteriormente, acogerse a la exención por reinversión.*

*En cuanto a las deducciones a practicar posteriormente, se estrá a lo establecido en el artículo el artículo 55.1.2º, párrafo segundo, de la Ley del Impuesto.*

*En definitiva, si se cumplen los requisitos que, con carácter general, están establecidos para consolidar esta deducción, (esto es, si ambas viviendas constituyen su residencia habitual en los términos del artículo 51 del Reglamento, la construcción cumple las condiciones del artículo 52 del Reglamento, y la inversión se financia con renta del período), el año 2000, y el 2001, podrá el consultante deducir el 15 por 100 de las cantidades invertidas en la construcción de la nueva vivienda habitual, si esa inversión supera las cantidades invertidas en las viviendas anteriores en la medida en que fueron objeto de deducción, y con el límite de 1.500.000 pesetas anuales. Si el año 2002, vende la vivienda que ocupa actualmente, y se acoge a la exención por reinversión, no podrá practicar más deducciones hasta el momento en que las cantidades invertidas en la nueva vivienda no superen tanto el precio de la anterior, en la medida en que haya sido objeto de deducción, como la ganancia patrimonial exenta por reinversión. A partir de ese momento, podrá deducir el 15 por 100 (o, si se utiliza financiación ajena, el porcentaje que corresponda según lo establecido en la letra b) del artículo 55.1.º de la Ley y 53 del Reglamento) de las cantidades satisfechas en cada período impositivo, con el límite de 1.500.000 pesetas anuales.*

**\* Fecha:** 10/04/2001

**\* Número de consulta:** 0943-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** En 1992 el consultante compró una vivienda por 4 millones de ptas., en noviembre del año 2000 esta vivienda fue vendida por importe de 10 millones de ptas. con la intención de reinvertir su importe en otra vivienda.

**\* Cuestión planteada:** Repercusión fiscal de la plusvalía teniendo en cuenta el tiempo transcurrido desde la adquisición y que durante este tiempo se han efectuado distintas reformas en la vivienda.

**\* Contestación:** 1-En primer lugar debe determinarse si la vivienda a que se refiere el escrito de consulta se trata o no de una "vivienda habitual". Para ello habrá que estar a lo establecido en el artículo 55.1 3º de la Ley del Impuesto y en el artículo 51 del Reglamento del Impuesto.

Por lo tanto, en el supuesto de que la vivienda a que se refiere el escrito de consulta se ajuste a lo anteriormente señalado, tendrá la consideración de vivienda habitual y el consultante podrá beneficiarse de la exención por reinversión de la vivienda habitual, prevista en el artículo 36 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y en el artículo 39 del Reglamento, siempre que se cumplan los requisitos exigidos en el mismo.

No obstante para practicar las deducciones por las cantidades satisfechas por la adquisición de la nueva vivienda habitual, se deberá tener en cuenta, asimismo, lo que dispone el párrafo segundo del artículo 55.1.2º de la Ley del Impuesto.

2-En el supuesto de que no se cumplan los requisitos del artículo 55.1.3º de la Ley del Impuesto para ser considerada vivienda habitual, la ganancia patrimonial estará sujeta y no exenta. Esta se cuantificará de acuerdo con lo dispuesto en la Sección 4ª del Capítulo 1º de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias (BOE de 10 de diciembre).

La ganancia patrimonial, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 32 y 33 de la Ley del Impuesto será la diferencia entre el valor de transmisión y el de adquisición. El valor de transmisión será el importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado deduciendo los gastos y tributos inherentes a la venta en cuanto resulten satisfechos por el transmitente. El valor de adquisición de la vivienda será la suma de:

- Importe real por el que dicha adquisición se hubiese efectuado.

- Coste de las inversiones realizadas en los bienes adquiridos que supongan una ampliación de la vivienda, es decir, un aumento de la superficie habitable, mediante el cerramiento de parte descubierta o por cualquier otro medio, de forma permanente o durante todas las épocas del año. En ningún caso se considerará adquisición de vivienda los gastos de conservación y reparación ni las mejoras.

- Gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses satisfechos por el adquirente.

El valor de adquisición a que se refiere el apartado anterior se actualizará, mediante la aplicación de los coeficientes que se establezcan en la Ley de Presupuestos Generales del Estado a los importes determinados anteriormente atendiendo al año en que se hayan satisfecho. Para las enajenaciones efectuadas en el año 2000, el coeficiente aplicable a las inversiones realizadas en 1992 es 1,059.

No obstante, una vez calculada la ganancia patrimonial, tomando como valor de adquisición el valor actualizado, se aplicarán los coeficientes reductores tal y como preceptúa la Disposición Transitoria novena de la Ley del Impuesto, para las ganancias patrimoniales derivadas de elementos adquiridos con anterioridad a 31 de diciembre de 1994. Esta Disposición nos remite a la Disposición Transitoria octava de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE de 7 de junio), según la cual, cuando los bienes inmuebles tengan más de dos años de permanencia, calculados estos desde la fecha de adquisición hasta el 31 de diciembre de 1996, se aplicará un porcentaje de reducción de 11,11% por cada año que exceda de dos, redondeado por exceso.

Por lo tanto la ganancia patrimonial gravada será la que resulte una vez aplicados los coeficientes de actualización y posteriormente los coeficientes correctores.

**\* Fecha:** 21/05/2001

**\* Número de consulta:** 1173-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** Con fecha 7 de julio de 1995, el consultante firma escritura de compraventa de un solar para realizar la construcción de la vivienda que se efectuó durante 1996 y 1997. En diciembre de 1997 pasa a ser la residencia del consultante. No obstante la declaración de obra nueva no se realiza, por retraso del arquitecto en el otorgamiento del final de la obra, hasta el 21 de mayo de 1999.

La vivienda va a ser vendida por el consultante en el mes de marzo de 2001.

**\* Cuestión planteada:** Cómputo del plazo de 3 años para ser considerada vivienda habitual y por lo tanto, si la plusvalía obtenida en la venta de la vivienda queda exenta de tributación al ser reinvertida en su totalidad en la adquisición de la nueva vivienda habitual.

**\* Contestación:** De lo establecido en el artículo 52. 1 del Reglamento del Impuesto hay que distinguir dos supuestos -"auto-promoción" y entregas al promotor -, la cuestión es determinar cuándo se entiende

producida la adquisición de la vivienda en el primero de ellos: "auto-promoción" es decir, cuando el contribuyente actúa como promotor de su futura vivienda habitual.

El criterio interpretativo de este Centro Directivo es el siguiente: en los supuestos de "auto-promoción", cuando el contribuyente satisfaga directamente los gastos derivados de la ejecución de las obras, se considera como fecha de adquisición la de terminación de aquellas. Por tanto, en tal supuesto y a efectos de la aplicación de la exención por reinversión prevista en el artículo 36 de la Ley del Impuesto, se tomará como fecha de finalización de las obras la de la escritura de declaración de obra nueva, salvo que se acredite, por cualquiera de los medios de prueba admitidos en derecho, que la finalización de las obras se produjo con anterioridad a la fecha de dicha escritura.

Por lo que respecta a los medios de prueba habrá de ajustarse a lo dispuesto en el artículo 115 de la Ley 230/1963, de 28 de Diciembre, General Tributaria: " En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contiene en el Código Civil y en la Ley de Enjuiciamiento Civil, (...) ", siendo competencia de los órganos de comprobación e inspección de la Administración Tributaria la valoración de las pruebas aportadas.

\* **Fecha:** 14/06/2001

\* **Número de consulta:** 1707-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Los consultantes enajenaron en 1994 su vivienda habitual acogidos al beneficio fiscal de la exención por reinversión. La nueva vivienda fue financiada, en parte, mediante un préstamo del que quedan cantidades pendientes de amortizar.

En la actualidad tienen intención de transmitir dicha vivienda y reinvertir en una nueva vivienda habitual.

\* **Cuestión planteada:** Posibilidad de acogerse, de nuevo, a la exención por reinversión en vivienda habitual.

\* **Contestación:** En desarrollo de lo dispuesto en el artículo 36.1 de la Ley del Impuesto, la regulación de la exención por reinversión en vivienda habitual aparece recogida en el artículo 39 del Reglamento del Impuesto.

Por su parte, el artículo 51 del Reglamento del Impuesto, conceptúa la vivienda habitual del contribuyente la edificación que constituya su residencia durante un plazo continuado de, al menos, tres años.

Por tanto, cumpliéndose los requisitos establecidos en los artículos precitados, no existe impedimento alguno para volver a disfrutar de la exención por reinversión en vivienda habitual, siempre que la nueva vivienda cumpla, a su vez, los requisitos establecidos en el artículo 51 del Reglamento del Impuesto para ser considerada vivienda habitual del contribuyente.

Asimismo, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 55.1 de la Ley del Impuesto, por la adquisición de la nueva vivienda podrá deducir a partir del momento en que las cantidades invertidas superen los precios de adquisición de las anteriores en la medida en que hubieran sido objeto de deducción y las ganancias patrimoniales que hubieran disfrutado de exención por reinversión, con una base máxima de deducción de 1.500.000 pesetas anuales, en la que se incluirán, en caso de financiación ajena, capital e intereses.

Por último, señalar que el capital pendiente de amortizar del crédito con el que se financió la adquisición de la vivienda que se pretende transmitir solo tiene incidencia a efectos del cálculo del importe del valor de transmisión de la vivienda que se debe reinvertir para disfrutar del beneficio fiscal de la exención por reinversión en su totalidad, no teniendo repercusión alguna en el cálculo de la ganancia patrimonial derivada de la venta de la vivienda, que se calculará conforme a lo dispuesto en los artículos 32 y 33 de la Ley del Impuesto.

\* **Fecha:** 19/09/2001

2. Los contribuyentes que realicen actividades económicas y transmitan elementos afectos a las mismas podrán optar por tributar por las ganancias patrimoniales que se produzcan con arreglo a las normas de esta Ley, o por aplicar lo previsto en el artículo 21 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, para la reinversión de beneficios extraordinarios, en cuyo caso se integrará en cada período impositivo el importe total de la ganancia patrimonial imputable a ese período en la parte general de la base imponible. <sup>(64)</sup>

---

<sup>(64)</sup> Desarrollado en el artículo 40 y la disposición transitoria tercera del Reglamento del Impuesto.

En ningún caso será aplicable a estas ganancias patrimoniales la exención por reinversión prevista en el artículo 127 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. <sup>(65)</sup>

\* **Número de consulta:** 0797-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Agricultor en estimación directa simplificada que vende dos fincas rústicas en las que ejerce su actividad.

\* **Cuestión planteada:** Posibilidad de aplicar la exención por reinversión, de aplicar coeficientes reductores por cada año que exceda de dos, cuantificación de la ganancia patrimonial y tributación de la misma.

\* **Contestación:** En la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ha desaparecido la exención por reinversión de elementos afectos a actividades económicas, suprimida también en el Impuesto sobre Sociedades por la Ley 50/98, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, que en su artículo 1, apartado décimo, da nueva redacción al artículo 127 de la Ley 43/95, del Impuesto sobre Sociedades.

No obstante, la Ley 40/98, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, contempla un supuesto de diferimiento de la tributación de las ganancias patrimoniales puestas de manifiesto en la transmisión de elementos afectos a actividades económicas, al recoger en su artículo 36.2 la opción por:

- Tributar por las ganancias patrimoniales que se produzcan con arreglo a las normas de la Ley 40/98.  
- Aplicar lo previsto en el artículo 21 de la Ley 43/95 para la reinversión de beneficios extraordinarios, integrando en cada período impositivo el importe total de la ganancia patrimonial imputable a ese período en la parte general de la base imponible.

Caso de optar por lo previsto en el artículo 21 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, deberá reinvertir en cualquiera de los elementos patrimoniales mencionados en dicho precepto, dentro del plazo comprendido entre el año anterior y los tres años posteriores a la fecha de la entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial enajenado, debiendo integrar el importe total de la ganancia patrimonial obtenida, por partes iguales, en la parte general de la base imponible de los períodos impositivos concluidos en los siete años siguientes al cierre del período impositivo en que venció el plazo para la reinversión.

Ahora bien, el Reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 214/99, de 5 de febrero, establece en su artículo 40.2 que si durante el plazo de reinversión el contribuyente decidiera no reinvertir una cantidad igual al importe de la transmisión o no realizase la reinversión dentro del plazo previsto o incumpliese, total o parcialmente, el plan de reinversión, deberá practicar declaración-liquidación complementaria del período impositivo en que se produjo la transmisión del elemento patrimonial, integrando la ganancia patrimonial no imputada e incluyendo los intereses de demora correspondientes.

Por lo que respecta a los coeficientes reductores previstos en la Disposición Transitoria 8ª de la anterior Ley del Impuesto, Ley 18/91, se mantienen en la Disposición Transitoria 9ª de la Ley 40/98 exclusivamente para las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas, que hubieran sido adquiridos antes del 31 de diciembre de 1994.

Por su parte el artículo 27 de la Ley del Impuesto considera elementos patrimoniales afectos a actividades económicas, entre otros, los bienes inmuebles en que se desarrolla la actividad. Por tanto, no son aplicables los coeficientes reductores.

En cuanto a la cuantificación de la ganancia patrimonial hay que estar a lo dispuesto en los artículos 32 y 33 de la Ley del Impuesto.

El primero de ellos determina que el importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales, en el supuesto de transmisión onerosa o lucrativa, será la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión, añadiendo que si se hubieran efectuado mejoras en los elementos patrimoniales transmitidos, se distinguirá la parte del valor de enajenación que corresponda a cada componente del mismo.

El artículo 33 de la Ley determina que el valor de adquisición estará formado por la suma de:

- a) El importe real por el que dicha adquisición se hubiera efectuado.
- b) El coste de las inversiones y mejoras efectuadas y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente.

El artículo 38.2 del Reglamento del Impuesto añade que tratándose de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas, se considerará como valor de adquisición el valor contable, teniendo en cuenta las amortizaciones que hubieran sido fiscalmente deducibles, sin perjuicio de la amortización mínima.

---

<sup>(65)</sup> Véase la disposición transitoria primera de esta Ley.

*El valor de adquisición así determinado se actualizará, exclusivamente en el caso de bienes inmuebles, mediante la aplicación de los coeficientes que se establezcan en la correspondiente Ley de Presupuestos Generales del Estado.*

*El artículo 58.2 de la Ley 49/98, de Presupuestos Generales del Estado para 1999, establece que los coeficientes aplicables a los bienes inmuebles afectos a actividades económicas serán los previstos para el Impuesto sobre Sociedades en el artículo 59.1:*

*a) Para inmuebles adquiridos con anterioridad al 1 de enero de 1984, 1,889.*

*b) Para inmuebles adquiridos en el ejercicio 1987, 1,420.*

*El valor de transmisión será el importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado, siempre que no resulte inferior al normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá éste, pudiéndose deducir los gastos y tributos inherentes a la transmisión que hubieran sido satisfechos por el transmitente.*

*En cuanto a la tributación de la ganancia patrimonial obtenida, ésta se integrará, conforme determina el artículo 39 de la Ley, en la parte especial de la base imponible, al haber sido adquiridos los elementos patrimoniales con más de dos años de antelación a la fecha de su transmisión.*

*Por último, por lo que respecta al tipo de gravamen aplicable, hay que distinguir el estatal y el autonómico.*

*El primero viene determinado en el artículo 53 de la Ley, que dispone que la base liquidable especial se gravará al tipo del 17 por 100.*

*El segundo, en el artículo 63 que dispone que la base liquidable especial se gravará al tipo del 3 por 100.*

**\* Fecha:** 07/04/2000

**\* Número de consulta:** 2273-00

**\* Descripción sucinta de los hechos:** *El consultante es titular de una oficina de farmacia que constituye su única actividad empresarial, teniendo previsto vender la misma.*

**\* Cuestión planteada:** *1.- Si puede acogerse a la reinversión de beneficios extraordinarios invirtiendo el importe obtenido en la transmisión, en la adquisición de un negocio distinto.*

*2.- Si puede materializar la reinversión en la creación de una empresa bajo la forma societaria.*

**\* Contestación:** *1.- Si puede acogerse a la reinversión de beneficios extraordinarios invirtiendo el importe obtenido en la transmisión, en la adquisición de un negocio distinto.*

*De acuerdo con lo establecido en el artículo 21.1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades al que remite el artículo 42.Dos de la Ley del Impuesto del IRPF (18/1991), las rentas que pueden acogerse a la reinversión de beneficios extraordinarios son las procedentes de la transmisión onerosa de los siguientes elementos patrimoniales del consultante:*

*- Inmovilizado material.*

*- Inmovilizado inmaterial.*

*En este sentido, hay que tener presente que cuando se transmita la oficina de farmacia en bloque, se producirán distintas rentas, consecuencia de la transmisión de:*

*- La licencia de la propia oficina.*

*- El local donde se ejerce la actividad (siempre que sea propiedad del contribuyente).*

*- Las existencias.*

*- Los clientes que pudieran existir en su activo.*

*Como se ha señalado, únicamente las rentas procedentes de la transmisión de los activos materiales e inmateriales, excluidas las existencias, podrán acogerse a la citada reinversión de beneficios extraordinaria.*

*2.- Si puede materializarse el importe obtenido en la creación de una empresa bajo la forma societaria.*

*Por lo que se refiere a esta posibilidad, de principio cabe negar su aplicación en el supuesto de la exención por reinversión contemplada en el artículo 127 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en su redacción vigente hasta el 31 de diciembre de 1998, ya que el apartado 1 del citado precepto legal exige que el importe obtenido se reinvierta en otros elementos del inmovilizado material afectos al desarrollo de la actividad, y los valores o participaciones representativos del capital social nunca están afectos al desarrollo de una actividad empresarial o profesional.*

*Por otra parte, el artículo 21 de la citada Ley del Impuesto sobre Sociedades, sí permite, para los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, cumpliéndose los requisitos fijados en la normativa reguladora de la reinversión de beneficios extraordinarios, que el importe obtenido se reinvierta en valores representativos del capital social o de los fondos propios de toda clase de entidades.*

*Pero aunque en el Impuesto sobre Sociedades no se exija que el elemento en el que se reinvierta esté afecto al desarrollo de la actividad, este criterio no es trasladable al ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*

*En efecto, el apartado 4 del citado precepto legal exige que el elemento patrimonial permanezca en el patrimonio del contribuyente durante un período de siete años salvo que la vida útil del elemento patrimonial, determinada por el período máximo de amortización, sea inferior. Del mismo modo, a la hora de señalarse la forma de proceder a imputar en la base imponible la renta diferida, se establece en el apartado 3 del mismo precepto dos sistemas: por séptimas partes o en función de la amortización del elemento patrimonial.*

*Como se observa, trasladar la aplicación de estos requisitos al IRPF exige, en todo caso, que el elemento en que se reinvierte esté afecto al desarrollo de una actividad económica.*

*A mayor abundamiento, la disposición transitoria tercera del Reglamento del IRPF, aprobado por el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero (BOE del 10) establece en su apartado 2 «El plazo de permanencia de los elementos patrimoniales afectos a actividades económicas desarrolladas por contribuyentes... al que se refiere el artículo 21.4 de la Ley 43/1995...», lo que corrobora el criterio anterior: no es posible materializar el incremento de patrimonio obtenido en la transmisión de un elemento afecto en la adquisición de acciones o participaciones en el capital de una sociedad, al ser necesario que se reinvierta en elementos afectos.*

*La presente contestación se ha realizado con la normativa vigente en la fecha de presentación de la consulta, si bien el criterio manifestado resultaría igualmente de aplicación con la nueva Ley del Impuesto.*

**\* Fecha:** 11/12/2000

**\* Número de consulta:** 0199-01

**\* Cuestión planteada:** *Diversas cuestiones relacionadas con las actividades agrarias del colectivo que representa.*

**\* Contestación:** *La Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y Otras Normas Tributarias, contempla un supuesto de diferimiento de la tributación de las ganancias patrimoniales puestas de manifiesto en la transmisión de elementos afectos a actividades económicas, al recoger en su artículo 36.2 la opción por tributar por las ganancias patrimoniales que se produzcan con arreglo a las normas de la Ley 40/1998, o aplicar lo previsto en el artículo 21 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, para la reinversión de beneficios extraordinarios, integrando en cada período impositivo el importe total de la ganancia patrimonial imputable a ese período en la parte general de la base imponible.*

*Caso de optar por lo previsto en el artículo 21 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, deberá reinvertir en cualquiera de los elementos patrimoniales mencionados en dicho precepto, dentro del plazo comprendido entre el año anterior y los tres años posteriores a la fecha de entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial enajenado.*

*Por su parte, el apartado 4 del citado precepto legal exige que el elemento patrimonial permanezca en el patrimonio del contribuyente durante un período de siete años, salvo que la vida útil del elemento patrimonial, determinada por el período máximo de amortización, sea inferior. Del mismo modo, a la hora de señalarse la forma de proceder a imputar en la base imponible la renta diferida, se establece en el apartado 3 del mismo precepto dos sistemas: por séptimas partes o en función de la amortización del elemento patrimonial.*

*Como se observa, trasladar la aplicación de estos requisitos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas exige, en todo caso, que el elemento en que se reinvierte esté afecto al desarrollo de una actividad económica.*

*Además, la Disposición Transitoria tercera del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, establece en su apartado 2 "el plazo de permanencia de los elementos patrimoniales afectos a actividades económicas desarrolladas... al que se refiere el artículo 21.4 de la Ley 43/1995...", lo que corrobora el criterio anterior: no es posible reinvertir el importe de la transmisión de un elemento afecto en la adquisición de elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas.*

*Por lo que respecta a las otras dos cuestiones planteadas, hay que señalar, en principio, que los artículos 70 y 93 del Reglamento del Impuesto establecen, respectivamente, el sometimiento a retención o ingreso a cuenta de los rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos, salvo determinadas excepciones, y el porcentaje de retención aplicable. Ahora bien, la cuestión se concreta en determinar cuáles son los inmuebles que tienen la consideración de urbanos. Para ello se hace preciso recurrir a la distinción que entre inmuebles de naturaleza urbana e inmuebles de naturaleza rústica se contiene en los artículos 62 y 63 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales.*

*Conforme con lo expuesto, tanto el terreno como el edificio destinados al desarrollo de una actividad ganadera, tendrán la consideración de bien inmueble de naturaleza rústica, por lo que los rendimientos*

derivados de su arrendamiento no estarán sometidos a retención, al no estar incluidos dentro de los supuestos del artículo 70 del Reglamento del Impuesto.

Ahora bien, con respecto a la tercera cuestión planteada, hay que distinguir si estamos en presencia de un arrendamiento de negocio o simplemente de un arrendamiento de terrenos y edificios e instalaciones de carácter agrario, puesto que junto con el terreno y el edificio de la granja se arriendan los silos para almacenaje del pienso y un sistema automático para la alimentación de los animales.

A este respecto, hay que señalar que la doctrina administrativa califica al arrendamiento de negocio como aquel en el que, además de arrendarse el local propiamente dicho, el arrendatario recibe el negocio o la industria en él establecido, de tal forma que el objeto del contrato no son solamente los bienes que en él se enumeran, sino que al mismo tiempo se arrienda una unidad económica con vida propia, susceptible de ser inmediatamente explotada. Ello supone la existencia previa de una empresa o negocio que el arrendador explotaba y, posteriormente, alquila.

Así, en el primer caso estaríamos en presencia de un rendimiento del capital mobiliario y el arrendatario, como persona física que desarrolla una actividad económica, estaría obligado a practicar retención según lo previsto en el artículo 83 del Reglamento del Impuesto.

\* **Fecha:** 05/02/2001

\* **Número de consulta:** 0919-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Integración en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de la renta obtenida en 1997 en la transmisión de una farmacia que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 21 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, se acogió a la "Reinversión y diferimiento del incremento de patrimonio obtenido en la enajenación de elementos patrimoniales afectos".

\* **Cuestión planteada:** Posibilidad de acogerse al ajuste de cuota establecido en el artículo 76 de la Ley 18/1991, de 6 de junio.

\* **Contestación:** Según establece el artículo 36.2 de la Ley del Impuesto, en caso de optar por aplicar lo previsto en el artículo 21 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, para la reinversión de beneficios extraordinarios, se integrará en cada periodo impositivo el importe total de la ganancia patrimonial imputable a ese periodo en la parte general de la base imponible.

La Ley 40/1998, vigente desde 1 de enero de 1999, no recoge el ajuste de cuota que establecía el artículo 76 de la Ley 18/1991, y que por tanto no resultará aplicable a estas ganancias patrimoniales.

\* **Fecha:** 17/05/2001

\* **Número de consulta:** 1605-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** La consultante va a vender un local de su propiedad, adquirido en 1993 y que primero fue afectado a una actividad económica y después arrendado como local de negocio. Junto con su cónyuge posee el 100% del capital de una sociedad dedicada a la venta de productos industriales, que desarrolla dicha actividad en un local en régimen de arrendamiento financiero. El producto de la venta piensan reinvertirlo en la adquisición del 50% del local arrendado con intención de cederlo, a su vez, en arrendamiento a la sociedad.

\* **Cuestión planteada:** Posibilidad de aplicar la exención por reinversión a la ganancia patrimonial que se pueda obtener de la venta del local.

\* **Contestación:** De lo dispuesto en el artículo 36.2 de la Ley del Impuesto y 21 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades cabe extraer las siguientes conclusiones:

Por un lado, el artículo 36.2 de la Ley 40/1998 limita la aplicación de este beneficio fiscal a los contribuyentes que realicen actividades económicas y transmitan elementos patrimoniales afectos a las mismas.

Por otro lado, trasladar los requisitos del artículo 21 de la Ley 43/1995 al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas exige, en todo caso, que el elemento patrimonial objeto de reinversión esté afecto al desarrollo de una actividad económica.

Ninguno de estos requisitos se da en el caso planteado en la consulta, por lo que no le serán aplicables los beneficios fiscales previstos en el artículo 36.2 de la Ley del IRPF, debiendo, por tanto, integrar el importe de la ganancia patrimonial que pudiera derivarse de la venta del local en la parte especial de la base imponible correspondiente al año en que se produzca la transmisión, al haber transcurrido más de un año desde su adquisición. A esta ganancia patrimonial solo le serán aplicables los coeficientes reductores previstos en la disposición transitoria novena de la Ley del Impuesto si el local se hubiera desafectado de la actividad económica que en él desarrolló la consultante con más de tres años de antelación a la fecha de su transmisión.

\* **Fecha:** 29/08/2001

### **Artículo 37. Ganancias patrimoniales no justificadas.**

Tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas los bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponda con la renta o patrimonio declarados por el contribuyente, así como la inclusión de deudas inexistentes en cualquier declaración por este impuesto o por el Impuesto sobre el Patrimonio, o su registro en los libros o registros oficiales.

Las ganancias patrimoniales no justificadas se integrarán en la base liquidable general del período impositivo respecto del que se descubran, salvo que el contribuyente pruebe suficientemente que ha sido titular de los bienes o derechos correspondientes desde una fecha anterior a la del período de prescripción.

## **CAPÍTULO II**

### **Integración y compensación de rentas**

### **Artículo 38. Integración y compensación de rentas en la parte general de la base imponible.**

La parte general de la base imponible se formará con la totalidad de la renta del contribuyente, excluidas las ganancias y pérdidas patrimoniales a que se refiere el artículo siguiente, y estará constituida por:

a) El saldo resultante de integrar y compensar entre sí, sin limitación alguna, en cada período impositivo, los rendimientos y las imputaciones de renta a que se refiere el título VII y el artículo 78 de esta Ley. <sup>(66)</sup>

b) El saldo positivo resultante de integrar y compensar, exclusivamente entre sí, en cada período impositivo, las ganancias y pérdidas patrimoniales, excluidas las previstas en el artículo siguiente. <sup>(67)</sup>

Si el resultado de la integración y compensación a que se refiere esta letra arroja saldo negativo, su importe se compensará con el saldo positivo de las rentas previstas en la letra a) de este artículo, obtenido en el mismo período impositivo, con el límite del 10 por 100 de dicho saldo positivo.

Si tras dicha compensación quedase saldo negativo, su importe se compensará en los cuatro años siguientes en el mismo orden establecido en los párrafos anteriores.

En ningún caso se efectuará esta compensación fuera del plazo de cuatro años, mediante la acumulación a pérdidas patrimoniales de ejercicios posteriores.

*\* Número de consulta: 0468-01*

*\* Cuestión planteada: Integración en la base del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de la parte proporcional de la ganancia patrimonial obtenida en la transmisión de bienes afectos, en caso de reinversión parcial de beneficios extraordinarios.*

---

<sup>(66)</sup> Véase la disposición transitoria quinta de esta Ley.

<sup>(67)</sup> Véase la disposición transitoria primera del Real Decreto-ley 3/2000, de 23 de junio, por el que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa (B.O.E. de 24 de junio).

Véase, asimismo, la disposición transitoria primera de la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa (B.O.E. de 14 de diciembre)

**\* Contestación:** El apartado 2 del artículo 40 del Reglamento del Impuesto, establece la obligación de integrar la parte de renta no imputada al período impositivo de su obtención, practicando al efecto declaración-liquidación complementaria, con inclusión de los intereses de demora, entre otros supuestos, si el contribuyente decidiese, durante el plazo de reinversión, no reinvertir una cantidad igual al importe de la transmisión. Por otra parte, de los artículos 38 y 39 de la Ley del Impuesto, se desprende, que debe integrarse en la parte especial de la base imponible correspondiente al período de su obtención, la parte de renta no imputada que se pongan de manifiesto con ocasión de la transmisión de elementos patrimoniales adquiridos o mejoras realizadas en los mismos, con más de un año de antelación a la fecha de adquisición. En caso contrario, la parte de renta no imputada debe integrarse en la parte general de la base imponible del período de su obtención.

La declaración-liquidación complementaria se presentará en el plazo que medie entre la fecha en que se adopte la decisión, venza el plazo de reinversión (o se incumpla, total o parcialmente, el plan de reinversión), y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en el que concurra cualquiera de dichas circunstancias.

**\* Fecha:** 06/03/2001

**\* Número de consulta:** 0491-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** El consultante es avalista de un préstamo concedido a una sociedad en la que tenía un porcentaje de participación en el capital social del 46%.

Debido a la declaración de quiebra de dicha sociedad, ha tenido que hacer frente a la cuota de amortización e intereses del indicado préstamo, sin que haya señalado esta circunstancia en la declaración de renta del ejercicio 1999.

En el año 2000, se vende una propiedad para seguir haciendo frente a los pagos referidos, obteniéndose, por otra parte, una ganancia patrimonial.

**\* Cuestión planteada:** Compensación de la pérdida patrimonial con la ganancia patrimonial obtenida en el año 2000.

¿Debe rehacerse la declaración de renta del año 1999?

**\* Contestación:** En primer lugar, se hace preciso aclarar que las cantidades satisfechas para el pago de las cantidades avaladas podrán calificarse como pérdida patrimonial en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas solamente cuando se hayan agotado las posibilidades de repercutir sobre el avalado el importe del aval.

Por tanto, cumpliéndose este planteamiento inicial, y bajo la consideración de que la pérdida patrimonial parece producirse en el año 1999, a los efectos de su compensación se debe acudir a lo dispuesto en el artículo 38 de la Ley del Impuesto.

Del precepto señalado se desprende que la pérdida patrimonial producida por el pago de una deuda por parte del avalista, su compensación se haría, dicho de forma sinóptica, de la siguiente manera:

- En primer término, con las ganancias patrimoniales generadas en un plazo igual e inferior a un año. Se excluyen las ganancias y pérdidas patrimoniales con período de generación superior a un año.

- El resultado, en su caso, negativo, se compensará con las rentas obtenidas en el mismo período impositivo con el límite del 10 por 100, antes señalado, y

- Si tras las operaciones anteriores, quedase saldo negativo, su importe se compensará en el plazo de los cuatro años siguientes siguiendo el mismo orden.

Por otra parte, en lo que se refiere a la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, correspondiente al ejercicio 1999, de acuerdo con lo establecido en el artículo 59 del Reglamento del Impuesto, ante la falta -según se manifiesta en el escrito de consulta- de consignar el dato referente a la pérdida patrimonial que trae causa, deberá formularse declaración complementaria por el referido año impositivo de 1999, haciendo constar como pérdida patrimonial el importe de las cantidades que efectivamente se hubieran satisfecho. Del mismo modo, en las declaraciones sucesivas deberán consignarse en cada año como pérdida patrimonial, las cantidades que respectivamente se vayan satisfaciendo hasta la cancelación total de la deuda.

**\* Fecha:** 09/03/2001

**\* Número de consulta:** 0571-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** El padre del consultante falleció en diciembre de 1996, dejando pendientes de compensación unas disminuciones patrimoniales regulares procedentes del año 1995.

**\* Cuestión planteada:** El consultante se pregunta si puede compensar dichas disminuciones con las ganancias patrimoniales por él obtenidas en el año 1999, como heredero y sucesor universal de la totalidad de sus bienes y derechos, junto con sus tres hermanos.

**\* Contestación:** La Ley reguladora del Impuesto establece unos mecanismos de compensación de los rendimientos negativos y de las pérdidas patrimoniales obtenidos por el contribuyente.

Ahora bien, estas compensaciones han de ser efectuadas por el propio contribuyente, con los rendimientos positivos y las ganancias patrimoniales por él obtenidos en el mismo ejercicio o en los cuatro ejercicios siguientes.

Por tanto, las pérdidas patrimoniales pendientes de compensar del contribuyente fallecido no pueden trasladarse a sus herederos para ser compensadas con las ganancias patrimoniales obtenidas por éstos.

\* **Fecha:** 19/03/2001

\* **Número de consulta:** 0572-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Pérdidas patrimoniales procedentes del año 1999 pendientes de compensación, derivados de la venta de acciones.

\* **Cuestión planteada:** Forma de compensar tales pérdidas.

\* **Contestación:** Si las pérdidas patrimoniales pendientes de compensación, producidas en el año 1999, proceden de transmisiones de valores adquiridos con dos años o menos de antelación, el mecanismo de compensación de tales pérdidas es el previsto en el artículo 38 de la Ley 40/1998, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, es decir, se compensarán en los cuatro años siguientes, y en el mismo orden que se indica, con el saldo positivo resultante de la compensación, exclusivamente entre sí, de las ganancias y pérdidas patrimoniales que hayan de integrarse en la parte general de la base imponible, y/o con el saldo positivo de los rendimientos e imputaciones de renta que se obtengan, con el límite máximo del 10 por 100 de dicho saldo.

Esta compensación es obligatoria, tanto en el orden a seguir como en el importe a compensar, que será la cuantía máxima que permita cada uno de los ejercicios siguientes.

En ningún caso, se efectuará esta compensación fuera del plazo de cuatro años, mediante acumulación a pérdidas patrimoniales posteriores.

Si las pérdidas patrimoniales de 1999 hubieran sido generadas en un período superior a dos años, se compensarán en la forma establecida en el artículo 39 de la Ley del Impuesto, es decir, en los cuatro años siguientes y con el saldo positivo de las ganancias y pérdidas patrimoniales que hayan de integrarse en la parte especial de la base imponible.

La compensación deberá efectuarse, asimismo, en la cuantía máxima que permita cada uno de los ejercicios siguientes, sin que pueda practicarse fuera de dicho plazo, mediante la acumulación a pérdidas patrimoniales posteriores.

En este punto, conviene precisar que la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa, ha dado nueva redacción al artículo 39 de la Ley 40/1998, en el sentido de que se integrarán en la parte especial de la base imponible, las ganancias y pérdidas patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales adquiridos con más de un año de antelación a la fecha de su transmisión.

A su vez, la Disposición Transitoria Primera de la citada Ley 6/2000 establece que las pérdidas patrimoniales generadas en dos o menos años, pendientes de compensar a 1 de enero de 2000, se compensarán en la forma prevista en el artículo 38 de la Ley 40/1998.

Por último, señalar lo dispuesto en el artículo 31.5 de la Ley del Impuesto, según el cual no se computarán las pérdidas patrimoniales derivadas de la transmisión de valores o participaciones admitidas a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores españoles, cuando el contribuyente hubiera adquirido valores homogéneos dentro de los dos meses anteriores o posteriores a dichas transmisiones. El plazo será de un año, anterior o posterior, si los valores o participaciones no estuvieran admitidos a negociación en cualquiera de los mercados secundarios mencionados.

En estos casos, las pérdidas patrimoniales se integrarán a medida que se transmitan los valores o participaciones que permanezcan en el patrimonio del contribuyente.

\* **Fecha:** 19/03/2001

### **Artículo 39. Integración y compensación de rentas en la parte especial de la base imponible.**

1. La parte especial de la base imponible estará constituida por el saldo positivo que resulte de integrar y compensar exclusivamente entre sí, en cada período impositivo, las ganancias y pérdidas patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales adquiridos o de mejoras realizadas en los mismos, con más de un año de antelación a la fecha de transmisión o de derechos

de suscripción que correspondan a valores adquiridos, asimismo, con la misma antelación. (\*)

#### REDACCION VIGENTE HASTA 24 DE JUNIO DE 2000

1. La parte especial de la base imponible estará constituida por el saldo positivo que resulte de integrar y compensar exclusivamente entre sí, en cada período impositivo, las ganancias y pérdidas patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales o de mejoras realizadas en los mismos, con más de dos años de antelación a la fecha de transmisión, o de derechos de suscripción que correspondan a valores adquiridos, asimismo, con la misma antelación.

2. Si el resultado de la integración y compensación arroja saldo negativo, su importe sólo se podrá compensar con el de las ganancias y pérdidas patrimoniales que, correspondientes a este mismo concepto, se pongan de manifiesto durante los cuatro años siguientes.

3. La compensación deberá efectuarse en la cuantía máxima que permita cada uno de los ejercicios siguientes y sin que pueda practicarse fuera del plazo a que se refiere el apartado anterior mediante la acumulación a pérdidas patrimoniales de ejercicios posteriores. <sup>(68)</sup> <sup>(15)</sup>

\* **Número de consulta:** 0852-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** *El consultante, propietario de una finca rústica adquirida el 16 de octubre de 1998 por 27.000.000 de pesetas (162.273,27 euros), ha recibido una oferta para su venta el 5 de agosto de 1999 por 32.000.000 de pesetas (192.323,87 euros). El cobro se efectuará del siguiente modo:*

- *El día de la venta, 2.000.000 de pesetas (12.020,24 euros).*

- *El 18 de octubre de 2000, 30.000.000 de pesetas (180.303,63 euros).*

\* **Cuestión planteada:** *Se desea conocer la parte de la ganancia patrimonial que procede integrar en la parte general y en la parte especial de la base imponible, a efectos de la tributación al 20 por 100 de la ganancia que proceda, en su caso, integrar en la parte especial de la base imponible.*

\* **Contestación:** *En el supuesto planteado por el consultante, dado que entre las fechas de adquisición (16 de octubre de 1998) y transmisión (5 de agosto de 1999), transcurre un plazo que no es superior a dos años, no procede integrar importe alguno en la parte especial de la base imponible.*

*En consecuencia, la ganancia patrimonial habrá de integrarse en la parte general de la base imponible.*

*La ganancia patrimonial se integrará, por su importe total, en la parte general de la base imponible del período impositivo 1999, salvo que el consultante opte por aplicar la regla de imputación temporal prevista en el artículo 14-2-d) de la Ley 40/1998 para operaciones a plazos o con precio aplazado, en cuyo caso el importe total de la ganancia patrimonial se integrará, en la proporción que corresponda de acuerdo con dicho precepto, en la parte general de la base imponible de los períodos impositivos 1999 y 2000.*

\* **Fecha:** 14/04/2000

### CAPÍTULO III Mínimo personal y familiar

---

(\*) Redacción dada por el artículo undécimo del Real Decreto-ley 3/2000, de 23 de junio, por el que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa (B.O.E. de 24 de junio) y por el artículo 18 de la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa (B.O.E. de 14 de diciembre)

<sup>(68)</sup> Véase la disposición transitoria quinta de esta Ley.

<sup>(15)</sup> Véase, en el artículo 26 de esta Ley, la consulta (1202-01) de fecha 19/06/2001. Transmisión de negocio de fabricación y venta de pan.

## **Artículo 40. Mínimo personal y familiar.**

1. El mínimo personal y familiar a que se refieren los apartados siguientes se aplicará, en primer lugar, a reducir la parte general de la base imponible, sin que pueda ésta resultar negativa como consecuencia de tal disminución. El remanente, si lo hubiere, se aplicará a reducir la parte especial de la base imponible, que tampoco podrá resultar negativa.

### **2. Mínimo personal.**

El mínimo personal será con carácter general de 550.000 pesetas anuales.

Este importe será de 650.000 pesetas cuando el contribuyente tenga una edad superior a 65 años, de 850.000 pesetas cuando sea discapacitado y acredite un grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100, y de 1.150.000 pesetas cuando el grado de minusvalía sea igual o superior al 65 por 100. <sup>(69)</sup>

*\* Número de consulta: 1812-00*

*\* Descripción sucinta de los hechos: La esposa del consultante es mayor de 65 años y acredita una minusvalía del 65%.*

*\* Cuestión planteada: Importe del mínimo personal.*

*\* Contestación: De la lectura del artículo 40 de la Ley del Impuesto se deduce que el importe de 1.150.000 pesetas opera en lugar de las cantidades anteriores, no además de dichas cantidades, cuando el contribuyente acredite un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100.*

*En consecuencia, el mínimo personal que resulta de aplicación en su caso será de 1.150.000 pesetas.*

*\* Fecha: 17/10/2000*

*\* Número de consulta: 2166-00*

*\* Descripción sucinta de los hechos: Por razones de enfermedad la consultante se interna en un sanatorio en septiembre de 1999.*

*Los gastos facultativos por este concepto y hasta el 31 de diciembre de 1999, ascienden a 250.000 pesetas.*

*\* Cuestión planteada: - Posibilidad de desgravarse la citada cantidad en concepto de gastos de enfermedad.*

*\* Contestación: Con la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cabe concluir que, si bien los «gastos de enfermedad» no pueden desgravarse como tales gastos, lo cierto es que los mismos quedan incorporados en la determinación de las cuantías del mínimo personal y familiar, que en su caso procediera aplicar, previstas en el artículo 40 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre.*

*\* Fecha: 27/11/2000*

*\* Número de consulta: 2288-00*

*\* Descripción sucinta de los hechos: Contribuyente en situación de discapacidad.*

*\* Cuestión planteada: Aplicación del «mínimo personal» a que se refiere el artículo 40.2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias.*

*\* Contestación: El apartado 2 del artículo 40 de la Ley del Impuesto establece con carácter general que el importe del mínimo personal será de 550.000 pesetas anuales, 650.000 pesetas cuando el contribuyente tenga una edad superior a sesenta y cinco años, de 850.000 pesetas cuando sea discapacitado y acredite un grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100, y de 1.150.000 pesetas cuando el grado de minusvalía sea igual o superior al 65 por 100.*

*En definitiva, con la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cabe concluir que los gastos en general quedan incorporados en la determinación de las cuantías del mínimo personal y familiar, que en su caso procediera aplicar, previstas en el artículo 40, antes citado, de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre.*

*En el caso de contribuyentes con edades superiores a sesenta y cinco años, se considera que la cantidad de 650.000 pesetas de mínimo personal atiende al conjunto de gastos que se pueden producir en tales circunstancias, al igual que en el caso de discapacitados donde operan los mínimos personales*

---

<sup>(69)</sup> Véase la disposición adicional duodécima de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social (B.O.E. de 30 de diciembre)

incrementados, al suponerse que por sus especiales situaciones -de minusválidos o discapacitados- pueden tener más gastos, con independencia a la edad que tengan.

\* **Fecha:** 11/12/2000

\* **Numero de consulta:** 2020-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** En relación a la deducción por mínimo personal se solicita:

\* **Cuestión planteada:** Interpretación del apartado 2 del artículo 40 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias.

\* **Contestación:** El consultante manifestando su disconformidad con las deducciones por mínimo personal de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para el colectivo de minusválidos mayores de 65 años y con un grado de minusvalía entre el 33% y el 65%, por cuanto entiende que, a efectos de la aplicación del mínimo personal -que con carácter general es de 550.000 pesetas- el incremento de 100.000 pesetas no se aplica para contribuyentes que tengan una edad superior a 65 años, en el caso de contribuyentes discapacitados, con independencia de su edad.

Al respecto se realizan las siguientes consideraciones:

A) Aplicación del mínimo personal con minusvalía.

Efectivamente, como señala en su escrito, si el contribuyente minusválido tiene una edad superior a 65 años, no se suma, al importe del mínimo personal incrementado que proceda en función de su grado de minusvalía, cantidad alguna por edad, por estar ya incrementado el importe.

Por tanto, el mínimo personal es diferente en las cuatro situaciones siguientes:

- Contribuyente menor de 65 años no afectado por minusvalías: 550.000 pts.
- Contribuyente mayor de 65 años no afectado por minusvalías: 650.000 pts.
- Contribuyente, cualquiera que sea su edad, afectado por minusvalía igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100: 850.000 pts.
- Contribuyente cualquiera que sea su edad, afectado por minusvalía igual o superior al 65 por 100: 1.150.000 pts.

B) Aplicación del mínimo familiar por ascendientes minusválidos.

Supuesto distinto es el caso de ascendientes mayores de 65 años que dependan y convivan con el contribuyente, para el que el mínimo familiar es de 100.000 pesetas, siempre que no obtenga rentas, incluidas las exentas, superiores al salario mínimo interprofesional.

Cuando el ascendiente tenga una minusvalía igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100, cualquiera que sea su edad, a la deducción general de 100.000 pesetas, se añaden 300.000 pesetas, en función de la minusvalía, es decir, en total la deducción es de 400.000 pesetas.

Cuando el ascendiente tenga una minusvalía igual o superior al 65 por 100, cualquiera que sea su edad, a la deducción general de 100.000 pesetas, se añaden 600.000 pesetas, en función de la minusvalía, por lo que la deducción total es de 700.000 pesetas.

Por tanto, en el caso del ascendiente, la aplicación del mínimo familiar viene condicionada por varios factores:

a. Mínimo familiar por ascendiente: se requiere que conviva y dependa del contribuyente, tenga más de 65 años, y sus rentas, incluidas las exentas, no superen el salario mínimo interprofesional.

b. Mínimo familiar por ascendiente discapacitado: se requiere que el ascendiente, cualquiera que sea su edad, dependa del contribuyente, que sus rentas, incluidas las exentas, no excedan de 1.000.000 pesetas, y que su grado de minusvalía acreditado sea igual o superior al 33 por 100.

Como se ha puesto de manifiesto, tanto para el contribuyente con minusvalía, como para el ascendiente minusválido, el legislador ha entendido que el mínimo personal y familiar, respectivamente, se incrementan en función del grado de minusvalía, cualquiera que sea la edad de la persona afectada por la misma.

\* **Fecha:** 13/11/2001

### 3. Mínimo familiar. <sup>(16)</sup>

1.º El mínimo familiar será:

---

<sup>(16)</sup> Véase, en el artículo 76 del Reglamento del Impuesto, la consulta (1516-01) de fecha 23/07/2001. Posibilidad de aplicar el mínimo familiar por descendiente y el mínimo personal incrementado. Véase, asimismo, en el artículo 68 de esta Ley, la consulta (0729-00) de fecha 29/03/2000. Aplicación del mínimo personal y familiar en unidad familiar monoparental.

a) 100.000 pesetas anuales por cada ascendiente mayor de 65 años que dependa y conviva con el contribuyente y no tenga rentas anuales superiores al salario mínimo interprofesional, incluidas las exentas.<sup>(70)</sup>

b) Por cada descendiente soltero menor de 25 años, siempre que conviva con el contribuyente y no tenga rentas anuales superiores a las que se fijen reglamentariamente, con el límite mínimo de 200.000 pesetas anuales:

- 200.000 pesetas anuales por el primero y segundo.
- 300.000 pesetas anuales por el tercero y siguientes.

Estas cuantías se incrementarán:

a') En 25.000 pesetas, en concepto de material escolar, por cada descendiente, desde los 3 hasta los 16 años de edad.

b') En 50.000 pesetas, por cada descendiente a cargo menor de 3 años.

c) Por cada una de las personas citadas en las letras a) y b) anteriores, cualquiera que sea su edad, que no tengan rentas anuales superiores a la cuantía que se fije reglamentariamente, con el mínimo de 550.000 pesetas, incluidas las exentas, que sean discapacitadas y acrediten un grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100, además de las anteriores si proceden, 300.000 pesetas anuales. Esta cuantía será de 600.000 pesetas anuales cuando el grado de minusvalía acreditado sea igual o superior al 65 por 100. <sup>(71)</sup>

A efectos de lo previsto en las letras b) y c) anteriores, se asimilarán a los descendientes aquellas personas vinculadas al contribuyente por razón de tutela y acogimiento, en los términos previstos en la legislación civil aplicable. <sup>(17)</sup>

\* **Número de consulta:** 2079-00

\* **Cuestión planteada:** *Aplicación del mínimo familiar por descendientes: si en caso de que un descendiente discapacitado que tenga una edad superior a 25 años, da derecho a la aplicación del mínimo familiar por descendientes.*

\* **Contestación:** *El artículo 40.3 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias (BOE del 10), regula el mínimo familiar.*

*En su escrito de consulta, se plantea la cuestión referente a la interpretación que debe darse a la expresión prevista en la letra c) (... , además de las anteriores si proceden, ...) para la aplicación del mínimo familiar por ascendientes o descendientes, además del mínimo familiar por ascendientes o descendiente discapacitado. Es decir, si, por ejemplo, en el caso de un descendiente discapacitado con un grado de minusvalía acreditado mayor del 33 por 100, que tiene 26 años, el contribuyente puede computar además de 300.000 pesetas por descendiente discapacitado otras 200.000 pesetas por descendiente.*

*En principio, parece que la norma limita la aplicación conjunta de los dos mínimos familiares a aquellos supuestos en los que, aisladamente considerados, se cumplen los requisitos establecidos para cada*

---

<sup>(70)</sup> Véanse: El Real Decreto 2817/1998, de 23 de diciembre, por el que se fija el salario mínimo interprofesional para 1999 (B.O.E. de 30 de diciembre)

El Real Decreto 2065/1999, de 30 de diciembre, por el que se fija el salario mínimo interprofesional para 2000 (B.O.E. de 31 de diciembre)

El Real Decreto 3476/2000, de 29 de diciembre, por el que se fija el salario mínimo interprofesional para 2001 (B.O.E. de 30 de diciembre)

<sup>(71)</sup> Véase la disposición adicional duodécima de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social (B.O.E. de 30 de diciembre).

<sup>(17)</sup> Véase, en el artículo 7.i) de la Ley del Impuesto, la consulta (0909-00), de fecha 19/04/2000. Acogimiento de menores.

supuesto. Así, en el ejemplo anterior, el contribuyente tendría derecho al mínimo familiar por descendiente discapacitado pero no al mínimo familiar general por descendiente.

No obstante, si tenemos en cuenta la finalidad de la norma y los antecedentes legislativos, puede defenderse la interpretación contraria.

En efecto, en primer lugar, hay que tener en cuenta lo previsto en el artículo 78.uno de la Ley 18/1991. Como se observa, en la Ley 18/1991 se contiene una redacción similar a la de la Ley 40/1998, en el caso de los descendientes y ascendientes discapacitados, exigiéndose para la aplicación conjunta de ambas deducciones -hoy minoraciones de la base imponible- que se cumplieran los requisitos previstos en la Ley para cada una.

Con ésta redacción se vino entendiendo que ambas deducciones eran aplicables independientemente de la edad, cuando la única diferencia de redacción que permitió sin dudarlo la aplicación de la deducción por descendientes cuando éste era discapacitado mayor de 30 años, era la frase de la letra a) que de forma expresa excepcionaba el límite de 30 años para estos casos.

Si ésta fue la interpretación que se dió con la Ley 18/1991, con la nueva Ley del Impuesto, la interpretación debe ser la misma, de tal forma que procederá la aplicación del mínimo familiar por descendiente y ascendiente si éstos conviven y dependen, en el caso de los ascendientes, con el contribuyente, y no tienen rentas superiores a 1.000.000 pesetas o al salario mínimo interprofesional, respectivamente. A estos efectos, se entiende que la excepción de la edad en el caso de discapacitados se encuentra en la redacción de la letra c) del artículo 40.3.1º de la Ley, y no en la letra a) del mismo artículo, tal y como hacía la Ley 18/1991.

De acuerdo con lo anterior, cuando un descendiente discapacitado tiene más de 25 años, puede defenderse que otorga derecho a practicar el mínimo familiar por descendiente discapacitado y por descendiente, ya que la propia norma excluye de forma expresa el límite de edad en este caso.

Es más, esta expresión debe entenderse que se refiere de forma expresa a los requisitos de convivencia y dependencia, que no se encuentran en la letra c) del artículo 40.3.1º de la Ley del Impuesto.

No debe olvidarse que, en definitiva, la justificación del mínimo familiar no es otra que ajustar la renta total de un contribuyente a su renta disponible y, por lo tanto, gravable como cuantificación exacta de su verdadera capacidad económica. En el caso de los descendientes y ascendientes a cargo del contribuyente, sus necesidades básicas que reducen la capacidad contributiva de las personas de quienes dependen se estiman en una cuantía fija por la Ley, que también recoge, entre otras, como circunstancia habilitadora de la aplicación del mínimo familiar la edad de la persona a cargo (ascendiente o descendiente), de tal manera que sólo cuando estas personas cumplen un determinado requisito de edad se estima que producen gastos en la persona de la que dependen y, por tanto, permiten aplicar el mínimo personal. Así, por ejemplo, en el caso de los descendientes, la Ley convencionalmente ha fijado la edad máxima de 25 años por simplificación, de manera que a partir de esa fecha y aunque pudiera acreditarse de manera individual que siguen constituyendo una carga para los padres, éstos no pueden aplicarse el mínimo familiar en el convencimiento que a partir de una edad estos hijos puedan independizarse de los padres.

Pero, precisamente, en el caso de los discapacitados esa potencial independencia se hace en la práctica mucho más difícil, de manera que la propia Ley viene excepcionando del requisito de edad a estas personas, porque precisamente, debe entenderse, que aquí la circunstancia decisiva es la incapacidad y no la edad.

Por ello, sería incoherente que la Ley excepcionara el requisito de la edad porque es intrascendente frente a la circunstancia de la minusvalía en estos casos y, a continuación, permitiera sólo la reducción especial por minusvalía y negara la general por descendientes, cuando ese minusválido sigue dependiendo de sus padres con independencia de la edad.

\* **Fecha:** 16/11/2000

\* **Número de consulta:** 2168-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Con el consultante convive su madre, que nació en el año 1904, y padece una minusvalía del 88%.

\* **Cuestión planteada:** - Aplicación del mínimo familiar por ascendientes.

\* **Contestación:** De acuerdo con lo establecido en el artículo 40.3.a) y c) de la Ley del Impuesto y en el Real Decreto 1968/1999, que fija la cuantía de la renta anual máxima que permite la aplicación de mínimo familiar por ascendientes discapacitados, si se cumplen los requisitos previstos en la normativa citada -que el ascendiente no tenga rentas superiores a 1.000.000 de pesetas anuales; acreditación del grado de minusvalía que se indica, etc.- el mínimo familiar por ascendientes a aplicar en el presente caso sería de 700.000 pesetas anuales.

\* **Fecha:** 27/11/2000

\* **Número de consulta:** 0667-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Con el consultante vive su hija, nacida el 23 de marzo de 1958, de estado soltera y en situación de desempleo.

\* **Cuestión planteada:** ¿Puede desgravar cantidad alguna en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por tener a su cargo una hija, mayor de edad, sin recursos y sin trabajo?

¿Puede formar un fondo o concertar un seguro de vida con ventajas fiscales a favor de la citada hija, en cuanto no podrá tener pensión alguna?

\* **Contestación:** En relación a las cuestiones que se plantean, se informa lo siguiente:

1º. Como cuestión de principio se hace preciso señalar que su hija no forma parte de su unidad familiar de acuerdo a la configuración de la unidad familiar que figura en la normativa del Impuesto sobre la Renta, según se deduce de lo establecido en el artículo 68 de la Ley del Impuesto.

Por otro lado, en lo que se refiere a las reducciones en la parte general de la base imponible y si procediese en la parte especial de la base imponible, se indica, en lo que al caso planteado afecta que la letra b) del apartado 3 del artículo 40 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, antes citada, establece unos mínimos familiares por descendientes cuando se cumplan los requisitos de que sean solteros menores de 25 años, que convivan con el contribuyente y que no tengan rentas anuales superiores a 1.000.000 de pesetas por lo que se refiere al ejercicio del año 2000.

En definitiva, de acuerdo a lo anteriormente expuesto, parece desprenderse que la situación de su hija no encajaría en ninguna de las circunstancias señaladas para poderse «desgravar» cantidad alguna por ella.

2º. En cuanto a la segunda de las cuestiones que trae causa, referente a las posibles ventajas fiscales que puede tener por constituir un fondo o suscribir un seguro de vida a favor de su hija, se pone en su conocimiento que en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta únicamente se contemplan, a efectos de los indicados beneficios fiscales, las aportaciones del contribuyentes a planes de pensiones a favor del cónyuge que no obtenga rendimientos netos del trabajo ni de actividades económicas, o los obtenga en cuantía inferior a 1.200.000 pesetas (art. 46.1.6, Ley 40/1998) y, por otra parte, las realizadas, igualmente como aportaciones a planes de pensiones, a favor de personas con minusvalía (Disposición Adicional decimoséptima, Ley 40/1998).

Cualquier otro tipo de aportación que no se ajustase a las anteriormente mencionadas, podría dar lugar a la exacción del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

\* **Fecha:** 29/03/2001

\* **Número de consulta:** 0794-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Con la consultante convive una tía mayor de 65 años que no obtiene rentas superiores al salario mínimo interprofesional.

\* **Cuestión planteada:** Posibilidad de aplicar el mínimo familiar por ascendiente.

\* **Contestación:** En el caso consultado, una tía de la consultante mayor de 65 años, que convive con ella y no obtiene rentas superiores al salario mínimo interprofesional, al no tratarse de un ascendiente, sino de un pariente colateral de tercer grado, no da derecho a la aplicación del mínimo familiar por ascendiente regulado en el artículo 40.3.1º de la Ley del Impuesto.

\* **Fecha:** 23/04/2001

\* **Número de consulta:** 0973-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Perceptora de rendimientos del trabajo, que tiene tutelados judicialmente a dos hermanos mayores de edad y con minusvalías superiores al 65 por 100.

Ambos hermanos conviven con la interesada.

\* **Cuestión planteada:** - Reducción familiar por el concepto de descendientes y minusvalías.

- Afectación de la situación descrita en el cálculo del porcentaje de retención a aplicar sobre los rendimientos del trabajo.

\* **Contestación:** En relación a las cuestiones planteadas sobre la reducción del mínimo familiar por descendientes (hermanos sometidos a tutela judicial), se informa lo siguiente:

**MÍNIMO FAMILIAR**

En la medida en que se cumplan los requisitos señalados en el artículo 40 -mínimo personal y familiar- de la Ley del Impuesto, como así parece ser, la reducción por el concepto de mínimo familiar por descendientes sería, según los términos del escrito de consulta, por importe de 800.000 pesetas anuales por cada uno de sus hermanos sometido a tutela judicial.

**RETENCIONES**

La situación familiar descrita y que ha sido objeto de análisis en cuanto a la aplicación de la reducción familiar por el concepto de «descendientes» y «minusvalía», según la letra A) anterior, incide de manera directa en el cálculo del porcentaje de retención.

*En concreto, se realizará de acuerdo al procedimiento general establecido en el artículo 7,8 apartado 3, letra d) -Base para calcular el tipo de retención- del Reglamento del Impuesto.*

*\* Fecha: 24/05/2001*

*\* Número de consulta: 1089-01*

*\* Descripción sucinta de los hechos: La consultante tiene la tutela de un hermano discapacitado psíquico, que percibe una pensión no contributiva de la Seguridad Social. Además, tiene la intención de invertir en su nombre, en Bonos del Estado, Letras del Tesoro, etc., la herencia que su hermano recibió de su padre.*

*\* Cuestión planteada: Deducciones a que tiene derecho la consultante en su calidad de tutora legal y obligación de declarar de su hermano por las rentas que puedan derivarse de las inversiones.*

*\* Contestación: Acreditándose que la tutela del hermano discapacitado se ha constituido mediante resolución judicial, la consultante podrá reducir su base imponible en los términos indicados en el artículo 40 de la Ley del Impuesto, siempre que , además, se den los requisitos de convivencia y grado de discapacidad establecidos.*

*El artículo 48 del Reglamento del Impuesto, establece, en su apartado 1, que la cuantía de renta anual máxima que permite la aplicación del mínimo familiar por descendientes, incluidos los discapacitados, será de 1.000.000 de pesetas, incluidas las exentas.*

*Asimismo, el artículo 40.3 de la Ley del Impuesto, establece, en su párrafo 2º, que no procederá la aplicación de los mínimos familiares cuando las personas que generen el derecho a los mismos presenten declaración por este impuesto o la comunicación prevista en el artículo 81 de esta Ley.*

*Por lo que respecta a la obligación de declarar de su hermano y tutelado, se estará a lo dispuesto en el artículo 79 de la Ley del Impuesto.*

*Respecto a la posible exención de las rentas a las que hace referencia en su consulta, cabe señalar que las rentas derivadas de las inversiones efectuadas no se encuentran incluidas en ninguno de los supuestos de exención recogidos en el artículo 7 de la Ley del Impuesto. Por lo que refiere a la pensión no contributiva que percibe de la Seguridad Social, hay que señalar que el citado artículo 7, establece en su letra f) la exención de las prestaciones reconocidas al contribuyente por la Seguridad Social o por las entidades que las sustituyan como consecuencia de incapacidad permanente absoluta o gran invalidez. Si la pensión percibida cumpliera estos requisitos podría estar exenta.*

*\* Fecha: 04/06/2001*

*\* Número de consulta: 2054-01*

*\* Descripción sucinta de los hechos: Con la consultante convive su «madrastra».*

*\* Cuestión planteada: Posibilidad de aplicar el mínimo familiar por ascendiente.*

*\* Contestación: En el caso consultado, la «madrastra» de la consultante que convive con ella, al no tratarse de un ascendiente, no da derecho a la aplicación del mínimo familiar por ascendientes regulado en el artículo 40.3.1º de la Ley del Impuesto.*

*\* Fecha: 19/11/2001*

2.º No procederá la aplicación de los mínimos familiares a que se refiere el número 1º anterior cuando las personas que generen el derecho a los mismos presenten declaración por este impuesto o la comunicación prevista en el artículo 81 de esta Ley.

3.º Cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la aplicación de los mínimos familiares, su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales.

No obstante, cuando los contribuyentes tengan distinto grado de parentesco con el ascendiente o descendiente, la aplicación del mínimo familiar corresponderá a los de grado más cercano, salvo que estos no tengan rentas superiores a la cuantía que se fije reglamentariamente en cuyo caso corresponderá a los del siguiente grado. <sup>(72)</sup>

4. La determinación de las circunstancias personales y familiares que deban tenerse en cuenta a efectos de lo establecido en los apartados anteriores, se realizará atendiendo a la situación existente en la fecha de devengo del Impuesto.

No obstante, para la aplicación del mínimo familiar por ascendientes será necesario que el ascendiente dependa y conviva con el contribuyente, al menos, la mitad del período impositivo.

---

<sup>(72)</sup> Desarrollado en los artículos 48 y 67 del Reglamento del Impuesto.

\* **Número de consulta:** 0181-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** La consultante sostiene los gastos de su madre (78 años) incapacitada por sentencia judicial.

Los gastos que asume son los referentes al alquiler de vivienda, pago a la persona que le atiende, comida, etc..., que suponen al mes sobre las 100.000 pesetas.

\* **Cuestión planteada:** - Si puede la madre formar parte de su unidad familiar.

- Deducciones que puede aplicarse.

\* **Contestación:** En relación a las cuestiones que se plantean, se informa lo siguiente:

1º. En cuanto a si su madre puede formar parte de su unidad familiar, la respuesta tiene que ser negativa de acuerdo a la configuración de la unidad familiar que figura en la normativa del Impuesto sobre la Renta, según se deduce de lo establecido en el artículo 68, de la Ley 40/1998.

2º. Por lo que se refiere a las reducciones en la parte general de la base imponible y si procediese en la parte especial de la base imponible, se hace preciso señalar, que se regula en la letra a) del apartado 3 del artículo 40 de la Ley del Impuesto.

El citado precepto, es decir, el artículo 40, establece no obstante en su apartado 4, que "para la aplicación del mínimo familiar por ascendientes será necesario que el ascendiente dependa y conviva con el contribuyente, al menos, la mitad del período impositivo."

La aplicación del mínimo familiar por ascendiente requiere, como se ha visto, el cumplimiento del requisito de la convivencia, es decir, convivir, que según el Diccionario de la Real Academia Española significa "vivir en compañía de otro u otros, cohabitar."

En el presente caso consultado, a tenor de las circunstancias que se señalan -la consultante sufraga los gastos del alquiler del inmueble donde habita su madre, paga a la persona que le atiende, etc...- parece que no se cumple el mencionado requisito de la convivencia que comporta el vivir, cohabitar, morar en compañía del contribuyente, siendo criterio de esta Dirección General que el internamiento de los ascendientes discapacitados en centros especializados no supone ruptura de la convivencia.

\* **Fecha:** 02/02/2001

5. El mínimo personal y familiar de cada contribuyente estará formado por la suma de las cuantías que resulten aplicables de acuerdo a los apartados anteriores.

## **CAPÍTULO IV**

### **Reglas especiales de valoración**

#### **Artículo 41. Estimación de rentas.**

1. La valoración de las rentas estimadas a que se refiere el artículo 6.3 de esta Ley se efectuará por el valor normal en el mercado. Se entenderá por éste la contraprestación que se acordaría entre sujetos independientes, salvo prueba en contrario.

2. Si se trata de préstamos y operaciones de captación o utilización de capitales ajenos en general, se entenderá por valor normal en el mercado el tipo de interés legal del dinero <sup>(73)</sup> que se halle en vigor el último día del período impositivo.

#### **Artículo 42. Operaciones vinculadas.**

---

<sup>(73)</sup>Véanse: La disposición adicional quinta de la Ley 49/1998, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1999.

La disposición adicional quinta de la Ley 54/1999, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2000.

La disposición adicional sexta de la Ley 13/2000, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2001.

1. Se aplicarán en este impuesto las reglas de valoración de las operaciones vinculadas en los términos previstos en el artículo 16 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

2. En el caso de que la operación vinculada con una sociedad corresponda al ejercicio de actividades económicas o a la prestación de trabajo personal por personas físicas, éstas deberán efectuar su valoración en los términos previstos en el artículo 16 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, anteriormente citada, cuando impliquen un aumento de sus ingresos. En este caso, también la entidad procederá a realizar dicha valoración a efectos del Impuesto sobre Sociedades.

\* **Número de consulta:** 2086-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Sociedad de responsabilidad limitada laboral constituida por dos socios. Para no perjudicar los resultados económicos de la empresa, uno de los socios-trabajadores renuncia al sueldo que le pudiera corresponder por su trabajo en la entidad.

\* **Cuestión planteada:** Incidencia de tal renuncia en el IRPF.

\* **Contestación:** Conforme con lo dispuesto en el artículo 42 de la Ley del Impuesto, aunque el socio-trabajador no perciba sueldo alguno por su trabajo en la entidad, en aplicación del apartado 2 del citado artículo 42 deberá computar como ingreso, a efectos del IRPF, el valor normal de mercado correspondiente a la prestación de trabajo personal realizada. A su vez, la entidad procederá a realizar dicha valoración como gasto en el Impuesto sobre Sociedades.

\* **Fecha:** 26/11/2001

### **Artículo 43. Rentas en especie.**

1. Constituyen rentas en especie la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aun cuando no supongan un gasto real para quien las conceda.

Cuando el pagador de las rentas entregue al contribuyente importes en metálico para que éste adquiera los bienes, derechos o servicios, la renta tendrá la consideración de dineraria.

\* **Número de consulta:** 0720-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Sociedad limitada que paga las cotizaciones del Régimen Especial de Autónomos de la Seguridad Social del administrador.

\* **Cuestión planteada:** Consideración fiscal que, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, debe darse a las cotizaciones del Régimen de Autónomos de la Seguridad Social cuando el pago se efectúa por parte de la Sociedad.

\* **Contestación:** En primer lugar, señalar que en la presente contestación únicamente se valora la incidencia fiscal de los pagos de las cuotas del Régimen Especial de Trabajadores Autónomos (en adelante RETA) correspondientes a los administradores de sociedades, cuando son satisfechas por éstas y en lo referente a la base de cálculo para la determinación del porcentaje de retención o ingreso a cuenta.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 43.1 de la Ley de la Ley del Impuesto las cuotas del RETA de los administradores de sociedades que son satisfechas por las empresas constituyen una retribución del trabajo en especie para dichos administradores, estando sujetas a ingreso a cuenta, que debe efectuar la sociedad.

Conforme a dicha calificación, el administrador deberá integrar en su base imponible, como rendimiento íntegro del trabajo, la cuota del RETA más el ingreso a cuenta, salvo que este ingreso a cuenta hubiera sido repercutido al mismo, en cuyo caso integrará únicamente la cuota del RETA (artículo 44.2 de la Ley del Impuesto).

Además, y de acuerdo con el artículo 17.3.a) de la Ley del Impuesto, podrá descontar, como gasto deducible para la determinación del rendimiento neto del trabajo, estas cotizaciones al RETA, aunque sin incluir el ingreso a cuenta, que se deducirá junto al resto de pagos a cuenta del IRPF de la cuota líquida del Impuesto para la obtención de la cuota diferencial.

En lo que se refiere a la base de cálculo del ingreso a cuenta que debe efectuar la sociedad que efectúa el pago de las cuotas del RETA, la cuestión radica en determinar si estas cuotas del RETA deben tenerse en cuenta o no a la hora de calcular el tipo de retención.

Consecuentemente con lo establecido en los artículos 75 y siguientes del Reglamento del Impuesto, la base de retención o ingreso a cuenta aplicable a las retribuciones que se perciban por la condición de administrador, será la cuantía íntegra percibida sin que pueda minorarse la misma en el importe de las cotizaciones al RETA satisfechas por la empresa o el contribuyente.

Por último, para la confección del modelo 190 para el resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por la Orden de 31 de julio de 1999 (BOE de 6 de agosto), las retribuciones, dinerarias o en especie, de los administradores deberán reflejarse como tales, consignando la "clave E" del citado modelo. Igualmente en el certificado de retribuciones y retenciones e ingresos a cuenta, deberán figurar las retribuciones, dinerarias o en especie, satisfechas al administrador, así como las retenciones e ingresos a cuenta practicados.

\* **Fecha:** 29/03/2000

\* **Número de consulta:** 1684-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Disfrute de viviendas oficiales por los Jefes Provinciales de Tráfico.

La asignación de dichas viviendas obedece, fundamentalmente, a la necesidad de que residan próximos a las Jefaturas del Tráfico al objeto de que, en caso de que surjan problemas, pueden ser localizadas para que acudan inmediatamente al lugar de los incidentes.

\* **Cuestión planteada:** Si la utilización de la vivienda constituye o no renta en especie.

\* **Contestación:** En el presente caso planteado, a tenor de los motivos señalados para otorgar el uso de la vivienda oficial, básicamente por razones de "conveniencia" -proximidad del lugar de residencia al de la Jefatura de Tráfico, localización, en su caso rápido acceso al lugar de incidentes, etc.- que no de seguridad, cabría entender que los mismos, los motivos o fines aludidos, son accesorios al del uso particular, por cuanto el desempeño del trabajo en cuestión no necesariamente debe conllevar la utilización de vivienda oficial.

En consecuencia, la cesión de la vivienda por las razones expuestas, produciría una renta en especie del trabajo por la utilización de vivienda por la condición de empleado público o privado, la cual se valorará conforme lo dispuesto en el artículo 44.1.1º.a) de la Ley del Impuesto.

\* **Fecha:** 03/10/2000

\* **Número de consulta:** 1864-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Entre las condiciones de trabajo de los porteros o empleados de fincas urbanas se halla la obligatoriedad de residir en la vivienda-portería que pone a su disposición la propiedad de la finca.

\* **Cuestión planteada:** ¿El uso y disfrute gratuito de la vivienda tiene la condición de retribución en especie del trabajo?

\* **Contestación:** En el caso consultado, la vivienda cedida para el uso y disfrute gratuito a los porteros o empleados de fincas urbanas constituye la residencia habitual de éstos y como tal claramente supone un uso para fines particulares de los beneficiarios.

Esta consideración no puede quedar desvirtuada por razones alegadas en la consulta, de seguridad o emergencia, pues éstas, en todo caso, afectarían a la finca y no al empleado. Por otro lado, en caso de que por Convenio Colectivo se establezca expresamente la obligatoriedad de atender situaciones de emergencia fuera de la jornada de trabajo ordinaria, el carácter excepcional y esporádico de dichas situaciones tampoco altera el hecho de que el uso de la vivienda es de forma prioritaria para el disfrute personal de estos empleados, y sus familiares, aunque lógicamente también interesará a los propietarios del inmueble cuando la vivienda está situada en el mismo.

En consecuencia, estamos ante una retribución en especie del trabajo por utilización de vivienda por la condición de empleado público o privado, la cual se valorará conforme lo dispuesto en el artículo 44.1.1º.a) de la Ley del Impuesto.

\* **Fecha:** 24/10/2000

\* **Número de consulta:** 1870-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Según Convenio Colectivo, a los trabajadores se les facilita anualmente y sin coste alguno para ellos, el abono de transporte, del tipo que corresponda a su domicilio habitual, que puede ser utilizado en toda la red de transporte de la empresa.

\* **Cuestión planteada:** Si se considera retribución en especie, y en tal caso, valoración de la misma.

\* **Contestación:** De acuerdo con lo establecido en los artículos 16 y 43 de la Ley del Impuesto, la obtención, por parte de los trabajadores, de billetes anuales que pueden ser utilizados en toda la red de transporte de la empresa, tiene la consideración de rendimientos del trabajo en especie, ya que su concesión tiene su origen en la relación laboral que une a la empresa con sus trabajadores.

Por su parte, la Ley 40/1998 del IRPF y su Reglamento no incluyen, entre los supuestos excepcionados de gravamen, el presente caso, por lo que la entrega de abonos de transporte a los trabajadores constituye una retribución en especie plenamente gravada en el IRPF.

Este rendimiento del trabajo deberá valorarse, de acuerdo con lo dispuesto en la letra d) del artículo 44.1 de la Ley del impuesto, por el coste para el pagador, incluidos los tributos que graven la operación, si bien, teniendo en cuenta que, según dispone la letra f) del mismo artículo, cuando el rendimiento de trabajo en especie sea satisfecho por empresas que tengan como actividad habitual la realización de actividades que dan lugar al mismo, como sucede en el supuesto consultado, la valoración no podrá ser inferior al precio ofertado al público del bien, derecho o servicio de que trate.

El precio ofertado al público se define, a estos efectos, en el artículo 47 del Reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, como el previsto en el artículo 13 de la Ley 26/1984, de 19 de julio, General para la Defensa de los Consumidores y Usuarios, deduciendo, en su caso, los descuentos ofertados a otros colectivos de similares características a los trabajadores de la empresa, así como los descuentos promocionales de carácter general aplicados por la empresa que se encuentren en vigor en el momento de satisfacer la retribución en especie.

\* **Fecha:** 24/10/2000

\* **Número de consulta:** 2100-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** De acuerdo con lo establecido en la disposición adicional 2ª del Real Decreto 617/1997, de 26 de abril, los Delegados del Gobierno, los Subdelegados del Gobierno y los Directores Insulares, tienen asignado el uso de la vivienda, normalmente en el mismo edificio donde radica la respectiva sede oficial.

\* **Cuestión planteada:** Si la utilización de la vivienda oficial tiene la consideración de retribución del trabajo en especie.

\* **Contestación:** La existencia de una retribución en especie exige la concurrencia de la circunstancia de la utilización, en este caso de la vivienda, para fines particulares. En consecuencia, hay que distinguir entre aquellos supuestos en que se dispone de una vivienda por razones y para fines particulares del beneficiario, de aquellos otros en los que estos pueden catalogarse de irrelevantes o accesorios respecto a otros de especial transcendencia, como sería el caso, por ejemplo, de aquellos supuestos en los que la utilización de la vivienda viniese determinada por motivos de seguridad, en cuyo caso el requisito necesario para la existencia de la retribución en especie (la utilización para fines particulares) quebraría frente a las necesidades derivadas de la actividad de su usuario y, consecuentemente, no habría retribución en especie.

En el presente caso planteado, de acuerdo con lo previsto en la normativa reguladora de los cargos a que se refiere el escrito de consulta (disposición adicional segunda del Real Decreto 617/1997, de 25 de abril; artículo 106 de la Ley de 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social) uno de los motivos señalados para otorgar el uso de la vivienda oficial es, precisamente, la seguridad.

Consecuentemente, si, como parece desprenderse de las funciones encomendadas, y del propio tenor de la normativa reguladora, es la seguridad la razón del acceso a la vivienda oficial, no existirá retribución en especie por este concepto.

Por el contrario, si la asignación de la vivienda oficial obedeciera a otras causas, como "necesidades del servicio"...etc., que no de seguridad, cabría entender que los mismos, los motivos o fines aludidos, son accesorios al del uso particular, por cuanto el desempeño del trabajo en cuestión no necesariamente debe conllevar la utilización de vivienda oficial, y sí existiría, en estos supuestos, retribución en especie por la utilización de la vivienda.

\* **Fecha:** 20/11/2000

\* **Número de consulta:** 2172-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** La empresa abona una cantidad dineraria por nómica en concepto de "ayuda de comida".

Esta ayuda no se satisface los días en que el empleado o trabajador devengue dietas por manutención exceptuadas de gravamen de acuerdo al artículo 8 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta.

\* **Cuestión planteada:** - Posibilidad de aplicar lo previsto en el artículo 44 del RD 214/1999, de 5 de febrero, en el sentido de considerar la citada ayuda como una fórmula indirecta de prestación de servicio

\* **Contestación:** En el supuesto consultado la entidad satisface una retribución en metálico por el concepto de "ayuda de comida".

De acuerdo con lo establecido en el artículo 43.1 de la Ley del Impuesto, esta renta tendrá, la consideración de dineraria, sin que resulte, por tanto, aplicable el apartado 2 del citado artículo 43, relativo a las rentas en especie. Y, dado que no contiene la Ley del Impuesto excepción alguna a la

consideración de rendimientos íntegros del trabajo de las retribuciones dinerarias, esta cantidad compensatoria alimentaria concedida por la empresa estará plenamente sujeta al Impuesto y a su sistema de retenciones a cuenta.

\* **Fecha:** 27/11/2000

\* **Número de consulta:** 2238-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** La empresa concede, conforme a los pactos adicionales al Convenio General de la Industria Química, ayudas económicas para material didáctico a los trabajadores tanto en activo como en pasivo, variables según determinados grupos en donde se encuentren sus hijos.

\* **Cuestión planteada:** Tratamiento fiscal que, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, debe darse a las indicadas ayudas.

\* **Contestación:** 1º. En el supuesto consultado la entidad satisface una retribución en metálico por el concepto de "ayuda para material didáctico". De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 43, de la Ley 40/1998, esta renta tendrá, la consideración de dineraria, sin que resulte, por tanto, aplicable el apartado 2 del citado artículo 43, relativo a las rentas en especie. Y, dado que no contiene la Ley del Impuesto excepción alguna a la consideración de rendimientos íntegros del trabajo de las retribuciones dinerarias, esta cantidad compensatoria para la adquisición de material didáctico concedida por la empresa estará plenamente sujeta al Impuesto y a su sistema de retenciones a cuenta.

2º. En lo que se refiere a la práctica de retenciones a aplicar sobre dichas cantidades objeto de consulta, conjuntamente con los restantes rendimientos que se satisfagan, para el cálculo del porcentaje de retención se estará al procedimiento general establecido en el artículo 75 y siguientes del Reglamento del Impuesto.

3º. Por último, en relación con la cuestión relativa a la declaración de los datos referentes a esta retribución en el Modelo 190, se informa que se ha procedido, con esta fecha, a su remisión al Departamento de Gestión Tributaria, como centro competente en esta materia.

\* **Fecha:** 05/12/2000

\* **Número de consulta:** 2296-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Préstamo personal a empleado de empresa.

\* **Cuestión planteada:** Consideración Fiscal a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

\* **Contestación:** PRÉSTAMOS.

En el caso de préstamos, la renta en especie, consiste en que los intereses sean inferiores al interés legal del dinero.

Para ello, el artículo 44.1.1º.c) de la indicada Ley del Impuesto, dispone, como regla especial de valoración, que la misma se efectuará por «la diferencia entre el interés pagado y el interés legal del dinero vigente en el período». Como regla general de valoración se tomará, en su caso, por el «valor normal en el mercado», según lo previsto en el número 1 del citado artículo 44 de la Ley.

En definitiva, en la valoración de la renta en especie, cabría distinguir, por tanto, dos casos:

- Si el interés legal del dinero es inferior al normal de mercado, se aplicará la regla especial de la letra c), es decir, por diferencia entre el interés efectivo del préstamo pagado y el interés legal del dinero.

- Cuando el interés legal del dinero sea superior al normal de mercado, lo que no será muy frecuente, se aplicará la regla general del artículo 44.1, es decir, por diferencia entre el interés efectivo del préstamo pagado y el interés de mercado.

ANTICIPOS.

El criterio en relación a los supuestos que se refieren a «anticipos» es que, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, no constituirá renta en especie el anticipo al que se refiere el párrafo segundo del apartado 1 del artículo 29 del Estatuto de los Trabajadores.

A idénticos efectos, se entiende igualmente, que tampoco constituirá renta en especie el «anticipo» sobre la mensualidad corriente, siempre que aquél se reintegre al finalizar ésta.

En conclusión, todo tipo de anticipo que excediera de las condiciones señaladas anteriormente se considerará renta en especie y su valoración se efectuará conforme a lo dispuesto en la letra c) del artículo 44.1.1º ya mencionado.

EXCEPCIÓN A LA CONSIDERACIÓN DE RENTAS EN ESPECIE.

Por último, se ha de señalar, conforme a los términos previstos en la Disposición Adicional Primera de la Ley que «no tendrán la consideración de retribución en especie los préstamos con tipo de interés inferior al legal del dinero concertados con anterioridad a 1 de enero de 1992 y cuyo principal hubiese sido puesto a disposición del prestatario también con anterioridad a dicha fecha».

\* **Fecha:** 11/12/2000

**\* Número de consulta:** 2348-00

**\* Descripción sucinta de los hechos:** Extinción de la relación laboral conforme a lo dispuesto en el artículo 51.8 del Estatuto de los Trabajadores, que regula el despido colectivo.

En la nómina de los trabajadores figura determinada cantidad (63.000 pesetas/año) brutas en concepto de «suministro de carbón», a la que se aplica el descuento correspondiente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

**\* Cuestión planteada:** ¿La valoración económica de la retribución en especie «suministro de carbón», debe ser tenida en cuenta junto con las restantes retribuciones dinerarias a efectos de establecer la cuantía máxima legal exenta según los términos del artículo 7.e) de la Ley 40/1998?.

**\* Contestación:** De acuerdo con lo determinado en el artículo 43 de la Ley del Impuesto, la valoración económica de la retribución en especie denominada «suministro de carbón» que se refleja en la nómina de los trabajadores constituye para éstos un rendimiento del trabajo dinerario y, por tanto, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 70 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta, de 5 de febrero de 1999, estará sometido a retención a cuenta de dicho Impuesto.

En lo que se refiere a dicha retribución debe tenerse en cuenta a efectos de calcular la indemnización que se establece en el artículo 51.8 del Estatuto de los Trabajadores, consistente en veinte días de salario por año de servicio hasta un máximo de doce mensualidades, para los casos de despidos colectivos, este Centro Directivo, por razones de competencia, pues se trata de cuestión que afecta al ámbito laboral, no puede informar sobre el particular.

**\* Fecha:** 15/12/2000

**\* Número de consulta:** 2528-00

**\* Descripción sucinta de los hechos:** Dentro del Convenio de Hostelería de Las Palmas de Gran Canaria, se recoge según el artículo 12 el abono de un complemento obligatorio denominado "Manutención".

En particular, el citado artículo 12 dice: "Este complemento extra-salarial será abonable en especie o mediante compensación en metálico (3.968 pesetas/mensuales) con total independencia de los salarios garantizados en el convenio colectivo ...".

En la confección de las nóminas la sociedad incorpora la citada cantidad de 3.968 pesetas mensuales por el concepto indicado de manutención, cuantía que en la misma nómina se deduce al trabajador si éste opta por acudir al comedor de personal de la Empresa.

**\* Cuestión planteada:** - Obligación de practicar retención.

**\* Contestación:** De acuerdo con lo establecido en el artículo 43 de la Ley del Impuesto, cabe extraer las siguientes conclusiones:

1ª. El complemento obligatorio denominado "manutención", que se estipula en el artículo 12 del Convenio Colectivo de Hostelería de Las Palmas de Gran Canaria, consistente en una compensación en metálico (3.968 pesetas/mensuales) que se refleja en la nómina de los trabajadores, constituye para éstos un rendimiento del trabajo dinerario, plenamente sujeto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y, por tanto, sometido a retención a cuenta de dicho Impuesto, de acuerdo a lo previsto en el artículo 70 del Reglamento del Impuesto, de 5 de febrero de 1999.

Lo anteriormente expuesto es independiente de que el trabajador que opte por acudir al comedor de empresa, se le descuenta de su nómina el importe antes citado.

2ª. Por otra parte, si se da la circunstancia indicada de que el trabajador acude al comedor, podría producirse, en su caso, una retribución en especie por la diferencia del coste de los productos entregados al trabajador en el comedor de la empresa y el importe que éste abona -mediante un descuento en nómina- de 3.968 pesetas mensuales.

El cualquier caso, de ser así, no tendría la consideración de rendimiento del trabajo en especie, conforme a los términos previstos en el antes transcrito artículo 43.2.c) de la Ley del Impuesto.

**\* Fecha:** 29/12/2000

**\* Número de consulta:** 0219-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** El Convenio Colectivo de la empresa consultante, establece en su art.48 lo constitución de un fondo de acción social, en los siguientes términos: "Fondo de acción social: Para fomentar actividades sociales como ayuda escolar, la Dirección de la Empresa pondrá a disposición del Comité o Delegados del personal una aportación económica equivalente al 0.903 sobre las retribuciones establecidas en las liquidaciones trimestrales del I.R.P.F. para cada centro de trabajo".

El concepto de actividades sociales engloba conceptos como ayudas extraordinarias de carácter médico o familiares, celebraciones del personal, comidas, ...etc. El comité de empresa va a constituir una asociación civil para efectuar las operaciones correspondientes.

\* **Cuestión planteada** 1º.- Si están sujetas a retención a cuenta las cantidades destinadas a actividades sociales y ayuda escolar, y, en caso afirmativo, quién debe practicar la correspondiente retención o ingreso a cuenta.

2º.- Si deben incluirse en el modelo 190 a los perceptores de dichas ayudas.

\* **Contestación:** La problemática que suscita este caso se refiere a la instrumentación de la retribución a través del comité de empresa, ya que la entidad ignora los trabajadores beneficiados y los conceptos a que se refiere.

La contestación a las cuestiones planteadas debe ser la siguiente:

1ª Las cantidades satisfechas al comité de empresa en los casos en que éste las utilice en bienes, derechos o servicios que sean empleados o consumidos por los trabajadores o sus familiares, para fines particulares, tendrán la consideración de retribución en especie, salvo los casos expresamente excepcionados en la Ley (artículo 43.2). En este punto, cabe efectuar la siguiente puntualización: si el pagador de las rentas entrega al contribuyente importes en metálico para que éste adquiera los bienes, derechos o servicios, la renta tendrá la consideración de dineraria, y no resultarán de aplicación las excepciones antes mencionadas (segundo párrafo del artículo 43.1 de la Ley del Impuesto).

2ª La retribución debe ser individualizada según los trabajadores y valorada conforme a las reglas de los artículos 16 y 44 de la Ley, en función de que la retribución se satisfaga en dinero o en especie. En ambos casos, y sin perjuicio de las exoneraciones antes aludidas, el empleador, no el comité de empresa deberá practicar, retención o ingreso a cuenta, según proceda.

A estos efectos, el comité de empresa deberá comunicar a la entidad empleadora, los trabajadores que han percibido retribuciones dinerarias o en especie, para que ésta proceda a realizar los correspondientes pagos a cuenta.

Adicionalmente, en el modelo 190 deberán incluirse a los perceptores de dichas rentas.

\* **Fecha:** 07/02/2001

\* **Número de consulta:** 1147-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Cotizaciones al Régimen Especial de la Seguridad Social de los Trabajadores Autónomos satisfechas por la empresa a sus socios-trabajadores.

\* **Cuestión planteada:** - Consideración fiscal al respecto.

\* **Contestación:** 1º. En el RETA, al corresponder la obligación de cotizar a los socios-trabajadores, el pago de las correspondientes cuotas por las sociedades a las que aquéllos prestan sus servicios dará lugar a una mayor retribución del trabajo. Ello nos lleva al artículo 43.1 de la Ley del Impuesto, que define las rentas en especie.

De acuerdo con la referida calificación, si las cuotas del RETA son satisfechas por las sociedades, aquéllas tendrán la consideración de retribución del trabajo en especie. Por el contrario, constituirán retribución dineraria en el supuesto de que las entidades realicen pagos a los socios-trabajadores para que éstos abonen las respectivas cuotas.

Esta calificación como rendimientos del trabajo conlleva su sometimiento a retención o ingreso a cuenta, lo cual no es óbice para que la entidad pagadora, a efectos de determinar el tipo de retención (art. 78 del Reglamento del Impuesto), minore –entre otros conceptos- la cuantía total de retribuciones del trabajo en el importe de las cotizaciones al RETA, en la medida en que ante la entidad pagadora resulte acreditado tal importe.

2º. Como quiera que según se manifiesta en el escrito de consulta, no se ha tenido en cuenta lo señalado en el punto anterior del presente informe, en particular, parece ser en lo referente a la consideración de retribución en especie -supuesto de cuotas del RETA satisfechas directamente por las empresas- la entidad pagadora podrá regularizar su situación tributaria por ingresos a cuenta no efectuados, a través de la presentación de declaración complementaria por cada año que corresponda.

\* **Fecha:** 08/06/2001

\* **Número de consulta:** 1149-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Los trabajadores de determinada empresa, ingresados con anterioridad al 14 de julio de 1997 aportan a la Tesorería de la Seguridad Social, como trabajadores por cuenta ajena, el 2,08% de su base de cotización por Contingencias Comunes, y la empresa les aporta el 2,62% que es la diferencia hasta completarse el 4,70% que corresponde a cada trabajador conforme al Régimen General de la Seguridad Social.

\* **Cuestión planteada:** - Consideración fiscal de la aportación que realiza la empresa en concepto de cotización a la Seguridad Social en favor del trabajador.

\* **Contestación:** El apartado 2 del artículo 43, de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias enumera los supuestos que no tendrán la consideración de rendimientos del trabajo en especie.

En este sentido, si se diera el caso de que la aportación -la cotización- que realiza la empresa se efectúa directamente a la Seguridad Social, la misma al no estar incluida en los supuestos que enumera el citado apartado 2 del artículo 43, supuestos que, no tienen la consideración de rendimientos del trabajo en especie, tendría en consecuencia, la calificación de rendimiento del trabajo en especie.

Por otra parte, el mismo apartado 1 del artículo 43, establece que: "Cuando el pagador de las rentas entregue al contribuyente importes en metálico para que éste adquiera los bienes, derechos o servicios, la renta tendrá la consideración de dineraria."

Por tanto, si la entidad satisface al trabajador una retribución en metálico por el concepto referido, de acuerdo con la normativa expuesta, esta renta tendrá, la consideración de dineraria, por lo que estará plenamente sujeta al Impuesto y a su sistema de retenciones a cuenta.

\* **Fecha:** 08/06/2001

\* **Número de consulta:** 1474-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Para los desplazamientos entre los domicilios de los trabajadores y la fábrica, la empresa donde presta sus servicios la consultante ha establecido un sistema de transporte colectivo. A los trabajadores que no pueden beneficiarse del transporte colectivo se les compensa por la utilización de vehículo particular. La compensación, establecida por ptas/Km., se abonaba hasta mayo de 2001 mediante cheques gasolina, sustituyéndose desde ese momento por la entrega de dinero en efectivo.

\* **Cuestión planteada:** Si la citada compensación tiene la consideración de retribución a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

\* **Contestación:** De acuerdo con lo dispuesto en los artículos 16 y 43.1 de la Ley del Impuesto, la compensación económica que la empresa satisface a los empleados que no pueden beneficiarse del transporte colectivo tiene la consideración de rendimientos del trabajo, en cuanto deriva de la relación laboral que une a la empresa con sus trabajadores y viene a compensar un gasto que se les produce a éstos en su ámbito particular, procediendo su calificación como retribución en especie, si se realiza mediante la entrega de cheques gasolina, o como dineraria, si la empresa abona la compensación con importes en metálico.

Evidentemente, la compensación, al igual que los restantes rendimientos del trabajo que la empresa satisfaga a sus empleados, estará sometida a retención o ingreso a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, según se trate de retribución dineraria o en especie, respectivamente.

\* **Fecha:** 17/07/2001

\* **Número de consulta:** 1482-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante, Guardia Civil destinado en la Comandancia de A Coruña, ha solicitado la adjudicación de una vivienda-pabellón en las dependencias de la citada Comandancia. Actualmente se encuentra a la espera de que dicha solicitud sea atendida.

La Dirección General de la Guardia Civil, en las nóminas de su personal, no hace constar si se disfruta o no del uso de una vivienda, así como tampoco lo menciona en el Certificado de Retenciones anual.

\* **Cuestión planteada:** Si constituye o no retribución en especie y, en su caso, si debe practicarse ingreso a cuenta.

\* **Contestación:** En principio, la utilización de una vivienda por razón de cargo o por la condición de empleado público o privado está expresamente contemplada como un supuesto de retribución en especie, en el artículo 44-1-1º.a) de la Ley del Impuesto, valorándose dicha retribución en la forma prevista en este precepto legal.

Ahora bien, la existencia de una retribución en especie exige la concurrencia de la circunstancia de la utilización, en este caso de la vivienda, para fines particulares. En consecuencia, hay que distinguir entre aquellos supuestos en que se dispone de una vivienda por razones y para fines particulares del beneficiario de aquellos otros en los que estos pueden catalogarse de irrelevantes o accesorios respecto a otros de especial transcendencia, como sería el caso, por ejemplo, de aquellos supuestos en los que la utilización de la vivienda viniese determinada por motivos de seguridad, en cuyo caso el requisito necesario para la existencia de la retribución en especie (la utilización para fines particulares) quebraría frente a las necesidades derivadas de la actividad de su usuario y, consecuentemente, no habría retribución en especie.

Por lo tanto, si la cesión de la vivienda viene motivada por razones de seguridad no estaríamos ante una retribución en especie del trabajo. En caso contrario, sí que se produciría una renta en especie por la utilización de vivienda por la condición de empleado público o privado, la cual se valorará conforme lo dispuesto en el artículo 44.1.1º.a) de la Ley del Impuesto y estará sujeta a ingreso a cuenta en los términos previstos en el artículo 80 del Reglamento del Impuesto.

\* **Fecha:** 17/07/2001

**\* Número de consulta:** 1483-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** En el Convenio Colectivo de la Enseñanza Privada se reconoce - artículo 70- el derecho de los hijos del personal afectado por el Convenio a una plaza gratuita en las enseñanzas regladas impartidas en el Centro donde el trabajador preste sus servicios.

**\* Cuestión planteada:** Tratamiento fiscal que, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tiene esta enseñanza gratuita.

**\* Contestación:** Conforme con lo establecido en el artículo 43 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, no cabe duda que la enseñanza gratuita, contemplada en el Convenio Colectivo en beneficio de los hijos del personal que trabaja en el centro privado de enseñanza, constituye, para los trabajadores cuyos hijos disfrutan de ella y a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, un rendimiento del trabajo en forma de renta en especie.

Por lo que se refiere a las reglas de valoración cabe señalar lo siguiente:

Una de las posibles variantes de la retribución en especie cuya finalidad es la enseñanza gratuita está contemplada de forma específica en la letra d) del artículo 44 de la Ley del Impuesto.

Esta norma, sin embargo, no es aplicable al caso consultado pues no nos encontramos ante un supuesto en el que el empleador destine cantidades a satisfacer gastos de estudio, sino ante un caso en el que, como se señala en el escrito de consulta, el acceso gratuito a la enseñanza de los hijos de los empleados no produce al Centro un mayor coste o éste es insignificante.

A la vista de lo anterior y a falta de norma específica, la valoración de esta retribución en especie deberá efectuarse de acuerdo a lo previsto en el apartado uno del artículo 44 de la Ley, es decir, por su valor normal en el mercado, que, de acuerdo a los términos del escrito de consulta, no será otro que el que se cobre por impartir la enseñanza a otros alumnos.

**\* Fecha:** 17/07/2001

**\* Número de consulta:** 1838-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** La entidad consultante, dedicada a la fabricación y comercialización de vehículos. de acuerdo con lo establecido en el Convenio Colectivo, concede a sus trabajadores y familiares directos (cónyuge, hijos y hermanos) descuentos especiales sobre el valor de mercado de los vehículos, en cualquiera de los concesionarios, propios o de terceros, de la red comercial de la compañía en España.

**\* Cuestión planteada:** A quién debe imputarse la retribución en especie en el caso de que el vehículo sea adquirido por un familiar de los empleados.

**\* Contestación:** De acuerdo con lo establecido en los artículos 16 y 43 de la Ley del Impuesto, la obtención por parte de los familiares de los trabajadores de la entidad consultante de descuentos especiales para la adquisición de los vehículos, debe calificarse como retribución en especie del trabajo de éstos últimos, ya que la ventaja deriva de la relación laboral que une a los trabajadores con la entidad.

Ello es independiente de que el vehículo se matricule a nombre del familiar del empleado, ya que de hecho es éste quién solicita la aplicación del descuento

Por lo que se refiere a la práctica del ingreso a cuenta, debe señalarse que el tipo aplicable es el resultante de aplicar el procedimiento general de cálculo del porcentaje de retención, y que, si a principios a año no se tuvo en cuenta este tipo de retribuciones para el cálculo del porcentaje de retención, por no ser previsibles, deberá regularizarse el mismo de acuerdo con lo previsto en el artículo 81 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero (B.O.E del 9).

**\* Fecha:** 10/10/2001

**\* Número de consulta:** 1889-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** Todos los trabajadores municipales en activo, así como los jubilados, gozan, según Acuerdo-Convenio, de una ayuda de transporte consistente en la entrega del Abono de Transporte Anual, en función de su domicilio en el caso de personal en activo y para toda la Comunidad en el caso de jubilados y trabajadores en activo mayores de 65 años.

**\* Cuestión planteada:** - Con carácter general, si el citado abono puede ser considerado como bienes destinados a los servicios sociales del personal empleado.

- En particular, para aquéllos que por el trabajo que desempeñan deben trasladarse a distintas zonas del municipio, si resultaría aplicable a la entrega del abono el régimen de dietas para gastos de locomoción exonerada de tributación.

**\* Contestación:** De acuerdo con lo establecido en el artículo 43.1 de la Ley del Impuesto, la entrega generalizada del abono de transporte a sus empleados constituye una retribución en especie del trabajo, plenamente sujeta al Impuesto y a su sistema de retenciones, en este caso de ingreso a cuenta, al utilizarse para fines particulares, sin que pueda entenderse como utilización de bienes destinados a los servicios sociales y culturales del personal empleado.

Tampoco resulta aplicable en este caso el régimen de exoneración de dietas regulado en el apartado 2 del artículo 8. A del Reglamento del Impuesto, régimen aplicable a las cantidades satisfechas por la empresa al trabajador para compensar los gastos de locomoción que cumplan determinados requisitos.

En el presente supuesto, el empleador no satisface cantidad alguna a sus empleados, limitándose a entregar un abono de transporte a sus trabajadores por así exigirlo el Acuerdo-Convenio, determinando el tipo o alcance del abono en función de la ubicación del domicilio del empleado, facilitando el transporte desde el domicilio del trabajador a su centro de trabajo y respondiendo, en definitiva, su utilización a fines particulares.

Por último, la valoración de la retribución en especie se efectuará, de acuerdo con lo establecido en el artículo 44 de la Ley 40/1998, anteriormente citada, por su valor normal de mercado.

**\* Fecha:** 22/10/2001

**\* Número de consulta:** 2025-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** Dentro del Plan de Acción Social del Personal de Servicios Sociales y de la Dirección Territorial de Madrid del INSALUD, se contempla un Programa de Vacaciones Subvencionadas.

La indicada Institución, abona directamente a determinadas Agencias de Viajes -adjudicataria del contrato de servicios- parte del precio del servicio previa presentación de la factura.

**\* Cuestión planteada:** Consideración fiscal que, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, debe darse a la indicada subvención.

**\* Contestación:** Como la subvención, el pago en parte del coste del servicio que se contempla en el Programa de Vacaciones, se realiza directamente a la Agencia de Viajes, la misma al no estar incluida en los supuestos que enumera el apartado 2 del artículo 43, supuestos, que como se indica en el citado artículo, no tienen la consideración de rendimientos del trabajo en especie, tendría en consecuencia, la calificación de rendimientos del trabajo en especie.

**\* Fecha:** 14/11/2001

**\* Número de consulta:** 2040-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** La entidad consultante tiene diseñado un Programa de Formación de aprendizaje del idioma inglés para sus empleados, por medio del cual suscribe un contrato con una Academia de Idiomas, pagando el empleado el importe total del curso.

Una vez finalizado el curso, si el empleado acredita haber alcanzado un nivel de aprovechamiento adecuado, y definido previamente por la empresa, ésta procede al reembolso del 75% del importe total del curso.

**\* Cuestión planteada:** - Tratamiento fiscal, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que debe darse al reembolso del 75%.

**\* Contestación:** En el supuesto consultado la entidad satisface una retribución en metálico por el concepto de reembolso del 75% del importe del curso de aprendizaje de inglés. De acuerdo con lo establecido en el artículo 43 de la Ley del Impuesto, esta renta tendrá, la consideración de dineraria, sin que resulte, por tanto, aplicable el apartado 2 del citado artículo 43, relativo a las rentas en especie. Y, dado que no contiene la Ley del Impuesto excepción alguna a la consideración de rendimientos íntegros del trabajo de las retribuciones dinerarias, esta cantidad concedida por la empresa estará plenamente sujeta al Impuesto y a su sistema de retenciones a cuenta.

**\* Fecha:** 14/11/2001

**\* Número de consulta:** 2313-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** Entre las funciones de la entidad consultante se encuentra la administración de la Orquesta Real Filharmonía de Galicia, quien -para algunas de sus actuaciones- precisa la incorporación de músicos contratados al amparo del RD 1435/1985, de 1 de agosto, por el que se regula la relación laboral especial de los artistas en espectáculos públicos. Además de sus retribuciones, el Consorcio paga los gastos de viaje desde su lugar de residencia hasta Santiago de Compostela y el coste de su estancia (hotel) en dicha ciudad durante los días de ensayo y de concierto.

**\* Cuestión planteada:** Si el pago de los citados gastos está sometido a retención a cuenta del IRPF.

*\* **Contestación:** Al no tratarse en el supuesto consultado de desplazamientos fuera del centro de trabajo, sino de desplazamiento del lugar de residencia al lugar donde se ubica el centro de trabajo, no resulta aplicable el referido régimen de dietas y asignaciones para gastos exceptuados de gravamen.*

*Al no tratarse de dietas exceptuadas de gravamen, la consideración de los gastos de viaje y estancia costeados por el Consorcio no puede ser otra que la de retribuciones en especie, pues el gasto que en su esfera particular se le produce al músico (ubicación en el lugar donde va a desarrollar su trabajo) es asumido por quien le contrata.*

*Junto a esta consideración como retribución en especie, del trabajo en este caso, deberá tenerse presente lo dispuesto en el segundo párrafo del apartado 1 del artículo 43 de la Ley del Impuesto: “Cuando el pagador de las rentas entregue al contribuyente importes en metálico para que éste adquiera los bienes, derechos o servicios, la renta tendrá la consideración de dineraria”.*

*La calificación de estos gastos de viaje y estancia como rendimientos del trabajo, dinerarios o en especie, conlleva -conforme al artículo 70.1 del Reglamento del IRPF- su sometimiento a retención o ingreso a cuenta.*

*\* **Fecha:** 27/12/2001*

## 2. No tendrán la consideración de rendimientos del trabajo en especie: <sup>(74)</sup>

a) La entrega a los trabajadores en activo, de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, de acciones o participaciones de la propia empresa o de otras empresas del grupo de sociedades, en la parte que no exceda, para el conjunto de las entregadas a cada trabajador, de 500.000 pesetas anuales ó 1.000.000 de pesetas en los últimos cinco años, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan. <sup>(75)</sup>

*\* **Número de consulta:** 0518-99*

*\* **Descripción sucinta de los hechos:** La entidad consultante es una sociedad española cuya sociedad dominante es una entidad residente en el extranjero. En 1994 se constituyó un Plan de opciones sobre acciones de la entidad dominante cuya fecha prevista de finalización es mayo de 2001. Dicho Plan tiene las siguientes normas de funcionamiento:*

*- El Plan ha sido diseñado para que puedan participar en él todos los empleados del grupo.*

*- Los empleados que participan en el Plan, reciben, sin contraprestación alguna, opciones de compra de las acciones de la matriz a un precio que se determina en el momento de la entrega de las opciones y que no puede ser inferior al valor de cotización que tienen las acciones en el día en que se conceden.*

*- El momento a partir del cual pueden ejercitarse las opciones de compra es el siguiente:*

*- Un 25% de las opciones pueden ejercitarse transcurrido un año desde su concesión.*

*- El 75% restante puede ejercitarse dentro de los 48 meses siguientes al transcurso del plazo antes señalado, a razón de 1/48 por mes.*

*En todo caso, el plazo máximo de ejercicio de las opciones es de 10 años a contar desde su concesión.*

*- Las opciones de compra son intransmisibles inter vivos, pero sí mortis causa.*

*- Los empleados que pueden acceder al Plan son todos aquéllos que tengan una antigüedad superior a un año en la empresa.*

*\* **Cuestión planteada:** 1.- Si la entrega gratuita de opciones de compra intransmisibles genera renta en especie para los trabajadores de la entidad consultante.*

*2.- Aplicación de lo previsto en el artículo 43.2.a) de la Ley del Impuesto: si el plazo de mantenimiento de las acciones se cuenta desde la concesión de las opciones de compra o desde el ejercicio de las acciones.*

*3.- A efectos de la aplicación de lo previsto en el artículo 10.3 del Reglamento del Impuesto, qué se entiende por concesión anual.*

*4.- Si la renta en especie derivada del ejercicio de las opciones de compra debe tenerse en cuenta a la hora de calcular el tipo de retención del trabajador, aunque la entrega de las mismas se efectúe por una entidad no residente.*

*\* **Contestación:** 1.- Si la entrega gratuita de opciones de compra intransmisibles genera renta en especie para los trabajadores de la entidad consultante.*

*De acuerdo con lo establecido en los artículos 16 y 43 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, la concesión de opciones de compra*

---

<sup>(74)</sup> Véase la disposición adicional primera de esta Ley.

<sup>(75)</sup> Desarrollado en el artículo 42 del Reglamento del Impuesto.

de acciones de una sociedad a los empleados de sus filiales, por su condición de tales, es calificable de rendimiento del trabajo en especie, aun cuando no suponga un gasto real para quien las conceda.

Por otra parte, dado que estos derechos de opción de compra, tal y como se señala en el escrito de consulta, son intransmisibles "inter vivos", la retribución en especie se devengará al tiempo de ejercitarse la opción de compra y adquirirse las acciones.

2.- Aplicación de lo previsto en el artículo 43.2.a) de la Ley del Impuesto: si el plazo de mantenimiento de las acciones se cuenta desde la concesión de las opciones de compra o desde el ejercicio de las acciones.

De acuerdo con la escasa información aportada en el escrito de consulta, cabe señalar, a efectos de la aplicación de la no consideración de retribución en especie, lo siguiente:

En primer lugar, estamos en presencia de una entrega de acciones de una sociedad no residente dominante a los trabajadores de su grupo, entre los que se encuentran los de la entidad consultante.

La cuestión se centra, pues, en determinar la aplicación o no a éste de la no consideración de retribución en especie. A este respecto, cabe señalar que la entrega de acciones de la sociedad dominante debe realizarse a todos los trabajadores, contribuyentes por el IRPF, de las sociedades del grupo, en caso contrario, la exención no tendría cabida.

Por otra parte, la cuestión planteada acerca del plazo de mantenimiento de los títulos (3 años) si debe contarse desde que se conceden las opciones de compra o desde el ejercicio de las mismas, hay que señalar que el plazo de mantenimiento debe contarse desde que se ejerce la opción de compra por los trabajadores, ya que, evidentemente, con anterioridad no existen títulos respecto de los cuales pueda iniciarse el cómputo del plazo de tres años y que dicho plazo se contará de fecha a fecha.

3.- A efectos de la aplicación de lo previsto en el artículo 10.3 del Reglamento del Impuesto, que se entiende por concesión anual.

De acuerdo con lo previsto en el artículo 10.3 del Reglamento del Impuesto, los rendimientos que inicialmente pudieran tener el carácter de rendimiento con un período de generación superior a dos años perderán la reducción del 30 por 100 si se trata de retribuciones que se devengan con una periodicidad determinada, o que tienden a repetirse en el tiempo, aunque no coincida el espacio de tiempo entre una y otra retribución.

Ahora bien, el artículo 10.3 del Reglamento del IRPF, aprobado por el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero (BOE del 9), define un supuesto específico en el que cabe considerar que los rendimientos tienen un período de generación superior a dos años y no se obtienen de forma periódica o recurrente: se trata de los rendimientos derivados del ejercicio de opciones de compra de acciones o participaciones cuando sólo puedan ejercitarse transcurridos más de dos años desde su concesión y, además, no se concedan anualmente.

Con esta norma, el Reglamento posibilita la aplicación de la reducción del 30 por 100 a los rendimientos íntegros derivados del ejercicio de opciones de compra que tengan un período de generación superior a dos años, siempre y cuando no se reconozca al trabajador la posibilidad de resultar beneficiario de la concesión de las opciones de compra con una periodicidad anual, es decir, que la posibilidad de resultar beneficiario de la concesión de opciones de compra se produzca, al menos, en años alternos.

Ahora bien, en el supuesto planteado, el ejercicio de las opciones de compra tiene lugar de forma escalonada a lo largo de un período de tiempo máximo de 10 años desde su concesión.

Ello determina que cada mes se ejercite un porcentaje determinado de las opciones de compra, lo que conduce, de acuerdo con los principios de progresividad y capacidad contributiva, a la no aplicación de la reducción del 30 por 100, y, en consecuencia, a la integración al 100 por 100 de los rendimientos derivados del ejercicio de las opciones de compra.

4.- Si la renta en especie derivada del ejercicio de las opciones de compra debe tenerse en cuenta a la hora de calcular el tipo de retención del trabajador, aunque la entrega de las mismas se efectúe por una entidad no residente.

En primer lugar, cabe señalar que el artículo 78 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, define la base para calcular el tipo de retención como el resultado de minorar la cuantía total de las retribuciones del trabajo en determinados conceptos previstos en el apartado 3 de este mismo artículo.

Por su parte, el artículo 71.2.a) del Reglamento del Impuesto, establece que estará obligado a practicar retención o ingreso a cuenta la entidad residente en la que presta sus servicios el contribuyente que percibe un rendimiento del trabajo satisfecho por otra entidad residente o, como en el presente caso, no residente, vinculada con aquélla en los términos del artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

De acuerdo con lo anterior, en el cálculo del tipo de retención aplicable la empresa consultante, en cuanto obligada a practicar la retención o ingreso a cuenta, deberá tener en cuenta las rentas en especie satisfechas por la entidad no residente vinculada con ella.

\* **Fecha:** 13/03/2001

**\* Número de consulta:** 0509-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** La entidad consultante (XXX), sociedad residente en Francia cuyas acciones están admitidas a negociación en la Bolsa de París, es la matriz de un grupo internacional de empresas. Recientemente, ha aprobado un programa de retribución para los empleados de las filiales del grupo, dentro de las que se encuentran determinadas empresas españolas en los siguientes términos:

- Descripción del programa:

Con carácter general se otorga a los trabajadores de las empresas del grupo con una antigüedad mínima de tres meses a la fecha de la suscripción, y que en la fecha de la oferta sean empleados directos de alguna de las filiales, la posibilidad de adquirir a un precio prefijado, acciones de la empresa matriz. El precio de suscripción es el ochenta por ciento (80 por 100) del valor de mercado de la acción de XXX en la fecha de la suscripción.

La aceptación de la oferta de suscripción de las acciones de XXX se materializa mediante la adquisición de unos títulos (A), que dan derecho al vencimiento del programa a su canje por acciones de XXX o a su realización en dinero. Estos títulos, carentes de derechos políticos y económicos, son intransmisibles hasta el vencimiento del programa.

Adicionalmente, los empleados que hubieran aceptado la oferta anterior, podrán adquirir otros títulos (B) distintos de los anteriores, al mismo precio, los cuales al vencimiento del programa podrán canjear por los de la clase anterior (A) o por dinero. En este caso, los trabajadores recibirán además de la cantidad invertida, no existiendo riesgo de pérdida de la inversión, otra cantidad igual a un porcentaje (aproximadamente el 43 por 100) de la revalorización de la acción. Esta cantidad se calcula por la diferencia entre el valor de mercado de la acción de la entidad consultante en la fecha de suscripción, y el valor de mercado en la fecha de vencimiento del programa.

**\* Cuestión planteada** 1.- En el caso de aceptación de la primera oferta (A) de suscripción de acciones, tratamiento fiscal aplicable a los trabajadores y posible aplicación de lo previsto en el artículo 43.2.a) de la Ley del Impuesto.

2.- En el caso de aceptación de la segunda oferta (B) de suscripción de acciones, tratamiento fiscal aplicable a los trabajadores y posible aplicación de lo previsto en el artículo 43.2.a) de la Ley del Impuesto. Tributación de los empleados en el caso de funcionamiento de la garantía antes descrita.

**\* Contestación:** 1.- En el caso de aceptación de la primera oferta (A) de suscripción de acciones, tratamiento fiscal aplicable a los trabajadores y posible aplicación de lo previsto en el artículo 43.2.a) de la Ley del Impuesto.

De acuerdo con lo establecido en los artículos 16 y 43 de la Ley del Impuesto, la concesión del derecho de suscripción de acciones de la empresa matriz a los trabajadores de las filiales, por un importe inferior al normal de mercado, es calificable de rendimiento del trabajo en especie.

De la documentación aportada, se desprende que la suscripción de las acciones se pospone hasta el vencimiento del plazo fijado en el programa o hasta la amortización -del programa- anticipada, instrumentándose la aceptación de la oferta de suscripción mediante la adquisición de unos títulos, por el precio de compra de las acciones de XXX prefijado en el programa. Los títulos representativos de la aceptación de la oferta de suscripción son intransmisibles, y carentes de todo derecho económico y político. No obstante en determinadas circunstancias se permite la amortización anticipada del programa.

Llegado el vencimiento, los trabajadores podrán suscribir las acciones en firme o recibir su equivalente en metálico.

De acuerdo con la documentación aportada, la concesión del derecho de suscripción de acciones de la entidad consultante, aunque no se instrumente mediante el otorgamiento de un derecho de opción de compra en términos estrictos, debe seguir el mismo tratamiento, ya que estamos en presencia de un supuesto de adquisición de unos títulos carentes de todo derecho político y económico, que únicamente otorgan a su titular el derecho de compra de acciones de la matriz. En consecuencia, será en el momento de vencimiento del programa cuando se devengará la renta en especie.

En lo que se refiere a la posible aplicación de lo dispuesto en el artículo 43.2.a) de la Ley del Impuesto, desarrollado por el artículo 42 de su texto reglamentario. En primer lugar, estamos en presencia de una entrega de acciones de una sociedad no residente a los trabajadores del grupo de sociedades, por lo que la cuestión se centra en determinar la aplicación o no a este supuesto de la no consideración como retribuciones en especie de las entregas de acciones que tengan lugar en el marco de un grupo de sociedades de los previstos en el artículo 42 del Código de Comercio.

El primer requisito que debe darse al tratarse de la entrega de acciones de la sociedad dominante del grupo de empresas, es que la oferta se efectúe a todos los trabajadores, contribuyentes por este Impuesto, de las sociedades que formen parte del grupo. De la documentación aportada parece

*desprenderse que este requisito se cumple, aunque al ser una cuestión de hecho su valoración definitiva corresponderá a los órganos competentes de la Administración Tributaria.*

*En segundo lugar, la normativa del Impuesto, exige que la entrega se efectúe, entre otros, por una empresa del grupo. A este respecto, el artículo 42 del Código de Comercio regula los requisitos que deben concurrir para que determinadas sociedades deban formular conjuntamente las cuentas anuales y el informe de gestión consolidada, constituyendo, a estos efectos, un grupo de sociedades.*

*Del escrito de consulta parece desprenderse que la sociedad que efectúa la entrega de las acciones de la entidad consultante forma parte del grupo, ya que ésta ejerce el poder de decisión sobre la misma, de tal forma que los requisitos previstos en el artículo 42.1 del Reglamento del Impuesto parecen cumplirse en el caso consultado.*

*Por otra parte, se señala que la oferta está limitada a los trabajadores que cumplan determinados requisitos: todos los trabajadores de las empresas del grupo (XXX), que hayan sido contratados durante, al menos, tres meses consecutivos con anterioridad a la fecha de suscripción, y sean, en la fecha de la oferta, empleados directos de alguna de las filiales, y que existe un límite máximo de inversión para cada empleado (la suma del importe invertido en acciones de la clase A más el resultado de multiplicar por 10 el importe invertido en acciones de la clase B, no puede exceder del 25 por 100 del salario bruto anual del empleado). En estos términos, puede entenderse que se trata de una oferta que se realiza dentro de la política retributiva general de la empresa o, en su caso, del grupo de sociedades y que contribuya a la participación de los trabajadores en la empresa.*

*Ahora bien, por lo que se refiere al resto de requisitos para que opere la no consideración de retribución del trabajo en especie, este Centro Directivo carece de datos que permitan valorarlos, de tal forma que si se cumplen los mismos sería de aplicación lo previsto en el artículo 43.2.a) de la Ley del Impuesto.*

*b) Momento de vencimiento del programa.*

*Como se ha señalado anteriormente, en la fecha de finalización del programa, o a su amortización anticipada, los empleados-accionistas pueden adquirir las acciones de la entidad consultante u obtener su equivalente en dinero.*

*En ambos casos se producirá una retribución del trabajo en especie, por la diferencia positiva entre el valor de mercado de las acciones de la entidad consultante y el importe satisfecho por los trabajadores.*

*Al mismo tiempo, si el trabajador opta por percibir el equivalente de las acciones en dinero, se entenderá que se produce una suscripción y una transmisión de las acciones de la entidad consultante, y de acuerdo con lo establecido en el artículo 31 de la Ley del Impuesto, se generará una ganancia o pérdida patrimonial. Para su cálculo, deberá tomarse como valor de adquisición, el importe satisfecho para la adquisición de las acciones de la entidad consultante más la eventual retribución en especie, sin que se incluya dentro de este valor de adquisición el eventual ingreso a cuenta que hubieran debido realizar las entidades en las que prestan sus servicios los trabajadores. En este caso, la ganancia patrimonial se integrará dentro de la parte general de la base imponible, ya que las acciones transmitidas no habrían estado más de un año en el patrimonio del contribuyente (artículos 38 y 39 de la Ley del Impuesto).*

*2.- En el caso de aceptación de la segunda oferta (B) de suscripción de acciones, tratamiento fiscal aplicable a los trabajadores y posible aplicación de lo previsto en el artículo 43.2.a) de la Ley del Impuesto. Tributación de los empleados en el caso de funcionamiento de la garantía antes descrita.*

*En este caso, hay que distinguir dos tipos de operaciones:*

*- Una primera, por la que la empresa remunerará al empleado en función de la revalorización de la acción de XXX a lo largo de la duración del programa.*

*- Una segunda, por la que el empleado puede suscribir, en la fecha de vencimiento del programa acciones de la entidad consultante.*

*En el primer caso, estamos en presencia de una retribución del trabajo dineraria ya que el trabajador recibe al cabo de varios años un importe equivalente a la revalorización de la acción de XXX, de tal forma que en dicha fecha existirá una retribución del trabajo a la que podrá resultar de aplicación lo previsto en el artículo 17.2.a) de la Ley del Impuesto.*

*Al mismo tiempo, en la fecha de vencimiento del programa, el trabajador podrá optar por suscribir acciones de la entidad consultante a un precio prefijado lo que determinará la aplicación de lo anteriormente señalado para la adquisición de acciones a precio inferior al normal de mercado.*

*\* Fecha: 13/03/2001*

*\* Número de consulta: 0513-01*

*\* Descripción sucinta de los hechos: La entidad consultante pertenece a un grupo de empresas que ha implantado a nivel mundial un sistema de retribución a los empleados, basado en la concesión de*

opciones sobre acciones de la sociedad matriz del grupo, siendo ésta residente en los Estados Unidos. Dichas opciones sobre acciones son intransmisibles.

\* **Cuestión planteada:** 1.- Forma de instrumentar el compromiso del empleado de mantenimiento de los títulos durante tres años, para que resulte de aplicación lo previsto en el artículo 43.2.a) de la Ley del Impuesto.

2.- Forma de practicar la retención o ingreso a cuenta en la fecha de ejercicio de las opciones de compra, cuando el salario del trabajador es inferior al importe del ingreso a cuenta, tanto en el supuesto de venta simultánea de las acciones como en el de mantenimiento de las mismas.

3.- Forma de cuantificar la renta en especie en la fecha de ejercicio de la opción de compra.

4.- Confirmación de que en el supuesto que la renta en especie supere los límites cuantitativos fijados en el artículo 43.2.a) de la Ley del Impuesto, únicamente debe practicarse ingreso a cuenta sobre el exceso.

5.- Quién debe practicar el ingreso a cuenta en el caso de empleados que ejercitan las opciones de compra después de haber finalizado su relación laboral con la entidad consultante.

6.- Aplicación de lo previsto en el artículo 17.2.a) de la Ley del Impuesto en el supuesto de percepción en un mismo ejercicio de un incentivo en metálico y del ejercicio de la opción de compra.

7.- Aplicación de lo previsto en el artículo 17.2.a) de la Ley del Impuesto, en el supuesto de concesión del derecho de opción de compra en años alternos y de ejercicio de la opción en el mismo año.

8.- Aplicación de lo previsto en el artículo 17.2.a) de la Ley del Impuesto, en el supuesto de que el número de años de generación no sea entero.

\* **Contestación:** En primer lugar, y como cuestión de principio, cabe señalar que este Centro Directivo no puede pronunciarse respecto de la aplicación de lo previsto en el artículo 43.2.a) de la Ley del Impuesto, al plan de opciones sobre acciones implantado, al carecer de los elementos de juicio necesarios para ello; en consecuencia, si se cumplen todos y cada uno de los requisitos previstos en el precepto antes citado, la entrega de acciones no tendrá la consideración de renta en especie.

1.- Forma de instrumentar el compromiso del empleado de mantenimiento de los títulos durante tres años, para que resulte de aplicación lo previsto en el artículo 43.2.a) de la Ley del Impuesto.

El artículo 42 del Reglamento del Impuesto, exige entre otros requisitos, para que la entrega de acciones a los trabajadores no dé lugar a una retribución en especie, que los títulos se mantengan tres años. En la medida que este requisito de mantenimiento de los títulos es una decisión del trabajador, su incumplimiento no debe tener ninguna repercusión en el empleador, que deberá considerar si se cumplen o no los restantes requisitos para determinar si debe practicarse o no el ingreso a cuenta.

2.- Forma de practicar la retención o ingreso a cuenta en la fecha de ejercicio de las opciones de compra, cuando el salario del trabajador es inferior al importe del ingreso a cuenta, tanto en el supuesto de venta simultánea de las acciones como en el de mantenimiento de las mismas.

De acuerdo con los artículos 82 de la Ley del Impuesto y 81 y 95.1 de su texto reglamentario, cuando se produce el ejercicio de la opción de compra por parte de los trabajadores, en el caso de que no se hubieran tenido en cuenta, para fijar a principio de año el tipo de retención, como retribuciones variables previsibles las derivadas del ejercicio de la opción de compra, deberá procederse a regularizar el tipo de retención, aplicándose el mismo a las retribuciones que se satisfagan a partir de ese momento.

El hecho, indicado en el escrito de consulta, de que el ingreso a cuenta sea repercutido al empleado por la compañía, determina la aplicación de lo previsto en el artículo 44.2 de la Ley del Impuesto, que establece que en las rentas en especie se adicionará el ingreso a cuenta, como mayor ingreso del trabajador, excepto que su importe hubiera sido repercutido al perceptor de la misma.

3.- Forma de cuantificar la renta en especie en la fecha de ejercicio de la opción de compra.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 44.1 de la Ley del Impuesto, la renta en especie derivada del ejercicio de la opción de compra se valorará por la diferencia entre el valor de mercado de las acciones el día en que se ejercite el derecho de opción y la cantidad que se satisfaga por el beneficiario de la opción de compra.

Este valor de mercado será el valor de cotización de las acciones el día en que se ejercite la opción de compra y se adquieran las acciones.

4.- Confirmación de que en el supuesto que la renta en especie supere los límites cuantitativos fijados en el artículo 43.2.a) de la Ley del Impuesto, únicamente debe practicarse ingreso a cuenta sobre el exceso.

En efecto, cuando la renta en especie supera los límites cuantitativos fijados en la normativa del Impuesto, el ingreso a cuenta sólo procederá por el exceso sobre los citados límites.

5.- Quién debe practicar el ingreso a cuenta en el caso de empleados que ejercitan las opciones de compra después de haber finalizado su relación laboral con la entidad consultante.

*En el caso de antiguos trabajadores de la entidad consultante, que ejercitan sus opciones de compra, de acuerdo con el artículo 71.2.a) del Reglamento del Impuesto, deberá efectuar el correspondiente ingreso a cuenta la entidad consultante, en la medida que tenga conocimiento de que se abonan dichas retribuciones en especie.*

*6.- Aplicación de lo previsto en el artículo 17.2.a) de la Ley del Impuesto en el supuesto de percepción en un mismo ejercicio de un incentivo en metálico y del ejercicio de la opción de compra.*

*De acuerdo con este precepto, los rendimientos del trabajo que inicialmente pudieran tener un período de generación superior a dos años perderán la reducción del 30 por 100 si se trata de retribuciones que se devengan con una determinada periodicidad, o que tienden a repetirse en el tiempo, aunque el tiempo transcurrido entre los citados devengos no sea el mismo.*

*La finalidad de esta norma es la de impedir la aplicación de la reducción del 30 por 100 a rendimientos que, aún cuando puedan transcurrir varios años hasta que puedan resultar exigibles, una vez producida ésta, se obtengan con una periodicidad tal que quepa considerar que, de hecho, su obtención es regular en el tiempo, sin presencia del elemento de excepcionalidad u ocasionalidad necesarios para que resulte de aplicación la citada reducción del 30 por 100.*

*En línea con esta finalidad, deben tenerse en cuenta los siguientes aspectos en la interpretación de esta norma:*

*1º. La valoración de si un rendimiento se obtiene de forma periódica o recurrente puede efectuarse tanto a priori, si las retribuciones están ya así inicialmente definidas, como a posteriori, si una vez percibidas las retribuciones, los hechos demuestran que éstas se repitieron en el tiempo, sin más límite temporal que la existencia de un plazo suficientemente dilatado, de tal manera que no quepa apreciar que para el trabajador se convierta en una fórmula retributiva normal.*

*2º. Para la correcta valoración de si un rendimiento tiende a repetirse en el tiempo no debe confundir la forma o denominación bajo la cual se satisface esta retribución, ya se trate de bonos de antigüedad, entrega de acciones, primas por cumplimiento de objetivos, etc., sino que debe atenderse a la concurrencia de las circunstancias que permitan apreciar que el trabajador obtiene, con independencia de la forma, estas retribuciones de forma periódica o regular en el tiempo.*

*En consecuencia, si de acuerdo con lo anterior las cantidades percibidas tienen el tratamiento de rendimientos del trabajo con un período de generación superior a dos años, en el caso de que en un mismo ejercicio se perciban varios rendimientos con un período de generación mayor de dos años, deberá aplicarse lo previsto en el artículo 17.2.a) de la Ley del Impuesto de forma separada para el rendimiento derivado del ejercicio de las opciones de compra y el otro rendimiento.*

*7.- Aplicación de lo previsto en el artículo 17.2.a) de la Ley del Impuesto, en el supuesto de concesión del derecho de opción de compra en años alternos y de ejercicio de la opción en el mismo año.*

*El artículo 10.3 del Reglamento del IRPF, aprobado por RD 214/1999, de 5 de febrero, define un supuesto específico en el que cabe considerar que los rendimientos tienen un período de generación superior a dos años y no se obtienen de forma periódica o recurrente: se trata de los rendimientos derivados del ejercicio de opciones de compra de acciones o participaciones cuando sólo puedan ejercitarse transcurridos más de dos años desde su concesión y, además, no se concedan anualmente.*

*Con esta norma, el Reglamento posibilita la aplicación de la reducción del 30 por 100 a los rendimientos íntegros derivados del ejercicio de opciones de compra que tengan un período de generación superior a dos años, siempre y cuando la concesión de las opciones de compra al trabajador no se produzca con periodicidad anual, es decir, que las opciones se concedan, al menos, en años alternos.*

*De acuerdo con lo anterior, y teniendo en cuenta lo señalado en el punto 7 precedente en cuanto a la periodicidad o recurrencia, en el supuesto de que se adquirieran opciones de compra en años alternos, aunque su ejercicio tenga lugar el mismo año, el rendimiento tendría un período de generación superior a dos años y debería aplicarse lo previsto en el artículo 17.2.a) de la Ley del Impuesto de forma separada para cada rendimiento.*

*8.- Aplicación de lo previsto en el artículo 17.2.a) de la Ley del Impuesto, en el supuesto de que el número de años de generación no sea entero.*

*De acuerdo con lo previsto en el artículo 17.2.a) de la Ley del Impuesto, deberá tomarse el número de años de generación, sin redondear el mismo en caso de que no sea entero, ahora bien, debe tenerse en cuenta que, en el supuesto de ejercicio a lo largo de un mismo período impositivo de opciones de compra otorgadas el mismo año, el número de años de generación, a los efectos de la aplicación del límite de reducción, será el mismo, debiendo tomarse para todas las opciones el período de generación correspondiente a la fecha del primer ejercicio de opciones de compra concedidas en un mismo año.*

*\* Fecha: 13/03/2001*

*\* Número de consulta: 0529-01*

**\* Descripción sucinta de los hechos:** La consultante trabaja en una empresa que pertenece a un grupo de empresas cuya matriz es una entidad residente en el extranjero. Dentro de la política retributiva del grupo, en 1997 se le concedió la posibilidad de adquirir acciones de la matriz a un precio determinado. Para ello, mensualmente entre junio de 1997 y mayo de 1999, se le descontó de su nómina el precio de compra de las acciones, importes que se depositaban en una cuenta a nombre de la consultante.

Llegado el vencimiento del período, en junio de 1999, se le ofreció la posibilidad de adquirir las acciones de la empresa al precio satisfecho, o recuperar el importe invertido más una revalorización del 5 por 100 anual.

La consulta optó por adquirir las acciones. El importe satisfecho fue de 917.232.

**\* Cuestión planteada:** Si resulta de aplicación lo previsto en el artículo 43.2.a) de la Ley del Impuesto.

**Contestación:** De acuerdo con lo establecido en los artículos 16 y 43 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias (B.O.E del 10), la adquisición de acciones por un precio inferior al normal de mercado, por los trabajadores de las filiales, en España, es calificable de rendimiento del trabajo en especie.

En lo que se refiere a la posible aplicación de lo dispuesto en el artículo 43.2.a) de la Ley del Impuesto, cuyo desarrollo reglamentario se ha efectuado por el artículo 42 del Reglamento del Impuesto cabe señalar que, en primer lugar, estamos en presencia de una entrega de acciones de una sociedad no residente a los trabajadores del grupo de sociedades, por lo que la primera cuestión se centra en determinar en determinar la aplicación o no a este supuesto de la no consideración como retribuciones en especie de las entregas de acciones que tengan lugar en el marco de un grupo de sociedades de los previstos en el artículo 42 del Código de Comercio.

A este respecto, el artículo 42 del Código de Comercio regula los requisitos que deben concurrir para que determinadas sociedades deban formular conjuntamente las cuentas anuales y el informe de gestión consolidada, constituyendo, a estos efectos, un grupo de sociedades.

El artículo 43 de la Ley del Impuesto, al remitirse al artículo 42 del Código de Comercio, regula el marco de la no tributación de las retribuciones en especie generadas por entregas de acciones, de forma que esta exención es de aplicación no sólo cuando se efectúe la entrega de acciones de la empresa en la que preste servicios el trabajador a éste, sino también cuando las acciones o participaciones correspondan a otras empresas que tengan una estrecha vinculación entre sí, de modo que pueda apreciarse la existencia de una política retributiva global y una vinculación del trabajador con el grupo o subgrupo al que pertenezca su empresa.

En este contexto debe valorarse, pues, la referencia del artículo 43 de la Ley del Impuesto al artículo 42 del Código de Comercio, de suerte que tienen encaje en la exención prevista en el primero de los artículos mencionados la entrega de acciones que tenga lugar en el marco de los grupos de sociedades que cumplan lo requisitos del artículo 42, aun cuando de hecho, y por ser la sociedad dominante no residente en España, ésta no formulase sus cuentas anuales de forma conjunta con sus filiales en España, de tal forma que los requisitos previstos en el artículo 42.1 del Reglamento del Impuesto parecen cumplirse en el caso consultado.

Ahora bien, por lo que se refiere al resto de requisitos, para que opere la no consideración de retribución del trabajo en especie, este Centro Directivo carece de datos que permitan valorarlos, de tal forma que si se cumplen los mismos sería de aplicación lo previsto en el artículo 43.2.a) de la Ley del Impuesto; en todo caso, cabe señalar que el plazo de mantenimiento de los títulos (3 años) debe contarse desde el ejercicio de la opción de compra y la adquisición de las acciones, no desde el de la concesión de las opciones de compra.

**\* Fecha:** 13/03/2001

b) Las cantidades destinadas a la actualización, capacitación o reciclaje del personal empleado, cuando vengán exigidos por el desarrollo de sus actividades o las características de los puestos de trabajo. <sup>(76)</sup>

**\* Número de consulta:** 2386-00

**\* Descripción sucinta de los hechos:** Curso de formación de empleado sufragado por la empresa.

**\* Cuestión planteada:** Tratamiento fiscal a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

**\* Contestación:** En definitiva, conforme a lo establecido en el artículo 43.2 de la Ley del Impuesto y 43 de su texto reglamentario, los requisitos para la exceptuación a la consideración de retribución en especie serían:

---

<sup>(76)</sup> Desarrollado en el artículo 43 del Reglamento del Impuesto.

- Que los estudios para la actualización, capacitación o reciclaje del personal, estén dispuestos y financiados en su totalidad directamente por las empresas -no cabe financiaciones parciales- siendo indiferente que los cursos se impartan por aquéllas o por otras personas o entidades especializadas.

- Que, evidentemente, la finalidad perseguida sea la actualización, capacitación o reciclaje del personal,

y

- Que los estudios vengan exigidos por el desarrollo de las actividades desempeñadas por el personal afectado o las características de los correspondientes puestos de trabajo.

En resumen, cualquier curso que no responda a las exigencias o requisitos anteriormente mencionados se considerará renta en especie y su valoración se efectuará según lo previsto en la letra d) del artículo 44.1.1.º de la Ley del Impuesto.

\* **Fecha:** 19/12/2000

c) Las entregas a empleados de productos a precios rebajados que se realicen en cantinas o comedores de empresa o economatos de carácter social. Tendrán la consideración de entrega de productos a precios rebajados que se realicen en comedores de empresa las fórmulas indirectas de prestación del servicio cuya cuantía no supere la cantidad que reglamentariamente se determine. <sup>(77)</sup>

\* **Número de consulta:** 1808-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Los trabajadores de una entidad bancaria vienen disfrutando de un Economato Social que les permite adquirir productos a un valor rebajado en determinados comercios concertados con el referido Economato, mediante unos vales que facilita la empresa a cada trabajador.

\* **Cuestión planteada:** - Si los descuentos obtenidos a través de los vales tienen la consideración de retribución en especie.

- Al margen de lo anterior, se pregunta también si la utilización por el personal directivo de vehículos puestos a su disposición por la empresa constituye retribución en especie.

\* **Contestación:** El número 2º del apartado 2 del artículo 44 del Reglamento del Impuesto regula los requisitos que específicamente deben reunir los vales-comida o documentos similares para poder ser calificados como fórmula indirecta de prestación del servicio, con lo cual, considerándose dicha fórmula como "entrega de productos a precios rebajados que se realicen en comedores de empresa", no tendrán la consideración de retribución en especie.

Entre dichos requisitos figura, a efectos de dar respuesta a la consulta planteada, que "sólo podrán utilizarse en establecimientos de hostelería".

Por tanto, si los vales o documentos similares se utilizan para obtener productos a precios rebajados en establecimientos que no son de hostelería, como en el presente caso, se habrá incumplido el requisito previsto por el Reglamento del Impuesto para beneficiarse de la exclusión de gravamen y, en consecuencia, estaremos en presencia de una "retribución en especie" del trabajo, tanto si los beneficiarios son los trabajadores en activo como si son los jubilados.

Por otra parte, respecto a las retenciones, al tratarse de retribuciones en especie, las mismas estarán sujetas a ingreso a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ingreso que deberá efectuarse por la empresa en la que desarrolla su trabajo el trabajador. Este ingreso a cuenta, conforme a lo previsto en el artículo 95 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, deberá calcularse aplicando a su valor (en este caso, el importe del descuento ofrecido a los trabajadores) el mismo tipo que el aplicable a las retribuciones dinerarias para fijar las retenciones.

Una vez determinado el tipo de retención e ingreso a cuenta, la empresa deberá efectuar la retención o ingreso a cuenta en el momento en que se satisfagan las rentas correspondientes (artículo 73.1 del Reglamento). Ello supone, en el presente caso, que la empresa debe efectuar los ingresos a cuenta sobre las retribuciones en especie derivadas de la utilización de los vales cuando éstos efectivamente sean utilizados.

Respecto a la disconformidad con las retenciones practicadas o los ingresos a cuenta repercutidos, la vía para su impugnación la constituye la reclamación económico-administrativa, tal como establece el artículo 118 del Reglamento de Procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas.

Finalmente, y para concluir con la primera de las cuestiones planteadas, cabe señalar que los trabajadores o jubilados sólo deberán declarar, en cada ejercicio, la retribución en especie derivada de los vales que efectivamente hayan sido utilizados en los comercios concertados, y los ingresos a cuenta que debieron haberse realizado sobre estas retribuciones en especie.

---

<sup>(77)</sup> Desarrollado en el artículo 44 del Reglamento del Impuesto.

*Por lo que se refiere a la segunda cuestión -consideración como retribución en especie de la utilización de vehículos por el personal directivo- su calificación como retribución en especie del trabajo estará condicionada por su utilización para fines particulares, tal como establece la definición que de esta clase de retribuciones recoge el artículo 43.1 de la Ley del Impuesto.*

*Cuando, de acuerdo con lo expuesto, exista retribución en especie, el pagador estará obligado a efectuar un ingreso a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del perceptor, tal como ya se ha señalado respecto a las otras retribuciones en especie analizadas en esta contestación: los vales de economato.*

*\* Fecha: 17/10/2000*

*\* Número de consulta: 2009-00*

*\* Descripción sucinta de los hechos: El consultante desarrolla durante los meses de verano, una actividad de croissantería.*

*Durante dicho período estival y dependiendo de la afluencia de clientes se plantea la posibilidad de que los empleados puedan comer en sus tiempos libres en el mismo local los productos que en el se producen, al objeto de mejorar el reparto de su jornada laboral.*

*\* Cuestión planteada: - Procedencia o no de su consideración como retribución en especie.*

*\* Contestación: De acuerdo con lo establecido en el artículo 43 de la Ley del Impuesto y 44 de su texto reglamentario, este Centro Directivo considera que en el presente caso consultado no procederá computar retribución en especie por dicho concepto, constitutivo del servicio de comedor de empresa.*

*\* Fecha: 02/11/2000*

*\* Número de consulta: 2072-00*

*\* Descripción sucinta de los hechos: De acuerdo a Convenio Colectivo, se establece, según el artículo 59 un plus -o ayuda de comida- de 1618 ptas./día durante el año 2000.*

*Dicha cantidad puede recibirse mediante la entrega de vales de comida o en efectivo en la nómina correspondiente, y sólo se percibe los días hábiles trabajados y en los casos que no se devenguen dietas por manutención.*

*\* Cuestión planteada: Tratamiento fiscal que, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, debe darse a la indicada «ayuda de comida» teniendo en cuenta las distintas fórmulas de su abono.*

*\* Contestación: A) AYUDA DE COMIDA ENTREGADA EN EFECTIVO.*

*En el supuesto consultado la entidad satisface una retribución en metálico por el concepto de "ayuda de comida". De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 43.1 de la Ley del Impuesto, esta renta tendrá, la consideración de dineraria, sin que resulte, por tanto, aplicable el apartado 2 del artículo 43, relativo a las rentas en especie. Y, dado que no contiene la Ley del Impuesto excepción alguna a la consideración de rendimientos íntegros del trabajo de las retribuciones dinerarias, esta cantidad compensatoria alimentaria concedida por la empresa estará plenamente sujeta al Impuesto y a su sistema de retenciones a cuenta.*

*ENTREGA DE VALES DE COMIDA.*

*A este respecto se estará a lo establecido en el artículo 44 -gastos por comedores de empresa que no constituyen retribución en especie- del Reglamento del Impuesto.*

*\* Fecha: 15/11/2000*

*\* Número de consulta: 2170-00*

*\* Descripción sucinta de los hechos: Como fórmulas de prestación indirecta del servicio de comedor:*

*- La empresa por cada factura de comida que le presenta el trabajador abona la cantidad de 900 pesetas, o*

*- Satisface en nómina la indicada cantidad de 900 pesetas por día laborable (excluyendo los días de vacaciones), sin obligación por parte del trabajador de presentar las facturas de comidas.*

*\* Cuestión planteada: Tratamiento fiscal que, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tiene dicha cantidad compensatoria.*

*\* Contestación: En el supuesto consultado la entidad satisface una compensación alimentaria en metálico de 900 pesetas diarias por cada factura de comida que presenta el trabajador, o bien, la abona en nómina por día laborable -excepto en vacaciones- sin necesidad de presentar factura.*

*De acuerdo con lo establecido en el artículo 43.1 de la Ley del impuesto, esta renta tendrá, la consideración de dineraria, sin que resulte, por tanto, aplicable el apartado 2 del citado artículo 43, relativo a las rentas en especie. Y, dado que no contiene la Ley del Impuesto excepción alguna a la consideración de rendimientos íntegros del trabajo de las retribuciones dinerarias, esta cantidad*

compensatoria concedida por la empresa estará plenamente sujeta al Impuesto y a su sistema de retenciones a cuenta.

\* **Fecha:** 27/11/2000

\* **Número de consulta:** 0633-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** En la nómina de los trabajadores aparece perfectamente detallado el concepto «Vales Ayuda Comida», por importe que no supera las 1.300 pesetas diarias.

\* **Cuestión planteada:** Tratamiento fiscal que, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, debe darse a la indicada cantidad que se refleja en la nómina por el concepto de «Vales Ayuda Comida».

\* **Contestación:** En el supuesto consultado la entidad satisface una retribución en metálico por el concepto de «Vales Ayuda Comida». De acuerdo con lo establecido en el artículo 43.1 de la Ley del Impuesto, esta renta tendrá, la consideración de dineraria, sin que resulte, por tanto, aplicable el apartado 2 del artículo 43, relativo a las rentas en especie. Y, dado que no contiene la Ley del Impuesto excepción alguna a la consideración de rendimientos íntegros del trabajo de las retribuciones dinerarias, esta cantidad compensatoria alimentaria concedida por la empresa estará plenamente sujeta al Impuesto y a su sistema de retenciones a cuenta.

\* **Fecha:** 26/03/2001

\* **Número de consulta:** 1018-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** De acuerdo al Convenio Provincial de Hostelería, la entidad tiene la obligación de suministrar a todos los trabajadores la manutención con cargo a la misma. Dicha manutención se percibe en especie y está valorada por el propio convenio en 5.435 pts/mes.

Existe la posibilidad de que el trabajador pueda optar por recibir la cifra indicada en dos supuestos:

- Durante el periodo de vacaciones anuales.

- Por deseo expreso del trabajador, renunciando a percibirla en especie.

\* **Cuestión planteada:** Tratamiento fiscal que, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, debe darse a la referida cantidad.

\* **Contestación:** De acuerdo con lo dispuesto en los artículos 43 y 44 de la Ley del Impuesto, esta renta tendrá, la consideración de dineraria, sin que resulte, por tanto, aplicable el apartado 2 del citado artículo 43, relativo a las rentas en especie. Y, dado que no contiene la Ley del Impuesto excepción alguna a la consideración de rendimientos íntegros del trabajo de las retribuciones dinerarias, esta cantidad compensatoria por manutención concedida por la empresa estará plenamente sujeta al Impuesto y a su sistema de retenciones a cuenta.

\* **Fecha:** 28/05/2001

d) La utilización de los bienes destinados a los servicios sociales y culturales del personal empleado.

e) Las primas o cuotas satisfechas por la empresa en virtud de contrato de seguro de accidente laboral o de responsabilidad civil del trabajador.

f) Las primas o cuotas satisfechas a entidades aseguradoras para la cobertura de enfermedad del trabajador, en las condiciones y con los límites que reglamentariamente se establezcan. <sup>(78)</sup>

\* **Número de consulta:** 0184-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Contratos de seguro concertados con entidades aseguradoras para la cobertura de enfermedad del trabajador y de su familia, cuando la empresa aseguradora obliga a suscribir un contrato de seguro para cada miembro de la familia.

\* **Cuestión planteada:** Aplicación de lo previsto en el artículo 43.2.f) de la Ley del Impuesto.

\* **Contestación:** Con carácter general, la contratación de un seguro que cubra la enfermedad de un trabajador, o de su cónyuge y descendientes, cuando es la empresa la que asume el coste de la prima, total o parcialmente, tiene la consideración de rendimiento del trabajo, siendo éste rendimiento del trabajo dinerario o en especie, en función de la forma que se adopte (artículo 43.1 de la Ley 40/1998).

Por excepción, el artículo 43.2.f) de la Ley del Impuesto establece la no consideración de renta del trabajo en especie de este tipo de contratos cuando se cumplan las condiciones que establece el Reglamento en su artículo 45. De entre dichas condiciones o requisitos, cabe destacar lo previsto en el

---

<sup>(78)</sup> Desarrollado en el artículo 45 del Reglamento del Impuesto.

número 1 del artículo 45, que exige que la cobertura del contrato alcance al trabajador, pudiendo incluir además a su cónyuge o descendientes.

En consecuencia, si la empresa debe contratar una póliza para el trabajador, otra para su cónyuge y otra para cada descendiente, resultará de aplicación lo previsto en los artículos anteriores, siendo el límite máximo exento el de 200.000 pesetas anuales, y tributando el exceso sobre dichas cantidades como rendimiento del trabajo en especie.

\* **Fecha:** 02/02/2001

#### **Artículo 44. Valoración de las rentas en especie.**

1. Con carácter general, las rentas en especie se valorarán por su valor normal en el mercado, con las siguientes especialidades: <sup>(79)</sup>

1.º Los siguientes rendimientos del trabajo en especie se valorarán de acuerdo con las siguientes normas de valoración:

a) En el caso de utilización de vivienda, el 10 por 100 del valor catastral.

En el caso de inmuebles cuyos valores catastrales hayan sido revisados o modificados, de conformidad con los procedimientos regulados en los artículos 70 y 71 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, y hayan entrado en vigor a partir de 1 de enero de 1994, el 5 por 100 del valor catastral.

Si a la fecha de devengo del impuesto los inmuebles carecieran de valor catastral o éste no hubiera sido notificado al titular, se tomará como base de imputación de los mismos el 50 por 100 de aquél por el que deban computarse a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio. En estos casos, el porcentaje será del 5 por 100.

La valoración resultante no podrá exceder del 10 por 100 de las restantes contraprestaciones del trabajo.

\* **Número de consulta:** 2182-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** La consultante es administradora única de una sociedad anónima. La única retribución que percibe, fijada en los estatutos sociales, es la utilización de una vivienda cuyo valor catastral es de más de 60.000.000 de pesetas.

\* **Cuestión planteada:** Valoración de la renta en especie

\* **Contestación:** La cuestión planteada estriba en determinar el alcance de lo previsto en el último párrafo del artículo 44.1.1º.a), es decir, el límite del 10 por 100, cuando el contribuyente sólo tiene como rendimientos del trabajo la utilización de la vivienda.

En primer lugar, hay que tener en cuenta la finalidad de la norma en cuestión, que no es otra que la de evitar que por la aplicación de la regla de valoración de este tipo de retribuciones en especie, el valor de las retribuciones en especie supere al de las retribuciones dinerarias obtenidas del mismo pagador. En este sentido, no hay que olvidar que la normativa laboral establece un tope máximo para las rentas en especie: el 30 por 100 de las percepciones salariales del trabajador (artículo 26.1 del Estatuto de los Trabajadores).

Pero para determinar correctamente el ámbito de aplicación de la citada limitación de valoración de la renta en especie (el 10 por 100 de las restantes contraprestaciones del trabajo), hay que tener en cuenta el tipo de relación que une al administrador con la sociedad.

En este sentido, tanto el propio Estatuto de los Trabajadores (artículo 1.3.c) como la jurisprudencia del Tribunal Supremo (por todas la sentencia de 22 de diciembre de 1994) es clara: no existe relación laboral entre el administrador y la sociedad, sino que es una relación mercantil; pero esta calificación de la relación administrador-sociedad no empece la calificación a efectos del IRPF de la renta percibida de la sociedad por la condición de administrador: rendimiento del trabajo (artículo 16.2.e) de la Ley del Impuesto).

En el escrito de consulta, se señala que no existe otra contraprestación del mismo pagador. A este respecto, hay que traer a colación el artículo 42.2 de la Ley del Impuesto, que establece la valoración obligatoria a precios de mercado de las prestaciones de trabajo entre una entidad y las personas físicas

---

<sup>(79)</sup> Desarrollado en el artículo 46 del Reglamento del Impuesto.

a la misma vinculadas lo que, a los efectos que aquí interesan, determinan la valoración de la contraprestación percibida por la consultante por su valor normal de mercado.

Recapitulando, en el caso de los administradores de entidades, cuando se establece en los estatutos de la entidad una retribución por los servicios prestados, la misma deberá valorarse por su valor normal de mercado. Si dicha retribución consiste en la utilización gratuita de un inmueble de la entidad, se valorará en los términos antes señalados (artículo 44.1.1º.a) de la Ley del Impuesto) sin que resulte de aplicación la limitación prevista en el último párrafo de la letra a) del artículo 44.1.1º.

Por otra parte, si la valoración de la renta en especie, de acuerdo con lo anteriormente señalado, excede del valor normal de mercado, y el consultante es al mismo tiempo socio de la sociedad en la que ejerce el cargo de administrador único, el exceso de valor se calificará como rendimiento del capital mobiliario procedente de la participación en los fondos propios de la entidad, en los términos señalados en el artículo 23.1.a).4º de la Ley del Impuesto. Igual calificación procederá en el caso de que la utilización de la vivienda no derivara del desempeño del cargo de administrador.

\* **Fecha:** 28/11/2000

\* **Número de consulta:** 1032-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** La entidad consultante, cuya actividad principal se encuentra dentro del sector de la minería y del carbón, debido a sus especiales tareas y la forma de realización de las mismas, requiere la puesta a disposición por parte de la empresa de ciertas instalaciones en favor del médico de la explotación así como del técnico o facultativo, que presta el servicio de retén para atender las contingencias y reparaciones en las minas.

En ambos casos la empresa pone a disposición de estos empleados una vivienda próxima a la explotación minera con el objeto de atender, durante sus turnos de guardia y su turno normal de trabajo, con la urgencia e inmediatez que requiere la explotación minera, las contingencias para las que están determinados sus puestos de trabajo, que no son otras que los accidentes de trabajo y los desprendimientos y demás desperfectos que se producen en la mina que amenazan la seguridad de los empleados.

En el Convenio Colectivo del sector, se recoge el derecho que asiste a los directores facultativos de disponer de los medios necesarios para que puedan realizar su trabajo de acuerdo con la legislación vigente, de entre los cuales la cercanía e inmediatez son elementos indispensables para que sus tareas no queden vacías de contenido.

\* **Cuestión planteada:** Si se considera rendimientos del trabajo en especie la utilización como vivienda de instalaciones propiedad de la empresa por parte de los médicos de una explotación minera y de los técnicos o facultativos, utilización que viene exigida por la necesidad de cercanía de estos trabajadores a la explotación dadas las características del puesto de trabajo.

\* **Contestación:** En principio, la utilización de una vivienda por razón de cargo o por la condición de empleado público o privado está expresamente contemplada como un supuesto de retribución en especie, en el artículo 44-1-1º.a) de la Ley del Impuesto, valorándose dicha retribución en la forma prevista en este precepto legal.

Ahora bien, la existencia de una retribución en especie exige la concurrencia de la circunstancia de la utilización, en este caso de la vivienda, para fines particulares. En consecuencia, hay que distinguir entre aquellos supuestos en que se dispone de una vivienda por razones y para fines particulares del beneficiario, de aquellos otros en los que estos pueden catalogarse de irrelevantes o accesorios respecto a otros de especial transcendencia, como sería el caso, por ejemplo, de aquellos supuestos en los que la utilización de la vivienda viniese determinada por motivos de seguridad, en cuyo caso el requisito necesario para la existencia de la retribución en especie, (la utilización para fines particulares) quebraría frente a las necesidades derivadas de la actividad de su usuario y, consecuentemente, no habría retribución en especie.

En el presente caso planteado, a tenor de los motivos señalados para otorgar el uso de la vivienda, básicamente por razones de "conveniencia" (proximidad del lugar de residencia al de la explotación minera, localización, en su caso rápido acceso al lugar de incidentes, etc.) que no de seguridad, cabría entender que los mismos, los motivos o fines aludidos, son accesorios al del uso particular, por cuanto el desempeño del trabajo en cuestión no necesariamente debe conllevar la utilización de vivienda.

En consecuencia, la cesión de la vivienda por las razones expuestas, produciría una renta en especie del trabajo derivado de la utilización de vivienda por la condición de empleado público o privado, la cual se valorará conforme lo dispuesto en el artículo 44.1.1º.a) de la Ley del Impuesto.

\* **Fecha:** 29/05/2001

b) En el caso de la utilización o entrega de vehículos automóviles:

- En el supuesto de entrega, el coste de adquisición para el pagador, incluidos los tributos que graven la operación.
- En el supuesto de uso, el 20 por 100 anual del coste a que se refiere el párrafo anterior. En caso de que el vehículo no sea propiedad del pagador, dicho porcentaje se aplicará sobre el valor de mercado que correspondería al vehículo si fuese nuevo.
- En el supuesto de uso y posterior entrega, la valoración de esta última se efectuará teniendo en cuenta la valoración resultante del uso anterior.

*\* Número de consulta: 2210-00*

*\* Descripción sucinta de los hechos: La entidad consultante desarrolla como actividad principal la distribución exclusiva de una determinada marca de vehículos originarios de Corea. Los vehículos se adquieren por importación al fabricante coreano y se transmiten posteriormente a los concesionarios, quienes, a su vez, los transmiten a los consumidores finales.*

*\* Cuestión planteada: Al ser adquiridos algunos vehículos para su utilización por trabajadores de la compañía, se pregunta, a efectos de la retribución en especie, sobre el valor que opera el 20 por 100 anual establecido para los supuestos de uso de vehículos automóviles.*

*\* Contestación: Conforme con lo establecido en el artículo 43.1 de la Ley del Impuesto, constituye rendimiento del trabajo en especie la utilización, por los empleados de la entidad consultante y para sus fines particulares, de vehículos automóviles propiedad de la empresa.*

*Respecto a la valoración de esta utilización, el artículo 44.1.1º,b) de la Ley la cuantifica en el 20 por 100 anual del coste de adquisición del vehículo para el pagador, incluidos los tributos que graven la operación. Ello comporta tomar como tal coste el importe satisfecho por el pagador, incluidos los gastos y tributos que gravan la operación, concepto -este último- que en este caso incorpora los Derechos arancelarios, el Impuesto Especial sobre determinados medios de Transporte y la totalidad del Impuesto sobre el Valor Añadido que haya sido satisfecho, con independencia de que resulte deducible (total o parcialmente) o no deducible para el pagador.*

*Ahora bien, esta regla de valoración encuentra una excepción en el supuesto de que la entidad consultante tuviera como actividad habitual alguna modalidad de cesión de uso de vehículos automóviles. En ese caso, resultaría aplicable lo dispuesto en el artículo 44.1.1º,f) de la Ley del Impuesto.*

*Precepto que se complementa con lo establecido en el artículo 47 del Reglamento del IRPF (aprobado por el RD 214/1999).*

*\* Fecha: 04/12/2000*

*\* Número de consulta: 2261-00*

*\* Descripción sucinta de los hechos: Utilización de vehículos de empresa por empleados con categoría de administrativos y por comisionistas, tanto por uso profesional como particular.*

*\* Cuestión planteada: Se propone criterio porcentual para determinar el uso laboral y particular.*

*\* Contestación: Cuando la utilización de los vehículos por los empleados de la Empresa se realiza tanto en el desempeño de su trabajo como para fines particulares, constituirá retribución en especie en tanto en cuanto el destino del vehículo únicamente sea para fines particulares, sin que deba imputarse retribución alguna por la utilización del vehículo para fines propios de la actividad.*

*Por tanto, al existir ese doble uso (empresarial-particular), para cuantificar -con arreglo a las normas del artículo 44 de la Ley del Impuesto- la retribución en especie, que corresponde por la utilización para fines particulares, deberán tenerse en cuenta la naturaleza y características de la actividad, el horario de trabajo, la disponibilidad del vehículo fuera de horario de trabajo, etc., que permitan acreditar el destino efectivo para unos y otros fines, hechos estos por los que este Centro Directivo no puede pronunciarse, pues desconoce tanto las circunstancias como las características específicas que conlleva el desarrollo de las tareas de los empleados del sector a que se refiere el escrito de consulta. No obstante, no son aceptables aquéllos que fijen un «forfait» según horas de utilización efectiva o kilometraje, pues el parámetro determinante debe ser la disponibilidad para fines particulares.*

*Finalmente, hay que recordar la posibilidad, contemplada en la disposición adicional segunda del Reglamento del Impuesto, de, a los exclusivos efectos de determinar el ingreso a cuenta correspondiente, solicitar un acuerdo previo de valoración, en los términos previstos en la misma.*

*\* Fecha: 11/12/2000*

*\* Número de consulta: 0498-01*

**\* Descripción sucinta de los hechos:** La entidad consultante, adquirió en 1996 un vehículo para que fuera utilizado por el director general de la misma. Dicho vehículo fue adquirido en régimen de arrendamiento financiero, adquiriéndose la propiedad del mismo en fechas recientes.

**\* Cuestión planteada:** Valoración de la retribución en especie derivada de la utilización del vehículo por el director general.

**\* Contestación:** Con la Ley 18/1991 cuando el vehículo no era propiedad de la empresa se identificaba el valor de la retribución en especie para el trabajador con el coste de la cesión de uso del vehículo para la empresa. Este era el caso de los vehículos adquiridos mediante cualquier tipo de arrendamiento, en los que el coste para la empresa del mismo constituía el valor de la retribución en especie.

De acuerdo con el artículo 44.1.1º.b) de la Ley 40/1998, en el caso de vehículos cedidos a los empleados mediante contratos de arrendamiento financiero, desde el punto de vista jurídico la empresa no es propietaria del vehículo hasta que no ejerce la opción de compra, de manera que mientras ésta no se produzca, el valor de la retribución en especie derivada de la utilización de los mismos por parte del personal de las empresas en cada año será el resultado de aplicar sobre el valor de mercado que correspondería al vehículo si fuese nuevo el porcentaje del 20 por 100 anual. A estos efectos, si, como es frecuente, el contrato de arrendamiento financiero dura más de un año, el valor de mercado del vehículo o, lo que es lo mismo, la base para determinar la renta en especie, será cada año el que corresponda al período impositivo en que se celebró el contrato.

Una vez que el vehículo pasa a ser propiedad de la empresa por ejercer la opción de compra, seguirá aplicándose como valor del uso gratuito del trabajador, el 20 por 100 del coste de adquisición para el pagador, incluidos los tributos que graven la operación, que en este caso, según ha señalado el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, para la empresa será el valor al contado del bien más los tributos que graven la operación, ello supone la consideración de la totalidad del IVA que se haya satisfecho, con independencia de que resulte o no deducible para el pagador.

Por lo que se refiere a los vehículos que los trabajadores utilizan parcialmente para desarrollar sus funciones en la empresa, hay que partir del concepto de retribución en especie previsto en el artículo 43.1 de la Ley del Impuesto, que exige «la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aún cuando no supongan un gasto para quien los conceda», de tal modo que sólo procederá imputar al contribuyente una retribución en especie en la medida en que éste tenga la facultad de disponer del vehículo para usos particulares, con independencia de que exista o no una utilización efectiva para dichos fines.

Por ello, en el caso de uso mixto, la valoración de la retribución en especie se realizará teniendo en cuenta las reglas anteriores, de acuerdo con un criterio de reparto en el que, de acuerdo con la naturaleza y características de las funciones desarrolladas por los trabajadores de la empresa, se valore sólo la disponibilidad para fines particulares. Al ser esta una cuestión de hecho y al carecer este Centro Directivo de los antecedentes necesarios para concretar la valoración en cada caso, no puede señalarse un criterio general de valoración. No obstante, no son aceptables aquéllos que fijen un «forfait» según horas de utilización efectiva o kilometraje, pues el parámetro determinante debe ser la disponibilidad para fines particulares. Finalmente, hay que recordar la posibilidad, contemplada en la disposición adicional segunda del Reglamento del Impuesto, de, a los exclusivos efectos de determinar el ingreso a cuenta correspondiente, solicitar un acuerdo previo de valoración, en los términos previstos en la misma.

**\* Fecha:** 09/03/2001

**\* Número de consulta:** 0776-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** Empresa que tiene vehículos en alquiler y son cedidos a los trabajadores para su uso particular.

**\* Cuestión planteada:** Determinación de la retribución en especie.

**\* Contestación:** De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 44.1.1º.b) de la Ley del Impuesto, en el caso de vehículos cedidos a los empleados mediante arrendamiento financiero, desde el punto de vista jurídico la empresa no es propietaria del vehículo hasta que no ejerce la opción de compra, de manera que mientras ésta no se produzca, el valor de la retribución en especie derivada de la utilización de los mismos por parte del personal de las empresas en cada año será el resultado de aplicar sobre el valor de mercado que correspondería al vehículo si fuese nuevo el porcentaje del 20 por 100 anual. A estos efectos, si, como es frecuente, el contrato de arrendamiento financiero dura más de un año, el valor de mercado del vehículo o, lo que es lo mismo, la base para determinar la renta en especie, será cada año el que corresponda al período impositivo en que se celebró el contrato.

Una vez que el vehículo pasa a ser propiedad de la empresa por ejercer la opción de compra, seguirá aplicándose como valor del uso gratuito del trabajador, el 20 por 100 del coste de adquisición para el pagador, incluidos los tributos que graven la operación, que en este caso para la empresa será el valor al contado del bien más los tributos que graven la operación.

La retribución en especie así cuantificada, es comprensiva de todos los gastos satisfechos por la empresa que permiten poner el vehículo en condiciones de uso para el empleado, como son los seguros, los impuestos municipales o los gastos de mantenimiento, por lo que no constituyen retribución en especie independiente para el trabajador. Por el contrario, sí existirá retribución en especie por los pagos derivados del consumo de carburantes que satisfaga la empresa.

Por lo que se refiere a los vehículos que los trabajadores utilizan parcialmente para desarrollar sus funciones en la empresa, hay que partir del concepto de retribución en especie previsto en el artículo 43.1 de la Ley del Impuesto, que exige «la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aún cuando no supongan un gasto para quien los conceda», de tal modo que sólo procederá imputar al contribuyente una retribución en especie en la medida en que éste tenga la facultad de disponer del vehículo para usos particulares, con independencia de que exista o no una utilización efectiva para dichos fines.

Por ello, en el caso de uso mixto, la valoración de la retribución en especie se realizará teniendo en cuenta las reglas anteriores, de acuerdo con un criterio de reparto en el que, teniendo en cuenta la naturaleza y características de las funciones desarrolladas por los trabajadores de la empresa, se valore sólo la disponibilidad para fines particulares. Al ser esta una cuestión de hecho y al carecer este Centro Directivo de los antecedentes necesarios para concretar la valoración en cada caso, no puede señalarse un criterio general de valoración. No obstante, no son aceptables aquéllos que fijen un «forfait» según horas de utilización efectiva o kilometraje, pues el parámetro determinante debe ser la disponibilidad para fines particulares.

Finalmente, hay que recordar la posibilidad, contemplada en la disposición adicional segunda del Reglamento del Impuesto, de, a los exclusivos efectos de determinar el ingreso a cuenta correspondiente, solicitar un acuerdo previo de valoración, en los términos previstos en la misma.

\* **Fecha:** 18/04/2001

\* **Número de consulta:** 1172-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** La empresa en la que el consultante trabaja cede en uso unos vehículos, que durante la jornada laboral son utilizados como medio de trabajo y fuera de dicho horario se destinan a uso particular del trabajador.

La empresa viene imputando rentas en especie, por el uso de estos vehículos que no son propiedad de la empresa, (sino que los alquila mediante un contrato de renting): el 20% del valor del coche nuevo más los gastos asociados, cuota de mantenimiento del vehículo, impuestos, seguros,...

\* **Cuestión planteada:** ¿Qué cuantía debe ser imputada como renta en especie?, ¿sobre qué valor se aplica el 20%, sobre el valor del coche nuevo o deben incluirse también los gastos de seguros, impuestos, mantenimiento y demás, incluidos en la cuota mensual que la empresa satisface por el contrato de renting?

\* **Contestación:** En el caso planteado en el escrito de consulta, la empresa no es propietaria del vehículo del que dispone mediante un contrato de renting. De acuerdo con el artículo 44.1.1.ºb) de la Ley 40/1998, el valor de la renta en especie derivada de la utilización de los vehículos cedidos a los empleados de la empresa cuando esta no es propietaria de los mismos, será el resultado de aplicar sobre el valor de mercado que correspondería al vehículo si fuese nuevo el porcentaje del 20 por 100 anual. A estos efectos, si, como es frecuente, el contrato de renting dura más de un año, el valor de mercado del vehículo, o lo que es lo mismo, la base para determinar la renta en especie, será cada año el que corresponda al período impositivo en que se celebró el contrato.

La retribución en especie derivada de la utilización de vehículos automóviles por parte de empleados con fines particulares, que aparece cuantificada en el artículo 44.1.1.ºb) de la Ley del IRPF, es comprensiva de todos los gastos satisfechos por la empresa que permiten poner el vehículo en condiciones de uso para el empleado, como son los seguros, los impuestos municipales o los gastos de mantenimiento, por lo que no constituyen retribución en especie independiente para el trabajador, sino que se adicionan al aplicar el 20 por 100. Por el contrario, existirá retribución en especie separada e independiente por los pagos derivados del consumo de carburantes que satisfaga la empresa.

Por lo que se refiere a los vehículos que los trabajadores utilizan parcialmente para desarrollar sus funciones en la empresa, hay que partir del concepto de retribución en especie previsto en el artículo 43.1 de la Ley del Impuesto.

Por ello, en el caso de uso mixto, la valoración de la retribución en especie se realizará teniendo en cuenta las reglas anteriores, aplicando un criterio de reparto en el que, de acuerdo con la naturaleza y características de las funciones desarrolladas por los trabajadores de la empresa, se valore sólo la disponibilidad para fines particulares. Al ser esta una cuestión de hecho y al carecer este Centro Directivo de los antecedentes necesarios para concretar la valoración en cada caso, no puede señalarse un criterio general de valoración. No obstante, no son aceptables aquéllos que fijen un «forfait» según

horas de utilización efectiva o kilometraje, pues el parámetro determinante debe ser la disponibilidad para fines particulares. Finalmente, hay que recordar la posibilidad, contemplada en la disposición adicional segunda del Real Decreto 214/199, de 5 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. (B.O.E. de 9 de febrero. Corrección de errores en B.O.E. de 5 de marzo), a los exclusivos efectos de determinar el ingreso a cuenta correspondiente, de solicitar un acuerdo previo de valoración, en los términos previstos en la misma.

\* **Fecha:** 14/06/2001

\* **Número de consulta:** 1468-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** La entidad consultante tiene cedidos a sus trabajadores vehículos automóviles que están arrendados en régimen de arrendamiento financiero. Dichos vehículos son utilizados tanto para fines particulares como para fines empresariales

\* **Cuestión planteada:** 1ª.- En caso de entregar el vehículo al trabajador una vez ejercitada la opción de compra y transcurridos cinco años, cuál es el valor de la retribución en especie.

2ª.- En el supuesto de que la utilización del vehículo para fines privados se produzca únicamente en los fines de semana, es correcto imputar la renta en especie a razón de dos séptimos semanales. Cuál sería la renta en especie en caso de que se produzca la entrega final del vehículo.

3ª.- Valoración de la renta en especie cuando la empresa ya ha ejercitado la opción de compra sobre el vehículo.

\* **Contestación:** De acuerdo con el artículo 44.1.1º.b) de la Ley 40/1998, en el caso de vehículos cedidos a los empleados mediante contratos de arrendamiento financiero, desde el punto de vista jurídico la empresa no es propietaria del vehículo hasta que no ejerce la opción de compra, de manera que mientras ésta no se produzca, el valor de la retribución en especie derivada de la utilización de los mismos por parte del personal de las empresas en cada año será el resultado de aplicar sobre el valor de mercado que correspondería al vehículo si fuese nuevo el porcentaje del 20 por 100 anual. A estos efectos, si, como es frecuente, el contrato de arrendamiento financiero dura más de un año, el valor de mercado del vehículo o, lo que es lo mismo, la base para determinar la renta en especie, será cada año el que corresponda al período impositivo en que se celebró el contrato.

Una vez que el vehículo pasa a ser propiedad de la empresa por ejercer la opción de compra, seguirá aplicándose como valor del uso gratuito del trabajador, el 20 por 100 del coste de adquisición para el pagador, incluidos los tributos que graven la operación, y que en este caso, según ha señalado el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, para la empresa será el valor al contado del bien más los tributos que graven la operación, lo que supone la consideración de la totalidad del IVA que se haya satisfecho, con independencia de que resulte o no deducible para el pagador.

Por lo que se refiere a los vehículos que los trabajadores utilizan parcialmente para desarrollar sus funciones en la empresa, hay que partir del concepto de retribución en especie previsto en el artículo 43.1 de la Ley del Impuesto, que exige «la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aún cuando no supongan un gasto para quien los conceda», de tal modo que sólo procederá imputar al contribuyente una retribución en especie en la medida en que éste tenga la facultad de disponer del vehículo para usos particulares, con independencia de que exista o no una utilización efectiva para dichos fines.

Por ello, en el caso de uso mixto, la valoración de la retribución en especie se realizará teniendo en cuenta las reglas anteriores, de acuerdo con un criterio de reparto en el que, de acuerdo con la naturaleza y características de las funciones desarrolladas por los trabajadores de la empresa, se valore sólo la disponibilidad para fines particulares. Al ser esta una cuestión de hecho y al carecer este Centro Directivo de los antecedentes necesarios para concretar la valoración en cada caso, no puede señalarse un criterio general de valoración. No obstante, no son aceptables aquéllos que fijen un «forfait» según horas de utilización efectiva o kilometraje, pues el parámetro determinante debe ser la disponibilidad para fines particulares.

Entrando ya en el análisis de las cuestiones planteadas en su escrito de consulta cabe señalar lo siguiente:

1ª.- En caso de entregar el vehículo al trabajador una vez ejercitada la opción de compra y transcurridos cinco años, cuál es el valor de la retribución en especie.

Tal y como puede observarse, el artículo 44.1.1º.b) de la Ley del Impuesto, no establece ningún límite temporal, por lo que el trabajador deberá imputarse esta retribución, con independencia del número de años de utilización del vehículo. Ello es así en la medida en que esta retribución es comprensiva no solo de la amortización del vehículo sino también de otros gastos satisfechos por la empresa, y que no son objeto de imputación independiente al trabajador, como son los impuestos municipales, los seguros o los gastos de mantenimiento, que permiten poner el vehículo en condiciones de uso para el empleado. En este

*sentido, cabe señalar que los gastos del consumo de carburantes no se encuentran incluidos en esta valoración de las retribuciones en especie, sino que en todo caso deben valorarse separadamente.*

*Por lo que respecta a la entrega posterior al mismo empleado, deberá considerarse como valoración resultante del uso anterior la definida en el artículo 44.1.1º.b), con independencia de la afectación parcial o exclusiva a fines particulares, así en principio, transcurridos cinco años la valoración del uso anterior sería del 100% (20% x 5), pero en todo caso deberá computarse como retribución en especie el valor de mercado del vehículo en el momento de la entrega (artículo 44 de la Ley del Impuesto).*

*2ª.- En el supuesto de que la utilización del vehículo para fines privados se produzca únicamente en los fines de semana, cual sería la renta en especie en caso de que se produzca la entrega final del vehículo.*

*Por lo que respecta a la entrega posterior al mismo empleado, deberá considerarse como valoración resultante del uso anterior la definida en el artículo 44.1.1º.b), con independencia de la afectación parcial o exclusiva a fines particulares, así en principio, transcurridos cinco años la valoración del uso anterior sería del 100% (20% x 5), pero en todo caso deberá computarse como retribución en especie el valor de mercado del vehículo en el momento de la entrega (artículo 44 de la Ley del Impuesto).*

*3ª.- Valoración de la renta en especie cuando la empresa ya ha ejercitado la opción de compra sobre el vehículo.*

*Una vez que el vehículo pasa a ser propiedad de la empresa por ejercer la opción de compra, seguirá aplicándose como valor del uso gratuito del trabajador, el 20 por 100 del coste de adquisición para el pagador, incluidos los tributos que graven la operación, y que en este caso, según ha señalado el Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas, para la empresa será el valor al contado del bien más los tributos que graven la operación, lo que supone la consideración de la totalidad del IVA que se haya satisfecho, con independencia de que resulte o no deducible para el pagador.*

*\* Fecha: 13/07/2001*

c) En los préstamos con tipos de interés inferiores al legal del dinero, la diferencia entre el interés pagado y el interés legal del dinero vigente en el período.<sup>(80)</sup>

d) Por el coste para el pagador, incluidos los tributos que graven la operación, las siguientes rentas:

- Las prestaciones en concepto de manutención, hospedaje, viajes y similares.
- Las primas o cuotas satisfechas en virtud de contrato de seguro u otro similar, sin perjuicio de lo previsto en las letras e) y f) del apartado 2 del artículo anterior.
- Las cantidades destinadas a satisfacer gastos de estudios y manutención del contribuyente o de otras personas ligadas al mismo por vínculo de parentesco, incluidos los afines, hasta el cuarto grado inclusive, sin perjuicio de lo previsto en el apartado 2 del artículo anterior.

e) Por su importe, las contribuciones satisfechas por los promotores de planes de pensiones, así como las cantidades satisfechas por empresarios para hacer frente a los compromisos por pensiones en los términos previstos por la disposición adicional primera de la Ley 8/1987, de 8 de junio, de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, y su normativa de desarrollo.<sup>(18)</sup>

f) No obstante lo previsto en las letras anteriores, cuando el rendimiento del trabajo en especie sea satisfecho por empresas que tengan como actividad habitual la realización de las actividades que dan lugar al mismo, la valoración no podrá ser inferior al precio ofertado al público del bien, derecho o servicio de que se trate.<sup>(81)</sup>

---

<sup>(80)</sup> Véanse: La disposición adicional quinta de la Ley 49/1998, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1999.

La disposición adicional quinta de la Ley 54/1999, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2000.

La disposición adicional sexta de la Ley 13/2000, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2001.

<sup>(18)</sup> Véase, en el artículo 16.1.e) de esta Ley, la consulta (0820-01) de fecha 24/04/2001. Aportaciones empresariales realizadas a una mutualidad para cubrir compromisos por pensiones.

<sup>(81)</sup> Desarrollado en el artículo 47 del Reglamento del Impuesto.

2.º Las ganancias patrimoniales en especie se valorarán de acuerdo con los artículos 32 y 35 de esta Ley.

2. En los casos de rentas en especie, su valoración se realizará según las normas contenidas en esta Ley. A dicho valor se adicionará el ingreso a cuenta, salvo que su importe hubiera sido repercutido al perceptor de la renta.

## **CAPÍTULO V**

### **Regímenes de determinación de la base imponible**

#### **Artículo 45. Regímenes de determinación de la base imponible.**

1. La cuantía de los distintos componentes de la base imponible se determinará con carácter general por el régimen de estimación directa.

2. La determinación de los rendimientos de actividades económicas se llevará a cabo a través de los siguientes regímenes: <sup>(82)</sup>

a) Estimación directa, que se aplicará como régimen general, y que admitirá dos modalidades:

- La normal.

- La simplificada. Esta modalidad se aplicará para determinadas actividades económicas cuyo importe neto de cifra de negocios, para el conjunto de actividades desarrolladas por el contribuyente, no supere los 100.000.000 de pesetas en el año inmediato anterior, salvo que renuncie a su aplicación, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

b) Estimación objetiva de rendimientos para determinadas actividades económicas, que se regulará reglamentariamente con arreglo a las siguientes normas:

1.ª Los contribuyentes que reúnan las circunstancias previstas en las normas reguladoras de este régimen, determinarán sus rendimientos conforme al mismo, salvo que renuncien a su aplicación, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

2.ª El régimen de estimación objetiva se aplicará conjuntamente con los regímenes especiales establecidos en el Impuesto sobre el Valor Añadido o Impuesto General Indirecto Canario, cuando así se determine reglamentariamente.

3.ª El ámbito de aplicación del régimen de estimación objetiva se fijará, entre otros extremos, bien por la naturaleza de las actividades y cultivos, bien por módulos objetivos como el volumen de operaciones, el número de trabajadores, el importe de las compras, la superficie de las explotaciones o los activos fijos utilizados, con los límites que, para el conjunto de actividades desarrolladas por el contribuyente, se determinen reglamentariamente.

4.ª Reglamentariamente podrá establecerse la aplicación del régimen de estimación objetiva a las entidades en régimen de atribución de rentas.

---

<sup>(82)</sup> Desarrollado en los artículos 25 a 37 del Reglamento del Impuesto.

3. El régimen de estimación indirecta se aplicará de conformidad con lo dispuesto en la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.

En la estimación indirecta de los rendimientos procedentes de actividades económicas se tendrán en cuenta, preferentemente, los signos, índices o módulos establecidos para la estimación objetiva, cuando se trate de contribuyentes que hayan renunciado a este último régimen de determinación de la base imponible.

\* **Número de consulta:** 0299-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** *El consultante, de profesión arquitecto, ha sufrido un incendio en su estudio, con destrucción de documentos relativos a la actividad.*

\* **Cuestión planteada:** *En base a qué datos liquida el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*

\* **Contestación:** *La presente contestación se formula bajo la hipótesis de que se dispone de pruebas que acrediten la existencia del siniestro, así como el alcance de los daños. Por otra parte, no se especifica si se han destruido todos los documentos, libros, justificantes... relativos a la actividad, o sólo parte de los mismos, por lo que se ha supuesto en la contestación que la destrucción ha sido total.*

*La Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias (B.O.E. de 10 de diciembre) no contiene ningún régimen especial que sea directamente aplicable a los supuestos en los que, como el planteado por el consultante, por fuerza mayor, en este caso un incendio, se produzca la destrucción de libros, justificantes y demás documentación relativa a la actividad profesional.*

*La fuerza mayor se ha configurado en nuestro ordenamiento jurídico como un caso de exención de la responsabilidad derivada de las obligaciones (artículo 1105 del Código Civil, de aplicación supletoria en el orden tributario, con arreglo al artículo 9.2 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria), de donde la fuerza mayor liberaría, en este supuesto, de la obligación de conservar y aportar aquellos documentos afectados por el incendio, debiendo, no obstante, cumplir con la obligación tributaria, que subsiste en todo caso.*

*Aclarado tal extremo, para atender al cumplimiento de las obligaciones tributarias por este Impuesto, el consultante deberá llevar a cabo una reconstrucción de los libros, documentos y justificantes, utilizando, al efecto, cualquiera de los medios de prueba generalmente admitidos en derecho, correspondiendo la valoración, en su caso, de los citados medios de prueba a los órganos de comprobación e inspección de la Administración Tributaria.*

*En caso de no poder llevar a cabo la citada reconstrucción, resultaría de aplicación, tal y como establece el artículo 45 de la Ley del Impuesto, el régimen de estimación indirecta de bases imponibles de conformidad con lo previsto en el artículo 52 de la Ley General Tributaria.*

\* **Fecha:** 16/02/2001

## **CAPÍTULO VI**

### **Base liquidable**

#### **SECCIÓN 1.ª BASE LIQUIDABLE GENERAL**

##### **Artículo 46. Base liquidable general. <sup>(19)</sup>**

La base liquidable general estará constituida por el resultado de practicar en la parte general de la base imponible, exclusivamente, las siguientes reducciones: <sup>(83)</sup>

---

<sup>(19)</sup> Véase, en el artículo 16 de esta Ley, la consulta (0806-00) de fecha 07/04/2001. No reducción en base el abono a la Mutualidad del Colegio de abogados por un abogado de empresa.

<sup>(83)</sup> Véanse las disposiciones adicionales decimosexta y decimoséptima, y la disposición transitoria decimotercera de la Ley del Impuesto. Véase, asimismo, el artículo 10.bis del Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto 1307/1998, de 30 de septiembre, incorporado por el artículo séptimo del Real Decreto 215/1999, de 5 de febrero, por el que se modifican los Reglamentos de Planes y Fondos de Pensiones, del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre el Valor Añadido.

1. En el caso de aportaciones a mutualidades y planes de pensiones:

1.º Las cantidades abonadas en virtud de contratos de seguro concertados con mutualidades de previsión social por profesionales no integrados en alguno de los regímenes de la Seguridad Social, en la parte que tenga por objeto la cobertura de las contingencias previstas en el artículo 8.6 de la Ley 8/1987, de 8 de junio, de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, siempre que no hayan tenido la consideración de gasto deducible para hallar los rendimientos netos de actividades económicas, en los términos que prevé el segundo párrafo de la regla 1.ª del artículo 28 de la presente Ley.

2.º Las cantidades abonadas en virtud de contratos de seguro concertados con mutualidades de previsión social por profesionales o empresarios individuales integrados en cualquiera de los regímenes de la Seguridad Social, en la parte que tenga por objeto la cobertura de las contingencias previstas en el artículo 8.6 de la Ley 8/1987, de 8 de junio, de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

3.º Las cantidades abonadas en virtud de contratos de seguro concertados con mutualidades de previsión social por trabajadores por cuenta ajena o socios trabajadores, incluidas las contribuciones del promotor que les hubiesen sido imputadas en concepto de rendimientos del trabajo, cuando se efectúen de acuerdo con lo previsto en la disposición adicional primera de la Ley 8/1987, de 8 de junio, de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, con inclusión del desempleo para los citados socios trabajadores.

Los contratos de seguro concertados con mutualidades de previsión social a los que se refieren los tres números anteriores deberán reunir, además de los señalados con anterioridad, los siguientes requisitos:

a) Las aportaciones anuales máximas a tales contratos, incluyendo, en su caso, las que hubiesen sido imputadas por los promotores, no podrán rebasar las cantidades previstas en el artículo 5.3 de la Ley 8/1987, de 8 de junio, de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

b) Los derechos consolidados de los mutualistas sólo podrán hacerse efectivos en los supuestos previstos, para los planes de pensiones, por el artículo 8.8 de la Ley 8/1987, de 8 de junio, de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

Si se dispusiera, total o parcialmente, de tales derechos consolidados en supuestos distintos, el contribuyente deberá reponer las reducciones en la base imponible indebidamente practicadas, practicando declaraciones-liquidaciones complementarias, con inclusión de los intereses de demora. A su vez, las cantidades percibidas por la disposición anticipada de los derechos consolidados tributarán como rendimientos del capital mobiliario, salvo que provengan de los contratos de seguro a que se refiere el número 3º de este apartado, en cuyo caso, tributarán como rendimientos del trabajo.

c) Las prestaciones percibidas tributarán en su integridad, sin que en ningún caso puedan minorarse en las cuantías correspondientes a los excesos de las contribuciones sobre los límites de reducción en la base imponible a los que se refiere este artículo. No obstante, resultará aplicable la regla prevista en la letra c) del artículo 27 de la Ley 8/1987, de 8 de junio, de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

4.º Las aportaciones realizadas por los partícipes en planes de pensiones, incluyendo las contribuciones del promotor que les hubiesen sido imputadas en concepto de rendimiento del trabajo. (\*)

#### **REDACCION VIGENTE HASTA 24 DE JUNIO DE 2000**

4.º Las aportaciones realizadas por los partícipes en planes de pensiones, incluyendo las contribuciones del promotor que les hubiesen sido imputadas en concepto de rendimientos del trabajo.

Como límite máximo conjunto de estas reducciones se aplicará la menor de las cantidades siguientes:

a) El 20 por 100 de la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas percibidos individualmente en el ejercicio.

A estos efectos, se considerarán rendimientos de actividades económicas los imputados por las sociedades transparentes reguladas en el artículo 75, apartado 1, letras b) y c) de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, a sus socios que efectivamente ejerzan su actividad a través de las mismas como profesionales, artistas o deportistas.

b) 1.100.000 pesetas anuales.

El límite máximo de reducción fiscal dependerá del límite financiero que en cada caso se fije, en virtud de lo establecido en el artículo 5.3 de la ley 8/1987, de 8 de junio, de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

5.º Como límite máximo conjunto de estas reducciones se aplicará la menor de las cantidades siguientes:

a) El 25 por 100 de la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas percibidos individualmente en el ejercicio.

A estos efectos, se considerarán rendimientos de actividades económicas los imputados por las sociedades transparentes reguladas en el artículo 75, apartado 1, letras b) y c), de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, a sus socios que, efectivamente, ejerzan su actividad a través de las mismas como profesionales, artistas o deportistas.

No obstante, en el caso de partícipes o mutualistas mayores de cincuenta y dos años, el porcentaje anterior será el 40 por 100.

b) 1.200.000 pesetas (7.212,15 euros) anuales.

No obstante, en el caso de partícipes o mutualistas mayores de cincuenta y dos años, el límite anterior se incrementará en 100.000 pesetas (601,01 euros) adicionales por cada año de edad del partícipe o mutualista que exceda de cincuenta y dos, fijándose en 2.500.000 pesetas (15.025,30 euros) para partícipes o mutualistas de sesenta y cinco años o más.

6.º Además de las reducciones realizadas de acuerdo con los límites anteriores, los contribuyentes cuyo cónyuge no obtenga rendimientos netos del trabajo ni de actividades económicas, o los obtenga en cuantía inferior a 1.200.000 pesetas (7.212,15

---

(\*) Redacción dada por el artículo séptimo del Real Decreto-ley 3/2000, de 23 de junio, por el que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa (B.O.E. de 24 de junio) y por el artículo 8 de la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa (B.O.E. de 14 de diciembre)

euros) anuales, podrán reducir en la base imponible general las aportaciones realizadas a planes de pensiones y a mutualidades de previsión social de los que sea partícipe o mutualista dicho cónyuge, con el límite máximo de 300.000 pesetas (1.803,04 euros) anuales. (\*)

2. Las pensiones compensatorias a favor del cónyuge y las anualidades por alimentos, con excepción de las fijadas en favor de los hijos del contribuyente, satisfechas ambas por decisión judicial. <sup>(84)</sup>

\* **Número de consulta:** 1269-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** *El consultante está jubilado y percibe pensión de Clases Pasivas. Además, es titular de un plan de pensiones.*

\* **Cuestión planteada:** *Si puede seguir realizando aportaciones al plan de pensiones con derecho a reducción en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*

\* **Contestación:** *Las contingencias susceptibles de cobertura por planes de pensiones se encuentran recogidas en el artículo 8.6 de la Ley 8/1987, de 8 de junio, de regulación de planes y fondos de pensiones, así como en el artículo 16.1 del Reglamento de planes y fondos de pensiones. De acuerdo con dicha normativa, tales contingencias son las siguiente:*

a) *Jubilación o situación asimilable. Para la determinación de la contingencia de jubilación se estará a lo previsto en el régimen de la Seguridad Social correspondiente.*

b) *Invalidez laboral total y permanente para la profesión habitual o absoluta y permanente para todo trabajo y gran invalidez.*

c) *Muerte del partícipe o beneficiario.*

*Debe resaltarse que, de acuerdo con el criterio sustentado por la Dirección General de Seguros, “dada la finalidad de los planes de pensiones configurados por la Ley como instituciones de previsión destinados a la consecución de prestaciones al acaecimiento de determinadas contingencias, se entiende que no procede realizar aportaciones para la cobertura de contingencias que ya se han producido o que no pueden producirse”.*

*En este sentido, el artículo 16.2 del Reglamento de planes y fondos de pensiones, según la redacción dada al mismo por el Real Decreto 1589/1999, de 15 de octubre, establece:*

*“Las personas jubiladas sólo podrán realizar aportaciones a planes de pensiones para la contingencia de fallecimiento”.*

*En consecuencia, las personas jubiladas no podrán iniciar o continuar realizando aportaciones en concepto de jubilación o invalidez para la actividad laboral o profesional, aunque sí podrán efectuar aportaciones para cubrir la contingencia de fallecimiento.*

*En la medida en que las aportaciones se adapten a lo expuesto anteriormente, tales aportaciones podrán ser objeto de reducción en la base imponible general del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del partícipe, respetando los límites establecidos en el artículo 46 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias, el cual establece, como límite máximo de reducción, la menor de las siguientes cantidades:*

a) *El 20 por 100 de la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas percibidos individualmente en el ejercicio.*

b) *1.100.000 pesetas (6.611'13 euros) anuales. Este límite máximo dependerá del límite financiero que en cada caso se fije en virtud del artículo 5.3 de la Ley 8/1987.*

*Por su parte, el artículo 5.3 de la Ley 8/1987 referido estableció como límite máximo de las aportaciones anuales a planes de pensiones “la cantidad de 1.100.000 pesetas (6.611'13 euros), sin perjuicio de que reglamentariamente se establezcan cuantías superiores para aquellos partícipes, a los que por su edad, dicha cantidad les resulte insuficiente”.*

*Esta circunstancia -carácter insuficiente del límite máximo de 1.100.000 pesetas por motivo de edad- concurre en los planes de pensiones que cubran la contingencia de jubilación, pero no en aquellos otros en los que la única contingencia cubierta es el fallecimiento.*

---

(\*) Los números 5º y 6º de este apartado 1 han sido añadidos por el artículo séptimo del Real Decreto-ley 3/2000, de 23 de junio, por el que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa (B.O.E. de 24 de junio) y por el artículo 8 de la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa (B.O.E. de 14 de diciembre)

<sup>(84)</sup> Desarrollado en los artículos 49 y 50 del Reglamento del Impuesto.

Por ello, aunque el Reglamento de planes y fondos de pensiones incrementa los límites de aportaciones máximas anuales para partícipes mayores de 52 años, dichos límites adicionales no resultan aplicables en el caso de personas jubiladas que sólo puedan realizar aportaciones para cubrir la contingencia de fallecimiento.

\* **Fecha:** 12/06/2000

\* **Número de consulta:** 1301-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Abogado que comienza a cobrar la pensión de jubilación del régimen general de la Seguridad Social, continuando con el ejercicio de la actividad profesional, cotizando a la Mutualidad General de la Abogacía.

\* **Cuestión planteada:** Si, a partir del momento en que percibe la pensión de jubilación de la Seguridad Social, puede seguir realizando aportaciones a planes de pensiones para cubrir la contingencia de jubilación hasta el acceso a la pensión de la Mutualidad.

\* **Contestación:** Las contingencias que pueden ser objeto de cobertura por los planes de pensiones vienen recogidas en el artículo 8.6 de la Ley 8/1987, de 8 de junio, de regulación de los planes y fondos de pensiones. En desarrollo de dicho precepto, el artículo 16.1 del Reglamento de planes y fondos de pensiones, según la redacción dada al mismo por el Real Decreto 1589/1999, de 15 de octubre, señala que "las contingencias susceptibles de cobertura en un plan de pensiones podrán ser:

a) Jubilación o situación asimilable.

1º. Para la determinación de la contingencia de jubilación se estará a lo previsto en el régimen de la Seguridad Social correspondiente".

Además, el artículo referido establece, en su punto 2, lo siguiente:

"Las personas jubiladas sólo podrán realizar aportaciones a los planes de pensiones para la contingencia de fallecimiento.

No obstante, el jubilado que reanude la actividad laboral o profesional con expectativas de un segundo acceso o retorno a la jubilación, causando alta en el régimen de Seguridad Social correspondiente, podrá realizar aportaciones a planes de pensiones para la posterior jubilación prevista".

En este sentido, cabe señalar que, según criterio de la Dirección General de Ordenación de la Seguridad Social, a efectos de compatibilizar las pensiones de jubilación del régimen general de la Seguridad Social con el desempeño de una actividad profesional por cuenta propia, no otorga a la permanencia en una mutualidad de previsión social los efectos que el ordenamiento de la Seguridad Social atribuye al alta en el régimen especial de trabajadores autónomos por parte del pensionista de jubilación.

Por tanto, en la medida en que los mutualistas estén jubilados por el régimen de Seguridad Social o Clases Pasivas, como ocurre en el supuesto consultado, sin tener expectativas de un segundo acceso a la jubilación por el régimen de Seguridad Social correspondiente, se entiende que sólo podrán cubrirse las contingencias susceptibles de producirse en el futuro, como es el fallecimiento.

\* **Fecha:** 21/06/2000

\* **Número de consulta:** 1311-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** La consultante desarrolla una actividad económica y determina el rendimiento neto en estimación objetiva mediante la aplicación de módulos.

\* **Cuestión planteada:** Si las cuotas abonadas al Régimen Especial de Trabajadores Autónomos pueden ser objeto de reducción en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en concepto de cantidades satisfechas a mutualidades de previsión social.

\* **Contestación:** El artículo 46 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece una relación de las partidas que pueden ser objeto de reducción en la parte general de la base imponible, sin que pueda ampliarse a otros conceptos distintos de los allí enumerados. Así, podrán ser objeto de reducción las cantidades abonadas a contratos suscritos con mutualidades de previsión social siempre que se cumplan determinados requisitos, pero no podrá extenderse a las cotizaciones realizadas a la Seguridad Social por tratarse de un concepto distinto a las mutualidades de previsión social y no estar recogido en el citado precepto.

Debe resaltarse que las cotizaciones al régimen especial de trabajadores autónomos de la Seguridad Social del titular de la actividad tienen la consideración de gasto fiscalmente deducible para determinar el rendimiento neto de la actividad económica en régimen de estimación directa. Sin embargo, la determinación del rendimiento neto en el régimen de estimación objetiva se efectúa mediante la aplicación de los signos, índices o módulos aprobados mediante Orden ministerial, por lo que las cotizaciones a la Seguridad Social no se tienen en cuenta directamente para calcular el rendimiento neto.

\* **Fecha:** 22/06/2000

\* **Número de consulta:** 0332-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** El consultante, en virtud de sentencia de divorcio, abona mensualmente, además de la pensión compensatoria a la ex-esposa y la pensión alimenticia a los hijos, el importe del arrendamiento de la vivienda familiar cuyo uso corresponde a su ex-esposa y a sus hijos.

**\* Cuestión planteada:** Si procede reducir la base imponible por el importe satisfecho por el citado arrendamiento.

**\* Contestación:** La pensión compensatoria a que se refiere el artículo 46 de la Ley del Impuesto, y en cuyo importe anual puede reducirse la parte general de la base imponible, es la regulada en el artículo 97 del Código Civil: «El cónyuge al que la separación o divorcio produzca desequilibrio económico en relación con la posición del otro, que implique un empeoramiento en su situación anterior en el matrimonio, tiene derecho a una pensión que se fijará en la resolución judicial,(...)».

Es diferente la atribución del uso de la vivienda familiar y el levantamiento de las cargas familiares, a los que se refiere el artículo 90 del Código Civil, que no dan derecho a reducir la base imponible, pues no cabe entenderlas comprendidas en los conceptos de pensión compensatoria ni anualidades por alimentos a favor de la esposa, a los que se refiere el artículo 46.2 de la Ley del Impuesto.

En consecuencia, las cantidades satisfechas por el consultante por el arrendamiento de la vivienda familiar, cuyo uso corresponde a su ex-esposa y a sus hijos, no dan derecho a reducir la parte general de la base imponible.

**\* Fecha:** 19/02/2001

**\* Número de consulta:** 0521-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** La consultante recibió como pensión compensatoria la propiedad de la vivienda en la que reside, que está gravada con una hipoteca, de cuyas cuotas anuales de amortización se hace cargo su ex-esposo. Asimismo, y por el mismo motivo percibe una cantidad en efectivo para la reforma y decoración de la citada vivienda y 150.000 pesetas mensuales durante un plazo de cuatro años.

**\* Cuestión planteada:** Se pregunta si por razón de la hipoteca pendiente debe computar como ingreso los importes correspondientes a capital e intereses, y si puede practicar, por dichas cantidades, deducción por inversión en vivienda habitual.

**\* Contestación:** De la documentación aportada se desprende que la pensión compensatoria prevista en el artículo 97 del Código Civil fijada a favor de la consultante se concreta, además de la percepción de ciertas cantidades en metálico, en la cesión de la propiedad de la vivienda en la que actualmente reside así como en el pago de las cuotas de amortización del préstamo hipotecario que grava dicha vivienda, hasta su cancelación, con total indemnidad para la consultante.

Estas cuotas anuales de amortización del préstamo hipotecario, que incluyen tanto el importe correspondiente a amortización del principal como a intereses, constituyen para la perceptora rendimientos del trabajo personal, en los términos del artículo 16.2 de la Ley del Impuesto.

Al mismo tiempo, al tratarse de la vivienda habitual de la consultante, dichas cantidades tendrán derecho a la deducción por este concepto prevista en el artículo 55.1 de la Ley del Impuesto, es decir, podrá deducir el 15 por 100 de las cantidades satisfechas para amortizar el préstamo hipotecario, incluyendo tanto capital como intereses, con una base anual de deducción máxima de 1.500.000 pesetas.

**\* Fecha:** 13/03/2001

**\* Número de consulta:** 0575-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** El consultante satisface cantidades en concepto de pensión compensatoria a su ex-pareja de hecho, en cumplimiento del convenio regulador de la unión de hecho, elevado a público ante notario.

**\* Cuestión planteada:** Si el citado convenio y los justificantes de pago acreditan fiscalmente el derecho a practicar la reducción en la base imponible.

**\* Contestación:** La Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias (B.O.E. de 10 de diciembre), regula las reducciones sobre la parte general de la base imponible en el artículo 46.

La pensión compensatoria a que se refiere este artículo, y en cuyo importe anual puede reducirse la parte general de la base imponible, es la regulada en el artículo 97 del Código Civil: «El cónyuge al que la separación o divorcio produzca desequilibrio económico en relación con la posición del otro, que implique un empeoramiento en su situación anterior en el matrimonio, tiene derecho a una pensión que se fijará en la resolución judicial,(...)».

Por tanto, por las cantidades satisfechas por el consultante a favor de su ex-pareja de hecho no se podrá practicar reducción, por este concepto, en la parte general de la base imponible.

**\* Fecha:** 19/03/2001

**\* Número de consulta:** 0748-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** El consultante es titular de un plan de pensiones de empleo y un plan de pensiones individual. Puede que las aportaciones realizadas en el año 2000 a ambos planes de pensiones hayan sobrepasado el límite financiero máximo anual.

**\* Cuestión planteada:** Si las cantidades aportadas en exceso pueden ser objeto de reducción en la base imponible en los cinco ejercicios siguientes.

**\* Contestación:** El artículo 46 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece un límite fiscal máximo de reducción en la base imponible por las aportaciones conjuntas a planes de pensiones y mutualidades de previsión social que den derecho a esa reducción.

Por su parte, el artículo 50 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, regula el tratamiento fiscal de los excesos de aportaciones a planes de pensiones y mutualidades de previsión social no reducibles en el ejercicio. En concreto, en el primer párrafo se establece:

«Los partícipes en planes de pensiones podrán solicitar que las cantidades aportadas, con inclusión de las contribuciones del promotor que les hubiesen sido imputadas, que por exceder de los límites cuantitativos establecidos en el artículo 46.1 de la Ley del Impuesto, no hayan podido ser objeto de reducción en la base imponible, lo sean en los cinco ejercicios siguientes.»

Al existir un límite financiero para planes de pensiones que no se puede sobrepasar de 1.200.000 pesetas anuales (con carácter general) y que coincide con el límite fiscal máximo absoluto de reducción, el límite con el que hay que contar a los efectos de un posible exceso es el límite porcentual del 25 por 100 (con carácter general) que figura en el artículo 46.5.a) de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre.

No obstante, hay que tener en cuenta, tal como se deduce del artículo 50 antes reproducido, que los límites de reducción establecidos en el artículo 46 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, se regulan de forma conjunta para las aportaciones a planes de pensiones y a mutualidades de previsión social que puedan concurrir, motivo por el cual el artículo 50 se refiere a los «límites cuantitativos».

En consecuencia, las cantidades que pueden dar lugar a la aplicación del referido artículo 50 vienen determinadas por aquéllas que, realizadas dentro de los límites financieros regulados y con derecho a practicar reducción, exceden de los límites fiscales conjuntos.

Por tanto, si las aportaciones anuales a planes de pensiones rebasasen el límite financiero máximo establecido en la Ley 8/1987, de 8 de junio (1.200.000 pesetas anuales, con carácter general) el exceso no podrá ser objeto de reducción en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio, ni de ejercicios siguientes, sino que deberá ser retirado antes de 30 de junio del año siguiente al que se hizo la aportación, tal como se regula en el artículo 13.4 del Reglamento de planes y fondos de pensiones (precepto redactado por el Real Decreto 1589/1999, de 15 de octubre).

**\* Fecha:** 11/04/2001

**\* Número de consulta:** 0908-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** El consultante percibe pensión por incapacidad permanente total de la Seguridad Social y ha percibido la prestación por invalidez de un plan de pensiones.

**\* Cuestión planteada:** 1º.- Si puede suscribir un nuevo plan de pensiones y realizar aportaciones hasta la edad de jubilación.

2º.- En caso afirmativo, si las cantidades aportadas pueden ser reducidas en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

**\* Contestación: PRIMERA CUESTIÓN:**

Las contingencias susceptibles de cobertura por planes de pensiones se encuentran recogidas en el artículo 8.6 de la Ley 8/1987, de 8 de junio, de regulación de los planes y fondos de pensiones, así como en el artículo 16 del Reglamento de planes y fondos de pensiones. De acuerdo con dicha normativa, las contingencias son las siguientes:

a) Jubilación o situación asimilable. Para la determinación de la contingencia de jubilación se estará a lo previsto en el régimen de la Seguridad Social correspondiente.

b) Invalidez laboral total y permanente para la profesión habitual o absoluta y permanente para todo trabajo y la gran invalidez.

c) Muerte del partícipe o beneficiario.

Debe resaltarse que, de acuerdo con el criterio sustentado por la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones que ha señalado que dada la finalidad de los planes de pensiones, configurados por la ley como instituciones de previsión destinadas a la consecución de prestaciones al acaecimiento de determinadas contingencias, se entiende que no procede realizar aportaciones para la cobertura de contingencias que ya se han producido o que no pueden producirse o reiterarse. Por lo que sólo podrán cubrirse las contingencias susceptibles de producirse en un futuro.

Por otra parte, y teniendo en cuenta la normativa de la Seguridad Social, el artículo 143.4 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio (precepto añadido por la Ley 24/1997, de 15 de julio), establece:

«Las pensiones de incapacidad permanente, cuando sus beneficiarios cumplan la edad de sesenta y cinco años, pasarán a denominarse pensiones de jubilación. La nueva denominación no implicará modificación alguna, respecto de las condiciones de la prestación que se viniese percibiendo.»

Por tanto, en el caso de personas inválidas que cobran una prestación de la Seguridad Social por incapacidad permanente total, se considera que podrá producirse la contingencia de jubilación al cumplir los 65 años, de acuerdo con lo señalado con anterioridad. En consecuencia, podrán realizarse aportaciones a planes de pensiones hasta ese momento para cubrir la contingencia de jubilación.

#### **SEGUNDA CUESTIÓN:**

En la medida en que las aportaciones se adapten a lo expuesto anteriormente, tales aportaciones podrán ser objeto de reducción en la base imponible general del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del partícipe, respetando los límites establecidos en el artículo 46 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias (en la redacción dada por la Ley 6/2000, de 13 de diciembre), el cual establece como límite máximo de reducción la menor de las siguientes cantidades:

a) El 25 por 100 de la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas, percibidos individualmente en el ejercicio. En caso de partícipes mayores de cincuenta y dos años, el porcentaje será el 40 por 100.

b) 1.200.000 pesetas anuales (7.212,15 euros). En caso de partícipes mayores de cincuenta y dos años, el límite anterior se incrementará en 100.000 pesetas (601,01 euros) adicionales por cada año de edad del partícipe que exceda de cincuenta y dos, fijándose en 2.500.000 pesetas (15.025,30 euros) para partícipes de sesenta y cinco años o más.

\* **Fecha:** 14/05/2001

\* **Número de consulta:** 0991-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante pertenece a la Mutualidad de la Abogacía a la que en la actualidad realiza aportaciones en situación de abogado no ejerciente, si bien con anterioridad, durante un período comprendido entre octubre de 1971 y febrero de 1997, fecha en la que pasó a la actual situación, estuvo cotizando a dicha Mutualidad, con carácter obligatorio, como abogado ejerciente.

Se prevé comenzar a percibir la prestación de jubilación de dicha Mutualidad en el ejercicio 2004.

\* **Cuestión planteada:** Tratamiento fiscal que corresponde aplicar a las cotizaciones que actualmente viene realizando el consultante a la Mutualidad de la Abogacía.

Tratamiento fiscal que correspondería a la prestación de la Mutualidad por jubilación en el supuesto de que en el momento de su percepción resultara aplicable la normativa actualmente en vigor.

\* **Contestación:** PRIMERA CUESTIÓN:

En relación con la primera cuestión, sobre tratamiento tributario de las aportaciones realizadas a la Mutualidad de la Abogacía por mutualista en calidad de abogado no ejerciente, se señala lo siguiente:

La Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, vigente a partir de 1 de enero de 1999, establece en su artículo 46.1 la reducción en la parte general de la base imponible del impuesto de las siguientes aportaciones a mutualidades:

«1º. Las cantidades abonadas en virtud de contratos de seguro concertados con mutualidades de previsión social por profesionales no integrados en alguno de los regímenes de la Seguridad Social, en la parte que tenga por objeto la cobertura de las contingencias previstas en el artículo 8.6 de la Ley 8/1987, de 8 de junio, de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, siempre que no hayan tenido la consideración de gasto deducible para hallar los rendimientos netos de actividades económicas, en los términos que prevé el segundo párrafo de la regla 1ª del artículo 28 de la presente Ley.

2º. Las cantidades abonadas en virtud de contratos de seguros concertados con mutualidades de previsión social por profesionales o empresarios individuales integrados en cualquiera de los regímenes de la Seguridad Social, en la parte que tenga por objeto la cobertura de las contingencias previstas en el artículo 8.6 de la Ley 8/1987, de 8 de junio, de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

3º. Las cantidades abonadas en virtud de contratos de seguros concertados con mutualidades de previsión social por trabajadores por cuenta ajena o socios trabajadores, incluidas las contribuciones del promotor que les hubiesen sido imputadas en concepto de rendimientos del trabajo, cuando se efectúen de acuerdo con lo previsto en la disposición adicional primera de la Ley 8/1987, de 8 de junio, de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, con inclusión del desempleo para los citados socios trabajadores.»

*De acuerdo con tal precepto, para que las aportaciones realizadas a la mutualidad puedan ser reducidas en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se requiere, como planteamiento previo, que el mutualista se encuentre ejerciendo su actividad profesional por cuenta propia, y como tal, esté dado de alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas, en cuyo caso podrían ser de aplicación las reducciones previstas en los apartados 1º o 2º transcritos, con las condiciones y límites señalados en el propio artículo 46 de la Ley del impuesto.*

*Por tanto, en el caso de aportaciones realizadas a la Mutualidad de la Abogacía por un mutualista en situación de no ejerciente, en cuanto que dicha situación implique una falta de ejercicio de la actividad profesional por cuenta propia, dichas aportaciones no podrán encuadrarse en los supuestos de reducción contemplados en los apartados 1º o 2º mencionados.*

*Tratándose de trabajadores por cuenta ajena la reducción prevista en el apartado 3º del precepto transcrito precisa que las aportaciones obedezcan a un compromiso por pensiones asumido por la empresa y derivado de las obligaciones legales o contractuales del empresario con su personal y que el seguro concertado con la mutualidad sirva a la finalidad referida, circunstancia que no parece concurrir en relación con las aportaciones descritas en el supuesto planteado.*

*En definitiva, puede afirmarse que las cuotas abonadas a una mutualidad que tuviera establecida un determinado colegio profesional por mutualistas adscritos en calidad de no ejercientes de actividad profesional por cuenta propia, no podrán ser objeto de las reducciones previstas en el artículo 46 de la Ley 40/1998.*

*La ausencia de ejercicio de actividad profesional por el mutualista excluiría igualmente la posibilidad de que las aportaciones a la mutualidad pudieran tener la consideración de gasto deducible conforme a lo previsto en el segundo párrafo de la regla 1ª del artículo 28 de la Ley 40/1998.*

*Finalmente, debe mencionarse que en la disposición adicional decimosexta de la reiterada Ley 40/1998 se prevé un supuesto específico de reducción en la base imponible por aportaciones a mutualidades. La citada disposición dispone textualmente:*

*«Podrán reducir la parte general de la base imponible, en los términos previstos en el artículo 46 de esta Ley, las cantidades abonadas en virtud de contratos de seguro, concertados por mutualidades de previsión social por trabajadores por cuenta ajena como sistema complementario de pensiones, cuando previamente, durante al menos un año en los términos que se fijen reglamentariamente, estos mismos mutualistas hayan realizado aportaciones a estas mismas mutualidades, de acuerdo a lo previsto en la disposición transitoria quinta y la disposición adicional decimoquinta de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de Ordenación y Supervisión de Seguros Privados y siempre y cuando exista un acuerdo de los órganos correspondientes de la mutualidad que sólo permita cobrar las prestaciones cuando concurren las mismas contingencias previstas en el artículo 8.6 de la Ley 8/1987, de 8 de junio, de Regulación de Planes y Fondos de Pensiones».*

*Tal como se deduce de la norma transcrita, la aplicación de la reducción expuesta requiere que concurren las siguientes condiciones:*

*1ª.- Que el mutualista sea trabajador por cuenta ajena.*

*2ª.- Que, previamente y al menos durante un año, dicho mutualista haya realizado aportaciones a la misma mutualidad según lo previsto en la disposición transitoria quinta y la disposición adicional decimoquinta de la Ley 30/1995, de Ordenación y Supervisión de Seguros Privados.*

*Las citadas disposiciones, en su redacción vigente en la fecha de publicación de la Ley 40/1998, contienen la regulación del régimen de incorporación a la Seguridad Social de las personas que, ejerciendo una actividad por cuenta propia, estuvieran colegiados o se colegien en un colegio profesional cuyo colectivo no hubiera sido integrado en el Régimen Especial de la Seguridad Social de Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos, estableciendo, para quienes se encontraran en dichas situaciones, la posibilidad de opción entre el alta en el citado Régimen Especial de la Seguridad Social y la permanencia o incorporación a la mutualidad que tuviera establecida el colegio profesional.*

*Por consiguiente, el mutualista deberá haber efectuado las referidas aportaciones previas durante el ejercicio de una actividad por cuenta propia, hallándose adscrito al colegio profesional que, con anterioridad a 10 de noviembre de 1995 (fecha de entrada en vigor de la Ley 30/1995), tuviera establecida la citada mutualidad, siempre que el colectivo de dicho colegio profesional no hubiera sido integrado en el Régimen Especial de la Seguridad Social de Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos antes de la mencionada fecha.*

*3ª.- Además de las condiciones expresadas en los apartados anteriores, la deducción de las aportaciones realizadas como trabajador por cuenta ajena se vincula a que el seguro con la mutualidad tenga carácter de sistema complementario de pensiones. A tal efecto, la norma requiere la existencia de un acuerdo de los órganos de la mutualidad que sólo permita cobrar las prestaciones cuando concurren las mismas contingencias previstas para los planes de pensiones.*

*En consecuencia la reducción únicamente resulta procedente si se cumplen todos los requisitos previstos en la norma, debiendo, en tal caso, ajustarse en su aplicación a las condiciones y límites establecidos en el artículo 46 de la Ley 40/1998.*

**SEGUNDA CUESTIÓN:**

*Por lo que respecta al tratamiento tributario que deba aplicarse a la futura prestación por jubilación que se perciba de la mutualidad, éste será el que corresponda de acuerdo a la normativa que resulte aplicable en el ejercicio en que se produzca su percepción.*

*Sentado lo anterior, cabe señalar que conforme a la normativa actual, la delimitación del concepto por el que tributan en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas las prestaciones por jubilación derivadas de contratos de seguro suscritos con mutualidades de previsión social depende del tratamiento fiscal que haya correspondido aplicar a las aportaciones realizadas al seguro concertado con la mutualidad de previsión social de acuerdo con la legislación vigente en el momento de realizar la aportación. Así, con carácter general, cabe diferenciar:*

*1º. Si las aportaciones realizadas al contrato de seguro suscrito con la mutualidad de previsión social han podido ser, al menor en parte, objeto de minoración o reducción en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del mutualista, las prestaciones derivadas de dichos contratos de seguro tributan en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del perceptor en concepto de rendimientos del trabajo, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 16.2.a).4ª de la Ley 40/1998, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*

*Además, las prestaciones por jubilación se integran en la base imponible en la medida en que la cuantía percibida exceda de las aportaciones que no hayan podido ser objeto de reducción o minoración en la base imponible por incumplir los requisitos previstos en el artículo 46.1. de la Ley 40/1998.*

*Asimismo, debe tenerse en cuenta el régimen transitorio aplicable a las mutualidades de previsión social para aportaciones realizadas con anterioridad a 1 de enero de 1999. En este sentido, la disposición transitoria tercera de la Ley 40/1998, establece:*

*«1. Las prestaciones por jubilación e invalidez derivadas de contratos de seguro concertados con mutualidades de previsión social cuyas aportaciones, realizadas con anterioridad a la entrada en vigor de esta Ley, hayan sido objeto de minoración al menos en parte en la base imponible, deberán integrarse en la base imponible del impuesto en concepto de rendimientos del trabajo.*

*2. La integración se hará en la medida en que la cuantía percibida exceda de las aportaciones realizadas a la mutualidad que no hayan podido ser objeto de reducción o minoración en la base imponible del impuesto de acuerdo con la legislación vigente en cada momento y, por tanto, hayan tributado previamente.*

*3. Si no pudiera acreditarse la cuantía de las aportaciones que no hayan podido ser objeto de reducción o minoración en la base imponible, se integrará el 75 por 100 de las prestaciones por jubilación o invalidez percibidas.»*

*En cuanto a la posible reducción o minoración en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de mutualistas por aportaciones realizadas a mutualidades de previsión social, cabe precisar en relación con el supuesto planteado en el escrito, que tal reducción o minoración habría procedido en el período en que se haya ejercido efectivamente la profesión por cuenta propia, esto es, cuando la adscripción a la mutualidad de previsión social haya sido en calidad de profesional ejerciente.*

*Cuando, de acuerdo con lo expuesto, las prestaciones por jubilación derivadas de contratos con mutualidades de previsión social deban integrarse como rendimientos del trabajo, dichos rendimientos podrán ser objeto de reducción del 40 por 100 si la prestación se percibe en forma de capital, siempre que hayan transcurrido más de dos años desde la primera aportación a la mutualidad de acuerdo con lo establecido en el artículo 17.2.b) de la Ley 40/1998. La indicada reducción no resulta aplicable a las prestaciones que se perciban en forma de renta, a tenor de lo dispuesto en el artículo 17.2.e) de dicha Ley.*

*El rendimiento del trabajo percibido estará sujeto a retención a cuenta conforme a las normas generales de retención previstas para los rendimientos del trabajo en el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aprobado por Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero.*

*2º.- Si las aportaciones realizadas al contrato de seguro suscrito con la mutualidad de previsión social no hubieran podido ser objeto de reducción o minoración, en ningún momento, en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del mutualista por incumplir los requisitos establecidos en la legislación vigente en cada momento, las prestaciones derivadas de dichos contratos reciben el tratamiento fiscal correspondiente a las percepciones de contratos de seguros, al ser la mutualidad entidad aseguradora, tal y como dispone el artículo 64 de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados. En definitiva, tendrán la consideración, tales percepciones, de rendimientos del capital mobiliario.*

**\* Fecha: 25/05/2001**

\* **Número de consulta:** 1717-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Por sentencia de 16 de junio de 1992 se declara la separación matrimonial del consultante y su cónyuge, aprobándose las propuestas contenidas en el convenio regulador en el que se determinan tan solo las cargas matrimoniales con las que contribuiría el esposo, sin hacer mención alguna a la pensión compensatoria del artículo 97 del Código Civil.

Al no serle admitida por la Administración Tributaria la reducción practicada en la base imponible solicitó revisión de la sentencia, tanto para que se revisase el concepto como la cantidad, al haber variado la situación económica y familiar de su esposa. Con fecha 2 de noviembre de 1998, se dicta sentencia por la que se modifican los importes a satisfacer, así como que estos importes serán satisfechos como pensión compensatoria. Asimismo, se declara que lo realmente pactado en el convenio regulador, aunque se expresase equivocadamente, fue el abono de una pensión compensatoria a la esposa y alimentos a las hijas del matrimonio, pero sin especificar los importes respectivos.

\* **Cuestión planteada:** Posibilidad de solicitar la revisión de las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los ejercicios 1992 a 1998 con el objeto de poder reducir la base imponible en el importe total satisfecho durante estos años.

\* **Contestación:** En el caso consultado, la sentencia de 16 de junio de 1992 se limita a declarar la separación matrimonial de los cónyuges y aprobar en su integridad la propuesta contenida en el convenio regulador suscrito por ambos el 3 de abril del mismo año, que fija el abono por parte del consultante de determinadas cantidades en concepto de contribución a las cargas del matrimonio, sin hacer referencia alguna a la pensión compensatoria del artículo 97 del Código Civil, que no solicita ninguno de los cónyuges y que la Ley, según reiterada jurisprudencia, no autoriza al juez a fijar de oficio.

Ahora bien, con fecha 2 de noviembre de 1998 se dicta nueva sentencia judicial por la que se revisan las cantidades inicialmente acordadas, al haber cambiado la situación económica de la esposa, que serán satisfechas en concepto de pensión compensatoria, a la vez que se declara que, pese a la denominación expresada en el convenio, lo realmente pactado, aunque se expresase equivocadamente, fue el abono de una pensión compensatoria a la esposa y alimentos a las hijas del matrimonio, sin delimitar importes. No obstante, la imposibilidad de determinar las cuantías respectivas supone, a menos que en algún momento posterior se especificasen judicialmente las mismas, que el consultante no pueda practicar reducción alguna en su base imponible. Esta especificación judicial de la cuantía correspondiente a pensión compensatoria se produce con la sentencia de 2 de noviembre de 1998.

En consecuencia, el consultante podrá reducir su base imponible en el importe de las cantidades satisfechas en concepto de pensión compensatoria a partir de esta última fecha.

\* **Fecha:** 19/09/2001

## **Artículo 47. Compensación de bases liquidables generales negativas.**

1. Si la base liquidable general resultase negativa, su importe podrá ser compensado con los de las bases liquidables generales positivas que se obtengan en los cuatro años siguientes.

2. La compensación deberá efectuarse en la cuantía máxima que permita cada uno de los ejercicios siguientes y sin que pueda practicarse fuera del plazo a que se refiere el apartado anterior mediante la acumulación a bases liquidables generales negativas de años posteriores. <sup>(85)</sup>

## **SECCIÓN 2.ª BASE LIQUIDABLE ESPECIAL**

### **Artículo 48. Base liquidable especial.**

La base liquidable especial estará constituida por la parte especial de la base imponible.

---

<sup>(85)</sup> Véase la disposición transitoria quinta de esta Ley.

**TÍTULO III**  
**Cálculo del impuesto**  
**CAPITULO I**  
**Determinación de la cuota íntegra estatal.**

**Artículo 49. Cuota íntegra estatal.**

La cuota íntegra estatal será la suma de las cantidades resultantes de aplicar los tipos de gravamen, a los que se refieren los artículos 50 y 53 de esta Ley, a las bases liquidables general y especial, respectivamente.

**Artículo 50. Escala general del Impuesto. (\*)**

1. La base liquidable general será gravada a los tipos que se indican en la siguiente escala:

<u>Base liquidable</u> - Hasta pesetas	Cuota íntegra - Pesetas	Resto base liquidable - Hasta pesetas	Tipo aplicable - Porcentaje
0	0	612.000	15,00
612000	91.800	1.530.000	20,17
2.142.000	400.401	2.040.000	23,57
4.182.000	881.229	2.550.000	31,48
6.732.000	1.683.969	4.488.000	38,07
11.220.000	3.392.551	en adelante	39,60

---

(\*) Escala con vigencia exclusiva para el ejercicio 2000 (Ley 54/1999, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2000- B.O.E. de 30 de diciembre-) La vigencia ha sido prorrogada para el año 2001 por la disposición adicional vigésima quinta de la Ley 13/2000, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2001. (B.O.E. de 29 de diciembre de 2000)

(\*)

Base liquidable Hasta euros	Cuota integra Euros	Resto base liquidable Hasta euros	Tipo aplicable Porcentaje
0,00	0,00	3.678,19	15,00
3.678,19	551,73	9.195,49	20,17
12.873,68	2.406,46	12.260,65	23,57
25.134,33	5.296,30	15.325,80	31,48
40.460,13	10.120,86	26.973,43	38,07
67.433,56	20.389,64	En adelante	39,60

2. Se entenderá por tipo medio de gravamen estatal el derivado de multiplicar por 100 el cociente resultante de dividir la cuota obtenida por la aplicación de la escala prevista en el apartado anterior por la base liquidable general. El tipo medio de gravamen estatal se expresará con dos decimales.

(\*\*)

Base liquidable Hasta pesetas	Cuota integra Pesetas	Resto base liquidable Hasta pesetas	Tipo aplicable Porcentaje
0	0	600.000	15,00
600.000	90.000	1.500.000	20,17
2.100.000	392.550	2.000.000	23,57
4.100.000	863.950	2.500.000	31,48
6.600.000	1.650.950	4.400.000	38,07
11.000.000	3.326.030	en adelante	39,60

#### **Artículo 51. Especialidades aplicables en los supuestos de anualidades por alimentos a favor de los hijos.**

Los contribuyentes que satisfagan anualidades por alimentos a sus hijos por decisión judicial, cuando el importe de aquéllas sea inferior a la base liquidable general, aplicarán la escala del artículo anterior separadamente al importe de las anualidades por alimentos y al resto de la base liquidable general.

#### **Artículo 52. Escala aplicable a los residentes en el extranjero.**

En el caso de los contribuyentes que tuviesen su residencia habitual en el extranjero por concurrir alguna de las circunstancias a las que se refieren los apartados 2 y 3 del artículo 9 de esta Ley, las escalas aplicables serán las establecidas en el apartado

---

(\*) Conversión a euros de la escala general del Impuesto por el punto 1, de artículo primero, de la Resolución de 27 de abril de 2001, de la Dirección General de Tributos, por la que se convierten a euros las escalas de gravamen de determinados impuestos. (B. O.E. de 3 de mayo. Corrección de errores en B.O.E. de 8 de mayo)

(\*\*) Escala con vigencia para el ejercicio 1999.

1 del artículo 50 y en el apartado 1 del artículo 61 ambos de esta Ley.

### **Artículo 53. Tipos de gravamen especiales.**

1. La base liquidable especial se gravará al tipo del 15,30 por 100.
2. La base liquidable especial de los contribuyentes a que se refiere el artículo 9, apartados 2 y 3 de esta Ley, se gravará al tipo del 18 por 100. (\*\*)

#### **REDACCION VIGENTE HASTA 24 DE JUNIO DE 2000**

1. La base liquidable especial se gravará al tipo del 17 por 100.
2. La base liquidable especial de los contribuyentes a que se refiere el artículo 9, apartados 2 y 3 de esta Ley, se gravará al tipo del 20 por 100.

## **CAPITULO II**

### **Determinación de la cuota líquida estatal**

### **Artículo 54. Cuota líquida estatal.**

1. La cuota líquida estatal del Impuesto será el resultado de disminuir la cuota íntegra estatal en el 85 por 100 del importe total de las deducciones que procedan de las previstas en el artículo 55 de esta Ley.
2. El resultado de las operaciones a que se refiere el apartado anterior no podrá ser negativo.

### **Artículo 55. Deducciones.**

1. Deducción por inversión en vivienda habitual. <sup>(86)</sup>
  - 1.º Los contribuyentes podrán aplicar una deducción por inversión en su vivienda habitual con arreglo a los siguientes requisitos y circunstancias:

a) Con carácter general, podrán deducirse el 15 por 100 de las cantidades satisfechas en el período de que se trate por la adquisición o rehabilitación de la vivienda que constituya o vaya a constituir la residencia habitual del contribuyente. A estos efectos, la rehabilitación deberá cumplir las condiciones que se establezcan reglamentariamente. <sup>(87)</sup>

La base máxima de esta deducción será de 1.500.000 pesetas anuales y estará constituida por las cantidades satisfechas para la adquisición o rehabilitación de la vivienda, incluidos los gastos originados que hayan corrido a cargo del adquirente y, en el caso de financiación ajena, la amortización, los intereses y demás gastos derivados de la misma.

---

(\*\*) Nueva redacción de este artículo dada por el artículo duodécimo del Real Decreto-ley 3/2000, de 23 de junio, por el que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa (B.O.E. de 24 de junio) y por el artículo 19 de la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa (B.O.E. de 14 de diciembre)

<sup>(86)</sup> Véase la disposición transitoria cuarta de esta Ley.

<sup>(87)</sup> Desarrollado en el artículo 52 del Reglamento del Impuesto.

También podrán aplicar esta deducción por las cantidades que se depositen en entidades de crédito, en cuentas que cumplan los requisitos de formalización y disposición que se establezcan reglamentariamente, y siempre que se destinen a la primera adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual, con el límite, conjuntamente con el previsto en el párrafo anterior, de 1.500.000 pesetas anuales. <sup>(88)</sup>  
(<sup>20</sup>)

b) Cuando en la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual se utilice financiación ajena, los porcentajes de deducción aplicables a la base de deducción a que se refiere la letra a) anterior serán en las condiciones y requisitos que se establezcan reglamentariamente <sup>(89)</sup>, los siguientes:

- Durante los dos años siguientes a la adquisición o rehabilitación, el 25 por 100 sobre las primeras 750.000 pesetas y el 15 por 100 sobre el exceso hasta 1.500.000.

- Con posterioridad los porcentajes anteriores serán del 20 por 100 y del 15 por 100, respectivamente.

\* **Número de consulta:** 0908-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** La consultante ha realizado aportaciones a una cuenta vivienda. Su cónyuge, adquirió, antes de la celebración del matrimonio, una vivienda que constituye la residencia habitual del matrimonio, y que se encuentra gravada con un préstamo que están pagando ambos, con sus rendimientos del trabajo. El régimen económico matrimonial es el de gananciales.

\* **Cuestión planteada:** Si puede aplicar el saldo de la cuenta a la amortización parcial del préstamo.

\* **Contestación:** De lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 55 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, se desprende que la deducción sólo podrá practicarse por el adquirente de la misma. De forma que habrá de estarse para tener derecho a tal deducción a las normas sobre la titularidad jurídica de los bienes objeto de la inversión, en este caso la vivienda, a fin de determinar a quien corresponde el beneficio fiscal, y ello con independencia del estado civil, del régimen económico matrimonial, y de cómo se instrumente la financiación.

Por lo expuesto anteriormente habrán de considerarse las normas sobre titularidad jurídica de los bienes y derechos, contenidos en las normas reguladoras del régimen económico matrimonial de que se trate, debiendo tenerse en cuenta que siendo el de gananciales, por aplicación de los artículos 1375 y 1354 del Código Civil, la titularidad de la vivienda corresponderá proindiviso al cónyuge de la consultante, en proporción al valor de las aportaciones realizadas antes del comienzo de la sociedad de gananciales y a la propia sociedad, en la parte del precio que se satisfaga con dinero ganancial. Correspondiendo la titularidad a ambos, aunque sea de forma parcial, si dicha vivienda constituye su residencia habitual en los términos del artículo 51 del Reglamento del Impuesto aprobado por Real Decreto 214/99, de 5 de febrero, podrá la consultante destinar el saldo de la cuenta vivienda a la cancelación del préstamo sin perder el derecho a las deducciones practicadas, siempre que, además de cumplir los requisitos correspondientes, dicho saldo se corresponda con el porcentaje que cada uno de los cónyuges tenga en la titularidad, porcentaje que resultará de la aplicación de los citados artículos del Código Civil, ya que de otro modo no se destinarían tales cantidades a la adquisición de la vivienda habitual.

\* **Fecha:** 19/04/2000

\* **Número de consulta:** 1637-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante está casado, siendo el régimen económico del matrimonio el de separación de bienes.

La casa donde habita es propiedad de su esposa, aunque el préstamo hipotecario está concedido tanto a él como a su mujer.

\* **Cuestión planteada:** Puede practicar deducción por inversión en vivienda habitual, por la parte del préstamo hipotecario que le corresponde pagar a él.

---

<sup>(88)</sup> Desarrollado en el artículo 54 y en la disposición transitoria segunda del Reglamento del Impuesto

<sup>(20)</sup> Véase, en el artículo 36 de la Ley del Impuesto, la consulta (2275-00), de fecha 11/12/2000. Aplicación del importe obtenido por la transmisión de la vivienda habitual a amortizar el principal pendiente del préstamo anterior y a reinversión en la nueva adquirida.

<sup>(89)</sup> Desarrollado en el artículo 53 del Reglamento del Impuesto.

**\* Contestación:** La deducción por vivienda se aplicará por las cantidades satisfechas por la adquisición o rehabilitación de la vivienda que constituya o vaya a constituir la residencia habitual del contribuyente. Lo expresado en el párrafo anterior implica que para poder ser de aplicación la citada deducción es necesario que la vivienda sea propiedad del contribuyente, circunstancia que no concurre en el presente caso, pues la misma es, únicamente, propiedad del cónyuge del consultante.

Por tanto, el consultante no podrá practicar, en ningún caso, deducción por este concepto.

Por su parte, el cónyuge del consultante podrá practicar deducción, exclusivamente, por la parte del crédito hipotecario que le corresponda pagar, pues la otra parte la paga el consultante, creándose, por este hecho, un crédito del consultante contra su cónyuge.

Cuando este crédito sea satisfecho, el cónyuge (titular de la vivienda) podrá beneficiarse de la deducción, pues está abonando cantidades para la adquisición de su vivienda habitual.

**\* Fecha:** 27/09/2000

**\* Número de consulta:** 1651-00

**\* Descripción sucinta de los hechos:** La consultante se halla separada legalmente, el matrimonio poseía una vivienda que fue el domicilio familiar hasta la separación.

En la actualidad está interesada en comprar a su ex-marido el 50 por 100 de dicha vivienda, para ello necesita ampliar la hipoteca que grava el piso y ponerla, exclusivamente, a su nombre.

**\* Cuestión planteada:** Puede deducir en el IRPF por adquisición de vivienda por esta ampliación del préstamo hipotecario.

**\* Contestación:** En el caso planteado, la consultante va a adquirir el 50 por 100 de una vivienda que pertenece a su ex-marido (el otro 50 por 100 ya es de su propiedad).

Esta adquisición podrá disfrutar de la deducción por adquisición de vivienda habitual siempre que la misma constituya o vaya a constituir su residencia habitual y se cumplan los requisitos que, con carácter general, se exigen para esta deducción.

Por lo que se refiere a la aplicación de la deducción a medida de que se vaya amortizando el préstamo hipotecario ampliado no existe problema alguno, siempre que la citada ampliación de préstamo se haya destinado a financiar la adquisición de la parte correspondiente a su ex-marido.

**\* Fecha:** 28/09/2000

**\* Número de consulta:** 1657-00

**\* Descripción sucinta de los hechos:** Préstamos entre particulares para la adquisición de vivienda habitual.

**\* Cuestión planteada:** Condiciones que deben cumplir.

**\* Contestación:** El artículo 55.1 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establece la deducción por inversión en vivienda habitual.

Cuando ésta inversión se financie mediante un préstamo (ya sea éste bancario, entre particulares o de cualquier otro tipo), la deducción se practicará a medida que se vaya devolviendo el principal del mismo y abonando, en su caso, los correspondientes intereses.

La normativa del impuesto no exige ninguna condición previa para los préstamos, sino simplemente que se pruebe la correlación entre la concesión del préstamo y su destino a la adquisición de la vivienda habitual del contribuyente, así como la justificación del pago o pagos de las cuotas de amortización del mismo.

Las cuestiones citadas en el párrafo anterior deberán probarse para cualquier medio de prueba admitido en derecho, siendo competencia de los Órganos de Gestión e Inspección del impuesto la valoración de las pruebas aportadas.

Acreditándose suficientemente las circunstancias expresadas anteriormente, el prestatario podrá practicar deducción por inversión en vivienda habitual, formando la base de deducción anual las cantidades amortizadas y los intereses satisfechos en cada período impositivo.

No obstante, al tratarse de un préstamo, éste estará afectado por la presunción de onerosidad prevista en el artículo 6.3 de la Ley del Impuesto, el cual establece que se presumirán retribuidas, salvo prueba en contrario, las prestaciones de bienes, derechos o servicios susceptibles de generar rendimientos del trabajo o del capital. La retribución, en caso de no poder probar la gratuidad del mismo, se fija, por el artículo 41 de la Ley, en el interés legal del dinero que se halle en vigor el último día del período impositivo.

**\* Fecha:** 29/09/2000

**\* Número de consulta:** 1660-00

**\* Descripción sucinta de los hechos:** El consultante está adquiriendo una vivienda en fase de construcción.

*A finales de 1999, fecha de entrega de las llaves, sus padres le van a dar un préstamo de 3 millones sin intereses, a devolver a razón de 150.000 pesetas anuales.*

*\* **Cuestión planteada:** Tratamiento fiscal que tienen los préstamos entre familiares, así como si puede practicar deducción en la cuota por las cantidades devueltas.*

*\* **Contestación:** Para que el consultante pueda aplicarse la deducción por inversión en vivienda habitual prevista en el art. 55.1.1º de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF, el dinero obtenido del préstamo debe haberse destinado a la adquisición de la vivienda habitual del mismo.*

*La conexión del préstamo y su destino, así como la justificación de su devolución debe acreditarse por cualquiera de los medios de prueba admitidos en derecho, siendo competencia de los Órganos de Gestión e Inspección del Impuesto la valoración de las pruebas aportadas. No obstante, conviene recordar la prevalencia que los Tribunales otorgan a los documentos públicos sobre los privados.*

*Acreditándose suficientemente las circunstancias expresadas anteriormente, el consultante podrá practicar deducción por inversión en vivienda habitual, siendo la base de la deducción anual las cantidades amortizadas en cada período impositivo.*

*Por otra parte, al tratarse de un préstamo, deberá estimarse, de conformidad con los artículos 6 y 41 de la Ley 40/1998, que el mismo estará retribuido por el interés legal del dinero que se halle en vigor el último día del período impositivo. No obstante, esta presunción de onerosidad puede destruirse cuando se pruebe, por cualquier medio admitido en derecho, la gratuidad del mismo.*

*Por último, la formalización del préstamo se encuentra sujeto, pero exento, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por lo que no conlleva ningún coste fiscal.*

*\* **Fecha:** 29/09/2000*

*\* **Número de consulta:** 1811-00*

*\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante adquirió una vivienda habitual en el año 1993, no habiendo podido deducir los intereses satisfechos por el préstamo hipotecario por insuficiencia de ingresos, al estar exentos los rendimientos obtenidos.*

*\* **Cuestión planteada:** Posibilidad de deducir dichos intereses en los ejercicios 1999 y posteriores en que los rendimientos del trabajo percibidos está sujetos y no exentos.*

*\* **Contestación:** La Disposición Transitoria cuarta de la Ley del Impuesto establece una compensación por deducción en adquisición de vivienda para aquellos contribuyentes que hubieran adquirido su vivienda habitual con anterioridad al 4 de mayo de 1998 y tuvieran derecho a la deducción, en el supuesto de que la aplicación del régimen establecido en esta Ley para dicha deducción le resulte menos favorable que el regulado en la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*

*Esta compensación viene desarrollada en la Disposición Transitoria quinta de la Ley 54/99, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del estado para el año 2000, con efectos para el ejercicio 1999. La cuantía de esta deducción será la diferencia positiva entre el importe del incentivo teórico que hubiera correspondido, de mantenerse la normativa vigente a 31 de diciembre de 1998, y la deducción por inversión en vivienda que proceda para 1999. El importe de este incentivo teórico será la suma de las siguientes cantidades:*

*El resultado de aplicar el tipo medio de gravamen a la magnitud resultante de sumar los importes satisfechos en 1999 por intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición de la vivienda habitual, con el límite de 800.000 pesetas en tributación individual o 1.000.000 de pesetas en tributación conjunta, y por la cuota y recargos, salvo el de apremio, devengados por el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, menos la cuantía del rendimiento imputado que hubiera resultado de aplicar el artículo 34.b) de la Ley 18/1991. Por tipo medio de gravamen deberá entenderse el obtenido de sumar los tipos medios, estatal y autonómico, a los que se refieren los artículos 50.2 y 61.2 de la Ley 40/1998.*

*El resultado de aplicar el 15 por 100 a las cantidades invertidas durante 1999 en la adquisición de la vivienda habitual que, de acuerdo con el artículo 55.1 de la Ley 40/1998, den derecho a deducción por adquisición de vivienda habitual, excluidos los intereses derivados de la financiación ajena. Las cantidades invertidas tendrán como límite el 30 por 100 del resultado de adicionar a las bases liquidables, general y especial, el mínimo personal y familiar.*

*La cuantía de la deducción así calculada, se restará de la cuota líquida total, después de las deducciones por doble imposición.*

*\* **Fecha:** 17/10/2000*

*\* **Número de consulta:** 1813-00*

*\* **Descripción sucinta de los hechos:** Promoción de viviendas unifamiliares en régimen de comunidad de propietarios.*

**\* Cuestión planteada:** Posibilidad de practicar la deducción por adquisición de vivienda habitual por los pagos a cuenta del I.V.A.

**\* Contestación:** De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 55.1 de la Ley del Impuesto y en el artículo 52.1 de su texto reglamentario, las cantidades entregadas a cuenta a la promotora, incluidos los pagos a cuenta del IVA, darán derecho a practicar la deducción por adquisición de vivienda habitual, siempre que se cumplan los requisitos determinantes de la aplicación de esta deducción.

**\* Fecha:** 17/10/2000

**\* Número de consulta:** 1826-00

**\* Descripción sucinta de los hechos:** En 1998, el consultante adquirió una vivienda destinada a construir su vivienda habitual. La compra de la misma ha sido financiada por un préstamo concedido por la empresa donde trabaja. Con el importe del préstamo se han financiado también obras de mejora y reforma de la vivienda.

Anteriormente era propietario de su vivienda habitual, la cual adquirió en 1979 y por la que se desgravó sobre un millón de pesetas.

**\* Cuestión planteada:** 1ª. Importe sobre el que se puede deducir a medida que vaya pagando el principal del préstamo y los correspondientes intereses.

2ª. Al haber practicado deducción por la vivienda anterior, forma de deducirse en la compra de la nueva vivienda habitual.

**\* Contestación:** 1ª.- La adquisición de la nueva vivienda habitual se ha financiado en un 100% mediante un préstamo concedido por la empresa donde trabaja el consultante.

No obstante, la cuantía del préstamo ha sido superior al valor de adquisición de la vivienda, destinándose este exceso a financiar determinadas obras, como las de mejora y reforma, que no dan derecho a deducción en la cuota por inversión en vivienda habitual.

Por tanto, las cuotas de amortización del préstamo no podrán disfrutar al completo de los beneficios fiscales en la cuota que en la normativa del Impuesto tiene la vivienda habitual.

En consecuencia, el consultante deberá desglosar de la cuota de amortización (principal + intereses) la parte que corresponde al pago del valor de adquisición de la vivienda (precio + gastos + tributos) y la parte que corresponde a las obras de reforma y mejora de la misma.

Este reparto debe hacerse proporcionalmente al importe de cada una de estas partidas sobre el importe total del préstamo.

Una vez realizado este reparto, la incidencia fiscal que tendría en la declaración del impuesto sería:

a) Año 1998.

Este período se encontraba bajo la vigencia de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF, por lo que el tratamiento de la amortización del préstamo se trataría de la siguiente forma:

1) Parte que corresponda al precio de adquisición:

Sobre el principal se podrá practicar deducción por adquisición de vivienda habitual, siempre teniendo en consideración los límites y requisitos exigidos al respecto.

Los intereses tendrán carácter de gasto fiscalmente deducible de los rendimientos de capital inmobiliario.

2) Parte que corresponda a las obras de reforma y mejora:

Sobre el principal no puede aplicar ningún beneficio fiscal.

Los intereses tendrán el carácter de gasto fiscalmente deducible de los rendimientos de capital inmobiliario, siempre que las obras puedan calificarse de mejora del inmueble y no supongan, simplemente, obras de reparación y conservación. En el caso de que las obras debiesen calificarse como de reparación y conservación, los intereses no tendrán el carácter de gasto fiscalmente deducible.

El importe conjunto de los intereses fiscalmente deducibles no podrá superar 800.000 pesetas anuales, si se trata de tributación individual o 1.000.000, si se tributase conjuntamente.

b) Años 1999 y siguientes.

Estos ejercicios se encuentran bajo la vigencia de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF, habiendo modificado esta Ley el tratamiento de la fiscalidad de la vivienda habitual, siendo el tratamiento el siguiente:

- Parte de la cuota de amortización correspondiente al valor de adquisición: La cuota de amortización (principal + intereses) podrá beneficiarse de la deducción por inversión en vivienda habitual. No obstante, la base máxima de deducción no puede superar 1.500.000 pesetas anuales, ya sea en tributación individual o conjunta.

- Parte de la cuota de amortización correspondiente a las obras de reforma y mejora: Sobre esta parte no se puede aplicar ningún beneficio fiscal.

2ª.- En lo que concierne a la segunda cuestión planteada, también debe distinguirse entre el años 1998 y el 1999 y siguientes, dado el cambio de normativa que afectó al impuesto en 1999.

a) Año 1998.

*El artículo 35.Tres del Reglamento de 1981, vigente en 1998 establecía que cuando se adquiriera una vivienda habitual habiendo disfrutado de la deducción por otra anterior, constituirá la base de cálculo la diferencia entre el precio de la nueva y el valor de las anteriores, en la medida que hubiesen sido objeto de deducción.*

*La interpretación de este precepto se realizó en Resolución, en unificación de criterio, de 9 de octubre de 1997, del T.E.A.C. que estableció que la limitación contenida en el precepto reglamentario no contiene una fórmula concreta de aplicación, sino simplemente la exigencia del respeto a su contenido, con independencia de cómo se aplique.*

*Es decir, que el contribuyente del valor de adquisición de la nueva vivienda debe descontar las bases de las deducciones anteriormente practicadas, y sobre esta cantidad resultante podrá practicar las correspondientes deducciones sin tener que acogerse a ninguna fórmula concreta, circunstancia que implica que en 1998 pudo practicar deducción por adquisición de vivienda habitual.*

b) Año 1999 y siguientes.

*El artículo 51.1.2º de la Ley 40/1998, del IRPF, recoge el mismo precepto que el contenido en el artículo 35.Tres del Reglamento de 1991, pero añade una regla de aplicación del mismo, estableciendo que no se podrá practicar deducción por la adquisición de la nueva mientras las cantidades invertidas en la nueva no superen el precio de la anterior, en la medida que hubiese sido objeto de deducción.*

*Por tanto, a partir del 1 de enero de 1999 para poder deducir por la adquisición de la nueva vivienda, el consultante debe haber invertido en la misma una cantidad superior al millón de pesetas, por las que ya se dedujo en la compra de la primera vivienda habitual.*

*Asimismo, si en 1998 practicó deducción por este concepto, la cantidad invertida debe superar, además del millón de pesetas, la cantidad sobre la que se practicó deducción en este año.*

\* **Fecha:** 19/10/2000

\* **Número de consulta:** 1857-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** *La consultante está casada en régimen económico de separación de bienes.*

*La vivienda donde habita el matrimonio es propiedad de su esposo teniendo intención de comprar la mitad de la misma al mismo.*

\* **Cuestión planteada:** *1ª. Se puede deducir de la cuota íntegra de 1997, el 15 por 100 de la cantidad que tiene depositada en una cuenta vivienda.*

*2ª. Puede deducir por la cantidad que destina a la compra de la mitad de la vivienda, cuando la lleve a efecto.*

\* **Contestación:** *1ª. En primer lugar, se debe indicar que la contestación se realiza considerando que la cuenta de ahorro se trata de una cuenta vivienda en los términos previstos en el artículo 33 del Reglamento del Impuesto.*

*En este caso, no existiría ningún problema para que las cantidades depositadas durante 1997 en una cuenta de ahorro que fuera la cuenta vivienda de la consultante pudiesen beneficiarse de la deducción por cuenta vivienda prevista en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, siempre que, además, se cumpliesen los requisitos que, con carácter general, exige esta deducción.*

*2ª. Si cumpliesen los requisitos que con carácter general exige el artículo 78.Cuatro.b) de la Ley 18/1991, ésta se podrá aplicar en el caso planteado, es decir, cuando en un matrimonio en separación de bienes, un cónyuge adquiere al otro la mitad de la vivienda que sea exclusivamente del segundo, siempre que la misma constituya o vaya a constituir la vivienda habitual del adquirente en los términos previstos en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*

*No obstante, conviene precisar que si se han depositado cantidades en la cuenta vivienda, éstas no tendrán derecho a deducción cuando se destinen a la adquisición de la vivienda habitual de la consultante, pues los mismos ya han disfrutado de deducción.*

*Por último, se ha de señalar que el tratamiento fiscal previsto para la segunda cuestión será igualmente aplicable a partir de al entrada en vigor de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y su desarrollo reglamentario (1 de enero de 1999).*

\* **Fecha:** 24/10/2000

\* **Número de consulta:** 1859-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** *El consultante es propietario de su vivienda habitual.*

*Como la misma es pequeña tiene intención de adquirir una nueva vivienda, para lo que en 1998 abrió una cuenta vivienda.*

\* **Cuestión planteada:** *Puede desgravarse de lo invertido en la cuenta vivienda en 1998 y 1999.*

**\* Contestación:** En el caso planteado, el consultante es propietario de una vivienda habitual, por lo que a partir del 1 de enero de 1999 no puede deducir por lo invertido en la cuenta vivienda.

No obstante, en el ejercicio 1998, la Ley 18/1991, de 6 de junio del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no exigía que los saldos de la cuenta se invirtiesen en la adquisición de la primera vivienda habitual, sino que las mismas debían destinarse a la adquisición de la vivienda habitual, por lo que las cantidades invertidas en dicho período puede beneficiarse de la deducción del 15 por 100, siempre que se cumplan los restantes requisitos exigidos para la deducción por adquisición de vivienda habitual.

Para no perder el derecho a la deducción practicada en 1998, el saldo de la cuenta debe destinarse a la adquisición de vivienda habitual antes de que transcurran 5 años, contados de fecha a fecha, desde la apertura de la cuenta, tal y como dispone la Disposición Transitoria Segunda del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el R.D. 214/1999, de 5 de febrero.

**\* Fecha:** 24/10/2000

**\* Número de consulta:** 1886-00

**\* Descripción sucinta de los hechos:** El consultante posee una vivienda que constituye su primera y única vivienda habitual, por cuya adquisición practica la deducción correspondiente, vivienda que pretende rehabilitar y ampliar, construyendo una planta superior. Se plantea abrir una cuenta vivienda y destinar las cantidades depositadas a la rehabilitación y ampliación de la vivienda.

**\* Cuestión planteada:** Posibilidad de deducir por las cantidades depositadas en la cuenta vivienda.

**\* Contestación:** El artículo 55 de la Ley 40/98, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias, establece en su apartado uno una deducción por adquisición de vivienda habitual, que será, con carácter general, del 15 por 100 de las cantidades satisfechas en el período de que se trate por la adquisición o rehabilitación de la vivienda que constituya o vaya a constituir la residencia habitual del contribuyente, con una base máxima de deducción de 1.500.000 pesetas anuales. También podrán aplicar esta deducción por las cantidades que se depositen en entidades de crédito, en cuentas que cumplan los requisitos de formalización y disposición establecidos reglamentariamente, y siempre que se destinen a la primera adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual, con el límite, conjuntamente con el anterior, de 1.500.000 pesetas anuales. Añade este precepto que, a estos efectos, la rehabilitación deberá cumplir las condiciones que se establezcan reglamentariamente.

Estas condiciones vienen recogidas en el artículo 52.5 del Reglamento del Impuesto.

Cumpléndose cualquiera de dichos requisitos, las cantidades depositadas en una cuenta vivienda cuya finalidad sea la rehabilitación de la vivienda habitual del contribuyente, darían derecho a deducción. Dicha deducción es compatible con la deducción por adquisición de vivienda habitual, siempre que no se supere el límite conjunto de 1.500.000 pesetas anuales.

No ocurre lo mismo con las cantidades depositadas en la cuenta vivienda que vayan a ser destinadas a la ampliación de la vivienda, ya que ésta se asimila a la adquisición y no se trata de la adquisición de la primera vivienda habitual del contribuyente, requisito necesario para poder practicar esta deducción, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 55.1.1º.a) de la Ley del Impuesto y 54 de su Reglamento.

**\* Fecha:** 24/10/2000

**\* Número de consulta:** 1887-00

**\* Descripción sucinta de los hechos:** La consultante y su cónyuge son titulares de una cuenta vivienda cuyo saldo destinarán a la adquisición de la que será su vivienda habitual y que actualmente se encuentra en construcción. Por otro lado, su cónyuge es nudo propietario de la vivienda que constituye su residencia habitual actual, de la que son usufructuarios sus padres; y, ambos, adquirieron en 1999, por mitad y proindiviso, un apartamento que afectaron a la actividad profesional de la consultante.

**\* Cuestión planteada:** Si pueden deducir por las cantidades depositadas en la cuenta vivienda durante el año 1999.

**\* Contestación:** En el supuesto planteado, la consultante y su cónyuge son titulares de una cuenta vivienda y efectúan entregas al promotor para la construcción de la que va a constituir su vivienda habitual y a la que destinarán el saldo de la cuenta vivienda; por otro lado, su cónyuge es nudo propietario de una vivienda que, actualmente, constituye la vivienda habitual de ambos y de la que son usufructuarios sus padres; además, en el año 1999 adquirieron por mitad y proindiviso un apartamento que afectaron a la actividad profesional de la consultante.

De lo dispuesto en el artículo 55 de la Ley del Impuesto y en el artículo 54.Dos y en la disposición transitoria segunda de su texto reglamentario se desprende que el saldo de las cuentas vivienda debe destinarse a la primera adquisición de la vivienda habitual. A estos efectos, sólo se considera primera adquisición de vivienda habitual si el contribuyente no ha sido nunca, con anterioridad a la adquisición, propietario de otra edificación que hubiera constituido en algún momento su vivienda habitual. Por tanto,

sólo en el caso de que la vivienda en la que actualmente reside no hubiera constituido en ningún momento desde su adquisición su vivienda habitual teniendo el pleno dominio de la misma; es decir, si desde que constituye su vivienda habitual ha sido nudo propietario de la misma, y, dado que el apartamento adquirido en el año 1999 fue afectado a la actividad económica de la consultante, puede considerarse primera adquisición la de la vivienda que está en fase de construcción y tener, en consecuencia, derecho a deducir por las cantidades depositadas en el año 1999 en la cuenta vivienda.

\* **Fecha:** 24/10/2000

\* **Número de consulta:** 1949-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante adquirió en 1973 su vivienda habitual.

Esta vivienda la adquirió para la sociedad de gananciales.

En diciembre de 1998 compró, también para la sociedad de gananciales, otra vivienda con la intención de montar algún negocio.

Por último, en junio de 1999 adquiere una vivienda en construcción en Torrevieja, la cual va a constituir su vivienda habitual. Asimismo, en 1999 abrió una cuenta vivienda.

\* **Cuestión planteada:** ¿Que deducciones puede practicar en la declaración del IRPF de 1999?

\* **Contestación:** De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 55.1.1º de la Ley del Impuesto y 52.1 de su texto reglamentario, el consultante no puede practicar deducción alguna por las cantidades depositadas en la cuenta vivienda, pues ya era propietario de una vivienda habitual, por lo que en ningún caso dichas cantidades van a poder destinarse a la primera adquisición de su vivienda habitual.

Ahora bien, no existe impedimento alguno para que las cantidades entregadas al promotor de la vivienda en construcción adquirida en Torrevieja puedan beneficiarse de la deducción por inversión en vivienda habitual con el límite de 1.500.000 pesetas anuales expresado anteriormente, siempre que dicha vivienda vaya a constituir su residencia habitual y se cumplan los requisitos que, con carácter general, están establecidos para consolidar esta deducción.

\* **Fecha:** 31/10/2000

\* **Número de consulta:** 1966-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante ha abierto una cuenta vivienda, en la que ha ido invirtiendo distintas cantidades en diferentes años.

Por los límites establecidos en cada momento no ha podido practicar deducción sobre todos los saldos depositados en la misma.

\* **Cuestión planteada:** Si en el momento de adquirir la vivienda y destinar el saldo de la cuenta a la adquisición de la vivienda habitual puede practicar deducción por las cantidades sobre las que no se disfrutó la deducción en su momento.

\* **Contestación:** Como la deducción en vivienda habitual está condicionada a ciertos límites (-en los periodos 92-98, la base de la deducción no podría superar, con otras deducciones de la cuota, el 30 por 100 de la base liquidable del periodo; -a partir del 1 de enero de 1999, la cuantía máxima de deducción no puede superar 1.500.000 pesetas), podría ocurrir que determinadas cantidades invertidas en la cuenta vivienda o en la adquisición de la vivienda no hayan disfrutado de la deducción.

Para poder disfrutar de la deducción en ejercicios posteriores debería haberse habilitado, legalmente, un procedimiento que permitiese que los excesos de inversión se pudiesen beneficiar de la deducción de los ejercicios siguientes.

Como este procedimiento no se ha previsto legalmente, las cantidades, que hubiesen rebasado los límites de deducción en vivienda habitual previstas en cada momento, no podrán, en ningún caso, disfrutar de la deducción con posterioridad al año en que se produjo la inversión.

Esta imposibilidad de practicar la deducción en años posteriores afecta tanto a las cantidades invertidas directamente en la adquisición de la vivienda como a las cantidades invertidas en cuentas vivienda.

\* **Fecha:** 03/11/2000

\* **Número de consulta:** 2110-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Adquisición de vivienda financiada con un préstamo concedido por un familiar, pactado sin intereses.

\* **Cuestión planteada:** Diversas cuestiones relacionadas con la gratuidad del préstamo y la posibilidad de deducir sobre las cantidades satisfechas.

\* **Contestación:** Acreditada la gratuidad del préstamo, tanto la presunción establecida en el artículo 6.3 como la del artículo 41.2 de la Ley del Impuesto quedarán destruidas, puesto que no se habría llegado ni siquiera a realizar el hecho imponible.

Por otro lado, los préstamos de familiares con destino a la adquisición de vivienda habitual no tienen en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas un tratamiento distinto al que pudiera corresponder a

los otorgados por las entidades de crédito. Ahora bien, para que el consultante pueda aplicarse la deducción por inversión en vivienda habitual prevista en el art. 55.1.1º de la Ley 40/1998, el dinero obtenido del préstamo debe haberse destinado a la adquisición de la vivienda habitual del mismo. El Reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, en su artículo 51.1, define la vivienda habitual del contribuyente como la edificación que constituya su residencia durante un plazo continuado de, al menos, tres años.

Por tanto, y con el planteamiento previo de que el préstamo puede concertarse bajo cualquier sistema de amortización, todo se limita a la prueba de la existencia del préstamo, su gratuidad, la justificación de su devolución y la conexión del préstamo y su destino, prueba que se podrá realizar por cualquiera de los medios admitidos en Derecho, teniendo en cuenta lo previsto en el artículo 1.227 del Código Civil, y que corresponderá valorar a los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria.

Acreditándose suficientemente estas circunstancias, el prestatario podrá practicar deducción por adquisición de vivienda habitual, formando la base de deducción anual las cantidades devueltas al prestamista en cada período impositivo. Según el artículo 55.1.1º de la Ley del Impuesto, la deducción será, con carácter general, del 15 por 100 de las cantidades satisfechas, con una base máxima de deducción de 1.500.000 pesetas anuales. Añade el citado precepto que, cuando se utilice financiación ajena y se cumplan las condiciones y requisitos establecidos reglamentariamente, los porcentajes de deducción serán el 25 por 100 sobre las primeras 750.000 pesetas y el 15 por 100 sobre el exceso hasta 1.500.000, durante los dos años siguientes a la adquisición o rehabilitación, y, con posterioridad, el 20 por 100 y el 15 por 100, respectivamente.

Estos requisitos vienen recogidos en el artículo 53 del Reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, y son los siguientes:

-que el importe financiado del valor de adquisición o rehabilitación de la vivienda suponga, al menos, un 50 por 100 de dicho valor.

-que durante los tres primeros años no se amorticen cantidades que superen en su conjunto el 40 por 100 del importe total solicitado.

Otro de los requisitos recogidos en la redacción inicial del Real Decreto 214/1999, que la financiación se realizase a través de una entidad de crédito o entidad aseguradora o mediante préstamos concedidos por las empresas a sus empleados, fue declarado nulo por el Tribunal Supremo por Sentencia de 18 de marzo de 2000.

Por lo que respecta al prestamista, no procedería imputación de rendimiento alguno del capital mobiliario cuando pueda probarse la gratuidad del préstamo.

\* **Fecha:** 20/11/2000

\* **Número de consulta:** 0029-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante es funcionario de la Generalitat de Cataluña, prestando sus servicios en La Junquera.

En diciembre de 1995 abrió una cuenta vivienda, de la que se ha venido deduciendo en ejercicios anteriores.

Actualmente, ha pensado establecerse con su familia en Perpiñan (Francia), donde adquiriría una vivienda habitual y materializaría el saldo de la cuenta vivienda.

\* **Cuestión planteada:** Es posible aplicar las deducciones por inversión en vivienda habitual, si ésta se encuentra situada en Perpiñan.

\* **Contestación:** Para poder aplicar las deducciones por inversión en vivienda habitual, el primer requisito que se exige es que el interesado sea contribuyente por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Para ello, deberá tener su residencia habitual en territorio español.

No obstante, al percibir unas retribuciones públicas, de acuerdo con el artículo 19 del citado Convenio, éstas tributarían en España por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por la Ley 41/1998, de 9 de diciembre.

De acuerdo con lo expuesto anteriormente, la adquisición de la vivienda en Perpiñan no podría disfrutar de la deducción por inversión en vivienda habitual, perdiéndose, por tanto, las deducciones practicadas por cantidades depositadas en la cuenta vivienda, ya que las mismas se han materializado en una vivienda que no da derecho a deducción.

No obstante, al pasar el consultante a ser residente en un Estado miembro de la Unión Europea, podría utilizar la opción prevista en el artículo 33 de la Ley 41/1998, antes citado, que permite a las personas físicas residentes en un Estado miembro de la Unión Europea, siempre que este hecho se acredite, que hayan obtenido en España, durante el ejercicio, por rendimientos del trabajo y de actividades económicas, como mínimo, el 75 por 100 de la totalidad de su renta, tributar en calidad de contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Por tanto, si el consultante cumpliera las condiciones y ejercitase la opción, podría disfrutar de la deducción por inversión en vivienda habitual.

\* **Fecha:** 12/01/2001

\* **Número de consulta:** 0124-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** La consultante compra a sus padres la nuda propiedad de la vivienda en la que reside con ellos, reservándose éstos el usufructo.

\* **Cuestión planteada:** Si resulta aplicable la deducción por inversión en la adquisición de la vivienda habitual.

\* **Contestación:** Conforme con lo dispuesto en el artículo 55.1.1º de la Ley del Impuesto, este Centro Directivo viene manteniendo el criterio de que el beneficio fiscal por inversiones destinadas a la adquisición de la vivienda habitual están ligadas a la titularidad del pleno dominio del inmueble, circunstancia que no concurre en el presente caso, en el que la adquisición efectuada por la consultante se limita a la nuda propiedad.

\* **Fecha:** 25/01/2001

\* **Número de consulta:** 0167-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante formalizó en 1997 dos préstamos para la compra de su vivienda habitual (adquirida el 11 de septiembre de 1997). Uno por importe de 2.000.000 ptas., concedido por sus padres el 4 de julio, y otro por importe de 6.300.000 ptas. concedido por una entidad bancaria el 11 de septiembre.

Ha amortizado 1.878.608 del préstamo hipotecario, y 400.000 del conedido por sus padres.

\* **Cuestión planteada:** 1.- Aplicación de los porcentajes incrementados de deducción por inversión en vivienda habitual.

2.- Como debe aplicarse lo previsto en el art.53 del Reglamento del Impuesto a los efectos de la amortización máxima a realizar.

\* **Contestación:** En respuesta a la aplicación de los porcentajes incrementados, cabe señalar que el plazo de dos años, para la aplicación del porcentaje del 25 por 100 sobre las primeras 750.000 pesetas, finaliza el 11 de septiembre de 1999, de acuerdo con los datos aportados en su escrito de consulta, ya que la norma establece la aplicación del 25 por 100 durante los dos años siguientes a la adquisición de la vivienda, no a la formalización del préstamo, de tal forma que a las cantidades satisfechas hasta dicha fecha, y hasta el importe antes citado, cabrá aplicar, si se cumplen el resto de requisitos exigidos en la normativa vigente, el porcentaje del 25 por 100. Posteriormente, el porcentaje aplicable sobre las primeras 750.000 pesetas será el 20 por 100.

En segundo lugar, en lo referente a la aplicación de la letra c) del artículo 53.1º del Reglamento, que exige que durante los tres primeros años no se amorticen cantidades que superen en su conjunto el 40 por 100 del importe total solicitado, que el plazo se debe contar desde la adquisición de la vivienda habitual.

\* **Fecha:** 30/01/2001

\* **Número de consulta:** 0391-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Un contribuyente ha adquirido su vivienda habitual, la cual se ha financiado a través de un préstamo hipotecario, del que queda pendiente de pago una cantidad.

También es propietario de una segunda vivienda, que ha vendido.

El importe obtenido por esta venta se ha invertido en amortizar el préstamo de la vivienda habitual y en adquirir otra vivienda no habitual, la cual ha quedado hipotecada por otro préstamo hipotecario.

\* **Cuestión planteada:** Si por las cantidades pagadas para amortizar el préstamo hipotecario de esta nueva vivienda puede seguir practicando deducciones por inversión en vivienda habitual hasta el momento en que amortice una cantidad equivalente a la que quedaba pendiente de pago por el préstamo hipotecario de su vivienda habitual.

\* **Contestación:** Conforme a lo dispuesto en el artículo 55.1 de la Ley del Impuesto, los contribuyentes del Impuesto podrán practicar deducción por las cantidades satisfechas en el período de que se trate para la adquisición o rehabilitación de la vivienda que constituya o vaya a constituir su vivienda habitual.

En el caso planteado, el derecho a deducción se produce en el momento en que amortiza el préstamo hipotecario que financiaba la adquisición de su vivienda habitual, pues es en dicho instante cuando se satisfacen cantidades para la adquisición de su vivienda habitual. Estas deducciones se podrán practicar siempre que se cumplan los requisitos y límites exigidos por la normativa del Impuesto para esta deducción.

Por tanto, lo expresado en el párrafo implica que las cantidades satisfechas para la amortización del préstamo hipotecario solicitado para financiar la adquisición de otra vivienda distinta de la habitual no

darán derecho a deducción, pues las mismas no se destinan a la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual.

\* **Fecha:** 22/02/2001

\* **Número de consulta:** 0392-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante plantea una serie de cuestiones relativas a la deducción por adquisición de vivienda habitual que se exponen a continuación.

\* **Cuestión planteada:** 1º) Posibilidad de deducir por las cantidades entregadas al promotor por la construcción de la vivienda.

2º) Comienzo del cómputo del plazo para aplicar el porcentaje del 25 por 100 cuando se utiliza financiación ajena para la adquisición de la vivienda.

3º) Posibilidad de destinar las cantidades depositadas en la cuenta vivienda para efectuar entregas al promotor y si estas entregas dan derecho a nueva deducción.

\* **Contestación:** La deducción por inversión en vivienda habitual se recoge en el artículo 55.1 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, y es objeto de desarrollo reglamentario en los artículos 51 a 55 del Reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero.

La deducción será, con carácter general, del 15 por 100 de las cantidades satisfechas en el período de que se trate por la adquisición o rehabilitación de la vivienda que constituya o vaya a constituir la residencia habitual del contribuyente, con una base máxima de deducción de 1.500.000 pesetas anuales.

Por su parte, el artículo 52 del Reglamento del Impuesto asimila a la adquisición de vivienda la construcción de la misma, tanto si se satisfacen directamente los gastos derivados de la ejecución de las obras como si se entregan cantidades a cuenta al promotor de aquellas, siempre que finalicen en un plazo no superior a cuatro años desde el inicio de la inversión. Este plazo se amplía automáticamente o puede ampliarse a solicitud del contribuyente si se dan cualquiera de los dos supuestos recogidos en los apartados 3 y 4 del citado artículo 52.

En consecuencia, el contribuyente podrá deducir el 15 por 100 de las cantidades entregadas al promotor hasta el límite de 1.500.000 pesetas.

Por lo que respecta a la segunda cuestión planteada, cuando se haya utilizado financiación ajena para la adquisición de la vivienda habitual, y siempre que se cumplan las condiciones establecidas en el artículo 53 del Reglamento del Impuesto, procede aplicar el porcentaje del 25 por 100 sobre las cantidades satisfechas, con el límite de 750.000 pesetas anuales, desde la fecha en que, con arreglo a las disposiciones del Código Civil, se adquiere la vivienda y hasta el mismo día de dos años después, fecha a partir de la que, si procede, se aplicará el porcentaje del 20 por 100.

Estos porcentajes incrementados no serán de aplicación, en ningún caso, a las cantidades destinadas a la construcción o ampliación de la vivienda ni a las depositadas en cuenta vivienda.

En el caso consultado, la propiedad de la vivienda se adquirirá en la fecha de la firma de la escritura pública y en esa fecha comenzará el cómputo del plazo de dos años para aplicar el porcentaje incrementado del 25 por 100, al margen de que con anterioridad haya efectuado entregas al promotor.

Por último, las cantidades depositadas en una cuenta vivienda deben destinarse a la primera adquisición (esta referencia a la primera corresponde solo a las cantidades depositadas desde el 1 de enero de 1999) o rehabilitación de la vivienda que vaya a constituir la residencia habitual del contribuyente, a la que se asimila su construcción, en el plazo de cuatro años desde su apertura (cinco años para la cuentas abiertas antes del 1 de enero de 1999).

El consultante podrá, por tanto, utilizar las cantidades depositadas en la cuenta vivienda para efectuar entregas al promotor mientras se construye la vivienda, ahora bien, en este caso estas entregas no darían lugar a una nueva deducción por este concepto.

\* **Fecha:** 22/02/2001

\* **Número de consulta:** 0447-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** La consultante adquirió en 1993 su vivienda habitual.

En julio de 1998 compró un solar con la intención de construir la que va a constituir su nueva vivienda habitual.

\* **Cuestión planteada:** Deducción aplicable, y si procede practicarla en el momento en que se origina el gasto o cuando constituye residencia habitual.

\* **Contestación:** De acuerdo con lo establecido en el artículo 55.1.1.º de la Ley del Impuesto y 52.1 de su Reglamento, resulta que, las cantidades destinadas a la adquisición de vivienda o a su construcción, son deducibles, en su caso, en el período impositivo en que se satisfacen, con independencia de la fecha en que la vivienda pase a constituir su residencia habitual, ( sin perjuicio de que, para que la construcción de derecho a deducción por adquisición de vivienda, las obras deben finalizar en el plazo máximo de

cuatro años desde el inicio de la inversión, y para que la vivienda construida tenga la consideración de habitual debe ser ocupada en el plazo de doce meses contados desde la terminación de las obras, en los términos del artículo 51 del Reglamento del Impuesto), y sin que sea posible que las cantidades satisfechas en un determinado período impositivo que no sean, o no puedan ser, objeto de deducción, puedan serlo en períodos impositivos distintos.

El artículo 55.2 de la Ley 40/1998 establece el momento a partir del cual puede practicarse la deducción por adquisición de vivienda cuando se adquiera una vivienda habitual habiendo disfrutado de la deducción por adquisición de otras viviendas habituales anteriores, estableciendo que no se podrá practicar deducción por la adquisición o rehabilitación de la nueva en tanto las cantidades invertidas en la misma no superen las invertidas en las anteriores, en la medida en que hubiesen sido objeto de deducción.

Cuando la enajenación de una vivienda habitual hubiera generado una ganancia patrimonial exenta por reinversión, la base de deducción por la adquisición o rehabilitación de la nueva se minorará en el importe de la ganancia patrimonial a la que se aplique la exención por reinversión. En este caso, no se podrá practicar deducción por la adquisición de la nueva mientras las cantidades invertidas en la misma no superen tanto el precio de la anterior, en la medida en que haya sido objeto de deducción, como la ganancia patrimonial exenta por reinversión.

Este artículo altera la situación existente hasta 31 de diciembre de 1998, puesto que hasta esa fecha el contribuyente disponía de plena libertad para elegir los períodos impositivos en que era de aplicación la deducción por inversión en vivienda.

De acuerdo con lo expresado en los párrafos anteriores, la consultante tendrá derecho a deducir en la cuota del Impuesto las cantidades que en cada período impositivo satisfaga por la adquisición de la que hasta la fecha constituye su vivienda habitual, y no existe impedimento alguno para que las cantidades entregadas al promotor o al constructor de la vivienda en construcción puedan beneficiarse igualmente de la deducción por inversión en vivienda habitual, una vez que la inversión en la construcción de la nueva supere las cantidades deducidas por la adquisición de la primera vivienda, y con el límite de 1.500.000 pesetas anuales expresado anteriormente, siempre que dicha vivienda vaya a constituir su residencia habitual y se cumplan los requisitos que, con carácter general, están establecidos para consolidar esta deducción.

\* **Fecha:** 02/03/2001

\* **Número de consulta:** 0636-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante adquirió en el año 1999 un terreno sobre el que piensa construir la que constituirá su vivienda habitual, cuyas obras tiene previsto que terminen en el año 2001. Por otro lado, ha venido practicando deducción por su actual vivienda habitual hasta el año 1998. Con la inversión efectuada en el terreno supera las cantidades sobre las que practicó deducción por su vivienda actual.

\* **Cuestión planteada:** Posibilidad de deducir por vivienda habitual en el año 1999 y sucesivos, en tanto finalicen las obras de construcción de la nueva vivienda.

\* **Contestación:** Conforme con lo establecido en el artículo 55.1 de la Ley del Impuesto y en el artículo 52 del Reglamento del mismo, las cantidades satisfechas en el año 1999 por la adquisición del terreno donde se va a construir la vivienda habitual y los gastos derivados de la construcción de la misma, darán derecho a la deducción por adquisición de vivienda habitual.

Ahora bien, los requisitos recogidos en los mencionados preceptos son los siguientes:

1º) Al haber disfrutado de la deducción por la adquisición de una vivienda habitual anterior, sólo podrá practicar deducción por la adquisición de la nueva en la medida en que las cantidades invertidas en la misma superen a las invertidas en la anterior que hubieran sido objeto de deducción como cantidades invertidas en la nueva vivienda, se entienden tanto las satisfechas por la adquisición del terreno como los gastos de ejecución de las obras.

2º) Las obras de construcción de la nueva vivienda han de finalizar en un plazo no superior a cuatro años desde el inicio de la inversión, salvo que concurran circunstancias excepcionales no imputables al contribuyente y que supongan paralización de las obras, supuesto en que puede solicitar la ampliación de dicho plazo a la Administración. A estos efectos, se entiende iniciada la inversión en el momento de la adquisición del terreno.

\* **Fecha:** 26/03/2001

\* **Número de consulta:** 0684-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante, casado en régimen de gananciales, ha deducido por inversión en vivienda habitual las cantidades satisfechas por la adquisición, antes del matrimonio; una vez celebrado el mismo, se siguieron abonando cantidades con fondos gananciales.

En 1998 la sociedad de gananciales adquirió una vivienda en construcción, en la que el consultante prevé reinvertir el importe de la venta de la vivienda citada anteriormente, venta que tendrá lugar dentro de los dos o tres años posteriores a la entrega de las llaves de la nueva vivienda.

**\* Cuestión planteada:** Tratamiento en el Impuesto

**\* Contestación:** En primer lugar, es preciso señalar que, de lo dispuesto en el párrafo primero, letra b) del apartado cuatro del artículo 78 de la Ley 18 /1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en vigor hasta 1 de enero de 1999, se desprende que la deducción sólo puede practicarse por el adquirente de la misma, de acuerdo con las normas sobre titularidad jurídica de los bienes objeto de la inversión, y, según resulta del escrito de consulta, y por lo que se refiere a la primera vivienda habitual, es únicamente el consultante.

Así, antes del matrimonio, sólo el consultante tiene derecho a practicar la deducción por inversión en vivienda habitual por las cantidades satisfechas.

Ahora bien, una vez contraído el matrimonio, y por lo expuesto anteriormente, habrán de considerarse las normas sobre titularidad jurídica de los bienes y derechos contenidas en las disposiciones reguladoras del régimen económico matrimonial, que en el caso consultado es de gananciales, de forma que, por aplicación de los artículos 1357 y 1354 del Código Civil, la titularidad de la vivienda corresponde proindiviso al cónyuge consultante, en proporción al valor de las aportaciones realizadas antes del comienzo de la sociedad de gananciales, y a la propia sociedad, en la parte del precio satisfecha con fondos gananciales. En este punto, procede hacer referencia a la sentencia del Tribunal Supremo de 31 de octubre de 1989 que, en relación con estas normas sobre titularidad jurídica, equipara los pagos efectuados para amortizar la hipoteca con la compraventa a plazos, a efectos de la aplicación de la excepción contenida en el segundo párrafo del artículo 1.357.

Si la titularidad corresponde a ambos cónyuges parcialmente y dicha vivienda constituye su residencia habitual, ambos tienen derecho a deducirse las cantidades satisfechas siempre que, además de cumplir los requisitos correspondientes, dichas cantidades se correspondan con el porcentaje que cada uno de los cónyuges tenga en la titularidad, porcentaje que resultará de la aplicación de los citados artículos del Código Civil, ya que de otro modo, no se destinarían cantidades a la adquisición de la vivienda habitual. En definitiva, una vez contraído el matrimonio, la deducción por adquisición de vivienda por las cantidades amortizadas correspondería por mitad a ambos cónyuges, al satisfacerse su importe con dinero ganancial, y no únicamente al consultante.

Ahora bien, este criterio que pudiera derivar de la aplicación de los artículos 1.354 y 1.357 del Código Civil puede resultar alterado por los cónyuges en el ejercicio de su autonomía de voluntad, excluyendo su aplicación, y atribuir al bien adquirido la condición que mejor les parezca. Si, según lo expuesto, la vivienda habitual tiene el carácter de bien privativo en su totalidad del consultante, la deducción por su adquisición le corresponderá únicamente a éste por su condición de titular, y ello aunque su financiación se realice con dinero ganancial. Deducción que, al hacerse a cargo de la sociedad de gananciales, sólo podrá practicarse respecto a la mitad del importe invertido, esto es, la participación que corresponde al cónyuge propietario en aquella sociedad.

De lo anterior resulta que el consultante deberá regularizar, en los términos expuestos, las deducciones correspondientes a los periodos impositivos no prescritos, aplicando lo dispuesto en el artículo 57 del Reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero.

Estas precisiones son igualmente válidas tras la entrada en vigor de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, de forma que, y por lo que respecta a la vivienda en construcción, que según el escrito de consulta es ganancial, ambos cónyuges tienen derecho a practicar la deducción, por la mitad del importe satisfecho, con los requisitos y condiciones que se expone a continuación.

El artículo 55.1.1º de la Ley, regula, a partir de 1999 la deducción por inversión en vivienda habitual.

El artículo 52 del Reglamento del Impuesto asimila a la adquisición de vivienda la construcción de la misma, cuando el contribuyente satisfaga directamente los gastos derivados de la ejecución de las obras, o entregue cantidades a cuenta al promotor de aquéllas, siempre que finalicen en un plazo no superior a cuatro años desde el inicio de la inversión, sin perjuicio de las excepciones a este plazo que establecen los apartados 3 y 4 del mismo artículo.

La base máxima de esta deducción es de 1.500.000 pesetas anuales y está constituida por las cantidades satisfechas para la adquisición o rehabilitación de la vivienda, incluidos los gastos originados que hayan corrido a cargo del adquirente y, en el caso de financiación ajena, la amortización, los intereses y demás gastos derivados de la misma.

La regla 2º del artículo 55.1 de la Ley del Impuesto altera la situación existente hasta 31 de diciembre de 1998, puesto que hasta esa fecha el contribuyente disponía de plena libertad para elegir los periodos impositivos en que era de aplicación la deducción por inversión en vivienda.

*El segundo apartado de esta misma regla 2º, establece: "Cuando la enajenación de una vivienda habitual hubiera generado una ganancia patrimonial exenta por reinversión, la base de deducción por la adquisición o rehabilitación de la nueva se minorará en el importe de la ganancia patrimonial a la que se aplique la exención por reinversión. En este caso, no se podrá practicar deducción por la adquisición de la nueva mientras las cantidades invertidas en la misma no superen tanto el precio de la anterior, en la medida en que haya sido objeto de deducción, como la ganancia patrimonial exenta por reinversión"*

*La exención de la ganancia obtenido por la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente por reinversión del importe de la venta en una nueva vivienda habitual se establece en el artículo 36 de la Ley, y se desarrolla en el artículo 39 del Reglamento.*

*A efectos del plazo para la reinversión, la adquisición debe entenderse en sentido jurídico, de acuerdo con las disposiciones del Código Civil, que no incluyen la construcción que el artículo 51 del Reglamento del Impuesto asimila a la adquisición. Por tanto, dan derecho a la exención por reinversión las cantidades obtenidas en la enajenación de la primera vivienda habitual que se destinen a satisfacer el precio de la nueva vivienda habitual cuya propiedad se hubiera adquirido, con arreglo a las normas civiles, en el plazo de los dos años anteriores a aquélla.*

*Para la calificación de la vivienda como habitual, deberá estarse a lo dispuesto en el artículo 51 del Reglamento del Impuesto, que, con carácter general considera vivienda habitual la edificación que constituya su residencia durante un plazo continuado de, al menos, tres años, si bien, considera determinadas excepciones a este plazo, y exige, para que la vivienda constituya la residencia habitual del contribuyente que sea habitada de manera efectiva y con carácter permanente por el propio contribuyente, en un plazo de doce meses, contados a partir de la fecha de adquisición o terminación de las obras. No obstante, se entenderá que la vivienda no pierde el carácter de habitual cuando se produzcan determinadas circunstancias recogidas en el propio artículo.*

*Por último, el artículo 37 de la Ley exige, para la aplicación de la deducción por inversión en vivienda que el importe comprobado del patrimonio del contribuyente al finalizar el periodo de la imposición exceda del valor que arroja su comprobación al comienzo del mismo al menos en la cuantía de las inversiones realizadas, sin computar los intereses y demás gastos de financiación, sin que se computen, a estos efectos, los incrementos o disminuciones de valor experimentados durante el periodo impositivo por los elementos patrimoniales que al final del mismo sigan formando parte del patrimonio del contribuyente.*

*\* Fecha: 03/04/2001*

*\* Número de consulta: 0888-01*

*\* Descripción sucinta de los hechos: Al consultante, durante la construcción de su vivienda habitual, se le incoa un expediente sancionador por infracción urbanística. La correspondiente sanción es pagada en su integridad.*

*\* Cuestión planteada: Si la sanción forma parte de la base de deducción por inversión en vivienda habitual.*

*\* Contestación: De acuerdo con lo establecido en el artículo 55.1 de la Ley del Impuesto y 52.1 de su texto reglamentario, no formarán parte de la base de deducción aquellas cantidades satisfechas que tengan su origen no en la construcción o adquisición de la vivienda sino en la comisión de un ilícito administrativo, en este caso, en materia de urbanismo. Por tanto, la sanción no debe considerarse, a efectos de la deducción, como mayor coste de construcción de la vivienda habitual.*

*\* Fecha: 09/05/2001*

*\* Número de consulta: 1016-01*

*\* Descripción sucinta de los hechos: La consultante viene deduciendo por adquisición de vivienda habitual, financiada mediante un préstamo hipotecario. En el año 2000 ha ampliado dicha hipoteca con el objeto de adquirir una segunda vivienda.*

*\* Cuestión planteada: Importes sobre los que puede deducir por adquisición de vivienda habitual en el año 2000 y si existe algún método de cálculo para determinar que parte de los intereses satisfechos corresponden al préstamo inicial.*

*\* Contestación: En el año 2000 podrá deducir sobre las cantidades que haya destinado a la adquisición de la vivienda habitual, en la forma y en los porcentajes previstos en el artículo 55.1 de la Ley del Impuesto. Al haber ampliado en ese año el préstamo hipotecario utilizado para su financiación, la deducción se practicará sobre las cuotas de amortización, capital e intereses, que proporcionalmente correspondan al capital pendiente de amortizar del préstamo inicial.*

*\* Fecha: 28/05/2001*

*\* Número de consulta: 1092-01*

**\* Descripción sucinta de los hechos:** La consultante y su novio piensan adquirir, en proindiviso, una vivienda que constituirá su vivienda habitual. La adquisición va a ser financiada a través de un préstamo personal, que le será concedido íntegramente a su novio por la entidad de crédito para la que trabaja y cuyas cuotas de amortización le serán descontadas mensualmente de su nómina. Ella le abonará a él la mitad de esas cuotas.

**\* Cuestión planteada:** Se pregunta si puede deducir por adquisición de vivienda habitual sobre el importe que satisface y si tiene necesidad de algún documento justificativo.

**\* Contestación:** En el caso consultado, se ha utilizado financiación ajena para la adquisición de la vivienda en proindiviso por los dos adquirentes, pero instrumentada a través de un préstamo personal, especial para empleados, concedido a uno de los adquirentes por la entidad de crédito para la que trabaja, que será descontado mensualmente de su nómina. Para poder deducir, el otro adquirente deberá acreditar que le fue prestado, a su vez, por aquel, el 50 por 100 del capital concedido, y que, mensualmente, le satisface las cuotas de amortización correspondientes al tipo de interés pactado, que será el mismo que el fijado por la entidad de crédito a su empleado. Esta acreditación podrá efectuarse utilizando cualquiera de los medios de prueba generalmente admitidos en derecho, correspondiendo su valoración a los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria.

Por último, señalar que el artículo 57 de la Ley del Impuesto exige, para la aplicación de la deducción por inversión en vivienda, que el importe comprobado del patrimonio del contribuyente al finalizar el período de la imposición exceda del valor que arroja su comprobación al comienzo del mismo, al menos, en la cuantía de las inversiones realizadas, sin computar los intereses y demás gastos de financiación, sin que se computen, a estos efectos, los incrementos o disminuciones de valor experimentados durante el período impositivo por los elementos patrimoniales que, al final del mismo, sigan formando parte de su patrimonio.

**\* Fecha:** 04/06/2001

**\* Número de consulta:** 1125-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** El consultante abrió en 1998 una cuenta vivienda, cuyo saldo en la fecha de la consulta es aproximadamente de 2.000.000 ptas.

Cercano el momento de adquisición de la vivienda, se busca financiación para la misma, teniendo la posibilidad de firmar un préstamo con el abuelo del consultante sin intereses ni comisiones de ningún tipo.

El préstamo sería devuelto en plazos mensuales cuya cuantía aún no se ha determinado.

**\* Cuestión planteada:** 1. Si es posible pactar un préstamo sin intereses y cuales son, en su caso, los medios de prueba que acreditan la inexistencia de intereses.

2. Si es posible deducir las cantidades satisfechas para el reembolso del préstamo, posibilidad de aplicar porcentajes incrementados por emplear financiación ajena y que justificantes serían idóneos para acreditar las cantidades satisfechas.

3. Tiene o no obligación de practicar retención sobre las cantidades satisfechas al prestamista (su abuelo).

4. Tiene algún tipo de repercusión fiscal para el prestamista, está o no sujeto al I.T.P. y A.J.D.

**\* Contestación:** 1. La prueba de la gratuidad podrá realizarse, según dispone el artículo 115 de la Ley 230/1963, de 28 de Diciembre, General Tributaria, por cualquier medio de prueba admitido en Derecho, teniendo en cuenta lo previsto en el artículo 1.227 del Código Civil, que corresponderá valorar a los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria. No obstante, hay que recordar la prevalencia que los Tribunales otorgan normalmente a los documentos públicos sobre los privados.

2. El supuesto de que el préstamo destinado a la financiación de la vivienda habitual sea otorgado por un familiar, no altera el carácter de financiación ajena que incorpora todo préstamo, lo que implica que la deducción por inversión en la adquisición de vivienda habitual opere a medida que se vaya amortizando el importe del capital prestado, siendo aplicables los porcentajes incrementados previstos para los supuestos de financiación ajena, siempre y cuando se cumplan todos los requisitos exigidos en el artículo 53 del Reglamento del Impuesto.

La conexión del préstamo y su destino, así como la justificación de su devolución debe acreditarse por cualquiera de los medios de prueba admitidos en derecho, siendo competencia de los órganos de gestión e inspección del Impuesto la valoración de las pruebas aportadas.

Acreditándose suficientemente las circunstancias expresadas anteriormente, el consultante podrá practicar deducción por inversión en vivienda habitual, siendo la base de la deducción anual las cantidades amortizadas en cada período impositivo.

3. Por otra parte, y aunque se supone que el préstamo va a tener carácter gratuito, en el supuesto de que se pactaran intereses no existiría obligación de practicar retención para los prestatarios por no tener

éstos la condición de obligados a retener o ingresar a cuenta, conforme al artículo 71 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

\* **Fecha:** 07/06/2001

\* **Número de consulta:** 1490-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Préstamo entre particulares destinado a la adquisición de vivienda habitual. El préstamo se concierta en contrato privado en el que consta su importe, plan de amortización y tipo de interés, presentándose ante la Oficina Gestora del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Mensualmente realiza los pagos al prestamista, quien le extiende un recibo.

\* **Cuestión planteada:** Si la documentación señalada es suficiente a los efectos de practicar la deducción por adquisición de vivienda habitual.

\* **Contestación:** Los préstamos de particulares con destino a la adquisición de vivienda habitual no tienen en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas un tratamiento distinto al que pudiera corresponder a los otorgados por las entidades de crédito. Evidentemente, para que el consultante pueda aplicarse la deducción por inversión en vivienda habitual establecida en el artículo 55.1.1º de la Ley del Impuesto, el importe del préstamo deberá haberse destinado a la adquisición de la vivienda habitual.

Teniendo en cuenta lo establecido en el artículo 8 del Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales, deberá probarse la existencia del préstamo, su devolución y la conexión del préstamo y su destino (adquisición de vivienda habitual), prueba que podrá realizarse por cualquiera de los medios de prueba admitidos en Derecho –lo que incluye la documentación señalada en el escrito de consulta-, pero que corresponderá valorar a los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria.

\* **Fecha:** 17/07/2001

\* **Número de consulta:** 1518-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante está construyendo su vivienda habitual, la cual se va a pagar a medida de que el constructor expida facturas por certificaciones de obra.

Para el pago de la obra se va a solicitar un crédito hipotecario.

\* **Cuestión planteada:** Podrán beneficiarse de la deducción por inversión en vivienda habitual, los intereses que devengará el crédito hipotecario.

\* **Contestación:** De acuerdo con lo establecido en el artículo 55.1.1º.a) de la Ley del Impuesto, los intereses derivados de un crédito con el que se financie la adquisición, rehabilitación o construcción de la vivienda habitual podrán beneficiarse de la deducción por inversión en vivienda habitual.

Por ello, en el caso planteado, los intereses del crédito hipotecario solicitado podrán disfrutar de la deducción si este crédito se ha destinado a financiar la construcción de la vivienda habitual.

En este caso, se podrá deducir sobre los intereses satisfechos, siempre que la base de deducción no supere la cuantía de 1.500.000 pesetas anuales.

El porcentaje de deducción aplicable será del 15 por 100, dado que los porcentajes incrementados previstos en la letra b) del mismo precepto no se pueden aplicar mientras que las obras de construcción no hayan finalizado.

\* **Fecha:** 23/07/2001

\* **Número de consulta:** 1519-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Adquisición de la vivienda habitual mediante préstamo hipotecario. En el segundo año se incumple una de las condiciones para aplicar los porcentajes incrementados de deducción, al haberse amortizado más del 40 por 100.

\* **Cuestión planteada:** Aplicación de la deducción por adquisición de vivienda habitual.

\* **Contestación:** Conforme con lo establecido en los artículos 55.1.1º.b) de la Ley del Impuesto y 53.1º de su texto reglamentario, en el presente caso, al haberse amortizado durante los tres primeros años más del 40 por 100 del importe total solicitado, no resultarán aplicables los porcentajes incrementados. Por tanto, si los mismos se han aplicado en algún período, deberá procederse a regularizar la situación conforme a lo dispuesto en el artículo 57 del Reglamento del Impuesto.

En conclusión, en el supuesto consultado, la deducción se practicará al tipo del 15 por 100, teniendo en cuenta que, tal como dispone el artículo 55.1.1º.a) de la Ley del Impuesto, "la base máxima de deducción será de 1.500.000 pesetas anuales y estará constituida por las cantidades satisfechas para la adquisición de la vivienda, incluidos los gastos originados que hayan corrido a cargo del adquirente y, en el caso de financiación ajena, la amortización, los intereses y demás gastos derivados de la misma", debiendo tenerse en cuenta que los importes financiados con el préstamo serán deducibles, junto con los intereses correspondientes, a medida que aquéllos se vayan amortizando.

\* **Fecha:** 23/07/2001

\* **Número de consulta:** 1555-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Adquisición de vivienda habitual por dos personas, en la proporción de un 75 por 100 y un 25 por 100, respectivamente, que ha sido financiada mediante un préstamo hipotecario.

\* **Cuestión planteada:** Si pueden deducir sobre las cuotas de amortización del préstamo hipotecario en la misma proporción del 75 por 100 y 25 por 100, respectivamente.

\* **Contestación:** En el caso consultado, al haber sido adquirida la vivienda por dos personas, en la proporción de un 75 por 100 y un 25 por 100, respectivamente, según consta en la escritura pública de compraventa aportada, y financiada dicha adquisición con un préstamo hipotecario, cada uno deducirá sobre las cuotas de amortización del préstamo, capital e intereses, en la misma proporción que ostentan en la propiedad de la vivienda.

\* **Fecha:** 26/07/2001

\* **Número de consulta:** 1749-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** En 1998 el consultante adquiere una vivienda, declarando -a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados- un valor de 6.000.000 de pesetas. En 2001, la Consejería de Hacienda de la Comunidad de Madrid valora el inmueble en 9.022.720 pesetas y practica la correspondiente liquidación complementaria por el mencionado impuesto, que es satisfecha por el consultante en el mismo año.

\* **Cuestión planteada:** Se pregunta, en relación con el IRPF, sobre los siguientes puntos:

- Deducción del importe satisfecho en 2001 por el ITP y AJD.
- Valor de adquisición del inmueble.

\* **Contestación:** La deducción del importe correspondiente a la liquidación complementaria del ITP y AJD sólo es posible si el inmueble adquirido tiene la consideración de vivienda habitual. A este respecto, el artículo 51 del Reglamento del IRPF, aprobado por el RD 214/1999, de 5 de febrero (BOE de 9 de febrero), establece el concepto de vivienda habitual.

Con el planteamiento de que en el presente caso se trata de la vivienda habitual del contribuyente, la deducción por inversión en vivienda habitual por el importe correspondiente al ITP y AJD abonado en 2001 se practicará en la declaración del IRPF correspondiente a este periodo, pues la práctica de esta deducción procede realizarla en el periodo impositivo en que se satisfacen las cantidades, tal como establece el artículo 55.1.1º,a) de la Ley del Impuesto.

Conforme con lo dispuesto en el artículo 33.1 de la Ley del Impuesto, será el importe realmente satisfecho en la adquisición –que si todo se ha realizado correctamente coincidirá con el escriturado- el que se tenga en cuenta a efectos de una futura transmisión.

\* **Fecha:** 24/09/2001

\* **Número de consulta:** 1906-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante ha adquirido una vivienda que le ha sido entregada por el promotor de las obras a falta de ejecutar, de mutuo acuerdo, determinadas partidas, con el objeto de ejecutarlas directamente, habiéndose otorgado escritura pública por un precio que no incluye el coste de las obras que tiene que efectuar con posterioridad a su entrega.

\* **Cuestión planteada:** Deducibilidad de los gastos satisfechos por la ejecución de estas obras pendientes.

\* **Contestación:** Al asimilarse la construcción a la adquisición de vivienda (artículo 52 del Reglamento del Impuesto), darán derecho a deducir las cantidades entregadas a cuenta a la empresa promotora hasta que las obras de construcción se ultimen, así como el resto del precio total de la vivienda, tanto satisfecho como financiado en el momento de la adquisición, incluyendo en la base de deducción los gastos originados que hayan corrido a cargo del adquirente y, en el caso de financiación ajena, la amortización, los intereses y demás gastos derivados de la misma. La adquisición, según el derecho español y en el caso de inmuebles, puede producirse de múltiples formas, como la puesta en poder y posesión de la cosa, la entrega de las llaves o de los títulos de pertenencia o el otorgamiento de escritura pública.

En consecuencia, para que las cantidades satisfechas por las obras efectuadas en la vivienda con posterioridad a su adquisición den derecho a deducción, éstas deben suponer una ampliación de la misma, aumentándose su superficie habitable de forma permanente y durante todas las épocas del año, tal y como dispone el artículo 52.1 del Reglamento del Impuesto. Si no se produce este aumento de superficie habitable, las obras deben considerarse como una mejora de la vivienda, estando excluidas estas mejoras de la deducción por adquisición de vivienda (artículo 52.2 del Reglamento). No obstante, estas mejoras aumentarían el valor de adquisición de la vivienda a efectos de una futura transmisión de la misma.

\* **Fecha:** 24/10/2001

\* **Número de consulta:** 2034-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Dos hermanos reciben de su padre una vivienda en propiedad, adquiriendo cada uno la mitad indivisa de la misma.

Pasado un tiempo, uno de los hermanos pretende comprar al otro, dicha mitad indivisa y residir en la citada vivienda.

\* **Cuestión planteada:** 1ª.- Podría practicar la deducción por inversión en vivienda habitual por la compra de la mitad indivisa.

2ª.- Podría aplicar los porcentajes incrementados de deducción, si dicha adquisición se financia por un préstamo bancario.

\* **Contestación:** 1ª.- La adquisición de la parte indivisa de una vivienda podrá beneficiarse de la deducción por inversión en vivienda habitual, prevista en el artículo 55.1.1º de la Ley del Impuesto, siempre que la citada vivienda constituya o vaya a constituir la residencia habitual del adquirente.

Asimismo, para consolidar las deducciones practicadas por la adquisición deberán cumplirse los requisitos establecidos en el artículo 51 del Reglamento del Impuesto.

2ª.- Si la adquisición de la parte indivisa de la vivienda se financia a través de un préstamo, dicha adquisición podrá beneficiarse de los porcentajes incrementados previstos en la Ley del Impuesto, cuando se cumplan los requisitos establecidos en el artículo 53 del Reglamento del Impuesto.

\* **Fecha:** 14/11/2001

\* **Número de consulta:** 2038-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Dos personas que tienen cada una de ellas una cuenta vivienda a su nombre desde el año 1999.

Si decidiesen contraer matrimonio, y optasen por la declaración individual, ¿seguirían teniendo las mismas ventajas fiscales, es decir, aplicar cada uno el porcentaje del 15% sobre la base máxima de 1.500.000 pesetas anuales?.

\* **Cuestión planteada:** Consideración fiscal al respecto.

\* **Contestación:** De acuerdo con lo establecido en los artículos 55.1.1º.a) y 70 de la Ley del Impuesto, si como se indica en el escrito de consulta se contrajese matrimonio, la opción por la tributación individual en la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, conlleva a que cada contribuyente tenga como porcentaje de deducción y base máxima de esta deducción por inversión en vivienda, las cuantías establecidas en el citado artículo 55 de la Ley del Impuesto, es decir, el 15% y 1.500.000 pesetas anuales, respectivamente.

No obstante lo anterior, hay que tener en cuenta que de conformidad a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 55 de la Ley del Impuesto, antes citado, la deducción sólo podrá practicarse por el adquirente de la misma. De forma que habrá de estarse para tener derecho a tal deducción a las normas sobre la titularidad jurídica de los bienes objeto de la inversión, en este caso la vivienda, a fin de determinar a quien corresponde el beneficio fiscal, y ello con independencia del estado civil, del régimen económico matrimonial, y de cómo se instrumente la financiación.

\* **Fecha:** 14/11/2001

\* **Número de consulta:** 2128-01

\* **Descripción sucinta de hechos:** Consultante casado en régimen de separación de bienes. En el año 2000 se adquiere la vivienda que constituye la residencia habitual de la unidad familiar, correspondiendo la titularidad de la misma a la esposa, pero pagando ambos cónyuges al 50 por 100 el préstamo hipotecario solicitado para financiar su adquisición.

\* **Cuestión planteada:** Aplicación de la deducción por adquisición de vivienda habitual.

\* **Contestación:** Conforme con lo dispuesto en el artículo 55 de la Ley del Impuesto, cabe afirmar que el beneficio fiscal por inversiones destinadas a la adquisición de la vivienda habitual está ligado a la titularidad del pleno dominio del inmueble, circunstancia que en el presente caso sólo concurre en la esposa del consultante.

Dicho lo anterior, procede hacer una última precisión respecto al importe del préstamo que es satisfecho por el cónyuge no titular de la vivienda.

- Si el cónyuge no titular realiza, por la parte del préstamo satisfecho por él, una donación a favor del cónyuge titular, -aparte de su tributación por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones- la deducción podrá practicarse también respecto a este importe.

- Si el cónyuge no titular realiza, por la parte del préstamo satisfecho por él, un préstamo a favor del cónyuge titular, este importe sólo generará el derecho a deducción cuando este último cónyuge satisfaga a aquél la deuda contraída.

\* **Fecha:** 04/12/2001

2.º Cuando se adquiriera una vivienda habitual habiendo disfrutado de la deducción por adquisición de otras viviendas habituales anteriores, no se podrá practicar deducción por la adquisición o rehabilitación de la nueva en tanto las cantidades invertidas en la misma no superen las invertidas en las anteriores, en la medida en que hubiesen sido objeto de deducción.

Cuando la enajenación de una vivienda habitual hubiera generado una ganancia patrimonial exenta por reinversión, la base de deducción por la adquisición o rehabilitación de la nueva se minorará en el importe de la ganancia patrimonial a la que se aplique la exención por reinversión. En este caso, no se podrá practicar deducción por la adquisición de la nueva mientras las cantidades invertidas en la misma no superen tanto el precio de la anterior, en la medida en que haya sido objeto de deducción, como la ganancia patrimonial exenta por reinversión.

\* **Número de consulta:** 1024-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante adquirió en 1991 su vivienda habitual practicando las correspondientes deducciones por este concepto hasta 1998.

En 1999, debido a un deslizamiento de terrenos, el inmueble amenaza ruina, por lo que debe abandonar la misma la cual se encuentra pendiente de unas obras de rehabilitación.

En 1999, ante la imposibilidad de regresar a la vivienda, adquiere otra, que pasa a constituir su residencia habitual.

\* **Cuestión planteada:** Puede deducir por la adquisición de la nueva vivienda, sin que sea necesario esperar a invertir en la nueva una cantidad superior a aquélla por la que ya se practicó deducción en la compra anterior.

\* **Contestación:** Cuando un contribuyente haya adquirido anteriormente otras viviendas habituales y se haya practicado deducción por las mismas, debe determinar las cantidades sobre las que se benefició de la deducción, y mientras que no invierta una cantidad superior a la determinada no podrá practicar deducción por la adquisición de la nueva.

Esta regla no tiene ninguna excepción en la normativa del Impuesto, por lo que se debe aplicar cualquiera que sea la causa que obligue al cambio de vivienda habitual.

Por tanto, la cuestión planteada debe contestarse negativamente, no pudiendo el consultante practicar deducción por inversión en vivienda habitual hasta que las cantidades invertidas en la adquisición de la nueva vivienda superen la cantidad sobre la que dedujo en la adquisición de la anterior vivienda habitual.

\* **Fecha:** 28/04/2000

\* **Número de consulta:** 0433-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Un matrimonio ha adquirido su vivienda habitual practicándose las correspondientes deducciones por este concepto.

Posteriormente deciden comprar otra vivienda habitual.

Asimismo, deciden efectuar una donación de la anterior vivienda a su hijo.

\* **Cuestión planteada:** Aplicación de la deducción en vivienda por la adquisición de la nueva vivienda habitual.

\* **Contestación:** De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 55.1 de la Ley del Impuesto, en el caso planteado no se podrá practicar deducción por la adquisición de la nueva vivienda mientras que las cantidades destinadas a la adquisición de la nueva vivienda, incluyendo, en su caso, los intereses del préstamo solicitado para su financiación, no superen la suma de las cantidades sobre las que se practicaron deducciones por la adquisición de la vivienda habitual anterior o anteriores.

Que la anterior vivienda habitual se done no tiene ninguna incidencia en lo expuesto en el párrafo anterior.

Finalmente, conviene añadir que, además de cumplirse lo expresado anteriormente, el artículo 57.1 de la Ley 40/1998, antes citada, exige que la aplicación de la deducción por inversión en vivienda requerirá que el importe comprobado del contribuyente al finalizar el periodo impositivo exceda del valor que arroja su comprobación al comienzo del mismo al menos en la cuantía de las inversiones realizadas con derecho a deducción, sin computar dentro de estas inversiones los intereses y demás gastos de financiación.

\* **Fecha:** 28/02/2001

**\* Número de consulta:** 1019-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** Vivienda habitual financiada con un préstamo hipotecario y con cantidades pendientes de amortizar.

Se realiza una novación de la citada hipoteca, ampliando su importe, con el objeto de destinarlo a la adquisición de una nueva vivienda habitual, actualmente en construcción, habiendo incurrido en una serie de gastos y efectuado entregas al promotor.

**\* Cuestión planteada:** Cantidades sobre las que tiene derecho a deducir en la declaración del impuesto correspondiente al ejercicio 1999.

**\* Contestación:** De la consulta planteada se desprende la existencia de un préstamo hipotecario con el que ha financiado la adquisición de su vivienda habitual. En el año 1999 ha realizado una novación de dicha hipoteca ampliando su capital que destinará a la adquisición de una nueva vivienda habitual, actualmente en construcción. Pues bien, de la información suministrada y de lo dispuesto en los artículos 55 de la Ley del Impuesto y 52 de su Reglamento, cabe concluir que podrá simultanear la deducción por la adquisición de su actual vivienda y la deducción por las cantidades entregadas al promotor para la construcción de la que constituirá su nueva vivienda habitual, siempre que estas últimas excedan de las cantidades invertidas en la anterior en la medida en que hubieran sido objeto de deducción. Como la base de deducción de la vivienda actual irá aumentando anualmente, deberá comparar, anualmente, las cantidades totales invertidas en ambas y regularizar en el caso de que las cantidades entregadas al promotor no superen las cantidades invertidas en la vivienda actual que hubieran disfrutado de deducción. En este caso, las cantidades reintegradas serán las primeras deducidas. La base conjunta de ambas deducciones no podrá superar el 1.500.000 pesetas anuales.

Ahora bien, como las cantidades entregadas al promotor proceden de un préstamo, que no ha sido destinado en su totalidad a efectuar dichas entregas, solo podrá deducir por la parte proporcional de las cuotas de amortización, incluyendo capital e intereses, que correspondan al importe de tales entregas, y en la medida en que las cantidades resultantes de esa operación, como se ha indicado, superen las cantidades sobre las que practicó deducción por la vivienda actual.

**\* Fecha:** 28/05/2001

**\* Número de consulta:** 1332-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** La consultante, actualmente casada, ha invertido el saldo de una cuenta vivienda, abierta cuando estaba soltera, en la adquisición de un terreno, sobre el que se va a construir la que será su nueva vivienda habitual, construcción que va a ser financiada a través de un préstamo. La vivienda en la que reside actualmente el matrimonio fue adquirida por su esposo antes de casarse, desgravando solo él por las cantidades satisfechas por el préstamo con el que financió su adquisición, al figurar él como único propietario en la escritura pública de compraventa.

**\* Cuestión planteada:** La consultante se pregunta si puede deducir por la nueva vivienda que va a construir.

**\* Contestación:** Por lo que se refiere a la vivienda que constituye su actual residencia, según resulta del escrito de consulta, el adquirente es únicamente el esposo, por lo que, antes del matrimonio, solo él tiene derecho a practicar la deducción por inversión en vivienda habitual por las cantidades satisfechas. En cuanto a las cantidades depositadas en la cuenta vivienda por la consultante antes de la celebración del matrimonio, y que han sido materializadas en la adquisición de un terreno sobre el que va a construir la que será su nueva vivienda habitual, solo ella tiene derecho a la deducción.

Ahora bien, una vez contraído matrimonio, y por lo expuesto anteriormente, habrán de considerarse las normas sobre titularidad jurídica de los bienes y derechos contenidas en las disposiciones reguladoras del régimen económico matrimonial.

Al no manifestarse en el escrito de consulta cual es el régimen económico del matrimonio, no se puede informar con más detalle sobre la cuestión planteada.

**\* Fecha:** 26/06/2001

**\* Número de consulta:** 1387-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** En octubre de 1996 una entidad de crédito concede a la consultante un préstamo hipotecario destinado a la compra de su vivienda habitual, recayendo la hipoteca sobre otro inmueble. En el momento en que se formula la presente consulta (mayo de 2001) se solicita una ampliación del préstamo con la finalidad de derribar y construir una nueva vivienda habitual.

**\* Cuestión planteada:** Si por la ampliación del préstamo va a poder seguir practicándose la deducción por adquisición de vivienda habitual.

**\* Contestación:** De los datos aportados en el escrito de consulta cabe deducir que la consultante adquirió en 1996 la vivienda que viene constituyendo desde ese momento su residencia habitual,

habiéndose practicado las deducciones correspondientes por su adquisición, y que en 2001 se propone derribarla para construir una nueva vivienda habitual, financiando la operación con una ampliación del préstamo hipotecario. Siendo éste el planteamiento con el que se realiza la presente contestación.

La deducción por inversión en vivienda habitual se recoge en el apartado 1 del artículo 55 de la Ley del Impuesto.

Conforme con lo expuesto, en tanto las cantidades satisfechas por la adquisición de la nueva vivienda habitual no superen las cantidades invertidas en la anterior (o anteriores) y que hubieran dado lugar a deducción, no podrá la consultante practicar la deducción por adquisición de vivienda habitual. En este punto, procede señalar que en el caso consultado la adquisición de la nueva vivienda habitual se corresponde con un supuesto de construcción (art. 52.1, Reglamento IRPF)

\* **Fecha:** 03/07/2001

\* **Número de consulta:** 1712-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante tiene pendiente de amortización 4.000.000 ptas. (24.040,48 €) correspondientes a un préstamo hipotecario para la adquisición de la vivienda habitual. Ante la próxima adquisición de una segunda vivienda (no habitual), el banco le propone un nuevo préstamo hipotecario por importe de 20.000.000 ptas. (120.202,42 €), de los que 4.000.000 ptas. se destinarían a la cancelación del otro préstamo y el resto para la adquisición de la segunda vivienda.

\* **Cuestión planteada:** Deducibilidad de los intereses y amortización del nuevo préstamo, en el importe correspondiente a la cancelación del anterior, y de la parte proporcional de los gastos de constitución.

\* **Contestación:** Conforme a lo dispuesto en el artículo 55.1 de la Ley del Impuesto, cuando la adquisición de la vivienda habitual se realiza con financiación ajena, la deducción se practicará a medida que se vaya amortizando el préstamo destinado a la adquisición.

En el caso de que se sustituya un préstamo hipotecario por otro no cabe entender que en ese momento finaliza la inversión correspondiente y se agotan las posibilidades de deducción en la cuota, sino que se produce la simple modificación de las condiciones de financiación inicialmente pactadas, siempre que, evidentemente, el nuevo préstamo se dedique efectivamente a la amortización del anterior.

Por ello, tanto las cuotas de amortización del nuevo préstamo hipotecario, en la parte destinada a la cancelación del anterior, y sus correspondientes intereses junto con la parte proporcional de los gastos de constitución del nuevo préstamo, darán derecho a deducción por adquisición de vivienda habitual, siempre que se cumplan los demás requisitos legales y reglamentarios exigidos.

\* **Fecha:** 19/09/2001

\* **Número de consulta:** 1780-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** La consultante adquirió su vivienda habitual en el año 1990, deduciéndose por ella hasta 1997, año en que terminó de pagarla. En 1998 contrajo matrimonio siendo el régimen económico el de gananciales. Actualmente, el matrimonio tiene intención de adquirir una nueva vivienda habitual, de mayor tamaño y mayor precio que la actual.

\* **Cuestión planteada:** En qué medida puede ella practicar deducciones por la adquisición de la nueva vivienda, tanto en caso de venta de la anterior como en caso de mantener la propiedad de la misma.

\* **Contestación:** De lo establecido en el artículo 55.1.1º de la Ley del Impuesto se deduce que la deducción ha de practicarse por el adquirente de la vivienda. Según el escrito de consulta la vivienda va a ser adquirida por la sociedad de gananciales, por lo que ambos cónyuges tienen, en principio, derecho a practicar la deducción, cada uno por la mitad del importe que se satisfaga por su adquisición, con los requisitos y condiciones previstos tanto legal como reglamentariamente.

Ahora bien, de acuerdo con lo dispuesto en el punto 2º del citado artículo 55.1 de la Ley del Impuesto, la consultante única adquirente de la actual vivienda habitual, podrá deducir por las cantidades invertidas en la nueva vivienda a partir del momento en que éstas superen las invertidas en la anterior vivienda en la medida en que hubieran sido objeto de deducción. Como se ha indicado anteriormente, los importes a comparar son la mitad de la inversión en la nueva vivienda, adquirida por la sociedad de gananciales, con la totalidad de lo invertido en la vivienda anterior que hubiera sido objeto de deducción.

En el supuesto de venta de la anterior vivienda habitual, la consultante podrá acogerse a la exención por reinversión en vivienda habitual prevista en el artículo 36 de la Ley del Impuesto y desarrollada en el artículo 39 de su Reglamento.

De acuerdo con lo determinado en los cuales, la ganancia patrimonial que pudiera derivarse de la venta de la vivienda actual corresponderá íntegramente a la consultante.

Por último, el artículo 37 de la Ley exige, para la aplicación de la deducción por inversión en vivienda que el importe comprobado del patrimonio del contribuyente al finalizar el período de la imposición exceda del valor que arroja su comprobación al comienzo del mismo al menos en la cuantía de las inversiones realizadas, sin computar los intereses y demás gastos de financiación, sin que se computen, a

*estos efectos, los incrementos o disminuciones de valor experimentados durante el período impositivo por los elementos patrimoniales que al final del mismo sigan formando parte del patrimonio del contribuyente.*

*\* Fecha: 28/09/2001*

3.º Se entenderá por vivienda habitual aquella en la que el contribuyente resida durante un plazo continuado de tres años. No obstante, se entenderá que la vivienda tuvo aquel carácter cuando, a pesar de no haber transcurrido dicho plazo, se produzca el fallecimiento del contribuyente o concurran circunstancias que necesariamente exijan el cambio de vivienda, tales como separación matrimonial, traslado laboral, obtención de primer empleo o de empleo más ventajoso u otras análogas. <sup>(90)</sup>

4.º <sup>(91)</sup> También podrán aplicar la deducción por inversión en vivienda habitual los contribuyentes que efectúen obras e instalaciones de adecuación en la misma, incluidos los elementos comunes del edificio y los que sirvan de paso necesario entre la finca y la vía pública, con las siguientes especialidades:

a) Las obras e instalaciones de adecuación deberán ser certificadas por la Administración competente como necesarias para la accesibilidad y comunicación sensorial que facilite el desenvolvimiento digno y adecuado de las personas con minusvalía, en los términos que se establezcan reglamentariamente.

b) Darán derecho a deducción las obras e instalaciones de adecuación que deban efectuarse en la vivienda habitual del contribuyente, por razón de la minusvalía del propio contribuyente, de su cónyuge, ascendientes o descendientes que convivan con él.

c) La vivienda debe estar ocupada por cualquiera de las personas a que se refiere la letra anterior a título de propietario, arrendatario, subarrendatario o usufructuario.

d) La base máxima de esta deducción, independientemente de la fijada en la letra a) del apartado 1.º anterior, será de 2.000.000 de pesetas anuales.

e) Cuando en la inversión para la adecuación de la vivienda se utilice financiación ajena, los porcentajes de deducción aplicables serán, en las condiciones y requisitos que se establezcan reglamentariamente, los previstos en la letra b) del apartado 1.º anterior.

f) Se entenderá como circunstancia que necesariamente exige el cambio de vivienda cuando la anterior resulte inadecuada en razón a la minusvalía. <sup>(\*)</sup>

#### **REDACCIÓN VIGENTE HASTA 31 DE DICIEMBRE DE 1999**

4.º También podrán aplicar la deducción por inversión en vivienda habitual los contribuyentes minusválidos que efectúen obras e instalaciones de adecuación en la misma, incluidos los elementos comunes del edificio y los que sirvan de paso necesario entre la finca y la vía pública, con las siguientes especialidades:

a) Las obras e instalaciones de adecuación deberán ser certificadas por la Administración competente como necesarias para la accesibilidad y comunicación sensorial que facilite el desenvolvimiento digno y adecuado de las personas con minusvalía, en los términos que se establezcan reglamentariamente.

b) La base máxima de esta deducción, independientemente de la fijada en la letra a) del apartado 1º anterior, será de 2.000.000 pesetas anuales.

---

<sup>(90)</sup> Desarrollado en el artículo 51 del Reglamento del Impuesto.

<sup>(91)</sup> Desarrollado en el artículo 55 del Reglamento del Impuesto y véase la disposición transitoria undécima de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social (B.O.E. de 30 de diciembre).

<sup>(\*)</sup> Nueva redacción al apartado 4º del punto 1 por el artículo 1 de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social (B.O.E. de 30 de diciembre), en vigor a partir de 1 de enero de 2000.

c) Cuando en la inversión para la adecuación de la vivienda se utilice financiación ajena, los porcentajes de deducción aplicables serán, en las condiciones y requisitos que se establezcan reglamentariamente, los previstos en la letra b) del apartado 1º anterior.

d) Se entenderá como circunstancia que necesariamente exige el cambio de vivienda cuando la anterior resulte inadecuada en razón a la minusvalía.

e) También darán derecho a deducción las obras e instalaciones de adecuación que deban efectuarse en viviendas ocupadas por el contribuyente minusválido a título de arrendatario, subarrendatario o usufructuario.

## 2. Deducciones en actividades económicas. <sup>(92)</sup>

A los contribuyentes por este impuesto que ejerzan actividades económicas, les serán de aplicación los incentivos y estímulos a la inversión empresarial establecidos o que se establezcan en la normativa del Impuesto sobre Sociedades, con igualdad de porcentajes y límites de deducción.

No obstante, estos incentivos sólo serán de aplicación a los contribuyentes en régimen de estimación objetiva cuando así se establezca reglamentariamente teniendo en cuenta las características y obligaciones formales del citado régimen.

3. Deducciones por donativos. Los contribuyentes podrán aplicar, en este concepto:

a) Las deducciones previstas en la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General. <sup>(93)</sup>

b) El 10 por 100 de las cantidades donadas a las fundaciones legalmente reconocidas que rindan cuentas al órgano del protectorado correspondiente, así como a las asociaciones declaradas de utilidad pública, no comprendidas en la letra anterior.

## 4. Deducción por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla.

### 1.º Contribuyentes residentes en Ceuta o Melilla.

a) Los contribuyentes que tengan su residencia habitual en Ceuta o Melilla se deducirán el 50 por 100 de la parte de la suma de las cuotas íntegras estatal y autonómica o complementaria que proporcionalmente corresponda a las rentas computadas para la determinación de las bases liquidables que hubieran sido obtenidas en Ceuta o Melilla.

b) También gozarán de la presente deducción los contribuyentes que mantengan su residencia habitual en Ceuta o Melilla durante un plazo no inferior a cinco años, en los períodos impositivos iniciados con posterioridad al final de ese plazo, por las rentas obtenidas fuera de dichas ciudades cuando, al menos, una tercera parte del patrimonio

---

<sup>(92)</sup> Véanse: La Ley 31/1992, de 26 de noviembre, de Incentivos fiscales aplicables a la realización del Proyecto Cartuja 93 (B.O.E. de 27 de noviembre).

La disposición adicional novena de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social (B.O.E. de 30 de diciembre).

La disposición adicional décima de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social (B.O.E. de 31 de diciembre. Corrección de errores en B.O.E. de 2 de julio de 1998).

La disposición adicional segunda y quinta de la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (B.O.E. de 30 de diciembre)

<sup>(93)</sup> Véase el artículo 67 de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general (B.O.E. de 25 de noviembre)

neto del contribuyente, determinado conforme a la normativa reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio, esté situado en dichas ciudades.

La cuantía máxima de las rentas, obtenidas fuera de dichas ciudades, que pueden gozar de la deducción será el importe neto de los rendimientos y ganancias y pérdidas patrimoniales obtenidos en dichas ciudades.

2.º Los contribuyentes que no tengan su residencia habitual en Ceuta o Melilla, se deducirán el 50 por 100 de la parte de la suma de las cuotas íntegras estatal y autonómica o complementaria que proporcionalmente corresponda a las rentas computadas para la determinación de las bases liquidables positivas que hubieran sido obtenidas en Ceuta o Melilla.

En ningún caso se aplicará esta deducción a las rentas siguientes:

Las procedentes de Instituciones de Inversión Colectiva, salvo cuando la totalidad de sus activos esté invertida en Ceuta o Melilla, en las condiciones que reglamentariamente se determinen.

Las rentas a las que se refieren las letras a), e) e i) del número siguiente.

3.º A los efectos previstos en esta Ley, se considerarán rentas obtenidas en Ceuta o Melilla las siguientes:

a) Los rendimientos del trabajo, cuando se deriven de trabajos de cualquier clase realizados en dichos territorios.

b) Los rendimientos que procedan de la titularidad de bienes inmuebles situados en Ceuta o Melilla o de derechos reales que recaigan sobre los mismos.

c) Las que procedan del ejercicio de actividades económicas efectivamente realizadas, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, en Ceuta o Melilla.

d) Las ganancias patrimoniales que procedan de bienes inmuebles radicados en Ceuta o Melilla.

e) Las ganancias patrimoniales que procedan de bienes muebles situados en Ceuta o Melilla.

f) Los rendimientos del capital mobiliario procedentes de obligaciones o préstamos, cuando los capitales se hallen invertidos en dichos territorios y allí generen las rentas correspondientes.

g) Los rendimientos del capital mobiliario procedentes del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas, en las condiciones que reglamentariamente se determinen.

h) Las rentas procedentes de sociedades que operen efectiva y materialmente en Ceuta o Melilla y con domicilio y objeto social exclusivo en dichos territorios.

i) Los rendimientos procedentes de depósitos o cuentas en toda clase de instituciones financieras situadas en Ceuta o Melilla. <sup>(94)</sup>

5. Deducción por inversiones y gastos realizados en bienes de interés cultural.

Los contribuyentes podrán aplicar una deducción por estos conceptos, con arreglo a cualquiera de las siguientes modalidades:

a) El 15 por 100 de las inversiones realizadas en la adquisición de bienes que estén inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural, de acuerdo con lo

---

<sup>(94)</sup> Desarrollado en el artículo 56 del Reglamento del Impuesto.

dispuesto en el artículo 69.2 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, siempre que el bien permanezca en el patrimonio del titular durante un período de tiempo no inferior a tres años y se formalice la comunicación de la transmisión a dicho Registro General de Bienes de Interés Cultural.

b) El 15 por 100 del importe de los gastos de conservación, reparación, restauración, difusión y exposición de los bienes que cumplan los requisitos establecidos en la letra anterior, en tanto en cuanto no puedan deducirse como gastos fiscalmente admisibles, a efectos de determinar el rendimiento neto que, en su caso, procediere.

#### **Artículo 56. Límites de determinadas deducciones.**

1. La base de las deducciones a que se refieren los apartados 3 y 5 del artículo 55 de esta Ley, no podrá exceder del 10 por 100 de la base liquidable del contribuyente.

2. Los límites de la deducción a que se refiere el apartado 2 del artículo 55 de esta Ley se aplicarán sobre la cuota que resulte de minorar la suma de las cuotas íntegras estatal y autonómica o complementaria en el importe total de las deducciones por inversión en vivienda habitual y por inversiones y gastos en bienes de interés cultural. <sup>(95)</sup>

#### **Artículo 57. Comprobación de la situación patrimonial.**

1. La aplicación de la deducción por inversión en vivienda requerirá que el importe comprobado del patrimonio del contribuyente al finalizar el período de la imposición exceda del valor que arroja su comprobación al comienzo del mismo al menos en la cuantía de las inversiones realizadas, sin computar los intereses y demás gastos de financiación.

2. A estos efectos, no se computarán los incrementos o disminuciones de valor experimentados durante el período impositivo por los elementos patrimoniales que al final del mismo sigan formando parte del patrimonio del contribuyente.

### **TÍTULO IV**

#### **Gravamen autonómico complementario**

#### **CAPÍTULO I**

##### **Normas comunes**

#### **Artículo 58. Normas comunes aplicables para la determinación del gravamen autonómico o complementario.**

Para la determinación del gravamen autonómico o complementario se aplicarán las normas relativas a la sujeción al Impuesto, y determinación de la capacidad económica contenidas en los títulos I y II de esta Ley, así como las relativas a la tributación familiar, regímenes especiales e instituciones de inversión colectiva, contenidas en los títulos VI, VII y VIII de esta Ley.

---

<sup>(95)</sup> Desarrollado en el artículo 57 del Reglamento del Impuesto.

## **CAPÍTULO II**

### **Residencia habitual en el territorio de una Comunidad Autónoma**

#### **Artículo 59. Residencia habitual en el territorio de una Comunidad Autónoma.**

1. A efectos de esta Ley, se considerará que los contribuyentes con residencia habitual en territorio español son residentes en el territorio de una Comunidad Autónoma:

1.º Cuando permanezcan en su territorio un mayor número de días del período impositivo.

Para determinar el período de permanencia se computarán las ausencias temporales.

Salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en el territorio de una Comunidad Autónoma cuando en dicho territorio radique su vivienda habitual.

2.º Cuando no fuese posible determinar la permanencia a que se refiere el punto 1º anterior, se considerarán residentes en el territorio de la Comunidad Autónoma donde tengan su principal centro de intereses. Se considerará como tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, determinada por los siguientes componentes de renta:

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

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

c) Rendimientos derivados de actividades económicas, ya sean empresariales o profesionales, que se entenderán obtenidos donde radique el centro de gestión de cada una de ellas.

d) Bases imputadas en el régimen de transparencia profesional, que se entenderán obtenidas en el lugar en el que se desarrolle la actividad profesional.

3.º Cuando no pueda determinarse la residencia conforme a los criterios establecidos en los puntos 1.º y 2.º anteriores, se considerarán residentes en el lugar de su última residencia declarada a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

2. Las personas físicas residentes en el territorio de una Comunidad Autónoma, que pasasen a tener su residencia habitual en el de otra, cumplirán sus obligaciones tributarias de acuerdo con la nueva residencia, cuando ésta actúe como punto de conexión.

Además, cuando en virtud de lo previsto en el apartado 3 siguiente deba considerarse que no ha existido cambio de residencia, las personas físicas deberán presentar las declaraciones complementarias que correspondan, con inclusión de los intereses de demora.

El plazo de presentación de las declaraciones complementarias terminará el mismo día que concluya el plazo de presentación de las declaraciones por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondientes al año en que concurren las

circunstancias que, según lo previsto en el apartado 3 siguiente, determinen que deba considerarse que no ha existido cambio de residencia.

3. No producirán efecto los cambios de residencia que tengan por objeto principal lograr una menor tributación efectiva en este Impuesto.

Se presumirá, salvo que la nueva residencia se prolongue de manera continuada durante, al menos, tres años, que no ha existido cambio, en relación al rendimiento cedido del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cuando concurren las siguientes circunstancias:

a) Que en el año en el cual se produce el cambio de residencia o en el siguiente, la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea superior en, al menos, un 50 por 100 a la del año anterior al cambio.

En caso de tributación conjunta se determinará de acuerdo con las normas de individualización.

b) Que en el año en el cual se produce la situación a que se refiere la letra anterior, su tributación efectiva por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea inferior a la que hubiese correspondido de acuerdo con la normativa aplicable en la Comunidad Autónoma en la que residía con anterioridad al cambio.

c) Que en el año siguiente a aquel en el cual se produce la situación a que se refiere la letra a) anterior, o en el siguiente, vuelva a tener su residencia habitual en el territorio de la Comunidad Autónoma en la que residió con anterioridad al cambio.

4. Las personas físicas residentes en territorio español, que no permanezcan en dicho territorio más de 183 días durante el año natural, se considerarán residentes en el territorio de la Comunidad Autónoma en que radique el núcleo principal o la base de sus actividades o de sus intereses económicos.

5. Las residentes en territorio español por aplicación de la presunción prevista en el último párrafo del apartado 1 del artículo 9 de la presente Ley, se considerarán residentes en el territorio de la Comunidad Autónoma en que residan habitualmente el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de ellas.

### **CAPÍTULO III**

#### **Cálculo del gravamen autonómico o complementario**

#### **SECCIÓN 1.ª DETERMINACIÓN DE LA CUOTA ÍNTEGRA AUTONÓMICA O COMPLEMENTARIA**

##### **Artículo 60. Cuota íntegra autonómica o complementaria.**

La cuota íntegra autonómica o complementaria del impuesto será la suma de las cuantías resultantes de aplicar los tipos de gravamen, a los que se refieren los artículos 61 y 63 de esta Ley, a la base liquidable general y especial, respectivamente.

##### **Artículo 61. Escala autonómica o complementaria del Impuesto. (\*)**

---

(\*) Escala con vigencia exclusiva para el ejercicio 2000 (Ley 54/1999, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2000- B.O.E. de 30 de diciembre-). La vigencia ha sido prorrogada para el año 2001 por la disposición adicional vigésimo quinta de la Ley 13/2000, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2001. (B.O.E. 29 de diciembre)

1. La base liquidable general será gravada a los tipos de la escala autonómica del impuesto que, conforme a lo previsto en el artículo 13. uno. 1º. a) de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de Medidas Fiscales Complementarias, haya sido aprobada por la Comunidad Autónoma.

Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado la escala a que se refiere el párrafo anterior o no hubiese asumido competencias normativas en materia del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, será aplicable la siguiente escala complementaria:

Base liquidable - Hasta pesetas	Cuota íntegra - Pesetas	Resto base liquidable - Hasta pesetas	Tipo aplicable - Porcentaje
0	0	612.000	3,00
612000	18.360	1.530.000	3,83
2.142.000	76.959	2.040.000	4,73
4.182.000	173.451	2.550.000	5,72
6.732.000	319.311	4.488.000	6,93
11.220.000	630.329	en adelante	8,40

(\*)

Base liquidable Hasta euros	Cuota íntegra Euros	Resto base liquidable Hasta euros	Tipo aplicable Porcentaje
0,00	0,00	3.678,19	3,00
3.678,19	110,35	9.195,49	3,83
12.873,68	462,54	12.260,65	4,73
25.134,33	1.042,47	15.325,80	5,72
40.460,13	1.919,11	26.973,43	6,93
67.433,56	3.788,37	En adelante	8,40

2. Se entenderá por tipo medio de gravamen autonómico o complementario el derivado de multiplicar por 100 el cociente resultante de dividir la cuota obtenida por la aplicación de la escala prevista en el apartado anterior por la base liquidable general. El tipo medio de gravamen autonómico se expresará con dos decimales.

(\*\*)

Base liquidable Hasta pesetas	Cuota íntegra Pesetas	Resto base liquidable Hasta pesetas	Tipo aplicable Porcentaje
----------------------------------	--------------------------	----------------------------------------	------------------------------

(\*) Conversión a euros de la escala autonómica o complementaria del Impuesto por el punto 2, de artículo primero, de la Resolución de 27 de abril de 2001, de la Dirección General de Tributos, por la que se convierten a euros las escalas de gravamen de determinados impuestos. (B. O.E. de 3 de mayo. Corrección de errores en B.O.E. de 8 de mayo)

(\*\*) Escala con vigencia para el ejercicio 1999.

0	0	600.000	3,00
600.000	18.000	1.500.000	3,83
2.100.000	75.450	2.000.000	4,73
4.100.000	170.050	2.500.000	5,72
6.600.000	313.050	4.400.000	6,93
11.000.000	617.970	en adelante	8,40

**Artículo 62. Especialidades aplicables en los supuestos de anualidades por alimentos a favor de los hijos.**

Los contribuyentes que satisfagan anualidades por alimentos a sus hijos por decisión judicial, cuando el importe de aquéllas sea inferior a la base liquidable general, aplicarán la escala del artículo anterior separadamente al importe de las anualidades por alimentos y al resto de la base liquidable general.

**Artículo 63. Tipo de gravamen especial.**

La base liquidable especial se gravará con el tipo del 2,70 por 100. (\*)

**REDACCION VIGENTE HASTA 24 DE JUNIO DE 2000**

La base liquidable especial se gravará con el tipo del 3 por 100.

**SECCIÓN 2.ª DETERMINACIÓN DE LA CUOTA LÍQUIDA AUTONÓMICA O COMPLEMENTARIA**

**Artículo 64. Cuota líquida autonómica o complementaria.**

1. La cuota líquida autonómica o complementaria será el resultado de disminuir la cuota íntegra autonómica o complementaria en la suma de:

a) El 15 por 100 del importe total de las deducciones que procedan de las previstas en el artículo 55 de esta Ley, con los límites y requisitos de situación patrimonial previstos en los artículos 56 y 57 de la misma.

b) El importe de las deducciones establecidas por la Comunidad Autónoma en el ejercicio de las competencias previstas en la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de Medidas Fiscales Complementarias.

2. El resultado de las operaciones a que se refiere el apartado anterior no podrá ser negativo.<sup>(96)</sup>

(\*) Nueva redacción de este artículo dada por el artículo decimotercero del Real Decreto-ley 3/2000, de 23 de junio, por el que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa (B.O.E. de 24 de junio) y por el artículo 20 de la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa (B.O.E. de 14 de diciembre)

## TÍTULO V Cuota diferencial

### Artículo 65. Cuota diferencial.

La cuota diferencial será el resultado de minorar la cuota líquida total del impuesto, que será la suma de las cuotas líquidas, estatal y autonómica o complementaria, en los siguientes importes:

a) Las deducciones por doble imposición de dividendos y por doble imposición internacional previstas en los artículos 66 y 67 de esta Ley.

b) Las retenciones, los ingresos a cuenta y los pagos fraccionados previstos en esta Ley y en sus normas reglamentarias de desarrollo.

c) Las cuotas satisfechas por el Impuesto sobre Sociedades por las sociedades sometidas al régimen de transparencia fiscal, a las que se refiere el artículo 75 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, así como las cuotas que hubieran sido imputadas a dichas sociedades.

La deducción de estas cuotas, junto con los pagos a cuenta imputados correspondientes a las mismas, tendrá como límite máximo el derivado de aplicar el tipo medio efectivo de este impuesto a la parte de la base liquidable correspondiente a la base imponible imputada, cuando concurren las siguientes circunstancias:

1.<sup>a</sup> Que correspondan a sociedades transparentes de las previstas en las letras b) y c) del artículo 75 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en las que la imputación no se realice íntegramente a las personas físicas que, directa o indirectamente, estén vinculadas al desarrollo de las actividades profesionales de las que deriven los ingresos de la sociedad transparente, o a las personas físicas de cuyas actuaciones artísticas o deportivas deriven los ingresos para la sociedad transparente, o de las previstas en la letra a) del mencionado artículo.

2.<sup>a</sup> Que la tributación efectiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea inferior a la del Impuesto sobre Sociedades, en los términos que reglamentariamente se prevean.

Cuando opere el límite a que se refiere el párrafo anterior se deducirá, adicionalmente, el exceso de los pagos a cuenta imputados sobre la diferencia entre la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades y las deducciones y bonificaciones a que se refieren los capítulos II, III y IV del Título VII de la Ley 43/ 1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. <sup>(97)</sup>

\* *Número de consulta:* 2183-00

\* *Descripción sucinta de los hechos:* Sociedad sometida al régimen de transparencia fiscal en virtud de lo previsto en el artículo 75.1.b) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Los resultados obtenidos en 1998 se han imputado a la aprobación de las cuentas anuales de 1999.

\* *Cuestión planteada:* Teniendo en cuenta que la sociedad tributó al tipo del 20 por 100, se cuestiona si la limitación a la deducción de las cuotas satisfechas por la sociedad transparente, prevista en el artículo 65.c) de la Ley de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, debe tomar como referente el tipo efectivo del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio de 1998.

---

<sup>(96)</sup> Desarrollado en el artículo 57 del Reglamento del Impuesto.

<sup>(97)</sup> Desarrollado en el artículo 58 del Reglamento del Impuesto.

**\* Contestación:** El artículo 65.c) de la Ley del Impuesto establece dos requisitos para la aplicación del límite a la deducción de los pagos a cuenta y las cuotas satisfechas por las sociedades transparentes.

El primero de ellos se establece en sede de la propia sociedad e implica que este límite resulte de aplicación, en todo caso, a las sociedades transparentes previstas en el artículo 75.1.a) de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. Por el contrario, tratándose de las sociedades transparentes del artículo 75.1.b) y c) de dicha Ley, sólo resultará de aplicación el mencionado límite cuando la imputación de las bases imponibles no se efectúe íntegramente a los profesionales, artistas o deportistas de los que se derivan los ingresos de la sociedad transparente.

Ahora bien, debe tenerse en cuenta, en este último caso, que una vez que concorra esta circunstancia, el límite de deducción es aplicable tanto a los socios profesionales, artistas o deportistas como a los socios no vinculados al desarrollo de la actividad ejercida por la sociedad, siempre y cuando se cumpla el segundo de los requisitos previstos en el artículo 65.c) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Este segundo requisito se fija en sede del socio y supone que la tributación efectiva de éste en su Impuesto sobre la Renta sea inferior a la tributación efectiva del Impuesto sobre Sociedades.

En el presente caso, y de acuerdo con la información que se facilita, estamos ante una de las sociedades transparentes previstas en el artículo 75.1.b) de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en la que no todos los socios están vinculados al desarrollo de las actividades profesionales desarrolladas por la sociedad. Se cumple, en consecuencia, la primera de las circunstancias previstas en el artículo 65.c) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para que resulte de aplicación el límite a la deducción de los pagos a cuenta y las cuotas satisfechas por las sociedades transparentes.

En cuanto al segundo requisito, el artículo 65.c) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas lo establece en los siguientes términos: que la tributación efectiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea inferior a la del Impuesto sobre Sociedades.

La definición de lo que debe entenderse por tributación efectiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades aparece recogida en el artículo 58 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Uno de los referentes considerados en este precepto para determinar la tributación efectiva del Impuesto sobre Sociedades de la sociedad transparente es la cuota íntegra de este Impuesto, lo que implica que haya de tomarse en consideración el tipo de gravamen al que está efectivamente sometida la sociedad.

En definitiva, en el presente caso, en el que la sociedad transparente tributó en el ejercicio 1998 al tipo del 20 por 100, éste debe ser el tipo de gravamen a considerar a los efectos del artículo 65.c) de la Ley y 58.2 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

**\* Fecha:** 28/11/2000

**\* Número de consulta:** 1820-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** El consultante es socio al 50 por 100 en una sociedad sujeta al régimen de transparencia fiscal. Su cónyuge es propietaria del restante 50 por 100 del capital social.

Según manifiestan en el escrito de consulta ambos están vinculados al desarrollo de las actividades profesionales de las que derivan los ingresos de la sociedad transparente.

**\* Cuestión planteada:** Aplicación de lo previsto en el artículo 65.c) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

**\* Contestación:** El artículo 65.c) de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias (BOE del 10), establece que para la determinación de la cuota diferencial del IRPF se deducen las cuotas satisfechas así como los pagos a cuenta imputados correspondientes a las sociedades sometidas al régimen de transparencia fiscal.

El citado precepto, establece un límite (el resultante de aplicar el tipo medio efectivo del IRPF a la parte de la base liquidable correspondiente a la base imponible imputada) de deducción de las citadas partidas cuando concurren las siguientes circunstancias:

1.ª Que correspondan a sociedades transparentes de las previstas en las letras b) y c) del artículo 75 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en las que la imputación no se realice íntegramente a las personas físicas que, directa o indirectamente, estén vinculadas al desarrollo de las actividades profesionales de las que deriven los ingresos de la sociedad transparente, o a las personas físicas de cuyas actuaciones artísticas o deportivas deriven los ingresos para la sociedad transparente, o de las previstas en la letra a) del mencionado artículo.

2.ª Que la tributación efectiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea inferior a la del Impuesto sobre Sociedades, en los términos que reglamentariamente se prevean.

Cuando opere el límite se deducirá, adicionalmente, el exceso de los pagos a cuenta imputados sobre la diferencia entre la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades y las deducciones y bonificaciones a que

se refieren los capítulos II, III y IV del Título VII de la Ley 43/ 1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

A la pregunta de si deben concurrir las dos circunstancias antes señaladas, debe responderse afirmativamente.

Por otro lado, de acuerdo con lo dispuesto en el citado artículo 65 de la Ley del Impuesto, tratándose de sociedades transparentes de profesionales, en las que las bases imponibles se imputen íntegramente a los socios que efectivamente desarrollen la actividad profesional, artista o deportista, no resultaría de aplicación el límite a la deducción de cuotas y pagos a cuenta de las sociedades transparentes previsto en el IRPF.

Este requisito no se entiende cumplido en el caso de socios no profesionales que desempeñan labores de auxiliares administrativos o cualesquiera otras que no tengan trascendencia al exterior, es decir, profesionales, artísticas o deportivas, de manera que la existencia de socios que realicen actuaciones meramente administrativas o internas conlleva la aplicación del límite previsto en el artículo 65.c) de la Ley del IRPF.

\* **Fecha:** 09/10/2001

d) Las deducciones a que se refieren el artículo 75.8 y el artículo 76.4 de esta Ley.

e) Cuando el contribuyente adquiera su condición por cambio de residencia, las retenciones e ingresos a cuenta a que se refiere el apartado 8 del artículo 82 de esta Ley, así como las cuotas satisfechas del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y devengadas durante el período impositivo en que se produzca el cambio de residencia.(\*)

#### **Artículo 66. Deducción por doble imposición de dividendos. (<sup>98</sup>)**

1. Se deducirán los importes que resulten de aplicar los porcentajes que a continuación se indican, cuando se trate de los rendimientos a que se refiere el apartado 1 del artículo 23 de esta Ley y de la parte de base imponible imputada de una sociedad transparente que corresponda a dichos rendimientos:

- 40 por 100, con carácter general.
- 25 por 100 cuando, de acuerdo con el citado precepto, hubiera procedido multiplicar el rendimiento por el porcentaje del 125 por 100.
- 0 por 100 cuando, de acuerdo con el citado precepto, hubiera procedido multiplicar el rendimiento por el porcentaje del 100 por 100.

Para la deducción por doble imposición correspondiente a los retornos de las cooperativas protegidas y especialmente protegidas, reguladas por la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, se atenderá a lo dispuesto en el artículo 32 de dicha Ley.

1. La base de esta deducción estará constituida por el importe íntegro percibido.
2. Las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota líquida podrán deducirse en los cuatro años siguientes.

#### **Artículo 67. Deducción por doble imposición internacional. (<sup>99</sup>)**

---

(\*) Esta letra e) ha sido añadida por el artículo 39 de la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa (B.O.E. de 14 de diciembre), vigente a partir de 15 de diciembre de 2000.

(<sup>98</sup>) Véase el artículo 135 bis de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (B.O.E. de 28 de diciembre).

(<sup>99</sup>) Véase el artículo 131 la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (B.O.E. de 28 de diciembre).

1. Cuando entre las rentas del contribuyente figuren rendimientos o ganancias patrimoniales obtenidos y gravados en el extranjero, se deducirá la menor de las cantidades siguientes:

- a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de gravamen de carácter personal sobre dichos rendimientos o ganancias patrimoniales.
- b) El resultado de aplicar el tipo de gravamen a la parte de base liquidable gravada en el extranjero.

2. A estos efectos, el tipo de gravamen será el resultado de multiplicar por 100 el cociente obtenido de dividir la cuota líquida total por la base liquidable. A tal fin se deberá diferenciar el tipo de gravamen que corresponda a las rentas que deban integrarse en la parte general o especial de la base imponible, según proceda. El tipo de gravamen se expresará con dos decimales.

*\* Número de consulta: 0802-00*

*\* Descripción sucinta de los hechos: El consultante, sujeto pasivo por obligación personal, percibe dos pensiones de jubilación del Reino Unido por trabajos anteriores, no prestados al Gobierno Británico ni a ninguna de sus subdivisiones políticas o entidades locales, sometidas a retención en el Reino Unido y por las que tributa en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*

*\* Cuestión planteada: Aplicación de la deducción por doble imposición internacional en 1999 y en ejercicios anteriores.*

*\* Contestación: La normativa del Impuesto, debe entenderse sin perjuicio de lo dispuesto en los Tratados y Convenios Internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno.*

*En el supuesto objeto de esta consulta, y en cuanto a la pensión percibida del Reino Unido, el artículo 18 del Convenio entre España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia del Impuesto sobre la Renta y sobre el Patrimonio, de 21 de octubre de 1976, establece que, sin perjuicio de las disposiciones del artículo 19 relativo a las remuneraciones públicas, las pensiones y otras remuneraciones similares pagadas en consideración a un empleo anterior a un residente de un Estado contratante, así como las anualidades, definidas en el apartado 2 de ese mismo artículo, pagadas a ese residente, sólo pueden someterse a imposición en este Estado, que en este caso sería el Estado español, donde tributarán como rendimientos del trabajo.*

*Así, en virtud de dicho precepto del Convenio, la potestad tributaria es exclusiva del Estado de residencia del perceptor (España), por lo que permitir la deducción por doble imposición en España supondría que el impuesto se pague efectivamente en el Reino Unido y no en España.*

*Por tanto, en el caso planteado, NO cabe la aplicación de la deducción por doble imposición internacional establecida en el IRPF que se menciona en el escrito de consulta y, en caso de que la pensión haya tributado en el Reino Unido, el contribuyente deberá pedir a las Autoridades fiscales del Reino Unido la devolución del impuesto satisfecho en dicho país por la pensión, dado que el Convenio no permite la tributación de la misma en el Reino Unido, pero nunca podrá aplicarse la deducción por doble imposición regulada en el IRPF.*

*Con objeto de facilitar la aplicación de la exención prevista en el artículo 18 del Convenio, el artículo Primero B) de la Orden Ministerial de desarrollo del Convenio (Orden de 27 de septiembre de 1977, sobre la aplicación de determinados artículos del Convenio entre España, el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, para evitar la doble imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio) regula el mecanismo de solicitud de la exención en el Reino Unido de esas pensiones, por aplicación del artículo 18 del Convenio:*

*El consultante deberá justificar su condición de residente fiscal en España a los efectos de solicitar a las Autoridades fiscales británicas la devolución de lo retenido en el Reino Unido prevista en el Convenio. Si las Autoridades británicas no aplicaran correctamente las disposiciones del Convenio, el consultante puede solicitar la iniciación de un procedimiento amistoso, pero en ningún caso tendrá derecho a la aplicación de un procedimiento amistoso, pero en ningún caso tendrá derecho a la aplicación de la deducción por doble imposición sobre las cantidades indebidamente retenidas en el Reino Unido.*

*\* Fecha: 07/04/2000*

## TÍTULO VI Tributación familiar

### Artículo 68. Tributación conjunta.

1. Podrán tributar conjuntamente las personas que formen parte de alguna de las siguientes modalidades de unidad familiar:

1.<sup>a</sup> La integrada por los cónyuges no separados legalmente y, si los hubiere:

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

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

\* **Número de consulta:** 0729-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** *El consultante, viudo, convive con dos hijos menores de 18 años, que perciben rentas inferiores al salario mínimo interprofesional.*

\* **Cuestión planteada:** *1. Posibilidad de tributar individualmente, sin incluir las rentas de los hijos.  
2. Si, en caso afirmativo, estarían los hijos obligados a declarar.*

*3. Si, declarando el consultante individualmente, en su caso, puede practicar deducción por los hijos.*

\* **Contestación:** *1. De lo dispuesto en el artículo 68 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, se desprende, que los miembros de una unidad familiar, que en el caso consultado, serían el consultante, y todos los hijos menores, con excepción de los que, con el consentimiento de sus padres vivan independientes, así como, los hijos mayores de edad incapacitados judicialmente sujetos a patria potestad prorrogada o rehabilitada, pueden tributar individualmente, o bien, optar por tributar conjuntamente siempre que todos sean contribuyentes por el Impuesto, esto es, residentes habituales en España con arreglo a las normas del artículo 9 de la Ley del Impuesto, y en cuyo caso, las rentas de cualquier tipo obtenidas por sus miembros, se gravarán acumuladamente.*

*La opción por la tributación conjunta debe abarcar a todos los miembros de la unidad familiar. Si uno de ellos presenta declaración individual, los restantes deben utilizar el mismo régimen.*

*2. El apartado 2 del artículo 59 del Reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, según redacción dada a este artículo por Real Decreto 1968/1999, de 23 de diciembre, por el que se modifican determinados artículos del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y del Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, en materia de dietas, obligación de declarar, pagos a cuenta y obligaciones de información (BOE de 30 de diciembre. Corrección de errores en BOE de 20 de enero de 2000), con vigencia para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 1999 establece, que no tendrán que declarar los contribuyentes que obtengan rentas procedentes exclusivamente de las siguientes fuentes:*

*a) Rendimientos del trabajo, con el límite de 3.500.000 pesetas brutas anuales en tributación individual o conjunta. Este límite será de 1.250.000 pesetas para los contribuyentes que perciban rendimientos del trabajo procedentes de más de un pagador, que perciban pensiones compensatorias recibidas del cónyuge o anualidades por alimentos diferentes de las previstas en el artículo 7, párrafo k), de la Ley del Impuesto y, en general, cuando el pagador de los rendimientos del trabajo no esté obligado a retener de acuerdo a lo previsto en el artículo 71 de este Reglamento.*

*b) Rendimientos del capital mobiliario y ganancias patrimoniales sometidos a retención o ingreso a cuenta, y subvenciones para la adquisición de viviendas de protección oficial o de precio tasado que no superen 50.000 pesetas anuales, con el límite conjunto de 250.000 pesetas anuales.*

*c) Rentas inmobiliarias imputadas a que se refiere el artículo 71 de la Ley del Impuesto, con el límite de 50.000 pesetas anuales, siempre que dichas rentas procedan de un único inmueble.*

*Por último, cabe señalar, que estos importes y límites cuantitativos, establecidos para la tributación individual, son idénticos en tributación conjunta, sin que proceda su elevación o multiplicación en función del número de miembros de la unidad familiar, aunque para su cómputo deban acumularse las rentas de cualquier tipo obtenidas por sus miembros.*

3. La regla 1º del apartado 3 del artículo 40 de la ley del Impuesto establece el importe del mínimo familiar por descendientes, que, junto con el mínimo personal se aplica a reducir la base imponible, en los términos del apartado 1 del mismo artículo, en la cuantía y con los requisitos siguientes:

Por cada descendiente soltero menor de 25 años, siempre que conviva con el contribuyente y no tenga rentas anuales superiores a 1.000.000 de pesetas anuales, incluidas las rentas exentas, según dispone el artículo 48 del Reglamento del Impuesto:

- 200.000 pesetas anuales por el primero y segundo.
- 300.000 pesetas anuales por el tercero y siguientes.

Estas cuantías se incrementarán:

a') En 25.000 pesetas, en concepto de material escolar, por cada descendiente, desde los 3 hasta los 16 años de edad.

b') En 50.000 pesetas, por cada descendiente a cargo menor de 3 años.

Además, por cada descendiente soltero, cualquiera que sea su edad, que no tengan rentas anuales superiores a 1.000.000 de pesetas anuales, incluidas las exentas, que sean discapacitados y acrediten un grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100, además de las anteriores si proceden, 300.000 pesetas anuales. Esta cuantía será de 600.000 pesetas anuales cuando el grado de minusvalía acreditado sea igual o superior al 65 por 100.

A estos efectos, se asimilarán a los descendientes aquellas personas vinculadas al contribuyente por razón de tutela y acogimiento, en los términos previstos en la legislación civil aplicable.

La regla 2ª de este mismo apartado, establece que no procede la aplicación de los mínimos familiares, cuando las personas que generen el derecho a los mismos, en este caso los descendientes, presenten declaración por este impuesto o la comunicación prevista en el artículo 81 de esta Ley, puesto que éstos aplicarán el mínimo personal que les corresponda. No obstante, del artículo 70.2.4º de la Ley del Impuesto, se desprende que si la unidad familiar presenta declaración, o la comunicación prevista en el artículo 81, conjuntamente, los hijos, siendo declarantes, dan derecho a la aplicación del mínimo familiar que corresponda, y no dan derecho en cambio, en ningún caso, a aplicar el mínimo personal.

\* **Fecha:** 29/03/2000

2.ª En los casos de separación legal, o cuando no existiera vínculo matrimonial, la formada por el padre o la madre y todos los hijos que convivan con uno u otro y que reúnan los requisitos a que se refiere la regla 1ª) de este artículo.

\* **Número de consulta:** 0721-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** En relación al artículo 68.1.1ª.a) de la Ley 40/1998, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, se plantea la siguiente cuestión.

\* **Cuestión planteada:** ¿Qué debe entenderse por "vida independiente" de los hijos menores de edad?

\* **Contestación:** En la primera de las modalidades de la unidad familiar, según dispone el artículo 68 de la Ley del Impuesto, quedan excluidos de la misma los hijos menores de edad que vivan independiente de los padres con el consentimiento de éstos.

El concepto de "vivir independientes" de los padres no se encuentra clarificado en la normativa del Impuesto sobre la Renta, si bien, parecería lógico considerar que a estos efectos debería imperar más el carácter económico que puede conllevar el mismo (artículo 319 del Código Civil), que al hecho en si de una separación física o, dicho de otra forma, de una falta de convivencia entre las partes.

No obstante, si abordamos la definición de lo que se entiende por la segunda de las modalidades de la unidad familiar, se observa la mención expresa al requisito –antes aludido– de convivencia con los hijos, lo que a "sensu contrario" conduciría a interpretar que en estos supuestos de unidad familiar, los hijos menores de edad que no conviven, es decir, que vivieran independientes del padre, o en su caso de la madre, quedarían igualmente excluidos de dicha modalidad de unidad familiar.

En definitiva, a los efectos del artículo 68.1.1ª.a) de la Ley del Impuesto, la hermenéutica induce a considerar la expresión "vida independiente" a la concurrencia de los dos matices señalados, es decir, al aspecto económico (independencia económica) y al aspecto físico (no convivencia).

\* **Fecha:** 10/04/2001

\* **Número de consulta:** 0889-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante convive con su compañera sentimental, sin estar casados, y con una hija de ambos.

Por motivos familiares su compañera se ha ido a vivir con sus padres. La hija los seis primeros meses los pasa con el interesado, su padre, y los seis restantes con su madre.

\* **Cuestión planteada:** ¿Tributación individual o conjunta?

\* **Contestación:** *En aplicación de lo señalado en el artículo 68 de la Ley del Impuesto a las cuestiones que se consultan, la conclusión sería considerar que el interesado sólo podría declarar por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de forma individual por todo el ejercicio impositivo, a tenor del supuesto que se indica en el sentido de que su hija convive con su madre desde 1 de julio a 31 de diciembre.*

\* **Fecha:** 09/05/2001

\* **Número de consulta:** 0894-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** *Familia compuesta por el matrimonio, dos hijos y ascendientes (padres políticos con minusvalía reconocida por el órgano correspondiente).*

\* **Cuestión planteada:** *-¿Se incluyen los padres políticos en la unidad familiar?*

\* **Contestación:** *En lo que afecta única y exclusivamente a la materia tributaria, es decir, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se informa lo siguiente:*

1º. *En cuanto a si los ascendientes pueden formar parte de la unidad familiar, la respuesta tiene que ser negativa de acuerdo a la configuración de la unidad familiar que figura en la normativa del Impuesto sobre la Renta, según se deduce de lo establecido en el artículo 68 de la Ley del citado Impuesto.*

2º. *No obstante lo anterior, los ascendientes pueden dar lugar a reducciones en la parte general de la base imponible y si procediese en la parte especial de la base imponible, conforme a lo dispuesto en la letra a) del apartado 3 del artículo 40 de la citada Ley.*

*En el supuesto consultado, matrimonio con dos hijos, la reducción por ascendientes operaría – cumpliéndose los requisitos señalados en el precitado artículo 40- si se tributase por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, bajo la modalidad de declaración conjunta. En las declaraciones individuales, no se aplicaría el mínimo familiar en los casos de parentesco por afinidad, es decir, por los suegros o padres políticos según los términos del escrito de consulta.*

\* **Fecha:** 09/05/2001

2. Nadie podrá formar parte de dos unidades familiares al mismo tiempo.

3. La determinación de los miembros de la unidad familiar se realizará atendiendo a la situación existente a 31 de diciembre de cada año, salvo en el caso de fallecimiento durante el año de algún miembro de la unidad familiar, en cuyo caso, los restantes miembros de la unidad familiar podrán optar por la tributación conjunta, incluyendo las rentas del fallecido.

## **Artículo 69. Opción por la tributación conjunta.**

1. Las personas físicas integradas en una unidad familiar podrán optar, en cualquier período impositivo, por tributar conjuntamente en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con arreglo a las normas generales del impuesto y las disposiciones del presente Título, siempre que todos sus miembros sean contribuyentes por este impuesto.

La opción por la tributación conjunta no vinculará para períodos sucesivos.

2. La opción por la tributación conjunta deberá abarcar a la totalidad de los miembros de la unidad familiar. Si uno de ellos presenta declaración individual, los restantes deberán utilizar el mismo régimen.

La opción ejercitada para un período impositivo no podrá ser modificada con posterioridad respecto del mismo una vez finalizado el plazo reglamentario de declaración.

En caso de falta de declaración, los contribuyentes tributarán individualmente, salvo que manifiesten expresamente su opción en el plazo de diez días a partir del requerimiento de la Administración tributaria.

## **Artículo 70. Normas aplicables en la tributación conjunta.**

1. En la tributación conjunta serán aplicables las reglas generales del impuesto sobre determinación de la renta de los contribuyentes, determinación de las bases imponible y liquidable y determinación de la deuda tributaria, con las especialidades que se fijan en los apartados siguientes.

2. Los importes y límites cuantitativos establecidos a efectos de la tributación individual, se aplicarán en idéntica cuantía en la tributación conjunta, sin que proceda su elevación o multiplicación en función del número de miembros de la unidad familiar.

No obstante:

1.º El límite máximo de reducción de la base imponible prevista en la letra b) del apartado 1 del artículo 46 de esta Ley será aplicado individualmente por cada partícipe o mutualista integrado en la unidad familiar.

2.º En la primera de las modalidades de unidad familiar del artículo 68 de esta Ley, el mínimo personal previsto con carácter general en el apartado 2 del artículo 40 de esta Ley se aplicará teniendo en cuenta las circunstancias de cada uno de los cónyuges, con el mínimo conjunto de 1.100.000 pesetas.

3.º En la segunda de las modalidades de unidad familiar del artículo 68 de esta Ley, el mínimo personal previsto en el apartado 2 del artículo 40 de esta Ley será de 900.000, 1.000.000 y 1.200.000 o 1.500.000 pesetas, respectivamente. Cuando el padre y la madre convivan juntos, el mínimo personal será el previsto en el apartado 2 del artículo 40 de esta Ley.

4.º En ningún caso procederá la aplicación del mínimo personal por los hijos, sin perjuicio de la cuantía que proceda por mínimo familiar.

3. En la tributación conjunta serán compensables, con arreglo a las normas generales del impuesto, las pérdidas patrimoniales y las bases liquidables generales negativas, realizadas y no compensadas por los contribuyentes componentes de la unidad familiar en períodos impositivos anteriores en que hayan tributado individualmente.

4. Los mismos conceptos determinados en tributación conjunta serán compensables exclusivamente, en caso de tributación individual posterior, por aquellos contribuyentes a quienes correspondan de acuerdo con las reglas sobre individualización de rentas contenidas en esta Ley.

5. Las rentas de cualquier tipo obtenidas por las personas físicas integradas en una unidad familiar que hayan optado por la tributación conjunta, serán gravadas acumuladamente.

6. Todos los miembros de la unidad familiar quedarán conjunta y solidariamente sometidos al impuesto, sin perjuicio del derecho a prorratear entre sí la deuda tributaria, según la parte de renta sujeta que corresponda a cada uno de ellos.

## **TÍTULO VII** **Regímenes especiales**

### **SECCIÓN 1.ª IMPUTACIÓN DE RENTAS INMOBILIARIAS**

#### **Artículo 71. Imputación de rentas inmobiliarias.**

1. En el supuesto de los bienes inmuebles urbanos, calificados como tales en el artículo 62 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, no afectos a actividades económicas, ni generadores de rendimientos del capital inmobiliario, excluida la vivienda habitual y el suelo no edificado, tendrá la consideración de renta imputada la cantidad que resulte de aplicar el 2 por 100 al valor catastral, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada período impositivo.

En el caso de inmuebles cuyos valores catastrales hayan sido revisados o modificados, de conformidad con los procedimientos regulados en los artículos 70 y 71 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, y hayan entrado en vigor a partir de 1 de enero de 1994, la renta imputada será el 1,1 por 100 del valor catastral.

Si a la fecha de devengo del impuesto los inmuebles a que se refiere este apartado carecieran de valor catastral o éste no hubiera sido notificado al titular, se tomará como base de imputación de los mismos el 50 por 100 de aquel por el que deban computarse a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio. En estos casos, el porcentaje será del 1,1 por 100.

Cuando se trate de inmuebles en construcción y en los supuestos en que, por razones urbanísticas, el inmueble no sea susceptible de uso, no se estimará renta alguna.

*\* Número de consulta: 2063-01*

*\* Descripción sucinta de los hechos: El consultante es propietario de un terreno de 5.814 metros cuadrados, susceptibles de división en parcelas de 1.000 metros cuadrados.*

*El terreno tiene un valor catastral de 24.208.150 ptas. y en él existe una edificación (alberca y corrales) cuyo valor catastral es de 335.197 ptas.*

*\* Cuestión planteada: - Interpretación del artículo 71.1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*

*\* Contestación: A efectos de lo dispuesto en el artículo 71.1 de la Ley del Impuesto, los inmuebles que dan lugar a la imputación de rentas inmobiliarias son, únicamente los urbanos. La calificación como tales bienes inmuebles urbanos se recoge en el artículo 62 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales.*

*El indicado apartado 1 del artículo 71 de la Ley del Impuesto, matiza además, que dichos bienes inmuebles de naturaleza urbana, objeto de imputación, no tienen que estar afectos a actividades económicas, ni ser generadores de rendimientos del capital inmobiliario, excluyendo, por otra parte, la vivienda habitual y el suelo no edificado, a efectos de dicha imputación.*

*En definitiva, de acuerdo a lo anterior, nunca darán lugar a una imputación de rentas inmobiliarias, en lo que aquí y ahora interesa:*

*a) La vivienda habitual, en todo caso.*

*b) Los bienes inmuebles rústicos.*

*c) El suelo no edificado.*

*d) Los bienes inmuebles urbanos afectos a actividades económicas.*

*e) Los bienes inmuebles urbanos generadores de rendimientos del capital inmobiliario.*

*En el escrito de consulta se señala la existencia de un terreno con determinada valoración catastral, así como de cierta edificación también con valoración catastral. Al respecto debe señalarse que a este Centro Directivo no le corresponde determinar la naturaleza del bien inmueble pues considera que, por razones de competencia, no es quien debe emitir el informe sobre dicho particular.*

*\* Fecha: 20/11/2001*

2. Estas rentas se imputarán a los titulares de los bienes inmuebles de acuerdo con el artículo 7 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

Cuando existan derechos reales de disfrute, la renta computable a estos efectos en el titular del derecho será la que correspondería al propietario.

3. En los supuestos de derechos de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles la imputación se efectuará al titular del derecho real, prorrateando la base

liquidable del Impuesto sobre Bienes Inmuebles en función de la duración anual del periodo de aprovechamiento.

Cuando no pueda determinarse la base liquidable, se tomará como base de imputación el precio de adquisición del derecho de aprovechamiento.

No procederá la imputación de renta inmobiliaria a los titulares de derechos de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles cuando su duración no exceda de dos semanas por año.

## SECCIÓN 2.<sup>a</sup> IMPUTACIONES EN EL RÉGIMEN DE TRANSPARENCIA FISCAL

### Artículo 72. Imputación de bases imponibles. <sup>(100)</sup>

1. Los contribuyentes imputarán en la parte general de la base imponible, de acuerdo con lo previsto en el artículo 38 de esta Ley, la base imponible obtenida por las sociedades transparentes a las que se refiere el artículo 75 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades en la proporción que resulte de los estatutos sociales y, en su defecto, de acuerdo con su participación en el capital social.

No obstante lo dispuesto en el artículo 75.3 de la Ley anterior, a la parte de base imponible imputada que corresponda a rendimientos obtenidos por la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad residente en territorio español le será de aplicación lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 23 de esta Ley.

2. La imputación de bases imponibles positivas de sociedades en régimen de transparencia fiscal se efectuará en el período impositivo en que se hubiesen aprobado las cuentas anuales correspondientes. Si éstas no se hubieran aprobado en el plazo de seis meses desde la fecha de cierre del ejercicio social, se imputarán al período impositivo en el que venza dicho plazo.

No obstante, el contribuyente podrá optar por imputarlas a los períodos impositivos que correspondan a las fechas de cierre de los ejercicios sociales.

La opción se manifestará en la primera declaración del impuesto en que haya de surtir efecto, deberá mantenerse durante tres años y no podrá producir como efecto que queden bases imponibles sin computar en las declaraciones de los contribuyentes

\* **Número de consulta:** 0469-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** La entidad consultante es una sociedad transparente, cuyos socios son todas personas jurídicas, que en agosto de 1999 acordó su disolución con liquidación, y que plantea una serie de cuestiones sobre el régimen fiscal derivado de estas operaciones.

\* **Cuestión planteada:** Se describen en el texto de la contestación a la consulta formulada.

\* **Contestación:** 1. Sociedad transparente que se liquida.

De acuerdo con lo dispuesto en los artículos 15, 24 y 75.5 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, para el caso planteado, la sociedad transparente concluirá un período impositivo dentro del año 1999 cuando la misma se extinga como consecuencia de su liquidación. Además de las rentas que hubiera obtenido en dicho período, deberá integrar en la base imponible correspondiente al mismo la diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos patrimoniales transmitidos a sus socios con ocasión de la liquidación y el valor contable de tales elementos.

2. Sociedades que tienen la condición de socios de la sociedad transparente.

Como consecuencia de lo dispuesto en los artículos 15.6, 15, 9, 75 y 76 de la citada Ley del Impuesto sobre Sociedades, la persona jurídica que deba soportar la imputación de la sociedad transparente, por

---

<sup>(100)</sup> Véase el artículo 44 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (B.O.E. de 7 de julio)

un lado, integrará en su base imponible la parte de base imponible de la sociedad transparente que corresponda resultante del período impositivo concluido en la fecha de extinción de la sociedad transparente consecuencia de su liquidación.

Por otro lado, como consecuencia de la anulación de la participación en la sociedad transparente, el socio persona jurídica integrará en su base imponible la diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos recibidos y el valor contable de la participación anulada, incrementándose dicho valor en el importe de los beneficios sociales que no hubieran sido distribuidos y hayan sido imputados al socio durante el tiempo de tenencia de la participación, así como en el importe de la base imponible de la sociedad transparente imputada al socio como consecuencia de la liquidación de la sociedad transparente.

3. *Imputación en la fecha de cierre del ejercicio de la sociedad transparente.*

En el régimen de transparencia fiscal, de acuerdo con lo establecido en el artículo 72 de la Ley Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y 76 de la Ley del Impuesto Sociedades, las personas o entidades que deban soportar la imputación pueden optar por el criterio de imputación de las bases imponibles positivas en los períodos impositivos que correspondan a la fecha de cierre del ejercicio de la sociedad transparente.

De acuerdo con lo regulado en el artículo 73 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y 75 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades los contribuyentes residentes en territorio español tendrán derecho a la imputación de la cuota satisfecha por el Impuesto sobre Sociedades por la sociedad transparente.

Para ello debe entenderse, a estos efectos, como "cuota satisfecha" aquella cuota que la sociedad transparente acredite en las notificaciones que las entidades en régimen de transparencia fiscal están obligadas a realizar respecto de las imputaciones a los contribuyentes residentes sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades. Esto daría lugar a que, en el caso de que la sociedad en régimen de transparencia fiscal determine la cuota que le corresponde satisfacer por el Impuesto sobre Sociedades y la que corresponde imputar a las personas o entidades que corresponda, estos sujetos pasivos podrán imputarse también dicha cuota todavía no satisfecha pero acreditada por la sociedad transparente al igual que el resto de los conceptos que deben ser objeto de imputación.

Dado que la sociedad transparente habrá tenido que determinar el importe de la base imponible obtenida con el objeto de establecer el importe del gasto contable por el Impuesto sobre Sociedades, aquellas sociedades que hubiesen aprobado sus cuentas anuales con anterioridad a la fecha de finalización del plazo de presentación de las declaraciones por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades, estarán en condiciones de determinar la cuota a satisfacer por el Impuesto sobre Sociedades y la que le corresponde a cada uno de los contribuyentes objeto de imputación.

Por último, y puesto que, al parecer, una de estas sociedades, socio de la sociedad que se liquida, es, a su vez, transparente y sus socios son todas personas físicas, la base imponible, calculada en la forma anteriormente expuesta, que ha de imputar a sus socios, personas físicas, tendrá el tratamiento previsto en el artículo 72 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias. Según dicho precepto, los socios integrarán en la parte general de la base imponible, la parte de la imponible obtenida por la sociedad transparente que proporcionalmente corresponda a su participación en el capital social.

Esta imputación se efectuará en el período impositivo en que se hubieran aprobado las cuentas anuales correspondientes. No obstante, el contribuyente podrá optar por imputarlos a los períodos impositivos que correspondan a las fechas de cierre de los ejercicios sociales.

\* **Fecha:** 06/03/2001

\* **Número de consulta:** 2016-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante es socio de una entidad sujeta al régimen de transparencia fiscal. La sociedad ha obtenido bases imponibles negativas en los años 1998 y 1999, habiendo soportado retenciones a cuenta. El consultante tiene previsto optar por declarar las imputaciones en el ejercicio de aprobación de las cuentas anuales.

\* **Cuestión planteada:** Si es válido el criterio de imputación temporal.

\* **Contestación:** De acuerdo con el artículo 72.2 de la Ley del Impuesto, la imputación de las bases imponibles positivas de sociedades en régimen de transparencia fiscal se efectuará, con carácter general, en el período impositivo en el que se hubieran aprobado las cuentas anuales, salvo que el contribuyente opte por imputarlas a los períodos impositivos de cierre del ejercicio social.

*En consecuencia, la imputación de las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a la sociedad transparente deberá efectuarse al mismo período impositivo al que correspondería imputar las bases imponibles positivas.*

*En todo caso, debe recordarse que si en ejercicios anteriores se optó por el criterio de imputación del período de cierre del ejercicio social, dicha opción tiene un plazo de duración, irrevocable, de tres años (artículo 72.2.tercer párrafo de la Ley 40/1998, y artículo 14.Tres del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aprobado por el Real Decreto 1841/1991, en el caso de que la opción se hubiera realizado antes de 1999).*

*\* Fecha: 13/11/2001*

### **Artículo 73. Imputación de otros conceptos.**

Los contribuyentes a los que se refiere el artículo anterior tendrán derecho a la imputación:

a) De las deducciones y bonificaciones en la cuota a las que tenga derecho la sociedad. Las bases de las deducciones y bonificaciones se integrarán en la liquidación de los contribuyentes, minorando, en su caso, la cuota según las normas específicas de este impuesto.

Las deducciones y bonificaciones se imputarán conjuntamente con la base imponible positiva.

b) De los pagos fraccionados, retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a la sociedad transparente.

c) De la cuota satisfecha por la sociedad transparente por el Impuesto sobre Sociedades, así como la cuota que hubiere sido imputada a dicha sociedad, con el límite a que se refiere el artículo 65. c) de esta Ley.

### **Artículo 74. Individualización.**

Los conceptos previstos en la presente sección se imputarán a las personas físicas que tengan los derechos económicos inherentes a la cualidad de socio el día de la conclusión del período impositivo de la sociedad transparente.

## **SECCIÓN 3.ª TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL**

### **Artículo 75. Imputación de rentas en el régimen de transparencia fiscal internacional.**

1. Los contribuyentes imputarán la renta positiva obtenida por una entidad no residente en territorio español, en cuanto dicha renta perteneciere a alguna de las clases previstas en el apartado 2 de este artículo y se cumplieren las circunstancias siguientes:

a) Que por sí solas o conjuntamente con entidades vinculadas según lo previsto en el artículo 16 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, o con otros contribuyentes unidos por vínculos de parentesco, incluido el cónyuge, en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad hasta el segundo grado inclusive, tengan una participación igual o superior al 50 por 100 en el capital, los fondos propios, los resultados o los derechos de voto de la entidad no residente en territorio español, en la fecha del cierre del ejercicio social de esta última.

La participación que tengan las entidades vinculadas no residentes se computará por el importe de la participación indirecta que determine en las personas o entidades vinculadas residentes en territorio español.

El importe de la renta positiva a incluir se determinará en proporción a la participación en los resultados y, en su defecto, a la participación en el capital, los fondos propios o los derechos de voto de la entidad.

b) Que el importe satisfecho por la entidad no residente en territorio español, imputable a alguna de las clases de rentas previstas en el apartado 2, por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades, sea inferior al 75 por 100 del que hubiere correspondido de acuerdo con las normas del citado Impuesto.

2. Únicamente se imputará la renta positiva que provenga de cada una de las siguientes fuentes:

a) Titularidad de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre los mismos, salvo que estén afectos a una actividad empresarial conforme a lo dispuesto en el artículo 27 de esta Ley o cedidos en uso a entidades no residentes, pertenecientes al mismo grupo de sociedades de la titular, en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio.

b) Participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad y cesión a terceros de capitales propios, en los términos previstos en los apartados 1 y 2 del artículo 23 de esta Ley.

No se entenderá incluida en esta letra la renta positiva que proceda de los siguientes activos financieros:

a') Los tenidos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias originadas por el ejercicio de actividades empresariales.

b') Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades empresariales.

c') Los tenidos como consecuencia del ejercicio de actividades de intermediación en mercados oficiales de valores.

d') Los tenidos por entidades de crédito y aseguradoras como consecuencia del ejercicio de sus actividades empresariales, sin perjuicio de lo establecido en la letra c).

La renta positiva derivada de la cesión a terceros de capitales propios se entenderá que procede de la realización de actividades crediticias y financieras a que se refiere la letra c), cuando el cedente y el cesionario pertenezcan a un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio y los ingresos del cesionario procedan, al menos en el 85 por 100, del ejercicio de actividades empresariales.

c) Actividades crediticias, financieras, aseguradoras y de prestación de servicios, excepto los directamente relacionados con actividades de exportación, realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes en territorio español y vinculadas en el sentido del artículo 16 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en cuanto determinen gastos fiscalmente deducibles en dichas personas residentes.

No se incluirá la renta positiva cuando más del 50 por 100 de los ingresos derivados de las actividades crediticias, financieras, aseguradoras o de prestación de servicios, excepto los directamente relacionados con actividades de exportación,

realizadas por la entidad no residente procedan de operaciones efectuadas con personas o entidades no vinculadas en el sentido del artículo 16 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

d) Transmisiones de los bienes y derechos referidos en las letras a) y b) que generen ganancias y pérdidas patrimoniales

No se incluirán las rentas previstas en los apartados a), b) y d) anteriores, obtenidas por la entidad no residente en cuanto procedan o se deriven de entidades en las que participe, directa o indirectamente, en más del 5 por 100, cuando se cumplan los dos requisitos siguientes:

a') Que la entidad no residente dirija y gestione las participaciones mediante la correspondiente organización de medios materiales y personales.

b') Que los ingresos de las entidades de las que se obtengan las rentas procedan, al menos en el 85 por 100, del ejercicio de actividades empresariales.

A estos efectos, se entenderá que proceden del ejercicio de actividades empresariales las rentas previstas en las letras a), b) y d) que tuvieran su origen en entidades que cumplan el requisito de la letra b') anterior y estén participadas, directa o indirectamente, en más del 5 por 100 por la entidad no residente.

3. No se imputarán las rentas previstas en las letras a), b) y d) del apartado anterior cuando la suma de sus importes sea inferior al 15 por 100 de la renta total o al 4 por 100 de los ingresos totales de la entidad no residente.

Los límites establecidos en el párrafo anterior podrán referirse a la renta o a los ingresos obtenidos por el conjunto de las entidades no residentes en territorio español pertenecientes a un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio.

En ningún caso se imputará una cantidad superior a la renta total de la entidad no residente.

No se imputará en la base imponible del contribuyente el impuesto o impuestos de naturaleza idéntica o similar al Impuesto sobre Sociedades efectivamente satisfecho por la sociedad no residente por la parte de renta a incluir.

Las rentas positivas de cada una de las fuentes citadas en el apartado 2 se imputarán en la parte general de la base imponible, de acuerdo con lo previsto en el artículo 38 de esta Ley.

4. Estarán obligados a la correspondiente imputación los contribuyentes comprendidos en la letra a) del apartado 1, que participen directamente en la entidad no residente o bien indirectamente a través de otra u otras entidades no residentes. En este último caso, el importe de la renta positiva será el correspondiente a la participación indirecta.

5. La imputación se realizará en el período impositivo que comprenda el día en que la entidad no residente en territorio español haya concluido su ejercicio social que, a estos efectos, no podrá entenderse de duración superior a doce meses, salvo que el contribuyente opte por realizar dicha inclusión en el período impositivo que comprenda el día en que se aprueben las cuentas correspondientes a dicho ejercicio, siempre que no hubieran transcurrido más de seis meses contados a partir de la fecha de conclusión del mismo.

La opción se manifestará en la primera declaración del impuesto en que haya de surtir efecto y deberá mantenerse durante tres años.

6. El importe de la renta positiva a imputar en la base imponible se calculará de acuerdo con los principios y criterios establecidos en la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, y en las restantes disposiciones relativas al Impuesto sobre Sociedades para la determinación de la base imponible. Se entenderá por renta total el importe de la base imponible que resulte de aplicar estos mismos criterios y principios.

A estos efectos, se utilizará el tipo de cambio vigente al cierre del ejercicio social de la entidad no residente en territorio español.

7. No se imputarán los dividendos o participaciones en beneficios en la parte que corresponda a la renta positiva que haya sido imputada. El mismo tratamiento se aplicará a los dividendos a cuenta.

En caso de distribución de reservas se atenderá a la designación contenida en el acuerdo social, entendiéndose aplicadas las últimas cantidades abonadas a dichas reservas.

Una misma renta positiva solamente podrá ser objeto de imputación por una sola vez, cualquiera que sea la forma y la entidad en que se manifieste.

8. Será deducible de la cuota líquida el impuesto o gravamen efectivamente satisfecho en el extranjero por razón de la distribución de los dividendos o participaciones en beneficios, sea conforme a un convenio para evitar la doble imposición o de acuerdo con la legislación interna del país o territorio de que se trate, en la parte que corresponda a la renta positiva incluida en la base imponible.

Esta deducción se practicará aun cuando los impuestos correspondan a períodos impositivos distintos a aquél en el que se realizó la inclusión.

En ningún caso se deducirán los impuestos satisfechos en países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales.

Esta deducción no podrá exceder de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por la renta positiva imputada en la base imponible.

9. Para calcular la renta derivada de la transmisión de la participación, directa o indirecta, se emplearán las reglas contenidas en la letra c) del apartado 1 del artículo 35 de esta Ley, en relación a la renta positiva imputada en la base imponible. Los beneficios sociales a que se refiere el citado precepto serán los correspondientes a la renta positiva imputada.

10. Los contribuyentes a quienes sea de aplicación lo previsto en el presente artículo deberán presentar conjuntamente con la declaración por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas los siguientes datos relativos a la entidad no residente en territorio español:

- a) Nombre o razón social y lugar del domicilio social.
- b) Relación de administradores.
- c) Balance y cuenta de pérdidas y ganancias.
- d) Importe de las rentas positivas que deban ser imputadas.
- e) Justificación de los impuestos satisfechos respecto de la renta positiva que deba ser imputada.

11. Cuando la entidad participada sea residente de países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales se presumirá que:

- a) Se cumple la circunstancia prevista en la letra b) del apartado 1.
- b) La renta obtenida por la entidad participada procede de las fuentes de renta a que se refiere el apartado 2.

c) La renta obtenida por la entidad participada es el 15 por 100 del valor de adquisición de la participación.

Las presunciones contenidas en las letras anteriores admitirán prueba en contrario.

Las presunciones contenidas en las letras anteriores no se aplicarán cuando la entidad participada consolide sus cuentas, de acuerdo con lo previsto en el artículo 42 del Código de Comercio, con alguna o algunas de las entidades obligadas a la inclusión.

12. Lo previsto en este artículo se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno y en el artículo 2 de esta Ley.

## **SECCIÓN 4.ª DERECHOS DE IMAGEN**

### **Artículo 76. Imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen.**

1. Los contribuyentes imputarán en su base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la cantidad a que se refiere el apartado 3 cuando concurren las circunstancias siguientes:

a) Que hubieren cedido el derecho a la explotación de su imagen o hubiesen consentido o autorizado su utilización a otra persona o entidad, residente o no residente. A efectos de lo dispuesto en esta letra, será indiferente que la cesión, consentimiento o autorización hubiese tenido lugar cuando la persona física no fuese contribuyente.

b) Que presten sus servicios a una persona o entidad en el ámbito de una relación laboral.

c) Que la persona o entidad con la que el contribuyente mantenga la relación laboral, o cualquier otra persona o entidad vinculada con ellas en los términos del artículo 16 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, haya obtenido, mediante actos concertados con personas o entidades residentes o no residentes la cesión del derecho a la explotación o el consentimiento o autorización para la utilización de la imagen de la persona física.

2. La imputación a que se refiere el apartado anterior no procederá cuando los rendimientos del trabajo obtenidos en el período impositivo por la persona física a que se refiere el párrafo primero del apartado anterior en virtud de la relación laboral no sean inferiores al 85 por 100 de la suma de los citados rendimientos más la total contraprestación a cargo de la persona o entidad a que se refiere la letra c) del apartado anterior por los actos allí señalados.

3. La cantidad a imputar será el valor de la contraprestación que haya satisfecho con anterioridad a la contratación de los servicios laborales de la persona física o que deba satisfacer la persona o entidad a que se refiere la letra c) del apartado 1 por los actos allí señalados. Dicha cantidad se incrementará en el importe del ingreso a cuenta a que se refiere el apartado 9 y se minorará en el valor de la contraprestación obtenida por la persona física como consecuencia de la cesión, consentimiento o autorización a que se refiere la letra a) del apartado 1, siempre que la misma se hubiera obtenido en un período impositivo en el que la persona física titular de la imagen sea contribuyente por este impuesto.

4. 1.º Cuando proceda la imputación, será deducible de la cuota íntegra del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente a la persona a que se refiere el párrafo primero del apartado 1:

a) El impuesto o impuestos de naturaleza idéntica o similar al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o sobre Sociedades que, satisfecho en el extranjero por la persona o entidad no residente primera cesionaria, corresponda a la parte de la renta neta derivada de la cuantía que debe incluir en su base imponible.

b) El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o sobre Sociedades que, satisfecho en España por la persona o entidad residente primera cesionaria, corresponda a la parte de la renta neta derivada de la cuantía que debe incluir en su base imponible.

c) El impuesto o gravamen efectivamente satisfecho en el extranjero por razón de la distribución de los dividendos o participaciones en beneficios distribuidos por la primera cesionaria, sea conforme a un convenio para evitar la doble imposición o de acuerdo con la legislación interna del país o territorio de que se trate, en la parte que corresponda a la cuantía incluida en la base imponible.

d) El impuesto satisfecho en España, cuando la persona física no sea residente, que corresponda a la contraprestación obtenida por la persona física como consecuencia de la primera cesión del derecho a la explotación de su imagen o del consentimiento o autorización para su utilización.

e) El impuesto o impuestos de naturaleza idéntica o similar al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas satisfecho en el extranjero, que corresponda a la contraprestación obtenida por la persona física como consecuencia de la primera cesión del derecho a la explotación de su imagen o del consentimiento o autorización para su utilización.

2.º Estas deducciones se practicarán aun cuando los impuestos correspondan a períodos impositivos distintos a aquél en el que se realizó la imputación.

En ningún caso se deducirán los impuestos satisfechos en países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales.

Estas deducciones no podrán exceder, en su conjunto, de la cuota íntegra que corresponda satisfacer en España por la renta imputada en la base imponible.

5. 1.º La imputación se realizará por la persona física en el período impositivo que corresponda a la fecha en que la persona o entidad a que se refiere la letra c) del apartado 1 se efectúe el pago o satisfaga la contraprestación acordada, salvo que por dicho período impositivo la persona física no fuese contribuyente por este impuesto, en cuyo caso la inclusión deberá efectuarse en el primero o en el último período impositivo por el que deba tributar por este impuesto, según los casos

2.º La imputación se efectuará en la parte general de la base imponible, de acuerdo con lo previsto en el artículo 38 de esta Ley.

3.º A estos efectos se utilizará el tipo de cambio vigente al día de pago o satisfacción de la contraprestación acordada por parte de la persona o entidad a que se refiere la letra c) del apartado 1.

6. 1.º No se imputarán en el impuesto personal de los socios de la primera cesionaria los dividendos o participaciones en beneficios distribuidos por ésta en la parte que corresponda a la cuantía que haya sido imputada por la persona física a que se refiere el primer párrafo del apartado 1. El mismo tratamiento se aplicará a los dividendos a cuenta.

En caso de distribución de reservas se atenderá a la designación contenida en el acuerdo social, entendiéndose aplicadas las últimas cantidades abonadas a dichas reservas.

2.º Los dividendos o participaciones a que se refiere el número 1 anterior no darán derecho a la deducción por doble imposición de dividendos ni a la deducción por doble imposición internacional.

3.º Una misma cuantía sólo podrá ser objeto de imputación por una sola vez, cualquiera que sea la forma y la persona o entidad en que se manifieste.

7. Cuando hubiese procedido la imputación a que se refiere el apartado 1 y la cesión, consentimiento o autorización a que alude la letra a) del mismo se hubiese producido a favor de una sociedad sometida al régimen de transparencia por aplicación de lo dispuesto en la letra c) del apartado 1 del artículo 75 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, y ésta, a su vez, hubiese efectuado la cesión, consentimiento o autorización a la persona o entidad a que se refiere la letra c) de dicho apartado:

a) No tendrá la consideración de ingreso fiscalmente computable en la sociedad transparente el valor de la contraprestación que deba satisfacer la persona o entidad a que se refiere la letra c) del apartado 1 por los actos allí señalados.

b) No tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible en la sociedad transparente la contraprestación satisfecha a la persona física a que se refiere el primer párrafo del apartado 1.

8. Lo previsto en los apartados anteriores de este artículo se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno y en el artículo 4 de esta Ley.

9. Cuando proceda la imputación a que se refiere el apartado 1, la persona o entidad a que se refiere la letra c) del mismo deberá efectuar un ingreso a cuenta de las contraprestaciones satisfechas en metálico o en especie a personas o entidades no residentes por los actos allí señalados.

Si la contraprestación fuese en especie, su valoración se efectuará de acuerdo a lo previsto en el artículo 44 de esta Ley, y se practicará el ingreso a cuenta sobre dicho valor.

La persona o entidad a que se refiere la letra c) del apartado 1 deberá presentar declaración del ingreso a cuenta en la forma, plazos e impresos que establezca el Ministro de Economía y Hacienda. Al tiempo de presentar la declaración deberá determinar su importe y efectuar su ingreso en el Tesoro.

Reglamentariamente se regulará el tipo de ingreso a cuenta. <sup>(101)</sup>

## **TÍTULO VIII**

### **Instituciones de inversión colectiva**

#### **Artículo 77. Tributación de los socios o partícipes de las instituciones de inversión colectiva.**

Los contribuyentes que sean socios o partícipes de las instituciones de inversión colectiva reguladas en la Ley 46/1984, de 26 de diciembre, Reguladora de las

---

<sup>(101)</sup> Desarrollado en el artículo 100 del Reglamento del Impuesto.

Instituciones de Inversión Colectiva, imputarán en la parte general o especial de la base imponible, de conformidad con lo dispuesto en las normas de esta Ley, las siguientes rentas:

a) La ganancia o pérdida patrimonial obtenida como consecuencia de la transmisión de las acciones o participaciones o del reembolso de estas últimas. Cuando existan valores homogéneos, se considerará que los transmitidos o reembolsados por el contribuyente son aquéllos que adquirió en primer lugar.

b) Los resultados distribuidos por las instituciones de inversión colectiva, que en ningún caso darán derecho a la deducción por doble imposición de dividendos a que se refiere el artículo 66 de esta Ley.

No obstante, procederá la aplicación de la deducción citada respecto de aquellos dividendos que procedan de sociedades de inversión mobiliaria o inmobiliaria a las que resulte de aplicación el tipo general de gravamen establecido en el artículo 26 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

*\* Número de consulta 0990-01*

*\* Descripción sucinta de los hechos: La consultante es una sociedad gestora de instituciones de inversión colectiva, consistiendo su actividad en la administración y representación de este tipo de instituciones, así como en la gestión de la suscripción y reembolso de sus participaciones.*

*La entidad plantea determinadas cuestiones, acerca del tratamiento tributario aplicable en lo relativo a la obligación de practicar retención cuando se produce un desmembramiento del dominio en las participaciones en los fondos de inversión.*

*\* Cuestión planteada: 1.-Si ante una orden de reembolso recibida de un partícipe-nudo propietario, y, relativa a participaciones en fondos de inversión, respecto de las que existe desmembramiento del dominio, la entidad gestora se encuentra obligada a practicar la retención.*

*2.-Base para la aplicación de la retención.*

*3.-Quién es el sujeto obligado a retener por el rendimiento del capital mobiliario obtenido por el usufructuario y el tipo de retención aplicable.*

*\* Contestación: Se ha puesto de manifiesto en numerosos pronunciamientos administrativos el tratamiento tributario que corresponde a los partícipes en instituciones de inversión colectiva cuando existe una desmembración del dominio. El marco de referencia normativo está constituido por el artículo 77 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias, que señala lo siguiente:*

*«Los contribuyentes que sean socios o partícipes de las instituciones de inversión colectiva reguladas en la Ley 46/1984, de 26 de diciembre, reguladora de las Instituciones de Inversión Colectiva, imputarán en la parte general o especial de la base imponible, de conformidad con lo dispuesto en las normas de esta Ley, las siguientes rentas:*

*a) La ganancia o pérdida patrimonial obtenida como consecuencia de la transmisión de las acciones o participaciones o del reembolso de estas últimas. Cuando existan valores homogéneos, se considerará que los transmitidos o reembolsados por el contribuyente son aquéllos que adquirió en primer lugar.*

*(...).*

*Cabe señalar que la condición de partícipe de los fondos de inversión corresponde exclusivamente al nudo propietario, que es el único que puede pedir el reembolso de las participaciones.*

*El usufructuario tendrá derecho a la totalidad del rendimiento que se produzca desde el momento de la constitución del usufructo hasta su extinción. Dicho rendimiento tendrá la consideración, para el usufructuario de rendimiento del capital mobiliario y por tanto, con carácter general, estará sujeto a retención a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*

*Paralelamente, el nudo propietario deberá computar en su declaración-liquidación una pérdida patrimonial, dicha pérdida se corresponderá con el resultado positivo derivado del reembolso de las participaciones del fondo de inversión por el período transcurrido desde la constitución del usufructo hasta que se produce el reembolso, cuantía que corresponde al usufructuario. La pérdida del nudo propietario se integrará en la parte general o especial de la base imponible del mismo modo que se integre la renta principal.*

*Adicionalmente, el artículo 70 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, señala que, entre otras rentas, estarán sujetas a*

retención «las ganancias patrimoniales obtenidas como consecuencia de las transmisiones o reembolsos de acciones y participaciones representativas del capital o patrimonio de instituciones de inversión colectiva».

Por su parte, el artículo 71.1 de la misma norma citada señala que estarán obligados a retener o ingresar a cuenta, en cuanto satisfagan rentas sometidas a esta obligación:

«a) Las personas jurídicas y demás entidades, incluidas las comunidades de propietarios y las entidades en régimen de atribución de rentas.

b) Los contribuyentes que ejerzan actividades económicas, cuando satisfagan rentas en el ejercicio de sus actividades.

c) Las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en territorio español, que operen en él mediante establecimiento permanente.

(...)».

Asimismo, la letra d) del número 3º del apartado 2 del repetido artículo 71 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas señala que en el caso de reembolso de las participaciones de fondos de inversión, deberán practicar la retención las sociedades gestoras, cuyo tipo de retención será del 18 por 100.

La magnitud o base de retención sobre la que ha de aplicarse el mencionado tipo se define en el artículo 90, donde se señala lo siguiente:

«La base de retención sobre las ganancias patrimoniales derivadas de transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva será la cuantía a integrar en la base imponible calculada de acuerdo con la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas».

Finalmente, el artículo 31.1 de la Ley 40/1998, señala que el importe de la ganancia o pérdida patrimonial se obtendrá por la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales.

En consecuencia, a la vista de lo anterior cabe señalar:

1. La entidad consultante deberá retener en el momento que el nudo propietario solicite el reembolso de las participaciones aplicando el tipo de retención a la base que estará constituida por la ganancia patrimonial resultante de la diferencia de valores existentes en el momento de la suscripción y del reembolso.

2. El nudo propietario estará obligado a retener con motivo del abono de las rentas al usufructuario, si en él concurrieran algunos de los requisitos subjetivos establecidos en el artículo 71.1 del Real Decreto 214/1999, siendo el porcentaje del 18 por 100.

\* **Fecha:** 24/05/2001

\* **Número de consulta:** 1746-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** En el año 2000 se transmiten unas participaciones en un fondo de inversión mobiliaria que habían sido adquiridas en pro indiviso por la consultante y su cónyuge en 1993 y 1994. El 11 de octubre de 1998 fallece el cónyuge correspondiendo por herencia a la consultante el usufructo del 37,50% de las participaciones y a su hija la propiedad plena del 12,50% y la nuda propiedad del 37,50%.

\* **Cuestión planteada:** Distribución entre madre e hija de la renta obtenida en la transmisión de las participaciones.

\* **Contestación:** Se ha puesto de manifiesto en numerosos pronunciamientos administrativos el tratamiento tributario que corresponde a los partícipes en instituciones de inversión colectiva cuando existe una desmembración del dominio. El marco de referencia normativo está constituido por el artículo 77 de la Ley del Impuesto.

Cabe señalar que la condición de partícipes de los fondos de inversión corresponde exclusivamente al nudo propietario, que es el único que puede pedir el reembolso de las participaciones.

El usufructuario tendrá derecho a la totalidad del rendimiento que se produzca desde el momento de la constitución del usufructo hasta su extinción. Dicho rendimiento tendrá la consideración, para el usufructuario, de rendimiento del capital mobiliario y por tanto, con carácter general, estará sujeto a retención a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Paralelamente el nudo propietario deberá computar en su declaración-liquidación una pérdida patrimonial, dicha pérdida se corresponderá con el resultado positivo derivado del reembolso de las participaciones del fondo de inversión por el periodo transcurrido desde la constitución del usufructo hasta que se produce el reembolso, cuantía que corresponde al usufructuario. La pérdida del nudo propietario se integrará en la parte general o especial de la base imponible según corresponda.

Conforme con lo expuesto, la ganancia patrimonial obtenida por la transmisión de las participaciones del fondo de inversión mobiliaria se distribuirá entre la consultante y su hija en función de su porcentaje de

*propiedad sobre tales participaciones, debiendo tenerse en cuenta para el cálculo de aquella ganancia las distintas fechas y valores de adquisición que corresponden a cada una de las transmitentes, pues la consultante adquiere la propiedad de su parte en 1993 y 1994 y la hija en la fecha de fallecimiento de su padre (11-10-98). A este respecto debe señalarse que el valor de adquisición del porcentaje de propiedad de la hija será el que se hubiese determinado de conformidad con las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, teniendo en cuenta además el importe satisfecho por este último impuesto en la parte correspondiente a la propiedad de la hija en las participaciones transmitidas.*

*Por su parte, la consultante en su condición de usufructuaria del 37,50% incluirá en su declaración-liquidación como rendimiento del capital mobiliario el producido desde el momento de la constitución del usufructo (fecha del fallecimiento del causante) hasta la transmisión de las participaciones, rendimiento sobre el que –en este caso– no procede la práctica de retención al ser satisfecho por una persona o entidad no obligada a retener: la hija –nuda propietaria–. A su vez, esta última computará como pérdida patrimonial el importe correspondiente a dicho usufructo.*

*\* Fecha: 24/09/2001*

## **Artículo 78. Tributación de los socios o partícipes de las instituciones de inversión colectiva constituidas en países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales. <sup>(102)</sup>**

1. Los contribuyentes que participen en instituciones de inversión colectiva constituidas en países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales, imputarán en la parte general de la base imponible, de acuerdo con lo previsto en el artículo 38 de esta Ley, la diferencia positiva entre el valor liquidativo de la participación al día de cierre del período impositivo y su valor de adquisición.

La cantidad imputada se considerará mayor valor de adquisición.

2. Los beneficios distribuidos por la institución de inversión colectiva no se imputarán y minorarán el valor de adquisición de la participación. Estos beneficios no darán derecho a deducción por doble imposición.

3. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que la diferencia a que se refiere el apartado 1 es el 15 por 100 del valor de adquisición de la acción o participación.

## **TÍTULO IX Gestión del impuesto**

### **CAPÍTULO I Declaraciones**

#### **Artículo 79. Obligación de declarar.**

1. Los contribuyentes estarán obligados a presentar y suscribir declaración por este impuesto, con los límites y condiciones que reglamentariamente se establezcan. <sup>(103)</sup>

2. No obstante, no tendrán que declarar los contribuyentes que obtengan rentas procedentes exclusivamente de las siguientes fuentes, en tributación individual o conjunta:

a) Rendimientos del trabajo, con el límite de 3.500.000 pesetas brutas anuales (21.035,42 euros).

---

<sup>(102)</sup> Véase la disposición transitoria segunda de esta Ley.

<sup>(103)</sup> Desarrollado en el artículo 59 y en la disposición transitoria séptima del Reglamento del Impuesto.

b) Rendimientos del capital mobiliario y ganancias patrimoniales sometidos a retención o ingreso a cuenta, con el límite conjunto de 250.000 pesetas brutas anuales (1.502,53 euros).

c) Rentas inmobiliarias imputadas a que se refiere el artículo 71, con el límite que se establezca reglamentariamente.

d) Rendimientos del capital mobiliario no sujetos a retención derivados de Letras del Tesoro y subvenciones para la adquisición de viviendas de protección oficial o de precio tasado, con el límite conjunto de 100.000 pesetas (601,01 euros) brutas anuales.

En ningún caso tendrán que declarar los contribuyentes que obtengan exclusivamente rendimientos del trabajo, de capital, o de actividades profesionales, así como ganancias patrimoniales, con el límite conjunto de 100.000 pesetas (601,01 euros) brutas anuales.

3. El límite a que se refiere la letra a) del apartado 2 anterior será de 1.300.000 pesetas (7.813,16 euros) para los contribuyentes que perciban rendimientos del trabajo en los siguientes supuestos:

a) Cuando procedan de más de un pagador. No obstante, aunque los rendimientos del trabajo procedan de más de un pagador, si la suma de las cantidades percibidas del segundo y restantes pagadores, por orden de cuantía, no superan en su conjunto la cantidad de 100.000 pesetas brutas anuales (601,01 euros), el límite será de 3.500.000 pesetas brutas anuales (21.035,42 euros).

b) Cuando se perciban pensiones compensatorias del cónyuge o anualidades por alimentos diferentes de las previstas en el artículo 7, letra k) de esta Ley.

c) Cuando el pagador de los rendimientos del trabajo no esté obligado a retener de acuerdo con lo previsto reglamentariamente. (\*)

*\* Número de consulta: 0293-01*

*\* Descripción sucinta de los hechos: La consultante, jubilada, percibe la correspondiente pensión de jubilación que supone al mes 148.000 pesetas. El 60% de la misma la satisface la Seguridad Social y el 40% restante corre a cargo de la empresa para la que trabaja.*

*\* Cuestión planteada: A efectos de determinar la obligación de declarar por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el ejercicio 2000, se considera un único pagador o, en su caso, dos pagadores distintos.*

*\* Contestación: De acuerdo a lo dispuesto en el artículo 79.3 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, cuando los rendimientos del trabajo procedan de varios pagadores existe obligación de declarar si el conjunto de estos rendimientos superan 1.300.000 pesetas.*

*En el presente caso consultado se considera que existen dos pagadores distintos, uno el Régimen Público de Seguridad Social y otro la empresa en la que prestó sus servicios la consultante, por lo que, en consecuencia, el límite determinante de la obligación de declarar del ejercicio 2000 y para esta clase de rendimientos del trabajo, será el de 1.300.000 pesetas.*

*\* Fecha: 16/02/2001*

*\* Número de consulta: 0462-01*

*\* Descripción sucinta de los hechos: El consultante es perceptor de una pensión de jubilación de la Seguridad Social, por importe de 1.480.000 pesetas.*

*Por otra parte, ha cancelado en el año 2000 un fondo que tenía suscrito desde agosto de 1997. Los beneficios de la operación reportan al consultante la cantidad de 1.159.000 pesetas.*

*\* Cuestión planteada: - Obligación de declarar.*

---

(\*) Nueva redacción de los apartados 2 y 3 de este artículo efectuada por el artículo 1.Cuatro de la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (B.O.E. de 30 de diciembre) de aplicación a los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2000, según dispone la disposición transitoria novena de la precitada Ley 14/2000.

- En su caso, modelo de declaración, y
- Calificación del fondo a efectos de su tributación.

\* **Contestación:** La obligación de declarar, y en su caso de tributar, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se contempla en el artículo 79 de la Ley del Impuesto, en la redacción dada por la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social, con efectos de 1-1-2000 y en el artículo 59 de su Reglamento aprobado por Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero. Expuesto lo anterior, y según los datos que obran en el escrito de consulta, cabe extraer las siguientes consideraciones:

1ª. El consultante está obligado a presentar la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2000, pudiendo utilizar para ello el modelo de declaración simplificada, en concreto, el modelo D-101.

2ª. Los beneficios obtenidos a la cancelación del fondo, tienen la calificación de ganancia patrimonial, conforme a lo dispuesto en el artículo 31 y 77 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, y como tal ganancia patrimonial, que deviene de la transmisión de un elemento patrimonial adquirido con más de un año de antelación a la fecha de transmisión, se integrará en la parte especial de la base imponible, conforme a los términos previstos en el artículo 39 de la citada Ley del Impuesto.

\* **Fecha:** 06/03/2001

\* **Número de consulta:** 0775-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante es pensionista de Clases Pasivas del Estado. Por otra parte, percibe prestaciones del fondo Especial de la MUFACE.

\* **Cuestión planteada:** A efectos de determinar la obligación de declarar por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 1999, se considera un único pagador o, en su caso, dos pagadores distintos.

\* **Contestación:** En el presente caso consultado se considera que existen dos pagadores distintos, uno la Dirección General de Costes de Personal y Pensiones Públicas y otro la Mutualidad General de Funcionarios Civiles del Estado, por lo que, en consecuencia, el límite determinante de la obligación de declarar del ejercicio 1999 y para esta clase de rendimientos del trabajo, será el de 1.250.000 pesetas. Por lo que respecta al periodo impositivo del año 2000, debe señalarse con carácter general, que están obligados a presentar la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los contribuyentes que hayan obtenido en dicho ejercicio rentas sujetas al Impuesto.

No obstante, no están obligados a presentar declaración, los contribuyentes en quienes concurran todas y cada una de las circunstancias que se señalan en los apartados 2 y 3 del artículo 79 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En concreto, dicho de forma sinóptica, y en lo que aquí ahora interesa en relación a la cuestión que tiene causa, los requisitos serían:

- Que únicamente hayan obtenido en dicho ejercicio las siguientes rentas:

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

- 3.500.000 pesetas brutas anuales, si proceden de un único pagador o cuando, procediendo de varios, la suma de las cantidades percibidas del segundo y sucesivos pagadores, por orden de cuantía, no superen en su conjunto la cantidad de 100.000 pesetas brutas.

- 1.300.000 pesetas brutas anuales, cuando procediendo de varios pagadores, la suma de las cantidades percibidas del segundo y sucesivos pagadores, por orden de cuantía, superen en su conjunto la cantidad de 100.000 ptas. brutas anuales, así como cuando se perciban pensiones compensatorias del cónyuge o anualidades por alimentos de personas distintas de los padres o cuando el pagador de los rendimientos no esté obligado a retener.

(...).

\* **Fecha:** 18/04/2001

\* **Número de consulta:** 1130-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** En el año 2000, la consultante, Militar Profesional de Tropa, ha trabajado en dos destinos diferentes, por lo que la pagaduría, aunque dentro del Ministerio de Defensa, era distinta.

Con posterioridad, en dicho año 2000, causa baja como militar profesional por haber ingresado en el Cuerpo de la Guardia Civil.

\* **Cuestión planteada:** A efectos de determinar la obligación de declarar por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2000, se considera un único pagador o, en su caso, varios pagadores distintos.

**\* Contestación:** En cuanto a la existencia de uno o más pagadores, para su determinación se hace preciso acudir a la normativa del IRPF reguladora de las retenciones. Así, tanto la Ley 40/1998 (art.82.2) como el Reglamento del Impuesto (art.71.1) al establecer quiénes están obligados a retener o ingresar a cuenta, incluye en primer lugar "las personas jurídicas y demás entidades", siendo este supuesto el que determina la obligación de practicar retención o ingreso a cuenta en el supuesto de las Administraciones Públicas.

Tal obligación se establece en relación con las propias personas jurídicas o entidades y no con respecto a los empleados, unidades administrativas... que pudieran gestionar los pagos que aquéllas realizan.

Por tanto, para determinar -en el ámbito de las Administraciones Públicas- cuándo intervienen un solo pagador o varios pagadores, se hace necesario acudir a la personalidad jurídica del órgano o entidad pagadora. Ello comporta distinguir entre:

La Administración General del Estado.

Las Administraciones de las Comunidades Autónomas.

Las Entidades que integran la Administración Local.

Las entidades, entes u organismos con personalidad jurídica propia vinculadas o dependientes de las anteriores.

Conforme a lo expuesto, en el caso consultado si los rendimientos se satisfacen únicamente por la Administración General del Estado -concretamente por el Ministerio de Defensa y por el Ministerio del Interior-, el límite determinante de la obligación de declarar respecto a los rendimientos del trabajo sería de 3.500.000 pesetas brutas anuales.

**\* Fecha:** 07/06/2001

**\* Número de consulta:** 1487-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** Se perciben retribuciones del trabajo conforme a contrato de duración inferior al año.

Por otra parte, igualmente se obtiene determinada cantidad en concepto de desempleo.

**\* Cuestión planteada:** - Obligación de declarar, ejercicio 2000.

**\* Contestación:** De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 79 de la Ley del Impuesto, cabe señalar a tenor de los datos que se desprenden del escrito de consulta, que la consultante no estaría obligada a presentar la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Lo anteriormente indicado debe entenderse con independencia de las actuaciones que se llevan a cabo ante el Juzgado de lo Social nº 4 de Vigo, reclamatorias de cantidades en concepto de atrasos, diferencias salariales, etc., en cuyo caso, y a efectos de su tributación, las mismas, si se reconociesen a favor de la reclamante, se imputarían al ejercicio en que la resolución judicial adquiriera firmeza, conforme a lo previsto en el artículo 14.2.a), de la mencionada Ley 40/1998, de 9 de diciembre.

**\* Fecha:** 17/07/2001

**\* Número de consulta:** 1504-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** Se perciben cantidades provenientes de dos pagadores, la Dirección General de Instituciones Penitenciarias -Ministerio del Interior- y la Mutualidad General de Funcionarios Civiles del Estado.

**\* Cuestión planteada:** Obligación de declarar.

**\* Contestación:** Por lo que respecta al período impositivo del año 2000, debe señalarse con carácter general, que están obligados a presentar la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los contribuyentes que hayan obtenido en dicho ejercicio rentas sujetas al Impuesto.

No obstante, no están obligados a presentar declaración, los contribuyentes en quienes concurran todas y cada una de las circunstancias que se señalan en los apartados 2 y 3 del artículo 79 de la Ley del Impuesto.

Expuesto lo anterior, y según los datos que obran en el escrito de consulta y demás documentación que se acompaña, cabe considerar lo siguiente:

1º. El consultante está obligado a presentar la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, correspondiente al ejercicio 2000.

2º. Si el resultado de la misma fuese positivo, se puede fraccionar el pago en dos plazos: el primer plazo, que sería el 60 por 100 de la cuota diferencial del Impuesto, en el momento de presentarse la declaración y, el segundo plazo, el 40 por 100 restante de la cuota diferencial del Impuesto, hasta el día 5 de noviembre del 2001, inclusive.

**\* Fecha:** 19/07/2001

**\* Número de consulta:** 1708-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** La consultante percibe rendimientos del trabajo personal de la Universidade da Coruña. En el año 2000 ha recibido certificación de la Xunta de Galicia acreditativa de la percepción de la ayuda por asistencia a congreso por importe de 125.000 pesetas brutas, satisfechas directamente a los beneficiarios en virtud de convenio de colaboración suscrito entre ambos organismos. Al parecer, la ayuda corresponde a acciones convocadas y gestionadas por la Universidade da Coruña.

**\* Cuestión planteada:** Obligación de declarar por el año 2000.

**\* Contestación:** Por lo que respecta al período impositivo del año 2000, debe señalarse con carácter general, que están obligados a presentar la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los contribuyentes que hayan obtenido en dicho ejercicio rentas sujetas al Impuesto.

No obstante, no están obligados a presentar declaración, los contribuyentes en quienes concurren todas y cada una de las circunstancias que se señalan en los apartados 2 y 3 del artículo 79 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias.

En concreto, dicho de forma sinóptica, y en lo que aquí ahora interesa en relación a la cuestión que tiene causa, los requisitos serían que únicamente hayan obtenido en dicho ejercicio rentas derivadas del trabajo que no superen la cantidad de:

- 3.500.000 pesetas brutas anuales, si proceden de un único pagador o cuando, procediendo de varios, la suma de las cantidades percibidas del segundo y sucesivos pagadores, por orden de cuantía, no superen en su conjunto la cantidad de 100.000 pesetas brutas anuales.

- 1.300.000 pesetas brutas anuales, cuando procediendo de varios pagadores, la suma de las cantidades percibidas del segundo y sucesivos pagadores, por orden de cuantía, superen en su conjunto la cantidad de 100.000 pesetas brutas anuales, así como cuando se perciban pensiones compensatorias del cónyuge o anualidades por alimentos de personas distintas de los padres o cuando el pagador de los rendimientos no esté obligado a retener.

(...).

En cuanto a la existencia de uno o más pagadores, para su determinación se hace preciso acudir a la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas reguladora de las retenciones. Así, tanto la Ley 40/1998 (art.82.2) como el Reglamento del Impuesto (art.71.1) al establecer quiénes están obligados a retener o ingresar a cuenta, incluye en primer lugar “las personas jurídicas y demás entidades”, siendo este supuesto el que determina la obligación de practicar retención o ingreso a cuenta en el supuesto de las Administraciones Públicas.

Por tanto, para determinar, en el ámbito de las Administraciones Públicas, cuándo intervienen un solo pagador o varios pagadores, se hace necesario acudir a la personalidad jurídica del órgano o entidad pagadora. Ello comporta distinguir entre:

La Administración General del Estado.

Las Administraciones de las Comunidades Autónomas.

Las Entidades que integran la Administración Local.

Las entidades, entes u organismos con personalidad jurídica propia vinculadas o dependientes de las anteriores.

Conforme con lo expuesto, solo en el caso de que la ayuda para asistencia a congreso objeto de consulta hubiera sido satisfecha por la Xunta de Galicia como mediador en el pago de la misma, podría considerarse que solo existe un pagador, la Universidade da Coruña, por cuenta de la cual y en virtud del convenio suscrito, al parecer, entre ambos organismos, satisfizo aquella las ayudas directamente a los beneficiarios, y, en consecuencia, la consultante no estaría obligada a declarar por el período impositivo del año 2000. En todo caso, es una cuestión de hecho que podrá acreditar por cualquiera de los medios de prueba generalmente admitidos en derecho, cuya valoración corresponde a los órganos de comprobación de la Administración Tributaria.

**\* Fecha:** 19/09/2001

**\* Número de consulta:** 1886-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** Con fecha 1 de enero de 2000, la consultante -funcionaria- fue transferida del INEM a la Comunidad de Madrid al haberse traspasado a esta última la gestión realizada por el INEM en el ámbito del trabajo, el empleo y la formación (RD 30/2000). Transitoriamente, durante los meses de enero, febrero y marzo, el INEM se hizo cargo de la nómina del personal transferido.

**\* Cuestión planteada:** Existencia de uno o más pagadores, a los efectos de determinar la obligación de declarar por los rendimientos del trabajo satisfechos en 2000 por el INEM y la Comunidad Autónoma.

**\* Contestación:** La regulación de la obligación de declarar se recoge en el artículo 79 de la Ley del Impuesto. En el presente caso el asunto planteado se concreta en determinar la existencia de uno o más pagadores en relación con los rendimientos percibidos por la consultante por su trabajo en el INEM y la Comunidad Autónoma. Para ello se hace preciso acudir a la normativa del IRPF reguladora de las retenciones.

Tanto la Ley 40/1998 (art.82.2) como el Reglamento del Impuesto (art.71.1) al establecer quiénes están obligados a retener o ingresar a cuenta incluyen en primer lugar a “las personas jurídicas y demás entidades”, siendo este supuesto el que determina la obligación de practicar retención o ingreso a cuenta en el supuesto de las Administraciones Públicas.

Tal obligación se establece en relación con las propias personas jurídicas o entidades y no con respecto a los empleados, unidades administrativas... que pudieran gestionar los pagos que aquéllas realizan.

Para determinar -en el ámbito de las Administraciones Públicas- cuándo interviene un solo pagador o varios pagadores, se hace necesario acudir a la personalidad jurídica del órgano o entidad pagadora. Ello comporta distinguir entre:

- La Administración General del Estado.
- Las Administraciones de las Comunidades Autónomas.
- Las Entidades que integran la Administración Local.
- Las entidades, entes u organismos con personalidad jurídica propia vinculadas o dependientes de las anteriores.

Conforme a lo expuesto, en el supuesto analizado nos encontraríamos en principio con dos pagadores: el INEM y la Comunidad Autónoma de Madrid. Ahora bien, el traspaso a la Comunidad de Madrid de la gestión realizada por el INEM en el ámbito del trabajo, el empleo y la formación, regulado por el Real Decreto 30/2000, de 14 de enero (BOE de 2 de febrero), incorpora también los medios personales, es decir, el personal adscrito a las funciones y servicios traspasados a la Comunidad Autónoma. A este respecto, la disposición transitoria tercera del Estatuto de Autonomía de Madrid, aprobado por la Ley Orgánica 3/1983, de 25 de febrero (BOE de 1 de marzo), determina que “serán respetados los derechos adquiridos de cualquier orden o naturaleza que en los momentos de las diversas transferencias tengan los funcionarios y personas adscritos a la Diputación Provincial de Madrid, a los servicios estatales o a los de otras instituciones públicas objeto de dichas transferencias”. En el mismo sentido, el artículo 11 del Real Decreto 1959/1983, de 29 de junio (BOE de 19 de julio), regulador de las normas y el procedimiento a que han de ajustarse los traspasos de funciones y servicios de la Administración del Estado a la Comunidad de Madrid, dispone lo siguiente:

“1. Los funcionarios de carrera de la Administración Civil del Estado, de su Administración Institucional y de las Entidades Gestoras y Servicios Comunes de la Seguridad Social, en su caso, adscritos a funciones y servicios traspasados a la Comunidad Autónoma, pasarán a depender de ésta con las siguientes particularidades:

(...).

D) De acuerdo con lo establecido en la disposición transitoria tercera del Estatuto de Autonomía, a dichos funcionarios les serán respetados los derechos de cualquier naturaleza que les correspondan en el momento del traspaso, incluso el de participar en los concursos de traslados que convoque el Estado, en igualdad de condiciones que los restantes miembros de su Cuerpo o Escala, pudiendo ejercer de esta manera su derecho permanente de opción.

E) Las dotaciones presupuestarias de los funcionarios a que se refieren los párrafos anteriores serán transferidas a la Comunidad Autónoma y se darán de baja en los Presupuestos Generales del Estado.

2. A los funcionarios interinos, personal contratado en régimen de Derecho administrativo y personal laboral transferidos les serán respetados los derechos que les correspondan en el momento de la adscripción, y entre éstos, el de concurrir a turnos restringidos de acceso a la función pública. Las dotaciones presupuestarias correspondientes se darán de baja en los Presupuestos Generales del Estado. En tanto no se modifique la naturaleza jurídica de la prestación de servicios, se mantendrá el régimen de Seguridad Social que les fuera aplicable en el momento de la adscripción, con cargo a la Comunidad Autónoma”.

Visto lo anterior, el hecho de que el traspaso de funciones y servicios del Estado a la Comunidad Autónoma conlleve el del personal adscrito y su correspondiente dotación presupuestaria nos lleva a concluir que, a efectos del IRPF, la Comunidad Autónoma receptora mantiene la condición de mismo pagador respecto al personal transferido.

En conclusión: a efectos de la determinación de la obligación de declarar por el período impositivo 2000, no procede considerar la existencia de más de un pagador de rendimientos del trabajo como consecuencia de la transferencia de funciones y servicios del INEM a la Comunidad Autónoma de Madrid.

\* **Fecha:** 22/10/2001

**REDACCION VIGENTE HASTA 31 DE DICIEMBRE DE 2000**

2. No obstante, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 81 de esta Ley, no tendrán que declarar los contribuyentes que obtengan rentas procedentes exclusivamente de las siguientes fuentes:

- a) Rendimientos del trabajo, con el límite de 3.500.000 pesetas brutas anuales en tributación individual o conjunta.
- b) Rendimientos del capital mobiliario y ganancias patrimoniales sometidos a retención o ingreso a cuenta, con el límite de 250.000 pesetas anuales.
- c) Rentas inmobiliarias imputadas a que se refiere el artículo 71, con el límite que se establezca reglamentariamente.

3. El límite a que se refiere la letra a) del apartado 2 anterior, será de 1.250.000 pesetas para los contribuyentes que perciban rendimientos del trabajo procedentes de más de un pagador y para aquellos que perciban pensiones compensatorias recibidas del cónyuge o anualidades por alimentos diferentes de las previstas en el artículo 7, letra k) de esta Ley. <sup>(21)</sup>

*\* Número de consulta: 2076-00*

*\* Descripción sucinta de los hechos: El consultante es miembro de las Fuerzas Armadas. En 1999, como consecuencia de su formación, ha tenido dos destinos diferentes.*

*\* Cuestión planteada: Existencia de uno o dos pagadores, a efectos de la determinación de la obligación de declarar.*

*\* Contestación: A la obligación de declarar se refiere el artículo 79 de la Ley del Impuesto.*

*En cuanto a la existencia de uno o más pagadores, para su determinación se hace preciso acudir a la normativa del IRPF reguladora de las retenciones. Así, tanto la Ley 40/1998 (art.82.2) como el Reglamento del Impuesto (art.71.1) al establecer quiénes están obligados a retener o ingresar a cuenta, incluye en primer lugar "las personas jurídicas y demás entidades", siendo este supuesto el que determina la obligación de practicar retención o ingreso a cuenta en el supuesto de las Administraciones Públicas.*

*Tal obligación se establece en relación con las propias personas jurídicas o entidades y no con respecto a los empleados, unidades administrativas... que pudieran gestionar los pagos que aquéllas realizan.*

*Por tanto, para determinar -en el ámbito de las Administraciones Públicas- cuándo intervienen un solo pagador o varios pagadores, se hace necesario acudir a la personalidad jurídica del órgano o entidad pagadora. Ello comporta distinguir entre:*

*La Administración General del Estado.*

*Las Administraciones de las Comunidades Autónomas.*

*Las Entidades que integran la Administración Local.*

*Las entidades, entes u organismos con personalidad jurídica propia vinculadas o dependientes de las anteriores.*

*Conforme a lo expuesto, en el caso consultado si los rendimientos se satisfacen únicamente por la Administración General del Estado -concretamente el Ministerio de Defensa-, el límite determinante de la obligación de declarar respecto a los rendimientos del trabajo sería de 3.500.000 pesetas brutas anuales. Operando el límite de 1.250.000 si se tratase de pagadores con distinta personalidad jurídica, lo que supondría la intervención como entidad pagadora de la Administración General del Estado y algún organismo autónomo o dos de estos organismos.*

*\* Fecha: 15/11/2000*

*\* Número de consulta: 2101-00*

*\* Descripción sucinta de los hechos: Durante el año 1999, el consultante, funcionario del Ministerio del Interior, Dirección General de Instituciones Penitenciarias, ha desempeñado su trabajo en los centros penitenciarios de Guadalajara, Ceuta y Palma de Mallorca.*

*\* Cuestión planteada: A efectos de determinar la obligación de declarar por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el ejercicio 1999, se considera un único pagador o, en su caso, tres pagadores distintos.*

*\* Contestación: En el presente caso consultado se considera que existe un único pagador por lo que, en consecuencia, el límite determinante de la obligación de declarar del ejercicio 1999 y para esta clase de rendimientos del trabajo, será el de 3.500.000 pesetas.*

*\* Fecha: 20/11/2000*

---

<sup>(21)</sup> Véase, en el artículo 7.k), de esta Ley, la consulta (1019-00) de fecha 28/04/2000. Pensión alimenticia a hijos sin existir decisión judicial. Obligación de declarar.

**\* Número de consulta:** 2262-00

**\* Descripción sucinta de los hechos:** *Supuestos de escisión, fusión y absorción de empresas.*

*Las nuevas empresas se subrogan en los derechos y obligaciones existentes frente a los empleados, respetando la antigüedad y las condiciones contractuales.*

**\* Cuestión planteada:** - *Límite determinante de la obligación de declarar.*

**\* Contestación:** *Si como parece indicarse en el escrito de consulta, en los supuestos de fusión, escisión o aportaciones de rama de actividad, se produce el supuesto legal de «subrogación de trabajadores», que se regula en el artículo 44 del Estatuto de los Trabajadores, de suerte que, en los casos de cambio de titularidad de la empresa, centro de trabajo o de una unidad productiva autónoma de la misma, no se extingue por sí misma la relación laboral de los trabajadores, quedando el nuevo empresario subrogado en los derechos y obligaciones laborales del anterior, en definitiva, asumiendo asimismo las obligaciones tributarias de la entidad de la que provienen los trabajadores que se incorporan a la nueva empresa, se ha de señalar, en lo que al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se refiere, en concreto en lo que afecta a la obligación de declarar, que en el presente caso se considera un único pagador.*

*De acuerdo a ello, y conforme a lo dispuesto en el artículo 79.2 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, el límite determinante de la obligación de declarar para los rendimientos del trabajo sería de 3.500.000 de pesetas brutas anuales.*

**\* Fecha:** 11/12/2000

**\* Número de consulta:** 2532-00

**\* Descripción sucinta de los hechos:** *El consultante es pensionista de la Seguridad Social. Por otra parte, percibe de la empresa para la que trabajó un complemento a la pensión de jubilación.*

**\* Cuestión planteada:** *Obligación de declarar por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 1999.*

**\* Contestación:** *En el presente caso consultado se considera que existen dos pagadores distintos, uno la Seguridad Social que le abona la correspondiente pensión de jubilación y otra la empresa para la que trabajó -Banco XXX, S.A.- que le satisface determinadas cantidades como complemento a la pensión de jubilación antes señalada, por lo que, en consecuencia, el límite determinante de la obligación de declarar del ejercicio 1999 y para esta clase de rendimientos del trabajo, será el de 1.250.000 pesetas, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 79.3 de la Ley del Impuesto.*

**\* Fecha:** 29/12/2000

4. Estarán obligados a declarar en todo caso los contribuyentes que tengan derecho a deducción por inversión en vivienda, por doble imposición internacional o que realicen aportaciones a Planes de Pensiones o Mutualidades de Previsión Social que reduzcan la base imponible, en las condiciones que se establezcan reglamentariamente.

5. Los modelos de declaración se aprobarán por el Ministro de Economía y Hacienda, que establecerá la forma y plazos de su presentación, así como los supuestos y condiciones de presentación de las declaraciones por medios telemáticos.

6. El Ministro de Economía y Hacienda podrá aprobar la utilización de modalidades simplificadas o especiales de declaración.

La declaración se efectuará en la forma, plazos e impresos que establezca el Ministro de Economía y Hacienda.

Los contribuyentes deberán cumplimentar la totalidad de los datos que les afecten contenidos en las declaraciones, acompañar los documentos y justificantes que se establezcan y presentarlas en los lugares que determine el Ministro de Economía y Hacienda.

7. Los sucesores del causante quedarán obligados a cumplir las obligaciones tributarias pendientes por este Impuesto, con exclusión de las sanciones, de conformidad con el artículo 89.3 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.

8. Cuando los contribuyentes no tuvieran obligación de declarar, las Administraciones públicas no podrán exigir la aportación de declaraciones por este

Impuesto al objeto de obtener subvenciones o cualesquiera prestaciones públicas, o en modo alguno condicionar éstas a la presentación de dichas declaraciones.

9. La Ley de Presupuestos Generales del Estado podrá modificar lo previsto en los apartados anteriores.

## **Artículo 80. Autoliquidación.**

1. Los contribuyentes que estén obligados a declarar por este impuesto, al tiempo de presentar su declaración, deberán determinar la deuda tributaria correspondiente e ingresarla en el lugar, forma y plazos determinados por el Ministro de Economía y Hacienda.

*\* Número de consulta: 1706-01*

*\* Cuestión planteada: Lugar de presentación de las declaraciones cuando se desee domiciliar el segundo pago del fraccionamiento.*

*\* Contestación: Con base en la habilitación legal del artículo 80.1 de la Ley del Impuesto se publicó la Orden de 12 de marzo de 2001 por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio para el ejercicio 2000, y se determinan el lugar, forma y plazos de presentación de los mismos (BOE de 14 de marzo).*

*En el apartado noveno de la citada Orden, bajo la denominación domiciliación del segundo plazo, regula el lugar de presentación de las declaraciones cuando, habiendo optado por el fraccionamiento regulado en el artículo 60.2 del Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se desee domiciliar el segundo plazo del fraccionamiento.*

*De acuerdo con lo dispuesto en la normativa precitada, si se desea domiciliar el segundo pago, la declaración deberá presentarse en aquella entidad colaboradora en la que tenga abierta cuenta corriente. Si por el contrario, no se desea domiciliar el segundo pago, la declaración podrá presentarse en cualquier entidad colaboradora.*

*\* Fecha: 19/09/2001*

2. El ingreso del importe resultante de la autoliquidación se podrá fraccionar en la forma que reglamentariamente se determine. <sup>(104)</sup>

3. El pago de la deuda tributaria podrá realizarse mediante entrega de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español que estén inscritos en el Inventario General de Bienes Muebles o en el Registro General de Bienes de Interés Cultural, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 73 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español. <sup>(105)</sup>

4. Los sucesores del causante quedarán obligados a cumplir las obligaciones tributarias pendientes por este impuesto, con exclusión de las sanciones, de conformidad con el artículo 89.3 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.

5. En el supuesto previsto en el artículo 14.4 de esta Ley, los sucesores del causante podrán solicitar a la Administración Tributaria el fraccionamiento de la parte de deuda tributaria correspondiente a las rentas a que se refiere dicho precepto, calculada aplicando el tipo regulado en el artículo 67.2 de esta Ley.

La solicitud se formulará dentro del plazo reglamentario de declaración relativo al período impositivo del fallecimiento y se concederá en función de los períodos impositivos a los que correspondería imputar dichas rentas en caso de que aquél no se hubiese producido con el límite máximo de cuatro años en las condiciones que se

---

<sup>(104)</sup> Desarrollado en el artículo 60 del Reglamento del Impuesto.

<sup>(105)</sup> Véase la disposición adicional décima de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General (B.O.E. de 25 de noviembre)

determinen reglamentariamente. <sup>(106)</sup>

### **Artículo 81. Comunicación de datos por el contribuyente y solicitud de devolución.**

1. Los contribuyentes que no tengan que presentar declaración por este impuesto, conforme al artículo 79.2 de esta Ley, y que hayan soportado retenciones e ingresos a cuenta y efectuado pagos fraccionados superiores a la cuota líquida total minorada en el importe de las deducciones por doble imposición de dividendos e internacional podrán dirigir una comunicación a la Administración tributaria solicitando la devolución de la cantidad que resulte procedente.

A tales efectos, la Administración tributaria podrá requerir a los contribuyentes la presentación de una comunicación y la información y documentos que resulten necesarios para la práctica de la devolución.

2. Los modelos de comunicación serán aprobados por el Presidente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, quien establecerá el plazo y el lugar de su presentación. Asimismo, determinará los supuestos y condiciones de presentación de las comunicaciones por medios telemáticos y los casos en que los datos comunicados se entenderán subsistentes para años sucesivos, si el contribuyente no comunica variación en los mismos.

3. La Administración tributaria a la vista, en su caso, de la comunicación recibida y de los datos y antecedentes obrantes en su poder, efectuará, si procede, la devolución que resulte al contribuyente. A efectos meramente informativos, se comunicará a los contribuyentes el resultado de los cálculos efectuados, por los medios que reglamentariamente se establezcan.

Recibida la devolución o, en su caso, transcurrido el plazo para realizarla, los contribuyentes podrán solicitar, dentro del plazo de los tres meses siguientes, que la Administración practique una liquidación provisional, de acuerdo con lo previsto en el apartado 2 del artículo 84 de esta Ley y la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria. La notificación no podrá implicar ninguna obligación a cargo del contribuyente distinta a la restitución de lo previamente devuelto más el interés de demora <sup>(107)</sup> a que se refiere el artículo 58.2. b) de la Ley General Tributaria. A este mismo régimen quedarán igualmente sujetos los contribuyentes que hayan obtenido devoluciones superiores a las que les correspondan.

4. El procedimiento, así como el plazo y la forma de pago de la devolución a que se refiere el presente artículo, se determinará reglamentariamente.

Transcurrido el plazo para la devolución sin que se haya ordenado el pago por causa imputable a la Administración tributaria, se aplicará a la cantidad pendiente de devolución el interés de demora <sup>(108)</sup> a que se refiere el artículo 58.2 c) de la Ley

---

<sup>(106)</sup> Desarrollado en el artículo 61 del Reglamento del Impuesto.

<sup>(107)</sup> Véanse: La disposición adicional quinta de la Ley 49/1998, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1999 (B.O.E. de 31 de diciembre. Corrección de errores en B.O.E. de 17 de marzo de 1999)

La disposición adicional quinta de la Ley 54/1999, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2000 (B.O.E. de 30 de diciembre)

La disposición adicional sexta de la Ley 13/2000, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2001. (B.O.E. de 29 de diciembre)

<sup>(108)</sup> Véase: La disposición adicional quinta de la Ley 49/1998, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1999 (B.O.E. de 31 de diciembre. Corrección de errores en B.O.E. de 17 de marzo de 1999)

La disposición adicional quinta de la Ley 54/1999, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2000 (B.O.E. de 30 de diciembre)

230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, desde el día siguiente al término de dicho plazo y hasta la fecha en la que se ordene su pago, sin necesidad de que el contribuyente así lo reclame.

5. No obstante lo anterior, la Administración tributaria procederá a la determinación de las cuotas a que se refiere el artículo 64 de esta Ley, a los solos efectos de dar cumplimiento a lo establecido en el artículo 3 b) 2º de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de Medidas Fiscales Complementarias. <sup>(109)</sup>

## **CAPÍTULO II**

### **Pagos a cuenta**

#### **Artículo 82. Obligación de practicar pagos a cuenta. <sup>(110)</sup>**

1. En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los pagos a cuenta que, en todo caso, tendrán la consideración de deuda tributaria, podrán consistir en:

- a) Retenciones.
- b) Ingresos a cuenta.
- c) Pagos fraccionados.

2. Las entidades y las personas jurídicas, incluidas las entidades en atribución de rentas, que satisfagan o abonen rentas sujetas a este impuesto, estarán obligadas a practicar retención e ingreso a cuenta, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al perceptor, en la cantidad que se determine reglamentariamente y a ingresar su importe en el Tesoro en los casos y en la forma que se establezcan. Estarán sujetos a las mismas obligaciones los contribuyentes por este Impuesto que ejerzan actividades económicas respecto a las rentas que satisfagan o abonen en el ejercicio de dichas actividades, así como las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en territorio español, que operen en él mediante establecimiento permanente, o sin establecimiento permanente respecto a los rendimientos del trabajo que satisfagan, así como respecto de otros rendimientos sometidos a retención o ingreso a cuenta que constituyan gasto deducible para la obtención de las rentas a que se refiere el apartado 2 del artículo 23 de la Ley 41/1998 del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y normas tributarias.

Cuando una entidad, residente o no residente, satisfaga o abone rendimientos del trabajo a contribuyentes que presten sus servicios a una entidad residente vinculada con aquélla en los términos previstos en el artículo 16 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, o a un establecimiento permanente radicado en territorio español, la entidad o el establecimiento permanente en el que preste sus servicios el contribuyente, deberá efectuar la retención o el ingreso a cuenta.

*\* Número de consulta: 1002-00*

---

La disposición adicional sexta de la Ley 13/2000, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2001. (B.O.E. de 29 de diciembre)

<sup>(109)</sup> Desarrollado en los artículos 62 a 64 y en la disposición transitoria primera del Reglamento del Impuesto.

<sup>(110)</sup> Véase el artículo 24 de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

**\* Descripción sucinta de los hechos:** La entidad consultante es filial de una multinacional cuya matriz se encuentra ubicada en Japón. Se encuentran trabajando para la filial española algunos trabajadores que se trasladaron desde Japón y que, por consiguiente, tienen fijada actualmente su residencia habitual en España. La entidad consultante tiene conocimiento de que estos trabajadores, además de las retribuciones satisfechas por la filial española, perciben cantidades adicionales de la matriz japonesa.

**\* Cuestión planteada:** Dadas las obligaciones que como retenedor incumben a la filial española respecto de las retribuciones satisfechas por la matriz japonesa, se desea conocer la base que debe computarse para calcular el tipo de retención, y además si cabe aplicar al personal desplazado de Japón a España el régimen de exesos retributivos excluidos de tributación previsto en el artículo 8 del Reglamento para trabajadores destinados al extranjero.

**\* Contestación:** En primer término, en cuanto a la aplicación del Convenio entre España y Japón para evitar la doble imposición, de 13 de febrero de 1974 (BOE de 2 de diciembre), si el perceptor de los rendimientos reside fiscalmente en España, las remuneraciones que perciba están sujetas a imposición sólo en este país, aunque sean satisfechas por una empresa japonesa, dado que se satisfacen a un residente en España por trabajos realizados en territorio español (artículo 15 del Convenio), lo que implica que no podrán deducirse en España los impuestos a los que el trabajador pudiera haber sido sometido en Japón.

Una vez efectuada la anterior puntualización, se analizan las cuestiones planteadas de acuerdo con la normativa española del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 8.A.3.b). 4º del Reglamento del Impuesto, no cabe aplicar este régimen a los trabajadores destinados de Japón a España, dado que se encuentra sólo previsto por aquellos trabajadores que son destinados desde España a un territorio extranjero.

Por lo que respecta a las obligaciones de la entidad consultante como retenedor, de acuerdo con lo establecido en el segundo párrafo del artículo 82.2 de la Ley del Impuesto y en el artículo 71.2.a) de su texto reglamentario, la entidad consultante que, según señala en el escrito de consulta, tiene conocimiento de la entrega de retribuciones por parte de la matriz, debe practicar las oportunas retenciones sobre los rendimientos del trabajo percibidos por sus trabajadores, tanto los satisfechos directamente por dicha entidad como los satisfechos por la matriz radicada en Japón, en la medida que exista entre ambas una relación de vinculación en los términos previstos en el artículo 16 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

En cuanto a la cuantificación de la base para calcular el tipo de retención, habrán de computarse todas las retribuciones a cargo de ambas entidades, de acuerdo con lo establecido en el artículo 78.2, regla 1ª, del Reglamento del impuesto.

**\* Fecha:** 28/04/2000

**\* Número de consulta:** 2187-00

**\* Descripción sucinta de los hechos:** La consultante tiene formalizados dos contratos de trabajo a tiempo parcial con la Obra Social de XXX, uno para desarrollar funciones de Auxiliar Administrativo y, el otro, complementario del primero, para realizar tareas de ordenanza.

**\* Cuestión planteada:** A efectos del cálculo del tipo de retención, se considera que existe un único pagador o, por el contrario, dos.

**\* Contestación:** A efectos de lo dispuesto en el artículo 82.2 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, y del 71.1 de su Reglamento de 5 de febrero de 1999, que establecen quienes -personas físicas y demás entidades, etc. ...- estará obligados a retener o ingresar a cuenta, se considera que, en el presente caso consultado para el cumplimiento de tal obligación, existe un único pagador.

Para el cálculo del porcentaje de retención -que deberá realizar ese único pagador la Obra Social de XXX, según escrito de consulta- a aplicar sobre el conjunto total de retribuciones que se abonen a la consultante por parte de dicho pagador, se estará al procedimiento general establecido en los artículos 75 y siguientes del citado Reglamento del Impuesto.

Si la cuantía de los rendimientos del trabajo, determinados según lo previsto en el artículo 78.2 del Reglamento, no superase los importes anuales que se fijan para cada caso en el cuadro inserto en el número 1 del artículo 76, del mismo texto reglamentario, relativo al límite cuantitativo excluyente de la obligación de retener, no se practicarán retenciones.

**\* Fecha:** 28/11/2000

**\* Número de consulta:** 1701-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** La sociedad consultante paga a la sociedad XXX R S.C.L. los honorarios por los servicios prestados por los guías turísticos de esta sociedad. Los perceptores de los honorarios actúan como profesionales independientes respecto a la sociedad consultante.

*\* **Cuestión planteada:** Si existe obligación de retener el 18 por 100 (retención IRPF a profesionales) por la sociedad consultante sobre las cantidades satisfechas a XXX S.C.L..*

*\* **Contestación:** 1. En el artículo 82.2 de la Ley del Impuesto no se incluyen las cantidades satisfechas a una entidad por la prestación de un servicio por esta a través de su personal. Por lo que estas cantidades no estarán sujetas a retención e ingreso a cuenta del Impuesto sobre la Renta.*

*2. No obstante lo dispuesto anteriormente, si la entidad perceptora de las cantidades actúa como simple mediadora del pago, según dispone el artículo 71.1 del Reglamento del Impuesto, se entiende que las citadas cantidades son satisfechas por cuenta y orden de la consultante. Si se da este supuesto, las cantidades satisfechas por ésta, la consultante, estarán sujetas a retención como si fueran directamente satisfechas a los guías turísticos, y por lo tanto habrá de retenerse en los términos del artículo 88.1 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta al 18 por 100 sobre los rendimientos íntegros satisfechos. No obstante, en el caso de contribuyentes que inicien el ejercicio de actividades profesionales, el tipo de retención será del 9 por 100 en el periodo de inicio de actividades y en los dos siguientes, siempre y cuando no hubiera ejercido ninguna actividad profesional en el año anterior a la fecha de inicio de las actividades.*

*\* **Fecha:** 18/09/2001*

3. No se someterán a retención los rendimientos derivados de las letras del Tesoro y de la transmisión, canje o amortización de los valores de deuda pública que con anterioridad a la entrada en vigor de esta Ley no estuvieran sujetas a retención. Reglamentariamente podrán excepcionarse de la retención o del ingreso a cuenta determinadas rentas.

4. En todo caso, los sujetos obligados a retener o a ingresar a cuenta asumirán la obligación de efectuar el ingreso en el Tesoro, sin que el incumplimiento de aquella obligación pueda excusarles de ésta.

5. El perceptor de rentas sobre las que deba retenerse a cuenta de este impuesto computará aquéllas por la contraprestación íntegra devengada.

Cuando la retención no se hubiera practicado o lo hubiera sido por un importe inferior al debido, por causa imputable al retenedor u obligado a ingresar a cuenta, el perceptor deducirá de la cuota la cantidad que debió ser retenida.

En el caso de retribuciones legalmente establecidas que hubieran sido satisfechas por el sector público, el perceptor sólo podrá deducir las cantidades efectivamente retenidas.

Cuando no pudiera probarse la contraprestación íntegra devengada, la Administración tributaria podrá computar como importe íntegro una cantidad que, una vez restada de ella la retención procedente, arroje la efectivamente percibida. En este caso se deducirá de la cuota como retención a cuenta la diferencia entre lo realmente percibido y el importe íntegro.

6. Cuando exista obligación de ingresar a cuenta, se presumirá que dicho ingreso ha sido efectuado. El contribuyente incluirá en la base imponible la valoración de la retribución en especie, conforme a las normas previstas en esta Ley y el ingreso a cuenta, salvo que le hubiera sido repercutido.

*\* **Número de consulta:** 1038-99*

*\* **Descripción sucinta de los hechos:** Según los acuerdos suscritos entre la entidad de crédito y el consultante que se encuentra en situación de prejubilación por extinción de la relación laboral, éste suscribió el oportuno convenio especial con la Seguridad Social, quedando obligada la entidad de crédito a sufragar al interesado una parte de la cotización derivada del convenio especial, en la misma proporción que en la fecha de la extinción de la relación laboral venía contribuyendo al pago de la cuota por la Seguridad Social.*

*\* **Cuestión planteada:** - Se desea conocer si deben minorarse las cotizaciones al convenio especial de la Seguridad Social a los efectos de calcular el tipo de retención aplicable a los rendimientos del trabajo.*

*\* **Contestación:** A efectos de determinar la base para calcular el tipo de retención, la entidad de crédito, una vez determinada la cuantía total de las retribuciones del trabajo, calculada según lo previsto en el artículo 78.2.1º del Reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero*

*(dentro de la cual se incluyen las retribuciones íntegras destinadas a sufragar una parte de las cotizaciones al convenio especial de la Seguridad Social), habrá de minorar los conceptos que se relacionan en el apartado 3 del citado artículo 78, entre los cuales se incluyen en su letra b) las cotizaciones a la Seguridad Social a que se refiere el artículo 17.3.a) de la Ley del Impuesto.*

*En consecuencia, para la determinación de la base para calcular el tipo de retención, la entidad de crédito habrá de minorar de la cuantía total de las retribuciones, entre otros conceptos, las cotizaciones del consultante al convenio especial con la Seguridad Social, en la medida que éste acredite a la entidad de crédito los importes correspondientes a dichas cotizaciones a la Seguridad Social.*

*Por último, el tipo de retención resultante, según lo previsto anteriormente, será de aplicación a la base de retención, constituida por el total de las contraprestaciones íntegras, entre las que se incluyen los importes destinados al pago del convenio especial con la Seguridad Social.*

*\* Fecha: 18/06/1999*

7. Los contribuyentes que ejerzan actividades económicas estarán obligados a efectuar pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, autoliquidando e ingresando su importe en las condiciones que reglamentariamente se determinen.

Reglamentariamente se podrá exceptuar de esta obligación a aquellos contribuyentes cuyos ingresos hayan estado sujetos a retención o ingreso a cuenta en el porcentaje que se fije al efecto.

El pago fraccionado correspondiente a las entidades en régimen de atribución de rentas, que ejerzan actividades económicas, se efectuará por cada uno de los socios, herederos, comuneros o partícipes, a los que proceda atribuir rentas de esta naturaleza, en proporción a su participación en el beneficio de la entidad.

8. Cuando el contribuyente adquiera su condición por cambio de residencia, tendrán la consideración de pagos a cuenta de este impuesto las retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de no Residentes practicadas durante el período impositivo en que se produzca el cambio de residencia.

9. Cuando en virtud de resolución judicial o administrativa se deba satisfacer una renta sujeta a retención o ingreso a cuenta de este impuesto, el pagador deberá practicar la misma sobre la cantidad íntegra que venga obligado a satisfacer y deberá ingresar su importe en el Tesoro, de acuerdo con lo previsto en este artículo.(\*)

*\* Número de consulta: 0799-01*

*\* Descripción sucinta de los hechos: La empresa en la que es delegado sindical el consultante, no practicó correctamente las retenciones a algunos trabajadores durante el año 1999. En el año 2000, la empresa ha solicitado el importe de las retenciones no practicadas a los trabajadores.*

*\* Contestación: El incumplimiento de las obligaciones establecidas a los retenedores y obligados a ingresar a cuenta, conforme a lo dispuesto en los artículos 82 y 83 de la Ley del Impuesto, y 75 y siguientes del Reglamento del Impuesto, no permite, dada la inexistencia de norma legal o reglamentaria establecida al efecto, efectuar fiscalmente deducción alguna de los ingresos de los trabajadores ni reclamar cantidades a los mismos que se deban a retenciones no practicadas en su momento.*

*\* Fecha: 23/04/2001*

*\* Número de consulta: 0913-01*

*\* Descripción sucinta de los hechos: La entidad consultante fue condenada por sentencia de diez de abril de 2000, al abono de determinadas cantidades a un trabajador de la misma en concepto de prestación por desempleo.*

*La empresa ha recurrido la sentencia, depositando el importe íntegro en la cuenta de depósitos y consignaciones del juzgado, sin practicar retención a cuenta.*

---

(\*) Los apartados 8 y 9 de este artículo han sido añadidos por los artículos 39.Dos y 38.Uno, respectivamente, de la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa (B.O.E. de 14 de diciembre), vigente a partir de 15 de diciembre de 2000.

**\* Cuestión planteada:** Si resulta de aplicación lo previsto en el apartado tres del artículo 38 de la Ley 6/2000, de 13 de diciembre.

**\* Contestación:** En el supuesto planteado en el escrito de consulta, se declara la responsabilidad de la empresa respecto de la prestación por desempleo reconocida a un trabajador de la misma, al existir diferencias entre las bases de cotización satisfechas y las que deberían haberse realizado.

Al interponer el correspondiente recurso, la empresa se ve obligada a depositar en la cuenta de depósitos y consignaciones la cantidad íntegra objeto de condena, por lo que se plantea la aplicación o no de lo establecido en los artículos 82.9 de la Ley del Impuesto, añadido por el apartado uno del artículo 38 de la Ley 6/2000 y en el apartado tres del artículo 38 de la citada Ley 6/2000.

Lo primero que debe plantearse en estos casos, es si existe o no obligación de practicar retención a cuenta del IRPF en el supuesto de consignación judicial de una cantidad ante la presentación del correspondiente recurso judicial, en el caso de condena del empresario por cotizaciones insuficientes a la Seguridad Social.

Para ello, debe tenerse en cuenta que, con arreglo a lo previsto en el artículo 82 de la Ley del Impuesto, está obligado a retener quién satisface o abona una renta sujeta a retención a cuenta.

Pues bien, atendiendo al juego conjunto de lo establecido en el artículo 292.1 de la Ley Procesal Laboral y en el artículo 192.2 de la misma norma procesal, y siendo indiscutible la posibilidad de solicitar la ejecución provisional, de tal modo que, para su admisión a trámite, resulta obligado que se realice el ingreso del capital coste de la prestación objeto de condena por quién haya sido condenado como responsable de su pago, a los efectos de que por la Seguridad Social se comience el pago de la prestación, mientras dure la tramitación del recurso, pues no empece que el responsable sea un tercero, para que el pago material de la prestación lo realice la Seguridad Social, con cargo al dinero ingresado por el condenado como responsable, según el cálculo actuarial realizado.

De lo anterior, parece desprenderse que el obligado al pago de la prestación por desempleo es la Seguridad Social, no el empresario condenado al abono de las diferencias de cotización existentes, en consecuencia no existirá obligación de practicar retención a cuenta sobre dichas cantidades.

**\* Fecha:** 17/05/2001

**\* Número de consulta:** 2019-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** La entidad consultante fue condenada por sentencia de 6 de abril de 2000, al abono de determinadas cantidades a un trabajador de la misma en concepto de horas extraordinarias.

La empresa ha recurrido la sentencia, depositando el importe íntegro en la cuenta de depósitos y consignaciones del juzgado, sin practicar retención a cuenta.

El Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, en fecha 22 de junio de 2001, resuelve desestimando el recurso y confirmando la sentencia recurrida.

**\* Cuestión Planteada:** Si resulta de aplicación lo previsto en el apartado tres del artículo 38 de la Ley 6/2000, de 13 de diciembre.

**\* Contestación:** En el supuesto planteado en el escrito de consulta, se declara la responsabilidad de la empresa respecto a cantidades en concepto de «horas extraordinarias» a favor de un trabajador de la misma.

Al interponer el correspondiente recurso, la empresa se ve obligada a depositar en la cuenta de depósitos y consignaciones la cantidad íntegra objeto de condena, por lo que se plantea si dicha circunstancia que se produjo en el año 2000, da lugar a la aplicación del apartado tres del artículo 8 de la Ley 6/2000 o, en su caso, y considerando que el abono al trabajador de la cantidad que le corresponde por «horas extraordinarias» se hará efectivo en el año 2001, en virtud de la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, se aplicaría el artículo 82.9, de la Ley del Impuesto.

Para resolver dicha cuestión se hace necesario en principio acudir a lo dispuesto en el artículo 14 de la Ley del Impuesto, referente a la imputación temporal de ingresos y gastos.

En el presente caso, la firmeza de la sentencia se produce en el año 2001, que es cuando se pronuncia el Tribunal superior de Justicia de Andalucía, (sentencia de 22 de junio de 2001), desestimando el recurso interpuesto y confirmando la sentencia de fecha 6 de abril de 2000, del Juzgado de lo Social nº 8 de Málaga, lo que comportará que el trabajador reciba su renta en dicho año 2001. La consignación de cantidades en la cuenta de depósitos de un órgano judicial a los efectos de la interposición de un recurso, no debe entenderse como el momento de abono de retribuciones, por el concepto que sea, de la empresa a un trabajador.

En definitiva, de acuerdo a cuanto antecede, se aplicaría, en dicho supuesto, lo dispuesto en el artículo 82.9, de la Ley del Impuesto.

2º. A efectos de la aplicación del artículo 17.3 de la Ley del Impuesto, tendrán la consideración de gasto deducible para la determinación del rendimiento neto del trabajador, las cuotas que, siendo a cargo de la

empresa en concepto de lo dispuesto en el artículo 104 del Real Decreto-legislativo 1/1994, de 20 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, se repercutan al trabajador, se le descuenten en nómina.

\* **Fecha:** 13/11/2001

### **Artículo 83. Importe de los pagos a cuenta. (\*\*)**

1. Las retenciones e ingresos a cuenta sobre los rendimientos del trabajo derivados de relaciones laborales o estatutarias y de pensiones y haberes pasivos, se fijarán reglamentariamente tomando como referencia el importe que resultaría de aplicar las tarifas a la base de la retención o ingreso a cuenta. Para determinar el porcentaje de retención o ingreso a cuenta se podrán tener en consideración las circunstancias personales y familiares, y, en su caso, las rentas del cónyuge y las reducciones y deducciones, así como las retribuciones variables previsibles, en los términos que reglamentariamente se establezcan. A estos efectos, se presumirán retribuciones variables previsibles, como mínimo, las obtenidas en el año anterior, salvo que concurren circunstancias que permitan acreditar de manera objetiva un importe inferior.

El porcentaje de retención e ingreso a cuenta sobre los rendimientos del trabajo que se perciban por la condición de administradores y miembros de los consejos de administración, de las juntas que hagan sus veces, y demás miembros de otros órganos representativos, será del 35 por 100. Este porcentaje de retención e ingreso a cuenta se reducirá a la mitad cuando se trate de rendimientos obtenidos en Ceuta o Melilla que tengan derecho a la deducción de la cuota prevista en el artículo 55.4 de esta Ley. (\*\*\*)

\* **Número de consulta:** 2056-01

\* **Cuestión planteada:** Calificación y tipo de retención aplicable a las "indemnizaciones" (por asistencia a reuniones) percibidas por lo miembros elegidos para formar parte del Pleno o Secciones que forman el Consello da Cultura Galega.

\* **Contestación:** Respecto a las retribuciones que se satisfagan a los miembros del Consello da Cultura Galega por las funciones realizadas en el mismo, el artículo 16.2.e) de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias (BOE de 10 de diciembre), califica como rendimientos del trabajo «las retribuciones de los administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos». Al mismo tiempo, el artículo 83.1 de la misma Ley establece la aplicación del tipo de retención del 35 por 100 a este tipo de rendimientos del trabajo.

La inclusión de un rendimiento dentro de la letra e) del artículo 16.2 de la Ley del Impuesto viene determinada por la pertenencia a un órgano que tenga encomendadas la función o funciones de administración y gestión del patrimonio de una entidad, cualquiera que sea la naturaleza de la misma y sin circunscribirla a los casos de entidades mercantiles. Esta circunstancia parece ser que concurre en el caso planteado, ya que las retribuciones que se satisfacen a los miembros del Consello da Cultura Galega, en el ejercicio de sus funciones, proceden de un órgano, el citado Consello, que –entre sus funciones- tiene encomendadas algunas referentes a la administración y gestión de su patrimonio. En consecuencia, el tipo de retención aplicable será del 35 por 100.

Ahora bien, dentro de las "indemnizaciones" percibidas por los miembros del Consello por su asistencia a reuniones, procede analizar de forma independiente las cantidades correspondientes a los gastos de

---

(\*\*) Redacción dada a la rúbrica de este artículo por el artículo primero del Real Decreto-ley 12/2001, de 29 de junio, por el que se aprueban medidas fiscales urgentes en materia de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades. (B.O.E. de 30 de junio. Corrección de errores en B.O.E. de 24 de julio), en vigor a partir de 1 de julio de 2001. Anteriormente su rúbrica era: «Importe máximo de los pagos a cuenta»

(\*\*\*) Redacción dada al párrafo segundo del apartado 1 de este artículo por el artículo primero del Real Decreto-ley 12/2001, de 29 de junio, por el que se aprueban medidas fiscales urgentes en materia de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades. (B.O.E. de 30 de junio. Corrección de errores en B.O.E. de 24 de julio), en vigor a partir de 1 de julio de 2001.

desplazamiento y estancia motivados por la referida asistencia a las reuniones. A este respecto, cabe plantearse la posible aplicación del régimen de dietas exoneradas de gravamen.

Las denominadas legalmente «asignaciones para gastos de locomoción, y para gastos de manutención y estancia», se incluyen con carácter general entre los rendimientos íntegros del trabajo, pero, excepcionalmente y al amparo de la habilitación contenida en el artículo 16.1.d) de la Ley del Impuesto, el artículo 8 de su Reglamento (aprobado por el RD 214/1999) exonera de gravamen a estas asignaciones cuando las percibe el trabajador por cuenta ajena que, en virtud del poder de organización que asiste al empresario, debe desplazarse fuera de su centro de trabajo para desarrollar el mismo, bajo la concurrencia de determinados requisitos reglamentarios. Es decir, el régimen de dietas previsto en el artículo 8 únicamente es de aplicación a los contribuyentes que perciben rendimientos del trabajo como consecuencia de una relación laboral o estatutaria en la que se dan las notas de dependencia y alteridad, a los que se refiere con carácter general el artículo 16.1 de la Ley del Impuesto.

Por el contrario, si se analizan los conceptos incluidos en el apartado 2 del artículo 16, se observa que el legislador ha calificado de rendimientos del trabajo a una serie de supuestos en los que esa relación de dependencia entre el pagador del rendimiento y el percceptor del mismo, de la que trae su causa el régimen de dieta exonerada de gravamen, no se produce, por lo que el régimen del artículo 8 del Reglamento no resulta de aplicación, salvo para aquellos casos expresamente previstos en la norma. Consecuentemente, a las cantidades percibidas para compensar los gastos de desplazamiento y estancia en que puedan incurrir los miembros del Consello no le son de aplicación las normas del artículo 8 del Reglamento del Impuesto, pues, como se señaló con anterioridad, el régimen de dietas encuentra su fundamento en el hecho de que no estamos ante una retribución propiamente dicha, sino ante cantidades que pretenden compensar gastos ordenados por el empleador por el desplazamiento fuera del centro de trabajo o del municipio donde éste radica.

Para aquellos contribuyentes que no tienen esa relación laboral o estatutaria, pero cuyas retribuciones constituyen rendimientos del trabajo, también puede incurrirse en gastos de desplazamiento que sean consecuencia de la actividad desarrollada por estas personas, en este caso de las funciones como miembros del organismo consultante, pero no bajo las circunstancias de desplazamiento previstas en el artículo 8 del Reglamento, pues precisamente en casos como el aquí planteado el trabajo se realiza en la propia sede del centro pagador o bien donde decida reunir a sus miembros para el ejercicio de sus funciones.

En estos casos al Consello da Cultura Galega se le producen unos gastos como consecuencia de las reuniones del Pleno o Secciones, entre los que se encuentran los de desplazamientos de sus miembros, que no constituyen la retribución, ni directa ni indirectamente, de la prestación de un servicio de estos miembros, del mismo modo que no existe renta cuando una persona utiliza los medios que le pone a su disposición su pagador para desarrollar su actividad. No obstante, para que pueda apreciarse que existe un «gasto por cuenta de un tercero» es preciso que se cumplan los siguientes requisitos:

1º.- Que la relación que une al contribuyente con el pagador sea de las previstas en el artículo 16.2 de la Ley del Impuesto, o, lo que es lo mismo, que no se tenga derecho al régimen de dieta exonerada de gravamen en los términos previstos en la Ley y el Reglamento.

2º.- Que los gastos en que incurra, en este caso el Consello da Cultura Galega, tengan por objeto poner a disposición de sus miembros los medios para que puedan realizar sus funciones, entre los que se encuentran los necesarios para su desplazamiento. Por el contrario, si el «pagador» se limitara a reembolsar los gastos en que aquellos han incurrido, sin que pueda acreditarse que estrictamente vienen a compensar los gastos por el necesario desplazamiento para el ejercicio de sus funciones, podríamos estar en presencia de una verdadera retribución, en cuyo caso las cuantías percibidas estarían plenamente sometidas al Impuesto y a su sistema de retenciones.

En consecuencia:

- Si el Consello pone a disposición de sus miembros los medios para que éstos acudan al lugar en el que deben realizar sus funciones, es decir, proporciona el medio de transporte, no existirá renta para los mismos, pues no existe ningún beneficio particular para estos miembros.

- Si el Consello reembolsa a sus miembros los gastos en los que han incurrido para desplazarse hasta el lugar donde van a prestar sus servicios y éstos no acreditan que estrictamente vienen a compensar dichos gastos, o les abona una cantidad para que éstos decidan libremente cómo acudir, estamos en presencia de una renta dineraria sometida al Impuesto y, consecuentemente, a retención a cuenta.

Por lo que se refiere a las cantidades que el Consello satisfaga a sus miembros por el tiempo dedicado a las reuniones y plenos, su carácter retributivo las sitúa al margen de cualquier posible exoneración de gravamen.

\* **Fecha:** 19/11/2001

**REDACCION VIGENTE DESDE 15 DE DICIEMBRE DE 2000 HASTA 30 DE JUNIO DE 2001**

1. Las retenciones e ingresos a cuenta sobre los rendimientos del trabajo derivados de relaciones laborales o estatutarias y de pensiones y haberes pasivos, se fijarán reglamentariamente tomando como referencia el importe que resultaría de aplicar las tarifas a la base de la retención o ingreso a cuenta. Para determinar el porcentaje de retención o ingreso a cuenta se podrán tener en consideración las circunstancias personales y familiares, y, en su caso, las rentas del cónyuge y las reducciones y deducciones, así como las retribuciones variables previsibles, en los términos que reglamentariamente se establezcan. A estos efectos, se presumirán retribuciones variables previsibles, como mínimo, las obtenidas en el año anterior, salvo que concurran circunstancias que permitan acreditar de manera objetiva un importe inferior.

En rendimientos del trabajo distintos de los anteriores, el porcentaje de retención o ingreso a cuenta no podrá superar el 40 por 100. (\*)

#### **REDACCION VIGENTE HASTA 14 DE DICIEMBRE DE 2000**

1. Las retenciones e ingresos a cuenta sobre los rendimientos del trabajo derivados de relaciones laborales o estatutarias y de pensiones y haberes pasivos, se fijarán reglamentariamente tomando como referencia el importe que resultaría de aplicar las tarifas a la base de la retención o ingreso a cuenta.

En rendimientos del trabajo distintos de los anteriores, el porcentaje de retención o ingreso a cuenta no podrá superar el 40 por 100.

2. Los porcentajes de las retenciones e ingresos a cuenta que se fijen reglamentariamente sobre los rendimientos del capital no podrán superar el 25 por 100.

3. Los porcentajes de las retenciones e ingresos a cuenta que se fijen reglamentariamente sobre los rendimientos derivados de actividades económicas no podrán superar el 20 por 100.

4. Los porcentajes de las retenciones e ingresos a cuenta que se fijen reglamentariamente sobre las ganancias patrimoniales no podrán superar el 20 por 100.

5. Los porcentajes, que se fijen reglamentariamente, de los pagos fraccionados que deban practicar los contribuyentes que ejerzan actividades económicas, no podrán superar los siguientes límites:

a) cuando se calculen en función de los rendimientos netos de la actividad, el 20 por 100.

b) cuando se calculen en función del volumen de ingresos o ventas de la actividad, el 5 por 100. <sup>(111)</sup>

### **CAPÍTULO III**

#### **Liquidaciones provisionales**

#### **Artículo 84. Liquidación provisional.**

---

(\*) Redacción dada por el artículo 35 de la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa (B.O.E. de 14 de diciembre), vigente a partir de 15 de diciembre de 2000.

<sup>(111)</sup> Desarrollado en los artículos 69 a 105, y en las disposiciones transitoria quinta y adicional segunda del Reglamento del Impuesto.

1. Los órganos de gestión tributaria podrán girar la liquidación provisional que proceda de conformidad con lo dispuesto en el artículo 123 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.

2. No obstante lo previsto en el artículo 81.3 de esta Ley, a los contribuyentes que no tengan que presentar declaración, conforme al artículo 79.2 de esta Ley, sólo se les practicará la liquidación provisional de oficio a que se refiere el apartado anterior, en los siguientes casos:

a) Cuando los datos facilitados por el contribuyente al pagador de rendimientos del trabajo sean falsos, incorrectos o inexactos, habiéndosele practicado, como consecuencia, unas retenciones inferiores a las que habrían sido procedentes.

Para la práctica de esta liquidación provisional sólo se computarán las retenciones que se deriven de los datos facilitados por el contribuyente al pagador.

b) Cuando, sin que tenga lugar lo previsto en la letra anterior, la comunicación prevista en el artículo 81 de esta Ley contenga datos falsos, incorrectos o inexactos o se haya omitido alguno de los datos que deban figurar en la misma.

3. A las liquidaciones provisionales a que se refiere el párrafo segundo del artículo 81.3 de esta Ley, no les será de aplicación lo establecido en el artículo 123.3 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.

4. Lo dispuesto en los apartados anteriores se entenderá sin perjuicio de la posterior comprobación e investigación que pueda realizar la Administración tributaria.

#### **Artículo 85. Devolución de oficio a contribuyentes obligados a declarar. <sup>(112)</sup>**

1. Cuando la suma de las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados de este impuesto, así como de las cuotas del Impuesto sobre la Renta de no Residentes a que se refiere la letra e) del artículo 65 de esta Ley, sea superior al importe de la cuota resultante de la autoliquidación, la Administración tributaria procederá, en su caso, a practicar liquidación provisional dentro de los seis meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación de la declaración.

Cuando la declaración hubiera sido presentada fuera de plazo, los seis meses a que se refiere el párrafo anterior se computarán desde la fecha de su presentación.

2. Cuando la cuota resultante de la autoliquidación o, en su caso, de la liquidación provisional, sea inferior a la suma de las cantidades efectivamente retenidas y de los pagos a cuenta de este impuesto realizados, así como de las cuotas del Impuesto sobre la Renta de no Residentes a que se refiere la letra e) del artículo 65 de esta Ley, la Administración tributaria procederá a devolver de oficio el exceso sobre la citada cuota, sin perjuicio de la práctica de las ulteriores liquidaciones, provisionales o definitivas, que procedan. (\*)

#### **REDACCION VIGENTE HASTA 14 DE DICIEMBRE DE 2000**

1. Cuando la suma de las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados sea superior al importe de la cuota resultante de la autoliquidación, la

---

<sup>(112)</sup> Véase la disposición transitoria segunda de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social (B.O.E. de 31 de diciembre)

(\*) Redacción dada a los apartados 1 y 2 por el artículo 39.Tres de la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa (B.O.E. de 14 de diciembre), vigente a partir de 15 de diciembre de 2000.

Administración tributaria procederá, en su caso, a practicar liquidación provisional dentro de los seis meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación de la declaración.

Cuando la declaración hubiera sido presentada fuera de plazo, los seis meses a que se refiere el párrafo anterior se computarán desde la fecha de su presentación.

2. Cuando la cuota resultante de la autoliquidación o, en su caso, de la liquidación provisional, sea inferior a la suma de las cantidades efectivamente retenidas y los pagos a cuenta realizados, la Administración tributaria procederá a devolver de oficio el exceso sobre la citada cuota, sin perjuicio de la práctica de las posteriores liquidaciones, provisionales o definitivas, que procedan.

3. Si la liquidación provisional no se hubiera practicado en el plazo establecido en el apartado 1 anterior, la Administración tributaria procederá a devolver de oficio el exceso sobre la cuota autoliquidada, sin perjuicio de la práctica de las liquidaciones provisionales o definitivas posteriores que pudieran resultar procedentes.

4. Transcurrido el plazo establecido en el apartado 1 de este artículo sin que se haya ordenado el pago de la devolución por causa no imputable al contribuyente, se aplicará a la cantidad pendiente de devolución el interés de demora <sup>(113)</sup> a que se refiere el artículo 58.2.c) de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, desde el día siguiente al del término de dicho plazo y hasta la fecha en la que se ordene su pago, sin necesidad de que el contribuyente así lo reclame.

5. Reglamentariamente se determinará el procedimiento y la forma de pago de la devolución de oficio a que se refiere el presente artículo. <sup>(114)</sup>

\* **Número de consulta:** 1348-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** *El consultante y su esposa presentaron por el año 1998 una declaración conjunta del IRPF hasta la fecha de su separación matrimonial en virtud de sentencia judicial (2-6-1998) y sendas declaraciones individuales por el resto del año (3-6-1998/ 31-12-1998). En la primera de ellas existía un exceso de aportaciones de la esposa a planes de pensiones a compensar en los cinco ejercicios siguientes, exceso que ella compensa en su declaración de 1999.*

\* **Cuestión planteada:** *Si su cónyuge debe reintegrarle alguna cantidad por la reducción en 1999 del exceso de aportaciones a planes de pensiones procedentes del ejercicio anterior.*

\* **Contestación:** *De acuerdo con lo establecido en el artículo 89 de la Ley del Impuesto (18/1991) aplicable en el año en que se produce la separación matrimonial (1998), al dar lugar la liquidación de la declaración conjunta a una cuota diferencial negativa, el prorrateo de la devolución resultante debería corresponderse con lo dispuesto en la citada norma.*

*Cuestión distinta es la referente a la declaración individual realizada por el cónyuge del consultante por el período impositivo 1999. En este caso, desde el punto de vista tributario, la devolución que pudiera resultar le corresponde únicamente a la declarante.*

\* **Fecha:** 26/06/2001

## CAPÍTULO IV Obligaciones formales

---

<sup>(113)</sup> Véanse: La disposición adicional quinta de la Ley 49/1998, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1999 (B.O.E. de 31 de diciembre. Corrección de errores en B.O.E. de 17 de marzo de 1999)

La disposición adicional quinta de la Ley 54/1999, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2000 (B.O.E. de 30 de diciembre)

La disposición adicional sexta de la Ley 13/2000, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2001. (B.O.E. de 29 de diciembre)

<sup>(114)</sup> Desarrollado en el artículo 63 del Reglamento del Impuesto.

## **Artículo 86. Obligaciones formales de los contribuyentes.**

1. Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas estarán obligados a conservar, durante el plazo de prescripción, los justificantes y documentos acreditativos de las operaciones, rentas, gastos, ingresos, reducciones y deducciones de cualquier tipo que deban constar en sus declaraciones.

2. A efectos de esta Ley, los contribuyentes que desarrollen actividades empresariales cuyo rendimiento se determine en régimen de estimación directa estarán obligados a llevar contabilidad ajustada a lo dispuesto en el Código de Comercio.

No obstante, reglamentariamente se podrá exceptuar de esta obligación a los contribuyentes cuya actividad empresarial no tenga carácter mercantil de acuerdo con el Código de Comercio, y a aquellos contribuyentes que determinen su rendimiento neto por la modalidad simplificada del régimen de estimación directa.

3. Asimismo, los contribuyentes de este impuesto estarán obligados a llevar en la forma que se determine por el Ministro de Economía y Hacienda los libros o registros que reglamentariamente se establezcan.

4. Reglamentariamente podrán establecerse obligaciones específicas de información de carácter patrimonial, simultáneas a la presentación de la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre el Patrimonio, destinadas al control de las rentas o de la utilización de determinados bienes y derechos de los contribuyentes. <sup>(115)</sup>

---

<sup>(115)</sup> Desarrollado en el artículo 65 del Reglamento del Impuesto.

## **Artículo 87. Obligaciones formales del retenedor, del obligado a practicar ingresos a cuenta y otras obligaciones formales.**

1. El sujeto obligado a retener y practicar ingresos a cuenta deberá presentar, en los plazos, forma y lugares que se establezcan reglamentariamente, declaración de las cantidades retenidas o pagos a cuenta realizados, o declaración negativa cuando no hubiera procedido la práctica de los mismos. Asimismo, presentará un resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta con el contenido que se determine reglamentariamente.

El sujeto obligado a retener y practicar ingresos a cuenta estará obligado a conservar la documentación correspondiente y a expedir, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, certificación acreditativa de las retenciones o ingresos a cuenta efectuados.

Los modelos de declaración correspondientes se aprobarán por el Ministro de Economía y Hacienda.

2. Reglamentariamente podrán establecerse obligaciones de suministro de información para las personas y entidades que desarrollen o se encuentren en las siguientes operaciones o situaciones:

a) Para las entidades prestamistas, en relación a los préstamos hipotecarios concedidos para la adquisición de viviendas.

b) Para las entidades que abonen rendimientos del trabajo o del capital no sometidas a retención.

c) Para las entidades y personas jurídicas que satisfagan premios, aun cuando tengan la consideración de rentas exentas a efectos del impuesto.

d) Para las entidades receptoras de donativos que den derecho a deducción por este impuesto, en relación con la identidad de los donantes así como los importes recibidos, cuando éstos hubieren solicitado certificación acreditativa de la donación a efectos de la declaración por este impuesto.

e) Para el Organismo Nacional de Loterías y Apuestas del Estado, las Comunidades Autónomas, la Cruz Roja y la Organización Nacional de Ciegos, respecto a los premios que satisfagan exentos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. <sup>(116)</sup>

## **TÍTULO X**

### **Responsabilidad patrimonial y régimen sancionador**

#### **Artículo 88. Responsabilidad patrimonial del contribuyente.**

Las deudas tributarias por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tendrán la misma consideración que las referidas en el artículo 1365 del Código Civil y, en consecuencia, los bienes gananciales responderán directamente frente a la Hacienda Pública por estas deudas, contraídas por uno de los cónyuges, sin perjuicio de lo previsto en el apartado 6 del artículo 70 de esta Ley para el caso de tributación conjunta.

#### **Artículo 89. Infracciones y sanciones.**

---

<sup>(116)</sup> Desarrollado en los artículos 66, 67 y 101 del Reglamento del Impuesto.

1. Las infracciones tributarias en este Impuesto se calificarán y sancionarán con arreglo a lo dispuesto en la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, sin perjuicio de las especialidades previstas en esta Ley.

2. Constituye infracción simple la realización incorrecta de las comunicaciones previstas en el artículo 81 de esta Ley.

3. Constituye infracción grave dejar de comunicar o comunicar al pagador de rendimientos sometidos a retención o ingreso a cuenta datos falsos, incorrectos o inexactos determinantes de retenciones o ingresos a cuenta inferiores a los procedentes.

Esta infracción se sancionará con multa pecuniaria proporcional del 50 al 150 por 100 de la diferencia entre la retención o ingreso a cuenta procedente y la efectivamente practicada como consecuencia de la aplicación de dichos datos y sin que la sanción pueda ser inferior a 10.000 pesetas.

Los contribuyentes deberán comunicar al pagador de rendimientos sometidos a retención o ingreso a cuenta de los que sean perceptores, las circunstancias determinantes para el cálculo de la retención o ingreso a cuenta procedente, en los términos que se establezcan reglamentariamente.

## **TÍTULO XI**

### **Orden jurisdiccional**

#### **Artículo 90. Orden jurisdiccional.**

La jurisdicción contencioso-administrativa, previo agotamiento de la vía económico-administrativa, será la única competente para dirimir las controversias de hecho y de derecho que se susciten entre la Administración Tributaria y los contribuyentes, retenedores y demás obligados tributarios en relación con cualquiera de las cuestiones a que se refiere la presente Ley.

#### **Disposición adicional primera. Retribuciones en especie.**

No tendrán la consideración de retribuciones en especie los préstamos con tipo de interés inferior al legal del dinero concertados con anterioridad a 1 de enero de 1992 y cuyo principal hubiese sido puesto a disposición del prestatario también con anterioridad a dicha fecha.

#### **Disposición adicional segunda. Transmisiones de valores o participaciones no admitidas a negociación con posterioridad a una reducción de capital.**

1. Cuando con anterioridad a la transmisión de valores o participaciones no admitidos a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores españoles, se hubiera producido una reducción del capital instrumentada mediante una disminución del valor nominal que no afecte por igual a todos los valores o participaciones en circulación del contribuyente, se aplicarán las reglas previstas en la sección 4ª del capítulo I del título II de esta Ley, con las siguientes especialidades:

1.º Se considerará como valor de transmisión el que correspondería en función del valor nominal que resulte de la aplicación de lo previsto en el artículo 31, apartado 3, letra a) de esta Ley.

2.º En el caso de que el contribuyente no hubiera transmitido la totalidad de sus valores o participaciones, la diferencia positiva entre el valor de transmisión correspondiente al valor nominal de los valores o participaciones efectivamente transmitidos y el valor de transmisión a que se refiere el párrafo anterior, se minorará del valor de adquisición de los restantes valores o participaciones homogéneos, hasta su anulación. El exceso que pudiera resultar tributará como ganancia patrimonial.

2. Las normas previstas en el apartado anterior serán de aplicación en el supuesto de transmisiones de valores o participaciones en el capital de sociedades transparentes.

#### **Disposición adicional tercera. Agencia Estatal de Administración Tributaria.**

1. La Agencia Estatal de Administración Tributaria es una entidad de Derecho Público con personalidad jurídica y patrimonio propios, que actúa con autonomía de gestión y plena capacidad jurídica, pública y privada, en el cumplimiento de sus fines.

2. La Agencia regirá su actuación y funcionamiento por lo dispuesto en el artículo 103 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991, su Estatuto orgánico, y demás normativa específica.

#### **Disposición adicional cuarta. Información por medios telemáticos.**

Previa autorización de los interesados y en los términos y con las garantías que se establezcan mediante Orden del Ministro de Economía y Hacienda, la información de carácter tributario que precisen las Administraciones públicas para el desarrollo de sus funciones podrá ser suministrada a aquéllas directamente por la Agencia Estatal de Administración Tributaria por medios informáticos o telemáticos, en el marco de colaboración que se establezca. Asimismo, en la Orden citada se podrá regular el suministro de información en los casos previstos en el artículo 113.1 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.

En la medida en que a través del indicado marco de colaboración las Administraciones públicas puedan disponer de dichas informaciones no se exigirá a los interesados que aporten individualmente certificaciones expedidas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, ni la presentación, en original, copia o certificación, de sus declaraciones tributarias.

#### **Disposición adicional quinta. Captación de datos.**

El Ministro de Economía y Hacienda, previo informe de la Agencia de Protección de Datos en lo que resulte procedente, propondrá al Gobierno las medidas precisas para asegurar la captación de datos obrantes en cualquier clase de registro público o registro de las Administraciones públicas, que sean precisos para la gestión y el control del impuesto.

#### **Disposición adicional sexta. Recurso Cameral Permanente.**

La exacción del Recurso Cameral Permanente a que se refiere la letra b) del apartado 1 del artículo 12 de la Ley 3/1993, de 22 de marzo, Básica de las Cámaras Oficiales de Comercio, Industria y Navegación, se girará sobre los rendimientos comprendidos en la sección 3ª del capítulo I del título II de esta Ley, cuando deriven de actividades incluidas en el artículo 6 de la Ley 3/1993, de 22 de marzo, Básica de las

Cámaras Oficiales de Comercio, Industria y Navegación.

**Disposición adicional séptima. Remisiones normativas de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.**

Las referencias efectuadas por la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, a la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se entenderán hechas a los preceptos correspondientes de esta Ley.

**Disposición adicional octava. Remisiones normativas de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.**

Las referencias efectuadas por la Ley 8/1987, de 8 de junio, de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, a la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se entenderán hechas a los preceptos correspondientes de esta Ley.

**Disposición adicional novena. Remisiones normativas de la Ley de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de Medidas Fiscales Complementarias.**

Las referencias a la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, efectuadas por la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de Medidas Fiscales Complementarias, se entenderán hechas a los preceptos correspondientes de esta Ley.

**Disposición adicional décima. Remisiones normativas de la Ley de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados.**

Las referencias contenidas en la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados a la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se entenderán hechas a los preceptos correspondientes de esta Ley.

**Disposición adicional undécima. Modificación del régimen transitorio de acomodación de los compromisos por pensiones.**

Primera. Se da nueva redacción al apartado 5 de la disposición transitoria decimoquinta de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados, que quedará redactado en los siguientes términos:

«Los empresarios o las instituciones amparadas en este régimen transitorio, que hayan instrumentado los compromisos por pensiones con sus trabajadores e integrado sus recursos en un plan de pensiones, instrumentarán las obligaciones contraídas respecto a los jubilados o beneficiarios con anterioridad a la formalización del referido plan, bien a través del mismo o bien a través de un seguro colectivo.

En el supuesto de integrar a dichos beneficiarios en el plan de pensiones, serán admisibles aportaciones posteriores para la adecuada cobertura de las prestaciones causadas, siempre que se incorporen en el correspondiente plan de reequilibrio y éste se ajuste a la legislación que le sea aplicable.

Las contribuciones y las primas de contrato de seguro satisfechas para hacer frente a estas prestaciones causadas no precisarán de la imputación fiscal a los referidos beneficiarios, siendo objeto de deducción en el impuesto personal del promotor en los términos establecidos en el apartado 1 de la disposición transitoria decimosexta.

El régimen fiscal previsto en este apartado será, asimismo, de aplicación a las primas de contratos de seguro satisfechas para la cobertura de prestaciones causadas respecto a los jubilados o beneficiarios amparadas en este régimen transitorio, aunque los empresarios o las instituciones no hayan instrumentado los compromisos por pensiones con sus trabajadores en activo a través de un plan de pensiones, salvo que las empresas o entidades se acojan a la excepción prevista en el apartado 2 de la disposición transitoria decimocuarta».

Segunda. Se añade un nuevo párrafo al apartado primero de la disposición transitoria decimosexta de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados, con la siguiente redacción:

«El régimen fiscal previsto en el presente apartado resultará aplicable en relación con las contribuciones efectuadas por las empresas a mutualidades de previsión social formalizadas a través de contratos de seguro o reglamentos de prestaciones de las mutualidades que reúnan los requisitos previstos en el artículo 46 de la Ley 40/1998, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, realizadas para dar cumplimiento a lo establecido en las disposiciones transitorias decimocuarta y decimoquinta de la presente Ley, siempre que dichas contribuciones se correspondan a derechos por servicios pasados reconocidos con arreglo a los límites establecidos para los planes de pensiones en la disposición transitoria decimoquinta, apartado cuarto, y en su desarrollo reglamentario».

#### **Disposición adicional duodécima. Tabla de retenciones sobre rendimientos del trabajo y pagos fraccionados sobre rendimientos de actividades económicas en estimación objetiva.**

1. Antes del 15 de enero de 1999, el Gobierno aprobará las tablas de retenciones aplicables en el ejercicio de 1999 a los rendimientos del trabajo, teniendo en cuenta la tarifa y las circunstancias personales y familiares del perceptor.

2. El Gobierno adaptará los pagos fraccionados a cargo de los contribuyentes acogidos al régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con una reducción máxima del veinticinco por ciento.

#### **Disposición adicional decimotercera. Modificación del Impuesto sobre Primas de Seguros.**

Se añade una nueva letra i) al apartado cinco.1 del artículo 12 de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, con la siguiente redacción:

«i) Las operaciones de seguro de asistencia sanitaria y enfermedad».

#### **Disposición adicional decimocuarta. Obligaciones de información.**

1. Reglamentariamente podrán establecerse obligaciones de suministro de información a las sociedades gestoras de instituciones de inversión colectiva, en relación con las operaciones sobre acciones o participaciones de dichas instituciones, incluida la información de que dispongan relativa al resultado de las operaciones de compra y venta de las mismas.

2. Los contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o por el Impuesto sobre Sociedades deberán suministrar información, en los términos que reglamentariamente se establezcan, en relación con las operaciones, situaciones, cobros y pagos que efectúen o se deriven de la tenencia de valores o bienes relacionados, directa o indirectamente, con países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales.

### **Disposición adicional decimoquinta.**

Se da nueva redacción al apartado 1 del artículo 113 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria:

«1. Los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria en el desempeño de sus funciones tienen carácter reservado y sólo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo que la cesión tenga por objeto:

a) La investigación o persecución de delitos públicos por los órganos jurisdiccionales o el Ministerio Público.

b) La colaboración con otras Administraciones tributarias a efectos del cumplimiento de obligaciones fiscales en el ámbito de sus competencias.

c) La colaboración con la Inspección de Trabajo y Seguridad Social y con las Entidades Gestoras y Servicios Comunes de la Seguridad Social en la lucha contra el fraude en la cotización y recaudación de las cuotas del sistema de Seguridad Social, así como en la obtención y disfrute de prestaciones a cargo del mismo sistema.

d) La colaboración con cualesquiera otras Administraciones públicas para la lucha contra el fraude en la obtención o percepción de ayudas o subvenciones a cargo de fondos públicos o de la Unión Europea.

e) La colaboración con las comisiones parlamentarias de investigación en el marco legalmente establecido.

f) La protección de los derechos e intereses de los menores e incapacitados por los órganos jurisdiccionales o el Ministerio Público.

g) La colaboración con el Tribunal de Cuentas en el ejercicio de sus funciones de fiscalización de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

h) La colaboración con los Jueces y Tribunales para la ejecución de resoluciones judiciales firmes. La solicitud judicial de información exigirá resolución expresa, en la que previa ponderación de los intereses públicos y privados afectados en el asunto de que se trate y por haberse agotado los demás medios o fuentes de conocimiento sobre la existencia de bienes y derechos del deudor, se motive la necesidad de recabar datos de la Administración Tributaria».

### **Disposición adicional decimosexta. Mutualidades de trabajadores por cuenta ajena.**

Podrán reducir la parte general de la base imponible, en los términos previstos en el artículo 46 de esta Ley, las cantidades abonadas en virtud de contratos de seguro, concertados por mutualidades de previsión social por trabajadores por cuenta ajena como sistema complementario de pensiones, cuando previamente, durante al menos un año en los términos que se fijen reglamentariamente, estos mismos mutualistas hayan realizado aportaciones a estas mismas mutualidades, de acuerdo a lo previsto en la disposición transitoria quinta y la disposición adicional decimoquinta de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de Ordenación y Supervisión de Seguros Privados y siempre y cuando exista un acuerdo de los órganos correspondientes de la mutualidad que sólo permita cobrar las prestaciones cuando concurren las mismas contingencias previstas en el artículo 8.6 de la Ley 8/1987, de 8 de junio, de Regulación de Planes y Fondos de Pensiones.

*\* Número de consulta: 0986-01*

*\* Descripción sucinta de los hechos: El consultante figura afiliado a la Mutualidad General de la Abogacía, en la que causó alta con ocasión del ejercicio de la actividad profesional de abogado por cuenta propia durante un período comprendido entre el 26 de mayo de 1978 y el 31 de julio de 1979, habiendo seguido cotizando a dicha Mutualidad hasta la actualidad, si bien como trabajador por cuenta ajena.*

*Dicha Mutualidad cubre, entre otros riesgos, jubilación, fallecimiento e invalidez, sin derecho alguno al percibo de capital de rescate fuera de las contingencias previstas.*

*\* Cuestión planteada: Aplicación de la reducción prevista en la disposición adicional decimosexta de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias.*

*\* Contestación: La disposición adicional decimosexta de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, dispone:*

*"Podrán reducir la parte general de la base imponible, en los términos previstos en el artículo 46 de esta Ley, las cantidades abonadas en virtud de contratos de seguro, concertados por mutualidades de previsión social por trabajadores por cuenta ajena como sistema complementario de pensiones, cuando previamente, durante al menos un año en los términos que se fijen reglamentariamente, estos mismos mutualistas hayan realizado aportaciones a estas mismas mutualidades, de acuerdo a lo previsto en la disposición transitoria quinta y la disposición adicional decimoquinta de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de Ordenación y Supervisión de Seguros Privados, y siempre y cuando exista un acuerdo de los órganos correspondientes de la mutualidad que sólo permita cobrar las prestaciones cuando concurren las mismas contingencias previstas en el artículo 8.6 de la Ley 8/1987, de 8 de junio, de Regulación de Planes y Fondos de Pensiones."*

*La posibilidad de reducción de las aportaciones a mutualidades de previsión social realizadas por trabajadores por cuenta ajena a que se refiere el precepto transcrito, requiere, como se deduce del propio texto de la disposición, la concurrencia de determinados requisitos:*

*1º.- El trabajador por cuenta ajena, mutualista, debe haber realizado, con anterioridad, aportaciones a la misma mutualidad según lo previsto en la disposición transitoria quinta y la disposición adicional decimoquinta de la Ley 30/1995, de Ordenación y Supervisión de Seguros Privados.*

*Las citadas disposiciones, en su redacción vigente en la fecha de publicación de la Ley 40/1998, contienen la regulación del régimen de incorporación a la Seguridad Social de las personas que, ejerciendo una actividad por cuenta propia, estuvieran colegiados o se colegien en un colegio profesional cuyo colectivo no hubiera sido integrado en el Régimen Especial de la Seguridad Social de Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos, estableciendo, para quienes se encontraran en dichas situaciones, la posibilidad de opción entre el alta en el citado Régimen Especial de la Seguridad Social y la permanencia o incorporación a la mutualidad que tuviera establecida el colegio profesional.*

*Por consiguiente, el mutualista deberá haber efectuado previamente aportaciones a la misma mutualidad durante el ejercicio de una actividad por cuenta propia, hallándose adscrito al colegio profesional que, con anterioridad a 10 de noviembre de 1995 (fecha de entrada en vigor de la Ley 30/1995), tuviera establecida la citada mutualidad, siempre que el colectivo de dicho colegio profesional no hubiera sido integrado en el Régimen Especial de la Seguridad Social de Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos antes de la mencionada fecha.*

*2º.- El mutualista debe haber realizado previamente las referidas aportaciones, en las condiciones descritas en el apartado anterior, al menos durante un año.*

3º.- Además de las condiciones expresadas en los apartados anteriores, la deducción de las aportaciones realizadas como trabajador por cuenta ajena se vincula a que el seguro con la mutualidad tenga carácter de sistema complementario de pensiones. A tal efecto, la norma requiere la existencia de un acuerdo de los órganos de la mutualidad que sólo permita cobrar las prestaciones cuando concurren las mismas contingencias previstas para los planes de pensiones.

En concreto, el artículo 8.6 de la Ley 8/1998, de 8 de junio, de regulación de los planes y fondos de pensiones al que se refiere la disposición adicional decimosexta de la Ley 40/1998, define dichas contingencias:

"Las contingencias por las que se satisfarán las prestaciones anteriores podrán ser:

a) Jubilación o situación asimilable. Reglamentariamente se determinarán las situaciones asimilables.

De no ser posible el acceso del beneficiario a tal situación, la prestación correspondiente sólo podrá ser percibida al cumplir los sesenta años de edad.

b) Invalidez laboral total y permanente para la profesión habitual o absoluta y permanente para todo trabajo y la gran invalidez.

c) Muerte del partícipe o beneficiario, que pueden generar derecho a prestaciones de viudedad, orfandad, o a favor de otros herederos o personas designadas. No obstante, en el caso de muerte del beneficiario que no haya sido previamente partícipe, únicamente se pueden generar prestaciones de viudedad u orfandad."

Si se cumplen todos los requisitos anteriores, el mutualista, trabajador por cuenta ajena, podrá efectuar la reducción prevista en la disposición adicional decimosexta de la Ley 40/1998, debiendo tener en cuenta que dicha reducción debe ajustarse a lo establecido en el artículo 46 de la citada Ley.

En particular, debe señalarse que resultará de aplicación a la mencionada reducción el límite máximo conjunto previsto en el número 5 del artículo 46.1 de la Ley 40/1998 para las reducciones por aportaciones a planes de pensiones y a mutualidades, el cual, conforme a la redacción dada al citado precepto por la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa y, anteriormente, por el Real Decreto-Ley 3/2000, de 23 de junio, ha quedado fijado, con efectos para los periodos impositivos que finalicen a partir de la entrada en vigor del citado Real Decreto-Ley 3/2000 en la menor de las cantidades siguientes:

a) El 25 por 100 de la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas percibidos individualmente en el ejercicio. En caso de partícipes o mutualistas mayores de 52 años, el porcentaje anterior será del 40 por 100.

b) 1.200.000 pesetas anuales (7.212,15 euros). En caso de partícipes o mutualistas mayores de cincuenta y dos años, el límite anterior se incrementará en 100.000 pesetas (601,01 euros) adicionales por cada año de edad del partícipe o mutualista que exceda de cincuenta y dos, fijándose en 2.500.000 pesetas (15.025,30 euros) para partícipes de sesenta y cinco años o más.

\* **Fecha:** 24/05/2001

### **Disposición adicional decimoséptima. Planes de pensiones y Mutualidades de Previsión Social constituidos a favor de personas con minusvalía. <sup>(117)</sup>**

A partir de 1 de enero de 1999 podrán realizarse aportaciones a planes de pensiones a favor de personas con un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100.<sup>(118)</sup> A los mismos les resultará aplicable el régimen financiero y fiscal de los planes de pensiones con las siguientes especialidades:

---

<sup>(117)</sup> Las cuantías de los límites de las aportaciones se deben al artículo octavo del Real Decreto-ley 3/2000, de 23 de junio, por el que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa. (B.O.E. de 24 de junio de 2000) y al artículo 10 de la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa (B.O.E. de 14 de diciembre). Las cuantías anteriores eran 1.100.000 pesetas (6.611,13 euros) y 2.200.000 pesetas (13.222,27 euros).

<sup>(118)</sup> Véase la disposición adicional duodécima de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social (B.O.E. de 30 de diciembre).

1. (\*) Podrán efectuar aportaciones al plan de pensiones tanto el propio minusválido partícipe como las personas que tengan con el mismo una relación de parentesco en línea directa o colateral hasta el tercer grado inclusive, así como el cónyuge o aquellos que les tuviesen a su cargo en régimen de tutela o acogimiento. En estos últimos supuestos, las personas con minusvalía habrán de ser designadas beneficiarias de manera única e irrevocable para cualquier contingencia. No obstante, la contingencia de muerte del minusválido podrá generar derecho a prestaciones de viudedad, orfandad o a favor de quienes hayan realizado aportaciones al plan de pensiones del minusválido en proporción a la aportación de éstos.

Dichas aportaciones no estarán sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

#### **REDACCION VIGENTE HASTA 14 DE DICIEMBRE DE 2000**

1. Podrán efectuar aportaciones al plan de pensiones tanto el propio minusválido partícipe como las personas que tengan con el mismo una relación de parentesco en línea directa o colateral hasta el tercer grado inclusive. En este último caso, las personas con minusvalía habrán de ser designadas beneficiarias de manera única e irrevocable para cualquier contingencia. No obstante, la contingencia de muerte del minusválido podrá generar derecho a prestaciones de viudedad, orfandad o a favor de quienes hayan realizado aportaciones al plan de pensiones del minusválido en proporción a la aportación de éstos.

Dichas aportaciones no estarán sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

2. Como límite máximo de las aportaciones, a efectos de lo previsto en el artículo 5.3 de la Ley 8/1987, de 8 de junio, de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, se aplicarán las siguientes cuantías:

a) Las aportaciones anuales máximas realizadas por las personas minusválidas partícipes no podrán rebasar la cantidad de 2.500.000 pesetas (15.025,30 euros)

b) Las aportaciones anuales máximas realizadas por cada partícipe a favor de personas con minusvalía ligadas por relación de parentesco no podrán rebasar la cantidad de 1.200.000 pesetas (7.212,15 euros). Ello sin perjuicio de las aportaciones que pueda realizar a su propio plan de pensiones, de acuerdo con el límite previsto en el artículo 5.3 de la Ley 8/1987, de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

c) Las aportaciones anuales máximas a planes de pensiones realizadas a favor de una persona con minusvalía, incluyendo sus propias aportaciones, no podrán rebasar la cantidad de 2.500.000 pesetas ((15.025,30 euros)

La inobservancia de estos límites de aportación será objeto de la sanción prevista en el artículo 36.4 de la Ley 8/1987, de 8 de junio, de Regulación de Planes y Fondos de Pensiones. A estos efectos, cuando concurren varias aportaciones a favor del minusválido, se entenderá que el límite de 2.500.000 pesetas (15.025,30 euros) se cubre, primero, con las aportaciones del propio minusválido y cuando éstas no superen dicho límite, con las restantes aportaciones, en proporción a su cuantía.

La aceptación de aportaciones a un plan de pensiones, a nombre de un mismo beneficiario minusválido, por encima del límite de 2.500.000 pesetas anuales (15.025,30

---

(\*) Redacción dada por el artículo 12 de la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa (B.O.E. de 14 de diciembre), vigente a partir de 15 de diciembre de 2000.

euros), tendrá la consideración de infracción muy grave, en los términos previstos en el artículo 35.3.n) de la Ley 8/1987, de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

3. Las prestaciones del plan de pensiones deberán ser en forma de renta, salvo que, por circunstancias excepcionales, y en los términos y condiciones que reglamentariamente se establezcan, puedan percibirse en forma de capital.

4. Reglamentariamente podrán establecerse especificaciones en relación con las contingencias por las que pueden satisfacerse las prestaciones, a las que se refiere el artículo 8.6 de la Ley 8/1987, de 8 de junio, de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

5. Reglamentariamente se determinarán los supuestos en los que podrán hacerse efectivos los derechos consolidados en el plan de pensiones por parte de las personas con minusvalía, de acuerdo con lo previsto en el artículo 8.8 de la Ley 8/1987, de 8 de junio, de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

6. Las aportaciones realizadas a planes de pensiones, de acuerdo con lo previsto en la presente disposición, podrán ser objeto de reducción en la parte general de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con los siguientes límites máximos:

a) Las aportaciones anuales realizadas por cada partícipe a favor de personas con minusvalía con las que exista relación de parentesco, con el límite de 1.200.000 pesetas anuales (7.212,15 euros). Ello sin perjuicio de las aportaciones que puedan realizar a sus propios planes de pensiones, de acuerdo con los límites establecidos en el artículo 46 de esta Ley.

b) Las aportaciones anuales realizadas por las personas minusválidas partícipes, con el límite de 2.500.000 pesetas anuales (15.025,30 euros).

El conjunto de las reducciones practicadas por todas las personas que realicen aportaciones a favor de un mismo minusválido, incluidas las del propio minusválido, no podrá exceder de 2.500.000 pesetas anuales (15.025,30 euros). A estos efectos, cuando concurren varias aportaciones a favor del minusválido, habrán de ser objeto de reducción, en primer lugar, las aportaciones realizadas por el propio minusválido y sólo si las mismas no alcanzan el límite de 2.500.000 pesetas (15.025,30 euros) señalado, podrán ser objeto de reducción las aportaciones realizadas por otras personas a su favor en la base imponible de éstas, de forma proporcional, sin que en ningún caso el conjunto de las reducciones practicadas por todas las personas que realizan aportaciones a favor de un mismo minusválido pueda exceder de 2.500.000 pesetas (15.025,30 euros).

7. Los rendimientos del trabajo derivados de las prestaciones obtenidas en forma de renta por las personas con minusvalía, correspondientes a las aportaciones a las que se refiere la presente disposición, gozarán de una reducción en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas hasta un importe máximo de dos veces el salario mínimo interprofesional. <sup>(119)</sup>

Tratándose de prestaciones recibidas en forma de capital por las personas con minusvalía, correspondientes a las aportaciones a las que se refiere la presente

---

<sup>(119)</sup> Véase: El Real Decreto 2817/1998, de 23 de diciembre, por el que se fija el salario mínimo interprofesional para 1999 (B.O.E. de 30 de diciembre)

El Real Decreto 2605/1999, de 30 de diciembre, por el que se fija el salario mínimo interprofesional para el año 2000 (B.O.E. de 31 de diciembre)

El Real Decreto 3476/2000, de 29 de diciembre, por el que se fija el salario mínimo interprofesional para 2001 (B.O.E. de 30 de diciembre)

disposición, la reducción prevista en el artículo 17.2. b) de esta Ley será del 50 por 100, siempre que hayan transcurrido más de dos años desde la primera aportación.

8. El régimen regulado en esta disposición adicional será de aplicación a las aportaciones a Mutualidades de Previsión Social realizadas a partir de 1 de enero de 1999 y prestaciones de las mismas a favor de minusválidos que cumplan los requisitos previstos en los anteriores apartados. En tal caso, los límites establecidos por esta disposición serán conjuntos para las aportaciones de Planes de Pensiones y a Mutualidades de Previsión Social.

La disposición de derechos consolidados en supuestos distintos de los previstos en esta disposición adicional tendrá las consecuencias previstas en el artículo 46.1.3.º b), segundo párrafo, de esta Ley. <sup>(120)</sup>

*\* Número de consulta: 0746-01*

*\* Descripción sucinta de los hechos: La consultante tiene una hija con una minusvalía del 34 por 100 y judicialmente incapacitada.*

*\* Cuestión planteada: Posibilidad de suscribir un plan de pensiones a favor de personas con minusvalía, por aplicación de la disposición adicional duodécima de la Ley 55/1999.*

*\* Contestación: La disposición adicional duodécima de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, establece el régimen fiscal aplicable a los minusválidos incapacitados judicialmente en los siguientes términos:*

*“Las disposiciones específicas previstas en la normativa tributaria en favor de las personas discapacitadas con grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100 serán de aplicación a los minusválidos cuya incapacidad se declare judicialmente, aunque no alcance dicho grado”.*

*Por otra parte, la disposición adicional decimoséptima de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias, prevé la posibilidad de constitución de planes de pensiones a favor de personas con un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100, a los que se aplicará el régimen financiero y fiscal de los planes de pensiones con las especialidades que se establecen en dicho precepto y en el artículo 10.ter del Real Decreto 1307/1988, de 30 de septiembre (artículo incorporado por el Real Decreto 215/1999, de 5 de febrero).*

*De la conjunción de ambos preceptos se desprende que las personas incapacitadas judicialmente pueden suscribir planes de pensiones al amparo de la disposición adicional decimoséptima de la Ley 40/1998, siendo de aplicación el régimen financiero y fiscal regulado en dicha norma y en el artículo 10.ter del Real Decreto 1307/1988, de 30 de septiembre.*

*\* Fecha: 11/04/2001*

### **Disposición adicional decimoctava. Información con trascendencia tributaria.**

Cuando en aplicación de lo dispuesto en el artículo 116 de la Ley 13/1995, de 18 de mayo, de Contratos de las Administraciones Públicas, el adjudicatario concierte con terceros la realización parcial del contrato, la Administración contratante queda obligada a suministrar a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria la siguiente información:

- a) Identificación del subcontratista.
- b) Identificación de las partes del contrato a realizar por el subcontratista.
- c) Importe de las prestaciones subcontratadas

La citada información deberá suministrarse en el plazo de cinco días, computados desde aquél en que tenga lugar la comunicación del contratista a la

---

<sup>(120)</sup> Véase el artículo 10.ter del Reglamento de Planes y Pensiones, aprobado por el Real Decreto 1307/1988, de 30 de septiembre, incorporado por el artículo séptimo de Real Decreto 215/1999, de 5 de febrero, por el que se modifican los Reglamentos de Planes y Fondos de Pensiones, del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre el Valor Añadido y otras normas tributarias.

Administración, establecida en el apartado 2. a) del citado texto legal.

### **Disposición adicional decimonovena. Rentas forestales.**

No se integrarán en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas las subvenciones concedidas a quienes exploten fincas forestales gestionadas de acuerdo con planes técnicos de gestión forestal, ordenación de montes, planes dasocráticos o planes de repoblación forestal aprobadas por la administración forestal competente, siempre que el período de producción medio, según la especie de que se trate, determinado en cada caso por la administración forestal competente, sea igual o superior a veinte años.

El Gobierno desarrollará un régimen de estimación objetiva en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para la determinación del rendimiento neto derivado de las explotaciones forestales que cumplan los requisitos señalados en el párrafo anterior.  
(<sup>22</sup>)

*\* Número de consulta: 0812-00*

*\* Cuestión planteada: Tratamiento fiscal de las ayudas para la forestación.*

*\* Contestación: El artículo 6 del Real Decreto 378/1993, de 12 de marzo establece un régimen de ayudas para fomentar inversiones forestales en explotaciones agrarias y acciones de desarrollo y aprovechamiento de los bosques en las zonas rurales.*

*En similares términos se expresa el artículo 4 del RD 152/1996, de 2 de febrero, por el que se establece un régimen de ayudas para fomentar inversiones forestales en explotaciones agrarias y acciones de desarrollo y aprovechamiento de los bosques en las zonas rurales, con entrada en vigor el 22 de febrero de 1996, y que deroga el anterior RD.*

*La percepción de estas ayudas supone para el perceptor el ejercicio de una actividad forestal. El tratamiento fiscal, en concreto, su imputación temporal, depende de la consideración como subvención corriente o de capital que se otorgue a las mencionadas ayudas.*

*La distinción entre subvención corriente o de capital debe realizarse en función de que lo financiado sean gastos del ejercicio o costes imputables a ejercicios posteriores.*

*La prima de mantenimiento es una prima anual destinada a cubrir los gastos de mantenimiento y reposición de marras. En la medida que estos gastos deban imputarse a la cuenta de pérdidas y ganancias deberá, asimismo, imputarse la ayuda recibida para la realización de estos gastos.*

*La prima compensatoria tiene la consideración de ingreso del ejercicio, en la medida en que viene a compensar la pérdida de ingresos agrícolas.*

*En lo que ese refiere a las ayudas tanto por "reposición de marras" como por "mejora de superficies forestales" y "mejora de alcornoques", habría que considerar lo indicado en el Plan General de Contabilidad en su quinta parte, Normas de Valoración, en la quinta norma, apartado f) donde se establece que los costes de renovación, ampliación o mejora de los bienes de inmovilizado material serán incorporados al activo como mayor valor del bien en la medida que supongan un aumento de su capacidad, productividad o alargamiento de su vida útil.*

*En caso de que los gastos realizados deban registrarse como inmovilizado, las ayudas recibidas se imputarán a resultados a medida que se vayan imputando los correspondientes gastos a través de la amortización. Por el contrario, si la subvención financia un gasto, éste se debe imputar al ejercicio en que se devengue.*

*Por otra parte, a partir de 1 de enero de 1997 puede ser de aplicación lo previsto en la disposición adicional vigésimotercera de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.*

*En consecuencia, en los términos previstos en el anterior precepto, las subvenciones concedidas a la explotación de fincas forestales que, conforme a lo señalado anteriormente, tengan el carácter de subvenciones de capital y cuya imputación, de acuerdo con la Norma 20 del Plan General de Contabilidad, deba efectuarse a partir de 1 de enero de 1997, no estarán sujetas a gravamen en el IRPF.*

*La presente contestación se ha efectuado de conformidad con la normativa vigente hasta 31 de diciembre de 1998.*

---

(<sup>22</sup>) Véase, en el artículo 27.2 de esta Ley, la consulta (1335-01) de fecha 26/06/2001. Subvenciones forestales.

*A ello hay que añadir que a partir de 1 de enero de 1999, el tratamiento fiscal de estas subvenciones aparece regulado en la DA 19ª de la nueva Ley del IRPF, Ley 40/1998, de 9 de diciembre.*

*En consecuencia, tanto las subvenciones corrientes como de capital concedidas a partir de 1 de enero de 1999 como las subvenciones de capital que corresponda imputar a partir de esta fecha estarán exentas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en tanto se cumplan los requisitos previstos en la disposición anteriormente transcrita.*

**\* Fecha:** 07/04/2000

**\* Número de consulta:** 0978-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** *El consultante ha obtenido, en el año 2000, al amparo del Real Decreto 152/1996, de 2 de febrero, unas ayudas por forestación, una para compensar los gastos de forestación de tierras agrarias y otra, por mantenimiento.*

*La concesión de la subvención estuvo condicionada a la presentación de un proyecto de forestación que fué aprobado por la Administración competente.*

**\* Cuestión planteada:**

*Tratamiento de las citada ayudas.*

**\* Contestación:** *El Real Decreto 378/1993, de 12 de marzo, por el que se establece un régimen de ayudas para fomentar inversiones forestales en explotaciones agrarias y acciones de desarrollo y aprovechamiento de los bosques en las zonas rurales, establece en su artículo 6 los tipos de ayudas.*

*En similares términos se expresa el artículo 4 del RD 152/1996, de 2 de febrero, por el que se establece un régimen de ayudas para fomentar inversiones forestales en explotaciones agrarias y acciones de desarrollo y aprovechamiento de los bosques en las zonas rurales, con entrada en vigor el 22 de febrero de 1996, y que deroga el anterior RD.*

*La percepción de estas ayudas supone para el perceptor el ejercicio de una actividad forestal. El tratamiento fiscal, en concreto, su imputación temporal, depende de la consideración como subvención corriente o de capital que se otorgue a las mencionadas ayudas.*

*La distinción entre subvención corriente o de capital debe realizarse en función de que lo financiado sean gastos del ejercicio o costes imputables a ejercicios posteriores.*

*La prima de mantenimiento es una prima anual destinada a cubrir los gastos de mantenimiento y reposición de marras. En la medida que estos gastos deban imputarse a la cuenta de pérdidas y ganancias deberá, asimismo, imputarse la ayuda recibida para la realización de estos gastos.*

*La prima compensatoria tiene la consideración de ingreso del ejercicio, en la medida en que viene a compensar la pérdida de ingresos agrícolas.*

*En lo que se refiere a las ayudas tanto por "reposición de marras" como por "mejora de superficies forestales" y "mejora de alcornocales", habría que considerar lo indicado en el Plan General de Contabilidad en su quinta parte, Normas de Valoración, en la quinta norma, apartado f) donde se establece que los costes de renovación, ampliación o mejora de los bienes de inmovilizado material serán incorporados al activo como mayor valor del bien en la medida que supongan un aumento de su capacidad, productividad o alargamiento de su vida útil.*

*En caso de que los gastos realizados deban registrarse como inmovilizado, las ayudas recibidas se imputarán a resultados a medida que se vayan imputando los correspondientes gastos a través de la amortización. Por el contrario, si la subvención financia un gasto, ésta se debe imputar al ejercicio en que se devengue.*

*El tratamiento fiscal de estas subvenciones aparece regulado en la DA 19ª de la Ley del IRPF.*

*En consecuencia, tanto las subvenciones corrientes como de capital concedidas a partir de 1 de enero de 1999 como las subvenciones de capital que corresponda imputar a partir de esta fecha estarán exentas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en tanto se cumplan los requisitos previstos en la disposición anteriormente citada.*

*Esta exención se aplicará cuando el plan técnico de gestión forestal haya sido aprobado por la Administración Pública que sea competente en materia forestal y, además, la especie arbórea tenga un período de producción medio, determinado por la misma Administración, igual o superior a veinte años.*

*Por último, resulta oportuno poner en su conocimiento que el RD 152/1996, de 2 de febrero, ha sido recientemente derogado por el RD 6/2001, de 12 de enero, sobre reforestación de tierras agrícolas, que entró en vigor el pasado 14 de enero.*

**\* Fecha:** 24/05/2001

**Disposición adicional vigésima. Carácter vinculante de las contestaciones a determinadas consultas sobre la aplicación del Impuesto sobre la Renta de las**

## **Personas Físicas.**

Durante los seis primeros meses del año 1999, podrán formularse a la Administración tributaria consultas, cuya contestación tendrá carácter vinculante para ésta, sobre la aplicación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en las condiciones y con los requisitos que se indican a continuación:

Primero. Las consultas podrán formularse exclusivamente por colegios profesionales, cámaras oficiales, organizaciones patronales, sindicatos, asociaciones de consumidores, asociaciones empresariales y organizaciones profesionales, así como por las federaciones que agrupen a las organizaciones o entidades antes mencionadas, cuando se refieran a cuestiones que afecten a la generalidad de sus miembros o asociados.

Segundo. La Dirección General de Tributos contestará las consultas que se formulen en los términos anteriores, mediante resolución, que se comunicará a la entidad consultante y se publicará en el «Boletín Oficial del Ministerio de Economía y Hacienda».

Tercero. La presentación, tramitación y contestación de estas consultas, así como los efectos de su contestación, se regirán por lo dispuesto en el Real Decreto 404/1997, de 21 de marzo, por el que se establece el régimen aplicable a las consultas cuya contestación deba tener carácter vinculante para la Administración tributaria.

### **Disposición adicional vigésima primera. Ayudas a la vivienda habitual percibidas en 1998.**

Las ayudas públicas percibidas durante 1998 como compensación de los defectos estructurales de construcción de la vivienda habitual y destinadas a la reparación de la misma, podrán imputarse por cuartas partes, en el período impositivo en el que se obtengan y en los tres siguientes.

### **Disposición adicional vigésima segunda. Subvenciones de la política agraria comunitaria y ayudas públicas.**

1. No se integrarán en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades las rentas positivas que se pongan de manifiesto como consecuencia de:

a) La percepción de las siguientes ayudas de la política agraria comunitaria:

- 1.º Abandono definitivo del cultivo del viñedo.
- 2.º Prima al arranque de plantaciones de manzanos.
- 3.º Prima al arranque de plataneras.
- 4.º Abandono definitivo de la producción lechera.
- 5.º Abandono definitivo del cultivo de peras, melocotones y nectarinas.
- 6.º Arranque de plantaciones de peras, melocotones y nectarinas.

b) La percepción de las siguientes ayudas de la política pesquera comunitaria: abandono definitivo de la actividad pesquera.

c) La percepción de ayudas públicas que tengan por objeto reparar la destrucción, por incendio, inundación o hundimiento de elementos patrimoniales afectos

al ejercicio de actividades económicas.

d) La percepción de las ayudas al abandono de la actividad de transporte por carretera satisfechas por el Ministerio de Fomento a transportistas que cumplan los requisitos establecidos en la normativa reguladora de la concesión de dichas ayudas. (\*)

2. Para calcular la renta que no se integrará en la base imponible se tendrá en cuenta tanto el importe de las ayudas percibidas como las pérdidas patrimoniales que, en su caso, se produzcan en los elementos afectos a las actividades. Cuando el importe de estas ayudas sea inferior al de las pérdidas producidas en los citados elementos, podrá integrarse en la base imponible la diferencia negativa. Cuando no existan pérdidas, sólo se excluirá de gravamen el importe de las ayudas.

\* **Número de consulta:** 1991-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** *El consultante era titular de una empresa dedicada al transporte de mercancías, la cual se ejercía con un camión. La actividad determinaba su rendimiento neto por el régimen de estimación objetiva.*

*En el año 2000, acogiéndose a la Orden del Ministro de Fomento de 20 de diciembre de 1999 abandona la actividad, percibiendo una ayuda de 7.600.000 pesetas, de las que corresponden 2.000.000, a la renuncia a la autorización y 5.600.000 a siete períodos semestrales que le restaban para cumplir 65 años.*

\* **Cuestión planteada:** *Tratamiento fiscal de la ayuda percibida.*

\* **Contestación:** *De conformidad con la modificación realizada por el artículo 8 del Real Decreto-ley 10/2000 de 6 de octubre en la disposición adicional vigésima segunda de la Ley 40/1998, no se integrarán en la base imponible las rentas positivas que se pongan de manifiesto por la percepción de ayudas al abandono de la actividad de transporte por carretera satisfechas al amparo de la Orden del Ministro de Fomento de 20 de diciembre de 1999.*

*Para calcular la renta que no se integrará en la base imponible se tendrá en cuenta tanto el importe de las ayudas percibidas como las pérdidas patrimoniales que, como consecuencia del abandono de la actividad, pudieran producirse en los elementos afectos a la misma.*

*Si el importe de las ayudas es inferior a las pérdidas patrimoniales, se integrará en la base imponible la diferencia negativa, mientras que si no existen pérdidas, se excluirá de gravamen el importe total de las ayudas.*

*Este tratamiento tributario de las ayudas por abandono de la actividad de transporte por carretera se aplicará desde el 1 de enero de 2000, de acuerdo con lo dispuesto en la disposición adicional segunda del Real Decreto-ley 10/2000, antes citado.*

*Por tanto, como en el caso planteado las ayudas se han percibido en el 2000, las mismas recibirán el tratamiento expresado en esta contestación.*

\* **Fecha:** 06/11/2000

\* **Número de consulta:** 2232-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** *El consultante ha venido desarrollando la actividad de transporte de mercancías por carretera hasta el 29 de septiembre de 2000, acogiéndose a las ayudas al abandono de la actividad de transporte.*

*Al no ser requisito indispensable para la obtención de las ayudas la renuncia a la autorización, la transmite a otro transportista percibiendo por ello un importe superior a la cuantía máxima correspondiente a la ayuda por renuncia a autorizaciones para vehículo pesado de ámbito nacional (2.500.000 ptas.)*

\* **Cuestión planteada:** *Teniendo en cuenta la nueva redacción de la disposición adicional vigésima segunda de la Ley 40/1998, se pregunta si al importe percibido por la transmisión de la autorización le resulta aplicable la exención de ayudas públicas al abandono de la actividad de transporte por carretera.*

\* **Contestación:** *De la redacción de la disposición adicional vigésima segunda de la Ley del Impuesto queda claro que la exención se refiere única y exclusivamente a las ayudas públicas percibidas por el abandono de la actividad de transporte, no quedando amparados -por tanto- los importes que pudieran obtener los transportistas por transmitir la autorización.*

\* **Fecha:** 05/12/2000

---

(\*) Esta letra d) ha sido añadida por el artículo 8 del Real Decreto-ley 10/2000, de 6 de octubre, de medidas urgentes de apoyo a los sectores agrario, pesquero y del transporte. (B.O.E. de 7 de octubre. Corrección de errores en B.O.E. de 11 de octubre). Con efectos desde 1 de enero de 2000, según la disposición adicional segunda del precitado Real Decreto-ley.

## **Disposición adicional vigésima tercera. Mutualidad de previsión social de deportistas profesionales. (\*)**

**Uno.** Los deportistas profesionales y de alto nivel podrán realizar aportaciones a la mutualidad de previsión social a prima fija de deportistas profesionales, con las siguientes especialidades:

1. **Ámbito subjetivo.** Se considerarán deportistas profesionales los incluidos en el ámbito de aplicación del Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales. Se considerarán deportistas de alto nivel los incluidos en el ámbito de aplicación del Real Decreto 1467/1997, de 19 de septiembre, sobre deportistas de alto nivel.

La condición de mutualista y asegurado recaerá, en todo caso, en el deportista profesional o de alto nivel.

2. **Aportaciones.** No podrán rebasar la cantidad de 2.500.000 pesetas (15.025,30 euros) las aportaciones anuales, incluyendo las que hubiesen sido imputadas por los promotores en concepto de rendimientos del trabajo cuando se efectúen estas últimas de acuerdo con lo previsto en la disposición adicional primera de la Ley 8/1987, de 8 de junio.

No se admitirán aportaciones una vez que finalice la vida laboral como deportista profesional o se produzca la pérdida de la condición de deportista de alto nivel en los términos y condiciones que se establezcan reglamentariamente.

3. **Contingencias.** Las contingencias que pueden ser objeto de cobertura son las previstas para los planes de pensiones en el artículo 8.6 de la Ley 8/1987, de 8 de junio.

4. **Disposición de derechos consolidados.** Los derechos consolidados de los mutualistas sólo podrán hacerse efectivos en los supuestos previstos en el artículo 8.8 de la Ley 8/1987, de 8 de junio, y, adicionalmente, una vez transcurrido un año desde que finalice la vida laboral de los deportistas profesionales o desde que se pierda la condición de deportistas de alto nivel.

5. **Régimen fiscal.**

a) Las aportaciones, directas o imputadas, que cumplan los requisitos anteriores podrán ser objeto de reducción en la parte general de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con el límite de la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas percibidos individualmente en el ejercicio y hasta un importe máximo de 2.500.000 pesetas anuales (15.025,30 euros).

b) La disposición de los derechos consolidados en supuestos distintos a los mencionados en el número 4 anterior determinará la obligación para el contribuyente de reponer en la base imponible las reducciones indebidamente realizadas, con la práctica de las declaraciones-liquidaciones complementarias, que incluirán los intereses de demora. A su vez, las cantidades percibidas por la disposición anticipada de los derechos consolidados tributarán como rendimientos del capital mobiliario, salvo que provengan de contratos de seguro a que se refiere la disposición adicional primera de la Ley 8/1987, de 8 de junio, de regulación de Planes y Fondos de Pensiones, en cuyo caso tributarán como rendimientos del trabajo.

---

(\*) Esta disposición adicional ha sido añadida por el artículo 13 de la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa (B.O.E. de 14 de diciembre). En vigor a partir de 15 de diciembre de 2000.

c) Las prestaciones percibidas, así como la percepción de los derechos consolidados en los supuestos previstos en el número 4 anterior, tributarán en su integridad como rendimientos del trabajo.

**Dos.** Con independencia del régimen especial previsto en el apartado anterior, los deportistas profesionales y de alto nivel, aunque hayan finalizado su vida laboral como deportistas profesionales o hayan perdido la condición de deportistas de alto nivel, podrán realizar aportaciones a la mutualidad de previsión social de deportistas profesionales.

Tales aportaciones podrán ser objeto de reducción en la parte general de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en la parte que tenga por objeto la cobertura de las contingencias previstas en el artículo 8.6 de la Ley 8/1987, de 8 de junio, siempre que cumplan los requisitos que establecen las letras a), b) y c) del artículo 46.1 de esta Ley.

Como límite máximo conjunto de reducción de estas aportaciones se aplicará el que establece el artículo 46.1.5.º de esta Ley para las aportaciones a planes de pensiones y contratos de seguro suscritos con mutualidades de previsión social

#### **Disposición transitoria primera. Exención por reinversión en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.**

Las rentas acogidas a la exención por reinversión prevista en el artículo 127 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, se regularán por lo en él establecido, aun cuando la reinversión se produzca en períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 1999.

#### **Disposición transitoria segunda. Valor fiscal de las instituciones de inversión colectiva constituidas en países o territorios calificados como paraísos fiscales.**

1. A los efectos de calcular el exceso del valor liquidativo a que hace referencia el artículo 78 de esta Ley, se tomará como valor de adquisición el valor liquidativo el primer día del primer período impositivo al que sea de aplicación la presente Ley, respecto de las participaciones y acciones que en el mismo se posean por el contribuyente. La diferencia entre dicho valor y el valor efectivo de adquisición no se tomará como valor de adquisición a los efectos de la determinación de las rentas derivadas de la transmisión o reembolso de las acciones o participaciones.

2. Los dividendos y participaciones en beneficios distribuidos por las instituciones de inversión colectiva, que procedan de beneficios obtenidos con anterioridad a la entrada en vigor de esta Ley, se integrarán en la base imponible de los socios o partícipes de los mismos. A estos efectos, se entenderá que las primeras reservas distribuidas han sido dotadas con los primeros beneficios ganados.

#### **Disposición transitoria tercera. Régimen transitorio aplicable a las mutualidades de previsión social.**

1. Las prestaciones por jubilación e invalidez derivadas de contratos de seguro concertados con mutualidades de previsión social cuyas aportaciones, realizadas con anterioridad a la entrada en vigor de esta Ley, hayan sido objeto de minoración al menos en parte en la base imponible, deberán integrarse en la base imponible del impuesto en concepto de rendimientos del trabajo.

2. La integración se hará en la medida en que la cuantía percibida exceda de las aportaciones realizadas a la mutualidad que no hayan podido ser objeto de reducción o minoración en la base imponible del impuesto de acuerdo con la legislación vigente en cada momento y, por tanto, hayan tributado previamente.

3. Si no pudiera acreditarse la cuantía de las aportaciones que no hayan podido ser objeto de reducción o minoración en la base imponible, se integrará el 75 por 100 de las prestaciones por jubilación o invalidez percibidas.

#### **Disposición transitoria cuarta. Compensaciones por deducciones en adquisición y arrendamiento de vivienda.** <sup>(121)</sup> <sup>(23)</sup>

1. La Ley de Presupuestos Generales del Estado determinará el procedimiento y las condiciones para la percepción de compensaciones económicas en los siguientes supuestos:

a) Los contribuyentes que hubieran adquirido su vivienda habitual con anterioridad al 4 de mayo de 1998 y tuvieran derecho a la deducción por adquisición de vivienda, en el supuesto de que la aplicación del régimen establecido en la presente Ley para dicha deducción le resulte menos favorable que el regulado en la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

b) Los contribuyentes con derecho a la deducción por alquiler de vivienda por razón de contrato de antigüedad anterior al 24 de abril de 1998, en el caso de que la presente Ley les resulte menos favorable que la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, como consecuencia de la no aplicación de la mencionada deducción por alquiler, siempre que mantenga el sistema de arrendamiento para su vivienda habitual.

2. Las compensaciones económicas se satisfarán previa solicitud del contribuyente, dentro de los seis meses siguientes a aquél en que finalice el plazo para presentar la declaración por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

*\* Número de consulta: 2267-00*

*\* Descripción sucinta de los hechos: El consultante ha invertido cantidades por la construcción de su vivienda habitual desde el año 1997, habiéndose finalizado las obras y entregado la vivienda en el año 2000.*

*\* Cuestión planteada: Aplicación de la compensación por adquisición de vivienda habitual a la construcción de vivienda.*

*\* Contestación: La Disposición Transitoria Quinta de la Ley 54/1999, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2000, establece una compensación fiscal por adquisición de vivienda habitual para aquellos contribuyentes que hubieran adquirido su vivienda habitual con anterioridad al 4 de mayo de 1998 y puedan aplicar en 1999 la deducción por inversión en vivienda habitual prevista en el artículo 55.1 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias.*

*La adquisición de vivienda ha de entenderse en sentido jurídico, es decir, se ha adquirido la vivienda cuando esta adquisición se realice de acuerdo con las disposiciones del Código Civil, y que no incluye la construcción que el artículo 52.1 del Reglamento del Impuesto asimila a adquisición de vivienda, en cualquiera de sus modalidades: ejecución directa de la obra por el contribuyente o entregas al promotor.*

---

<sup>(121)</sup> Véanse las disposiciones transitorias cuarta y quinta de la Ley 54/1999, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2000 (B.O.E. de 30 de diciembre).

Véanse, asimismo, las disposiciones transitorias cuarta y quinta de la Ley 13/2000, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2001 (B.O.E. de 29 de diciembre).

<sup>(23)</sup> Véase, en el artículo 52.1 del Reglamento del Impuesto, la consulta (0983-01) de fecha 24/05/2001. Compensación fiscal por adquisición de vivienda habitual contigua a la propia.

*En consecuencia, no puede aplicar la compensación fiscal por adquisición de vivienda al supuesto planteado*

*\* Fecha: 11/12/2000*

*\* Número de consulta: 0932-01*

*\* Descripción sucinta de los hechos: El consultante adquiere en septiembre de 1997 un terreno para la construcción de su vivienda habitual. Las obras se realizan a lo largo de 1998 y el 11 de enero de 1999 el arquitecto de las obras firma el "Certificado fin de obra".*

*\* Cuestión planteada: Si resulta aplicable la compensación por deducción en adquisición de vivienda que se establece en la disposición transitoria cuarta de la Ley 40/1998.*

*\* Contestación: En el presente caso, la pregunta se concreta en determinar cuando se entiende adquirida la vivienda en los supuestos de construcción, a efectos de la aplicación de la compensación si tal adquisición se ha realizado con anterioridad al 4 de mayo de 1998.*

*El artículo 52.1 del Reglamento del Impuesto asimila a la adquisición de vivienda la construcción, entendiéndose por tal "cuando el contribuyente satisfaga directamente los gastos derivados de la ejecución de las obras, o entregue cantidades a cuenta al promotor de aquéllas, siempre que finalicen en un plazo no superior a cuatro años desde el inicio de la inversión".*

*De ambos supuestos -"auto-promoción" y entregas al promotor- nos encontramos en este caso con el primero de ellos, "auto-promoción", es decir, cuando el contribuyente actúa como promotor de su futura vivienda habitual.*

*El criterio interpretativo de este Centro Directivo, cuando el contribuyente satisfaga directamente los gastos derivados de la ejecución de las obras, es considerar como fecha de adquisición la de terminación de aquéllas. Por tanto, en tal supuesto y a efectos de la aplicación de la compensación, se entiende adquirida la vivienda cuando ésta hubiera sido construida (finalizadas las obras) con anterioridad al 4 de mayo de 1998.*

*Por todo ello, en el caso consultado, al no haberse finalizado las obras con anterioridad al 4 de mayo de 1998, ya que el "certificado de fin de obra" emitido por el arquitecto es de fecha 11 de enero de 1999, no procede la aplicación de la compensación fiscal establecida en el apartado 1.a) de la disposición transitoria cuarta de la Ley del Impuesto.*

*\* Fecha: 21/05/2001*

*\* Número de consulta: 1331-01*

*\* Descripción sucinta de los hechos: Contrato de arrendamiento de la vivienda habitual de la consultante celebrado el 26 de noviembre de 1998. En dicha fecha depositó una fianza que no le ha sido reintegrada por el arrendador.*

*\* Cuestión planteada: Deducibilidad de los gastos de alquiler y tratamiento fiscal del importe de la fianza no recuperada.*

*\* Contestación: La nueva Ley del Impuesto no contempla deducción alguna por alquiler de vivienda habitual, al considerar que los gastos satisfechos por este motivo, figuran incluidos dentro del mínimo personal y, en su caso, del mínimo familiar, regulados en el artículo 40 de la citada Ley, en base a la nueva configuración del Impuesto, que grava la renta disponible del contribuyente.*

*No obstante, las Leyes de Presupuestos Generales del Estado para los años 2000 y 2001 incorporan, para los años 1999 y 2000, respectivamente, una compensación fiscal a los arrendatarios de vivienda habitual con derecho a deducción por tal concepto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del año 1998, cuyos contratos de alquiler fueran anteriores al 24 de abril de 1998, siempre que se mantengan en los ejercicios 1999 y 2000. Al no darse esta última circunstancia en el caso planteado, puesto que el contrato de arrendamiento se celebró el 26 de noviembre de 1998, no procede esta compensación fiscal.*

*Por lo que respecta al importe de la fianza no recuperada cabe señalar que únicamente constituirá pérdida patrimonial en el caso en que se justifique la imposibilidad de su cobro y siempre que ello no se deba a un incumplimiento contractual por parte del arrendatario, como desperfectos en la vivienda, impagos de rentas o recibos de consumos de energía, agua, etc., en cuyo caso se trataría de una compensación de los mismos. Dicha justificación exige que se hayan agotado todas las vías legales, sin que baste la previsión razonable, e incluso fundada, de que no se va a cobrar. Dicha pérdida patrimonial se integraría en la base imponible general del ejercicio en que la deuda se declare incobrable, pues es en ese momento cuando se produce la alteración patrimonial.*

*\* Fecha: 26/06/2001*

*\* Número de consulta: 1837-01*

*\* Descripción sucinta de los hechos: El consultante ha estado practicando la deducción por alquiler de vivienda desde 1996 hasta 1998. En este año fue destinado forzoso a otro municipio, por lo que el 1 de septiembre alquiló otra vivienda.*

*\* Cuestión planteada: Si puede practicarse la compensación prevista en la disposición transitoria cuarta de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*

*\* Contestación: La compensación fiscal a los arrendatarios de vivienda habitual en 1999 y 2000 se encuentran recogidas, respectivamente, en la disposición transitoria cuarta de la Ley 54/1999, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2000 y en la disposición transitoria cuarta de la Ley 13/2000, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2001.*

*Ambos preceptos, establecen (apartado uno) con carácter general que, los contribuyentes con deducción por alquiler de vivienda habitual en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el año 1998, cuyos contratos de alquiler fueran anteriores al 24 de abril de 1998 y se mantengan en el ejercicio 1999, tendrán derecho a la deducción regulada en dichos preceptos en la medida que se cumplan, entre otros, los siguientes requisitos:*

*- Es necesario que el contribuyente hubiera tenido derecho a aplicarse la deducción por alquiler de vivienda habitual en la declaración del ejercicio 1998.*

*- Ha de ser titular de un contrato de arrendamiento anterior al 24 de abril de 1998, y*

*- Dicho contrato de arrendamiento anterior a la fecha indicada debe mantenerse en el ejercicio 1999.*

*Esto implicaría, en el presente supuesto planteado, que no se tenga derecho a la compensación fiscal regulada en las citadas disposiciones transitorias cuarta de las leyes 54/1999 13/2000, ya que aunque se mantiene el régimen de arrendamiento, se trata de una vivienda distinta a la que fue objeto del contrato anterior al 24 de abril de 1998.*

*\* Fecha: 10/10/2001*

### **Disposición transitoria quinta. Partidas pendientes de compensación.**

1. Los rendimientos irregulares negativos procedentes de los períodos impositivos correspondientes a 1998, 1997, 1996, 1995 y 1994 que se encuentren pendientes de compensación a la fecha de entrada en vigor de esta Ley, se compensarán únicamente con el saldo positivo de los rendimientos y las imputaciones de renta a que se refiere el artículo 38.a) de esta Ley.

2. Las disminuciones patrimoniales netas procedentes de los períodos impositivos correspondientes a 1998, 1997, 1996, 1995 y 1994 que se encuentren pendientes de compensación a la fecha de entrada en vigor de esta Ley, se compensarán únicamente con el saldo de las ganancias y pérdidas patrimoniales a que se refiere el artículo 39 de esta Ley.

3. Las bases liquidables regulares negativas de los períodos impositivos correspondientes a 1998, 1997, 1996, 1995 y 1994 que se encuentren pendientes de compensación a la fecha de entrada en vigor de esta Ley, se compensarán únicamente con el saldo positivo de la base liquidable general prevista en el artículo 47 de esta Ley.

### **Disposición transitoria sexta. Régimen transitorio de los contratos de seguro de vida generadores de incrementos o disminuciones de patrimonio con anterioridad a la entrada en vigor de esta Ley.**

Cuando se perciba un capital diferido, a la parte de prestación correspondiente a primas satisfechas con anterioridad a 31 de diciembre de 1994, le resultará aplicable los porcentajes de reducción establecidos en la disposición transitoria octava de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, una vez calculado el rendimiento de acuerdo con lo establecido en los artículos 23 y 24, excluido lo previsto en el último párrafo de la letra b) del apartado 2 de esta Ley.

### **Disposición transitoria séptima. Régimen fiscal de determinados contratos de seguros nuevos.**

La reducción del 70 por 100 prevista en el último párrafo de los artículos 17.2 c) y d), y 24.2 b) y c) de esta Ley sólo será de aplicación a los contratos de seguros concertados desde el 31 de diciembre de 1994.

### **Disposición transitoria octava. Tributación de determinados valores de deuda pública.**

Los rendimientos derivados de la transmisión, amortización o reembolso, realizadas desde 1 de enero de 1999, de valores de la deuda pública, adquiridos con anterioridad al 31 de diciembre de 1996 y que con anterioridad generaran incrementos de patrimonio, se integrarán en la parte especial de la base imponible, sin que sean de aplicación las reducciones previstas en el artículo 24.2 de esta Ley.

### **Disposición transitoria novena. Ganancias patrimoniales derivadas de elementos adquiridos con anterioridad a 31 de diciembre de 1994. (\*) (24)**

Las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas, adquiridos antes de 31 de diciembre de 1994, se reducirán de acuerdo con lo establecido en las reglas 2ª y 4ª del apartado 2 de la disposición transitoria octava de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

A estos efectos, se considerarán elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas aquellos en los que la desafectación de estas actividades se haya producido con más de tres años de antelación a la fecha de transmisión.

\* *Número de consulta:* 0800-00

\* *Descripción sucinta de los hechos:* En el año 1999, o en un ejercicio posterior, el contribuyente va a desafectar de su actividad agrícola un terreno adquirido con anterioridad al 31 de diciembre de 1994, y posteriormente prevé su transmisión.

\* *Cuestión planteada:* Aplicación de los coeficientes reductores a la ganancia patrimonial que se derive de la transmisión del terreno.

\* *Contestación:* La Disposición Transitoria novena de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, nuevamente redactada con efectos desde 1 de enero de 1999 por la Disposición Transitoria primera de la ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social, establece su aplicación

---

(\*) Redacción con efectos de 1 de enero de 1999 según la disposición transitoria primera de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social (B.O.E. de 30 de diciembre) Su redacción anterior era:

«Disposición transitoria novena. Ganancias patrimoniales derivadas de elementos adquiridos con anterioridad a 31 de diciembre de 1994.

Las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas, adquiridos antes de 31 de diciembre de 1994, se reducirán de acuerdo con lo establecido en la regla 2.ª y 4.ª del apartado 2 de la disposición transitoria octava de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.»

(24) Véase, en el artículo 31.1 de esta Ley, la consulta (2050-01) de fecha 19/11/2001. Reajuste de una división de copropiedad. Véase, asimismo, en el artículo 32.1, de la propia Ley, la consulta (1823-00) de fecha 18/10/2000. Indemnización por rescisión de arrendamiento. Véase, también, en el artículo 33.2 de la citada Ley, la consulta (1881-00) de fecha 24/10/2000. Compraventa cuya escritura pública es otorgada por decisión judicial. Y, véase, por último, en el artículo 35.1 de esta Ley, la consulta (1500-01) de fecha 19/07/2001. Venta de participación de una SAT.

exclusivamente para las ganancias patrimoniales derivadas de elementos no afectos a actividades económicas adquiridos con anterioridad a 31 de diciembre de 1994. A estos efectos, la Disposición Transitoria precisa que se considerarán elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas aquellos en los que la desafectación de estas actividades se haya producido con más de tres años de antelación a la fecha de transmisión. De acuerdo con este precepto, el plazo de tres años resultará exigible en todo caso, incluso cuando la desafectación se hubiera producido como consecuencia del cese en la actividad.

En consecuencia, el consultante únicamente podrá aplicar los coeficientes reductores a la ganancia patrimonial, si la transmisión del terreno se produce después de haber transcurrido más de tres años desde el momento en que se desafecte dicho terreno.

\* **Fecha:** 07/04/2000

\* **Número de consulta:** 0815-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Hace varios años, el consultante adquirió un local para su patrimonio particular, que posteriormente fue afectado a su actividad empresarial de carácter comercial. En el año 1999 va a cesar en su actividad por jubilación, y prevé la futura transmisión del local con posterioridad a dicho cese.

\* **Cuestión planteada:** Aplicación de los coeficientes reductores a la ganancia patrimonial que se derive de la transmisión del local, y determinación de la fecha de adquisición a estos efectos.

\* **Contestación:** En primer término, y por lo que respecta a la determinación de la fecha de adquisición del local comercial que va a ser transmitido en el futuro, hay que tener en cuenta que, según afirma el consultante, lo afectó a su actividad empresarial con posterioridad a su adquisición, y con anterioridad al 1 de enero de 1999.

En consecuencia, en virtud de lo previsto en el artículo 38.2 del Reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, se tomará como fecha de adquisición la que corresponda a la afectación.

Por otro lado, y por lo que respecta a la aplicación de los coeficientes reductores, la Disposición Transitoria novena de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, nuevamente redactada con efectos desde 1 de enero de 1999 por la Disposición Transitoria primera de la ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social, establece su aplicación exclusivamente para las ganancias patrimoniales derivadas de elementos no afectos a actividades económicas adquiridos con anterioridad a 31 de diciembre de 1994. A estos efectos, la Disposición Transitoria precisa que se considerarán elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas aquellos en los que la desafectación de estas actividades se haya producido con más de tres años de antelación a la fecha de transmisión. De acuerdo con este precepto, el plazo de tres años resultará exigible en todo caso, incluso cuando la desafectación se hubiera producido como consecuencia del cese en la actividad.

En consecuencia, el consultante únicamente podrá aplicar los coeficientes reductores a la ganancia patrimonial, si la transmisión del local se produce después de haber transcurrido más de tres años desde el momento en que se desafectó dicho local.

\* **Fecha:** 07/04/2000

\* **Número de consulta:** 0906-00

\* **Cuestión planteada:** Si resulta de aplicación la disposición transitoria novena a las ganancias patrimoniales derivadas de las disoluciones de sociedades.

\* **Contestación:** Conforme a lo señalado en la disposición transitoria novena de la Ley del Impuesto, en su redacción dada por la disposición transitoria primera de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, administrativas y del orden social (BOE del 30 de diciembre) y en el artículo 35.1.e) de la misma Ley, las ganancias patrimoniales derivadas de la disolución y liquidación de entidades podrán ser objeto de reducción, siempre y cuando las acciones hayan sido adquiridas antes del 31 de diciembre de 1994, aplicando los porcentajes reductores previstos en la disposición transitoria octava de la Ley 18/1991, de 6 de junio.

La aplicación de estos porcentajes reducidos determina que no están sujetas al IRPF las ganancias patrimoniales derivadas de la disolución y liquidación de una sociedad que no esté admitida a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores españoles, cuando las acciones hayan permanecido en la titularidad del contribuyente durante más de 8 años, contados desde la fecha de adquisición hasta el 31 de diciembre de 1996.

\* **Fecha:** 19/04/2000

\* **Número de consulta:** 0916-00

**\* Descripción sucinta de los hechos:** El consultante es titular de 501 participaciones de una sociedad mercantil, las cuales representan el 52'20 por 100 de su capital social, ostentando además los cargos de presidente del consejo de administración y director general.

**\* Cuestión planteada:** - Consideración de las participaciones sociales como elementos afectos a una actividad económica.

- Al haberse adquirido antes de 31/12/1994, se pregunta si en caso de transmisión resultan aplicables los coeficientes reductores.

**\* Contestación:** De acuerdo con lo establecido en el artículo 27 de la Ley del Impuesto y en el artículo 21 de su texto reglamentario, cabe afirmar que las participaciones sociales propiedad del consultante no constituyen, ni pueden constituir, elementos patrimoniales afectos a una actividad económica, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Respecto a la segunda cuestión planteada, el hecho de tratarse de elementos patrimoniales no afectos unido a la circunstancia de haber sido adquiridos con anterioridad a 31 de diciembre de 1994 comportan que, en caso de transmisión, será aplicable la disposición transitoria novena de la Ley 40/1998, esto es: "las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas, adquiridos antes de 31 de diciembre de 1994, se reducirán de acuerdo con lo establecido en la regla 2ª y 4ª del apartado 2 de la disposición transitoria octava de la Ley 18/1991, de 6 de junio del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas".

**\* Fecha:** 19/04/2000

**\* Número de consulta:** 1698-00

**\* Descripción sucinta de los hechos:** La consultante es titular de un derecho real de usufructo sobre las acciones de una sociedad mercantil cuyos valores no están admitidos a negociación en un mercado secundario oficial de valores español.

El derecho de usufructo lo adquirió en 1990, y está planeando vender o renunciar al mismo.

**\* Cuestión planteada:** Tratamiento en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de la venta o renuncia del usufructo.

**\* Contestación:** De acuerdo con los datos aportados en su escrito de consulta cabe señalar que en el caso de transmisión del derecho real de usufructo a la ganancia patrimonial que se ponga de manifiesto por la diferencia entre el valor de transmisión y el de adquisición, le resultará de aplicación la disposición transitoria novena de la Ley del Impuesto.

Por el contrario, en el caso de renuncia no resultará de aplicación lo previsto en la disposición transitoria novena, en la medida que no se trataría de una transmisión de un elemento patrimonial, sino de una renuncia a un derecho, con independencia de la misma suponga la consolidación del pleno dominio en el nudo propietario.

**\* Fecha:** 18/09/2001

**\* Número de consulta:** 2434-00

**\* Descripción sucinta de los hechos:** El consultante ejercía una actividad económica en un local de su propiedad.

El 31 de diciembre de 1998 cesa la actividad por jubilación, teniendo intención de vender el local donde desarrollaba su actividad.

**\* Cuestión planteada:** Si la venta del local se consideraría como ganancia patrimonial de elemento afecto o como ganancia de elemento no afecto.

**\* Contestación:** A partir de 1 de enero de 1999, las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de elementos afectos se calcularán con las mismas reglas que las derivadas de elementos no afectos, integrándose en la parte que corresponda de la base imponible en función de la antigüedad en el patrimonio del contribuyente del elemento transmitido.

No obstante si el elemento transmitido se ha adquirido antes del 31 de diciembre de 1994, existe una diferencia en el cálculo de la ganancia patrimonial, pues a los elementos patrimoniales no afectos adquiridos antes de esta fecha, les será de aplicación lo previsto en la DT novena de la Ley, reduciéndose su importe de acuerdo con lo dispuesto en las Reglas 2ª y 4ª de la disposición transitoria octava, apartado 2 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, mientras que a los elementos afectos no les serán de aplicación dichas reducciones.

A efectos de la aplicación de la citada Disposición Transitoria, se considerarán elementos no afectos a actividades económicas aquéllos en que la desafectación se haya producido con más de tres años de antelación a la fecha de transmisión.

En consecuencia, si se transmite el local donde se desarrollaba la actividad y éste hubiese sido adquirido antes del 31 de diciembre de 1994, la ganancia patrimonial que se obtenga podrá beneficiarse de la reducción prevista en la DT novena de la Ley si la transmisión se produce a partir del 1 de enero de

2002, mientras que si la misma se produce con anterioridad a esta fecha, la ganancia no podrá reducirse al considerarse, que a este respecto, el elemento se encuentra todavía afecto.

\* **Fecha:** 26/12/2000

\* **Número de consulta:** 2536-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante, junto con otras dos personas, era socio de una sociedad civil privada que venía desarrollando una actividad económica hasta 31 de julio de 2000, fecha en la que cesa en la actividad.

La entidad ejercía su actividad en un inmueble cuya titularidad pertenecía a los tres socios y sus respectivos cónyuges, no figurando en registro contable alguno y no deduciendo ninguna amortización por él.

\* **Cuestión planteada:** Ante una posible venta del inmueble, se pregunta si sería aplicable lo dispuesto en la disposición transitoria novena de la Ley 40/1998, es decir, si la ganancia patrimonial que pudiera obtenerse estaría no sujeta por haber permanecido el inmueble en el patrimonio de los contribuyentes más de diez años.

\* **Contestación:** Conforme con lo establecido en el artículo 27 de la Ley del Impuesto, el inmueble donde los contribuyentes (formando parte de una sociedad civil) desarrollaban la actividad económica tiene la consideración de elemento patrimonial afecto.

De acuerdo con lo dispuesto en la disposición transitoria novena de la misma Ley y en la disposición transitoria octava de la Ley 18/1991, para que tenga lugar la no sujeción (por el transcurso de más de diez años entre la fecha de adquisición y el 31 de diciembre de 1996) sería necesario que el inmueble que se va a transmitir no estuviera afecto a actividad económica alguna. No afectación que exige el transcurso de más de tres años entre la desafectación y la fecha de transmisión.

\* **Fecha:** 29/12/2000

\* **Número de consulta:** 0036-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Solar urbano adquirido en 1980 y arrendado a terceros para la realización de una actividad de parking hasta finales de 1998. De junio a septiembre de 1999 fue afectado a la actividad de parking realizada directamente por su propietario.

Desde octubre de 1999 a enero de 2000 no se ha realizado ninguna actividad y el 1 de febrero de 2000 se ha vuelto a arrendar por un plazo de 5 años. Actualmente existe una oferta para la venta del citado solar.

\* **Cuestión planteada:** Aplicación de la Disposición Transitoria 9ª de la Ley 40/1998, a la posible transmisión del solar antes de transcurridos 3 años desde la desafectación.

\* **Contestación:** La determinación de los elementos patrimoniales afectos a una actividad económica se encuentra recogida en el artículo 27 de la Ley del Impuesto.

El artículo 26 de la citada Ley recoge las reglas generales de cálculo del rendimiento neto de las actividades económicas.

Por su parte la Disposición Transitoria 9ª de la Ley determina que las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas, adquiridos antes del 31 de diciembre de 1994, se reducirán de acuerdo con lo establecido en las reglas 2ª y 4ª del apartado 2 de la Disposición Transitoria 8ª de la Ley 18/91, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, añadiendo a continuación que "a estos efectos, se considerarán elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas aquellos en los que la desafectación de estas actividades se haya producido con más de tres años de antelación a la fecha de transmisión."

En consecuencia, para que resulten de aplicación los coeficientes reductores a que se refiere la Disposición Transitoria 9ª de la Ley, la transmisión del solar debe producirse después de que hayan transcurrido tres años desde la desafectación.

\* **Fecha:** 12/01/2001

\* **Número de consulta:** 0040-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante pretende transmitir, a partir de 1 de enero de 2001, participaciones en un Fondo de Inversión Mobiliaria adquiridas durante los años 1991 y 1992.

\* **Cuestión planteada:** Aplicación de la Disposición Transitoria 9ª de la Ley 40/1998, sometimiento a retención de las ganancias patrimoniales generadas y forma de calcularlas.

\* **Contestación:** Al mantener su vigencia la Disposición Transitoria Novena de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, para el año 2001, a las ganancias patrimoniales generadas por la transmisión o reembolso de acciones y participaciones de Instituciones de Inversión Colectiva adquiridas antes del 31 de diciembre de 1994, les serán aplicables los coeficientes reductores previstos en la regla 2ª del apartado 2 de la Disposición

*Transitoria Octava de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en concreto, el 14'28 por 100 por cada año de permanencia en el patrimonio del contribuyente que exceda de dos, contados desde su adquisición hasta el 31 de diciembre de 1996, redondeado por exceso, estando, en consecuencia, no sujetas las ganancias patrimoniales correspondientes cuando este período de permanencia sea superior a ocho años.*

*Por tanto, a las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión, a partir de 1 de enero de 2001, de participaciones en un Fondo de Inversión Mobiliaria, adquiridas durante los años 1991 y 1992, calculadas por diferencia entre los valores de adquisición y de transmisión, les serán aplicables los coeficientes reductores del 57'12 por 100 y del 42'84 por 100, respectivamente.*

*La retención a aplicar sobre estas ganancias patrimoniales será el resultado de aplicar el porcentaje del 18 por 100 a la base de retención, y ésta, a su vez, será la cuantía a integrar en la base imponible, debiendo practicarse la retención en el momento en que se formalice la transmisión o reembolso (artículos 89, 90 y 91 del Reglamento del Impuesto, aprobado por real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, y artículo 21 de la Ley 6/2000, de 13 de diciembre).*

*Esta base de retención, al tratarse de participaciones en un mismo Fondo de Inversión, adquiridas en diferentes fechas, se calculará globalmente, sumando algebraicamente las cantidades resultantes de las operaciones indicadas anteriormente.*

**\* Fecha:** 12/01/2001

**\* Número de consulta:** 0042-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** *El consultante ha venido ejerciendo una actividad agrícola hasta febrero de 2000 en que ha cesado por jubilación. A lo largo del año 2000 pretende transmitir las fincas rústicas en que ejercía la actividad, que habían sido adquiridas antes del 31 de diciembre de 1994.*

**\* Cuestión planteada:** *1º ¿Debe producirse la transmisión a partir de los 3 años de la desafectación para que se aplique la D.T. 9ª de la Ley 40/98?*

*2º De no ser aplicable ¿cómo tributaría dicha transmisión?*

**\* Contestación:** *La determinación de los elementos patrimoniales afectos a una actividad económica se encuentra recogida en el artículo 27 de la Ley del Impuesto.*

*Respecto al tratamiento aplicable a la venta de las fincas rústicas afectas a la actividad hay que acudir al artículo 26 de la Ley del Impuesto.*

*Por su parte la Disposición Transitoria 9ª de la Ley determina que las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas, adquiridos antes del 31 de diciembre de 1994, se reducirán de acuerdo con lo establecido en las reglas 2ª y 4ª del apartado 2 de la Disposición Transitoria 8ª de la Ley 18/91, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, añadiendo a continuación que "a estos efectos, se considerarán elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas aquellos en los que la desafectación de estas actividades se haya producido con más de tres años de antelación a la fecha de transmisión." En consecuencia, con respecto a las dos cuestiones planteadas, cabe señalar lo siguiente:*

*1) Para que resulten de aplicación los coeficientes reductores a que se refiere la Disposición Transitoria 9ª de la Ley, la transmisión de las fincas rústicas debe producirse después de que hayan transcurrido tres años desde la desafectación.*

*2) La forma de tributar dicha transmisión es la reflejada en los artículos 31 y siguientes de la Ley del Impuesto, que establecen lo siguiente:*

*El importe de las ganancias y pérdidas patrimoniales será, en el supuesto de transmisión onerosa o lucrativa, la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión.*

*El valor de adquisición será el importe real por el que ésta se hubiera efectuado más el coste de las inversiones y mejoras que se hubieran efectuado y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente. No obstante, tratándose de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas, el Reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 214/99, de 5 de febrero, establece, en su artículo 38.2, que se considerará como valor de adquisición el valor contable, teniendo en cuenta las amortizaciones que hubieran sido fiscalmente deducibles, sin perjuicio de la amortización mínima, y como fecha de adquisición la fecha de afectación, cuando los elementos patrimoniales hayan sido afectados a la actividad después de su adquisición y con anterioridad al 1 de enero de 1999.*

*A su vez, y al tratarse de bienes inmuebles, este valor de adquisición se actualizará mediante la aplicación de los coeficientes establecidos en la correspondiente Ley de Presupuestos Generales del Estado, determinados en función del año de adquisición del elemento patrimonial transmitido.*

*El valor de transmisión será el importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado, una vez deducidos los gastos y tributos inherentes a la misma que hubiesen sido satisfechos por el transmitente.*

*Por importe real del valor de enajenación se tomará el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá éste.*

*El importe de la ganancia o pérdida patrimonial así determinado se integrará en la parte especial de la base imponible en la forma prevista en el artículo 39 de la Ley del Impuesto y tributará a los tipos establecidos en los artículos 53 y 63 de dicha Ley, según nueva redacción dada por los artículos 19 y 20 de la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, es decir al 18 por 100 (15'30 por 100 estatal y 2'70 por 100 autonómico o complementario).*

*Por último, mencionar "los beneficios fiscales en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a la transmisión de determinadas fincas rústicas y explotaciones agrarias" introducidos por la Disposición Adicional 6ª de la Ley 19/95, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias y prorrogados para los años 2000 y 2001 por la Disposición Transitoria 7ª de la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. Estos beneficios han sido objeto de regulación por el Real Decreto 660/96, de 19 de abril.*

*Cumpléndose los requisitos previstos en esta normativa, la instrumentación de los beneficios fiscales se traduce en la aplicación al incremento de patrimonio que pudiera producirse en la transmisión de cada finca rústica de una reducción del 7'14 por 100 por cada año de permanencia de la finca en el patrimonio del contribuyente que exceda de dos, con reducción del 100 por 100 si han transcurrido más de 15 años, y tomando como período de permanencia el número de años que medie entre las fechas de adquisición y transmisión, redondeado por exceso.*

*Los requisitos exigidos son los siguientes:*

*Respecto al transmitente:*

*a) que se obtengan por sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que desarrollen actividades agrarias cuyo rendimiento neto se determine mediante la modalidad de signos, índices o módulos del método de estimación objetiva.*

*b) que se pongan de manifiesto durante los cinco años siguientes a la entrada en vigor de la Ley 19/95, de 4 de julio, como consecuencia de transmisiones cuyo objeto exclusivo sean explotaciones agrarias o fincas rústicas afectas a la actividad agraria.*

*c) que el importe acumulado de las transmisiones efectuadas durante el período a que se refiere la letra anterior no supere 50.000.000 de pesetas.*

*Respecto del adquirente, se exige que la finca o explotación transmitida se destine a la constitución o consolidación de explotaciones agrarias prioritarias o sean adquiridas por las Administraciones Públicas para su integración en bancos de tierras y organismos similares o por razones de protección del medio natural.*

**\* Fecha:** 12/01/2001

**\* Número de consulta:** 0198-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** El consultante es propietario de participaciones sociales en una S.R.L. adquiridas parte en 1975 y parte en 1982.

*En 1994 se amplía el Capital Social mediante aumento del valor nominal de las participaciones.*

*En 1995 se efectúa una segunda ampliación de capital emitiendo nuevos títulos*

*Acude a ambas ampliaciones de capital.*

**\* Cuestión planteada:** Tratamiento fiscal a la venta de las participaciones.

**\* Contestación:** De acuerdo con la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la transmisión de participaciones sociales en una Sociedad de Responsabilidad Limitada generará una ganancia o pérdida patrimonial que deberá integrarse en la base imponible del Impuesto de acuerdo con los artículos 31 y siguientes y la DT 9ª de la citada Ley.

*A tales efectos es necesario diferenciar entre las participaciones adquiridas antes del 31 de diciembre de 1994 y las adquiridas con posterioridad:*

*a) Adquiridas antes del 31 de diciembre de 1994.*

*Tal y como manifiesta el consultante las participaciones se adquirieron en 1975 y 1982. Posteriormente, concretamente en 1994, se produce una ampliación de capital mediante la elevación del valor nominal de las participaciones existentes, a la que acudió el contribuyente efectuando las correspondientes aportaciones dinerarias. Se trata, por tanto, de nueva inversión, no existiendo desde el punto de vista económico diferencias entre este caso y la ampliación de capital con emisión de nuevas participaciones. Por consiguiente, la nueva inversión deberá ser tenida en cuenta a efectos de una futura transmisión de la cartera, entendiendo que se ha llevado a cabo una mejora en las participaciones previamente adquiridas.*

*Cuando se produzca la venta de las participaciones el importe de la ganancia o pérdida de patrimonio vendrá determinado por la diferencia entre los valores de transmisión y adquisición.*

*El valor de transmisión, salvo prueba de que el efectivamente satisfecho se corresponde con el que habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado, no podrá ser inferior al mayor de los dos siguientes:*

*- El teórico resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha de devengo del Impuesto.*

*- El que resulte de capitalizar al tipo del 20 por 100 el promedio de los resultados de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha de devengo del Impuesto.*

*Posteriormente deberá distinguirse en el valor de transmisión la parte del mismo que corresponde al precio de adquisición de las participaciones de 1975, de 1982 y de la mejora efectuada. La diferencia entre los importes reseñados y sus respectivos precios de adquisición, esto es, de las participaciones de 1975, de 1982 y de la mejora, determinarán la cuantía de las ganancias o pérdidas producidas.*

*Las ganancias de patrimonio que, en su caso, se pongan de manifiesto, al ser elementos patrimoniales no afectos a una actividad económica adquiridos antes de 31 de diciembre de 1994, se reducirán mediante la aplicación de los coeficientes previstos en la DT 9ª de la Ley 40/1998. De tal forma que las ganancias de patrimonio correspondientes a las participaciones de 1975 y 1982 no estarán sujetas por este Impuesto al haber transcurrido más de 8 años entre la fecha de adquisición y el 31 de diciembre de 1996. El importe de la ganancia de patrimonio correspondiente a la mejora podrá reducirse en un 14,28% por cada año de permanencia que exceda de dos, redondeado por exceso, entre la fecha de adquisición (1994) y el 31 de diciembre de 1996, esto es, un 14,28%.*

*b) Adquiridas después del 31 de diciembre de 1994.*

*En el año 1995 se adquirieron nuevas participaciones sociales, con el correspondiente desembolso, como consecuencia de una segunda ampliación de capital. Se trata de nuevos elementos patrimoniales que se incorporan al patrimonio del contribuyente y como la adquisición se produce en el año 1995 no será de aplicación los coeficientes reductores establecidos en la DT 9ª de la Ley del Impuesto a la futura ganancia patrimonial que, en su caso, se ponga de manifiesto en su enajenación.*

*Al igual que en el caso anterior el importe de la variación patrimonial vendrá determinada por la diferencia entre los valores de transmisión y adquisición, teniendo en cuenta, nuevamente, que el valor de transmisión, salvo prueba de que el efectivamente satisfecho se corresponde con el que habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado, no podrá ser inferior al mayor de los dos siguientes:*

*- El teórico resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha de devengo del Impuesto.*

*- El que resulte de capitalizar al tipo del 20 por 100 el promedio de los resultados de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha de devengo del Impuesto.*

*Por último, y en aplicación del artículo 35.2 de la Ley 40/1998, de llevarse a cabo la enajenación de una parte de las participaciones se entenderá que las transmitidas por el contribuyente son aquéllas que fueron adquiridas en primer lugar.*

*\* Fecha: 05/02/2001*

*\* Número de consulta: 0463-01*

*\* Descripción sucinta de los hechos: Los consultantes son propietarios desde 11 de noviembre de 1998, de una finca urbana afecta a la actividad económica desarrollada por uno de ellos, y que están interesados en vender.*

*\* Cuestión planteada: En el supuesto de que el citado inmueble fuera desafectado de la actividad, ¿cuál sería el plazo para considerarlo como tal?, y con posterioridad ¿cuál sería la tributación?*

*\* Contestación: En primer lugar, es preciso señalar que, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 43.3 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, y 27.2 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, por la cesión de uso realizada por tres de los consultantes titulares del 50 por 100 del inmueble a favor del titular de la actividad, aquéllos, deberán haber computado como rendimiento del capital, el determinado en los artículos 36 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, por los periodos impositivos anteriores a 1999, y 22 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, en 1999.*

*En cuanto a la parte correspondiente a la consultante casada, no procederá computar rendimiento alguno por la cesión de uso a favor del titular de la actividad, si se trata de un elemento patrimonial común a ambos cónyuges. De tratarse de un derecho privativo de la consultante, aquélla deberá haber computado como rendimiento del capital, el determinado en los artículos 36 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, por los periodos impositivos anteriores a 1999, y 22 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, en 1999.*

*De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 31.1 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la venta del inmueble generará una ganancia o pérdida patrimonial, que se considerará obtenida, según el artículo 11.5 de la Ley, por quienes, según lo previsto en el*

artículo 7 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, sean titulares de los bienes, derechos y demás elementos patrimoniales de que provengan, esto es, a cada uno de los copropietarios en función de su respectivo porcentaje de participación en la titularidad del inmueble.

A este respecto cabe señalar que con la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, vigente desde 1 de enero de 1999, las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de elementos afectos a actividades económicas ya no se incluyen en la determinación del rendimiento neto de las mismas, sino que se incorporan al ámbito general de las ganancias y pérdidas patrimoniales, según resulta del artículo 26.2 de la Ley del Impuesto.

Por otra parte, la disposición transitoria novena de la Ley del Impuesto, según redacción dada por Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social, y con efectos desde 1 de enero de 1999 establece, que "Las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas, adquiridos antes de 31 de diciembre de 1994, se reducirán de acuerdo con lo establecido en las reglas 2ª y 4ª del apartado 2 de la disposición transitoria octava de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. A estos efectos, se considerarán elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas aquellos en los que la desafectación de estas actividades se haya producido con más de tres años de antelación a la fecha de transmisión.". No obstante, es preciso señalar que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 27.1 de la Ley del Impuesto, se consideran afectos a una actividad, entre otros, los inmuebles en los que ésta se desarrolla.

De producirse esta transmisión una vez transcurrido el plazo de tres años desde la desafectación, y al tratarse de una transmisión onerosa, será de aplicación el artículo 32.1.a) de la Ley del Impuesto, que establece que el importe de la ganancia o pérdida patrimonial será la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales, valores que se definen en los artículos 33 y 35.1.n) de la Ley del Impuesto, y 22.2 y 38 del Reglamento del Impuesto.

El valor de adquisición estará formado por tanto, por el valor contable en el momento de la desafectación de la finca, teniendo en cuenta las amortizaciones que hubieran sido fiscalmente deducibles, computándose en todo caso la amortización mínima, con independencia de la efectiva consideración de ésta como gasto. A estos efectos, se considerará como amortización mínima la resultante del período máximo de amortización o el porcentaje fijo que corresponda, según cada caso.

Cuando los elementos patrimoniales hubieran sido afectados a la actividad después de su adquisición y con anterioridad al 1 de enero de 1999, se tomará como fecha de adquisición la que corresponda a la afectación.

El valor de adquisición se actualizará de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 32.2 de la Ley del Impuesto, mediante la aplicación de los coeficientes de actualización que apruebe la Ley de Presupuestos Generales del Estado.

La ganancia patrimonial así determinada se integrará, de conformidad con lo previsto en el artículo 39, en la parte especial de la base imponible.

\* **Fecha:** 06/03/2001

\* **Número de consulta:** 0466-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante es accionista de una sociedad anónima constituida con anterioridad a 1989, con un capital social de 7.000.000 de pesetas. En 1992, la sociedad amplió su capital social en 3.000.000 de pesetas, mediante la elevación del valor nominal de las acciones, pero quedando pendiente de desembolso la totalidad de la ampliación de capital social.

En 1996, la junta general de accionistas acuerda condonar el dividendo pasivo con cargo a reservas voluntarias.

En 1997, la junta general de accionistas acuerda elevar el capital social en 20.000.000 de pesetas, con cargo a reservas voluntarias, elevando el valor nominal de las acciones.

\* **Cuestión planteada:** Ante una posible venta de la totalidad o parte de las acciones que posee el consultante en la sociedad, se plantea la fecha de antigüedad de las mismas.

\* **Contestación:** El artículo 35.2 de la Ley del Impuesto establece en su segundo párrafo, que cuando se trate de acciones totalmente liberadas se considerará como antigüedad de las mismas la que corresponda a las acciones de las cuales procedan. Pero en el caso planteado no estamos en presencia de acciones liberadas, sino de unas mismas acciones cuyo valor nominal ha sufrido diversas modificaciones a lo largo de varios años.

En principio, un aumento de capital instrumentado mediante una elevación del valor nominal de las acciones, determina que deban tenerse en cuenta dos fechas de adquisición de la acción de cara a una futura transmisión, siempre y cuando exista una aportación dineraria o no dineraria del socio. En consecuencia a efectos de determinar la antigüedad de las acciones, existirán dos fechas: la inicial de compra y la del acuerdo de ampliación del valor nominal de 1992.

*Por otra parte, en el supuesto de hecho que nos trae al caso, se produjo en 1996 una condonación del dividendo pasivo con cargo a reservas voluntarias.*

*Aunque una condonación de dividendos pasivos no produce, en principio, renta para el contribuyente, si se instrumenta mediante una reducción del capital (artículo 31.3.a) de la Ley 40/1998), no es éste el supuesto planteado, ya que la condonación de dividendos pasivos con cargo a reservas equivale a un reparto de estas últimas a los socios, de tal forma que esta condonación tendrá para los socios la consideración de rendimiento de capital mobiliario procedente de la participación en los fondos propios, de acuerdo con lo previsto en el artículo 37.1 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, vigente en la fecha del acuerdo.*

**\* Fecha:** 06/03/2001

**\* Número de consulta:** 1745-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** *La entidad SAT Frutas XXX, de la que es socio el consultante, fue constituida el 6 de abril de 1990 con un Capital Social de 5 millones de ptas., dividido entre cuatro socios, cada socio con un 25 por 100 de las participaciones sociales, lo que representa un valor nominal de 1.250.000 ptas..*

*Los Estatutos configuran como causa de baja de los socios la separación voluntaria de los mismos.*

*Dos de los socios tienen la intención de causar baja voluntaria en su condición de socios.*

*Se plantea la posibilidad bien de proceder a la devolución de las aportaciones en efectivo, bien de adquirir los resguardos por la propia entidad para su autocartera y reducir posteriormente capital. En ambos casos la cantidad entregada a los socios, ya sea en concepto de cuota de liquidación o valor de adquisición de la participación, es superior al valor nominal de la participación.*

**\* Cuestión planteada:** *Tratamiento fiscal para el socio y para la sociedad, tanto en el supuesto de devolución de aportaciones, como en el de adquisición de la cartera para su posterior amortización.*

**\* Contestación:** *1. En el primer supuesto planteado en el escrito de consulta, separación de los socios con devolución de aportaciones, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 27 y 35.1 e) y en la disposición transitoria novena de la Ley del Impuesto, procede la aplicación del coeficiente reductor 14,28 por 100, por cada año de permanencia de la participación que exceda de dos, contando estos como el número de años que medie entre la fecha de adquisición de la misma y el 31 de diciembre de 1996, redondeado por exceso.*

*En el segundo de los supuestos planteados, adquisición de las participaciones por la sociedad para posteriormente proceder a su amortización, la ganancia patrimonial se determinará de acuerdo con lo establecido en el artículo 35.1 b) de la Ley del Impuesto.*

*En este segundo supuesto una vez determinada la ganancia patrimonial, de acuerdo con el artículo anteriormente mencionado, se podrá aplicar un coeficiente corrector del 14,28 por 100 por cada año que exceda de dos, tal y como dispone la Disposición Transitoria novena de la Ley 40/1998.*

**2. Repercusión fiscal en el ámbito de la Sociedad:**

*En relación a la primera de las alternativas planteadas por el consultante, separación de socios con devolución de aportaciones en efectivo, se comunica lo siguiente:*

*El artículo 15 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 28 de diciembre), LIS en adelante, establece en la letra c) de su apartado 2, que se valorará por su valor normal de mercado los elementos patrimoniales transmitidos a los socios por causa de disolución, separación de los mismos, reducción de capital con devolución de aportaciones, reparto de la prima de emisión y distribución de beneficios. Se entenderá por valor normal de mercado el que hubiera sido acordado en condiciones normales de mercado entre partes independientes. Por su parte, el apartado 3 del citado artículo dispone que: "En los supuestos previstos en las letras a), b), c), y d), la entidad transmitente integrará en su base imponible la diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos transmitidos y su valor contable."*

*En la medida en que en el supuesto planteado la devolución se hace íntegramente en efectivo, tal operación no determinará para la SAT rentas positivas o negativas.*

*En consecuencia, la separación de los socios con devolución de aportaciones en efectivo no determina la integración de renta alguna en la base imponible de la sociedad que lleva a cabo dicha operación.*

*En relación con la segunda de las alternativas planteadas por el consultante, adquisición por la SAT de las participaciones y posterior reducción de capital por amortización de las mismas, el artículo 15.10 de la LIS establece que la adquisición y amortización de acciones y participaciones propias no determinará, para el adquirente, rentas positivas o negativas.*

*En consecuencia, la reducción de capital mediante amortización de participaciones propias tampoco determina la integración de renta alguna en la base imponible de la sociedad que lleva a cabo dicha operación.*

**\* Fecha:** 24/09/2001

**\* Número de consulta:** 1817-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** El consultante ha realizado las siguientes operaciones:

- El 19-01-1988 adquirió 200 acciones de 10.000 pesetas de valor nominal.
- El 15-06-1988 adquirió otras 40 acciones por 400.000 pesetas.
- El 8-04-1989 adquirió 240 acciones de 10.000 pesetas de valor nominal, en el marco de una ampliación de capital.
- El 21-03-1990 suscribió 480 acciones de 10.000 pesetas de valor nominal.
- El 1-12-1990 la sociedad acordó, para compensar pérdidas, reducir el capital social a cero y emitir nuevas acciones de 10.000 pesetas, suscribiendo 400 acciones.

En la actualidad está pensando vender las acciones por 200.000.000 de pesetas.

**\* Cuestión planteada:** Cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial.

**\* Contestación:** Con carácter general, las reducciones de capital no generan renta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas salvo que tengan como finalidad la devolución de aportaciones a los socios, en cuyo caso, podrá generarse una renta por diferencia entre el importe de la devolución y el valor de adquisición de las acciones afectadas.

Esta regla resulta de aplicación en todo caso, ya que no cuenta con excepción alguna, y, en particular, al supuesto a que se refiere la presente consulta: reducción del capital social a cero mediante amortización de acciones.

Este supuesto aparece regulado en el artículo 169 del Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.

Este precepto exige, en todo caso, que la reducción de capital social a cero o por debajo de la cifra mínima legal vaya ligada siempre a un acuerdo de transformación de la sociedad o al aumento de su capital hasta una cantidad igual o superior a la mencionada cifra mínima.

La reducción de capital mediante amortización de acciones no dará lugar ni aumento ni a disminución de patrimonio. No obstante, el valor de adquisición de las acciones amortizadas, con su fecha de adquisición, se incorporará al valor de adquisición de las nuevas participaciones correspondientes a la sociedad en que es transformada la sociedad antigua o de las acciones que deriven del acuerdo de aumento de capital, de conformidad con el citado artículo 169 de la Ley de Sociedades Anónimas, de tal forma que, a efectos de futuras transmisiones de los nuevos títulos, deberá distinguirse el valor de adquisición y la antigüedad de estos dos componentes.

Conforme a lo señalado en la disposición transitoria novena de la Ley del Impuesto, las ganancias patrimoniales derivadas de la disolución y liquidación de entidades podrán ser objeto de reducción, siempre y cuando las acciones hayan sido adquiridas antes del 31 de diciembre de 1994, aplicando los porcentajes reductores previstos en la disposición transitoria octava de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La aplicación de estos porcentajes reducidos determina la no tributación de las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de acciones de una sociedad que no esté admitida a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores españoles, cuando las acciones hayan permanecido en la titularidad del contribuyente durante más de 8 años, contados desde la fecha de adquisición hasta el 31 de diciembre de 1996.

**\* Fecha:** 09/10/2001

**\* Número de consulta:** 1887-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** Finca adquirida por la consultante en 1985 y gravada con hipoteca. En 1993 se otorga escritura pública de compraventa pero sin realizarse la tradición de la cosa vendida, no existiendo posesión ni entrega de la finca ni subrogación en el préstamo hipotecario. Ante el impago del préstamo se inicia un procedimiento judicial que finaliza con un auto de adjudicación. Procedimiento que es anulado posteriormente por sentencia judicial favorable a la consultante. El 2 de noviembre de 2000 se otorga escritura pública de resolución de la venta sin posesión y entrega de la finca.

En el tiempo en que sucedía lo anterior, la finca fue afectada por un plan de urbanismo, adjudicándose las parcelas resultantes en el año 2000.

**\* Cuestión planteada:** - Ante la venta de las parcelas adjudicadas se pregunta sobre la posible no sujeción de la ganancia patrimonial obtenida.

**\* Contestación:** La presente contestación se efectúa con el planteamiento de que no se ha producido en ningún momento la transmisión del dominio de la finca, es decir, que ésta ha pertenecido a la consultante desde su adquisición en 1985 hasta la transmisión en 2000 ó 2001 de las parcelas resultante de la urbanización. Pues en tal sentido parecen apuntar los datos mencionados en el escrito de consulta referentes a que no se ha producido la tradición de la cosa vendida y a la anulación del procedimiento judicial en el que se procedió a la adjudicación de la finca.

*El Texto Refundido de la Ley sobre Régimen del Suelo y Ordenación Urbana, aprobado por el Real Decreto 1346/1976, y declarado expresamente vigente por la Sentencia 61/1997 del Tribunal Constitucional, establece tres sistemas de actuación urbanística: compensación, cooperación y expropiación.*

*El supuesto objeto de consulta parece corresponderse con el de cooperación, a él se refiere el artículo 131.Uno de la referida norma.*

*Por su parte, el artículo 132.Uno del mismo Texto Refundido dispone que “las cargas de la urbanización se distribuirán entre los propietarios en proporción al valor de las fincas que les sean adjudicadas en la reparcelación”.*

*Al no producirse en este sistema de cooperación la transmisión de los terrenos afectados por la urbanización, el cálculo de las ganancias o pérdidas patrimoniales resultantes de la venta de las parcelas adjudicadas se realizará de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 32 de la Ley del Impuesto.*

*Por su parte, si las parcelas transmitidas tuvieran la consideración de elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas, resultaría aplicable lo establecido en la disposición transitoria novena de la Ley del Impuesto, que remite a las reglas 2ª y 4ª del apartado 2 de la disposición transitoria octava de la Ley 18/1991.*

*De acuerdo con lo expuesto, estarían no sujetas las ganancias patrimoniales obtenidas en 2000 ó 2001 (no se especifica en la consulta entre estos dos años cuando se produce la venta) por la transmisión de las parcelas, al haber transcurrido más de diez años entre su adquisición y el 31 de diciembre de 1996. Sin embargo, la no sujeción no será aplicable respecto a la parte correspondiente a las mejoras en las que no hubieran transcurrido aquellos años, debiendo tenerse en cuenta en este punto que los gastos de urbanización de los terrenos tienen la consideración de mejoras.*

**\* Fecha:** 22/10/2001

**\*Número de consulta:** 2088-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** *El consultante es propietario desde 6-11-1986 de una finca que en 1993 se aporta a una Junta de Compensación. En los Estatutos de la Junta se determina que "la incorporación de los propietarios a la Junta no presupone la transmisión a la misma de los terrenos o inmuebles afectados a la gestión común". El 15 de junio de 2000 se firma la escritura pública de adjudicación de parcela.*

**\* Cuestión planteada:** *Sujeción de la ganancia patrimonial que pudiera obtenerse por la transmisión de la parcela adjudicada.*

**\* Contestación:** *El Texto Refundido de la Ley sobre Régimen del Suelo y Ordenación Urbana, aprobado por el Real Decreto 1346/1976, de 9 de abril, y declarado expresamente vigente por la Sentencia 61/1997 del Tribunal Constitucional, establece tres sistemas de actuación urbanística: compensación, cooperación y expropiación.*

*En el que aquí interesa, compensación, hay que estar a lo establecido en los artículos 126.Uno, 127 y 129 de la referida norma.*

*De lo dispuesto en ellos cabe distinguir dos situaciones, en función de que la incorporación a la Junta de Compensación comporte o no la transmisión a la misma de los inmuebles.*

*Centrándonos en el supuesto genérico –no transmisión–, que es el que parece corresponder con el supuesto consultado, al no haberse producido ninguna variación patrimonial por la incorporación a la Junta de Compensación, el cálculo de la ganancia patrimonial que pudiera obtenerse por la transmisión de la parcela adjudicada se realizará de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 32 de la Ley del Impuesto.*

*Por su parte, si la parcela transmitida tuviera la consideración de elemento patrimonial no afecto a actividades económicas, resultaría aplicable lo establecido en la disposición transitoria novena de la Ley del Impuesto.*

*De acuerdo con lo expuesto, estará no sujeta la ganancia patrimonial que pudiera obtenerse por la transmisión de la parcela, al haber transcurrido más de diez años entre su adquisición y el 31 de diciembre de 1996. Sin embargo, la no sujeción no será aplicable respecto a la parte correspondiente a las mejoras (gastos de urbanización de los terrenos, en este caso) al no haber transcurrido más de diez años entre su realización y el 31 de diciembre de 1996.*

**\* Fecha:** 26/11/2001

**\* Número de consulta:** 2249-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** *La entidad consultante, propietaria de un piso alquilado, negocia con sus inquilinos (un matrimonio) la resolución del contrato de arrendamiento (del que es titular la esposa por subrogación a la muerte de su madre) a cambio de una indemnización consistente en el pago del alquiler de otra vivienda hasta el fallecimiento de ambos cónyuges.*

**\* Cuestión planteada:** *Sujeción al IRPF de la indemnización.*

*\* **Contestación:** La percepción, por el arrendatario de una vivienda, de una cantidad (indemnización) que le satisface el propietario por la renuncia a sus derechos arrendaticios, resolviendo el contrato de alquiler para así disponer libremente de la vivienda, constituye para aquél una alteración en la composición de su patrimonio que da lugar a una ganancia patrimonial. Ahora bien, en el presente caso, al provenir esta ganancia patrimonial de la renuncia a unos derechos arrendaticios adquiridos por subrogación en 1970 y haber transcurrido, por tanto, más de diez años desde su adquisición hasta 31 de diciembre de 1996, en aplicación de la disposición transitoria novena de la Ley del Impuesto, cabe concluir su no sujeción al impuesto.*

*Por otro lado, y puesto que en el escrito de consulta se señala que la propiedad va a ofrecer la indemnización a la arrendataria y su cónyuge, debe señalarse que el importe que corresponda a este último estará sujeto en su totalidad como ganancia patrimonial, pues la renuncia a los derechos arrendaticios sólo puede efectuarla el arrendatario, que es el titular del contrato.*

*El carácter aleatorio y vitalicio que tiene el contrato por el que se renuncia a unos derechos arrendaticios a cambio del pago del alquiler de una vivienda hasta el fallecimiento de la arrendataria y su cónyuge nos lleva a calificarlo, a efectos del IRPF, como un contrato de renta vitalicia. Siendo su constitución la que está amparada por la no sujeción antes señalada. Cuestión distinta es la tributación de las anualidades que se van a percibir durante la vigencia de la renta. A este respecto se estará a lo dispuesto en el artículo 23 de la Ley del Impuesto.*

*\* **Fecha:** 18/12/2001*

### **Disposición transitoria décima. Contratos de arrendamiento anteriores a 9 de mayo de 1985.**

En la determinación de los rendimientos del capital inmobiliario derivados de contratos de arrendamiento celebrados con anterioridad al 9 de mayo de 1985, que no disfruten del derecho a la revisión de la renta del contrato en virtud de la aplicación de la regla 7.<sup>a</sup> del apartado 11 de la disposición transitoria segunda de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, se incluirá adicionalmente, como gasto deducible, mientras subsista esta situación y en concepto de compensación, la cantidad que corresponda a la amortización del inmueble.

### **Disposición transitoria undécima. Régimen transitorio aplicable a las rentas vitalicias y temporales.**

1. Para determinar la parte de las rentas vitalicias y temporales, inmediatas o diferidas, que se considera rendimiento del capital mobiliario, resultarán aplicables exclusivamente los porcentajes establecidos por el artículo 23.3, letras b) y c), de esta Ley a las prestaciones en forma de renta que se perciban a partir de la entrada en vigor de la presente Ley, cuando ya se hubiera producido, con anterioridad a dicha entrada en vigor, la constitución de las rentas.

Dichos porcentajes resultarán aplicables en función de la edad que tuviera el percceptor en el momento de la constitución de la renta en el caso de rentas vitalicias o en función de la total duración de la renta si se trata de rentas temporales.

2. Si se acudiera al rescate de rentas vitalicias o temporales cuya constitución se hubiera producido con anterioridad a la entrada en vigor de la presente Ley, para el cálculo del rendimiento del capital mobiliario producido con motivo del rescate se restará la rentabilidad obtenida hasta la fecha de constitución de la renta.

### **Disposición transitoria duodécima. Aplicación de lo dispuesto en el apartado tercero de la disposición final segunda de esta Ley, a las bases imponibles negativas del Impuesto sobre Sociedades anteriores a la entrada en vigor de la presente Ley.**

Las bases imponibles negativas pendientes de compensación al inicio del período impositivo en que sea de aplicación la presente Ley podrán compensarse en el plazo establecido en el apartado 1 del artículo 23 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, contado a partir del inicio del período impositivo siguiente a aquél en el que se determinaron dichas bases imponibles negativas.

### **Disposición transitoria decimotercera.**

Los partícipes de planes de pensiones que, con anterioridad a la entrada en vigor de esta Ley, hubieran seguido haciendo aportaciones a los mismos con posterioridad al cese de su actividad laboral, podrán optar entre:

Mantener los derechos consolidados correspondientes a dichas aportaciones para cubrir la contingencia de fallecimiento.

Recuperarlos en forma de capital, dentro del plazo de un año a partir de la entrada en vigor de esta Ley, tributando como rendimientos del trabajo en la forma establecida en la sección 1ª del Capítulo I de esta Ley, y, en concreto, aplicando la reducción prevista en el artículo 17.2. b) de la misma.

*\* Número de consulta: 0783-01*

*\* Descripción sucinta de los hechos: El consultante está jubilado y es titular de un plan de pensiones.*

*\* Cuestión planteada: Posibilidad de recuperar en forma de capital los derechos consolidados del plan de pensiones, debido a su estado de salud.*

*\* Contestación: En primer lugar, debe señalarse que la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias, reguló en la disposición transitoria decimotercera un régimen transitorio que ha permitido a los partícipes de planes de pensiones que hubieran realizado aportaciones entre el momento de la jubilación y el 31 de diciembre de 1998 recuperar los derechos consolidados durante 1999 o, alternativamente, destinarlos a la contingencia de fallecimiento. La falta de manifestación expresa entre una y otra alternativa a 31 de diciembre de 1999 supone haber optado por el mantenimiento de los derechos consolidados para fallecimiento.*

*En cuanto a la posibilidad de hacer efectivos los derechos consolidados de planes de pensiones, debe indicarse que la normativa reguladora de los planes y fondos de pensiones prevé determinados supuestos excepcionales de liquidez de los derechos consolidados de planes de pensiones.*

*En este sentido, el artículo 8.8 de la Ley 8/1987, de 8 de junio, de regulación de los planes y fondos de pensiones dispone que «los derechos consolidados podrán también hacerse efectivos en los supuestos de enfermedad grave o desempleo de larga duración. Reglamentariamente se determinarán estas situaciones así como las condiciones y los términos en que podrán hacerse efectivos los derechos consolidados en los supuestos mencionados».*

*Por su parte, el artículo 10.bis del Reglamento de planes y fondos de pensiones (precepto incorporado por el Real Decreto 215/1999, de 5 de febrero) efectúa el oportuno desarrollo reglamentario y delimita los requisitos necesarios para hacer efectivos los derechos consolidados en supuestos de enfermedad grave y desempleo de larga duración. Así, se establece:*

*«2. Las especificaciones de planes de pensiones podrán prever la facultad del partícipe de hacer efectivos sus derechos consolidados en el caso de que se vea afectado por una enfermedad grave, o bien su cónyuge, o algunos de los ascendientes o descendientes de aquéllos en primer grado, o persona que, en régimen de tutela o acogimiento, conviva con el partícipe o de él dependa.*

*Se considera enfermedad grave a estos efectos, siempre que pueda acreditarse mediante certificado médico de los servicios competentes de las entidades sanitarias de la Seguridad Social o entidades concertadas que atiendan al afectado:*

*a) Cualquier dolencia o lesión física o psíquica que incapacite temporalmente para la ocupación o actividad habitual de la persona durante un período continuado mínimo de tres meses, y que requiera intervención clínica de cirugía mayor en un centro hospitalario o tratamiento en el mismo.*

*b) Cualquier dolencia o lesión física o psíquica con secuelas permanentes que limiten parcialmente o impidan totalmente la ocupación o actividad habitual de la persona afectada, o la incapaciten para la realización de cualquier ocupación o actividad, requiera o no, en este caso, asistencia de otras personas para las actividades más esenciales de la vida humana.*

*Los supuestos anteriores se reputarán enfermedad grave en tanto no den lugar a la percepción por el partícipe de una prestación por incapacidad permanente en cualquiera de sus grados, conforme al Régimen de Seguridad Social, y siempre que supongan para el partícipe una disminución de su renta disponible por aumento de gastos o reducción de sus ingresos.*

*(...)*

*4. De acuerdo a lo previsto en las especificaciones, y con las condiciones o limitaciones que éstas establezcan, en las situaciones previstas en los apartados 2 y 3 anteriores, los derechos consolidados podrán hacerse efectivos mediante un pago o en pagos sucesivos en tanto se mantengan dichas situaciones debidamente acreditadas.*

*La percepción de los derechos consolidados por enfermedad grave o desempleo de larga duración será incompatible con la realización de aportaciones a cualquier plan de pensiones mientras se mantengan dichas circunstancias...»*

*\* Fecha: 19/04/2001*

### **Disposición derogatoria única.**

1.º A la entrada en vigor de esta Ley quedarán derogadas todas las disposiciones que se opongan a lo establecido en la misma y, en particular, las siguientes normas:

1. El título III de la Ley 46/1984, de 26 de diciembre, Reguladora de las Instituciones de Inversión Colectiva, en lo que se refiere a este impuesto.

2. Las disposiciones adicionales y transitoria de la Ley 14/1985, de 19 de mayo, del Régimen Fiscal de Determinados Activos Financieros.

3. La Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

4. El artículo 4 del Real Decreto-ley 9/1993, de 28 de mayo, por el que se conceden ayudas a los afectados por el virus de inmunodeficiencia humana (VIH) como consecuencia de actuaciones realizadas en el sistema sanitario.

5. La disposición adicional primera de la Ley 22/1993, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Reforma del Régimen Jurídico de la Función Pública y de la Protección por Desempleo.

6. El artículo 2 de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

7. El artículo 2.tres de la Ley 13/1996 de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

8. La disposición adicional vigésima octava de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

2.º No obstante lo previsto en el apartado anterior, conservarán su vigencia:

1. El artículo 2.º de la Ley 22/1986, de 23 de diciembre, por la que se conceden determinadas exenciones fiscales y aduaneras al Instituto de Relaciones Europeo-Latinoamericano (IRELA).

2. La Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de Cooperativas.

3. La disposición adicional decimosexta de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

4. Las disposiciones adicionales decimoséptima y vigésima tercera de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

5. Los artículos 93 y 94 de la Ley 20/1991, de 6 de julio, de Modificación de los Aspectos Fiscales del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

6. El Real Decreto-ley 3/1993, de 26 de febrero, de Medidas Urgentes sobre Materias Presupuestarias, Tributarias, Financieras y de Empleo, en lo que se refiere a este impuesto.

7. El artículo 14.7 del Real Decreto legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

8. La Ley 19/1994, de 6 de junio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, en lo que se refiere a este Impuesto.

9. El Real Decreto-ley 7/1994, de 20 de junio, sobre Libertad de Amortización para las Inversiones Generadoras de Empleo.

10. La Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones e Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General, salvo en lo relativo al límite de la deducción a que se refiere su artículo 61.

11. La disposición adicional vigésima sexta de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

12. El Real Decreto-ley 2/1995, de 17 de febrero, sobre Libertad de Amortización para las Inversiones Generadoras de Empleo.

13. La Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias.

14. La disposición adicional quinta de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

15. El apartado 3 de la disposición final sexta de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

16. La disposición transitoria undécima de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

17. La Ley 39/1997, de 8 de octubre, por la que se aprueba el programa PREVER para la modernización del parque de vehículos automóviles, el incremento de la seguridad vial y la defensa y protección del medio ambiente.

18. El artículo 3.4 de la Ley 64/1997, de 26 de diciembre, por la que se regulan incentivos en materia de Seguridad Social y de carácter fiscal para el fomento de la contratación indefinida y la estabilidad en el empleo.

19. La disposición adicional décima de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

20. La disposición transitoria segunda de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

3.º Continuarán en vigor las normas reglamentarias que no se opongan a la presente Ley en tanto no se haga uso de las habilitaciones reglamentarias que en ella se han previsto.

4.º La derogación de las disposiciones a que se refiere el apartado 1º no perjudicará los derechos de la Hacienda Pública respecto a las obligaciones devengadas durante su vigencia.

### **Disposición final primera. Modificación del artículo 3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.**

Se da nueva redacción al artículo 3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que queda redactado en los siguientes términos:

«Artículo 3.º Hecho imponible.

1. Constituye el hecho imponible:

a) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio.

b) La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito, «inter vivos».

c) La percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario, salvo los supuestos expresamente regulados en el artículo 16.2 a) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias .

2. Los incrementos de patrimonio a que se refiere el número anterior, obtenidos por personas jurídicas, no están sujetos a este impuesto y se someterán al Impuesto sobre Sociedades.»

### **Disposición final segunda. Modificación de la Ley 43/ 1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.**

Para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 1999, los artículos de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, que a continuación se relacionan, quedarán redactados como sigue:

Primero. Artículo 3.

«Artículo 3. Tratados y convenios.

Lo establecido en la presente Ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, de conformidad con el artículo 96 de la Constitución Española.»

Segundo. Apartado 11 del artículo 15.

«11. A los efectos de integrar en la base imponible las rentas positivas obtenidas en la transmisión de elementos patrimoniales del inmovilizado material que tengan la naturaleza de bienes inmuebles, se deducirá el importe de la depreciación monetaria producida desde el día 1 de enero de 1983, calculada de acuerdo con las siguientes reglas:

a) Se multiplicará el precio de adquisición o coste de producción de los bienes inmuebles transmitidos y las amortizaciones acumuladas relativas a los mismos por los coeficientes que se establezcan en la correspondiente Ley de Presupuestos Generales del Estado.

b) La diferencia entre las cantidades determinadas por la aplicación de lo establecido en la letra anterior se minorará en el valor contable del elemento patrimonial transmitido.

c) La cantidad resultante de dicha operación se multiplicará por un coeficiente determinado por:

- a) En el numerador: los fondos propios.
- b) En el denominador: el pasivo total menos los derechos de crédito y la tesorería.

Las magnitudes determinantes del coeficiente serán las habidas durante el tiempo de tenencia del elemento patrimonial transmitido o en los cinco ejercicios anteriores a la fecha de la transmisión, si este último plazo fuere menor, a elección del sujeto pasivo.

Lo previsto en esta letra no se aplicará cuando el coeficiente sea superior a 0,4.»

Tercero. Apartados 1,3 y 5 del artículo 23.

«1. Las bases imponibles negativas podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos que concluyan en los diez años inmediatos y sucesivos.»

«3. Las entidades de nueva creación podrán computar el plazo de compensación a que se refiere el apartado 1 a partir del primer período impositivo cuya renta sea positiva.»

«5. El sujeto pasivo deberá acreditar, en su caso, mediante la exhibición de la contabilidad y los oportunos soportes documentales, la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron.»

Cuarto. Apartados 2, 3 y 4 del artículo 28.

«2. La deducción a que se refiere el apartado anterior será del 100 por 100 cuando los dividendos o participaciones en beneficios procedan de entidades en las que el porcentaje de participación, directo o indirecto, sea igual o superior al 5 por 100, siempre que dicho porcentaje se hubiere tenido de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya. La deducción también será del 100 por 100 respecto de la participación en beneficios procedentes de mutuas de seguros generales, entidades de previsión social, sociedades de garantía recíproca y asociaciones.

3. La deducción también se aplicará en los supuestos de liquidación de sociedades, separación de socios, adquisición de acciones o participaciones propias para su amortización y disolución sin liquidación en las operaciones de fusión, escisión total o cesión global del activo y pasivo, respecto de las rentas computadas derivadas de dichas operaciones, en la parte que corresponda a los beneficios no distribuidos, incluso los que hubieran sido incorporados al capital, y a la renta que la sociedad que realiza las operaciones a que se refiere el párrafo anterior deba integrar en la base imponible de acuerdo con lo establecido en el artículo 15.3 de esta Ley.

4. La deducción prevista en los apartados anteriores no se aplicará respecto de las siguientes rentas:

- a) Las derivadas de la reducción del capital o de la distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones, sin perjuicio de lo previsto en el último párrafo del apartado anterior.

Cuando conjuntamente con las operaciones referidas en el párrafo anterior se produzca la distribución de dividendos o participaciones en beneficios, se aplicará la deducción sobre los mismos de acuerdo con las normas establecidas en el presente artículo.

b) Las previstas en los apartados anteriores, cuando con anterioridad a su distribución se hubiere producido una reducción de capital para constituir reservas o compensar pérdidas, el traspaso de la prima de emisión a reservas, o una aportación de los socios para reponer el patrimonio, hasta el importe de la reducción, traspaso o aportación.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará respecto de las rentas distribuidas que se hubieren integrado en la base imponible sin haberse producido respecto de las mismas la compensación de bases imponibles negativas, excepto que la no compensación hubiese derivado de lo previsto en el apartado dos del artículo 23 de esta Ley.

c) Las distribuidas por el fondo de regulación de carácter público del mercado hipotecario.

d) Los dividendos o participaciones en beneficios que correspondan a acciones o participaciones adquiridas dentro de los dos meses anteriores a la fecha en que aquéllos se hubieran satisfecho cuando con posterioridad a esta fecha, dentro del mismo plazo, se produzca una transmisión de valores homogéneos.

e) Cuando la distribución del dividendo o la participación en beneficios no determine la integración de renta en la base imponible o cuando dicha distribución haya producido una depreciación en el valor de la participación. En este caso la recuperación del valor de la participación no se integrará en la base imponible.

Lo dispuesto en la letra anterior no se aplicará cuando:

a') El sujeto pasivo pruebe que un importe equivalente a la depreciación del valor de la participación se ha integrado en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades tributando a alguno de los tipos de gravamen previstos en los apartados 1, 2 y 7 del artículo 26 de este impuesto, en concepto de renta obtenida por las sucesivas entidades propietarias de la participación con ocasión de su transmisión, y que dicha renta no haya tenido derecho a la deducción por doble imposición interna de plusvalías.

La deducción se practicará parcialmente cuando la prueba a que se refiere la presente letra tenga carácter parcial.

b') El sujeto pasivo pruebe que un importe equivalente a la depreciación del valor de la participación se ha integrado en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en concepto de renta obtenida por las sucesivas personas físicas propietarias de la participación, con ocasión de su transmisión. La deducción se practicará parcialmente cuando la prueba a que se refiere la presente letra tenga carácter parcial.

En el supuesto previsto en la presente letra b') la deducción no podrá exceder del importe resultante de aplicar al dividendo o a la participación en beneficios el tipo de gravamen que en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas corresponde a las ganancias de capital derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales adquiridos con más de dos años de antelación.»

Quinto. Artículo 36 bis. Deducción por creación de empleo para trabajadores minusválidos.

«1. Será deducible de la cuota íntegra la cantidad de 800.000 pesetas por cada persona/ año de incremento del promedio de la plantilla de trabajadores minusválidos, contratados, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 39 de la Ley 13/1982, de 7 de abril, de Integración Social de Minusválidos, por tiempo indefinido, experimentado durante el período impositivo, respecto a la plantilla media de trabajadores minusválidos con dicho tipo de contrato del período inmediatamente anterior.

2. Para el cálculo del incremento del promedio de plantilla se computarán, exclusivamente, los trabajadores minusválidos/ año con contrato indefinido que desarrollen jornada completa, en los términos que dispone la normativa laboral.

3. Los trabajadores contratados que dieran derecho a la deducción prevista en este artículo no se computarán a efectos de la libertad de amortización con creación de empleo regulada en el Real Decreto-ley 7/1994, de 20 de junio, en el Real Decreto-ley 2/1995, de 17 de febrero y en el artículo 123 de la presente Ley.»

Sexto. Artículo 37. Normas comunes a las deducciones previstas en el presente capítulo.

«1. Las deducciones previstas en este capítulo se practicarán una vez realizadas las deducciones y bonificaciones de los capítulos II y III de este Título.

Las cantidades correspondientes al período impositivo no deducidas podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los cinco años inmediatos y sucesivos.

El cómputo de los plazos para la aplicación de las deducciones previstas en el presente capítulo podrá diferirse hasta el primer ejercicio en que, dentro del período de prescripción, se produzcan resultados positivos, en los siguientes casos:

a) En las entidades de nueva creación.

b) En las entidades que saneen pérdidas de ejercicios anteriores mediante la aportación efectiva de nuevos recursos, sin que se considere como tal la aplicación o capitalización de reservas.

El importe de las deducciones previstas en este capítulo a las que se refiere el presente apartado, aplicadas en el período impositivo, no podrán exceder conjuntamente del 35 por 100 de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones.

2. Una misma inversión no podrá dar lugar a la aplicación de la deducción en más de una entidad.

3. Los elementos patrimoniales afectos a las deducciones previstas en los artículos anteriores deberán permanecer en funcionamiento durante cinco años o durante su vida útil si fuere inferior.

Conjuntamente con la cuota correspondiente al período impositivo en el que se manifieste el incumplimiento de este requisito, se ingresará la cantidad deducida, además de los intereses de demora.»

Séptimo. Apartado 3 del artículo 38.

«3. Los pagos fraccionados también podrán realizarse, a opción del sujeto pasivo, sobre la parte de la base imponible del período de los tres, nueve u once primeros meses de cada año natural determinada según las normas previstas en esta Ley.

Los sujetos pasivos cuyo período impositivo no coincida con el año natural realizarán el pago fraccionado sobre la parte de la base imponible correspondiente a los días transcurridos desde el inicio del período impositivo hasta el día anterior a cada uno de los períodos a que se refiere el párrafo anterior.

Para que la opción a que se refiere este apartado sea válida y produzca efectos, deberá ser ejercida en la correspondiente declaración censal, durante el mes de febrero del año natural a partir del cual deba surtir efectos, siempre y cuando el período impositivo a que se refiera la citada opción coincida con el año natural. En caso contrario, el ejercicio de la opción deberá realizarse en la correspondiente declaración censal, durante el plazo de dos meses a contar desde el inicio de dicho período impositivo o dentro del plazo comprendido entre el inicio de dicho período impositivo y la finalización del plazo para efectuar el primer pago fraccionado correspondiente al referido período impositivo cuando este último plazo fuera inferior a dos meses.

El sujeto pasivo quedará vinculado a esta modalidad de pago fraccionado respecto de los pagos correspondientes al mismo período impositivo y siguientes, en tanto no se renuncie a su aplicación a través de la correspondiente declaración censal que deberá ejercitarse en los mismos plazos establecidos en el párrafo anterior.»

Octavo. Apartado 5 del artículo 81.

«5. El grupo de sociedades se extinguirá cuando la sociedad dominante pierda dicho carácter.

No obstante, en el caso de que otra sociedad tomara participación en la sociedad dominante de un grupo de sociedades mediante alguna de las operaciones reguladas en el capítulo VIII del título VIII de esta Ley, de manera que la primera reúna los requisitos para ser considerada dominante, el régimen tributario previsto en este capítulo resultará de aplicación al nuevo grupo así formado, previa comunicación a la Administración tributaria y desde el mismo momento de la extinción del grupo preexistente.

Dicha comunicación deberá realizarse con anterioridad a la conclusión del primer período impositivo en el que el nuevo grupo tribute en el régimen de los grupos de sociedades.»

Noveno. Apartado 3 del artículo 101.

«3. Los valores recibidos por los socios se valorarán, a efectos fiscales, por el valor de los entregados, determinado de acuerdo con las normas de este impuesto o del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, según proceda. Esta valoración se aumentará o disminuirá en el importe de la compensación complementaria en dinero entregada o recibida. Los valores recibidos conservarán la fecha de adquisición de los entregados.»

Décimo. Apartado 2 del artículo 102.

«2. Los valores recibidos en virtud de las operaciones de fusión, absorción y escisión, total o parcial, se valoran, a efectos fiscales, por el valor de los entregados, determinado de acuerdo con las normas de este impuesto o del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, según proceda. Esta valoración se aumentará o disminuirá en el importe de la compensación complementaria en dinero entregada o recibida. Los valores

recibidos conservarán la fecha de adquisición de los entregados.»

Undécimo. Letra a) del apartado 1 del artículo 109.

«a) Los beneficios distribuidos con cargo a las rentas imputables a los bienes aportados darán derecho a la deducción para evitar la doble imposición interna de dividendos a que se refiere el artículo 28.2 de esta Ley, cualquiera que sea el porcentaje de participación del socio. Igual criterio se aplicará respecto de la deducción para evitar la doble imposición interna de plusvalías a que se refiere el artículo 28.5 de esta Ley por las rentas generadas en la transmisión de la participación.»

### **Disposición final tercera. Modificación de la Ley sobre Responsabilidad Civil y Seguro en la Circulación de Vehículos a Motor.**

Se añade una disposición final a la Ley sobre Responsabilidad Civil y Seguro en la Circulación de Vehículos a Motor, que queda redactada en los siguientes términos:

«Disposición final. Habilitación reglamentaria.

1. Se habilita al Gobierno para dictar cuantas disposiciones sean necesarias para el desarrollo y ejecución de la presente Ley.

2. En lo no previsto en la presente Ley y en el Reglamento que dicte para su desarrollo el contrato de seguro para responsabilidad civil derivada de la circulación de vehículos a motor se regirá por la Ley 50/1980, de 8 de octubre, de Contrato de Seguro.»

### **Disposición final cuarta. Estatuto orgánico de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.**

Para asegurar la mejor aplicación de las previsiones de la presente Ley, se autoriza al Gobierno para aprobar el Estatuto orgánico de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, que desarrollará sus funciones, régimen jurídico, organización y funcionamiento, con adaptación a los principios de eficiencia y economía de gestión, autonomía organizativa, participación de las Administraciones públicas interesadas en su gestión y corresponsabilidad fiscal, contenidos en su normativa específica y en la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de Medidas Fiscales Complementarias.

### **Disposición final quinta. Habilitación para la Ley de Presupuestos Generales del Estado.**

La Ley de Presupuestos Generales del Estado podrá modificar, de conformidad con lo previsto en el apartado 7 del artículo 134 de la Constitución Española:

- a) La escala y los tipos del impuesto y las deducciones en la cuota.
- b) Los demás límites cuantitativos y porcentajes fijos establecidos en esta Ley.

### **Disposición final sexta. Habilitación normativa.**

El Gobierno dictará cuantas disposiciones sean necesarias para el desarrollo y aplicación de esta Ley.

**Disposición final séptima. Entrada en vigor.**

1. La presente Ley entrará en vigor el día 1 de enero de 1999. No obstante, las habilitaciones a la Ley de Presupuestos Generales del Estado entrarán en vigor el día siguiente a la publicación de la presente Ley en el «Boletín Oficial del Estado».

2. A efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la presente Ley será de aplicación a las rentas obtenidas a partir de dicha fecha y a las que corresponda imputar a partir de la misma, con arreglo a los criterios de imputación temporal de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sus normas de desarrollo

**REAL DECRETO 214 /1999, DE 5 DE FEBRERO, POR EL QUE SE APRUEBA EL REGLAMENTO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS.**

(B.O.E. de 9 de febrero. Corrección de errores en B.O.E. de 5 de marzo)

La Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, ha abordado una reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en profundidad. Para ello, siguiendo el modelo vigente en los países de nuestro entorno, establece un mínimo personal y familiar exento de tributación, introduce una mayor equidad en el reparto de los tributos, y mejora el tratamiento de las rentas del trabajo y de las personas con mayores cargas familiares.

Con la finalidad de que los obligados a practicar retenciones e ingresos a cuenta conociesen con la mayor antelación posible la normativa correspondiente, el Real Decreto 2717/1998, de 18 de diciembre, por el que se regulan los pagos a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes y se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades en materia de retenciones e ingresos a cuenta, anticipó, a la aprobación del Reglamento del Impuesto, toda la normativa sobre pagos a cuenta.

De acuerdo con la recomendación efectuada por el Consejo de Estado, en el Reglamento del Impuesto se incorpora la regulación de los pagos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que se encontraba recogida en el mencionado Real Decreto 2717/1998, de 18 de diciembre. Con ello se permite recoger en un texto único el desarrollo reglamentario completo de la Ley 40/1998.

El presente Real Decreto se estructura en un artículo, una disposición adicional, tres disposiciones transitorias, una disposición derogatoria y una disposición final.

El artículo único aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Las normas contenidas en este Reglamento encuentran habilitación tanto en las remisiones específicas que la propia Ley efectúa, como en la habilitación general contenida en la disposición final sexta de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre.

El Reglamento, en su estructura, se ajusta a la sistemática de la Ley.

En lo relativo a rentas exentas, se desarrollan los siguientes aspectos:

Las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, estableciendo una presunción para los casos de nueva contratación del trabajador en la misma empresa u otra vinculada en similares términos a los de la Ley del Impuesto sobre Sociedades; la exención de determinados premios literarios, artísticos y científicos, que, sustancialmente, mantienen los mismos requisitos para conceder la exención que actualmente. Se concretan los requisitos para beneficiarse de la nueva exención a las ayudas a los deportistas de alto nivel con un límite de 5.000.000 pesetas y las causas por las cuales se concede la exención a las gratificaciones extraordinarias por participar en misiones de paz o humanitarias; y, por último, se establecen los requisitos de la exención para los rendimientos percibidos por trabajos realizados en el extranjero, donde cobra capital importancia la efectividad tanto del trabajo realizado en dichos territorios como, por otro lado, la efectiva tributación en el extranjero y su cuantía, así como un importe máximo exento de 3.500.000 pesetas.

En materia de imputación temporal se regula la imputación de los derechos de autor y de los rendimientos derivados de actividades económicas. A estos últimos se aplicarán los criterios de imputación previstos en la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades y sus normas de desarrollo, sin perjuicio de la aplicación del criterio de caja al que se pueda acoger el contribuyente en determinadas circunstancias.

En lo relativo a rendimientos de trabajo se regula el régimen de las dietas y asignaciones para gastos de locomoción y gastos normales de manutención y estancia; se establece un límite anual para gastos deducibles por cuotas satisfechas a Colegios profesionales; se establece una relación exhaustiva de los supuestos o conceptos que se entienden percibidos de forma notoriamente irregular en el tiempo así como, por otro lado, se dan determinadas reglas de aplicación a los rendimientos con periodo de generación superior a dos años que se perciban de forma fraccionada; y, por último, se desarrolla lo relativo a las reducciones aplicables a los rendimientos derivados de los sistemas de previsión social.

En lo que se refiere a rendimientos de capital inmobiliario, se especifican los gastos deducibles, así como se definen los rendimientos de esta naturaleza que deben considerarse como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.

En lo referente a la tributación de las operaciones financieras cabe resaltar que las normas relativas a la tributación de los contratos de seguros, tanto colectivos como individuales, han tratado de integrar las remisiones reglamentarias contenidas en la Ley del Impuesto buscando la mayor simplicidad posible, con la finalidad de evitar controversias. De esta forma, se delimita lo que debe entenderse por prestaciones en forma de renta y de capital, en términos similares a los contemplados en la normativa reguladora de los planes y fondos de pensiones, se atiende exclusivamente al período medio de permanencia de las primas para determinar cuándo se entiende que las mismas cumplen los requisitos de continuidad y regularidad, se acude a una regla lineal para distribuir, entre los términos de las rentas, la rentabilidad generada hasta el momento de la constitución de las rentas.

En lo relativo a las actividades económicas, se definen los elementos patrimoniales afectos, los valores de afectación y desafectación de estos elementos y se concretan los rendimientos de actividades económicas que se consideran obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.

Asimismo, se recogen las normas contenidas en el Real Decreto 37/1998, de 16 de enero, que desarrolló el régimen fiscal de las pequeñas y medianas empresas, incorporando, como novedad más importante, un límite de 75 millones para el conjunto

de las actividades que puedan determinar su rendimiento por el régimen de estimación objetiva, computando aquellas operaciones por las que están obligadas a facturar y por las que deban llevar Libros registro.

Por lo que respecta a las ganancias y pérdidas patrimoniales, se regula la incidencia de las amortizaciones en la determinación del valor de adquisición y las condiciones que se deben cumplir para gozar de la exención por reinversión en vivienda habitual. En este mismo ámbito de las ganancias y pérdidas patrimoniales, pero ya en relación con los contribuyentes que desarrollen actividades económicas, se incluyen los efectos del incumplimiento de requisitos en relación a la reinversión de beneficios extraordinarios y la reducción de ganancias patrimoniales en el caso concreto de la transmisión de activos fijos inmateriales a la actividad de transporte por autotaxis, reducción proveniente de la Ley 42/1994 y que la Ley del Impuesto mantiene en vigor.

En el capítulo dedicado a las rentas en especie, se concretan las condiciones que deben reunir determinados supuestos que no constituyen retribución en especie, así como las reglas de valoración.

Por su parte, el capítulo dedicado a la base liquidable general incorpora aspectos formales y de regularización cuando se pierde el derecho a las reducciones en la base liquidable general correspondientes a las aportaciones a mutualidades de previsión social, así como del traslado a los cinco ejercicios siguientes de los excesos de aportación a planes de pensiones y mutualidades de previsión social no reducibles en el propio ejercicio.

El Título dedicado a las deducciones de la cuota, se compone de tres capítulos que reglamentan, respectivamente, la deducción por inversión en vivienda habitual, la deducción por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla y la regularización en caso de pérdida del derecho a deducir.

Respecto a la deducción por inversión en vivienda habitual se recogen el concepto de vivienda habitual, asimilando la construcción y ampliación a la adquisición, las condiciones y requisitos determinantes para la aplicación de los porcentajes de deducción incrementados en el supuesto de financiación ajena, los requisitos que deben reunir las cuentas vivienda y, finalmente, las obras de adecuación de la vivienda habitual por minusválidos que tienen derecho a deducción.

En cuanto a la deducción por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla el texto reglamentario concreta los rendimientos del trabajo, de actividades económicas y de capital mobiliario que se consideran obtenidos en dichas Ciudades.

En el Título sobre cuota diferencial, se define el tipo medio efectivo a efectos de la aplicación del límite de deducción de los pagos a cuenta y de las cuotas del Impuesto sobre Sociedades correspondientes a determinadas sociedades transparentes y que procede practicar en la liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del socio.

En el Título dedicado a la gestión del impuesto se regulan todos los aspectos relacionados con la obligación de declarar, autoliquidación e ingreso, fraccionamiento – en general y en los supuestos de fallecimiento y pérdida de residencia-, comunicación de datos de los no obligados a declarar y devoluciones. Al mismo tiempo se recoge también la regulación de la colaboración externa en la presentación y gestión de declaraciones y comunicaciones. Finalmente, se regulan las obligaciones formales, contables y registrales, obligaciones que alcanzan a los contribuyentes y a determinadas entidades, en concreto: entidades concedentes de préstamos hipotecarios, entidades receptoras de donativos y entidades gestoras de Instituciones de Inversión Colectiva.

Se regula también un procedimiento relativo a la consecución de acuerdos previos de valoración de las retribuciones en especie de trabajo, a efectos de la determinación del correspondiente ingreso a cuenta del impuesto, merced al cual los obligados a efectuar ingresos a cuenta pueden solicitar a la Administración tributaria la valoración de los rendimientos del trabajo en especie que satisfagan, con el objeto de cuantificar los ingresos a cuenta correspondientes a los mismos.

Las disposiciones transitorias del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se refieren a la vigencia de las normas de presentación de declaraciones y comunicaciones; a las cuentas vivienda anteriores a 1 de enero de 1999; a las transmisiones de elementos afectos realizadas con anterioridad a 1 de enero de 1998 (reinversión de beneficios extraordinarios y exención por reinversión); la definición de elementos no afectos a actividades económicas para la aplicación de los porcentajes de reducción; la aplicación del nuevo método de cálculo de las retenciones sobre rendimientos del trabajo de acuerdo con los datos que los perceptores deben aportar en la correspondiente comunicación, la adaptación del artículo 3 del Real Decreto 660/1996, de 19 de abril, por el que se regulan los beneficios fiscales en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a la transmisión de fincas rústicas y explotaciones agrarias, a la nueva normativa del Impuesto y la obligación de declarar por el año 1999.

La disposición final única autoriza al Ministro de Economía y Hacienda para dictar disposiciones en desarrollo del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Por último, las disposiciones transitorias del Real Decreto regulan lo siguiente:

La primera, establece el plazo de publicación de la Orden de desarrollo del régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido para 1999.

La segunda, establece, para 1999, plazos especiales de renuncia y revocaciones al régimen de estimación objetiva y a los regímenes especiales simplificados y de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido.

La tercera, prorroga para 1999 la compatibilidad entre el régimen de estimación directa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido y del Impuesto General Indirecto Canario.

En la disposición derogatoria del Real Decreto se deroga el anterior Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y determinados preceptos, cuya regulación ha sido incorporada a dicho Reglamento.

En la disposición final única del Real Decreto se establece su entrada en vigor el día siguiente a la publicación en el Boletín Oficial del Estado.

En su virtud, a propuesta del Vicepresidente segundo del Gobierno y Ministro de Economía y Hacienda, de acuerdo con el Consejo de Estado, y previa deliberación del Consejo de Ministros en su reunión del día 5 de febrero de 1999,

DISPONGO:

**Artículo único. Aprobación del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.**

Se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que figura como Anexo al presente Real Decreto.

**Disposición adicional única. Remisiones normativas.**

Las referencias contenidas en el título III del Real Decreto 2717/1998, de 18 de diciembre, por el que se regulan los pagos a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes y se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades en materia de retenciones e ingresos a cuenta, al título I del mismo Real Decreto, se entenderán efectuadas a los artículos correspondientes del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por este Real Decreto.

**Disposición transitoria primera. Plazo de publicación de la Orden de desarrollo del régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido para 1999.**

La Orden ministerial por la que se regulan para el año 1999 el régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido deberá publicarse en el «Boletín Oficial del Estado» en el plazo de quince días desde la publicación de este Real Decreto.

**Disposición transitoria segunda. Aplicación para el año 1999 de los regímenes especiales simplificado y de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido, del régimen de estimación objetiva y de la modalidad simplificada del régimen de estimación directa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.**

1. La renuncia a la aplicación de los regímenes especiales simplificado y de la agricultura, ganadería y pesca para el año 1999, así como la revocación de la misma que deba surtir efectos en tal ejercicio, podrán efectuarse desde el día siguiente a la fecha de la publicación en el «Boletín Oficial del Estado» de la Orden ministerial hasta el día 31 de marzo de 1999.

Lo dispuesto en el párrafo anterior debe entenderse sin perjuicio de lo previsto en el párrafo tercero del apartado 2 del artículo 33 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.

Los sujetos pasivos que hubieran renunciado a la aplicación del régimen especial simplificado o de la agricultura, ganadería y pesca podrán revocar tal renuncia en el mismo plazo señalado en el párrafo primero de este apartado, aunque no hubiera transcurrido el plazo de tres años establecido por el artículo 33, apartado 2, del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

2. La renuncia al régimen de estimación objetiva para 1999 podrá efectuarse desde el día siguiente a la fecha de la publicación en el «Boletín Oficial del Estado» de la Orden ministerial hasta el día 31 de marzo de 1999.

Lo dispuesto en el párrafo anterior debe entenderse sin perjuicio de lo previsto en la letra b) del apartado 1 del artículo 31 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el presente Real Decreto.

Los contribuyentes que hubieran renunciado a la aplicación del régimen de estimación objetiva podrán revocar para 1999 tal renuncia en el mismo plazo señalado en el párrafo primero de este apartado, aunque no hubiera transcurrido el plazo de tres años establecido en el apartado 3 del artículo 31 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

3. La renuncia a la modalidad simplificada del régimen de estimación directa para 1999 deberá efectuarse en el plazo señalado en el apartado anterior.

Los contribuyentes que hubieran renunciado a la aplicación de esta modalidad simplificada podrán revocar para 1999 tal renuncia en el mismo plazo señalado en el apartado 2, aunque no hubiera transcurrido el plazo de tres años establecido en el apartado 1 del artículo 27 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

4. Las renunciadas presentadas, para 1999, a los regímenes especiales simplificado y de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido, al régimen de estimación objetiva o a la modalidad simplificada del régimen de estimación directa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, o las revocaciones de las mismas, antes de la fecha de publicación de la Orden por la que se aprueba, para 1999, el régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido, se entenderán como presentadas en período hábil.

No obstante, los sujetos pasivos afectados por lo dispuesto en el párrafo anterior podrán modificar su opción en el plazo previsto en los apartados anteriores.

**Disposición transitoria tercera. Efectos de la renuncia para 1999 al régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido y al régimen especial de la agricultura y ganadería del Impuesto General Indirecto Canario.**

1. Para el año 1999 la renuncia al régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no supondrá la renuncia al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido ni la renuncia al régimen especial de la agricultura y ganadería del Impuesto General Indirecto Canario.

2. Para el año 1999, la renuncia al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido o la renuncia al régimen especial de la agricultura y ganadería del Impuesto General Indirecto Canario no supondrá la renuncia al régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

**Disposición derogatoria.**

1. A la entrada en vigor del presente Real Decreto quedarán derogadas todas las disposiciones que se opongan a lo establecido en el mismo, salvo en lo relativo a la tributación de no residentes.(\*) En particular, quedarán derogadas:

a) El Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el artículo 1 del Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre.

b) Los capítulos VIII y IX del Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones aprobado por Real Decreto 1.307/1988, de 30 de septiembre, con excepción de los artículos 56.1, 60, 62, 63.2, 72 y 73.2

c) El título III del Reglamento de la Ley 46/1984, de 26 de diciembre, reguladora de las instituciones de inversión colectiva, aprobado por el Real Decreto 1393/1990, de 2 de diciembre, en lo que se refiere al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

d) El artículo 1.4 del Real Decreto 1814/1991, de 20 de diciembre, por el que se regulan los mercados oficiales de futuros y opciones.

e) La disposición adicional primera del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 537/1997, de 14 de abril,

f) Las disposiciones adicionales primera y segunda del Real Decreto 37/1998, de 16 de enero, por el que se modifican los Reglamentos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre el Valor Añadido y del Impuesto General Indirecto Canario, para incorporar determinadas medidas sobre la fiscalidad de las pequeñas y medianas empresas, así como los Reales Decretos que regulan las declaraciones

---

(\*) La disposición derogatoria única del Real Decreto 326/1999, de 26 de febrero (B.O.E. de 27 de febrero), por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, dice: «1. A la entrada en vigor del presente Real Decreto quedarán derogadas todas las disposiciones que se opongan a lo establecido en el mismo. En particular, quedarán derogadas : (...) c) Las disposiciones relativas a la tributación de no residentes recogidas en las normas mencionadas en el apartado 1 de la disposición derogatoria única del Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprueban el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. (...)

censales y el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales.

g) El Título I y las disposiciones transitorias segunda, tercera y cuarta del Real Decreto 2717/1998, de 18 de diciembre, por el que se regulan los pagos a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes y se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades en materia de retenciones e ingresos a cuenta.

2. Continuarán en vigor las normas reglamentarias de inferior rango al presente Real Decreto que no se opongan al mismo en tanto no se haga uso de las habilitaciones en él previstas.

### **Disposición final única. Entrada en vigor y aplicación.**

1. Lo dispuesto en este Real Decreto entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial del Estado.

2. Las normas del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se aplicarán a los periodos impositivos respecto de los que sea de aplicación la Ley 40/1998, de 9 de diciembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, salvo lo dispuesto en el artículo 8, que se aplicará a partir de la fecha de entrada en vigor prevista en el apartado anterior.

## **ANEXO**

# **Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**

# TITULO I

## Sujeción al impuesto: aspectos materiales, personales y temporales

### CAPITULO I

#### Rentas exentas.

#### **Artículo 1. Indemnizaciones por despido o cese del trabajador.**

El disfrute de la exención prevista en el artículo 7.e) de la Ley del Impuesto quedará condicionado a la real efectiva desvinculación del trabajador con la empresa. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que no se da dicha desvinculación cuando en los tres años siguientes al despido o cese el trabajador vuelva a prestar servicios a la misma empresa o a otra empresa vinculada a aquélla en los términos previstos en el artículo 16 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, siempre que en el caso en que la vinculación se defina en función de la relación socio-sociedad, la participación sea igual o superior al 25 por 100, o al 5 por 100 si se trata de valores negociados en mercados secundarios oficiales de valores españoles.<sup>(122)</sup>

*\* Número de consulta: 2263-00*

*\* Descripción sucinta de los hechos: Trabajador con veinte años de antigüedad en la empresa, que percibe indemnización por despido improcedente, exenta de tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*

*Se preve la posibilidad de que en los tres años siguientes al despido dicho trabajador pueda ser nuevamente contratado bajo otro tipo de modalidad contractual: temporal, 1 mes, 2 meses, fin de obra, etc.*

*\* Cuestión planteada: Aplicación del artículo 1 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*

*\* Contestación: En lo que ahora interesa al caso consultado cabe señalar que, el artículo 1 del Reglamento del Impuesto alude al hecho en sí de que se produzca una nueva contratación del trabajador despedido o cesado en las condiciones expuestas -que se trate de la misma empresa u otra vinculada, que se efectúe dentro de los tres años siguientes a la efectividad del despido, etc.- sin que, a estos efectos, se especifique el tipo o naturaleza jurídica que deba adoptar el contrato, es decir, resulta indiferente que los servicios prestados por el trabajador despedido dentro de los tres años siguientes deriven de una nueva relación laboral, cualquiera que sea el tipo de la misma, o de la realización por el mismo de una actividad empresarial o profesional.*

*\* Fecha: 11/12/2000*

#### **Artículo 2. Exención de determinados premios literarios, artísticos y científicos.**

1. A efectos de la exención prevista en el artículo 7.1) de la Ley del Impuesto, tendrá la consideración de premio literario, artístico o científico relevante la concesión de bienes o derechos a una o varias personas, sin contraprestación, en recompensa o reconocimiento al valor de obras literarias, artísticas o científicas, así como al mérito de su actividad o labor, en general, en tales materias.

2. 1º. El concedente del premio no podrá realizar o estar interesado en la explotación económica de la obra u obras premiadas.

En particular, el premio no podrá implicar ni exigir la cesión o limitación de los derechos de propiedad sobre aquéllas, incluidos los derivados de la propiedad intelectual o industrial.

---

<sup>(122)</sup> Véase el artículo 68 de este Reglamento.

No se considerará incumplido este requisito por la mera divulgación pública de la obra, sin finalidad lucrativa y por un período de tiempo no superior a seis meses.

2º. En todo caso, el premio deberá concederse respecto de obras ejecutadas o actividades desarrolladas con anterioridad a su convocatoria.

No tendrán la consideración de premios exentos las becas, ayudas y, en general, las cantidades destinadas a la financiación previa o simultánea de obras o trabajos relativos a las materias citadas en el apartado 1 anterior.

3º. La convocatoria deberá reunir los siguientes requisitos:

a) Tener carácter nacional o internacional.

b) No establecer limitación alguna respecto a los concursantes por razones ajenas a la propia esencia del premio.

c) Que su anuncio se haga público en el Boletín Oficial del Estado o de la Comunidad Autónoma y en, al menos, un periódico de gran circulación nacional.

Los premios que se convoquen en el extranjero o por Organizaciones Internacionales sólo tendrán que cumplir el requisito contemplado en la letra b) anterior para acceder a la exención.

4º. La exención deberá ser declarada por el órgano competente de la Administración tributaria, de acuerdo con el procedimiento que apruebe el Ministro de Economía y Hacienda.

La declaración anterior habrá de ser solicitada, con aportación de la documentación pertinente, por:

a) La persona o entidad convocante del premio, con carácter general.

b) La persona premiada, cuando se trate de premios convocados en el extranjero o por Organizaciones Internacionales.

La solicitud deberá efectuarse con carácter previo a la concesión del premio o, en el supuesto de la letra b) anterior, antes del inicio del período reglamentario de declaración del ejercicio en que se hubiera obtenido.

Para la resolución del expediente podrá solicitarse informe del Departamento ministerial competente por razón de la materia o, en su caso, del órgano correspondiente de las Comunidades Autónomas.

La declaración tendrá validez para sucesivas convocatorias siempre que no se modifiquen los términos de aquélla que motivó el expediente.

3. Cuando la Administración tributaria haya declarado la exención del premio, las personas a que se refiere la letra a) del número 4º del apartado anterior, vendrán obligadas a comunicar a la Administración tributaria, dentro del mes siguiente al de concesión, la fecha de ésta, el premio concedido y los datos identificadores de quienes hayan resultado beneficiados por los mismos. <sup>(123)</sup>

---

<sup>(123)</sup>Véase la Orden de 5 de octubre de 1992 por la que se establece el procedimiento para la concesión de la exención del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de determinados premios literarios, artísticos o científicos (B.O.E. de 16 de octubre) y el Real Decreto 803/1993, de 28 de mayo, por el que se modifican determinados procedimientos tributarios (B.O.E. de 29 de mayo).

### **Artículo 3. Exención de las ayudas a los deportistas de alto nivel.**

A efectos de lo previsto en el artículo 7.m) de la Ley del Impuesto, estarán exentas, con el límite de 5.000.000 pesetas anuales, las ayudas económicas de formación y tecnificación deportiva, que cumplan los siguientes requisitos:

a) Que sus beneficiarios tengan reconocida la condición de deportistas de alto nivel, conforme a lo previsto en el Real Decreto 1467/1997, de 19 de septiembre, sobre deportistas de alto nivel.

b) Que sean financiadas, directa o indirectamente, por el Consejo Superior de Deportes, por la Asociación de Deportes Olímpicos, por el Comité Olímpico Español o por el Comité Paralímpico Español.

#### **Artículo 4. Exención de las gratificaciones extraordinarias percibidas por la participación en misiones de paz o humanitarias.**

A efectos de lo previsto en el artículo 7.o) de la Ley del Impuesto, estarán exentas las cantidades satisfechas por el Estado español a los miembros de misiones internacionales de paz o humanitarias por los siguientes motivos:

- a) Las gratificaciones extraordinarias de cualquier naturaleza que respondan al desempeño de la misión internacional de paz o humanitaria.
- b) Las indemnizaciones o prestaciones satisfechas por los daños físicos o psíquicos que hubieran sufrido durante las mismas.

#### **Artículo 5. Exención para los rendimientos percibidos por trabajos realizados en el extranjero. (\*)**

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 concurren 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

#### **REDACCION VIGENTE HASTA 2 DE JUNIO DE 2001**

1. Estarán exentos del Impuesto, de acuerdo a lo previsto en el artículo 7.p) de la Ley del Impuesto, los rendimientos del trabajo derivados de trabajos efectivamente realizados en el extranjero, cuando concurren los siguientes requisitos:

1º. Que dichos trabajos se realicen para una empresa o un establecimiento permanente radicado en el extranjero.

---

(\*) Redacción dada a este artículo por el artículo primero del Real Decreto 579/2001, de 1 de junio, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 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 Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 326/1999, de 26 de febrero, en materia de retenciones (B.O.E. de 2 de junio), en vigor a partir del día 3 de junio de 2001 y de aplicación a los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2001.

2º. Que los rendimientos del trabajo hayan tributado efectivamente en el extranjero por un Impuesto de naturaleza idéntica o similar al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. A estos efectos, se entenderá que concurre esta circunstancia cuando el contribuyente haya ingresado en este concepto, al menos, el 50 por 100 de lo que le correspondería pagar en España aplicando el tipo medio efectivo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a dichos rendimientos, calculado de acuerdo al artículo 58 de este Reglamento.

La tributación efectiva en el extranjero a que se refiere el párrafo anterior deberá acreditarse mediante documento, en el que conste de manera indubitada esta circunstancia.

2. Los rendimientos que pueden beneficiarse de esta exención estarán limitados a 3.500.000 pesetas anuales.

3. A los rendimientos acogidos a esta exención no les será de aplicación el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el artículo 8. A.3.b) de este Reglamento.

## **CAPITULO II**

### **Imputación temporal**

#### **Artículo 6. Imputación temporal de rendimientos.**

1. Los contribuyentes que desarrollen actividades económicas aplicarán a las rentas derivadas de dichas actividades, exclusivamente, los criterios de imputación temporal previstos en la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades y sus normas de desarrollo, sin perjuicio de lo previsto en el siguiente apartado. Asimismo, resultará aplicable lo previsto en los apartados 3 y 4 del artículo 14 de la Ley del Impuesto en relación con las rentas pendientes de imputar en los supuestos previstos en los mismos.

2. 1º. Los contribuyentes que desarrollen actividades económicas y que deban cumplimentar sus obligaciones contables y registrales de acuerdo con lo previsto en los apartados 3, 4, 5 y 6 del artículo 65 de este Reglamento, podrán optar por el criterio de cobros y pagos para imputar temporalmente los ingresos y gastos de todas sus actividades económicas.

Dicho criterio se entenderá aprobado por la Administración tributaria, a efectos de lo previsto en el apartado 2 del artículo 19 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, por el solo hecho de así manifestarlo en la correspondiente declaración, y deberá mantenerse durante un plazo mínimo de tres años.

2º. La opción por el criterio señalado en este apartado perderá su eficacia si, con posterioridad a dicha opción, el contribuyente debiera cumplimentar sus obligaciones contables y registrales de acuerdo con lo previsto en el apartado 2 del artículo 65 de este Reglamento.

3º. Lo dispuesto en este apartado no será de aplicación si el contribuyente desarrollase alguna actividad económica por la que debiera cumplimentar sus obligaciones contables y registrales de acuerdo con lo previsto en el apartado 2 del artículo 65 de este Reglamento o llevase contabilidad de acuerdo a lo previsto en el Código de Comercio.

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

4. En ningún caso, los cambios de criterio de imputación temporal o de régimen de determinación del rendimiento neto comportarán que algún gasto o ingreso quede sin computar o que se impute nuevamente en otro ejercicio.

*\* Número de consulta: 0937-01*

*\* Descripción sucinta de los hechos: Abogado que reclama judicialmente sus honorarios profesionales. Por sentencia de 31-1-2000 se condena a los demandados a satisfacer al actor 21.000.000 ptas. en concepto de honorarios profesionales.*

*Al ser apelada la sentencia, se solicita -en base al artículo 385 de la Ley de Enjuiciamiento Civil- la ejecución provisional de la misma, aportando aval bancario. En el mismo año 2000, admitida la ejecución provisional, se cobran los 21.000.000 ptas.*

*\* Cuestión planteada: Imputación temporal de los referidos honorarios profesionales.*

*\* Contestación: De acuerdo con lo determinado en el artículo 6 del Reglamento del Impuesto, que remite al artículo 19.1 del Impuesto sobre Sociedades, la imputación temporal de los honorarios profesionales objeto de consulta procederá realizarla al período impositivo en el que los mismos se han devengado, es decir: al período impositivo en el que se presta el servicio correspondiente a aquellos honorarios.*

*Conforme con lo expuesto, y no habiéndose solicitado en su momento la aplicación de criterios de imputación temporal distintos al devengo (procedimiento regulado en el artículo 29 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades), la imputación en el supuesto consultado parece corresponder al período impositivo 1999 (año en el que parece ser se reclaman judicialmente los honorarios profesionales), procediendo su imputación al período 2000 (período de cobro) si en su momento se hubiera ejercitado la opción por el criterio de cobros y pagos recogida en el artículo 6.2 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, siempre que no se llevase contabilidad de acuerdo a lo previsto en el Código de Comercio.*

*\* Fecha: 21/05/2001*

## **TITULO II**

### **Determinación de la capacidad económica sometida a gravamen**

#### **CAPITULO I**

#### **Reglas generales**

#### **Artículo 7. Concepto de valores o participaciones homogéneos.**

Se considerarán valores o participaciones homogéneos aquéllos que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 4 del Real Decreto 291/1992, de 27 de marzo, sobre emisiones y ofertas públicas de venta de valores.

## CAPITULO II Definición y determinación de la renta gravable

### SECCIÓN 1ª. RENDIMIENTOS DEL TRABAJO

#### **Artículo 8. Dietas y asignaciones para gastos de locomoción y gastos normales de manutención y estancia. <sup>(124)</sup>**

A.- Reglas generales:

1. A efectos de lo previsto en el artículo 16.1.d) de la Ley del Impuesto, quedarán exceptuadas de gravamen las asignaciones para gastos de locomoción y gastos normales de manutención y estancia en establecimientos de hostelería que cumplan los requisitos y límites señalados en este artículo.

2. Asignaciones para gastos de locomoción.

Se exceptúan de gravamen las cantidades destinadas por la empresa a compensar los gastos de locomoción del empleado o trabajador que se desplace fuera de la fábrica, taller, oficina, o centro de trabajo, para realizar su trabajo en lugar distinto, en las siguientes condiciones e importes:

a) Cuando el empleado o trabajador utilice medios de transporte público, el importe del gasto que se justifique mediante factura o documento equivalente.

b) En otro caso, la cantidad que resulte de computar 28 (\*) pesetas (0,17 euros) por kilómetro recorrido, siempre que se justifique la realidad del desplazamiento, más los gastos de peaje y aparcamiento que se justifiquen.

*\* Número de consulta: 0847-00*

*\* Descripción sucinta de los hechos: El consultante, médico de atención primaria, percibe del INSALUD-MADRID un plus de transporte de forma semestral, por la utilización del vehículo particular para la realización de desplazamientos dentro del trabajo del equipo.*

*\* Cuestión planteada: Exoneración de gravamen de dicho complemento de transporte.*

*\* Contestación: De los datos aportados en el escrito de consulta cabe deducir que el complemento o plus de "transportes" constituye una retribución a tanto alzado que trata de compensar los gastos de locomoción ocasionados por desplazamientos fuera del centro de trabajo. Bajo esta configuración la exoneración de gravamen se producirá si se cumplen los requisitos exigidos en la letra b) del artículo 8.A.2. del Reglamento del Impuesto, es decir:*

*- La cuantía anual de la retribución será el resultado de computar 24 pesetas por kilómetro recorrido.*

*- Justificación de la realidad de los desplazamientos.*

*Por tanto, la exoneración de gravamen de este complemento por "desplazamientos" no podrá aplicarse de forma automática, sino que habrá que analizar al final del año, de forma individual para cada perceptor, si concurren los requisitos previstos en el artículo 8.A.2. del Reglamento del Impuesto.*

*De acuerdo con lo anterior, procede matizar que si del análisis realizado al final del año resulta que las cantidades percibidas son superiores al gasto justificado o, en su caso, al resultante de multiplicar los*

---

<sup>(124)</sup> Véase la disposición final única del Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (B.O.E. de 9 de febrero).

(\*) Este importe ha sido fijado, con efectos de 25 de enero de 2001, por la Orden de 22 de febrero de 2001 por la que se revisa la cuantía de los gastos de locomoción y de las dietas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. (B.O.E. de 27 de febrero de 2001). Con anterioridad el importe era de 24 pesetas

kilómetros recorridos por 24 ptas., el exceso estará plenamente sometido al Impuesto y a su sistema de retenciones a cuenta.

Por último, aunque no parece que se consulte este supuesto, se hace previo señalar que si en algún caso se emplease transporte público, la exoneración de gravamen de las cantidades asignadas por tal fin lo serán en la cuantía del gasto que se justifique, según los términos previstos en la letra a) del artículo 8.A.2 del Reglamento.

\* **Fecha:** 14/04/2000

\* **Número de consulta:** 2235-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Cantidades satisfechas a los trabajadores por gastos de locomoción. Los indicados trabajadores o empleados utilizan vehículo propio.

\* **Cuestión planteada:** Tratamiento fiscal que, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, debe darse a dichas cantidades.

\* **Contestación:** Lo dispuesto en el artículo 8.A.2. del Reglamento del Impuesto debe dejarse claro que se trata de la exención de gravamen de cantidades que compensan los gastos de locomoción del empleado o trabajador que se desplaza fuera de su centro de trabajo, fábrica, oficina, etc. para realizar su trabajo, quedando fuera de la aplicación de dicho precepto los desplazamientos desde el domicilio particular.

Matizado lo anterior, en el caso consultado, se trata de indemnizaciones que perciben los trabajadores por aportación de medio de transporte propio, por lo que es de aplicación lo dispuesto en el apartado b) del número 2 del artículo 8 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta, y, a tal efecto, quedará exceptuada de gravamen la cantidad que resulte de computar 24 pesetas por kilómetro recorrido siempre que se justifique la realidad del desplazamiento.

El exceso sobre dicha cantidad o asignación para gastos de locomoción, estará sujeto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a su sistema de retenciones a cuenta.

\* **Fecha:** 05/12/2000

\* **Número de consulta:** 0438-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante trabaja de Secretario-Interventor en una agrupación de municipios.

Entre sus retribuciones figura un incentivo, consistente en un 45% del complemento de destino, es decir, un 15% por cada uno de los municipios agrupados, que viene a compensar los gastos de desplazamiento a los municipios citados.

\* **Cuestión planteada:** Aplicación el artículo 8-A-2 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

\* **Contestación:** De los datos aportados en el escrito de consulta cabe deducir que el incentivo que se percibe constituye una retribución que trata de compensar los gastos de locomoción ocasionados por desplazamientos fuera del centro de trabajo. Bajo esta configuración la exoneración de gravamen se producirá si se cumplen los requisitos exigidos en la letra b) del artículo 8.A.2.b) del Reglamento del Impuesto, es decir:

- La cuantía anual de la retribución será el resultado de computar 24 pesetas por kilómetro recorrido.

- Justificación de la realidad de los desplazamientos.

Por tanto, la exoneración de gravamen de este incentivo por desplazamientos no podrá aplicarse de forma automática, sino que habrá que analizar al final del año, de forma individual, si concurren los requisitos previstos en el artículo 8.A.2. del Reglamento del Impuesto.

De acuerdo con lo anterior, procede matizar que si del análisis realizado al final del año resulta que las cantidades percibidas son superiores al gasto justificado o, en su caso, al resultante de multiplicar los kilómetros recorridos por 24 ptas., el exceso estará plenamente sometido al Impuesto y a su sistema de retenciones a cuenta.

Por último, aunque no parece que se consulte este supuesto, se hace previo señalar que si en algún caso se emplease transporte público, la exoneración de gravamen de las cantidades asignadas por tal fin lo serán en la cuantía del gasto que se justifique, según los términos previstos en la letra a) del artículo 8.A.2 del Reglamento.

\* **Fecha:** 28/02/2001

\* **Número de consulta:** 1476-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante, médico general de un centro de salud, percibe del Servicio Galego de Saúde el denominado "complemento de dispersión geográfica", el cual tiene por finalidad el compensar la utilización de medios de locomoción propios en las visitas domiciliarias a los pacientes.

\* **Cuestión planteada:** Exoneración de gravamen del complemento.

*\* **Contestación:** El "complemento de dispersión geográfica", en cuanto constituya una compensación por la utilización de medios de transportes propios en las visitas domiciliarias a los pacientes, puede tener cabida dentro de las asignaciones para gastos de locomoción que el artículo 8.A.2 considera exceptuadas de gravamen, pues está destinado a compensar los gastos de locomoción del empleado o trabajador (médico en este caso) que se desplaza fuera de su centro de trabajo (centro de salud) para realizar su trabajo en lugar distinto (domicilios de los pacientes). Ahora bien, para que se aplique la exoneración de gravamen, deberán cumplirse las condiciones exigidas en el mencionado precepto, que en el presente caso, al utilizarse vehículo propio, se corresponden con la justificación de la realidad de los desplazamientos y, en su caso, de los gastos de peaje y aparcamiento.*

*Por tanto, el "complemento de dispersión geográfica" quedará exonerado de gravamen en su totalidad o en la parte que corresponda al cómputo de 28 pesetas (24 ptas. hasta 24-01-2001) por kilómetro recorrido en los desplazamientos cuya realidad se justifique, cantidad a la que procederá añadir los gastos de peaje y aparcamiento en cuanto se justifiquen.*

*Respecto a la justificación de la realidad de los desplazamientos, la misma podrá realizarse por medio de cualquiera de los medios de prueba admitidos en Derecho, lo que incluye la documentación señalada en el escrito de consulta: certificado de la entidad pagadora fijando la cantidad del complemento, listado de los pacientes visitados en que se indica dirección, teléfono y certificado de la entidad pagadora confirmando la veracidad del listado. Correspondiendo a los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria su valoración.*

*\* **Fecha:** 17/07/2001*

### 3. Asignaciones para gastos de manutención y estancia.

Se exceptúan de gravamen las cantidades destinadas por la empresa a compensar los gastos normales de manutención y estancia en restaurantes, hoteles y demás establecimientos de hostelería, devengadas por gastos en municipio distinto del lugar del trabajo habitual del percceptor y del que constituya su residencia.

Salvo en los casos previstos en la letra b) siguiente, cuando se trate de desplazamiento y permanencia por un período continuado superior a nueve meses, no se exceptuarán de gravamen dichas asignaciones. A estos efectos, no se descontará el tiempo de vacaciones, enfermedad u otras circunstancias que no impliquen alteración del destino.

*\* **Número de consulta:** 2102-00*

*\* **Descripción sucinta de los hechos:** En relación al artículo 8 -dietas y asignaciones para gastos de locomoción y gastos normales de manutención y estancia- del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se plantea la siguiente cuestión:*

*\* **Cuestión planteada:** - Cómputo del plazo de nueve meses a efectos de exoneración de gravamen de las dietas, teniendo en cuenta que dicho plazo puede afectar a dos años naturales.*

*\* **Contestación:** El segundo párrafo del artículo 8.A.3 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establece, respecto al límite temporal de exoneración de las dietas, lo siguiente:*

*"Salvo en los casos previstos en la letra b) siguiente (destino en el extranjero), cuando se trate de desplazamiento y permanencia por un período continuado superior a nueve meses, no se exceptuarán de gravamen dichas asignaciones. A estos efectos, no se descontará el tiempo de vacaciones, enfermedad u otras circunstancias que no impliquen alteración del destino".*

*El cómputo de este período continuado superior a nueve meses, determinante de la sujeción a gravamen de las asignaciones para gastos de manutención y estancia, deberá realizarse de fecha a fecha. Consecuencia de lo anterior es que el 31 de diciembre de cada año no se interrumpe el cómputo del plazo de nueve meses (de desplazamiento y permanencia a municipio distinto del lugar de trabajo habitual y del que constituya la residencia del contribuyente) a partir del cual las asignaciones para gastos de manutención y estancia pierden su condición de rentas exceptuadas de gravamen, sometiéndose a tributación en su totalidad.*

*\* **Fecha:** 20/11/2000*

a) Se considerará como asignaciones para gastos normales de manutención y estancia en hoteles, restaurantes y demás establecimientos de hostelería, exclusivamente las siguientes:

1º. Cuando se haya pernoctado en municipio distinto del lugar de trabajo habitual y del que constituya la residencia del perceptor, las siguientes:

Por gastos de estancia, los importes que se justifiquen.

Por gastos de manutención, 8.700 pesetas diarias (52,29 euros) (\*), si corresponden a desplazamiento dentro del territorio español, o 15.200 (\*\*) pesetas diarias, si corresponden a desplazamientos a territorio extranjero.

2º. Cuando no se haya pernoctado en municipio distinto del lugar de trabajo habitual y del que constituya la residencia del perceptor, las asignaciones para gastos de manutención que no excedan de 4.350 (26,14 euros) (\*\*\*) u 8.000 pesetas diarias, según se trate de desplazamiento dentro del territorio español o al extranjero, respectivamente.

En el caso del personal de vuelo de las compañías aéreas, se considerarán como asignaciones para gastos normales de manutención las cuantías que no excedan de 6.000 pesetas diarias, si corresponden a desplazamiento dentro del territorio español, u 11.000 pesetas diarias si corresponden a desplazamiento a territorio extranjero. Si en un mismo día se produjeran ambas circunstancias, la cuantía aplicable será la que corresponda según el mayor número de vuelos realizados.

A los efectos indicados en los párrafos anteriores, el pagador deberá acreditar el día y lugar del desplazamiento, así como su razón o motivo.

*\* Número de consulta: 1844-00*

*\* Descripción sucinta de los hechos: Por desplazamientos del personal a municipio distinto de la residencia de la entidad y de la habitual de los empleados, se satisfacen las siguientes cantidades:*

*- Cuando se pernocta: los gastos de hospedaje más 8.300 ptas. diarias por manutención (territorio español).*

*- Cuando no se pernocta: 4.150 ptas diarias por manutención.*

*\* Cuestión planteada: Las referidas cantidades satisfechas de 8.300 ptas (pernoctando) y, 4.150 ptas (sin pernoctar), por gastos máximos de manutención ¿necesitan o no acreditación en cuanto al gasto realizado?*

*\* Contestación: A efectos de lo dispuesto en el artículo 8.A.3. del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, las cantidades satisfechas de 8.300 pesetas diarias por gastos de manutención en desplazamientos con pernocta dentro del territorio español, a municipios distintos del lugar de trabajo habitual del perceptor y del que constituya su residencia y, de 4.150 pesetas diarias cuando no se haya pernoctado, no necesitan acreditación alguna en cuanto a su importe para su consideración como asignaciones para gastos normales de manutención exceptuadas de gravamen, sin perjuicio de la acreditación por parte del pagador del día y lugar del desplazamiento, así como su razón o motivo.*

*\* Fecha: 20/10/2000*

*\* Número de consulta: 1989-00*

---

(\*) Este importe ha sido fijado, con efectos de 25 de enero de 2001, por la Orden de 22 de febrero de 2001 por la que se revisa la cuantía de los gastos de locomoción y de las dietas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. (B.O.E. de 27 de febrero de 2001). Con anterioridad el importe era de 8.300 pesetas.

(\*\*) Nueva cuantía diaria a partir de 1 de enero de 2000 (Real Decreto 1968/1999, de 23 de septiembre – B.O.E. de 30 de diciembre. Corrección de errores en B.O.E. de 20 de enero de 2000-) Hasta 31 de diciembre de 1999 las cuantías diarias eran de 14.000 pesetas .

(\*\*\*) Este importe ha sido fijado, con efectos de 25 de enero de 2001, por la Orden de 22 de febrero de 2001 por la que se revisa la cuantía de los gastos de locomoción y de las dietas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. (B.O.E. de 27 de febrero de 2001). Con anterioridad el importe era de 4.150 pesetas

**\* Descripción sucinta de los hechos:** Indemnización por «residencia eventual», regulada en el artículo 6.1 del R.D. 236/88, de 4 de marzo, sobre indemnizaciones por razón del servicio.

Según el artículo 2.2.5 de la Orden de 8 de noviembre de 1994, no procede justificar los gastos de alojamiento.

**\* Cuestión planteada:** Aplicación del artículo 8.A.3.a) 1º del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de 5 de febrero de 1999.

**\* Contestación:** En referencia a las asignaciones para gastos de manutención y estancia, el artículo 8.A.3 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, exceptúa de gravamen las cantidades destinadas por la empresa a compensar los gastos normales de manutención y estancia en restaurantes, hoteles y demás establecimientos de hostelería, devengadas por gastos en municipio distinto del lugar del trabajo habitual del perceptor y del que constituya su residencia habitual. Dicha excepción de gravamen requerirá, además, que el periodo de desplazamiento y permanencia no supere los nueve meses.

En cuanto a los supuestos de indemnización por residencia eventual, para la consideración como asignaciones para gastos normales de manutención y estancia en hoteles, restaurantes y demás establecimientos de hostelería, se estaría, conforme a la letra a) 1º del citado artículo 8-A-3, a lo siguiente.

El régimen fiscal expuesto es independiente al régimen de indemnizaciones por razón del servicio previsto en el Real Decreto 236/1988, de 4 de marzo, y más concretamente, respecto de la circunstancia que trae causa, de no precisar justificación los gastos de alojamiento en los supuestos de «residencia eventual».

Por consiguiente, si el funcionario o la persona perceptora de esta indemnización justificase ante la Administración el importe de los gastos de estancia, dicho importe del gasto justificado estaría exento de tributación, además de los ya señalados por gastos de manutención conforme a los límites antes citados del artículo 8.A.3.a) 1º del Reglamento del Impuesto.

**\* Fecha:** 06/11/2000

**\* Número de consulta:** 2010-00

**\* Descripción sucinta de los hechos:** La empresa de referencia, dedicada a la construcción, satisface asignaciones para gastos de locomoción y gastos de manutención y estancia, a trabajadores contratados por «obras».

**\* Cuestión planteada:** Tratamiento fiscal que, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, debe darse a las indicadas asignaciones.

**\* Contestación:** Las cantidades que abone la empresa por gastos de manutención y estancia y que deriven del desplazamiento del trabajador a un municipio distinto de su lugar de trabajo habitual y del que constituya su residencia, no estarán sujetas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ni a su sistema de retenciones a cuenta, en la medida que cumplan lo dispuesto en el artículo 8.A.3 del Reglamento del Impuesto.

En cuanto a las asignaciones para gastos de locomoción, la excepción de gravamen requiere, según el artículo 8-A.2 del citado Reglamento, que el empleado o trabajador se desplace fuera de la fábrica, taller, oficina, o centro de trabajo, para realizar su trabajo en lugar distinto. Si se emplease vehículo propio, como se indica en la consulta, no tributaria la cantidad que resultase de computar 24 pesetas por kilómetro recorrido, siempre que se justifique la realidad del desplazamiento, más los gastos de garaje y aparcamiento que se justifiquen.

Debe insistirse que, en lo que se refiere a los gastos de manutención y estancia, tiene que tratarse de desplazamientos a un municipio destino del lugar habitual de trabajo, interpretando dicha expresión o término en el sentido de que el trabajador debe estar destinado en un centro de trabajo y salir o desplazarse fuera del mismo para realizar en otro centro de trabajo su labor, y, en cuanto a los gastos de locomoción, que el desplazamiento sea fuera del centro de trabajo, taller, etc. en los términos antes señalados.

En el presente caso planteado, de contratación para obra determinada, el destino en si del trabajador en el centro de trabajo donde en concreto se ubica la obra o el servicio, invalidaría la aplicación del régimen de dietas previsto en el artículo 8.A.4, del Reglamento, por cuanto se consideraría que las cantidades que se abonasen lo serían para compensar los desplazamientos desde los domicilios particulares a los centros de trabajo a los que están destinados los trabajadores, lo cual conllevaría a que estuvieran sometidos a tributación en su totalidad.

**\* Fecha:** 06/11/2000

**\* Número de consulta:** 2030-00

**\* Descripción sucinta de los hechos:** La consultante percibe de la Consejería de Sanidad y Bienestar Social -Comunidad de Castilla y León- determinadas cantidades en concepto de dietas por manutención, estancia y documentación.

Sobre los gastos de estancia, se han practicado retenciones a cuenta del IRPF, que a juicio de la interesada considera improcedentes al considerarlos rentas exentas habida cuenta de la justificación de los mismos.

**\* Cuestión planteada:** Aplicación del artículo 8.A.3 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

**\* Contestación:** El régimen fiscal determinado en el artículo 8.A.3 del Reglamento del Impuesto es independiente al régimen de indemnizaciones por razón del servicio previsto en el Decreto 252/1993, de 21 de octubre, de la Junta de Castilla y León, y más concretamente, respecto de la circunstancia que trae causa, de no ser preceptiva la justificación de los gastos de alojamiento en los supuestos de «comisión de servicios».

Por consiguiente, si el funcionario o la persona perceptora de esta indemnización justificase ante la Administración el importe de los gastos de estancia, de acuerdo con los medios de prueba admitidos en derecho, dicho importe del gasto justificado estaría exento de tributación, además de los ya señalados por gastos de manutención conforme a los límites del citado artículo 8.A.3.a) 1º del Reglamento del Impuesto.

En cualquier caso, debe señalarse por último que en los supuestos de desacuerdo con las retenciones practicadas, la vía procedimental apropiada para solucionar dicha disconformidad, es recurrir al amparo de lo establecido en el artículo 123 del Reglamento de Procedimiento para las Reclamaciones Económico-Administrativas y aprobado por Real Decreto 1999/1981, de 20 de agosto, para la impugnación de los actos de retención tributaria, presentando la correspondiente reclamación ante el Tribunal Económico Administrativo Regional.

**\* Fecha:** 08/11/2000

**\* Número de consulta:** 2032-00

**\* Descripción sucinta de los hechos:** Empresa dedicada a la construcción que, conforme a Convenio Colectivo, satisface media dieta a los trabajadores con contrato indefinido, para realizar sus trabajos fuera del municipio de la empresa y del lugar de su residencia.

**\* Cuestión planteada:** Tratamiento fiscal que, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, debe darse a las indicadas asignaciones.

**\* Contestación:** Las cantidades que abone la empresa por este concepto y que deriven del desplazamiento del trabajador a un municipio distinto de su lugar de trabajo habitual y del que constituya su residencia, no estarán sujetas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ni a su sistema de retenciones a cuenta, en la medida que cumplan -de acuerdo al artículo 8.A.3 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de 5 de febrero de 1999- los siguientes requisitos:

Que traten de compensar gastos de manutención y estancia.

b) Que en cada uno de los municipios distintos del habitual del trabajo no se permanezca por el perceptor más de nueve meses (límite temporal) y,

c) Que tales dietas no superen los límites cuantitativos señalados en dicho artículo 8.A.3, letra a), del Reglamento del Impuesto, y que actualmente en vigor son:

a) Cuando se haya pernoctado

- Por gastos de estancia, los importes que se justifiquen.

- Por gastos de manutención, 8.300 pesetas diarias por desplazamiento dentro del territorio español, ó 14.000 pesetas diarias por desplazamiento al extranjero. (A partir de 1 de enero de 2000, la cuantía de 14.000 pesetas diarias por desplazamiento al extranjero pasa a ser de 15.200, según Real Decreto 1986/1999, de 23 de diciembre).

b) Cuando no se haya pernoctado

Se considerarán exceptuados de gravamen las asignaciones para gastos de manutención que no excedan de 4.150 ó 8.000 pesetas diarias, según se trate de desplazamiento dentro del territorio español o al extranjero, respectivamente.

Debe insistirse que tiene que tratarse de desplazamientos a un municipio destino del lugar habitual de trabajo, interpretando dicha expresión o término en el sentido de que el trabajador debe estar destinado en un centro de trabajo y salir o desplazarse fuera del mismo para realizar en otro centro de trabajo su labor, como cabría entender se da en el presente caso o consultado, pues en el supuesto contrario, se consideraría que las cantidades que se abonasen lo serían para compensar los desplazamientos desde los domicilios particulares a los centros de trabajo a los que están destinados los trabajadores, lo cual conllevaría a que estuvieran sometidos a tributación en su totalidad.

**\* Fecha:** 08/11/2000

**\* Número de consulta:** 2033-00

**\* Descripción sucinta de los hechos:** En relación al artículo 8 -dietas y asignaciones para gastos de locomoción y gastos normales de manutención y estancia- del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se plantean las siguientes cuestiones:

**\* Cuestión planteada:** - Cómputo del plazo de nueve meses a efectos de la exoneración de gravámen de las dietas.

- Momento, en su caso, de practicarse retenciones.

- Procedencia de regularizar el tipo de retención.

**\* Contestación:** 1º. El cómputo de este periodo continuado superior a nueve meses, determinante de la sujeción a gravámen de las asignaciones para gastos de manutención y estancia, deberá realizarse de fecha a fecha. Consecuencia de lo anterior es que el 31 de diciembre de cada año no se interrumpe el cómputo del plazo de nueve meses (de desplazamiento y permanencia a municipio distinto del lugar de trabajo habitual y del que constituya la residencia del contribuyente) a partir del cual las asignaciones para gastos de manutención y estancia pierden su condición de rentas exceptuadas de gravámen, sometiéndose a tributación en su totalidad.

2º. En lo que afecta al sistema de retenciones, debe tenerse en cuenta lo siguiente:

Si estuviera previsto que el desplazamiento fuera a tener una duración superior a nueve meses, existirá obligación de retener desde el principio, es decir, desde que se empiecen a satisfacer las cantidades que tiendan a compensar los gastos en que incurra el trabajador.

Si no estuviera previsto que el desplazamiento fuera a tener una duración superior a nueve meses, sólo existirá obligación de retener respecto de las cantidades que tiendan a compensar los gastos en que incurra el trabajador a partir del décimo mes.

En este caso, se ha de señalar que procederá regularizar el tipo de retención, conforme a lo previsto en el artículo 81 del Reglamento del Impuesto.

Como quiera que el desplazamiento por tiempo superior a nueve meses conlleva el sometimiento a gravámen por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por la totalidad de las cantidades satisfechas para compensar los gastos normales de manutención y estancia en restaurantes, hoteles y demás establecimientos de hostelería, procederá regularizar el tipo de retención en el momento en que dicha retribución presenta variación -por su sometimiento a tributación- en relación a las tenidas en cuenta en principio para determinar la base para calcular el tipo de retención, conforme al procedimiento señalado en el artículo 78.2.1ª del citado Reglamento.

**\* Fecha:** 08/11/2000

**\* Número de consulta:** 2176-00

**\* Descripción sucinta de los hechos:** Cantidades percibidas en concepto de «indemnización por residencia eventual».

**\* Cuestión planteada:** Tratamiento fiscal que, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, debe darse a las indicadas cantidades.

**\* Contestación:** Como quiera que no se dice en el escrito de consulta el año al que corresponden las cantidades que se perciben en concepto de «indemnización por residencia eventual», la presente contestación se realiza tanto en base a la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aplicable hasta 31 de diciembre de 1998, es decir, Ley 18/1991, de 6 de junio, y su Reglamento de 30 de diciembre de 1991, como a partir de 1 de enero de 1999, bajo la vigencia de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre y Reglamento de 5 de febrero de 1999.

Dicho lo anterior, se informa lo siguiente:

A) RÉGIMEN DE DIETAS APLICABLE HASTA 31-XII-1998

Como cuestión de principio se hace preciso señalar que las cantidades objeto de análisis -reguladas en el Real Decreto 236/1988, de 4 de marzo, sobre indemnizaciones por razón de servicio- constituyen "rendimientos del trabajo", consistiendo el asunto en determinar si parte de la cuantía percibida por el concepto, "indemnización por residencia eventual" puede ser considerada dieta exceptuada de gravámen a efectos de lo dispuesto en el artículo 4 del Reglamento del Impuesto.

En tal sentido, es en principio irrelevante que el artículo 9º del Real Decreto 236/1988 llame «Indemnización de residencia eventual» y no «dietas» a las cantidades que se perciban, dado que, como el mismo precepto afirma, estamos ante cantidades que se devengan diariamente para satisfacer los gastos que origina la estancia fuera de la residencia oficial.

En definitiva, estamos en presencia de auténticas «dietas» que pretenden «compensar» los gastos de manutención y estancia en que incurre el funcionario con motivo de su desplazamiento.

*A la hora de encuadrar dichas percepciones en los supuestos excluidos de tributación que regula el artículo 4 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es posible distinguir dos supuestos:*

*1. Régimen general.*

*2. Régimen especial.*

*Con objeto de acotar la materia, debe descartarse directamente la aplicación al caso consultado del régimen especial, pues éste exigiría que -a la vista de su condición de funcionarios- las cantidades percibidas fueran consecuencia de la aplicación de los módulos y de la percepción de las indemnizaciones previstas en los artículos 3º, 4º y 5º del Real Decreto 1404/1986, de 23 de mayo, por el que se regula el régimen de retribuciones de los funcionarios destinados en el extranjero, modificado por el Real Decreto 1239/1988, de 14 de octubre, lo cual no ocurre, pues la percepción de la «indemnización» deriva del Real Decreto 236/1988 y no del 1404/1986.*

*Eliminada la posibilidad de aplicar el régimen especial de «excesos», sólo cabe ya considerar el régimen general.*

*El régimen general exige, como advierte el párrafo segundo del artículo 4.tres.1 del Reglamento del Impuesto, que el desplazamiento no sea superior a 183 días.*

*Por tanto, cabe sentar las siguientes conclusiones:*

*1ª. La «indemnización por residencia eventual» estará excluida de tributación, en las condiciones que a continuación veremos, si la «comisión de servicio» denominada «residencia eventual» no supera 183 días.*

*A efectos del cálculo de esos 183 días, como señala el Reglamento, no se descontará el tiempo de vacaciones, enfermedad u otras circunstancias que no impliquen alteración de destino.*

*De igual forma habrá que tener en cuenta que el cómputo de la duración de la «residencia eventual» deberá efectuarse de fecha a fecha, es decir, será irrelevante que la residencia eventual se inicie en un año (o período impositivo) y finalice en otro distinto.*

*En materia de cuantías y dado que el desplazamiento en el presente caso es en territorio nacional, se señalan las mismas:*

*1. Con justificación de la manutención y estancia en hoteles, restaurantes y demás establecimientos de hostelería:*

*Hasta 30 de abril de 1993: 33.500 ptas./día Desde 1 de mayo de 1993: 36.900 ptas./día.*

*2. Sin justificación:*

*Hasta 30 de abril de 1993: 11.250 ptas./día.*

*Desde 1 de mayo de 1993: 13.000 ptas./día.*

*Las cuantías desde 1 de mayo resultan de la Orden de 28 de abril de 1993 (B.O.E. de 1 de mayo) y con efectos desde ese día.*

*2ª. La «indemnización por residencia eventual» no estará excluida de tributación, es decir, quedará plenamente sometida al Impuesto y a su sistema de retenciones, si la residencia eventual supera 183 días, teniendo en cuenta que:*

*a) Si estuviera previsto que el desplazamiento fuera a tener una duración superior a 183 días, existirá obligación de retener desde el principio, es decir, desde que se empiecen a satisfacer las cantidades que tiendan a compensar los gastos en que incurra el trabajador.*

*b) Si no estuviera previsto que el desplazamiento fuera a tener una duración superior a 183 días, sólo existirá obligación de retener respecto de las cantidades que tiendan a compensar los gastos en que incurra el trabajador a partir del día 184.*

*Efectuadas las consideraciones de carácter general en lo que se refiere al tratamiento fiscal de las "indemnizaciones por residencia eventual" parece deducirse, dada la práctica de retenciones del organismo pagador y con la reserva lógica motivada por falta de más datos, que el presente supuesto podría tratar de una comisión de servicios para la realización de un Curso en Madrid de duración superior a 183 días.*

*En definitiva, se entendería que es una única comisión de servicio para la realización de un curso de formación, si bien con los oportunos períodos vacacionales, en su caso, enfermedad, o cualquier otra circunstancia, etc. -no se indica nada al respecto-, que cabría interpretar que no deben considerarse como circunstancias que alteran su destino en el lugar de realización del curso.*

*B) SITUACIÓN A PARTIR DE 1 DE ENERO DE 1999*

*- La exceptuación de gravamen de cantidades destinadas por la empresa a compensar los gastos normales de manutención y estancia en restaurantes, hoteles y demás establecimientos de hostelería, se refiere a cantidades devengadas por gastos en municipio distinto del lugar de trabajo habitual del percceptor y del que constituya su residencia.*

*- El período máximo de desplazamiento se eleva a nueve meses.*

- En cuanto a la consideración como asignaciones por gastos normales de manutención y estancia en hoteles, restaurantes y demás establecimientos de hostelería, se estaría considerando, como antes se señaló, que se trata de desplazamientos en territorio español, a lo dispuesto:

- Por gastos de estancia, los importes que se justifiquen.

- Por gastos de manutención, 8.300 pesetas diarias por desplazamiento dentro del territorio español.

En consecuencia, a los efectos de la procedencia o no de practicar retenciones sobre las cantidades que se abonen en 1999 por el concepto referido de "indemnizaciones por residencia eventual", el organismo pagador deberá observar lo dispuesto en el artículo 8.A.3 del Reglamento del Impuesto.

\* **Fecha:** 27/11/2000

\* **Número de consulta:** 2265-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** - Desplazamiento de trabajadores con pernocta en municipio distinto del lugar de trabajo habitual y del que constituye su residencia, donde no se justifican los gastos de estancia.

- Supuestos de contratos por obra, en los que ésta constituye su centro habitual de trabajo.

\* **Cuestión planteada:** - Aplicación del artículo 8 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

\* **Contestación:** De lo dispuesto en el artículo 8 del Reglamento del Impuesto se considera lo siguiente en referencia a las cuestiones planteadas:

1º. La justificación o no de los gastos de estancia es independiente al régimen de dietas para compensar los gastos de manutención. El hecho que se señala en el escrito de consulta, en el sentido de que no se justifiquen los gastos de estancia, no conlleva entender que el trabajador no haya pernoctado en municipio distinto del de su centro habitual de trabajo y del que constituye su residencia.

2º. En lo referente a los contratos por obra, debe insistirse que tiene que tratarse de desplazamientos a un municipio distinto del lugar habitual de trabajo, interpretando dicha expresión o término en el sentido de que el trabajador debe estar destinado en un centro de trabajo y salir o desplazarse fuera del mismo para realizar en otro centro de trabajo su labor, pues en el supuesto contrario, se consideraría que las cantidades que se abonasen lo serían para compensar los desplazamientos desde los domicilios particulares a los centros de trabajo a los que están destinados los trabajadores, lo cual conllevaría a que estuvieran sometidos a tributación en su totalidad.

Por otra parte, en los citados casos de contratación para obra determinada, el destino en sí del trabajador donde en concreto se ubica la obra o el servicio, tampoco sería de aplicación el régimen de dietas previstas en el artículo 8.A.4.

3º. Por último, se hace preciso señalar que en el régimen de dietas y asignaciones para gastos de locomoción y gastos normales de manutención y estancia, previsto en el reiterado artículo 8 del Reglamento, requiere, aparte de los requisitos anteriormente señalados, que el pagador -que no el empleado o trabajador- acredite el día y lugar del desplazamiento, así como su razón o motivo.

En cuanto a los gastos de manutención no es necesaria su «justificación». Sólo debe observarse, a efectos de los límites cuantitativos, si se pernocta o no en municipio distinto del lugar de trabajo habitual y del que constituye la residencia del perceptor.

\* **Fecha:** 11/12/2000

\* **Número de consulta:** 2290-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Funcionario en comisión de servicios, cuyo inicio es de fecha 1 de marzo de 1999 y con tiempo de duración de 1 año. El 1 de noviembre del mismo año la indicada comisión de servicios fue suspendida, siendo por tanto la duración efectiva de la misma ocho meses.

Con anterioridad, el mismo funcionario había estado en comisión de servicios en el mismo lugar que el actual, durante dos años, es decir, desde 1 de enero de 1997 a 31 de diciembre de 1998.

\* **Cuestión planteada:** Consideración fiscal que, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, debe darse a las cantidades que se abonan en concepto de «residencia eventual».

\* **Contestación:** En referencia al caso planteado se ha de considerar con carácter general que, si la comisión de servicio de determinado funcionario desplazado al extranjero, el desplazamiento es por un período no superior a nueve meses -a este respecto debe indicarse que no afecta el tiempo de la anterior comisión de servicio- las cantidades que se abonasen por el concepto de «residencia eventual», que excedieran sobre los límites establecidos en el Reglamento del Impuesto sobre la Renta, de 5 de febrero de 1999, estarían sometidas a tributación por dicho impuesto y, por tanto, a la retención que en su caso procediese.

En cuanto a la circunstancia concreta que se manifiesta en el escrito, relativa a la práctica de retenciones, este Centro Directivo entiende que se ha procedido correctamente, habida cuenta que en principio estaba previsto que el desplazamiento iba a tener una duración superior a nueve meses, y de

ahí que existiera la obligación de retener desde el inicio, es decir, desde que se empezasen a satisfacer las cantidades por el concepto reiterado de «residencia eventual» al trabajador.

\* **Fecha:** 11/12/2000

\* **Número de consulta:** 0032-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Al consultante le satisfacen determinada cantidad en concepto de «media dieta», por desplazamientos desde su domicilio particular hasta el domicilio del cliente de su empresa.

\* **Cuestión planteada:** -Consideración fiscal de las cantidades entregadas en concepto de «media dieta» por gastos de manutención.

\* **Contestación:** Como quiera que según se indica en el escrito de consulta, los desplazamientos son desde el domicilio particular del consultante -que no del centro de trabajo habitual- a otros lugares de trabajo, las cantidades asignadas en concepto de «media dieta», estarán sometidas en su totalidad a tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a su sistema de retenciones, como rendimientos del trabajo, al no darse las condiciones exigidas en el artículo 8 del Reglamento para su exceptuación de gravamen por dicho Impuesto.

\* **Fecha:** 12/01/2001

\* **Número de consulta:** 0416-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Cantidades percibidas en concepto de "indemnización por residencia eventual", por desplazamiento a otra localidad para la realización de un curso de formación.

\* **Cuestión planteada:** - Tratamiento fiscal que, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, debe darse a las indicadas cantidades.

- Cómputo del plazo de nueve meses.

- Consideración de los "períodos vacacionales" dentro del curso.

\* **Contestación:** Las cantidades que se abonen por desplazamientos de los trabajadores a un municipio distinto de su lugar de trabajo habitual y del que constituya su residencia, no estarán sujetas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ni a su sistema de retenciones a cuenta, en la medida que cumplan lo dispuesto en el artículo 8.A.3 del Reglamento del Impuesto.

Expuesto lo anterior con carácter general, en referencia a las cuestiones planteadas en concreto, se considera lo siguiente:

- El segundo párrafo del artículo 8.A.3 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, antes citado, establece, respecto al límite temporal de exoneración de las dietas, lo siguiente:

"Salvo en los casos previstos en la letra b) siguiente (destino en el extranjero), cuando se trate de desplazamiento y permanencia por un período continuado superior a nueve meses, no se exceptuarán de gravamen dichas asignaciones. A estos efectos, no se descontará el tiempo de vacaciones, enfermedad u otras circunstancias que no impliquen alteración del destino".

El cómputo de este período continuado superior a nueve meses, determinante de la sujeción a gravamen de las asignaciones para gastos de manutención y estancia, deberá realizarse de fecha a fecha. Consecuencia de lo anterior es que el 31 de diciembre de cada año no se interrumpe el cómputo del plazo de nueve meses (de desplazamiento y permanencia a municipio distinto del lugar de trabajo habitual y del que constituya la residencia del contribuyente) a partir del cual las asignaciones para gastos de manutención y estancia pierden su condición de rentas exceptuadas de gravamen, sometiéndose a tributación en su totalidad.

- Que, consecuentemente con lo anterior, en referencia al tratamiento fiscal de las "indemnizaciones por residencia eventual" parece deducirse en el presente caso, que dada la práctica de retenciones practicadas por el órgano pagador, se trata de una comisión de servicios para la realización de un curso de formación en Cartagena de duración superior a nueve meses.

En definitiva, se entendería que es una única comisión de servicio para la realización de un curso de formación, si bien con los oportunos períodos vacacionales, en su caso, enfermedad, o cualquier otra circunstancia, etc., que cabría interpretar que no deben considerarse como circunstancias que alteran su destino en el lugar de realización del curso, es decir, en Cartagena.

\* **Fecha:** 26/02/2001

\* **Número de consulta:** 0449-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Trabajadores con residencia habitual en Navamoral de la Mata (Cáceres) y lugar de trabajo en Almazar (Cáceres). A requerimiento de la empresa se tienen que desplazar dos semanas (de lunes a viernes) al año a Madrid.

Los indicados desplazamientos se remuneran según dos fórmulas:

1ª. Dieta completa: La empresa abona en nómina la cantidad de 10.417 pts. diarias de lunes a jueves, sin practicar retención. El viernes abona "media dieta" de 5.209 pts., practicando retención a la diferencia resultante entre 5.209 y 4.150 pts.

2ª. Media dieta: la empresa se hace cargo de los gastos de alojamiento, desayuno y aparcamiento del trabajador, abonando en nómina la cantidad de 5.209 pts. diarias de lunes a viernes. Se practican retenciones sobre la diferencia entre 5.209 y 4.150 pts.

\* **Cuestión planteada:** Consideración fiscal al respecto.

\* **Contestación:** Las cantidades que abone la empresa por desplazamientos de los trabajadores a un municipio distinto de su lugar de trabajo habitual y del que constituya su residencia, no estarán sujetas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ni a su sistema de retenciones a cuenta, en la medida que cumplan los requisitos del artículo 8.A.3 del Reglamento del Impuesto.

Trasladado lo dispuesto en el citado artículo del Reglamento del Impuesto a los casos planteados, se tendría:

A) Sistema empleado por la empresa "Dieta completa".

Dado que se abona en nómina de forma global la cantidad de 10.417 pts. diarias de lunes a jueves, sin especificar el concepto, el trabajador deberá observar:

- si se justifican los gastos de estancia (por día), dicho importe justificado minorará la cantidad de 10.417 pts. diarias. Al resultado de lo anterior -se entiende positivo- se aplicará el límite de 8.300 pts. diarias.

- si no se justificasen los gastos de estancia, el límite de 8.300 pts. diarias, se aplicaría directamente sobre las 10.417 pts. En su caso, la retención se practicará por la diferencia, es decir, por 2.117 pts.

Por otra parte, en lo que se refiere a la cantidad que se abona el viernes como «media dieta», por importe de 5.209 pts., parece correcta la retención practicada sobre la diferencia resultante entre 5.209 pts. y 4.150 pts.

B) Sistema de "media dieta".

- La cantidad que diariamente se abona de 5.209 pts. de lunes a jueves, se considera exceptuada de gravamen por lo que, en consecuencia, no deben practicarse retenciones.

- Por lo que se refiere a la cantidad que en concepto de media dieta se abona el viernes, vale lo señalado en el último párrafo de la letra A) anterior, de la presente contestación.

Por último, se hace preciso señalar que los desacuerdos, en su caso, con las retenciones practicadas, se sustancia ante los Tribunales Económicos-Administrativos Regionales que correspondan, conforme al artículo 118 -impugnación de actuaciones de retención tributaria- del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, aprobado por Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo

\* **Fecha:** 02/03/2001

\* **Número de consulta:** 0611-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Desplazamiento de un empleado u otro municipio distinto de donde radica su centro de trabajo, por un período de nueve meses, de 1 de septiembre de 1999 a 31 de mayo de 2000.

El citado desplazamiento se prorroga por otros tres meses, es decir, hasta el 31 de agosto de 2000.

En relación a las cantidades que se abonan como compensación a los gastos de manutención y estancia, se plantean:

\* **Cuestión planteada:** - Cómputo del plazo de nueve meses, a efectos de exoneración de gravamen de las dietas, teniendo en cuenta que dicho plazo puede afectar a dos años naturales.

- Momento, en su caso, de practicarse retenciones.

- Procedencia de regularizar el tipo de retención.

\* **Contestación:** Las cantidades que se abonen por desplazamientos de los trabajadores a un municipio distinto de su lugar de trabajo habitual y del que constituya su residencia, no estarán sujetas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ni a su sistema de retenciones a cuenta, en la medida que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 8.A.3 del Reglamento del Impuesto.

Expuesto lo anterior con carácter general, en referencia a las cuestiones planteadas en concreto, se considera lo siguiente:

1º. El segundo párrafo del artículo 8.A.3 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, antes citado, establece, respecto al límite temporal de exoneración de las dietas, lo siguiente:

"Salvo en los casos previstos en la letra b) siguiente (destino en el extranjero), cuando se trate de desplazamiento y permanencia por un período continuado superior a nueve meses, no se exceptuarán de gravamen dichas asignaciones. A estos efectos, no se descontará el tiempo de vacaciones, enfermedad u otras circunstancias que no impliquen alteración del destino".

El cómputo de este período continuado superior a nueve meses, determinante de la sujeción a gravamen de las asignaciones para gastos de manutención y estancia, deberá realizarse de fecha a fecha. Consecuencia de lo anterior es que el 31 de diciembre de cada año no se interrumpe el cómputo del plazo

de nueve meses (de desplazamiento y permanencia a municipio distinto del lugar de trabajo habitual y del que constituya la residencia del contribuyente) a partir del cual las asignaciones para gastos de manutención y estancia pierden su condición de rentas exceptuadas de gravamen, sometiéndose a tributación en su totalidad.

Por otra parte, se ha de señalar que el periodo de nueve meses debe considerarse únicamente en relación a un mismo municipio.

2º. En lo que afecta al sistema de retenciones, debe tenerse en cuenta lo siguiente:

a) Si estuviera previsto, que el desplazamiento fuera a tener una duración superior a nueve meses, existirá obligación de retener desde el principio, es decir, desde que se empiecen a satisfacer las cantidades que tiendan a compensar los gastos en que incurra el trabajador.

b) Si no estuviera previsto que el desplazamiento fuera a tener una duración superior a nueve meses, sólo existirá obligación de retener a partir del décimo mes.

En este último caso, se ha de señalar que procederá regularizar el tipo de retención, conforme a lo previsto en el artículo 81 del Reglamento del Impuesto.

Como quiera que el desplazamiento por tiempo superior a nueve meses conlleva el sometimiento a gravamen por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por la totalidad de las cantidades satisfechas para compensar los gastos normales de manutención y estancia en restaurantes, hoteles y demás establecimientos de hostelería, procederá regularizar el tipo de retención en el momento en que dicha retribución presenta variación -por su sometimiento a tributación- en relación a las tenidas en cuenta en principio para determinar la base para calcular el tipo de retención, conforme al procedimiento señalado en el artículo 78.2.1ª del citado Reglamento.

A dichos efectos, es decir, de regularización, deberá tenerse en cuenta la cantidad satisfecha desde 1 de enero hasta 30 de abril de 2000, que estaba exenta de gravamen, y que suponen, según el escrito de consulta 960.000 pesetas, así como las cantidades que en concepto de dieta se prevea abonar en el futuro, dado que se trata de cantidades sometidas a tributación y a retención.

Debe dejarse claro, en referencia a la cantidad de 960.000 pesetas -que dicho sea de paso, figurarán en el modelo 190 como sujetas a gravamen- que lo expuesto en el párrafo anterior no significa que se tenga que practicar retenciones sobre las mismas, pues como se insiste, su consideración es a efectos de regularizar el tipo de retención.

Por último, conforme señala el punto 5 del artículo 81 del Reglamento, se hace preciso indicar que, en los casos de regularizaciones por incremento de retribuciones, el incremento de la cuota de retención resultante tendrá como límite el incremento de retribuciones. A estos efectos, dichos incrementos deberán calcularse en relación con la primera retribución y cuota de retención previstas en el ejercicio..

Por otra parte se indica, que en los casos de regularizaciones, existe asimismo el límite establecido en el último párrafo del artículo 79.3 del Reglamento del Impuesto, consistente en el resultado de aplicar el porcentaje del 48 por 100 sobre la cuantía total de las retribuciones que se satisfagan hasta final de año.

3º. Por lo que respecta al ejercicio del año 1999, la entidad consultante no tendrá que realizar ninguna operación. En tal caso, será el trabajador quien por las dietas por desplazamiento percibidas -antes no sujetas al Impuesto- deba hacer la correspondiente declaración complementaria del citado año 1999.

\* **Fecha:** 23/03/2001

\* **Número de consulta:** 0625-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Se satisfacen cantidades en concepto de dietas por desplazamientos del trabajador al extranjero.

\* **Cuestión planteada:** Tratamiento fiscal que, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, debe darse a las indicadas cantidades.

\* **Contestación:** Las cantidades que abone la empresa por desplazamientos de los trabajadores a un municipio distinto de su lugar de trabajo habitual y del que constituya su residencia, no estarán sujetas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ni a su sistema de retenciones a cuenta, en la medida que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 8.A.3 del Reglamento del Impuesto. Trasladados los requisitos mencionados a las cuestiones que se plantean, se tendría:

1º. El precepto señalado, en síntesis, entiende sobre la no sujeción -según límites- al Impuesto sobre la Renta de las cantidades que se abonen por la empresa que, a parte de otros requisitos, sean compensatorias únicamente respecto a los gastos en que incurra el trabajador por los conceptos de manutención y estancia.

2º. En términos reglamentarios (RD 214/1999, de 5 de febrero), la imputación de los gastos, tanto en lo que se refiere a gastos de manutención como de estancia, debe hacerse por día. En este sentido, el término pernocta o «estancia» en un hotel se considera afecto al día en curso o precedente.

3º. En cuanto, a los gastos de estancia, el trabajador deberá observar, tratándose de desplazamientos al extranjero según la consulta, lo siguiente:

-si se justifican los gastos de estancia (por día), dicho importe justificado minorará la cantidad asignada por dieta diaria. Al resultado de lo anterior -se entiende pasivo- se aplicará el límite de 15.200 pts. diarias.

-si no se justificasen los gastos de estancia, el límite de 15.200 pts. diarias, se aplicaría directamente sobre el total importe asignado en concepto de dieta diaria.

En ambos casos, las cantidades que excedieran de los límites previstos en el artículo 8-A-3 del Reglamento, después de operar de la forma señalada, estarán sujetos a gravamen y, por tanto, a retenciones a cuenta del Importe sobre la Renta.

\* **Fecha:** 26/03/2001

\* **Número de consulta:** 1062-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Entre las tareas del Departamento de Informática de la Universidad de Lleida se encuentran la investigación y la difusión de las investigaciones realizadas. Esta difusión se viene realizando mediante publicaciones en revistas, congresos y visitas a universidades para dar a conocer el trabajo realizado y encontrar puntos de interés para futuras colaboraciones.

El desplazamiento a otras universidades supone un coste para los profesores, por lo que se viene abonando gastos de locomoción y dietas atendiendo a la normativa vigente. Dado el reducido presupuesto se buscan fondos externos para satisfacer estas cuantías.

Una de estas peticiones se realizó al Comissionat per a Universitats i Recerca de la Generalitat de Catalunya a través del Vicerectorado de Investigación de la Universitat. A raíz de estas peticiones fue concedida al Departamento una cantidad para gastos de locomoción y manutención de los profesores que la Generalitat abonó directamente a los mismos una vez acreditadas las visitas mediante los comprobantes requeridos por la Generalitat.

\* **Cuestión planteada:** 1. ¿Puede considerarse que las cantidades satisfechas, en concepto de gastos de locomoción y de manutención, por la Generalitat a los profesores en virtud de los desplazamientos realizados a universidades son equivalentes fiscalmente a las que abonase en su caso la Universidad?

2. En caso de que no quedasen exceptuados de gravamen los gastos de locomoción y de manutención, ¿cuales serían las obligaciones de la administración autonómica a efectos de retención?, y ¿existiría algún tipo de beneficio para el profesor por el hecho de que la Generalitat no ha notificado al contribuyente la obligación de declarar las dietas y no ha practicado ninguna retención?

\* **Contestación:** El régimen de dietas previsto en el artículo 8 del Reglamento del Impuesto únicamente es de aplicación a los contribuyentes que perciben rendimientos del trabajo como consecuencia de una relación laboral o estatutaria en la que se dan las notas de dependencia y alteridad, a los que se refiere con carácter general el artículo 16.1 de la Ley del Impuesto.

El régimen de dietas encuentra su fundamento en el hecho de que no estamos ante una retribución propiamente dicha, sino ante cantidades que pretenden compensar gastos ordenados por el empleador por el desplazamiento fuera del centro de trabajo o del municipio dónde éste radica.

En consecuencia, las cantidades satisfechas por el Comissionat, como mediador en el pago, en la medida en que cumplan los requisitos del artículo 8 del Reglamento del Impuesto, estarán exceptuadas de gravamen.

2. Respecto a la segunda cuestión planteada, relativa a la obligación de retener: la Universidad estará obligada a retener a los profesores, en la medida en que las dietas no estén exceptuadas de gravamen, o excedan del importe exento. Esta obligación de retener por parte del empleador, se realizará en los términos previstos con carácter general para los rendimientos del trabajo en los artículos 75 y ss. del Reglamento del Impuesto.

Por otra parte, de lo dispuesto en el artículo 82.5 de la Ley del Impuesto se deduce que al ser una retribución satisfecha por el sector público, se imputa en renta las cantidades devengadas una vez deducido, en su caso, el importe de las dietas exentas y solo se puede deducir la retención efectivamente soportada.

\* **Fecha:** 31/05/2001

b) Tendrán la consideración de dieta exceptuada de gravamen las siguientes cantidades:

1º. El exceso que perciban los funcionarios públicos españoles con destino en el extranjero sobre las retribuciones totales que obtendrían en el supuesto de hallarse destinados en España, como consecuencia de la aplicación de los módulos y de la percepción de las indemnizaciones previstas en los artículos 4, 5 y 6 del Real Decreto

6/1995, de 13 de enero, por el que se regula el régimen de retribuciones de los funcionarios destinados en el extranjero (<sup>125</sup>), y calculando dicho exceso en la forma prevista dicho Real Decreto, y la indemnización prevista en el artículo 26.3 y 4 del Real Decreto 236/1988, de 4 de marzo, sobre indemnizaciones por razón de servicio.

2º. El exceso que perciba el personal al servicio de la Administración del Estado con destino en el extranjero sobre las retribuciones totales que obtendría por sueldos, trienios, complementos o incentivos, en el supuesto de hallarse destinado en España. A estos efectos, el órgano competente en materia retributiva acordará las equiparaciones retributivas que puedan corresponder a dicho personal si estuviese destinado en España.

3º. El exceso percibido por los funcionarios y el personal al servicio de otras Administraciones Públicas, en la medida que tengan la misma finalidad que los contemplados en los artículos 4, 5 y 6 del Real Decreto 6/1995, de 13 de enero, por el que se regula el régimen de retribuciones de los funcionarios destinados en el extranjero (<sup>126</sup>) o no exceda de las equiparaciones retributivas, respectivamente.

4º. El exceso que perciban los empleados de empresas, con destino en el extranjero, sobre las retribuciones totales que obtendrían por sueldos, jornales, antigüedad, pagas extraordinarias, incluso la de beneficios, ayuda familiar o cualquier otro concepto, por razón de cargo, empleo, categoría o profesión en el supuesto de hallarse destinados en España.

Lo previsto en esta letra será incompatible con la exención prevista en el artículo 5 de este Reglamento.

*\* Número de consulta: 2029-00*

*\* Descripción sucinta de los hechos: Trabajador de la entidad consultante que se desplaza al extranjero, percibiendo ciertas retribuciones como:*

*- «Indemnización por destino en el extranjero».*

*- «Incentivo de permanencia en Colombia».*

*- «Bolsa de viaje».*

*- «Gratificación por tiempo trabajado en el extranjero».*

*\* Cuestión planteada: Aplicación del artículo 8.A.3.b) 4º del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*

*\* Contestación: 1º. Como cuestión de principio se hace preciso señalar con carácter general, que el régimen de exoneración de gravamen de dietas y asignaciones para gastos de locomoción y gastos normales de manutención y estancia, previsto en el artículo 8 del Reglamento del Impuesto, es de aplicación, única y exclusivamente, a los contribuyentes que tributan por dicho Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*

*Para ello se hace necesario acudir a los artículos 8 y 9 de la Ley del Impuesto.*

*2º. Expuesto lo anterior se informa en lo que refiere a las cuestiones que se plantean sobre el artículo 8 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta, en concreto sobre el régimen de «excesos» previsto en su apartado A.3.b) 4º, por si fuera de aplicación al caso.*

*2º. Expuesto lo anterior se informa en lo que refiere a las cuestiones que se plantean sobre el artículo 8 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta, en concreto sobre el régimen de «excesos» previsto en su apartado A.3.b) 4º, por si fuera de aplicación al caso.*

*En principio, el artículo 16.1.d) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas incluye entre los rendimientos del trabajo: "las dietas y asignaciones para gastos de viaje, excepto los de locomoción y los normales de manutención y estancia en establecimiento de hostelería, con los límites que reglamentariamente se establezcan".*

*El artículo 8 del Reglamento del Impuesto de 5 de febrero de 1999, que desarrolla este precepto, dispone en su letra A.3.b) 4º que tendrá la consideración de dieta exceptuada de gravamen «el exceso que perciban los empleados de empresas, con destino en el extranjero, sobre las retribuciones totales que*

---

(<sup>125</sup>) Este Real Decreto ha sido modificado por el Real Decreto 3450/2000, de 22 de diciembre. (B.O.E. de 11 de enero de 2001)

(<sup>126</sup>) Este Real Decreto ha sido modificado por el Real Decreto 3450/2000, de 22 de diciembre. (B.O.E. de 11 de enero de 2001)

obtendrían por sueldos, jornales, antigüedad, pagas extraordinarias, incluso la de beneficios, ayuda familiar o cualquier otro concepto, por razón de cargo, empleo, categoría o Profesión en el supuesto de hallarse destinados en España." No obstante lo anterior, se hace preciso indicar que la citada letra b) del artículo A.3 del Reglamento, dispone en su último párrafo que el régimen de «excesos» que se contempla en la misma, será incompatible con la exención prevista en el artículo 5 del mismo texto reglamentario, es decir, la referente a la exención para los rendimientos percibidos por trabajos realizados en el extranjero.

Conforme a lo anterior, las retribuciones dinerarias «indemnización por destino», «incentivo de permanencia» y «gratificación por tiempo trabajado en el extranjero», tendrán la consideración de dietas exceptuadas de gravamen, por cuanto constituyen un exceso sobre las retribuciones totales que obtendrían en España en los términos señalados en el art. 8 antes citado.

En consecuencia, bajo esas circunstancias recibirán el tratamiento correspondiente a las dietas exceptuadas de gravamen y no tendrán, por tanto, la consideración de rendimientos del trabajo ni estarán sujetas a ningún tipo de pago a cuenta.

El concepto retributivo «bolsa de viaje» se considera sujeto al Impuesto sobre la Renta, como rendimiento del trabajo y, por tanto, sometido a retención a cuenta del mismo. En cuanto a la imputación temporal de dicho concepto si como se manifiesta en el escrito de consulta debe pasar un año desde la fecha, 10 de marzo de 1999, para que nazca el derecho a su abono el 10 de marzo del 2000, se desprende que resulta exigible dentro del año 2000, y en consecuencia es imputable a este último período impositivo, de acuerdo a lo previsto en el artículo 14.1.a) de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

\* **Fecha:** 08/11/2000

\* **Número de consulta:** 2264-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Cantidades percibidas en concepto de «indemnizaciones por residencia eventual».

\* **Cuestión planteada:** En el supuesto de que un funcionario supere el período de estancia de nueve meses en el extranjero, ¿cabría considerar dieta exceptuada de gravamen la cuantía que en el décimo mes se le abonase, en aplicación del régimen especial de «excesos» previsto en el artículo 8.A.3.b).3º del Reglamento del Impuesto sobre la Renta?

\* **Contestación:** De acuerdo con lo en el artículo 8.A.3.b), puntos 1º, 2º y 3º del Reglamento del Impuesto, debe descartarse la aplicación al caso consultado del régimen especial, pues éste exigiría que, tratándose de funcionarios, las cantidades percibidas fueran consecuencia de la aplicación de los módulos y de la percepción de las indemnizaciones previstas en los artículos 4, 5 y 6 del Real Decreto 6/1995, de 13 de enero, por el que se regula el régimen de retribuciones de los funcionarios destinados en el extranjero, lo cual no ocurre, pues la percepción de la «indemnización» deriva del artículo 6 -que no del 26.3 y 4- del Real Decreto 236/1988, y no del 6/1995.

Por otra parte, el citado artículo 6 del Real Decreto 236/1988, referente a comisiones por razón de servicio, entiende que las mismas en la medida que su duración sea superior a la inicialmente prevista tendrán la consideración de residencia eventual, lo cual hace entender que no se estaría en presencia de «auténticos destinos» en el sentido a que se refiere la normativa reglamentaria del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En consecuencia, eliminada la posibilidad de aplicar el régimen especial de «excesos», será de aplicación el régimen general que a tal efecto se regula en el artículo 8.A.3 del Reglamento del Impuesto.

\* **Fecha:** 11/12/2000

\* **Número de consulta:** 0510-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante es empleado de una Empresa Pública (A). Dicha entidad tiene suscrito un acuerdo de cooperación con otra Empresa Pública (B), para asuntos de enseñanza y formación.

Con fecha 21 de noviembre de 1999, se envió al consultante en Comisión de Servicio para el Programa Europeo TACIS, en el que participa B, a la República de Uzbekistán.

B indemniza esta Comisión de Servicio, aparte de con otras cantidades en concepto de dietas, con la siguiente:

- Una cantidad en concepto de servicio de enseñanza ATC (Control de Tráfico Aéreo).

Se hace preciso destacar que el I Convenio Colectivo entre A y los Controladores de Circulación Aérea, contempla los desplazamientos por razón de servicio, la Comisión de Servicio, como indemnizable excepto "cuando la comisión sea indemnizada por otra entidad distinta a A".

\* **Cuestión planteada:** Aplicación del artículo 8.A.3.b).4º del Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

*\* **Contestación:** De acuerdo con lo establecido en el artículo 8.A.3.b), punto 4º del Reglamento del Impuesto, en el presente caso consultado debe descartarse la aplicación del régimen especial, pues teniendo en cuenta que la duración del desplazamiento al extranjero es algo menos de dos meses, hace entenderse que no se estaría en presencia de un "auténtico destino" en el sentido a que se refiere la normativa reglamentaria del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Es más, avala lo anteriormente expuesto, el hecho que se manifiesta en el escrito de consulta de haber cobrado el consultante dietas por desplazamiento a las que se les va a aplicar el régimen general del Reglamento del Impuesto sobre la Renta, previsto en el artículo 8-A-3.*

*En consecuencia, eliminada la posibilidad de aplicar el régimen especial de "exceso", resta concluir que la cantidad que se obtiene en concepto de servicio de enseñanza ATC (Control de Tráfico Aéreo), se encuentra plenamente sometida a tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, como rendimientos del trabajo, conforme a lo dispuesto en el artículo 16.1 de la Ley del Impuesto.*

*\* **Fecha:** 13/03/2001*

4. El régimen previsto en los apartados anteriores será también aplicable a las asignaciones para gastos de locomoción, manutención y estancia que perciban los trabajadores contratados específicamente para prestar sus servicios en empresas con centros de trabajo móviles o itinerantes, siempre que aquellas asignaciones correspondan a desplazamientos a municipio distinto del que constituya la residencia habitual del trabajador.

5. Las cuantías exceptuadas de gravamen en este artículo serán susceptibles de revisión por el Ministro de Economía y Hacienda, en la proporción en que se revisen las dietas de los funcionarios públicos.

6. Las asignaciones para gastos de locomoción, manutención y estancia que excedan de los límites previstos en este artículo estarán sujetas a gravamen.

#### B.- Reglas especiales:

1. Cuando los gastos de locomoción y manutención no les sean resarcidos específicamente por las empresas a quienes presten sus servicios, los contribuyentes que obtengan rendimientos del trabajo que se deriven de relaciones laborales especiales de carácter dependiente podrán minorar sus ingresos, para la determinación de sus rendimientos netos, en las siguientes cantidades, siempre que justifiquen la realidad de sus desplazamientos:

##### a) Por gastos de locomoción:

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

En otro caso, la cantidad que resulte de computar 28 pesetas (0,17 euros) (\*) por kilómetro recorrido, mas los gastos de peaje y aparcamiento que se justifiquen.

*\* **Número de consulta:** 1025-00*

*\* **Descripción sucinta de los hechos:** Los consultantes se desplazan diariamente desde su domicilio habitual en Burgos al puesto de trabajo sito en Miranda de Ebro (Burgos) con su vehículo propio.*

---

(\*) Este importe ha sido fijado, con efectos de 25 de enero de 2001, por la Orden de 22 de febrero de 2001 por la que se revisa la cuantía de los gastos de locomoción y de las dietas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. (B.O.E. de 27 de febrero de 2001). Con anterioridad el importe era de 24 pesetas

*La relación laboral que les une con el citado centro hospitalario, es de carácter especial de personal de alta dirección.*

*\* Cuestión planteada: Dada su condición de trabajadores con contrato laboral de carácter especial de alta dirección, podría ser de aplicación el régimen especial previsto en el artículo 8.B.1. del Reglamento del Impuesto, en el sentido de minorar sus ingresos en los gastos que se originan por el desplazamiento (combustible, peaje de autopista, etc.).*

*\* Contestación: Conforme a lo dispuesto en el artículo 8 del Reglamento del Impuesto, los gastos en los que pueden incurrir los contribuyentes por desplazarse desde los domicilios particulares a su centro de trabajo, conllevaría la inaplicación del citado artículo 8 del Reglamento del Impuesto, y en concreto su régimen especial previsto en la letra B. apartado 1, objeto de consulta, ya que se trata de supuestos distintos: uno, que se refiere a desplazamientos desde el lugar de trabajo a otro distinto, desplazamientos que vienen ordenados por el empleador; y otro, a desplazamientos desde el domicilio al centro de trabajo, circunstancia esta habitualmente común a todos los trabajadores por cuenta ajena, incluidos los que se encuentran bajo una relación laboral de carácter especial, como en el presente caso de alta dirección.*

*\* Fecha: 28/04/2000*

b) Por gastos de manutención, los importes de 4.350 pesetas (26,14 euros) (\*\*) u 8.000 mil pesetas diarias, según se trate de desplazamiento dentro del territorio español o al extranjero.

A estos efectos, los gastos de estancia deberán estar en todo caso resarcidos por la empresa y se registrarán por lo previsto en la letra a) del apartado 3 de la letra A de este artículo.

2. Estarán exceptuadas de gravamen las cantidades que se abonen al contribuyente con motivo del traslado de puesto de trabajo a municipio distinto, siempre que dicho traslado exija el cambio de residencia y correspondan, exclusivamente, a gastos de locomoción y manutención del contribuyente y de sus familiares durante el traslado y a gastos de traslado de su mobiliario y enseres.

3. Estarán exceptuadas de gravamen las cantidades percibidas por los candidatos a jurado y por los jurados titulares y suplentes como consecuencia del cumplimiento de sus funciones, de acuerdo con lo previsto en el Real Decreto 385/1996, de 1 de marzo, así como las percibidas por los miembros de las Mesas Electorales de acuerdo con lo establecido en la Orden Ministerial de 3 de abril de 1991.

## **Artículo 9. Gastos deducibles por cuotas satisfechas a sindicatos y Colegios profesionales.**

Para la determinación del rendimiento neto del trabajo, serán deducibles las cuotas satisfechas a sindicatos. También serán deducibles las cuotas satisfechas a Colegios profesionales, cuando la colegiación tenga carácter obligatorio para el desempeño del trabajo, en la parte que corresponda a los fines esenciales de estas instituciones, con el límite de 50.000 pesetas anuales.

## **Artículo 10. Aplicación de la reducción del 30 por 100 a determinados rendimientos del trabajo.**

---

(\*\*) Este importe ha sido fijado, con efectos de 25 de enero de 2001, por la Orden de 22 de febrero de 2001 por la que se revisa la cuantía de los gastos de locomoción y de las dietas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. (B.O.E. de 27 de febrero de 2001). Con anterioridad el importe era de 4.150 pesetas

1. A efectos de la aplicación de la reducción prevista en el artículo 17.2.a) de la Ley del Impuesto, se consideran rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, exclusivamente, los siguientes, cuando se imputen en un único periodo impositivo:

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

*\* Número de consulta: 2346-00*

*\* Descripción sucinta de los hechos: El consultante en el ejercicio del año 1999 cambia de empresa. En concepto de «traslado» recibe de la nueva empresa la cantidad de 2.500.000 pesetas.*

*\* Cuestión planteada: Aplicación de la reducción del 30 por 100*

*\* Contestación: Según se indica en el escrito de consulta, la cantidad que se percibe es por haber cambiado de empresa y si bien, como se manifiesta, se recibe en concepto de «traslado», el mismo no responde a lo dispuesto en el artículo 8.B.2 del Reglamento del Impuesto, por lo que dicha cantidad quedará sometida al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en su totalidad como rendimientos del trabajo.*

*Como tales rendimientos del trabajo, a efectos de su liquidación deberán computarse por su importe total, conforme dispone, con carácter general, el artículo 17.2 de la Ley 40/1998, sin que sea de aplicación al caso la reducción del 30 por 100 establecida en la letra a) del citado apartado, al no cumplirse las condiciones establecidas para ello.*

*\* Fecha: 15/12/2000*

*\* Número de consulta: 0916-01*

*\* Descripción sucinta de los hechos: Tanto el personal civil funcionario como el laboral del Ministerio de Defensa tiene reconocidas (por Resolución de la Secretaría de Estado para la Administración Pública y en el Convenio Colectivo, respectivamente) las siguientes indemnizaciones por traslado a otro centro de trabajo:*

*- Sin cambio de residencia: indemnización fija de 450.000 ptas. abonadas del siguiente modo: 150.000 ptas. en la nómina del mes siguiente a la incorporación efectiva en el nuevo centro de trabajo y 10.000 ptas. mensuales hasta el pago total.*

*- Con cambio de residencia: abono de los gastos de viaje, incluidos los de la familia, indemnización de tres dietas por el titular y cada familiar que se traslade y gastos de transporte de mobiliario y enseres. Además se percibirá la indemnización correspondiente al traslado sin cambio de residencia y una indemnización variable de 150.000 ptas. por cada año reconocido a efectos de trienios, con un máximo de 1.800.000 ptas., que se abonará del siguiente modo: 300.000 ptas. en la nómina del mes siguiente a la incorporación efectiva al nuevo centro de trabajo y 30.000 ptas. mensuales hasta el pago total.*

*\* Cuestión planteada: Tratamiento en el IRPF de las citadas indemnizaciones.*

*\* Contestación: Para que las indemnizaciones por traslado a otro centro de trabajo tengan la consideración de exceptuadas de gravamen resulta necesario que se cumpla lo dispuesto en el artículo 8.B.2 del Reglamento del Impuesto.*

*Por tanto, de las indemnizaciones objeto de consulta solamente la primera parte (abono de los gastos de viaje, ..., transporte de mobiliario y enseres) de la indemnización correspondiente al traslado a otro centro de trabajo con cambio de residencia parece responder a lo dispuesto en el citado artículo 8.B.2 del Reglamento del Impuesto, por lo que únicamente esta parte estaría amparada por la exoneración de gravamen, estando plenamente sometidas al impuesto las restantes indemnizaciones: tanto la indemnización fija de 450.000 ptas. como la variable de 150.000 ptas. por año reconocido a efectos de trienios.*

*Aclarado lo anterior, procede analizar a continuación si a las indemnizaciones no exceptuadas de gravamen les resulta aplicable la reducción del 30 por 100.*

*Procede, pues, analizar si el supuesto planteado tiene cabida en una de las dos modalidades contempladas en el artículo 17.2.a) de la Ley.*

*Respecto a la primera de ellas, la indemnización variable de 150.000 ptas. por cada año reconocido a efectos de trienios sí puede tener un periodo de generación superior a dos años, por lo que en tal caso resultaría aplicable la reducción del 30 por 100. Ahora bien, al cobrarse de forma fraccionada, la reducción sólo operará si se cumple lo dispuesto en el artículo 10.2 del Reglamento del Impuesto.*

Por lo que se refiere a la indemnización fija, al no tener período de generación, la aplicación de la reducción del 30 por 100 únicamente podría operar desde su consideración de rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.

A estos efectos, es preciso señalar que, si bien el artículo 10.1af) del Reglamento incluye entre los rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo "las cantidades satisfechas por la empresa a los empleados con motivo del traslado a otro centro de trabajo que excedan de los importes previstos en el artículo 8 del este Reglamento", tal precepto exige como requisito imprescindible para dicha calificación, que los correspondientes rendimientos se imputen en un único período impositivo, circunstancia que no concurre en el presente caso, por lo que no resultará aplicable a la indemnización fija la reducción del 30 por 100.

\* **Fecha:** 17/05/2001

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

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

\* **Número de consulta:** 2103-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Indemnización a tanto alzado como consecuencia de la situación de incapacidad permanente parcial.

\* **Cuestión planteada:** Tratamiento fiscal que, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, debe darse a la indicada indemnización que se percibe

\* **Contestación:** Las indemnizaciones a tanto alzado que se satisfacen como consecuencia de las situaciones de incapacidad permanente parcial, se encuentran plenamente sometidas a tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a su sistema de retenciones a cuenta, conforme a lo establecido en el artículo 16.2.a) 1º, de la Ley del Impuesto.

Por otra parte, a efectos de su liquidación, se hace preciso señalar que conforme a lo dispuesto en el artículo 10.1.c) del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de 5 de febrero de 1999, la indicada prestación tiene la consideración de rendimiento del trabajo obtenido de forma notoriamente irregular en el tiempo, por lo que, teniendo en cuenta además que la imputación de la indemnización corresponde a un único período impositivo -exigencia del artículo 10.1 del Reglamento- procederá practicar la reducción del 30 por 100 prevista en el artículo 17.2.a) de la Ley del Impuesto, observando el límite de dicha reducción del 30 por 100, conforme a los términos que a los efectos se prevén en la nueva redacción del citado artículo 17-2-a) de la Ley, dada por el artículo 1. cinco de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social.

\* **Fecha:** 20/11/2000

\* **Número de consulta:** 1792-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** - Con fecha 14 de diciembre de 1999 el consultante es dado de baja en la empresa por haber alcanzado los 18 meses en situación de incapacidad transitoria, cobrando las correspondientes prestaciones de la Mutua de Accidentes. No se practican retenciones.

- El 25 de mayo de 2000 se le reconoce la invalidez permanente parcial, satisfaciéndosele la indemnización equivalente a 24 mensualidades, a la que se aplica una reducción del 30 por 100 y retenciones.

\* **Cuestión planteada:** - Consideración en cuanto a las retenciones no practicadas por la Mutua de Accidentes.

- Procedencia de la reducción del 30 por 100.

\* **Contestación:** 1º.- Incapacidad laboral transitoria.

En el presente caso consultado, se desconocen todas las circunstancias por las que la referida Mutua de Accidentes no ha practicado retenciones, si bien todo parece apuntar, a tenor de los términos del escrito de consulta, que lo percibido en el mes de diciembre de 1999 y, por otro lado, lo que corresponde a los cinco primeros meses del año 2000, las cantidades obtenidas respectivamente en ambos ejercicios, no superan el límite determinante de la obligación de retener que se establece en el artículo 76 del Reglamento.

2º.- Incapacidad permanente parcial.

Las indemnizaciones a tanto alzado que se satisfacen como consecuencia de las situaciones de incapacidad permanente parcial, se encuentran plenamente sometidas a tributación por el Impuesto sobre

la Renta de las Personas Físicas y a su sistema de retenciones a cuenta, conforme a lo establecido en el artículo 16.2.a) 1ª, de la Ley del Impuesto.

Por otra parte, a efectos de su liquidación, se hace preciso señalar que conforme a lo dispuesto en el artículo 10.1.c) del Reglamento del Impuesto, la indicada prestación tiene la consideración de rendimiento del trabajo obtenido de forma notoriamente irregular en el tiempo, por lo que, teniendo en cuenta además que la imputación de la indemnización corresponde a un único período impositivo - exigencia del artículo 10.1 del Reglamento- procederá practicar la reducción del 30 por 100 prevista en el artículo 17.2.a) de la Ley del Impuesto, observando el límite de dicha reducción del 30 por 100, conforme a los términos que a los efectos se prevén en la nueva redacción del citado artículo 17-2-a) de la Ley, dada por el artículo 1. cinco de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social.

\* **Fecha:** 01/10/2001

d) Las prestaciones por fallecimiento, y los gastos por sepelio o entierro que excedan 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. (\*)

#### REDACCION VIGENTE HASTA 2 DE JUNIO DE 2001

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

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

\* **Número de consulta:** 1777-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante viene percibiendo de su antigua empresa una pensión vitalicia y complementaria a la de la Seguridad Social.

\* **Cuestión planteada:** Ante la posible sustitución del complemento por un pago único, se pregunta sobre el tratamiento en el IRPF del citado pago.

\* **Contestación:** La sustitución por un pago único de un complemento a la pensión de jubilación que una empresa satisface a sus antiguos trabajadores, complemento que tiene la consideración de rendimientos del trabajo, nos lleva, en primer lugar, a lo dispuesto en el artículo 17.2.a) de la Ley, artículo que es desarrollado por el artículo 10 del Reglamento del Impuesto.

De acuerdo con lo establecido en los referidos artículos, el pago único sustitutorio del complemento a la pensión de jubilación tendrá la consideración de rendimiento íntegro del trabajo, siendo aplicable la reducción del 30 por 100 establecida en el artículo 17.2.a) de la Ley del Impuesto, si bien la cuantía sobre la que se podrá aplicar la citada reducción no podrá superar el importe que resulte de multiplicar el salario medio anual de ese período impositivo (2.895.116 pesetas si se obtiene en 2001) por el número de años de generación del rendimiento (en este caso, cinco años, al ser un rendimiento obtenido de forma notoriamente irregular en el tiempo).

\* **Fecha:** 28/09/2001

---

(\*) Redacción dada a esta letra d) del apartado 1 por el punto 1 del artículo segundo del Real Decreto 579/2001, de 1 de junio, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 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 Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 326/1999, de 26 de febrero, en materia de retenciones (B.O.E. de 2 de junio), en vigor a partir del día 3 de junio de 2001 y de aplicación a los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2001.

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

\* **Número de consulta:** 2169-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Se perciben ingresos anuales como consecuencia de la suspensión del contrato de trabajo, establecida al amparo de lo dispuesto en el artículo 45.1 del Estatuto de los Trabajadores.

\* **Cuestión planteada:** Calificación de regulares o irregulares de dichos rendimientos del trabajo.

\* **Contestación:** Procede analizar si el supuesto planteado por el consultante tiene cabida en una de las dos modalidades comprendidas en el artículo 17-2-a) de la Ley del Impuesto.

En primer lugar debe descartarse la existencia de un período de tiempo previo y ligado a la antigüedad en la empresa durante el que se fuera generando el derecho a percibir una determinada indemnización, pues lo que se pacta en el momento de la suspensión acordada de la relación laboral es el abono mensual de unas cantidades durante el tiempo que le restaba a éste para la edad de 60 años de manera que las citadas cuantías mensuales claramente vienen a compensar, en la parte acordada a los salarios dejados de percibir en ese período de tiempo.

En definitiva, los derechos económicos derivados de la suspensión de la relación laboral pactada de mutuo acuerdo no se han ido consolidando durante el tiempo que duró la relación laboral, sino que nacen ex-novo a raíz del acuerdo realizado entre las partes para llevar a cabo dicha suspensión, en los términos indicados.

Tampoco en este caso es posible la calificación de estas cantidades mensuales como renta obtenida de forma notoriamente irregular en el tiempo, pues el artículo 10.1.f) del Reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 214/1999, de 9 de febrero, incluye entre los rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo a las «cantidades satisfechas por la empresa a los trabajadores por la resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral», precepto éste que, como claramente puede observarse, se refiere a supuestos de «extinciones de relaciones laborales» y no, a casos de «suspensiones de contratos de trabajo».

En conclusión los importes percibidos mensualmente por el interesado hasta el cumplimiento de la edad de 60 años, como consecuencia de la suspensión por mutuo acuerdo de la relación laboral, no podrán ser objeto de la reducción del 30 por 100 prevista en el artículo 17.2.a) de la Ley 40/1998.

\* **Fecha:** 27/11/2000

\* **Número de consulta:** 2184-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Como consecuencia de despido improcedente se percibe la correspondiente indemnización establecida por el Estatuto de los Trabajadores.

Además de dicha indemnización, se percibe otra a título «voluntario».

\* **Cuestión planteada:** Aplicación de la reducción del 30 por 100 a la indemnización que, con carácter voluntario, se satisface.

\* **Contestación:** Procede analizar si el supuesto planteado por el consultante tiene cabida en una de las dos modalidades reguladas en el artículo 17.2.a) de la Ley del Impuesto.

En primer lugar debe descartarse la existencia de un período de tiempo previo y ligado a la antigüedad en la empresa durante el que se fuera generando el derecho a percibir una determinada indemnización, pues lo que se pacta en el momento de la extinción de la relación laboral por despido declarado improcedente según Acta de Conciliación es el abono de una cantidad meramente de carácter voluntario.

En definitiva, el derecho económico derivado del acuerdo como consecuencia de la extinción de la relación laboral por despido improcedente no se ha ido consolidando durante el tiempo que duró la relación laboral, sino que nace ex-novo a raíz de dicho acuerdo realizado entre las partes para llevar a cabo el abono de tal indemnización voluntaria.

Tampoco en este caso es posible la calificación de esa cantidad como renta obtenida de forma notoriamente irregular en el tiempo, pues el artículo 10.1.f) del Reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 214/1999, de 9 de febrero, incluye entre los rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo a las "cantidades satisfechas por la empresa a los trabajadores por la resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral", circunstancia esta que no se produce en el presente caso planteado.

En conclusión «la indemnización voluntaria» percibida por el interesado, no podrá ser objeto de la reducción del 30 por 100 prevista en el artículo 17.2.a) de la Ley 40/1998.

\* **Fecha:** 28/11/2000

\* **Número de consulta:** 2293-00

*\* Descripción sucinta de los hechos: El consultante ha llegado a un acuerdo con su actual empresa, perteneciente al sector de la Banca Privada, mediante el cual se extingue su relación laboral pasando a la situación de «prejubilado».*

*Como consecuencia de lo anterior, va a percibir determinadas cantidades, variables según el año, hasta cumplir la edad de 60 ó 65 años.*

*\* Cuestión planteada: Aplicación de la reducción del 30 por 100 a los rendimientos del trabajo citados.*

*\* Contestación: Procede, pues, analizar si el supuesto planteado por el consultante tiene cabida en una de las dos modalidades comprendidas en el artículo 17.2.a) de la Ley del Impuesto.*

*En primer lugar debe descartarse la existencia de un período de tiempo previo y ligado a la antigüedad en la empresa durante el que se fuera generando el derecho a percibir una determinada indemnización, pues lo que se pacta en el momento de la extinción acordada de la relación laboral es el abono mensual de unas cantidades equivalentes a un porcentaje del salario regulador del empleado en activo, durante el tiempo que le restaba a éste para la edad de 60 años o la reglamentaria de jubilación (los 65 años) de manera que las citadas cuantías mensuales claramente vienen a compensar, en la parte acordada a los salarios dejados de percibir en ese período de tiempo.*

*En definitiva, los derechos económicos derivados de la extinción de la relación laboral pactada de mutuo acuerdo no se han ido consolidando durante el tiempo que duró la relación laboral, sino que nacen ex-novo a raíz del acuerdo realizado entre las partes para llevar a cabo dicha extinción, en los términos indicados.*

*Tampoco en este caso es posible la calificación de esas cantidades mensuales como renta obtenida de forma notoriamente irregular en el tiempo, pues si bien el artículo 10.1.f) del Reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 214/1999, de 9 de febrero, incluye entre los rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo a las "cantidades satisfechas por la empresa a los trabajadores por la resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral", exige, como requisito imprescindible para dicha calificación, que los correspondientes rendimientos se imputen en un único período impositivo, circunstancia que no concurre en el presente caso.*

*En conclusión los importes percibidos mensualmente por el interesado hasta el cumplimiento de la edad de 60 ó 65 años, como consecuencia de la resolución por mutuo acuerdo de la relación laboral que le unía con la empresa, no podrán ser objeto de la reducción del 30 por 100 prevista en el artículo 17.2.a) de la Ley 40/1998.*

*\* Fecha: 11/12/2000*

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

2. Cuando los rendimientos del trabajo con un período de generación superior a dos años se perciban de forma fraccionada, sólo será aplicable la reducción del 30 por 100 prevista en el artículo 17.2.a) de la Ley del Impuesto, en caso de que el cociente resultante de dividir el número de años de generación, computados de fecha a fecha, entre el número de períodos impositivos de fraccionamiento, sea superior a dos.

3. A efectos de la reducción prevista en el artículo 17.2. a) de la Ley del Impuesto, se considerará rendimiento del trabajo con periodo de generación superior a dos años y que no se obtiene de forma periódica o recurrente, el derivado de la concesión del derecho de opción de compra sobre acciones o participaciones a los trabajadores, cuando sólo puedan ejercitarse transcurridos más de dos años desde su concesión, si, además, no se conceden anualmente.

4. 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) (\*)

---

(\*) Redacción dada a este apartado 4. por el punto 2. del artículo segundo, del Real Decreto 579/2001, de 1 de junio, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas,

#### **REDACCIÓN VIGENTE HASTA 2 DE JUNIO DE 2001**

4. La cuantía del salario medio anual del conjunto de los declarantes del Impuesto a los efectos de la aplicación de la reducción del 30 por 100 prevista en el artículo 17.2.a) de la Ley del Impuesto será de 2.600.000 pesetas (\*\*)

---

aprobado por el Real Decreto 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 Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 326/1999, de 26 de febrero, en materia de retenciones (B.O.E. de 2 de junio), en vigor a partir del día 3 de junio de 2001 y de aplicación a los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2001.

(\*\*) Este apartado 4 ha sido añadido, con efectos desde 1 de enero de 2000, por la disposición adicional primera del Real Decreto 3472/2000, de 29 de diciembre, por el que se modifican determinados artículos del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades en materia de amortización de elementos patrimoniales, provisión para insolvencias de entidades financieras, colaboración externa en la presentación y gestión de declaraciones e imputación temporal de ingresos y gastos, así como del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en materia de rendimientos irregulares del trabajo y plazo para la presentación de determinada declaración.(B.O.E. de 30 de diciembre de 2000)

## **Artículo 11. Reducciones aplicables a determinados rendimientos del trabajo.**

1. Las reducciones previstas en el artículo 17.2, letras b), c) y d) de la Ley del Impuesto, resultarán aplicables a las prestaciones en forma de capital consistentes en una percepción de pago único.

En el caso de prestaciones mixtas, que combinen rentas de cualquier tipo con un único cobro en forma de capital, las reducciones referidas sólo resultarán aplicables al cobro efectuado en forma de capital. En particular, cuando una vez comenzado el cobro de las prestaciones en forma de renta se recupere la renta anticipadamente, el rendimiento obtenido será objeto de reducción por aplicación de los porcentajes que correspondan en función de la antigüedad que tuviera cada prima en el momento de la constitución de la renta.

2. A efectos de la aplicación de la reducción del 70 por 100 prevista en el 17.2, letras c) y d) de la Ley del Impuesto, se entenderá que las primas satisfechas a lo largo de la duración del contrato guardan una periodicidad y regularidad suficientes cuando, habiendo transcurrido más de doce años desde el pago de la primera prima, el período medio de permanencia de las primas haya sido superior a seis años.

El período medio de permanencia de las primas será el resultado de calcular el sumatorio de las primas multiplicadas por su número de años de permanencia y dividirlo entre la suma total de las primas satisfechas.

3. El porcentaje de reducción del 60 por 100, establecido en el artículo 17.2.d) de la Ley del Impuesto, resultará aplicable a las indemnizaciones por invalidez absoluta y permanente para todo trabajo y por gran invalidez, en ambos casos en los términos establecidos por la normativa reguladora de los planes y fondos de pensiones.

4. En el caso de cobro de prestaciones en forma de capital derivadas de los contratos de seguro de vida contemplados en el artículo 16.2.a).5ª de la Ley del impuesto, cuando los mismos tengan primas periódicas o extraordinarias, a efectos de determinar la parte del rendimiento total obtenido que corresponde a cada prima, se multiplicará dicho rendimiento total por el coeficiente de ponderación que resulte del siguiente cociente:

En el numerador, el resultado de multiplicar la prima correspondiente por el número de años transcurridos desde que fue satisfecha hasta el cobro de la percepción.

En el denominador, la suma de los productos resultantes de multiplicar cada prima por el número de años transcurridos desde que fue satisfecha hasta el cobro de la percepción.

5. A efectos de lo previsto en el artículo 17.2 de la Ley del Impuesto, la entidad aseguradora desglosará la parte de las cantidades satisfechas que corresponda a cada una de las primas pagadas.

## **SECCION 2ª. RENDIMIENTOS DEL CAPITAL**

### **SUBSECCION 1ª. RENDIMIENTOS DEL CAPITAL INMOBILIARIO**

## **Artículo 12. Gastos deducibles de los rendimientos del capital inmobiliario.**

Tendrán la consideración de gasto deducible para la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario, todos los gastos necesarios para su obtención y el importe del deterioro sufrido por el uso o transcurso del tiempo en los bienes o derechos de los que procedan los rendimientos.

En particular, se considerarán incluidos entre los gastos a que se refiere el párrafo anterior:

a) Los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora de los bienes o derechos y demás gastos de financiación.

No obstante, la deducción de los gastos previstos en esta letra no podrá exceder, para cada bien o derecho, de la cuantía de los rendimientos íntegros.

b) Los tributos y recargos no estatales, así como las tasas, recargos y contribuciones especiales estatales, cualquiera que sea su denominación, siempre que incidan sobre los rendimientos computados o sobre los bienes o derechos productores de los mismos y no tengan carácter sancionador.

c) Las cantidades devengadas por terceros en contraprestación directa o indirecta o como consecuencia de servicios personales, tales como los de administración, vigilancia, portería o similares.

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

e) Los saldos de dudoso cobro siempre que esta circunstancia quede suficientemente justificada. Se entenderá cumplido este requisito:

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

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

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

f) Los gastos de conservación y reparación. A estos efectos tendrán esta consideración:

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

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

No serán deducibles por este concepto las cantidades destinadas a ampliación o mejora.

\* **Número de consulta:** 0803-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Inmuebles urbanos y rústicos arrendados.

\* **Cuestión planteada:** Deducibilidad de:

- Gastos de conservación y reparación y

- Amortización de inmuebles.

\* **Contestación:** En los casos de inmuebles de naturaleza urbana o rústica que estén destinados al arrendamiento, tendrán la consideración de gastos deducibles, entre otros, para la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario, los que respondan al concepto de conservación y reparación, en los términos del artículo 12.f) del Reglamento del Impuesto aprobado por Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, y en la medida que, en estos supuestos, exista y pueda acreditarse suficientemente la adecuada y necesaria correlación entre los gastos de conservación y reparación y los ingresos derivados del arrendamiento.

Por otra parte, tendrán igualmente la consideración de gastos deducibles las cantidades destinadas a amortización del inmueble, conforme dispone el artículo 12.i) del Reglamento, en las condiciones previstas en el artículo 13, del citado texto Reglamentario de 5 de febrero de 1999.

\* **Fecha:** 07/04/2000

\* **Número de consulta:** 0805-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante es propietario de un local que en enero de 1999 arrienda a un organismo oficial.

Como condición previa para su alquiler, el arrendatario exigió la realización de unas obras de acondicionamiento.

\* **Cuestión planteada:** Deducibilidad de los gastos correspondientes al acondicionamiento del local.

\* **Contestación:** La determinación de los gastos deducibles de los rendimientos del capital inmobiliario aparece recogida en el artículo 12 del Reglamento del IRPF.

De acuerdo con esta regulación, de los gastos de acondicionamiento del local, tendrán la consideración de deducibles los que respondan al concepto de conservación y reparación, no teniendo tal consideración los que supongan una inversión o mejora.

En este punto, procede hacer una matización genérica sobre los gastos de reparación y conservación cuando se producen con anterioridad al arrendamiento. La deducibilidad de estos gastos está condicionada a la obtención de unos ingresos, es decir, de unos rendimientos íntegros del capital inmobiliario: los procedentes del arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute de bienes inmuebles o de derechos reales que recaigan sobre los mismos. Ello hace necesario, en un supuesto como el que es objeto de consulta -en el que cuando se producen los gastos no se generan rendimientos-, la existencia de una correlación entre esos gastos de conservación y reparación y los ingresos derivados del posterior arrendamiento del inmueble o, en su caso, de la posterior constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute del mismo. Lo anterior comporta que las reparaciones y actuaciones de conservación efectuadas vayan dirigidas exclusivamente a la futura obtención de rendimientos del capital inmobiliario (a través del arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos de uso y disfrute) y no al disfrute, siquiera temporal, del inmueble por el titular.

Respecto a los gastos que proceda calificar como inversión o mejora, su deducibilidad se realizará a través de las amortizaciones, lo que comportará la aplicación del porcentaje que para inmuebles establece el artículo 13.2.a) del Reglamento del Impuesto: anualmente, el 2 por 100 sobre el coste de adquisición satisfecho.

\* **Fecha:** 07/04/2000

\* **Número de consulta:** 1201-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante obtiene ingresos derivados del arrendamiento de viviendas, habiendo incurrido en una serie de gastos derivados de la instalación de sistemas de calefacción, sustitución de elementos y mantenimiento, en general, de las viviendas.

\* **Cuestión planteada:** Tratamiento fiscal de estos gastos, así como de las cuotas de amortización, tanto en los períodos en que las viviendas se encuentren arrendadas como en los períodos en que se encuentren en expectativa de alquiler.

Deducibilidad de otros gastos, como anuncios en prensa, comunidad, I.B.I. etc., en los períodos en que las viviendas se encuentran vacías en expectativa de alquiler.

\* **Contestación:** De acuerdo con lo establecido en el artículo 12 del Reglamento del Impuesto, los gastos de sustitución de instalaciones de calefacción, elementos sanitarios, puertas y ventanas exteriores, así como el alicatado, pintado de paredes, acuchillado, pulido y barnizado de suelos, tendrán la consideración de deducibles para la determinación del rendimiento del capital inmobiliario.

Ahora bien, la deducibilidad de los gastos anteriores está condicionada a la obtención de unos ingresos, es decir, de unos rendimientos íntegros del capital inmobiliario: los procedentes del arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute de bienes inmuebles o de derechos reales que recaigan sobre los mismos. Ello hace necesario, en un supuesto como el que es objeto de consulta, en el que existen períodos en los que las viviendas no están alquiladas, sino en expectativas de alquiler, la existencia de una correlación entre esos gastos de conservación y reparación y los ingresos derivados del

posterior arrendamiento del inmueble o, en su caso, de la posterior constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute del mismo. Lo anterior comporta que las reparaciones y actuaciones de conservación efectuadas vayan dirigidas exclusivamente a la futura obtención de rendimientos del capital inmobiliario (a través del arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos de uso y disfrute) y no al disfrute, siquiera temporal, del inmueble por el titular.

En cuanto al supuesto de instalación de sistemas de calefacción, hay que señalar que, si no se trata de un supuesto de sustitución, lo que supondría su calificación como gasto de conservación y reparación (art. 12.1.f), Reglamento IRPF), la instalación de la calefacción donde antes no la había procede considerarla como inversión o mejora, lo que a efectos de amortización comporta la aplicación del porcentaje que para inmuebles establece el artículo 13.2.a) del Reglamento del Impuesto: anualmente, el 2 por 100 sobre el coste de adquisición satisfecho.

Lo mismo cabría decir de los gastos de publicidad que tengan por objeto el arrendamiento de las viviendas, serían deducibles en la medida en que vayan dirigidos a la futura obtención de rendimientos del capital inmobiliario. Ahora bien, por lo que se refiere a los gastos de comunidad, I.B.I., etc., solo serán deducibles en los períodos en que las viviendas se encuentren arrendadas, dado que en los períodos en que estos inmuebles no se encuentren arrendados, habría que imputar como renta inmobiliaria la cantidad que resulte de aplicar el 2 por 100 al valor catastral, proporcionalmente al número de días que corresponda de cada período impositivo, no contemplando el artículo 71 de la Ley del Impuesto la deducción de gasto alguno.

\* **Fecha:** 19/06/2001

\* **Número de consulta:** 1545-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** En una comunidad de vecinos se han acometido diversas obras de rehabilitación de tejados, fachadas, portales y otros elementos comunes, a los que la Comunidad de Madrid concedió la calificación, de forma provisional, de Zona de Rehabilitación Integral, estando pendiente de recibir la calificación definitiva, siendo dichas obras subvencionadas por el Ministerio de Fomento y la Comunidad de Madrid (plan 1997-2000). Algunas de las viviendas están alquiladas.

\* **Cuestión planteada:** Deducibilidad de las cantidades aportadas para la realización de las obras.

Documentación necesaria para su justificación.

Período impositivo en que se pueden deducir tales gastos.

\* **Contestación:** En principio, cabe señalar que:

1º) La deducibilidad de los gastos a que se hace referencia en el escrito de consulta, está condicionada a que las viviendas se encuentren arrendadas.

2º) Las subvenciones otorgadas por la Administración, constituyen para sus beneficiarios ganancias patrimoniales, al tratarse de variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se ponen de manifiesto por una alteración en su composición, y tanto si las viviendas se encuentran arrendadas como si no lo están. Por tanto, cada destinatario de la subvención deberá imputarse en su declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la correspondiente ganancia patrimonial, por el importe de la subvención de la que es beneficiario, e incluirla en la parte general de la base imponible.

La determinación de los gastos deducibles de los rendimientos del capital inmobiliario aparece recogida en el artículo 12 del Reglamento del IRPF.

El concepto de "ampliación" viene definido en el artículo 52 del Reglamento del I.R.P.F., en el que se considera ampliación de vivienda el aumento de su superficie habitable, mediante el cerramiento de parte descubierta o por cualquier otro medio, de forma permanente y durante todas las épocas del año.

El concepto de "mejora" no aparece contemplado expresamente en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Ahora bien, la Resolución de 30 de julio de 1991, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material, en su norma tercera entiende por "mejora" el conjunto de actividades mediante las que se produce una alteración en un elemento del inmovilizado, aumentando su anterior eficiencia productiva.

De acuerdo con estos preceptos, debe entenderse que constituyen reparaciones y conservaciones las destinadas a mantener la vida útil del inmueble o su capacidad productiva o de uso, mientras que cabe considerar como ampliaciones o mejoras las que redundan, bien en un aumento de la capacidad o habitabilidad del inmueble, bien en un alargamiento de su vida útil.

En el supuesto planteado, las obras de rehabilitación, o la parte de las mismas, que respondan al concepto de reparación o conservación, en los términos del artículo 12.f) del Reglamento del Impuesto, serán deducibles. En cambio, no serán deducibles las obras de rehabilitación, o la parte de las mismas, que constituyan una ampliación o mejora del inmueble, sin perjuicio de su consideración como valor de adquisición del inmueble, amortizable en los términos del artículo 13 del Reglamento del Impuesto.

Ahora bien, la deducibilidad de los gastos anteriores, como se ha señalado anteriormente, está condicionada a la obtención de unos ingresos, es decir, de unos rendimientos íntegros del capital

*inmobiliario: los procedentes del arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute de bienes inmuebles o de derechos reales que recaigan sobre los mismos.*

*La justificación de tales gastos deberá efectuarse mediante factura expedida por el empresario que realice las obras, que deberá reunir los requisitos establecidos en el artículo 3 del Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales.*

*Por último, señalar que el artículo 14.1 de la Ley del Impuesto establece, con carácter general, que los rendimientos del trabajo y del capital se imputarán al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor.*

*\* Fecha: 26/07/2001*

*\* Número de consulta: 1818-01*

*\* Descripción sucinta de los hechos: La consultante es propietaria de diversas viviendas y locales comerciales en un inmueble. En el año 1996, la comunidad de propietarios llevó a cabo la reparación y sustitución del ascensor del mismo.*

*\* Cuestión planteada: Si la operación de sustitución del ascensor constituye una mejora del inmueble, o si por el contrario debe calificarse como un gasto de reparación y conservación.*

*\* Contestación: La letra A) del artículo 35 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (normativa vigente en el momento de efectuarse las obras), establecía los gastos que tienen la consideración de deducibles para la determinación de los rendimientos netos del capital inmobiliario correspondientes a inmuebles arrendados o subarrendados.*

*Los citados gastos deducibles se desarrollan en los artículos 7 y 8 del Reglamento del Impuesto, aprobado por el artículo 1º del Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre, que incluye una referencia a los gastos de conservación y reparación, señalando asimismo la no deducibilidad por este concepto de las cantidades destinadas a ampliación o mejora de los bienes, tales como las destinadas a puertas de seguridad, contraventanas o enrejados. En suma, debe aclararse que sólo son deducibles aquellas partidas que tengan la naturaleza de gasto, es decir, las cantidades destinadas a mantener la vida útil del inmueble o su capacidad productiva o de uso y no las partidas calificables como inversión, esto es, las que redundan en una mejora o ampliación del inmueble.*

*Para precisar esta distinción entre conservación y reparación, por un lado, y mejora y ampliación, por otro, resulta factible acudir como elemento interpretativo a la evolución normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en este aspecto concreto. Para ello habrá que acudir a lo establecido en el artículo 12.f) del Reglamento del Impuesto vigente desde 1 de enero de 1999.*

*Pues bien, el carácter aclaratorio de este precepto resulta válido como criterio interpretativo de la normativa anterior, pues ambas normativas son idénticas en este aspecto - deducibilidad de los gastos de conservación y reparación, no de los correspondientes a ampliación o mejora-. Ello nos lleva a considerar los gastos referidos en el escrito de consulta como gastos de conservación y reparación, y, por tanto, no tienen la consideración de mayor valor de adquisición de los inmuebles.*

*En su escrito se indica que en las citadas reparaciones tuvieron lugar en el año 1996, y que en las declaraciones correspondientes a los años 1996, 1997, 1998 y 1999 se dedujo la inversión vía amortizaciones a razón de un 10 por 100 anual, deberá rectificar las declaraciones correspondientes de acuerdo con lo previsto en el artículo 8 del 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.*

*\* Fecha: 09/10/2001*

g) El importe de las primas de contratos de seguro, bien sean de responsabilidad civil, incendio, robo, rotura de cristales u otros de naturaleza análoga, sobre los bienes o derechos productores de los rendimientos.

h) Las cantidades destinadas a servicios o suministros.

i) Las cantidades destinadas a la amortización en las condiciones establecidas en el artículo siguiente de este Reglamento.

### **Artículo 13. Gastos de amortización de los rendimientos del capital inmobiliario.**

1. Para la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario, tendrán la consideración de gasto deducible las cantidades destinadas a la amortización del inmueble y de los demás bienes cedidos con el mismo, siempre que respondan a su depreciación efectiva.

2. Se considerará que las amortizaciones cumplen el requisito de efectividad:

a) Tratándose de inmuebles: cuando, en cada año, no excedan del resultado de aplicar el 2 por 100 sobre el coste de adquisición satisfecho, sin incluir en el cómputo el del suelo.

Cuando no se conozca el valor del suelo, éste se calculará prorrateando el coste de adquisición satisfecho entre los valores catastrales del suelo y de la construcción de cada año.

b) Tratándose de bienes de naturaleza mobiliaria, susceptibles de ser utilizados por un período superior al año y cedidos conjuntamente con el inmueble: cuando, en cada año, no excedan del resultado de aplicar a los costes de adquisición satisfechos los coeficientes de amortización determinados de acuerdo con la tabla de amortizaciones simplificada a que se refiere el artículo 28 de este Reglamento.

3. En el caso de que los rendimientos procedan de la titularidad de derechos reales de uso o disfrute, podrá amortizarse, con el límite de los rendimientos íntegros de cada derecho, su coste de adquisición satisfecho.

La amortización, en este supuesto, será el resultado de las reglas siguientes:

a) Cuando el derecho tuviese plazo de duración determinado, el que resulte de dividir el coste de adquisición satisfecho del derecho por el número de años de duración del mismo.

b) Cuando el derecho fuese vitalicio, el resultado de aplicar al coste de adquisición satisfecho el porcentaje del 2 por 100.

#### **Artículo 14. Rendimientos del capital inmobiliario obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo y rendimientos percibidos de forma fraccionada.**

1. A efectos de la aplicación de la reducción prevista en el artículo 21.2 de la Ley del Impuesto, se consideran rendimientos del capital inmobiliario obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, exclusivamente, los siguientes, cuando se imputen en un único período impositivo:

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

b) Indemnizaciones percibidas del arrendatario, subarrendatario o cesionario por daños o desperfectos en el inmueble.

c) Importes obtenidos por la constitución o cesión de derechos de uso o disfrute de carácter vitalicio.

2. Cuando los rendimientos del capital inmobiliario con un período de generación superior a dos años se perciban de forma fraccionada, sólo será aplicable la reducción del 30 por 100 prevista en el segundo párrafo del artículo 21.2 de la Ley del Impuesto, en caso de que el cociente resultante de dividir el número de años correspondiente al período de generación, computados de fecha a fecha, entre el número de períodos impositivos de fraccionamiento, sea superior a dos.

## **SUBSECCION 2ª. RENDIMIENTOS DEL CAPITAL MOBILIARIO**

### **Artículo 15. Disposición parcial en contratos de seguro.**

En el caso de disposición parcial en contratos de seguro, para calcular el rendimiento del capital mobiliario se considerará que la cantidad recuperada corresponde a las primas satisfechas en primer lugar incluida su correspondiente rentabilidad.

### **Artículo 16. Tributación de la rentabilidad obtenida hasta el momento de la constitución de las rentas diferidas.**

A efectos de lo previsto en el primer párrafo del artículo 23.3.d) de la Ley del Impuesto, la rentabilidad obtenida hasta la constitución de las rentas diferidas se someterá a gravamen de acuerdo con las siguientes reglas:

- 1) La rentabilidad vendrá determinada por la diferencia entre el valor actual financiero-actuarial de la renta que se constituye y el importe de las primas satisfechas.
- 2) Dicha rentabilidad se repartirá linealmente durante los diez primeros años de cobro de la renta vitalicia. Si se trata de una renta temporal, se repartirá linealmente entre los años de duración de la misma con el máximo de diez años.

### **Artículo 17. Requisitos exigibles a determinados contratos de seguro con prestaciones por jubilación e invalidez percibidas en forma de renta.**

Para la aplicación de lo previsto en el segundo párrafo del artículo 23.3.d) de la Ley del Impuesto, habrán de concurrir los siguientes requisitos:

1º. Las contingencias por las que pueden percibirse las prestaciones serán las previstas en el artículo 8.6 de la Ley 8/1987, de 8 de junio, de regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, en los términos establecidos para éstos.

2º. Se entenderá que se ha producido algún tipo de movilización de las provisiones del contrato de seguro cuando se incumplan las limitaciones que, en relación con el ejercicio de los derechos económicos, establecen la disposición adicional primera de la Ley 8/1987, de 8 de junio, de regulación de los Planes y Fondos de

Pensiones, y su normativa de desarrollo, respecto a los seguros colectivos que instrumenten compromisos por pensiones de las empresas.

#### **Artículo 18. Gastos deducibles en determinados rendimientos del capital mobiliario.**

Para la determinación del rendimiento neto del capital mobiliario derivado de la prestación de asistencia técnica, arrendamientos de bienes muebles, negocios o minas y subarrendamientos a los que se refiere el artículo 24.1.b) de la Ley del Impuesto, tendrán la consideración de gastos deducibles los previstos en los artículos 12 y 13 de este Reglamento. No será de aplicación el límite previsto para intereses y demás gastos de financiación.

#### **Artículo 19. Reducciones aplicables a los rendimientos del capital mobiliario derivados de contratos de seguro.**

1. Las reducciones previstas en el artículo 24.2, letras b) y c) de la Ley del Impuesto resultarán aplicables a las prestaciones en forma de capital consistentes en una percepción de pago único.

En particular, en el caso de percepciones derivadas del ejercicio del derecho de rescate parcial de la póliza, serán aplicables las reducciones a que se refiere el párrafo anterior salvo que, por preverlo el contrato por la existencia de orden del tomador o asegurado a la entidad aseguradora o por cualquier otra causa, se satisfagan cantidades de forma periódica.

En el caso de percepciones mixtas, que combinen rentas de cualquier tipo con un único cobro en forma de capital, las reducciones referidas sólo resultarán aplicables al cobro efectuado en forma de capital. En particular, cuando una vez comenzado el cobro de las prestaciones en forma de renta se recupere la renta anticipadamente, el rendimiento obtenido será objeto de reducción por aplicación de los porcentajes que correspondan en función de la antigüedad que tuviera cada prima en el momento de la constitución de la renta.

2. Se entenderá que las primas satisfechas a lo largo de la duración del contrato guardan una periodicidad y regularidad suficientes cuando, habiendo transcurrido más de doce años desde el pago de la primera prima, el período medio de permanencia de las primas haya sido superior a seis años.

A estos efectos, el período medio de permanencia de las primas será el resultado de calcular el sumatorio de las primas multiplicadas por su número de años de permanencia y dividirlo entre la suma total de las primas satisfechas.

3. El porcentaje de reducción del 60 por 100, establecido en el artículo 24.2.c) de la Ley del impuesto, resultará aplicable a las indemnizaciones por invalidez percibidas por quienes tengan un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100. <sup>(127)</sup>

4. En el caso de cobro de prestaciones en forma de capital derivadas de los contratos de seguro de vida contemplados en el artículo 23.3 de la Ley del impuesto, cuando los mismos tengan primas periódicas o extraordinarias, a efectos de determinar

---

<sup>(127)</sup> Véase la disposición adicional duodécima de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social (B.O.E. de 30 de diciembre).

la parte del rendimiento total obtenido que corresponde a cada prima, se multiplicará dicho rendimiento total por el coeficiente de ponderación que resulte del siguiente cociente:

En el numerador, el resultado de multiplicar la prima correspondiente por el número de años transcurridos desde que fue satisfecha hasta el cobro de la percepción.

En el denominador, la suma de los productos resultantes de multiplicar cada prima por el número de años transcurridos desde que fue satisfecha hasta el cobro de la percepción

5. A efectos de lo previsto en el artículo 24.2 de la Ley del Impuesto, la entidad aseguradora desglosará la parte de las cantidades satisfechas que corresponda a cada una de las primas pagadas.

### **Artículo 20. Rendimientos del capital mobiliario obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo y rendimientos percibidos de forma fraccionada.**

1. A efectos de la aplicación de la reducción prevista en el artículo 24.2.a) de la Ley del Impuesto, se consideran rendimientos del capital mobiliario obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, exclusivamente, los siguientes, cuando se imputen en un único período impositivo:

- a) Importes obtenidos por el traspaso o la cesión del contrato de arrendamiento.
- b) Indemnizaciones percibidas del arrendatario o subarrendatario por daños o desperfectos, en los supuestos de arrendamiento.
- c) Importes obtenidos por la constitución o cesión de derechos de uso o disfrute de carácter vitalicio.

2. Cuando los rendimientos del capital mobiliario con un período de generación superior a dos años se perciban de forma fraccionada, sólo será aplicable la reducción del 30 por 100 prevista en el segundo párrafo del artículo 24.2.a) de la Ley del Impuesto, en caso de que el cociente resultante de dividir el número de años correspondiente al período de generación, computados de fecha a fecha, entre el número de períodos impositivos de fraccionamiento, sea superior a dos.

## SECCION 3ª. RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONOMICAS

### SUBSECCION 1ª. NORMAS GENERALES

#### **Artículo 21. Elementos patrimoniales afectos a una actividad.**

1. Se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica desarrollada por el contribuyente, con independencia de que su titularidad, en caso de matrimonio, resulte común a ambos cónyuges, los siguientes:

- a) Los bienes inmuebles en los que se desarrolle la actividad.
- b) Los bienes destinados a los servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la actividad.
- c) Cualesquiera otros elementos patrimoniales que sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos.

En ningún caso tendrán la consideración de elementos afectos a una actividad económica los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros y los destinados al uso particular del titular de la actividad, como los de esparcimiento y recreo.

2. Sólo se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica aquéllos que el contribuyente utilice para los fines de la misma.

No se entenderán afectados:

1º Aquéllos que se utilicen simultáneamente para actividades económicas y para necesidades privadas, salvo que la utilización para estas últimas sea accesorias y notoriamente irrelevante de acuerdo con lo previsto en el apartado 4 de este artículo.

2º Aquéllos que, siendo de la titularidad del contribuyente, no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad económica que esté obligado a llevar el contribuyente, salvo prueba en contrario.

3. Cuando se trate de elementos patrimoniales que sirvan sólo parcialmente al objeto de la actividad, la afectación se entenderá limitada a aquella parte de los mismos que realmente se utilice en la actividad de que se trate. En este sentido, sólo se considerarán afectadas aquellas partes de los elementos patrimoniales que sean susceptibles de un aprovechamiento separado e independiente del resto. En ningún caso serán susceptibles de afectación parcial elementos patrimoniales indivisibles.

*\* Número de consulta: 0731-00*

*\* Descripción sucinta de los hechos: El consultante médico-odontólogo, con una clínica propia, tiene previsto adquirir o arrendar unas plazas de garaje para el uso exclusivo de los clientes de la clínica.*

*\* Cuestión planteada: Si pueden considerarse las plazas de garaje como elemento afecto a la actividad.*

*\* Contestación: De la redacción del artículo 21 del Reglamento del Impuesto se desprende que no puede entenderse como afecta a la actividad económica una plaza de garaje adquirida para estacionar tanto el vehículo del titular de la misma como los de los clientes, dado que se destinaría en parte a satisfacer necesidades particulares, y los elementos indivisibles, como las plazas de garaje, no son susceptibles de afectación parcial.*

*En consecuencia, si de acuerdo con lo anteriormente expuesto, estamos en presencia de un elemento afecto a la actividad, los gastos asociados al mismo serían fiscalmente deducibles, en caso contrario no.*

*\* Fecha: 29/03/2000*

4. Se considerarán utilizados para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante los bienes del inmovilizado adquiridos y utilizados para el desarrollo de la actividad económica que se destinen al uso personal del contribuyente en días u horas inhábiles durante los cuales se interrumpa el ejercicio de dicha actividad.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación a los automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores, motocicletas, aeronaves o embarcaciones deportivas o de recreo, salvo los siguientes supuestos:

- a) Los vehículos mixtos destinados al transporte de mercancías.
- b) Los destinados a la prestación de servicios de transporte de viajeros mediante contraprestación.
- c) Los destinados a la prestación de servicios de enseñanza de conductores o pilotos mediante contraprestación.
- d) Los destinados a los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales.
- e) Los destinados a ser objeto de cesión de uso con habitualidad y onerosidad.

A estos efectos, se considerarán automóviles de turismo, remolques, ciclomotores y motocicletas los definidos como tales en el Anexo del Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el texto articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial, así como los definidos como vehículos mixtos en dicho Anexo y, en todo caso, los denominados vehículos todo terreno o tipo “jeep”.

*\* Número de consulta: 1993-00*

*\* Descripción sucinta de los hechos: El consultante desarrolla la actividad de fabricación de tornillería (ep. IAE: 316.3). Para realizar los viajes a que le obliga su actividad ha adquirido un automóvil de turismo. El vehículo está afecto exclusivamente a la actividad, disponiendo de un segundo automóvil de turismo para uso personal y familiar.*

*\* Cuestión planteada: Si el hecho de disponer de un segundo vehículo para uso particular se considera prueba suficiente para considerar exclusivamente afecto el vehículo destinado a la actividad.*

*\* Contestación: De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 21 del Reglamento del Impuesto, para que un automóvil se considere afecto a una actividad se requiere que el vehículo se encuentre exclusivamente afecto a la actividad, es decir, que se utilice únicamente para el ejercicio de la actividad económica desarrollada por el consultante, sin que existan otros condicionantes que impliquen su afectación a la actividad, por lo que no puede considerarse como prueba suficiente la existencia de otros vehículos destinados al uso personal y familiar.*

*\* Fecha: 06/11/2000*

*\* Número de consulta: 2096-00*

*\* Descripción sucinta de los hechos: El consultante ejerce la actividad de agente de seguros, determinando su rendimiento por el régimen de estimación directa, modalidad simplificada. Los desplazamientos los efectúa en un vehículo de su propiedad, el cual dedica mayoritariamente a la misma.*

*\* Cuestión planteada: Deducibilidad de los gastos correspondientes al vehículo utilizado en los desplazamientos.*

**\* Contestación:** *La determinación de los elementos patrimoniales afectos a una actividad se recoge en el artículo 27 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, y en el artículo 21 de su Reglamento.*

*En el caso planteado no es de aplicación lo establecido en el apartado 4 del citado artículo 21 del Reglamento del Impuesto, puesto que el elemento patrimonial en cuestión es un automóvil de turismo y la actividad desarrollada no se encuentra recogida entre las excepciones previstas en el mismo apartado. A este respecto, cabe afirmar que no puede asimilarse la actividad realizada por los representantes o agentes comerciales a la de agentes de seguros: se trata de actividades distintas. Por tanto, para que el vehículo tenga la consideración de elemento patrimonial afecto sería necesaria su afectación exclusiva a la actividad, y sólo desde esta perspectiva podrían considerarse deducibles los gastos (incluidas las amortizaciones) ocasionados por su utilización. No operando la deducibilidad si no existe esa afectación exclusiva.*

**\* Fecha:** 20/11/2000

**\* Número de consulta:** 0152-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** *Comerciante minorista que adquiere un vehículo mixto que afecta a su actividad.*

**\* Cuestión planteada:** *Posibilidad de amortización del vehículo.*

**\* Contestación:** *De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley del Impuesto y 21 de su texto reglamentario, puede entenderse como afecto a la actividad un vehículo mixto adquirido por un comerciante minorista, por considerar que su fin es el transporte de mercancías.*

*Sentado lo anterior, cabe señalar que a partir de 1 de enero de 1998, la nueva fiscalidad de las "pymes" introduce modificaciones en los regímenes de determinación de rendimientos de las actividades empresariales y profesionales. Así, al desaparecer la modalidad de coeficientes, la de signos, índices o módulos pasa a constituirse en el régimen de estimación objetiva, estableciéndose una nueva configuración de los signos, índices y módulos al introducirse la posibilidad de deducir la amortización de los elementos del inmovilizado afecto a la actividad. Por tanto, desde dicha fecha, la amortización se incluye de forma expresa en la determinación del rendimiento neto en estimación objetiva, regulándose en el punto 2.2 del anexo II de la Orden de 13 de febrero de 1998 para las actividades distintas de las agrícolas y ganaderas.*

*Así serán deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado, material o inmaterial, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia.*

*Se considerará que la depreciación es efectiva cuando sea el resultado de aplicar al precio de adquisición o coste de producción del elemento patrimonial del inmovilizado alguno de los siguientes coeficientes:*

*1º) El coeficiente de amortización lineal máximo.*

*2º) El coeficiente de amortización lineal mínimo que se deriva del período máximo de amortización.*

*3º) Cualquier otro coeficiente de amortización lineal comprendido entre los dos anteriormente mencionados.*

*Por lo que respecta a los elementos de transporte estos coeficientes oscilan entre un coeficiente lineal máximo del 25 por 100 y un período máximo de 8 años.*

*Para los años 2000 y 2001, las amortizaciones de elementos patrimoniales afectos vienen reguladas de idéntica forma en el punto 2.2 del anexo II de las Ordenes de 7 de febrero de 2000 y de 29 de noviembre de 2000, respectivamente.*

**\* Fecha:** 30/01/2001

**\* Número de consulta:** 0160-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** *El consultante realiza la actividad de albañilería (ep. IAE: 505.6), tributando en el régimen de estimación directa (modalidad simplificada) en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el régimen general del Impuesto sobre el Valor Añadido.*

*En el desarrollo de la actividad -para el transporte de materiales, andamios, herramientas, etc.- utiliza un vehículo mixto, el cual destina a necesidades privadas en días u horas inhábiles durante los que se interrumpe el ejercicio de la actividad.*

**\* Cuestión planteada:** - *Deducción en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los gastos de reparación, mantenimiento, financiación y amortización del citado vehículo.*

- *Deducción en el Impuesto sobre el Valor Añadido de las cuotas soportadas en la reparación y mantenimiento del vehículo.*

**\* Contestación:** *La determinación de los elementos patrimoniales afectos a una actividad se recoge en el artículo 27 de la Ley del Impuesto y en el artículo 21 de su Reglamento.*

*De acuerdo con lo determinado en los citados artículos, en el caso consultado no puede entenderse como exclusivamente afecto el vehículo mixto destinado al traslado de andamios y demás materiales o utensilios, al ser utilizado también (aunque sea de manera accesoria) para fines particulares, ya que no se destina al transporte de mercancías. Para que este vehículo tuviera la consideración de elemento patrimonial afecto, sería necesaria la utilización exclusiva para fines de la actividad empresarial.*

*En consecuencia, al no tratarse de un elemento patrimonial afecto y al no ser susceptible de afectación parcial -tal como dispone el apartado 3 del mencionado artículo 21 para los elementos patrimoniales indivisibles-, no serán deducibles ni en todo ni en parte los gastos de reparación, mantenimiento, financiación y amortización del vehículo.*

*Por lo que se refiere al Impuesto sobre el Valor Añadido, conforme con lo dispuesto en el artículo 95 de su ley reguladora, y teniendo en cuenta el criterio antes señalado sobre la no consideración de exclusivamente afecto del vehículo mixto destinado al transporte de andamios y demás materiales o utensilios (pues no se trata de mercancías), cabe concluir que las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas o satisfechas por la reparación y mantenimiento del vehículo serán deducibles en la proporción del 50 por ciento, en aplicación de la presunción recogida en la regla 2ª del artículo 95. Tres de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, pudiendo aplicarse un porcentaje mayor si se acredita por el sujeto pasivo un mayor grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial.*

**\* Fecha:** 30/01/2001

**\* Número de consulta:** 0161-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** *El consultante realiza la actividad de pintura de edificios y locales (ep. IAE: 505.6), tributando en el régimen de estimación directa (modalidad simplificada) en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el régimen general del Impuesto sobre el Valor Añadido.*

*En el desarrollo de la actividad -para el transporte de pinturas, andamios, herramientas, etc.- utiliza un vehículo mixto, disponiendo además de otro vehículo de turismo para necesidades privadas, del que es titular el cónyuge.*

**\* Cuestión planteada:** *- Deducción en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los gastos de reparación, mantenimiento, financiación y amortización del citado vehículo.*

*Deducción en el Impuesto sobre el Valor Añadido de las cuotas soportadas en la adquisición, reparación y mantenimiento del vehículo.*

*- Las mismas preguntas anteriores para el supuesto de que se vendiese el vehículo de turismo y el vehículo mixto pasase a ser utilizado para necesidades privadas en días u horas inhábiles.*

**\* Contestación:** *La determinación de los elementos patrimoniales afectos a una actividad se recoge en el artículo 27 de la Ley del Impuesto y en el artículo 21 de su Reglamento.*

*De acuerdo con lo dispuesto en los citados artículos, en la actividad desarrollada por el consultante, no pueden entenderse como exclusivamente afectos los vehículos mixtos destinados al transporte de pintura y demás materiales o utensilios, cuando se utilicen también para fines particulares, aunque sea de manera accesoria, ya que no se trata de vehículos mixtos destinados al transporte de mercancías. Por tanto, para que estos vehículos tengan la consideración de elemento patrimonial afecto, resulta necesaria la utilización exclusiva para fines de la actividad empresarial.*

*Conforme con lo anterior, si el vehículo se afecta de forma exclusiva a la actividad, los gastos de reparación, mantenimiento y financiación tendrán la consideración de deducibles para la determinación del rendimiento neto de la actividad. Respecto a las amortizaciones, las mismas se practicarán de forma lineal, en función de la tabla de amortizaciones simplificada aprobada por la Orden Ministerial de 27 de marzo de 1998.*

*Por lo que se refiere al Impuesto sobre el Valor Añadido, conforme con lo dispuesto en el artículo 95 de su ley reguladora, y teniendo en cuenta que el vehículo mixto utilizado por el consultante en su actividad de pintura de edificios y locales no se destina al transporte de mercancías (en el sentido indicado anteriormente), cabe concluir que las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas o satisfechas por la reparación y mantenimiento del vehículo serán deducibles en la proporción del 50 por ciento, en aplicación de la presunción recogida en la regla 2ª del artículo 95. Tres de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, pudiendo aplicarse un porcentaje mayor si se acredita por el sujeto pasivo un mayor grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial.*

*Estas consideraciones sobre el Impuesto sobre el Valor Añadido mantienen su validez en el supuesto de que el vehículo mixto se utilizase también para necesidades privadas en días u horas inhábiles durante los cuales se interrumpa el ejercicio de la actividad. Por el contrario, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, este uso personal comportaría la no consideración del vehículo mixto como un elemento patrimonial afecto y, al no ser susceptible de afectación parcial -tal como dispone el apartado 3 del artículo 21 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para los elementos*

patrimoniales indivisibles-, no serían deducibles ni en todo ni en parte los gastos de reparación, mantenimiento, financiación y amortización del vehículo.

\* **Fecha:** 30/01/2001

\* **Número de consulta:** 0183-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante se ha comprado un automóvil que utiliza para su actividad profesional, disponiendo de otro vehículo para uso particular.

\* **Cuestión planteada:** Deducibilidad de los gastos producidos en sus desplazamientos de trabajo con este vehículo, de las amortizaciones del mismo y del IVA soportado en su compra.

\* **Contestación:** En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la determinación de los elementos patrimoniales afectos a una actividad económica se recoge en el artículo 27 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, de dicho Impuesto y en el artículo 21 de su Reglamento.

En el caso planteado no es de aplicación lo establecido en el apartado 4 del citado artículo 21 del Reglamento del Impuesto, puesto que el elemento patrimonial en cuestión es un automóvil de turismo y la actividad desarrollada no se encuentra recogida entre las excepciones previstas en el mismo apartado. Por tanto, para que el vehículo tenga la consideración de elemento patrimonial afecto sería necesaria su utilización exclusiva en la actividad, y sólo en tal caso serían deducibles los gastos ocasionados por su utilización, siempre y cuando se cumplan los demás requisitos de deducibilidad previstos en la normativa correspondiente.

A estos efectos, la utilización exclusiva en la actividad económica podrá acreditarse mediante cualquiera de los medios de prueba generalmente admitidos en derecho, cuya valoración, en su caso, corresponderá a los servicios de comprobación e inspección de la Administración Tributaria, resultando indiferente, en este sentido, la existencia de otros vehículos destinados al uso personal y familiar, cuya titularidad corresponde al consultante.

En el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido el derecho a deducir está regulado en el Capítulo I del Título VIII de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, de dicho Impuesto (B.O.E. de 29 de diciembre).

En relación con la cuestión expresamente planteada en el escrito de consulta hay que señalar que habrá que tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 95 de la Ley 37/1992, en su redacción actual teniendo en cuenta la modificación dada a los apartados tres y cuatro por el artículo 6.Duodécimo de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (Boletín Oficial del Estado del 31 de diciembre).

Así pues, desde 1 de enero de 1998 el artículo 95 de la Ley 37/1992 establece, para los vehículos automóviles de turismo que se empleen en todo o en parte en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional, una presunción legal de afectación de dichos vehículos a la citada actividad del 50 por ciento, salvo para los vehículos destinados a las finalidades previstas en el párrafo tercero de la regla 2ª del apartado tres de dicho artículo, en que dicha presunción es del 100 por cien.

No obstante, cuando se acredite un grado efectivo de utilización de tales vehículos en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional diferente del previsto según la correspondiente presunción legal, procederá la regularización de las deducciones practicadas inicialmente en base a la citada presunción. En todo caso, será necesario que dichos vehículos estén integrados en el patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo así como debidamente contabilizados e incluidos en los registros oficiales de la actividad desarrollada.

En consecuencia, las cuotas soportadas por el consultante por la adquisición de un vehículo automóvil de turismo, que será utilizado en su actividad, podrán ser objeto de deducción en un 50 por ciento conforme a lo previsto en el artículo 95, apartado tres, regla 2ª de la Ley 37/92.

No obstante, cuando se acredite un grado efectivo de utilización de dicho vehículo en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional del consultante diferente del 50% aplicado inicialmente según la citada presunción legal de afectación, resultará procedente la regularización de la deducción inicialmente practicada según lo dispuesto en la regla 3ª del apartado tres del citado artículo 95.

El ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas soportadas en la adquisición del vehículo de turismo a que se refiere el escrito de consulta deberá ajustarse además a las restantes condiciones y requisitos previstos en el Capítulo I del Título VIII de la Ley 37/92.

\* **Fecha:** 02/02/2001

\* **Número de consulta:** 0810-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante necesita utilizar un vehículo para el ejercicio de su actividad profesional.

Por otra parte, utiliza una habitación de su vivienda para ejercer su actividad, teniendo intención de sustituir las ventanas.

\* **Cuestión planteada:** -Posibilidad de deducir las amortizaciones y los gastos de reparación y mantenimiento del vehículo.

-Posibilidad de deducir los gastos de reparación de la habitación de su vivienda habitual que destina al ejercicio de su actividad.

\* **Contestación:** De acuerdo con lo establecido en el artículo 21 del Reglamento del Impuesto, para que un automóvil de turismo se considere afecto a una actividad económica y los gastos derivados de su utilización puedan considerarse deducibles, se requiere que el vehículo se encuentre exclusivamente afecto a la citada actividad, es decir, que se utilice únicamente para el ejercicio, en nuestro caso, de la actividad profesional, resultando a estos efectos indiferente la adquisición o tenencia de otros vehículos.

Esta afectación exclusiva a la actividad deberá probarse por cualquiera de los medios admitidos en derecho, no siendo competencia de este Centro Directivo la valoración de las pruebas que, en su caso, se aporten y sí de los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria.

En cuanto a la habitación de su vivienda que destina al ejercicio de la actividad profesional, sólo tendrá la consideración de elemento afecto cuando, tal y como dispone el apartado 3 del precitado artículo 21, sea susceptible de un aprovechamiento separado e independiente del resto del inmueble. En este supuesto los gastos de reparación y conservación del elemento afecto sí serían deducibles en el cálculo del rendimiento neto de la actividad económica, salvo que se tratase, en realidad, de una mejora.

En cualquier caso, deberá probar la susceptibilidad de aprovechamiento separado e independiente, correspondiendo la valoración, en su caso, de las pruebas aportadas, igualmente, a los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria.

\* **Fecha:** 23/04/2001

\* **Número de consulta:** 0936-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** La comunidad de bienes consultante, dedicada a la actividad de servicios de recolección de cereales (ep. IAE: 911) en estimación directa, adquiere un automóvil de turismo destinado en exclusiva a la actividad.

\* **Cuestión planteada:** - Dedución en el IRPF de la amortización del citado vehículo y de los intereses abonados por la financiación ajena de su adquisición.

- Dedución en el IVA de la cuota soportada en la adquisición.

\* **Contestación:** La determinación de los elementos patrimoniales afectos a una actividad se recoge en el artículo 27 de la Ley del Impuesto y en el artículo 21 de su Reglamento.

Conforme con lo dispuesto en los citados preceptos, si el vehículo se afecta de forma exclusiva a la actividad, los gastos de financiación (intereses) y las amortizaciones tendrán la consideración de deducibles para la determinación del rendimiento neto de la actividad.

Por lo que se refiere al Impuesto sobre el Valor Añadido, se estará a lo establecido en el artículo 95 de su ley reguladora (Ley 37/1992, de 28 de diciembre).

De conformidad con lo dispuesto en el artículo citado, cabe concluir que las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas o satisfechas por la adquisición del vehículo serán deducibles en la proporción del 50 por ciento, en aplicación de la presunción recogida en la regla 2ª del artículo 95. Tres de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, pudiendo aplicarse un porcentaje mayor si se acredita por el sujeto pasivo un mayor grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial.

\* **Fecha:** 21/05/2001

\* **Número de consulta:** 0979-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante desarrolla una actividad agrícola y ganadera.

Recientemente ha adquirido un vehículo todo-terreno, el cual dedica a la actividad y, los fines de semana, como turismo, para necesidades privadas.

\* **Cuestión planteada:** 1.- Puede deducir en el IRPF la amortización del vehículo así como las facturas de reparación del mismo.

2.- Puede deducir el IVA soportado, tanto en la compra como en la reparación del mismo.

\* **Contestación:** Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El artículo 21 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, establece las condiciones para considerar que elementos patrimoniales se encuentran afectos a una actividad económica.

Así, la letra c) del apartado 1, establece que se considerarán afectos, aquellos elementos que sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos.

Ahora bien, en el apartado 2, se excluyen de la afectación, aquéllos que se utilicen simultáneamente para actividades económicas y para necesidades privadas, salvo que la utilización para éstas últimas sea accesorio y notoriamente irrelevante.

No obstante, esta excepción no es de aplicación a los automóviles, salvo en determinados casos que no son de aplicación al caso planteado, tal y como dispone el apartado 4 del citado artículo reglamentario.

Por tanto, como el vehículo todo-terreno se utiliza para necesidades privadas, el mismo no se puede considerar afecto a la actividad desarrollada por el consultante.

Esto implica que no podrá deducir como gasto del IRPF la amortización del mismo, así como las facturas de reparación, ni cualquier otro tipo de gasto que conlleve la titularidad del vehículo.

\* **Fecha:** 24/05/2001

\* **Número de consulta:** 1333-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante, ingeniero de Caminos, desea adquirir un automóvil para afectarlo exclusivamente a la actividad.

\* **Cuestión planteada:** ¿Cual es la prueba fehaciente de la afectación exclusiva de un automóvil a la actividad profesional?

\* **Contestación:** De acuerdo con lo establecido en el artículo 27 de la Ley del Impuesto, en el caso planteado al no ser susceptible de afectación parcial -tal como dispone el apartado 3 del artículo 21 del Reglamento para los elementos patrimoniales indivisibles-, y no ser de aplicación lo establecido en el apartado 4, puesto que el elemento patrimonial en cuestión es un automóvil de turismo y la actividad desarrollada no se encuentra recogida entre las excepciones previstas en el mismo apartado, para que el vehículo tenga la consideración de elemento patrimonial afecto sería necesaria su utilización exclusiva en la actividad, y sólo en tal caso serían deducibles los gastos ocasionados por su utilización ( gastos de reparación, mantenimiento, financiación, incluida la amortización que pudiera corresponder por la depreciación del citado elemento), siempre y cuando se cumplan los demás requisitos de deducibilidad previstos en la normativa correspondiente.

A estos efectos, la utilización exclusiva en la actividad económica podrá acreditarse mediante cualquiera de los medios de prueba generalmente admitidos en derecho, cuya valoración, en su caso, corresponderá a los órganos de comprobación de gestión e inspección de la Administración Tributaria, teniendo en cuenta, que en los procedimientos tributarios habrá que estar a lo dispuesto en el artículo 115 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (BOE de 31 de diciembre), según el cual serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contiene en el Código Civil y en la Ley de Enjuiciamiento Civil, (...).

\* **Fecha:** 26/06/2001

\* **Número de consulta:** 1341-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante realiza la actividad de pintura y reparación de vehículos (Ep. IAE: 691.2) tributando, al parecer, en el régimen de estimación objetiva en el IRPF y en el régimen simplificado del IVA. Para el transporte de los materiales y utensilios necesarios para el desarrollo de su actividad, ha adquirido una furgoneta mixta, que la dedica en exclusiva a dicha actividad puesto que dispone de otros vehículos para su uso privado.

\* **Cuestión planteada:** Deducción en el IVA de las cuotas soportadas por la adquisición y los gastos de mantenimiento, combustible, etc.

Deducción de la amortización del vehículo en el IRPF.

\* **Contestación:** En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la determinación de los elementos patrimoniales afectos a una actividad se recoge en el artículo 27 de la Ley del Impuesto, y en el artículo 21 de su Reglamento, estableciendo este último, en su apartado 2, que sólo se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica aquellos que el contribuyente utilice para los fines de la misma, sin que puedan entenderse afectados aquéllos que se utilicen simultáneamente para actividades económicas y para necesidades privadas, salvo que la utilización para estas últimas sea accesorio y notoriamente irrelevante de acuerdo con lo previsto en el apartado 4 de este artículo, que establece que se considerarán utilizados para necesidades privadas de forma accesorio y notoriamente irrelevante los bienes del inmovilizado adquiridos y utilizados para el desarrollo de la actividad económica que se destinen al uso personal del contribuyente en días u horas inhábiles durante los cuales se interrumpa el ejercicio de dicha actividad, no siendo de aplicación lo dispuesto anteriormente a los automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores, motocicletas, aeronaves o embarcaciones deportivas o de recreo.

Por último, el citado artículo establece que, a estos efectos, se considerarán automóviles de turismo, remolques, ciclomotores y motocicletas los definidos como tales en el Anexo del Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el texto articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial, así como los definidos como vehículos mixtos en dicho Anexo y, en todo caso, los denominados vehículos todo terreno o tipo "jeep".

El citado Anexo del Real Decreto Legislativo 339/1990 define el vehículo mixto como "automóvil especialmente dispuesto para el transporte, simultáneo o no, de mercancías y personas hasta un máximo

*de nueve incluido el conductor, y en el que se puede sustituir eventualmente la carga, parcial o totalmente, por personas mediante la adición de asientos."*

*El citado apartado exceptúa de lo dispuesto anteriormente a los vehículos mixtos destinados al transporte de mercancías, ahora bien, por lo que debe entenderse por transporte de mercancías cabe concluir que no pueden considerarse como exclusivamente afectos los vehículos mixtos destinados al transporte de pintura y demás materiales o utensilios necesarios para el desarrollo de la actividad, ya que no se trata de vehículos mixtos destinados al transporte de mercancías. Por tanto, al no considerarse el vehículo exclusivamente afecto a la actividad y no ser susceptible de afectación parcial, tal y como dispone el artículo 21.4 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, no serán deducibles, ni en todo ni en parte, los gastos de amortización del vehículo.*

**\* Fecha:** 26/06/2001

**\* Número de consulta:** 1710-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** *Pulido de suelos que tributa en el IRPF por el régimen de estimación objetiva y en el IVA por el régimen simplificado.*

*En el desarrollo de la actividad -para el transporte de las máquinas para el pulido, etc.- utiliza un vehículo mixto, disponiendo además de otro vehículo de turismo para necesidades privadas, del que es titular su cónyuge.*

**\* Cuestión planteada:** *Consideración del vehículo como afecto al 100 por 100 a la actividad, a efectos de su amortización en el IRPF y la deducción en IVA de las cuotas soportadas por los gastos que genera el vehículo.*

**\* Contestación:** *La determinación de los elementos patrimoniales afectos a una actividad se recoge en el artículo 27 de la Ley del Impuesto y en el artículo 21 de su Reglamento.*

*El Anexo del Real Decreto Legislativo 339/1990 define el vehículo mixto como "automóvil especialmente dispuesto para el transporte, simultáneo o no, de mercancías y personas hasta un máximo de nueve incluido el conductor, y en el que se puede sustituir eventualmente la carga, parcial o totalmente, por personas mediante la adición de asientos".*

*Por su parte, el diccionario de la Real Academia Española define las mercancías como: "Todo género vendible", "cualquier cosa mueble que se hace objeto de trato o venta".*

*En el mismo sentido, el Plan General de Contabilidad define las mercaderías (mercancías) como "cosas adquiridas por la empresa y destinadas a la venta sin transformación".*

*De acuerdo con lo expuesto, en la actividad desarrollada por el consultante, no pueden entenderse como exclusivamente afectos los vehículos mixtos destinados al transporte de las máquinas pulidoras y demás materiales o utensilios, cuando se utilicen también para fines particulares, aunque sea de manera accesoria, ya que no se trata de vehículos mixtos destinados al transporte de mercancías. Por tanto, para que estos vehículos tengan la consideración de elemento patrimonial afecto, resulta necesaria la utilización exclusiva para fines de la actividad empresarial.*

*Conforme con lo anterior, si el vehículo se afecta de forma exclusiva a la actividad, las amortizaciones tendrán la consideración de deducibles, practicándose las mismas de acuerdo con lo dispuesto en el número 2.2,b) del anexo II de la Orden de 29 de noviembre de 2000, reguladora del régimen de estimación objetiva para el año 2001.*

**\* Fecha:** 19/09/2001

**\* Número de consulta:** 1735-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** *Persona física que ejerce la actividad de comercio al por mayor interindustrial y que necesita adquirir un vehículo mixto para destinarlo al transporte de mercancías objeto de su actividad.*

**\* Cuestión planteada:** *Deducibilidad en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el IVA.*

**\* Contestación:** *En ambos regímenes, estimación directa, en sus dos modalidades, normal y simplificada, y estimación objetiva, se recoge la deducibilidad de la amortización de los elementos patrimoniales afectos a actividades económicas. Ahora bien, el cálculo de las cuotas deducibles es diferente en cada uno de estos regímenes. Así, en estimación directa se aplicarán los coeficientes previstos en las tablas de amortización oficialmente aprobadas, que son las que se recogen en el anexo del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 537/1997, de 14 de abril. En estimación directa simplificada se aplicarán los coeficientes de amortización previstos en la Orden de 27 de marzo de 1998. En estimación objetiva se aplicarán los coeficientes previstos en el punto 2.2 del anexo II de la Orden de 29 de noviembre de 2000.*

*Como se ha indicado, para la deducibilidad de las cuotas de amortización así determinadas es requisito que se trate de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas.*

*La determinación de los elementos patrimoniales afectos a una actividad se recoge en el artículo 27 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, y en el artículo 21 de su Reglamento.(aprobado por el Real Decreto 214/1999), estableciendo este último, en su apartado 2, que sólo se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica aquellos que el contribuyente utilice para los fines de la misma, sin que puedan entenderse afectados aquéllos que se utilicen simultáneamente para actividades económicas y para necesidades privadas, salvo que la utilización para estas últimas sea accesoria y notoriamente irrelevante de acuerdo con lo previsto en el apartado 4 de este artículo.*

*Por su parte, el apartado 4 del mismo precepto considera utilizados para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante los bienes del inmovilizado adquiridos y utilizados para el desarrollo de la actividad económica que se destinen al uso personal del contribuyente en días u horas inhábiles durante los cuales se interrumpa el ejercicio de dicha actividad, excluyendo a los automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores, motocicletas, aeronaves o embarcaciones deportivas o de recreo, salvo ciertos supuestos que recoge expresamente, entre los que cabe citar a los vehículos mixtos destinados al transporte de mercancías.*

*Por último, el citado artículo establece que, a estos efectos, se considerarán automóviles de turismo, remolques, ciclomotores y motocicletas los definidos como tales en el Anexo del Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el texto articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial, así como los definidos como vehículos mixtos en dicho Anexo y, en todo caso, los denominados vehículos todo terreno o tipo "jeep".*

*El citado Anexo del Real Decreto Legislativo 339/1990 define el vehículo mixto como "automóvil especialmente dispuesto para el transporte, simultáneo o no, de mercancías y personas hasta un máximo de nueve incluido el conductor, y en el que se puede sustituir eventualmente la carga, parcial o totalmente, por personas mediante la adición de asientos."*

*A estos efectos, es criterio de este Centro Directivo que por transporte de mercancías debe entenderse el transporte de bienes objeto de comercio ("género vendible", "cualquier cosa mueble que se hace objeto de trato o venta", "cosas adquiridas por la empresa y destinadas a la venta sin transformación").*

*De acuerdo con lo expuesto, puede entenderse como afecto a la actividad un vehículo mixto adquirido por un comerciante mayorista, por considerar que su fin es el transporte de mercancías.*

**\* Fecha:** 21/09/2001

**\* Número de consulta:** 2022-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** *Empresario dedicado a efectuar instalaciones eléctricas que adquiere un vehículo todo terreno para afectarlo a su actividad, para transporte del material necesario para realizar dichas instalaciones.*

**\* Cuestión planteada:** *Tratamiento en el Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas y en el Impuesto sobre el Valor Añadido.*

**\* Contestación:** *La determinación de los elementos patrimoniales afectos a una actividad se recoge en el artículo 27 de la Ley del Impuesto y en el artículo 21 de su Reglamento.*

*De acuerdo con la legislación citada, si el vehículo todoterreno es utilizado para necesidades privadas, no se puede considerar afecto en grado alguno a la actividad económica.*

*La afectación exclusiva podrá acreditarse por cualquiera de los medios de prueba generalmente admitidos en Derecho, cuya valoración corresponderá a los órganos de comprobación de la Administración Tributaria.*

**\* Fecha:** 13/11/2001

**\*Número de consulta:** 2252-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** *La consultante ejerce la actividad de expendedor de loterías, desarrollando la misma en una zona rural y no disponiendo de ningún vehículo automóvil. Por ello, se ve en la necesidad de adquirir un turismo para destinarlo al ejercicio de dicha actividad.*

**\* Cuestión planteada:** *Tratamiento de la adquisición del turismo y de los posteriores gastos generales, como consumos y mantenimiento, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre el Valor Añadido.*

**\* Contestación:** *De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley del Impuesto, si el turismo es utilizado para necesidades privadas, aunque sea en días u horas inhábiles durante los que se interrumpa el ejercicio de la actividad, no se puede considerar afecto, en grado alguno, a dicha actividad, y, por tanto, no serán deducibles, en ningún grado, ni la amortización del turismo ni los gastos de reparación, mantenimiento, consumos, etc.*

*La afectación exclusiva podrá acreditarse por cualquiera de los medios de prueba generalmente admitidos en derecho, cuya valoración corresponderá a los órganos de comprobación de la Administración Tributaria.*

*\* Fecha: 18/12/2001*

## **Artículo 22. Valores de afectación y desafectación.**

1. Las afectaciones a actividades económicas de bienes o derechos del patrimonio personal se realizarán por el valor de adquisición que según las normas previstas en los artículos 33.1 y 34 de la Ley del Impuesto tuvieran en dicho momento.

2. En las desafectaciones de bienes o derechos afectos a actividades económicas al patrimonio personal, se tomará a efectos de este Impuesto su valor contable en dicho momento, calculado de acuerdo con las amortizaciones que hubieran sido fiscalmente deducibles, computándose en todo caso la amortización mínima.

## **Artículo 23. Atribución de rentas.**

A efectos de determinar el resultado de las actividades económicas de las entidades a que se refiere el artículo 10 de la Ley del Impuesto, el importe neto de la cifra de negocios previsto en el artículo 122 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, tendrá en cuenta exclusivamente el conjunto de las actividades económicas ejercidas por dichas entidades.

## **Artículo 24. Rendimientos de actividades económicas obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo y rendimientos percibidos de forma fraccionada.**

1. A efectos de la aplicación de la reducción prevista en el artículo 30 de la Ley del Impuesto, se consideran rendimientos de actividades económicas obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, exclusivamente, los siguientes, cuando se imputen en único período impositivo:

a) Subvenciones de capital para la adquisición de elementos del inmovilizado no amortizables.

b) Indemnizaciones y ayudas por cese de actividades económicas.

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

d) Las indemnizaciones percibidas en sustitución de derechos económicos de duración indefinida.

*\* Número de consulta: 1861-00*

*\* Cuestión planteada: Tratamiento en el IRPF, en el año 1999, de las ayudas otorgadas por el Ministerio de Fomento a los transportistas de edad avanzada que abandonen la actividad.*

*\* Contestación: Las ayudas o subvenciones que otorga el Ministerio de Fomento a los transportistas de edad avanzada para que abandonen la actividad procede calificarlos en el Impuesto sobre la Renta de las*

*Personas Físicas como rendimientos de la actividad que se venía desarrollando, pues tienen su origen en el ejercicio de la misma y vienen a compensar la pérdida de unos ingresos que -si no se cesara en dicho ejercicio- seguirían obteniéndose.*

*Esta consideración como rendimientos de actividades económicas se ve complementada por su calificación como rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, lo que comporta la reducción en un 30 por 100 del rendimiento neto de la subvención cuando se imputen en un único período impositivo, tal como establece el artículo 24.1 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*

*El tratamiento hasta aquí expuesto no se ve alterado por el hecho de que el régimen de determinación del rendimiento neto de la actividad fuera el de estimación objetiva, pues si bien en el régimen el rendimiento neto se determina mediante la imputación a la actividad de los signos, índices o módulos correspondientes, la Orden Ministerial que regula para 1998 y 1999 este régimen (OM de 13 de febrero de 1998) dispone en el número tres de su Anexo III que «en las actividades recogidas en el anexo II de esta Orden (se incluye la de transporte de mercancías por carretera, ep. IAE: 722), el rendimiento neto de módulos se incrementará por otras percepciones empresariales, tales como las derivadas de incapacidad laboral, subvenciones por creación de empleo y demás de análogo carácter.»*

*Respecto al importe que pudiera percibirse por el desguace del camión, tal importe constituirá su valor de transmisión a los efectos de determinar la correspondiente ganancia o pérdida patrimonial de este elemento afecto a la actividad. En este punto, procede señalar que con la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas vigente desde 1 de enero de 1999, Ley 40/1998, las ganancias o pérdidas patrimoniales de elementos afectos a actividades económicas ya no se incluyen en la determinación del rendimiento neto de las mismas, sino que se incorporan al ámbito general de las ganancias y pérdidas patrimoniales, tal como establece el artículo 26.2 de la citada ley. En cuanto al valor de adquisición del camión se refiere a él el artículo 38.1 del Reglamento del Impuesto.*

*\* Fecha: 24/10/2000*

2. Cuando los rendimientos de actividades económicas con un período de generación superior a dos años se perciban de forma fraccionada, sólo será aplicable la reducción del 30 por 100 prevista en el artículo 30 de la Ley del Impuesto, en caso de que el cociente resultante de dividir el número de años correspondiente al período de generación, computados de fecha a fecha, entre el número de períodos impositivos de fraccionamiento, sea superior a dos.

## **Artículo 25. Regímenes de determinación de rendimientos de actividades económicas.**

1. De acuerdo con lo previsto en el artículo 45.2 de la Ley del Impuesto, existirán los siguientes regímenes de determinación de los rendimientos de actividades económicas:

- 1.º Estimación directa, que tendrá dos modalidades, normal y simplificada.
- 2.º Estimación objetiva.

2. Los contribuyentes aplicarán alguno de los regímenes anteriores teniendo en cuenta los límites de aplicación, las reglas de incompatibilidad y las de renuncia contenidas en los artículos siguientes.

### **SUBSECCION 2ª ESTIMACION DIRECTA SIMPLIFICADA**

## **Artículo 26. Ambito de aplicación del régimen de estimación directa simplificada.**

1. Los contribuyentes que ejerzan actividades económicas, determinarán el rendimiento neto de todas sus actividades por la modalidad simplificada del régimen de estimación directa, siempre que:

a) No determinen el rendimiento neto de estas actividades por el régimen de estimación objetiva.

b) El importe neto de la cifra de negocios del conjunto de estas actividades, definido de acuerdo al artículo 191 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, no supere los 100.000.000 de pesetas anuales.

c) No renuncien a esta modalidad.

2. El importe neto de la cifra de negocios que se establece como límite para la aplicación de la modalidad simplificada del régimen de estimación directa, tendrá como referencia el año inmediato anterior a aquél en que deba aplicarse esta modalidad.

Cuando en el año inmediato anterior no se hubiese ejercido actividad alguna, se determinará el rendimiento neto por esta modalidad, salvo que se renuncie a la misma en los términos previstos en el artículo siguiente.

Cuando en el año inmediato anterior se hubiese iniciado una actividad, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año.

3. Los contribuyentes que determinen el rendimiento neto de alguna de sus actividades económicas por la modalidad normal del régimen de estimación directa, determinarán el rendimiento neto de todas sus actividades por la modalidad normal.

No obstante, cuando se inicie durante el año alguna actividad económica por la que se renuncie a esta modalidad, la incompatibilidad a que se refiere el párrafo anterior no surtirá efectos para ese año respecto a las actividades que se venían realizando con anterioridad.

*\* Número de consulta: 0634-01*

*\* Descripción sucinta de los hechos: El consultante es un agricultor que vende todos sus productos fuera de la explotación agraria.*

*\* Cuestión planteada: Régimen tributario aplicable en IRPF y en IVA*

*\* Contestación: De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 126, apartado uno, número 3º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, según la redacción dada por el artículo 6.Vigésimo séptimo de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, la comercialización por el agricultor consultante de la totalidad de los productos procedentes de sus cultivos en un mercado municipal no está incluida en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido, tributando, en todo caso, por el régimen general del Impuesto, dado que tampoco resultaría aplicable a dicha actividad el régimen especial de recargo de equivalencia, al no concurrir los requisitos que delimitan este régimen especial.*

*Por lo que respecta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la Orden de 29 de noviembre de 2000, por la que se desarrollan para el año 2001 el Régimen de Estimación Objetiva recoge, en su número segundo, una serie de actividades, entre las que se encuentran las agrícolas susceptibles de estar incluidas en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca y el comercio al por menor de frutas, verduras, hortalizas y tubérculos, a las que resulta aplicable el régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sólo en el caso en que, a dichas actividades, les resultase de aplicación el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca o el del recargo de equivalencia del Impuesto sobre el Valor Añadido.*

*Al quedar fuera de dichos regímenes especiales del Impuesto sobre el Valor Añadido, a estas actividades no les resulta tampoco aplicable el régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, debiendo, por tanto, determinar el rendimiento neto de las mismas aplicando la modalidad simplificada del régimen de estimación directa, siempre que se cumplan los requisitos*

establecidos en el art. 26 del Reglamento del Impuesto. En caso contrario, debería aplicar la modalidad normal del régimen de estimación directa.

\* **Fecha:** 26/03/2001

\* **Número de consulta:** 1344-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante está desarrollando una actividad de compraventa de automóviles, cuya facturación no alcanza los cien millones de pesetas, por lo que determina su rendimiento por la modalidad simplificada del régimen de estimación directa.

Asimismo, en estos momentos, está inmerso en una actividad de promoción inmobiliaria, por lo que en el año 2001, su volumen total de facturación puede superar los cien millones.

\* **Cuestión planteada:** Modalidad de estimación de rendimientos que debe utilizar en el año 2002, al cesar en la actividad de promoción inmobiliaria.

\* **Contestación:** Según establece el artículo 26 de la Ley del Impuesto, para poder aplicar en un período impositivo esta modalidad simplificada, se deberá tener en cuenta el importe neto de la cifra de negocios del año inmediato anterior, con independencia del importe neto de la cifra de negocios que se alcance en este período.

En consecuencia, si en el 2001 la cifra de negocios supera los cien millones, en el año 2002 deberá determinar su rendimiento neto por la modalidad normal del régimen de estimación directa.

\* **Fecha:** 26/06/2001

## **Artículo 27. Renuncia y exclusión al régimen de estimación directa simplificada.**

1. La renuncia a la modalidad simplificada del régimen de estimación directa deberá efectuarse durante el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto.<sup>(128)</sup>

La renuncia tendrá efectos para un período mínimo de tres años. Transcurrido este plazo, se entenderá prorrogada tácitamente para cada uno de los años siguientes en que pudiera resultar aplicable la modalidad, salvo que en el plazo previsto en el párrafo anterior se revoque aquélla.

Si en el año inmediato anterior a aquél en que la renuncia a la modalidad simplificada del régimen de estimación directa deba surtir efecto, se superara el límite que determina su ámbito de aplicación, dicha renuncia se tendrá por no presentada.

La renuncia así como su revocación se efectuarán de conformidad con lo previsto en el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, por el que se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios.<sup>(129)</sup>

En caso de inicio de actividad, la renuncia se efectuará según lo previsto en el párrafo anterior.

---

<sup>(128)</sup> Para el año 1999 véase la disposición transitoria segunda del Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (B.O.E. de 9 de febrero).

Para el año 2000 véase la disposición transitoria tercera del Real Decreto 1968/1999, de 23 de diciembre, por el que se modifican determinados artículos del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y del Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, en materia de dietas, obligación de declarar, pagos a cuenta y obligaciones de información (B.O.E. de 30 de diciembre. Corrección de errores en B.O.E. de 20 de enero de 2000)

<sup>(129)</sup> Véase la Orden de 20 de septiembre de 1999 por la que se aprueban los nuevos modelos 036 y 037 de declaración censal y se modifica la Orden de 11 de mayo de 1998, por la que se aprueban los nuevos modelos de declaración censal de comienzo, modificación o cese de la actividad, que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios. (B.O.E. de 30 de septiembre)

2. Será causa determinante de la exclusión de la modalidad simplificada del régimen de estimación directa haber rebasado el límite establecido en el artículo anterior.

La exclusión producirá efectos en el año inmediato posterior a aquél en que se produzca dicha circunstancia.

3. La renuncia o la exclusión de la modalidad simplificada del régimen de estimación directa supondrá que el contribuyente determinará el rendimiento neto de todas sus actividades económicas por la modalidad normal de este régimen. <sup>(130)</sup>

### **Artículo 28. Determinación del rendimiento neto en el régimen de estimación directa simplificada.**

El rendimiento neto de las actividades económicas, a las que sea de aplicación la modalidad simplificada del régimen de estimación directa, se determinará según las normas contenidas en los artículos 26 y 28 de la Ley del Impuesto, con las especialidades siguientes:

1ª.- Las amortizaciones del inmovilizado material se practicarán de forma lineal, en función de la tabla de amortizaciones simplificada que se apruebe por el Ministro de Economía y Hacienda. Sobre las cuantías de amortización que resulten de estas tablas serán de aplicación las normas del régimen especial de empresas de reducida dimensión previstas en la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, que afecten a este concepto.

2ª.- El conjunto de las provisiones deducibles y los gastos de difícil justificación se cuantificará aplicando el porcentaje del 5 por 100 sobre el rendimiento neto, excluido este concepto. <sup>(131)</sup> <sup>(132)</sup>

\* *Número de consulta:* 0342-01

\* *Descripción sucinta de los hechos:* El 17 de enero de 2001, el consultante se da de alta en la actividad profesional de administrador de fincas.

\* *Cuestión planteada:* Gastos deducibles en el ejercicio de la actividad.

\* *Contestación:* Al no estar incluida la actividad de administrador de fincas en el ámbito de aplicación del régimen de estimación objetiva, para la determinación del rendimiento neto se hace preciso acudir en primer lugar al artículo 26 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

---

<sup>(130)</sup> Para 1999 véase la disposición transitoria cuarta del Real Decreto 37/1998, de 16 de enero, por el que se modifican los Reglamentos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre el Valor Añadido y del Impuesto General Indirecto canario, para incorporar determinadas medidas sobre la fiscalidad de las pequeñas y medianas empresas, así como los Reales Decretos que regulan las declaraciones censales y el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesiones (B.O.E. de 17 de enero)

<sup>(131)</sup> Véase la Orden de 27 de marzo de 1998 que aprueba la tabla de amortización simplificada que deberán aplicar los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que ejerzan actividades empresariales o profesionales y determinen su rendimiento neto por la modalidad simplificada del régimen de estimación directa (B.O.E. de 28 de marzo).

<sup>(132)</sup> Véase la disposición transitoria primera del Real Decreto 579/2001, de 1 de junio, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 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 Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 326/1999, de 26 de febrero, en materia de retenciones. (B.O.E. de 2 de junio)

*De forma expresa, la determinación del rendimiento neto en el régimen de estimación directa simplificada aparece recogida en el artículo 28 del mismo Reglamento.*

*A su vez, en cuanto a la determinación del rendimiento neto de actividades económicas, el artículo 26.1 de la Ley del Impuesto (Ley 40/1998) realiza una remisión genérica a las normas del Impuesto sobre Sociedades. Ello nos lleva al artículo 10 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, que en su apartado 3 dispone que "en el régimen de estimación directa la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas". De acuerdo con lo anterior, la deducibilidad de los gastos está condicionada por el principio de su correlación con los ingresos, de tal suerte que aquellos respecto a los que se acredite que se han ocasionado en el ejercicio de la actividad serán deducibles, en los términos previstos en los preceptos legales antes señalados, mientras que cuando no exista esa vinculación o no se probase suficientemente no podría considerarse como fiscalmente deducible de la actividad económica.*

*\* Fecha: 19/02/2001*

*\* Número de consulta: 1825-01*

*\* Descripción sucinta de los hechos: El consultante es un empresario individual dedicado a la actividad de ganadería independiente de cría de conejos, determinando su rendimiento neto por la modalidad simplificada del régimen de estimación directa.*

*En el 2000 ha adquirido unas jaulas, las cuales tienen una vida útil de 6 a 8 años.*

*\* Cuestión planteada: Coeficientes anuales máximos y mínimos aplicables para calcular la amortización de dichas jaulas.*

*\* Contestación: Al determinar el consultante el rendimiento neto de su actividad por la modalidad simplificada del régimen de estimación directa, las amortizaciones se practicarán de forma lineal, en función de la tabla de amortización simplificada aprobada por la Orden de 27 de marzo de 1998 (Boletín Oficial del Estado de 28 de marzo) del Ministro de Hacienda.*

*De acuerdo con dicha tabla de amortización las jaulas están incluidas en el grupo 2 "instalaciones, mobiliario, enseres y resto de inmovilizado material", siendo el coeficiente lineal máximo de amortización el 10 por 100 y el período máximo de amortización 20 años.*

*\* Fecha: 09/10/2001*

## **Artículo 29. Entidades en régimen de atribución.**

1. La modalidad simplificada del régimen de estimación directa será aplicable para la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas desarrolladas por las entidades a que se refiere el artículo 10 de la Ley del Impuesto, siempre que:

1º.- Todos sus socios, herederos, comuneros o partícipes sean personas físicas.

2º.- La entidad cumpla los requisitos definidos en el artículo 26 de este Reglamento.

2. La renuncia a la modalidad deberá efectuarse por todos los socios, herederos, comuneros o partícipes, conforme a lo dispuesto en el artículo 27 de este Reglamento.

3. La aplicación de esta modalidad se efectuará con independencia de las circunstancias que concurran individualmente en los socios, herederos, comuneros o partícipes.

4. El rendimiento neto se atribuirá a los socios, herederos, comuneros o partícipes, según las normas o pactos aplicables en cada caso y, si éstos no constaran a la Administración en forma fehaciente, se atribuirá por partes iguales.

### SUBSECCION 3ª. ESTIMACION OBJETIVA

#### Artículo 30. Ambito de aplicación del régimen de estimación objetiva. <sup>(133)</sup>

1. El régimen de estimación objetiva se aplicará a cada una de las actividades económicas, aisladamente consideradas, que determine el Ministro de Economía y Hacienda, salvo que los contribuyentes renuncien a él o estén excluidos de su aplicación, en los términos previstos en los artículos 31 y 32 de este Reglamento.

2. Este régimen no podrá aplicarse por los contribuyentes cuyo volumen de rendimientos íntegros, en el año inmediato anterior, supere cualquiera de los siguientes importes:

Para el conjunto de sus actividades económicas, 75.000.000 de pesetas anuales.

Para el conjunto de las actividades agrícolas y ganaderas, en los términos que determine la Orden Ministerial que desarrolla el régimen de estimación objetiva, 50.000.000 de pesetas.

A estos efectos, sólo se computarán:

Las operaciones que deban anotarse en el Libro registro de ventas o ingresos previsto en el artículo 65.7 de este Reglamento o en el Libro registro de ingresos previsto en el artículo 40.1 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.

Las operaciones por las que estén obligados a emitir y conservar facturas, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 2 del Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a empresarios y profesionales.

Cuando en el año inmediato anterior se hubiese iniciado una actividad, el volumen de ingresos se elevará al año.

\* **Número de consulta:** 1652-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** *El consultante ejerce dos actividades que se encuentran incluidas en el ámbito de aplicación del régimen de estimación objetiva.*

*Al mismo tiempo es socio mayoritario de una sociedad de responsabilidad limitada cuyo objeto social es idéntico a una de las actividades que desarrolla como persona física. Esta sociedad realiza trabajos para la persona física.*

\* **Cuestión planteada:** *Si existe algún tipo de incompatibilidad o de limitación para que el consultante determine su rendimiento neto por el régimen de estimación objetiva.*

\* **Contestación:** *El régimen de estimación objetiva se aplicará a cada una de las actividades económicas, aisladamente consideradas que se determinen por el Ministro de Hacienda, salvo que los contribuyentes afectados renuncien a su aplicación o estén excluidos del mismo.*

---

<sup>(133)</sup> Véanse: La Orden de 22 de febrero de 1999, por la que se desarrollan para 1999 el régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido ( B.O.E. de 24 de febrero).

La Orden de 7 de febrero de 2000 por la que se desarrollan para el año 2000 el régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas y el Régimen Especial Simplificado del impuesto sobre el Valor Añadido (B.O.E. de 10 de febrero).

La Orden de 29 de noviembre de 2000 por la que se desarrollan para el año 2001 el régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas y el Régimen Especial Simplificado del impuesto sobre el Valor Añadido (B.O.E. de 30 de noviembre. Corrección de errores en B.O.E. de 11 de enero de 2001 ).

No existe, por tanto, ninguna incompatibilidad entre el régimen de estimación objetiva y el hecho de que el empresario sea accionista de una sociedad, por lo que si el consultante, a título individual, cumple los requisitos exigidos para estar en el régimen podrá determinar el rendimiento neto de sus actividades económicas por el mismo.

\* **Fecha:** 28/09/2000

\* **Número de consulta:** 1824-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante ejerce la actividad económica de transporte de mercancías por carretera.

En 1998 determinaba su rendimiento neto por el régimen de estimación objetiva, habiendo facturado en ese ejercicio más de 75.000.000 millones de pesetas en operaciones por la que está obligado a emitir y conservar facturas.

\* **Cuestión planteada:** Régimen de determinación del rendimiento neto en 1999.

\* **Contestación:** El artículo 30.2 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por RD 214/1999, de 5 de febrero, establece que el régimen de estimación objetiva no podrá aplicarse por los contribuyentes cuyo volumen de rendimientos íntegros, en el año inmediato anterior, supere para el conjunto de sus actividades económicas 75.000.000 de pesetas anuales.

Para este cómputo se contabilizarán entre otras, las operaciones por las que estén obligados a emitir y conservar facturas, de acuerdo con el artículo 2.3 del RD 2402/1985, de 18 de diciembre.

Por su parte, el artículo 32.1 del mismo Reglamento determina que será causa de la exclusión del régimen el haber rebasado el límite de operaciones establecido en el citado artículo 30.2.

Añadiendo que la exclusión producirá efectos en el año inmediato posterior a aquél en que se produzca dicha circunstancia.

Llevando estos preceptos al caso planteado, el consultante estará excluido del régimen de estimación objetiva en 1999, pues este año es el año inmediato posterior a aquél (1998) en que se ha superado el límite de volumen de operaciones previsto en el Reglamento del Impuesto para quedar fuera del ámbito de aplicación del régimen.

\* **Fecha:** 18/10/2000

\* **Número de consulta:** 0334-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Actividad de comercio al por menor de carne en régimen de estimación directa en el año 2000, por haber rebasado, el año anterior, los límites establecidos, para cada actividad, en la Orden que desarrolle el régimen de estimación objetiva

En el año 2000 no se rebasan dichos límites, pero se superan los 75.000.000 de pesetas de facturación por operaciones que, según el artículo 30.2 del Reglamento del Impuesto, debe computar a estos efectos.

\* **Cuestión planteada:** Posibilidad de quedar incluido en el régimen de estimación objetiva en el año 2001.

\* **Contestación:** El artículo 30.2 del Reglamento del Impuesto, establece que el régimen de estimación objetiva no podrá aplicarse por los contribuyentes que ejerzan actividades económicas, distintas de las agrícolas y ganaderas, y cuyo volumen de rendimientos íntegros, en el año inmediato anterior, supere, para el conjunto de estas actividades, 75.000.000 de pesetas anuales.

A estos efectos, solo se computarán los ingresos derivados de las siguientes operaciones:

"Las operaciones que deban anotarse en el Libro registro de ventas o ingresos previsto en el artículo 65.7 de este Reglamento o en el Libro registro de ingresos previsto en el artículo 40.1 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.

Las operaciones por las que estén obligados a emitir y conservar facturas, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 2 del Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a empresarios y profesionales."

En consecuencia, si en el año 2000 el conjunto de las operaciones mencionadas no han superado los 75.000.000 de pesetas, puede volver a incluirse en el régimen de estimación objetiva en el año 2001, siempre que, además, en el año 2000, no haya superado la magnitud específica establecida, para cada actividad, en el apartado Tercero, letra c) de la Orden de 7 de febrero de 2000.

\* **Fecha:** 19/02/2001

\* **Número de consulta:** 0411-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante desarrolla la actividad de reparación de maquinaria industrial, epígrafe 692 del IAE, y determina su rendimiento neto por el régimen de estimación objetiva.

\* **Cuestión planteada:** Si para el cómputo del volumen de ingresos de la actividad debe considerarse o no el Impuesto sobre el Valor Añadido repercutido.

**\* Contestación:** Con carácter general, para la determinación del volumen de rendimientos íntegros, no deberán tenerse en cuenta las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido repercutidas a los destinatarios de las entregas de bienes o prestaciones de servicios.

Esta regla general se quiebra cuando el contribuyente tribute en el IVA por el régimen especial del recargo de equivalencia, en cuyo caso, las cuotas de IVA teóricamente repercutidas se incluirán dentro de los rendimientos íntegros, o por el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, en el que se entenderán incluidas las compensaciones derivadas de este régimen.

Como en el caso planteado, el consultante tributa en el IVA por el régimen especial simplificado, las cuotas del IVA repercutidas no deben computarse para la determinación del volumen de rendimientos íntegros.

**\* Fecha:** 26/02/2001

**\* Número de consulta:** 1090-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** Dos comunidades de bienes que desarrollan sendas actividades empresariales, encuadradas en los Epígrafes del I.A.E. 671.4 y 671, respectivamente, están integradas por los mismos miembros y con idéntico porcentaje de participación.

**\* Cuestión planteada:** Interpretación que debe darse al apartado 3 del artículo 37 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en concreto, como se computa la magnitud de ingresos excluyente de la aplicación del régimen de estimación objetiva, individualmente en cada entidad o globalmente, al ser los mismos miembros en ambas y con el mismo porcentaje de participación ¿y si el porcentaje fuera diferente?. Y si una de ellas renunciase a dicho régimen, ¿afectaría a la otra?

**\* Contestación:** El ámbito de aplicación del régimen de estimación objetiva se encuentra regulado en el artículo 30 del Reglamento del Impuesto

De acuerdo con lo establecido en el citado artículo, la aplicación del régimen de estimación objetiva a las entidades en régimen de atribución de rentas comporta la determinación de un único rendimiento neto, el correspondiente a la actividad económica desarrollada por la entidad, y su posterior atribución al socio, heredero, comunero o partícipe. Asimismo, el propio precepto delimita su aplicación con independencia de las circunstancias que concurran individualmente en los socios, herederos, comuneros o partícipes. Esto ha de entenderse como que se tendrán en cuenta, por separado, las circunstancias que concurran individualmente en cada una de estas entidades, independientemente de que estén integradas por los mismos socios.

En consecuencia, si el volumen de rendimientos íntegros de cada una de las entidades no superase 75.000.000 de pesetas, no quedarían excluidas del régimen de estimación objetiva.

Del mismo modo, si una de las entidades optase por la renuncia a la aplicación del régimen de estimación objetiva, no afectaría a la otra que podría seguir calculando el rendimiento neto en régimen de estimación objetiva.

Por último, señalar que lo anteriormente expuesto es aplicable independientemente de que el porcentaje de participación de los comuneros en ambas entidades sea idéntico o no lo sea.

**\* Fecha:** 04/06/2001

**\* Número de consulta:** 1441-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** La consultante ejerce la actividad de "Comercio al por menor de materiales de construcción, artículos y mobiliario de saneamiento" epígrafe LAE nº 653.4, determinando su rendimiento neto por el régimen de estimación objetiva.

**\* Cuestión planteada:** 1.- Obligaciones registrales y formales que debe cumplir con respecto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

2.- Obligación de emitir facturas por las operaciones realizadas.

**\* Contestación:** 1ª. Las obligaciones formales y registrales de los contribuyentes que determinan su rendimiento neto por el régimen de estimación objetiva se encuentran reguladas en el artículo 65.6 del Reglamento del Impuesto.

De acuerdo con lo dispuesto en el precepto citado, por la actividad desarrollada por la consultante no existirá obligación de llevar ningún libro registro de ventas o ingresos.

2ª. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2º.2.e) del R.D. 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales no existirá obligación de emitir factura por las operaciones realizadas por contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el ejercicio de actividades que estuvieran en régimen de estimación objetiva.

*Esta ausencia de obligación de emitir factura por los empresarios en el régimen de estimación objetiva, tiene una serie de excepciones, las cuales se recoge en el apartado 3 del citado artículo 2º del R.D. 2402/1985, las cuales si se cumplen implicarán la obligación de facturar.*

*Asimismo, deberá expedirse factura cuando otros deberes se lo exijan a los empresarios y profesionales en el ámbito mercantil, del régimen de sus actividades profesionales o a efectos de la defensa de los consumidores o usuarios, tal y como dispone la Disposición adicional segunda del R.D. 2402/1985.*

*Ahora bien, para el cómputo del volumen de rendimientos íntegros de 75 millones de pesetas anuales que excluye del régimen de estimación objetiva (artículo 30.2 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas) únicamente se tendrán en cuenta las facturas emitidas de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2º, apartado 3 del R.D. 2402/1985, de 18 de diciembre.*

*\* Fecha: 11/07/2001*

### **Artículo 31. Renuncia al régimen de estimación objetiva.**

1. La renuncia al régimen de estimación objetiva podrá efectuarse:

a) Durante el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto. <sup>(134)</sup>

*En caso de inicio de actividad, la renuncia se efectuará en el momento de presentar la declaración censal de inicio de actividad.*

b) También se entenderá efectuada la renuncia al régimen de estimación objetiva cuando se presente en el plazo reglamentario la declaración correspondiente al pago fraccionado del primer trimestre del año natural en que deba surtir efectos en la forma dispuesta para el régimen de estimación directa.

En caso de inicio de actividad, se entenderá efectuada la renuncia cuando se efectúe en el plazo reglamentario el pago fraccionado correspondiente al primer trimestre de ejercicio de la actividad en la forma dispuesta para el régimen de estimación directa.

2. La renuncia al régimen de estimación objetiva supondrá la inclusión en el ámbito de aplicación de la modalidad simplificada del régimen de estimación directa, en los términos previstos en el apartado 1 del artículo 26 de este Reglamento. <sup>(135)</sup>

3. La renuncia tendrá efectos para un período mínimo de tres años. Transcurrido este plazo se entenderá prorrogada tácitamente para cada uno de los años siguientes en

---

<sup>(134)</sup> Para el año 1999 véase la disposición transitoria segunda del Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (B.O.E. de 9 de febrero).

Para el año 2000 véase la disposición transitoria tercera del Real Decreto 1968/1999, de 23 de diciembre, por el que se modifican determinados artículos del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y del Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, en materia de dietas, obligación de declarar, pagos a cuenta y obligaciones de información (B.O.E. de 30 de diciembre. Corrección de errores en B.O.E. de 20 de enero de 2000).

Véase, asimismo, la Orden de 7 de febrero de 2000 por la que se desarrollan para el año 2000 el régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas y el Régimen Especial Simplificado del impuesto sobre el Valor Añadido (B.O.E. de 10 de febrero).

<sup>(135)</sup> Para 1999 véase la disposición transitoria cuarta del Real Decreto 37/1998, de 16 de enero, por el que se modifican los Reglamentos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre el Valor Añadido y del Impuesto General Indirecto canario, para incorporar determinadas medidas sobre la fiscalidad de las pequeñas y medianas empresas, así como los Reales Decretos que regulan las declaraciones censales y el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesiones (B.O.E. de 17 de enero).

que pudiera resultar aplicable el régimen de estimación objetiva, salvo que en el plazo previsto en el apartado 1.a) se revoque aquélla.

Si en el año inmediato anterior a aquél en que la renuncia al régimen de estimación objetiva deba surtir efecto, se superaran los límites que determinan su ámbito de aplicación, dicha renuncia se tendrá por no presentada.

\* **Número de consulta:** 1390-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** En 1999 se inicia una actividad económica, renunciando a la estimación objetiva.

En marzo de 2000 se produce la baja de la citada actividad, iniciándose en septiembre de este año otra actividad económica totalmente diferente.

\* **Cuestión planteada:** Puede determinar el rendimiento neto de esta nueva actividad por el régimen de estimación objetiva.

\* **Contestación:** El artículo 31.3 del Reglamento del Impuesto establece que la renuncia a la estimación objetiva tendrá efecto para un período mínimo de tres años.

Esto supone que mientras que no transcurran tres años desde la renuncia, el renunciante no podrá determinar el rendimiento neto de sus actividades económicas por el régimen de estimación objetiva.

Como en el caso consultado no ha transcurrido el plazo de tres años desde la renuncia, el rendimiento neto de la nueva actividad no podrá determinarse por el régimen de estimación objetiva.

\* **Fecha:** 03/07/2001

\* **Número de consulta:** 0337-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** La consultante ejerce una actividad agrícola, por la que, hasta 31 de diciembre de 1999, ha determinado sus rendimientos netos por el régimen de estimación directa y ha tributado en IVA por el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

En el año 2000, al entrar en vigor, la coordinación en materia de renunciaciones entre el régimen de estimación objetiva y el régimen especial de agricultura, ganadería y pesca, en el IVA ha tributado por el régimen general.

\* **Cuestión planteada:** Si para el año 2001, como no ha presentado, en diciembre de 2000, la revocación de la renuncia al régimen de estimación objetiva, podría presentar una revocación tácita de la misma, presentando, en el plazo de declaración, el primer pago fraccionado de este año en régimen de estimación objetiva.

\* **Contestación:** El artículo 31.3 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, establece la forma y el plazo de revocación de las renunciaciones al régimen de estimación objetiva.

Estas revocaciones podrán presentarse a partir de que hayan transcurrido tres años desde la presentación de la renuncia.

El plazo de presentación de la revocación será el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto, debiendo presentarse a través de una declaración censal (modelo 036 ó 037).

Por tanto, la normativa del Impuesto no establece un sistema de revocaciones "tácitas" semejante al previsto en el artículo 31.1.b) del Reglamento para la presentación de las renunciaciones.

\* **Fecha:** 19/02/2001

4. La renuncia a que se refiere el apartado 1.a) así como la revocación, cualquiera que fuese la forma de renuncia, se efectuarán de conformidad con lo previsto en el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, por el cual se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios.<sup>(136)</sup>

## **Artículo 32. Exclusión del régimen de estimación objetiva.**

---

<sup>(136)</sup> Véase la Orden de 20 de septiembre de 1999 por la que se aprueban los nuevos modelos 036 y 037 de declaración censal y se modifica la Orden de 11 de mayo de 1998, por la que se aprueban los nuevos modelos de declaración censal de comienzo, modificación o cese de la actividad, que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios. (B.O.E. de 30 de septiembre).

1. Será causa determinante de la exclusión del régimen de estimación objetiva el haber rebasado el límite establecido en el artículo 30.2 de este Reglamento o los límites que se establezcan en la Orden Ministerial que desarrolle el mismo.

La exclusión producirá efectos el año inmediato posterior a aquél en que se produzca dicha circunstancia.

2. También se considerarán causas de exclusión de este régimen la incompatibilidad prevista en el artículo 33 y la exclusión del apartado 2 del artículo 34 de este Reglamento.

3. La exclusión del régimen de estimación objetiva supondrá la inclusión en el ámbito de aplicación de la modalidad simplificada del régimen de estimación directa, en los términos previstos en el apartado 1 del artículo 26 de este Reglamento.

### **Artículo 33. Incompatibilidad de la estimación objetiva con la estimación directa.**

Los contribuyentes que determinen el rendimiento neto de alguna actividad económica por el régimen de estimación directa, en cualquiera de sus modalidades, determinarán el rendimiento neto de todas sus actividades económicas por dicho régimen, en la modalidad correspondiente.

No obstante, cuando se inicie durante el año alguna actividad económica no incluida o por la que se renuncie al régimen de estimación objetiva, la incompatibilidad a que se refiere el párrafo anterior no surtirá efectos para ese año respecto a las actividades que se venían realizando con anterioridad.

*\* Número de consulta: 1856-00*

*\* Descripción sucinta de los hechos: El consultante es un empresario que, a título individual, realiza una actividad que determina su rendimiento en el régimen de estimación objetiva; además, está pensando integrarse en una comunidad de bienes que desarrolla otra actividad, que determina su rendimiento en régimen de estimación directa.*

*\* Cuestión planteada: Si el régimen de estimación de rendimientos de la comunidad de bienes incide en su actividad como empresario individual.*

*\* Contestación: De acuerdo con lo establecido en el artículo 37.3 del Reglamento del Impuesto, el régimen de estimación de rendimientos utilizado por la comunidad de bienes no afecta a la actividad empresarial individual desarrollada por el consultante, que podrá seguir determinando el rendimiento neto de su actividad por el régimen de estimación objetiva, no siendo de aplicación, en estos casos, la incompatibilidad de la estimación objetiva con la estimación directa, prevista en el artículo 33 del Reglamento del Impuesto.*

*\* Fecha: 24/10/2000*

*\* Número de consulta: 0239-01*

*\* Descripción sucinta de los hechos: El consultante es un comerciante minorista dedicado a la venta de carne, epígrafe I.A.E. 642.4.*

*Asimismo ha ejercido como agente de seguros hasta el 1 de enero de 1999. Aunque en dicha fecha cesó en la actividad de agente de seguros, sigue percibiendo comisiones por dicho concepto.*

*\* Cuestión planteada: Si en el año 2000 puede determinar el rendimiento neto de la actividad de comercio al por menor de carne por el régimen de estimación objetiva.*

*\* Contestación: Dada la incompatibilidad que establece el artículo 33 del Reglamento del Impuesto entre ambos regímenes de determinación de rendimientos, el consultante no podrá determinar el rendimiento de la actividad de comercio al por menor de carnes por el régimen de estimación objetiva mientras que continúe percibiendo comisiones derivadas de su actividad de agente de seguros, con independencia de que haya cesado en el ejercicio de esta actividad, pues el rendimiento neto de las mismas se va a determinar por estimación directa.*

\* **Fecha:** 08/02/2001

\* **Número de consulta:** 1379-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Empresario dedicado a la actividad de "otros cafés y bares", epígrafe 673.2 del I.A.E., que determina su rendimiento neto por el régimen de estimación objetiva. Adquiere en propiedad una máquina recreativa, tipo A y se da de alta en el epígrafe 969.4 del IAE. "Máquinas recreativas y de azar".

\* **Cuestión planteada:** Puede continuar determinando su rendimiento neto por el régimen de estimación objetiva.

\* **Contestación:** La actividad matriculada en el epígrafe 969.4 "Máquinas recreativas y de azar" desarrollada por el propietario de las máquinas es una actividad independiente a efectos del Impuesto sobre Actividades Económicas, no pudiendo ser, en ningún caso, accesoria a una actividad de hostelería. Esta actividad no se encuentra dentro del ámbito de aplicación del régimen de estimación objetiva, al no estar entre las incluidas en la Orden de desarrollo del régimen.

Por ello, esta actividad deberá determinar su rendimiento neto por el régimen de estimación directa.

Dada la incompatibilidad existente entre la estimación objetiva con la estimación directa, regulada en el artículo 33 del Reglamento del Impuesto, aprobado por el R.D. 214/1999, de 5 de febrero, el rendimiento neto de la actividad de "otros cafés y bares" también deberá determinarse por el régimen de estimación directa.

Ahora bien, si la actividad de "máquinas recreativas" se hubiese iniciado durante el año, la incompatibilidad no surtirá efectos para ese año respecto a la actividad de "otros cafés y bares", si ésta se venía realizando con anterioridad; operando la misma a partir del año siguiente al inicio de la misma.

\* **Fecha:** 03/07/2001

\* **Número de consulta:** 1718-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante ejerce una actividad empresarial por la que está acogido al régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

\* **Cuestión planteada:** Si durante un ejercicio además del epígrafe del I.A.E. en que está incluido, (501.3) tiene que darse de alta en un epígrafe diferente (501.1), por superar determinados límites, establecidos en el I.A.E., causando baja a lo largo del mismo ejercicio, al finalizar la obra en cuestión, se pregunta cómo tributaría en dicho ejercicio y si puede seguir incluido en el régimen de estimación objetiva en el ejercicio siguiente.

\* **Contestación:** El artículo 32 del Reglamento del Impuesto, recoge como causa de exclusión del régimen de estimación objetiva, la incompatibilidad prevista en el artículo 33 del mismo entre la estimación directa y la estimación objetiva.

No obstante, el citado artículo 33, añade, en su párrafo segundo, que cuando se inicie durante el año alguna actividad económica no incluida o por la que se renuncie al régimen de estimación objetiva, la incompatibilidad a que se refiere el artículo 32 no surtirá efectos para ese año respecto a las actividades que se venían realizando con anterioridad.

En consecuencia, en ese ejercicio estaría incluido en el régimen de estimación objetiva por la actividad de "albañilería y pequeños trabajos de construcción en general", epígrafe 501.3, y en el régimen de estimación directa por la actividad de "construcción completa...", epígrafe 501.1.

Ahora bien, en el ejercicio siguiente estaría excluido del régimen de estimación objetiva. Esta exclusión supone la inclusión en el ámbito de aplicación de la modalidad simplificada del régimen de estimación directa, en los términos previstos en el apartado 1 del artículo 26 del Reglamento del Impuesto.

\* **Fecha:** 19/09/2001

## **Artículo 34. Coordinación del régimen de estimación objetiva con el Impuesto sobre el Valor Añadido. <sup>(137)</sup>**

1. La renuncia al régimen especial simplificado o al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido supondrá la

---

<sup>(137)</sup> Para el año 1999 véase la disposición transitoria tercera del Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (B.O.E. de 9 de febrero)

renuncia al régimen de estimación objetiva por todas las actividades económicas ejercidas por el contribuyente.

2. La exclusión del régimen especial simplificado en el Impuesto sobre el Valor Añadido supondrá la exclusión del régimen de estimación objetiva por todas las actividades económicas ejercidas por el contribuyente.

*\* Número de consulta: 0669-01*

*\* Descripción sucinta de los hechos: El consultante ejerce la actividad de transporte de mercancías por carretera (epígrafe IAE 722), con dos cabezas tractoras y tres semirremolques.*

*Se plantea la posibilidad de ceder, de forma continuada, un semirremolque a otro transportista.*

*\* Cuestión planteada: Si dentro del régimen de estimación objetiva se podría encuadrar la cesión continuada del semirremolque.*

*\* Contestación: La cesión continuada del semirremolque supone una cesión de un bien mueble y la contraprestación percibida por la misma se debe calificar como rendimiento de capital mobiliario, tal y como dispone el artículo 23.4.c) de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y Otras Normas Tributarias.*

*A efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, el arrendamiento de bienes muebles es una operación sujeta y no exenta del Impuesto, circunstancia que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 36.1.1ª del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, es causa excluyente del régimen especial simplificado de este impuesto.*

*La exclusión del régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido supone, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 34.2 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, la exclusión del régimen de estimación objetiva.*

*En consecuencia, la cesión continuada del semirremolque a otro transportista supone que el consultante queda excluido del régimen de estimación objetiva y del régimen especial simplificado del IVA.*

*\* Fecha: 29/03/2001*

### **Artículo 35. Determinación del rendimiento neto en el régimen de estimación objetiva.**

1. Los contribuyentes determinarán, con referencia a cada actividad a la que resulte aplicable este régimen, el rendimiento neto correspondiente.<sup>(138)</sup>

2. La determinación del rendimiento neto a que se refiere el apartado anterior se efectuará por el propio contribuyente, mediante la imputación a cada actividad de los signos, índices o módulos que hubiese fijado el Ministro de Economía y Hacienda.

Cuando se prevea en la Orden por la que se aprueban los signos, índices o módulos, para el cálculo del rendimiento neto podrán deducirse las amortizaciones del inmovilizado registradas. La cuantía deducible por este concepto será, exclusivamente, la que resulte de aplicar la tabla que, a estos efectos, apruebe el Ministro de Economía y Hacienda.

*\* Número de consulta: 0807-00*

*\* Descripción sucinta de los hechos: La consultante, empresaria en régimen de estimación objetiva de los rendimientos de su actividad, desarrolla ésta en un local arrendado, en el que realizó diversas reformas.*

*\* Cuestión planteada: Tratamiento en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*

*\* Contestación: En el régimen de estimación objetiva de los rendimientos de las actividades empresariales y profesionales, la determinación del rendimiento neto se efectúa por el propio sujeto*

---

<sup>(138)</sup> Véanse la disposición adicional vigésima sexta de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y de orden social. (B.O.E. de 31 de diciembre), la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias (B.O.E. de 5 de julio) y el Real Decreto 660/1996, de 19 de abril, por el que se regulan los beneficios fiscales en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a la transmisión de fincas rústicas y explotaciones agrarias (B.O.E. de 26 de abril).

pasivo, mediante la imputación a cada actividad de los signos, índices o módulos que se fijan, para 1998, en la Orden de 13 de febrero de 1998, en virtud de la que, son deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado, material o inmaterial, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia.

Las reformas realizadas en el local arrendado donde se desarrolla la actividad constituyen gastos de reparación y conservación y deberán ser considerados gastos del ejercicio, que por aplicación de las normas sobre la determinación del rendimiento neto en estimación objetiva, se entenderán incluidos en el rendimiento neto calculado mediante este método de determinación.

Si las unidades empleadas, utilizadas o instaladas de los signos o módulos previstos para la determinación del rendimiento neto de la actividad resultan modificadas como consecuencia de las reformas, deberá tenerlo en cuenta en la cuantificación.

\* **Fecha:** 07/04/2000

\* **Número de consulta:** 2000-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Establecimiento de hostelería que determina su rendimiento en el régimen de estimación objetiva (módulos).

Percibe de un fabricante de bebidas una cantidad en virtud de un contrato de exclusividad en suministro.

\* **Cuestión planteada:** ¿El ingreso derivado del citado contrato estará incluido dentro del rendimiento neto calculado por el régimen de estimación objetiva?

\* **Contestación:** En primer lugar, se debe analizar la naturaleza de la cantidad percibida por el contrato de exclusividad en suministro.

Esta cantidad debe calificarse como ingreso de la actividad.

Como la actividad descrita en la consulta determina su rendimiento neto por el régimen de estimación objetiva, este ingreso debe considerarse, por tanto, incluido en el rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos, índices o módulos existentes y utilizados en la actividad.

\* **Fecha:** 07/11/2000

\* **Número de consulta:** 0034-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Contribuyente que determina su rendimiento neto por el régimen de estimación objetiva. Ha solicitado un proyecto técnico necesario para el desarrollo de la actividad.

\* **Cuestión planteada:** Si los gastos ocasionados por el proyecto pueden considerarse inversión y beneficiarse de los incentivos a la inversión prevista en la Orden de 7 de febrero de 2000.

\* **Contestación:** En el anexo II de la Orden de 7 de febrero de 2000, que desarrolla el régimen de estimación objetiva para el 2000, la instrucción 2.2.b) para la aplicación de los signos, índices o módulos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establece que serán deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado, material e inmaterial, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia.

Para poder aplicar esta amortización, lo primero que hay que analizar es que la cantidad a amortizar provenga de un elemento de inmovilizado y que, además el mismo esté afecto a la actividad.

En el caso planteado, no se trata de un elemento de inmovilizado sino de un gasto de la actividad, circunstancia que impide la aplicación de los incentivos a la inversión previsto en la Orden de 7 de febrero de 2000, que desarrolla el régimen de estimación objetiva para el 2000.

\* **Fecha:** 12/01/2001

\* **Número de consulta:** 1501-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** La consultante que determina el rendimiento neto de su actividad por el régimen de estimación objetiva, efectuó, antes de su inicio, diversos gastos de acondicionamiento del local donde se ejerce la actividad, que está arrendado a terceros.

\* **Cuestión planteada:** Posibilidad de aplicar los incentivos a la inversión previstos en el régimen de estimación objetiva.

\* **Contestación:** El régimen de estimación objetiva tiene previsto en el artículo 35.2 del Reglamento del Impuesto que pueden deducirse, cuando la Orden de desarrollo del régimen lo prevea, las amortizaciones del inmovilizado.

Así, en las respectivas Ordenes que desarrollan el régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, para los años 1998, 1999, 2000 y 2001, se establece que serán deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado, material e inmaterial, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia.

*Para poder aplicar esta amortización, lo primero que hay que analizar es que la cantidad a amortizar provenga de un elemento de inmovilizado y que, además el mismo esté afecto a la actividad.*

*En este sentido, es criterio contable que los gastos necesarios de acondicionamiento de un local propiedad de terceros, en el que la empresa ejerce su actividad, sean considerados como gastos del ejercicio. No obstante, se reconoce que, de acuerdo con la norma sexta de valoración del Plan General de Contabilidad, dichos gastos, cuando se hubieren producido con motivo del inicio de la actividad de la empresa o de una ampliación de su capacidad operativa y antes de que la empresa comience o reanude su actividad en el referido local, deberán registrarse como gastos de primer establecimiento e imputarse a resultados sistemáticamente en un plazo no superior a cinco años, sin que este plazo supere, en ningún caso, el de arrendamiento.*

*En consecuencia, al no tratarse de un elemento de inmovilizado, material o inmaterial, sino de un gasto de proyección plurianual, no son de aplicación los incentivos a la inversión previstos en las Ordenes que desarrollan el régimen de estimación objetiva.*

**\* Fecha:** 19/07/2001

**\* Número de consulta:** 1747-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** *El consultante desarrolla una actividad agrícola en estimación objetiva, no cotizando al Régimen Especial Agrario de la Seguridad Social. Además, es empleado de la Administración Local.*

**\* Cuestión planteada:** *Al no cotizar al Régimen Especial Agrario, pregunta sobre la posibilidad de deducir las amortizaciones correspondientes a una maquinaria agrícola que va a adquirir para realizar la actividad.*

**\* Contestación:** *El artículo 35.2 del Reglamento del Impuesto dispone en su párrafo segundo que “cuando se prevea en la Orden por la que se aprueban los signos, índices o módulos, para el cálculo del rendimiento neto podrán deducirse las amortizaciones del inmovilizado registradas. La cuantía deducible por este concepto será, exclusivamente, la que resulte de aplicar la tabla que, a estos efectos, apruebe el Ministro de Economía y Hacienda”.*

*Así, la Orden de 29 de noviembre de 2000, reguladora del régimen de estimación objetiva para el año 2001, establece en el punto 2.2 de su Anexo I (actividades agrícolas, ganaderas y forestales) que serán deducibles del rendimiento neto previo “las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material e inmaterial correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia”. Añadiendo además que “la amortización se calculará de acuerdo con lo establecido en la letra b) del punto 2.2 de las instrucciones para la aplicación de los signos, índices o módulos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Anexo II de esta Orden”.*

*Conforme con la referida configuración de la amortización en el régimen de estimación objetiva, en cuanto la maquinaria agrícola tenga la consideración de elemento patrimonial afecto a la actividad, las amortizaciones practicadas según lo expuesto serán deducibles del rendimiento neto previo. Todo ello con independencia de la cotización o no del titular de la actividad al Régimen Especial Agrario de la Seguridad Social (en el que su normativa reguladora incluye a quienes de forma habitual y como medio fundamental de vida realicen labores agrarias), pues este aspecto no tiene incidencia alguna en la deducción de las amortizaciones en el régimen de estimación objetiva.*

**\* Fecha:** 24/09/2001

3. En los casos de iniciación con posterioridad al día 1 de enero o cese antes del día 31 de diciembre de las operaciones de una actividad acogida a este régimen, los signos, índices o módulos se aplicarán, en su caso, proporcionalmente al período de tiempo en que tal actividad se haya ejercido, por el contribuyente durante el año natural.

Lo dispuesto en este apartado no será de aplicación a las actividades de temporada que se registrarán por lo establecido en la correspondiente Orden ministerial.

4. 1. Cuando el desarrollo de actividades económicas a las que resulte de aplicación este régimen se viese afectado por incendios, inundaciones u otras circunstancias excepcionales que afectasen a un sector o zona determinada, el Ministro de Economía y Hacienda podrá autorizar, con carácter excepcional, la reducción de los signos, índices o módulos.

2. Cuando el desarrollo de actividades económicas a las que resulte de aplicación este régimen se viese afectado por incendios, inundaciones, hundimientos o grandes averías en el equipo industrial, que supongan anomalías graves en el desarrollo de la actividad, los interesados podrán solicitar la reducción de los signos, índices o módulos en la Administración o Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal, en el plazo de treinta días a contar desde la fecha en que se produzcan, aportando las pruebas que consideren oportunas y haciendo mención, en su caso, de las indemnizaciones a percibir por razón de tales anomalías. Acreditada la efectividad de dichas anomalías, se autorizará la reducción de los signos, índices o módulos que proceda.

Igualmente autorizará la reducción de los signos, índices o módulos cuando el titular de la actividad se encuentre en situación de incapacidad temporal y no tenga otro personal empleado. El procedimiento para reducir los signos, índices o módulos será el mismo que el previsto en el párrafo anterior.

La reducción de los signos, índices o módulos se tendrá en cuenta a efectos de los pagos fraccionados devengados con posterioridad a la fecha de la autorización.

3. Cuando el desarrollo de actividades económicas a las que resulte de aplicación este régimen se viese afectado por incendios, inundaciones, hundimientos u otras circunstancias excepcionales que determinen gastos extraordinarios ajenos al proceso normal del ejercicio de aquélla, los interesados podrán minorar el rendimiento neto resultante en el importe de dichos gastos. Para ello, los contribuyentes deberán poner dicha circunstancia en conocimiento de la Administración o Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal, en el plazo de treinta días a contar desde la fecha en que se produzca, aportando, a tal efecto, la justificación correspondiente y haciendo mención, en su caso, de las indemnizaciones a percibir por razón de tales circunstancias.

La Administración tributaria verificará la certeza de la causa que motiva la reducción del rendimiento y el importe de la misma.<sup>(139)</sup>

5. La Orden ministerial en cuya virtud se fijan los signos, índices o módulos aplicables a cada actividad contendrá las instrucciones necesarias para su adecuado cómputo y deberá publicarse en el “Boletín Oficial del Estado” antes del 1 de diciembre anterior al período a que resulte aplicable.<sup>(140)</sup>

La Orden ministerial podrá referirse a un período de tiempo superior al año, en cuyo caso se determinará por separado el método de cálculo del rendimiento correspondiente a cada uno de los años comprendidos.

## **Artículo 36. Actividades independientes.**

---

<sup>(139)</sup> Véase el Real Decreto 803/1993, de 28 de mayo, por el que se modifican determinados procedimientos tributarios (B.O.E. de 29 de mayo)

<sup>(140)</sup> Para el año 1999 véase la disposición transitoria primera del Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (B.O.E. de 9 de febrero). En cumplimiento de lo dispuesto en esta disposición transitoria se aprueba la Orden de 22 de febrero por la que se desarrollan para 1999 el régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido. (B.O.E. de 24 de febrero).

Para el año 2000 véase la disposición transitoria segunda del Real Decreto 1968/1999, de 23 de diciembre, por el que se modifican determinados artículos del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y del Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, en materia de dietas, obligación de declarar, pagos a cuenta y obligaciones de información (B.O.E. de 30 de diciembre. Corrección de errores en B.O.E. de 20 de enero de 2000).

1. A efectos de la aplicación del régimen de estimación objetiva, se considerarán actividades independientes cada una de las recogidas específicamente en las Ordenes ministeriales que regulen este régimen.

2. La determinación de las operaciones económicas incluidas en cada actividad deberá efectuarse de acuerdo con las normas del Impuesto sobre Actividades Económicas, en la medida en que resulten aplicables.

### **Artículo 37. Entidades en régimen de atribución.**

1. El régimen de estimación objetiva será aplicable para la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas desarrolladas por las entidades a que se refiere el artículo 10 de la Ley del Impuesto, siempre que todos sus socios, herederos, comuneros o partícipes sean personas físicas.

2. La renuncia al régimen, que deberá efectuarse de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 31 de este Reglamento, se formulará por todos los socios, herederos, comuneros o partícipes.

3. La aplicación de este régimen de estimación objetiva deberá efectuarse con independencia de las circunstancias que concurren individualmente en los socios, herederos, comuneros o partícipes.

4. El rendimiento neto se atribuirá a los socios, herederos, comuneros o partícipes, según las normas o pactos aplicables en cada caso y, si éstos no constaran a la Administración en forma fehaciente, se atribuirá por partes iguales.

*\* Número de consulta: 0792-01*

*\* Descripción sucinta de los hechos: El consultante realiza como persona física una actividad económica, por la que determina sus rendimientos por el régimen de estimación objetiva.*

*Actualmente, está tramitando la constitución de una sociedad civil, en la que participaría al 50 por 100, la cual va a desarrollar la misma actividad.*

*\* Cuestión planteada: Si el cómputo de los límites establecidos para la aplicación del régimen de estimación objetiva (volumen de operaciones y personal empleado) se realiza por separado o de forma conjunta.*

*\* Contestación: De conformidad con lo dispuesto en el artículo 10 de la Ley del Impuesto, el cómputo de los límites establecidos para la inclusión en el régimen de estimación objetiva deberá realizarse de forma separada, por una parte, se tendrán en cuenta las circunstancias del consultante como empresario a título individual y, por otra, las circunstancias de la sociedad civil.*

*Por tanto, podría resultar que el consultante, como empresario persona física determinase el rendimiento neto por estimación objetiva y la sociedad civil no; o lo contrario.*

*\* Fecha: 23/04/2001*

*\* Número de consulta: 1095-01*

*\* Descripción sucinta de los hechos: Una familia dispone de varias fincas agrícolas, teniendo la intención de constituir una comunidad de bienes que gestione la explotación de forma conjunta, imputándose los resultados en función a su porcentaje.*

*\* Cuestión planteada: Puede acogerse esta comunidad al régimen simplificado de la agricultura para el cálculo de sus impuestos.*

*\* Contestación: En primer lugar, ante lo inconcreto de la pregunta, la misma se va a responder considerando que se plantea en el sentido de que si la comunidad de bienes puede determinar el rendimiento neto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por el régimen de estimación objetiva y tributar por el Impuesto sobre el Valor Añadido en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.*

*En lo que se refiere al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el artículo 37 del Reglamento del Impuesto, aprobado por el R.D. 214/1999, de 5 de febrero, establece que el régimen de estimación*

*objetiva será aplicable por las comunidades de bienes siempre que todos los comuneros sean personas físicas y la comunidad, con independencia de las circunstancias que concurran individualmente en los comuneros, cumpla los requisitos para su inclusión en el régimen.*

*En lo que se refiere al Impuesto sobre el Valor Añadido, el artículo 124 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido no excluye del ámbito subjetivo de aplicación del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca a las comunidades de bienes que sean titulares de una explotación agrícola, forestal, ganadera o pesquera.*

*Por tanto, si la comunidad cumple con los requisitos exigidos por este régimen especial, podrá estar incluida en dicho régimen.*

**\* Fecha:** 04/06/2001

**\* Número de consulta:** 1339-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** *El consultante ejerce una actividad profesional, cuyo rendimiento neto se determina por la modalidad simplificada del régimen de estimación directa y tributa en el IVA por el régimen general.*

*Asimismo, ejerce una actividad agrícola, que determina su rendimiento neto por el mismo régimen que la actividad profesional y tributa en el IVA por el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.*

*Está interesado en participar en una comunidad de bienes o sociedad civil que va a desarrollar una actividad agrícola de venta de uva para vino sin transformar.*

**\* Cuestión planteada:** *1ª.- Requisitos necesarios para que a la sociedad civil le sea de aplicación el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA.*

*2ª.- Regímenes de determinación del rendimiento neto aplicables por la sociedad civil.*

*3ª.- Tipo impositivo del IVA aplicable por la venta de uva, así como forma de facturar, si se tributa por el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.*

**\* Contestación:** *Según establece el artículo 37.1 del Reglamento del Impuesto, el régimen de estimación objetiva será aplicable para la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas desarrolladas por las entidades a que se refiere el artículo 10 de la Ley del Impuesto, siempre que todos sus socios, comuneros o partícipes sean personas físicas.*

*La aplicación de este régimen deberá efectuarse con independencia de las circunstancias que concurran individualmente en los socios, comuneros o partícipes.*

*Por tanto, la sociedad civil o comunidad de bienes podrá determinar su rendimiento neto por el régimen de estimación objetiva, siempre que cumpla los requisitos exigidos para la aplicación del régimen y no renuncie a la misma.*

*La renuncia al régimen deberá efectuarse, para que surta efectos, por todos los socios, comuneros o partícipes, tal y como dispone el apartado 2 del citado artículo 37 del Reglamento del IRPF.*

*Ahora bien, si la sociedad civil o comunidad de bienes renunciase al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, esta renuncia supondrá la renuncia al régimen de estimación objetiva del IRPF, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 34.1 del Reglamento del IRPF.*

*Asimismo, la renuncia al régimen de estimación objetiva, por parte de la sociedad civil o comunidad de bienes, supondrá la renuncia al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA, según dispone el artículo 33.dos del Reglamento del IVA, aprobado por el RD 1624/1992, de 29 de diciembre.*

**\* Fecha:** 26/06/2001

## **SECCION 4ª. GANANCIAS Y PERDIDAS PATRIMONIALES**

### **Artículo 38. Determinación del valor de adquisición.**

1. El valor de adquisición de los elementos patrimoniales transmitidos se minorará en el importe de las amortizaciones fiscalmente deducibles, computándose en todo caso la amortización mínima, con independencia de la efectiva consideración de ésta como gasto.

A estos efectos, se considerará como amortización mínima la resultante del período máximo de amortización o el porcentaje fijo que corresponda, según cada caso.

2. Tratándose de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas, se considerará como valor de adquisición el valor contable, teniendo en cuenta las amortizaciones que hubieran sido fiscalmente deducibles, sin perjuicio de la amortización mínima a que se refiere el apartado anterior. Cuando los elementos patrimoniales hubieran sido afectados a la actividad después de su adquisición y con anterioridad al 1 de enero de 1999, se tomará como fecha de adquisición la que corresponda a la afectación.

### **Artículo 39. Exención por reinversión en vivienda habitual. (<sup>1</sup>)**

1. Podrán gozar de exención las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto en la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente cuando el importe total obtenido se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual, en las condiciones que se establecen en este artículo. Cuando para adquirir la vivienda transmitida el contribuyente hubiera utilizado financiación ajena, se considerará, exclusivamente a estos efectos, como importe total obtenido el resultante de minorar el valor de transmisión en el principal del préstamo que se encuentre pendiente de amortizar en el momento de la transmisión.

A estos efectos, se asimila a la adquisición de vivienda su rehabilitación, en los términos previstos en el artículo 52.5 de este Reglamento.

Para la calificación de la vivienda como habitual, se estará a lo dispuesto en el artículo 51 de este Reglamento.

2. La reinversión del importe obtenido en la enajenación deberá efectuarse, de una sola vez o sucesivamente, en un período no superior a dos años.

Se entenderá que la reinversión se efectúa dentro de plazo cuando la venta se hubiese efectuado a plazos o con precio aplazado, siempre que el importe de los plazos se destine a la finalidad indicada dentro del período impositivo en que se vayan percibiendo.

Cuando, conforme a lo dispuesto en los párrafos anteriores, la reinversión no se realice en el mismo año de la enajenación, el contribuyente vendrá obligado a hacer constar en la declaración del Impuesto del ejercicio en el que se obtenga la ganancia de patrimonio su intención de reinvertir en las condiciones y plazos señalados.

Igualmente darán derecho a la exención por reinversión las cantidades obtenidas en la enajenación que se destinen a satisfacer el precio de una nueva vivienda habitual que se hubiera adquirido en el plazo de los dos años anteriores a aquélla.

3. En el caso de que el importe de la reinversión fuera inferior al total obtenido en la enajenación, solamente se excluirá de gravamen la parte proporcional de la ganancia patrimonial que corresponda a la cantidad efectivamente invertida en las condiciones de este artículo.

4. El incumplimiento de cualquiera de las condiciones establecidas en este artículo determinará el sometimiento a gravamen de la parte de la ganancia patrimonial correspondiente.

En tal caso, el contribuyente imputará la parte de la ganancia patrimonial no exenta al año de su obtención, practicando declaración-liquidación complementaria, con inclusión de los intereses de demora, y se presentará en el plazo que medie entre la fecha en que se produzca el incumplimiento y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se produzca dicho incumplimiento.

*\* Número de consulta: 0343-01*

*\* Descripción sucinta de los hechos: La consultante vende en 12 de junio de 2000 la vivienda que desde su adquisición (mayo 1998) había constituido su residencia habitual, pasando a residir desde junio de 2000 en la vivienda de su madre, estando situadas ambas viviendas en la misma ciudad.*

*La atención a su madre enferma es el motivo que justifica el cambio de domicilio.*

---

(<sup>1</sup>) Véanse, en el artículo 51.1 de este Reglamento, las consultas (1654-00) y (1860-00), de fecha 28/09/2000 y 24/10/2000 respectivamente. Venta de vivienda habitual.

\* **Cuestión planteada:** Aplicación de la exención a la ganancia patrimonial obtenida en el supuesto de reinversión.

\* **Contestación:** En desarrollo de lo dispuesto en el artículo 36.1 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, la regulación de la exención por reinversión en vivienda habitual aparece recogida en el artículo 39 del Reglamento del Impuesto.

Por su parte, el artículo 51 del Reglamento del Impuesto conceptúa la vivienda habitual.

Por tanto, de acuerdo con lo dispuesto en los precitados artículos del Reglamento del Impuesto como paso previo a la posible exención, la cuestión planteada se concreta en determinar si el atender a la madre enferma, residente en la misma ciudad que la consultante, constituye una de las circunstancias análogas a las enumeradas en el artículo 51.1 del Reglamento del Impuesto y que necesariamente exigen el cambio de vivienda, configurándose así como una de las excepciones a la exigencia de residencia durante un plazo continuado de, al menos, tres años.

La expresión reglamentaria (proveniente del artículo 55.1.3º de la Ley 40/1998) "circunstancias que necesariamente exijan el cambio de vivienda" comporta una obligatoriedad en dicho cambio, lo que significa la concurrencia de circunstancias ajenas a la mera voluntad o conveniencia del contribuyente: no basta la concurrencia de cualquier circunstancia por la que convenga cambiar de domicilio, sino que debe concurrir alguna que obligue a ese cambio anticipado sin completar el período mínimo de tres años de residencia en la vivienda.

En el caso consultado, la atención a la madre enferma no parece que pueda calificarse como circunstancia que obligue a dejar la vivienda que constituía la residencia habitual, venderla y pasar a residir en la vivienda de la madre, estando situadas ambas viviendas en la misma ciudad.

Por tanto, este Centro directivo entiende que las concretas condiciones en la que se ha producido el cambio de domicilio no comportan la existencia de obligatoriedad en el cambio, por lo que no resultará aplicable la exención de la ganancia patrimonial obtenida en la transmisión de la vivienda, al no haber tenido ésta la calificación de habitual, conforme al artículo 51 del Reglamento del IRPF.

\* **Fecha:** 19/02/2001

\* **Número de consulta:** 2160-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Diversas cuestiones relacionadas con la exención por reinversión en vivienda habitual.

\* **Cuestión planteada:** 1º) Cómputo del plazo de dos años.

2º) Importe a reinvertir.

3º) Posibilidad de reinvertir en una vivienda en construcción.

4º) Inclusión de los intereses en el valor de adquisición.

\* **Contestación:** En desarrollo de lo dispuesto en el artículo 36.1 de la Ley del Impuesto, la regulación de la exención por reinversión en vivienda habitual aparece recogida en el artículo 39 del Reglamento del Impuesto.

Conforme a lo dispuesto en los artículos 5.1 del Código Civil y 48.2 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y de Procedimiento Administrativo Común, los plazos fijados por años se computan de fecha a fecha, por tanto, si la venta de la vivienda habitual se realiza el 6 de septiembre de 2001, tiene de plazo para reinvertir hasta el mismo día del año 2003.

Para disfrutar de la exención por reinversión, el importe a reinvertir será el importe total obtenido en la enajenación, salvo que se hubiera utilizado financiación ajena, en que se considerará, exclusivamente a estos efectos, como importe total obtenido el resultante de minorar el valor de transmisión en el principal del préstamo que se encuentre pendiente de amortizar en el momento de la transmisión.

Si se reinvirtiese un importe inferior al total obtenido en la enajenación, solamente se excluirá de gravamen la parte proporcional de la ganancia patrimonial que corresponda a la cantidad efectivamente invertida.

Por otro lado, el artículo 52 del Reglamento del Impuesto asimila a la adquisición de vivienda su construcción, siempre que ésta finalice en un plazo no superior a cuatro años desde el inicio de la inversión. En consecuencia, podrá aplicarse la exención por reinversión si se reinvierte en una vivienda en construcción, siempre que el inicio de la inversión tenga lugar en el período de los dos años, anteriores o posteriores, a la transmisión y las obras finalicen en el plazo indicado.

Por último, señalar que en las transmisiones a título oneroso el valor de adquisición estará formado por la suma de:

a) El importe real por el que dicha adquisición se hubiese efectuado

b) El coste de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos y los gastos y tributos inherentes a la adquisición excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente.

En consecuencia, los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición de la vivienda enajenada, no formarán parte del valor de adquisición.

\* **Fecha:** 05/12/2001

#### **Artículo 40. Reinversión de beneficios extraordinarios.**

1. Los contribuyentes que desarrollen actividades económicas y transmitan elementos patrimoniales afectos a las mismas y opten por aplicar lo previsto en el artículo 21 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, integrarán en cada período impositivo el importe total de la ganancia patrimonial imputable a ese período en la parte general de la base imponible.

2. Si durante el plazo de reinversión el contribuyente decidiese no reinvertir una cantidad igual al importe de la transmisión, o no realizase la reinversión dentro del plazo previsto para la misma, o incumpliese, total o parcialmente, el plan de reinversión, deberá integrar la parte de renta no imputada al período impositivo de su obtención, practicando al efecto la correspondiente declaración-liquidación complementaria, con inclusión de los intereses de demora, que se presentará en el plazo que medie entre la fecha en que se adopte la decisión, venza el plazo de reinversión o se incumpla el plan y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en el que concurra cualquiera de dichas circunstancias.

#### **Artículo 41. Reducción de ganancias patrimoniales para determinados elementos patrimoniales afectos.**

1. Los contribuyentes que ejerzan la actividad de transporte por autotaxis, clasificada en el epígrafe 721.2 de la sección primera de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, que determinen su rendimiento neto por el régimen de estimación objetiva, reducirán las ganancias patrimoniales que se les produzcan como consecuencia de la transmisión de activos fijos inmateriales, cuando esta transmisión esté motivada por incapacidad permanente, jubilación o cese de actividad por reestructuración del sector.

Asimismo, lo dispuesto en el párrafo anterior será aplicable cuando, por causas distintas a las señaladas en el mismo, se transmitan los activos inmateriales a familiares hasta el segundo grado.

2. La reducción, prevista en el apartado anterior, se obtendrá aplicando a la ganancia patrimonial determinada según lo previsto en el artículo 32 de la Ley del Impuesto, los siguientes porcentajes:

Tiempo transcurrido desde la adquisición del activo fijo inmaterial	Porcentaje aplicable
Más de doce años	100 por 100
Más de once años	87 por 100
Más de diez años	74 por 100
Más de nueve años	61 por 100
Más de ocho años	54 por 100
Más de siete años	47 por 100
Más de seis años	40 por 100

Tiempo transcurrido desde la adquisición del activo fijo inmaterial	Porcentaje aplicable
Más de cinco años	33 por 100
Más de cuatro años	26 por 100
Más de tres años	19 por 100
Más de dos años	12 por 100
Más de un año	8 por 100
Hasta un año	4 por 100

\* **Número de consulta:** 1456-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** *Taxista que determina su rendimiento neto por el régimen de estimación objetiva.*

*Cesa la actividad y transmite la licencia de una taxi.*

*La causa del cese no está contemplada en el artículo 41 del Reglamento del IRPF.*

\* **Cuestión planteada:** *Como tributa la citada transmisión de la licencia del taxi.*

\* **Contestación:** *La transmisión de la licencia de un taxi genera para el transmitente una ganancia o una pérdida patrimonial derivada de elemento patrimonial afecto.*

*Por tanto, la ganancia patrimonial que pudiera producirse no podrá beneficiarse, en ningún caso, de lo dispuesto en la disposición transitoria novena de la Ley del Impuesto, la cual puede aplicarse exclusivamente, a las ganancias patrimoniales derivadas de elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas adquiridos con anterioridad a 31 de diciembre de 1994.*

*No obstante, el artículo 41 del Reglamento del Impuesto, establece una reducción de la ganancia patrimonial obtenida por la transmisión de la licencia del taxi, cuando el transmitente determine el rendimiento neto de su actividad por el régimen de estimación objetiva y la transmisión esté motivada por cualquiera de las siguientes causas:*

*- Incapacidad permanente del titular.*

*- Jubilación del titular.*

*- Cese de actividad por reestructuración del sector.*

*- La transmisión se realice, por causas distintas de las señaladas anteriormente, a familiares del titular hasta el segundo grado.*

*Por tanto, si la transmisión de la licencia se ha producido por causas distintas a las citadas anteriormente, la ganancia no podrá reducirse.*

\* **Fecha:** 12/07/2001

\* **Número de consulta:** 2033-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** *Taxista en régimen de estimación objetiva, que transmite su licencia.*

\* **Cuestión planteada:** *1.- Tiempo que debe permanecer en el régimen de estimación objetiva para aplicar las reducciones previstas en el artículo 41 del Reglamento del Impuesto.*

*2.- Tiempo máximo desde que el transmitente se jubila o es declarado incapacitado permanente hasta que transmite la licencia para aplicar las reducciones previstas en el citado artículo 41*

\* **Contestación:** *De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 41 del Reglamento del Impuesto, la reducción aplicable se practicará cuando, además de que la transmisión se produzca por cualquiera de las causas citadas en el referido artículo, el transmitente ejerza la actividad y el rendimiento neto lo determine por el régimen de estimación objetiva.*

*Por tanto, no existen los tiempos mínimos y máximos que se plantean en el escrito de consulta, sino simplemente debe cumplirse lo expresado en el párrafo anterior.*

\* **Fecha:** 14/11/2001

### CAPITULO III Rentas en especie

## **Artículo 42. Entrega de acciones a trabajadores.**

1. No tendrán la consideración de rendimientos del trabajo en especie, a efectos de lo previsto en el artículo 43.2.a) de la Ley del Impuesto, la entrega de acciones o participaciones a los trabajadores en activo en los siguientes supuestos:

1º. La entrega de acciones o participaciones de una sociedad a sus trabajadores.

2º. Asimismo, en el caso de los grupos de sociedades en los que concurran las circunstancias previstas en el artículo 42 del Código de Comercio, la entrega de acciones o participaciones de una sociedad del grupo a los trabajadores, contribuyentes por este Impuesto, de las sociedades que formen parte del mismo subgrupo. Cuando se trate de acciones o participaciones de la sociedad dominante del grupo, la entrega a los trabajadores, contribuyentes por este Impuesto, de las sociedades que formen parte del grupo.

En los dos casos anteriores, la entrega podrá efectuarse tanto por la propia sociedad a la que preste sus servicios el trabajador, como por otra sociedad perteneciente al grupo o por el ente público, sociedad estatal o administración pública titular de las acciones.

2. La aplicación de lo previsto en el apartado anterior exigirá el cumplimiento de los siguientes requisitos:

1º. Que la oferta se realice dentro de la política retributiva general de la empresa o, en su caso, del grupo de sociedades y que contribuya a la participación de los trabajadores en la empresa.

2º. Que cada uno de los trabajadores, conjuntamente con sus cónyuges o familiares hasta el segundo grado, no tengan una participación, directa o indirecta, en la sociedad en la que prestan sus servicios o en cualquier otra del grupo, superior al 5 por 100.

3º. Que los títulos se mantengan, al menos, durante tres años.

El incumplimiento del plazo a que se refiere el número 3º anterior motivará la obligación de presentar una declaración-liquidación complementaria, con los correspondientes intereses de demora, en el plazo que medie entre la fecha en que se incumpla el requisito y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se produzca dicho incumplimiento.

## **Artículo 43. Gastos de estudio para la capacitación o reciclaje del personal que no constituyen retribución en especie.**

No tendrán la consideración de retribuciones en especie, a efectos de lo previsto en el artículo 43.2.b) de la Ley del Impuesto, los estudios dispuestos por Instituciones, empresas o empleadores y financiados directamente por ellos para la actualización, capacitación o reciclaje de su personal, cuando vengán exigidos por el desarrollo de sus

actividades o las características de los puestos de trabajo, incluso cuando su prestación efectiva se efectúe por otras personas o entidades especializadas. En estos casos, los gastos de locomoción, manutención y estancia se registrarán por lo previsto en el artículo 8 de este Reglamento.

#### **Artículo 44. Gastos por comedores de empresa que no constituyen retribución en especie.**

1. A efectos de lo previsto en el artículo 43.2.c) de la Ley del Impuesto, tendrán la consideración de entrega de productos a precios rebajados que se realicen en comedores de empresa las fórmulas directas e indirectas de prestación del servicio, admitidas por la legislación laboral, en las que concurren los siguientes requisitos:

1º Que la prestación del servicio tenga lugar durante días hábiles para el empleado o trabajador.

2º Que la prestación del servicio no tenga lugar durante los días que el empleado o trabajador devengue dietas por manutención exceptuadas de gravamen de acuerdo al artículo 8 de este Reglamento.

2. Cuando la prestación del servicio se realice a través de fórmulas indirectas, tendrán que cumplirse, además de los requisitos exigidos en el número anterior, los siguientes:

1º La cuantía de las fórmulas indirectas no podrá superar 1.300 pesetas diarias. Si la cuantía diaria fuese superior, existirá retribución en especie por el exceso. Esta cuantía podrá modificarse por el Ministro de Economía y Hacienda atendiendo a la evolución económica y al contenido social de estas fórmulas.

2º Si para la prestación del servicio se entregasen al empleado o trabajador vales-comida o documentos similares, se observará lo siguiente:

Deberán estar numerados, expedidos de forma nominativa y en ellos deberá figurar su importe nominal y la empresa emisora.

Serán intransmisibles.

No podrá obtenerse, ni de la empresa ni de tercero, el reembolso de su importe.

Sólo podrán utilizarse en establecimientos de hostelería.

La Empresa que los entregue deberá llevar y conservar relación de los entregados a cada uno de sus empleados o trabajadores, con expresión del número de documento y día de entrega.

#### **Artículo 45. Gastos por seguros de enfermedad que no constituyen retribución en especie.**

No tendrán la consideración de rendimientos del trabajo en especie, de acuerdo con lo previsto en el artículo 43.2.f) de la Ley del Impuesto, las primas o cuotas satisfechas por las empresas a entidades aseguradoras para la cobertura de enfermedad, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

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

2. Que las primas o cuotas satisfechas no excedan de 60.000 pesetas anuales. Cuando el seguro comprenda también al cónyuge o descendientes, el límite será de 200.000 pesetas anuales. El exceso sobre dichas cuantías constituirá retribución en especie.

\* **Número de consulta:** 0850-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** En relación a las retribuciones en especie de los rendimientos del trabajo, se consulta concretamente sobre:

\* **Cuestión planteada:** Interpretación del artículo 45.2 -gastos por seguro de enfermedad que no constituyen retribución en especie- del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

\* **Contestación:** El artículo 45, del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, relativo a los gastos por seguros de enfermedad que no constituyen retribución en especie, en su punto 2, señala que no tendrán tal consideración de rendimientos del trabajo en especie, las primas o cuotas satisfechas por las empresas a entidades aseguradoras para la cobertura de enfermedad, que no excedan de 60.000 pesetas anuales para el trabajador, ó 200.000 pesetas anuales si el seguro comprende también al cónyuge o descendientes.

De acuerdo al precepto señalado, se desprende que la no consideración de rendimientos del trabajo en especie de las primas o cuotas que abonen las empresas a entidades aseguradoras para la cobertura de enfermedad, dentro de los límites anteriormente señalados, conlleva la no tributación de las mismas por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

\* **Fecha:** 14/04/2000

#### **Artículo 46. Derechos de fundadores de sociedades.**

Los derechos especiales de contenido económico que se reserven los fundadores o promotores de una sociedad como remuneración de servicios personales, cuando consistan en un porcentaje sobre los beneficios de la entidad, se valorarán, como mínimo, en el 35 por 100 del valor equivalente de capital social que permita la misma participación en los beneficios que la reconocida a los citados derechos.

#### **Artículo 47. Precio ofertado.**

A efectos de lo previsto en el artículo 44.1.1º.f) de la Ley del Impuesto se considerará precio ofertado al público, en las retribuciones en especie satisfechas por empresas que tienen como actividad habitual la realización de las actividades que dan lugar al mismo, el previsto en el artículo 13 de la Ley 26/1984, de 19 de julio, General para la Defensa de los Consumidores y Usuarios, deduciendo, en su caso, los descuentos ofertados a otros colectivos de similares características a los trabajadores de la empresa, así como los descuentos promocionales de carácter general aplicados por la empresa que se encuentren en vigor en el momento de satisfacer la retribución en especie.

### **CAPITULO IV Mínimo personal y familiar**

#### **Artículo 48. Límite de rentas anuales que permiten la aplicación del mínimo familiar. (\*)**

1. La cuantía de renta anual máxima que permite la aplicación del mínimo familiar por descendientes, incluidos los discapacitados a que se refieren los párrafos b) y c) del artículo 40.3.1º de la Ley del Impuesto, será de 1.000.000 de pesetas, incluidas las exentas.

2. La cuantía de renta anual máxima que permite la aplicación del mínimo familiar por ascendientes discapacitados, a que se refiere el párrafo c) del artículo 40.3.1º de la Ley del Impuesto, será de 1.000.000 de pesetas, incluidas las exentas.

3. La cuantía de la renta anual máxima, a la que se refiere el artículo 40.3.3º de la Ley del Impuesto, que permite trasladar el derecho a la aplicación de los mínimos familiares de los parientes de grado más cercano a los del siguiente grado, será de 1.000.000 de pesetas, incluidas las exentas.

### **CAPITULO V**

#### **Base liquidable general**

#### **Artículo 49. Plazo de presentación de las declaraciones complementarias en la disposición de derechos consolidados de mutualidades de previsión social.**

A efectos de lo previsto en el artículo 46.1.b) de la Ley del Impuesto, las declaraciones-liquidaciones complementarias para reponer las reducciones en la base imponible indebidamente practicadas por la disposición anticipada de los derechos consolidados en mutualidades de previsión social se presentarán en el plazo que medie entre la fecha de dicha disposición anticipada y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en el que se realice la disposición anticipada.

#### **Artículo 50. Excesos de aportaciones a planes de pensiones y mutualidades de previsión social no reducibles en el ejercicio.**

Los partícipes en planes de pensiones podrán solicitar que las cantidades aportadas, con inclusión de las contribuciones del promotor que les hubiesen sido imputadas, que por exceder de los límites cuantitativos establecidos en el artículo 46.1

---

(\*)Redacción dada a este artículo por el Real Decreto 1968/1999, de 23 de diciembre, por el que se modifican determinados artículos del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y del Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, en materia de dietas, obligación de declarar, pagos a cuenta y obligaciones de información (B.O.E. de 30 de diciembre. Corrección de errores en B.O.E. de 20 de enero de 2000), con vigencia para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 1999. La redacción anterior era: «Artículo 48. Límites de rentas anuales que permiten la aplicación del mínimo familiar por descendientes.

1. La cuantía de la renta anual máxima que permite la aplicación del mínimo familiar por descendientes, incluidos los discapacitados, a que se refieren las letras b) y c) del artículo 40.3.1º de la Ley del Impuesto, será de 1.000.000 de pesetas, incluidas las exentas.

2. La cuantía de la renta anual máxima, a la que se refiere el artículo 40.3.3º de la Ley del Impuesto, que permite trasladar el derecho a la aplicación de los mínimos familiares de los parientes de grado más cercano a los del siguiente grado, será de 1.000.000 de pesetas, incluidas las exentas.»

de la Ley del Impuesto, no hayan podido ser objeto de reducción en la base imponible, lo sean en los cinco ejercicios siguientes.

La solicitud deberá realizarse en la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio en que las aportaciones realizadas hayan excedido de los límites antes mencionados.

El exceso que, de acuerdo con lo señalado, no haya podido ser objeto de reducción, se imputará al primer ejercicio, dentro de los cinco ejercicios siguientes, en que las aportaciones efectuadas no alcancen los límites cuantitativos establecidos en el artículo 46.1 de la Ley del impuesto.

Cuando concurren aportaciones realizadas en el ejercicio con aportaciones de ejercicios anteriores que no hayan podido ser objeto de reducción por exceder de los límites establecidos, se entenderán reducidas, en primer lugar, las aportaciones correspondientes a años anteriores.

### **TITULO III**

#### **Deducciones de la cuota**

#### **CAPITULO I**

##### **Deducción por inversión en vivienda habitual**

#### **Artículo 51. Concepto de vivienda habitual.**

1. Con carácter general se considera vivienda habitual del contribuyente la edificación que constituya su residencia durante un plazo continuado de, al menos, tres años.

No obstante, se entenderá que la vivienda tuvo el carácter de habitual cuando, a pesar de no haber transcurrido dicho plazo, se produzca el fallecimiento del contribuyente o concurren otras circunstancias que necesariamente exijan el cambio de domicilio, tales como celebración de matrimonio, separación matrimonial, traslado laboral, obtención del primer empleo, o cambio de empleo, u otras análogas justificadas.

*\* Número de consulta: 0724-00*

*\* Descripción sucinta de los hechos: El consultante adquirió en marzo de 1999 dos pisos contiguos en un edificio en construcción, con objeto de convertirlos en una única vivienda.*

*Como el edificio estaba en construcción, en esta fase se van a acometer las obras de adaptación, aunque, dado lo complejo de cambiar la división horizontal del mismo, van a quedar con dos fincas registrales independientes.*

*\* Cuestión planteada: Si puede practicar la deducción por inversión en vivienda habitual.*

*\* Contestación: Conforme con lo dispuesto en el artículo 51-1 del Reglamento del Impuesto no existe ningún problema para que pueda considerarse como vivienda habitual la unión de dos pisos contiguos a efectos registrales, siempre que la total superficie de los mismos constituya la residencia habitual de contribuyente.*

*Por tanto, siempre que se cumplan las condiciones, que con carácter general exige esta deducción, podrá practicarse la deducción por inversión en vivienda habitual tanto por las cantidades invertidas en la adquisición de los dos pisos como por las cantidades invertidas en las obras de unión de los mismos.*

*\* Fecha: 29/03/2000*

*\* Número de consulta: 1005-00*

*\* Descripción sucinta de los hechos: Por razones de estudio, los hijos del consultante tendrán que abandonar la vivienda de los padres, por lo que pasarán a residir en otra localidad diferente.*

Por dicho motivo, los padres van a adquirir una vivienda en la ciudad destino de los hijos.

\* **Cuestión planteada:** ¿Se puede considerar como vivienda habitual del consultante la vivienda que va a adquirir en la ciudad donde cursarán estudios sus hijos?

\* **Contestación:** Analizado el concepto de vivienda habitual que se contempla en el artículo 51 del Reglamento, se hace preciso insistir en los términos de que la vivienda debe constituir la residencia habitual del propio contribuyente. Por ello, y dado que, según se desprende del escrito del consultante no parece que éste tenga intención de trasladar su residencia habitual a la localidad donde cursarán estudios sus hijos, no cabe considerar como vivienda habitual del propio consultante la vivienda que va a adquirir en dicha localidad para que residan sus hijos.

\* **Fecha:** 27/04/2000

\* **Número de consulta:** 1654-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** La consultante tiene intención de vender su vivienda habitual por necesidades personales, ya que tiene una disminución física, teniendo intención de reinvertir el dinero obtenido en otra vivienda habitual.

\* **Cuestión planteada:** Tratamiento fiscal de la operación descrita.

\* **Contestación:** En el caso de que la vivienda tuviese el carácter de habitual, ya sea por haber residido en ella tres años o porque la disminución físicas exigiese necesariamente el cambio de vivienda, la transmisión de la misma generará una ganancia o una pérdida patrimonial.

Si generase una ganancia patrimonial, ésta quedará exenta en su totalidad cuando el importe total obtenido de la transmisión se reinvierta en la adquisición o rehabilitación de una nueva vivienda habitual. La reinversión deberá realizarse de una sola vez o sucesivamente en el periodo máximo de dos años (contados de fecha a fecha) desde la transmisión de la vivienda. Asimismo, se entenderá cumplido este requisito cuando la venta se hubiese realizado a plazos o con precio aplazado, siempre que el importe de los plazos se destine a la finalidad indicada dentro del periodo impositivo en que se vayan percibiendo.

Si no se reinvirtiese el total importe obtenido, solamente se exonerará la parte proporcional de la ganancia que corresponda a la cantidad efectivamente invertida en el plazo de dos años anteriormente citado.

En el caso de que la vivienda no tuviese la consideración de habitual, la ganancia obtenida no podrá disfrutar la exención por reinversión citada en los párrafos anteriores.

\* **Fecha:** 28/09/2000

\* **Número de consulta:** 1860-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante, militar en activo, inició en 1994 la adquisición, en construcción, de su vivienda habitual, practicándose deducciones por este concepto en los años 94 a 97.

En abril de 1998 le fue entregada la vivienda y en enero de 1999, se le comunica que en el año 2000 y por un periodo de tres años estará destinado en Estados Unidos.

Por esta razón, en marzo de 1999, vende su vivienda habitual estando a la espera de que se le comunique la ubicación geográfica de su destino al regresar a España para reinvertir el importe obtenido en una nueva vivienda habitual.

\* **Cuestión planteada:** 1ª. Procedencia de las deducciones practicadas en los años 94-98.

2ª. Si es de aplicación la exención por reinversión en vivienda habitual.

\* **Contestación:** 1ª. En el caso planteado, la vivienda parece que constituyó la residencia habitual del contribuyente solamente 1 año (abril de 1998 a marzo de 1999), por lo que no ha cumplido el requisito exigido con carácter general de residir en la misma, al menos, tres años (artículo 51.1 del Reglamento del Impuesto).

Ahora bien, el segundo párrafo del citado artículo 51.1 establece que se entenderá que la vivienda tuvo el carácter de habitual cuando, a pesar de no haber transcurrido dicho plazo, concurren circunstancias que necesariamente exijan el cambio de domicilio. Entre estas circunstancias se cita el traslado laboral.

Por tanto, en el caso planteado podría ser de aplicación la excepción a la residencia continuada de tres años para calificar la vivienda como habitual.

No obstante, se plantea una nueva duda al haber transmitido la vivienda con anterioridad al traslado laboral.

A este respecto, debe interpretarse que si el traslado laboral es firme y cierto, la transmisión de la vivienda estaría incluida en la excepción contenida en el párrafo segundo del artículo 51.1 del Reglamento del Impuesto, puesto que la venta de una vivienda requiere unos trámites que necesitan un tiempo, por lo que no puede exigirse que los mismos se realicen siempre con posterioridad al traslado laboral.

Por tanto, la vivienda tuvo el carácter de habitual si:

Constituyó en algún momento, la residencia habitual del consultante.

*Se ha transmitido después de comunicarse de forma fehaciente el traslado al consultante, siendo éste irrevocable y que efectivamente se produzca dicho traslado.*

*Si se cumplen estas dos condiciones, las deducciones practicadas se consolidarían no debiendo reintegrarse. En caso contrario, se perderá el derecho a las deducciones practicadas en los ejercicios 1994 a 1998, debiendo sumar las deducciones practicadas a la cuota líquida estatal y a la autonómica o complementaria del ejercicio 1999, más los intereses de demora a que se refiere el artículo 58.2.c) de la Ley General Tributaria.*

*2ª. Para poder aplicar la exención por reinversión, es necesario, en primer lugar, que se cumplan las condiciones anteriormente citadas para que la vivienda hubiese tenido el carácter de habitual.*

*En caso contrario, la ganancia patrimonial obtenida no podrá beneficiarse de la exención por reinversión.*

*Si se cumpliesen las condiciones expresadas en la contestación a la primer pregunta, la ganancia patrimonial obtenida podrá beneficiarse de la exención por reinversión en vivienda habitual prevista en el artículo 39 del Reglamento del Impuesto, siempre que el importe total obtenido en la venta de la vivienda minorado, en su caso, del principal del préstamo que se encuentre pendiente de amortizar en el momento de la transmisión se reinvierta en el plazo de dos años en la adquisición de una nueva vivienda habitual.*

*Una vez adquirida la nueva vivienda habitual, ésta tendrá que cumplir los requisitos y condiciones que se exigen en la normativa del Impuesto para la vivienda habitual.*

**\* Fecha:** 24/10/2000

**\* Número de consulta:** 2272-00

**\* Descripción sucinta de los hechos:** *El consultante es socio de una cooperativa de viviendas a la que realiza aportaciones para la adquisición de su futura vivienda habitual.*

*Al no permitir la cooperativa la concurrencia de dos o más socios en relación con la misma vivienda, el consultante y su pareja sentimental suscriben un convenio indicando que esta última efectúa el 50 por 100 de las aportaciones a la cooperativa y de los gastos inherentes a la adquisición.*

*Por otra parte, ambos son cotitulares de una cuenta vivienda desde la que realizan transferencias mensuales a una cuenta en la que están domiciliados los pagos mensuales a la cooperativa.*

**\* Cuestión planteada:** - *Compatibilidad de la cuenta vivienda y las aportaciones a la cooperativa.*

- *Si la pareja sentimental del consultante puede practicarse la deducción por adquisición de vivienda habitual.*

**\* Contestación:** *De acuerdo con lo establecido en los artículos 51 y 54 del Reglamento del Impuesto, las imposiciones en cuentas vivienda darán derecho a deducción en la cuota mientras que el titular de las mismas no haya adquirido o rehabilitado su vivienda habitual.*

*Una vez adquirida o rehabilitada la vivienda, las deducciones se irán practicando a medida que se realicen los pagos para dichos fines.*

*Ahora bien, a estos efectos, la adquisición de vivienda debe entenderse en sentido jurídico, es decir, se ha adquirido la vivienda cuando ésta se produzca de acuerdo con las disposiciones del Código Civil, la cual no incluye la construcción que el artículo 51.1 del Reglamento del Impuesto asimila a adquisición de vivienda, en cualquiera de los supuestos contemplados en el mismo:*

- *Ejecución directa de la construcción por parte del contribuyente.*

- *Cantidades entregadas al promotor.*

*En estos dos casos, mientras no se haya adquirido la vivienda podrán simultanearse las deducciones por cuenta vivienda y por construcción de la vivienda habitual, siempre que se cumplan los límites y requisitos que para la deducción por adquisición o rehabilitación de vivienda exige la normativa del Impuesto.*

*No obstante, el saldo de la cuenta vivienda deberá destinarse al pago de la vivienda en el plazo de 5 años desde su apertura (4 años para las cuentas abiertas a partir del 1 de enero de 1999).*

*Por tanto, en el caso consultado, podrá compatibilizarse la deducción por cuenta vivienda y por cantidades entregadas al promotor (cooperativa) hasta el momento en que el consultante adquiera la vivienda, en los términos antes señalados.*

*Por otro lado, de la regulación que por adquisición de vivienda habitual realiza la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en su artículo 55.1 -"Los contribuyentes podrán aplicar una deducción por inversión en su vivienda habitual (...) podrán deducirse el 15 por 100 de las cantidades satisfechas en el período por la adquisición o rehabilitación de la vivienda que constituya o vaya a constituir la residencia habitual del contribuyente"- se desprende que la deducción sólo podrá practicarse por el adquirente de la misma, que según resulta del escrito de consulta es únicamente el consultante, que es a quien por su condición de socio cooperativista le corresponde la vivienda adjudicada.*

*En definitiva, para tener derecho a tal deducción hay que tener en cuenta las normas sobre la titularidad jurídica de los bienes objeto de la inversión, en este caso la vivienda, a fin de determinar a quién corresponde el beneficio fiscal, y ello con independencia de cómo se instrumente la financiación (convenio*

entre el consultante y su pareja por el que ésta realiza la mitad de las aportaciones) y sin perjuicio de que esa financiación -aportación por su pareja sentimental del 50 por 100 de las cantidades que el consultante realiza al promotor- pueda constituir para el consultante un hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en caso de que la operación se realice a título gratuito.

El tratamiento expuesto comporta que las cantidades depositadas por la pareja del consultante en la cuenta vivienda de titularidad compartida darían a aquélla derecho a deducción en su declaración del IRPF. Ahora bien, una vez que tales cantidades se aportasen a la cooperativa, la pareja del consultante perdería el derecho a las deducciones practicadas al no detentar titularidad jurídica alguna sobre la vivienda.

\* **Fecha:** 11/12/2000

\* **Número de consulta:** 2349-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante se ve obligado a vender la que hasta ahora ha sido su residencia habitual por ser insuficiente para las necesidades asistenciales de su esposa gravemente enferma.

\* **Cuestión planteada:** Si pueden considerarla como vivienda habitual a pesar de no haber cumplido el plazo de tres años de residencia continuada.

\* **Contestación:** El artículo 51 del Reglamento del Impuesto determina que, sólo cuando concurren circunstancias que necesariamente exijan el cambio de domicilio, la vivienda podrá ser calificada como habitual sin haber transcurrido tres años desde su ocupación. Precisa además, alguna de las circunstancias que exigirían necesariamente dicho cambio y podrían justificar dicha exigencia por razones de necesidad, entre las que no se encuentra la falta de espacio necesario para alojar a una persona más, si bien, no excluye que otras análogas justificadas necesariamente exijan el cambio de domicilio.

La adecuada interpretación de la norma debe llevarnos a un primer dato: para que pueda entrar en juego la excepción al plazo general de tres años no basta la mera concurrencia de cualquier circunstancia que exija cambiar de domicilio; la circunstancia que debe concurrir debe exigir necesariamente dicho cambio.

Por tanto, teniendo en cuenta que la exigencia del cambio de domicilio debe venir avalada por una serie de circunstancias concurrentes que lo hagan exigible de manera necesaria, resulta preciso concretar qué se entiende por necesidad. El término empleado por el Reglamento del Impuesto (necesariamente) es un adverbio de modo que, de acuerdo con el Diccionario de la Real Academia significa con o por necesidad o precisión.

A su vez, el término necesidad puede indicar todo aquello a lo que es imposible substraerse, faltar o resistir.

Aún es más esclarecedor el sustantivo precisión, incluido en la definición de necesariamente, pues supone obligación o necesidad indispensable que fuerza y precisa a ejecutar a una cosa.

Por último, confirma lo anterior una de las definiciones de necesario: dicese de lo que se hace y ejecuta obligado de otra cosa, como opuesto a voluntario y espontáneo....

De lo anterior se desprende que, para que el cambio de domicilio no impida la consideración como vivienda habitual de la edificación que ha constituido la residencia del sujeto pasivo y que éste ha habitado durante un período inferior a tres años, las circunstancias que exigen dicho cambio deben ser ajenas a la mera voluntad o conveniencia del sujeto pasivo.

En consecuencia, en el caso consultado, las necesidades asistenciales de la esposa del consultante pueden implicar la exigencia por razones de necesidad del cambio de domicilio, siempre que pueda acreditarse su concurrencia.

\* **Fecha:** 15/12/2000

\* **Número de consulta:** 0467-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante es titular de una vivienda habitual adquirida el 14 de abril de 1998, que se dispone a vender el mes de junio de 2000, debido a que su esposa está esperando su segundo hijo y la citada vivienda carece de ascensor.

\* **Cuestión planteada:** Si pueden considerarla como vivienda habitual a pesar de no haber cumplido el plazo de tres años de residencia continuada.

\* **Contestación:** El artículo 51 del Reglamento del Impuesto prevé que, sólo cuando concurren circunstancias que necesariamente exijan el cambio de domicilio, la vivienda podrá ser calificada como habitual sin haber transcurrido tres años desde su ocupación. Precisa además, alguna de las circunstancias que exigirían necesariamente dicho cambio y podrían justificar dicha exigencia por razones de necesidad, entre las que no se encuentra la falta de espacio necesario para alojar a una persona más, si bien, no excluye que otras análogas justificadas necesariamente exijan el cambio de domicilio.

*Además de las circunstancias que el citado artículo recoge, la adecuada interpretación de la norma debe llevarnos a un primer dato: para que pueda entrar en juego la excepción al plazo general de tres años no basta la mera concurrencia de cualquier circunstancia que exija cambiar de domicilio; la circunstancia que debe concurrir debe exigir necesariamente dicho cambio.*

*Por tanto, teniendo en cuenta que la exigencia del cambio de domicilio debe venir avalada por una serie de circunstancias concurrentes que lo hagan exigible de manera necesaria, resulta preciso concretar qué se entiende por necesidad. El término empleado por el Reglamento del Impuesto (necesariamente) es un adverbio de modo que, de acuerdo con el Diccionario de la Real Academia significa con o por necesidad o precisión.*

*A su vez, el término necesidad puede indicar todo aquello a lo que es imposible substraerse, faltar o resistir.*

*Aún es más esclarecedor el sustantivo precisión, incluido en la definición de necesariamente, pues supone obligación o necesidad indispensable que fuerza y precisa a ejecutar a una cosa.*

*Por último, confirma lo anterior una de las definiciones de necesario: dicese de lo que se hace y ejecuta obligado de otra cosa, como opuesto a voluntario y espontáneo....*

*De lo anterior se desprende que, para que el cambio de domicilio no impida la consideración como vivienda habitual de la edificación que ha constituido la residencia del sujeto pasivo y que éste ha habitado durante un período inferior a tres años, las circunstancias que exigen dicho cambio deben ser ajenas a la mera voluntad o conveniencia del sujeto pasivo.*

*En consecuencia, en el caso consultado, la circunstancia de falta de ascensor toda vez que es una necesidad temporal, no implica por sí misma y en todos los casos la exigencia por razones de necesidad del cambio de domicilio.*

**\* Fecha:** 06/03/2001

**\* Número de consulta:** 1088-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** *El consultante adquirió su vivienda habitual en octubre de 1999, invirtiendo en su adquisición el saldo de una cuenta vivienda abierta en noviembre de 1995. En enero de 2001, la empresa para la que trabaja le ha comunicado la exigencia de residir en Zaragoza capital, por lo que ha adquirido una nueva vivienda en dicha ciudad a la que va a trasladarse antes de cumplirse el plazo de tres años de residencia en la vivienda anterior.*

**\* Cuestión planteada:** *Posibilidad de consolidar las deducciones practicadas por la anterior vivienda.*

**\* Contestación:** *El artículo 51 del Reglamento del Impuesto, define la vivienda habitual del contribuyente como la edificación que constituya su residencia durante un plazo continuado de, al menos, tres años. Enumera a continuación, una serie de excepciones al cumplimiento de este plazo, como el fallecimiento del contribuyente o la concurrencia de otras circunstancias que necesariamente exijan el cambio de domicilio, entre las que cita, expresamente, el traslado laboral, la obtención del primer empleo o el cambio de empleo.*

*La expresión reglamentaria (proveniente del artículo 55.1.3º de la Ley 40/1998) "circunstancias que necesariamente exijan el cambio de vivienda" comporta una obligatoriedad en dicho cambio, lo que significa la concurrencia de circunstancias ajenas a la mera voluntad o conveniencia del contribuyente: no basta la concurrencia de cualquier circunstancia por la que convenga cambiar de domicilio, sino que debe concurrir alguna que obligue a ese cambio anticipado sin completar el período mínimo de tres años de residencia en la vivienda.*

*La concurrencia de cualquiera de estas circunstancias, que necesariamente obliguen al cambio de domicilio, podrá ser acreditada por cualquiera de los medios de prueba generalmente admitidos en Derecho, correspondiendo la valoración de la prueba aportada a los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria.*

**\* Fecha:** 04/06/2001

**\* Número de consulta:** 1386-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** *El consultante adquirió en el año 1999 la vivienda en la que residía desde el año 1986, si bien, al año siguiente al de su adquisición, la tuvo que vender dado el mínimo espacio de la misma.*

**\* Cuestión planteada:** *Consideración de la citada vivienda como vivienda habitual.*

**\* Contestación:** *Para que el cambio de domicilio no impida la consideración como vivienda habitual de la edificación que ha constituido la residencia del contribuyente y que éste ha habitado durante un período inferior a tres años, las circunstancias que exigen dicho cambio deben ser ajenas a la mera voluntad o conveniencia del sujeto pasivo.*

*En consecuencia, en el caso consultado, adquisición en el año 1999 de la vivienda en la que residía, al parecer como arrendatario, desde el año 1986, y que, según manifiesta el consultante, ha tenido que*

vender al año siguiente al de su adquisición por falta de espacio en la misma, no implica por si misma y en todos los casos la exigencia por razones de necesidad del cambio de domicilio.

Por último, señalar que el plazo de tres años de residencia efectiva se computa desde la fecha de ocupación de la vivienda, que según la norma reglamentaria citada, debe efectuarse antes de que transcurra el plazo de doce meses siguientes a su adquisición, siendo irrelevante a estos efectos el que el consultante residiera en la misma desde el año 1986, pues no lo fue a título de propietario, sino, al parecer, como arrendatario.

\* **Fecha:** 03/07/2001

\* **Número de consulta:** 1458-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante, debido a los problemas que tenía con un vecino que le han llegado a ocasionar trastornos de tipo psíquico, se ha visto en la necesidad de vender su vivienda habitual.

\* **Cuestión planteada:** ¿Se entiende que la vivienda ha constituido su vivienda habitual a pesar de no haber transcurrido el plazo de tres años previsto en el artículo 51 del Reglamento del Impuesto?

\* **Contestación:** El artículo 51 del Reglamento del Impuesto preve que, sólo cuando concurren circunstancias que necesariamente exijan el cambio de domicilio, la vivienda podrá ser calificada como habitual sin haber transcurrido tres años desde su ocupación. Precisa además, alguna de las circunstancias que exigirían necesariamente dicho cambio y podrían justificar dicha exigencia por razones de necesidad, si bien, no excluye que otras análogas justificadas necesariamente exijan el cambio de domicilio.

La adecuada interpretación de la norma debe llevarnos a un primer dato: para que pueda entrar en juego la excepción al plazo general de tres años no basta la mera concurrencia de cualquier circunstancia que exija cambiar de domicilio; la circunstancia que debe concurrir debe exigir necesariamente dicho cambio. Por tanto, teniendo en cuenta que la exigencia del cambio de domicilio debe venir avalada por una serie de circunstancias concurrentes que lo hagan exigible de manera necesaria, resulta preciso concretar qué se entiende por necesidad. El término empleado por el Reglamento del Impuesto (necesariamente) es un adverbio de modo que, de acuerdo con el Diccionario de la Real Academia significa con o por necesidad o precisión.

A su vez, el término necesidad puede indicar todo aquello a lo que es imposible substraerse, faltar o resistir.

Aún es más esclarecedor el sustantivo precisión, incluido en la definición de necesariamente, pues supone obligación o necesidad indispensable que fuerza y precisa a ejecutar a una cosa.

Por último, confirma lo anterior una de las definiciones de necesario: dicese de lo que se hace y ejecuta obligado de otra cosa, como opuesto a voluntario y espontáneo...

De lo anterior se desprende que, para que el cambio de domicilio no impida la consideración como vivienda habitual de la edificación que ha constituido la residencia del sujeto pasivo y que éste ha habitado durante un período inferior a tres años, las circunstancias que exigen dicho cambio deben ser ajenas a la mera voluntad o conveniencia del sujeto pasivo.

En consecuencia, en el presente caso consultado, las circunstancias que en el mismo se indican: prescripción facultativa recomendando el cambio de domicilio habida cuenta de los problemas de salud habidos (Neurosis Fóbica), el certificado de minusvalía de su segundo hijo que padece Síndrome de Down y que, según manifestaciones de determinada Asociación, aconseja un entorno apacible, de aceptación y de comprensión, cuyo alcance comprende tanto a las personas como a la vivienda en la que se habita, etc., cabría interpretarlas como circunstancias que necesariamente exigen un cambio de vivienda.

\* **Fecha:** 12/07/2001

\* **Número de consulta:** 2026-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** En el año 1984 se adquiere la vivienda habitual, siendo esta de Protección Oficial y promovida por la Junta de Castilla y León, la cual se reservó el derecho de los bajos de la misma.

En el año 2000 la Junta concede permiso a los adjudicatarios para hacer cerramiento y posterior división, para su utilización como trasteros.

\* **Cuestión planteada:** Deducibilidad de las cantidades satisfechas en la construcción del referido trastero.

\* **Contestación:** De acuerdo con lo dispuesto en los artículos 51 y 52 del Reglamento del Impuesto, debe concluirse en sentido negativo en cuanto a la posibilidad de deducir en la cuota las cantidades satisfechas en la construcción del cuarto trastero, al no darse en el presente caso las condiciones y requisitos que a tal efecto se establecen en la normativa anteriormente reseñada.

\* **Fecha:** 14/11/2001

*\* Número de consulta: 2156-01*

*\* Descripción sucinta de los hechos: Adquisición de un local que ha sido acondicionado como vivienda por el consultante con la finalidad de que constituya su vivienda habitual.*

*Con posterioridad, y una vez realizado el proyecto técnico de acondicionamiento, ha surgido la imposibilidad ante el Ayuntamiento de cambiar el uso de local a vivienda, por razones urbanísticas, puesto que el planeamiento municipal exige que cada finca con destino a vivienda en los edificios de nueva construcción lleve anexa una plaza de garage*

*\* Cuestión planteada: El consultante se pregunta si, a pesar de ello, podría ser considerado como vivienda habitual a efectos fiscales.*

*\* Contestación: El concepto de vivienda habitual viene recogido en el artículo 51 del Reglamento del Impuesto.*

*Con esta definición, en principio, se incluyen todo tipo de edificaciones o inmuebles. Ahora bien, para que el inmueble adquirido, con uso de local, pueda ser considerado como vivienda habitual del contribuyente, ha de constituir su vivienda propiamente dicha, es decir, ha de tratarse de un local acondicionado o susceptible de ser acondicionado para vivienda.*

*Pero, además, es preciso que se cumplan el resto de los requisitos señalados en el artículo 51 del Reglamento del Impuesto, es decir, ha de ser ocupada antes de que transcurran doce meses desde la fecha de su adquisición y ha de constituir su residencia durante un plazo continuado de, al menos, tres años, salvo que concurran circunstancias excepcionales que impidan su ocupación o exijan, necesariamente, el cambio de domicilio, sin cumplirse los plazos reglamentariamente establecidos.*

*\* Fecha: 05/12/2001*

2. Para que la vivienda constituya la residencia habitual del contribuyente debe ser habitada de manera efectiva y con carácter permanente por el propio contribuyente, en un plazo de doce meses, contados a partir de la fecha de adquisición o terminación de las obras.

No obstante, se entenderá que la vivienda no pierde el carácter de habitual cuando se produzcan las siguientes circunstancias:

Cuando se produzca el fallecimiento del contribuyente o concurran otras circunstancias que necesariamente impidan la ocupación de la vivienda, en los términos previstos en el apartado 1 de este artículo.

Cuando éste disfrute de vivienda habitual por razón de cargo o empleo y la vivienda adquirida no sea objeto de utilización, en cuyo caso el plazo antes indicado comenzará a contarse a partir de la fecha del cese.

*\* Número de consulta: 0165-01*

*\* Descripción sucinta de los hechos: El consultante y su esposa residen en La Herradura, provincia de Granada.*

*Debido a la distancia existente desde su vivienda a sus puestos de trabajo, en la provincia de Jaén, pasan las noches de lunes a jueves en la vivienda de un familiar.*

*\* Cuestión planteada: - ¿Pueden deducir por la adquisición de la vivienda habitual que tuvo lugar en julio de 1999?.*

*\* Contestación: A los efectos de la deducción por inversión en vivienda habitual, el artículo 51 -concepto de vivienda habitual- del Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, dispone, en su número 2, párrafo primero, lo siguiente: «Para que la vivienda constituya la residencia habitual del contribuyente debe ser habitada de manera efectiva y con carácter permanente por el propio contribuyente, en un plazo de doce meses, contados a partir de la fecha de adquisición o terminación de las obras».*

*En el presente caso planteado no se cumplen los requisitos que en el precepto indicado se señalan, por lo que debe concluirse en el sentido de la inaplicación del beneficio de la deducción por inversión en vivienda habitual.*

*\* Fecha: 30/01/2001*

**\* Número de consulta:** 0914-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** El consultante ha adquirido en el año 2000 su primera vivienda, en municipio distinto al de su residencia, por tener ingresada a una hija menor discapacitada en un centro especializado sito en dicho municipio y al que se desplaza de forma esporádica. Asimismo, tiene intención de fijar su residencia en un futuro en ese municipio.

**\* Cuestión planteada:** Posibilidad de deducir por adquisición de vivienda habitual.

**\* Contestación:** El artículo 55.1 de la Ley del Impuesto, contempla la deducción por inversión en vivienda habitual.

Por su parte, el artículo 51 del Reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, define el concepto de vivienda habitual. Así, entiende por vivienda habitual la edificación que constituya la residencia del contribuyente durante un plazo continuado de, al menos, tres años. Añade a continuación que para que la vivienda constituya la residencia habitual del contribuyente debe ser habitada de manera efectiva y con carácter permanente, por el propio contribuyente, en un plazo de doce meses, contados a partir de la fecha de adquisición o terminación de las obras.

No obstante, dicho precepto establece una serie de excepciones al cumplimiento de dichos plazos, ninguna de las cuales es aplicable al caso consultado, adquisición de una vivienda en municipio distinto al de residencia del consultante, para ser habitada de forma esporádica, al objeto de visitar a una hija discapacitada ingresada en un centro especializado sito en dicho municipio. Ahora bien, en el caso de cumplirse sus expectativas de cambio de residencia y la vivienda fuese habitada de forma efectiva, podrá deducir por las cantidades que, a partir de ese momento, pueda destinar a su adquisición, supeditándose la consolidación de dichas deducciones al cumplimiento del plazo de tres años de residencia continuada, salvo concurrencia de circunstancias que necesariamente exijan el cambio de domicilio, en los términos del artículo 51 del Reglamento del Impuesto.

**\* Fecha:** 17/05/2001

**\* Número de consulta:** 1027-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** En la actualidad, el consultante está construyendo su vivienda habitual en un solar adquirido con esa finalidad.

**\* Cuestión planteada:** Al estar surcado el solar por una línea eléctrica de alta tensión (lo que ya ocurría cuando se compró el solar), y teniendo en cuenta las consecuencias sobre la salud que la citada línea pudiera tener, se pregunta sobre si tal circunstancia puede considerarse entre las que necesariamente exigen el cambio de vivienda, a los efectos de su consideración como habitual y la aplicación -a la ganancia patrimonial que se obtenga por su venta- de la exención por reinversión.

**\* Contestación:** Como paso previo a la posible exención, la cuestión planteada se concreta en determinar si la existencia en el solar de la línea de alta tensión constituye una de las circunstancias que necesariamente impiden la ocupación de la vivienda, configurándose así como una de las excepciones a la exigencia de ser habitada de manera efectiva y con carácter permanente por el propio contribuyente, en un plazo de doce meses, contados a partir de la fecha de adquisición o terminación de las obras.

De la lectura del artículo 51 se desprende que para que la vivienda tenga la consideración de habitual se requiere que las circunstancias que necesariamente impidan su ocupación surjan una vez la vivienda haya sido adquirida -o terminadas las obras en el supuesto de construcción-, pues es en ese momento cuando comienza el cómputo del plazo de doce meses para su ocupación.

En el caso consultado no se trata de una circunstancia sobrevenida con posterioridad a la finalización de las obras que impida la ocupación, sino de una circunstancia ya existente en el momento de adquirirse el solar. Por ello, este Centro Directivo entiende que las concretas condiciones que se producen en este supuesto no comportan la concurrencia de circunstancias sobrevenidas que impidan la ocupación de la vivienda, tal como exige el artículo 51.2, por lo que no resultará aplicable la exención de la ganancia patrimonial que pudiera obtenerse en la transmisión de la vivienda, al no haber tenido ésta la calificación de habitual.

**\* Fecha:** 29/05/2001

**\* Número de consulta:** 1481-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** La consultante tiene abierta una cuenta vivienda cuyo plazo vence este año, con la consiguiente obligación de adquirir su vivienda habitual antes de la finalización del mismo.

**\* Cuestión planteada:** Posibilidad de considerar como vivienda una propiedad inscrita en el Registro de la Propiedad como local de negocios.

**\* Contestación:** Según el artículo 51 del Reglamento del Impuesto, se entiende por vivienda habitual la edificación que constituya la residencia del contribuyente durante un plazo continuado de, al menos, tres años.

*Con esta definición, en principio, se incluyen todo tipo de edificaciones o inmuebles. Ahora bien, para que el inmueble que pretende adquirir, inscrito en el Registro de la Propiedad como local de negocio, pueda ser considerado como vivienda habitual del contribuyente, ha de constituir su vivienda propiamente dicha, es decir, ha de tratarse de un local acondicionado o susceptible de ser acondicionado para vivienda.*

*Pero, además es preciso que se cumplan el resto de los requisitos señalados en el artículo 51 del Reglamento del Impuesto, es decir, ha de ser ocupada antes de que transcurran doce meses desde la fecha de su adquisición y ha de constituir su residencia durante un plazo continuado de, al menos, tres años, salvo que concurran circunstancias excepcionales que impidan su ocupación o exijan, necesariamente, el cambio de domicilio, sin cumplirse los plazos reglamentariamente establecidos.*

*Cumpléndose estos requisitos, puede destinarse el saldo de la cuenta vivienda a la adquisición del citado inmueble y consolidar así las deducciones practicadas con anterioridad.*

**\* Fecha:** 17/07/2001

3. Cuando sean de aplicación las excepciones previstas en los apartados anteriores, la deducción por adquisición de vivienda se practicará hasta el momento en que se den las circunstancias que necesariamente exijan el cambio de vivienda o impidan la ocupación de la misma, salvo cuando el contribuyente disfrute de vivienda habitual por razón de cargo o empleo, en cuyo caso podrá seguir practicando deducciones por este concepto mientras se mantenga dicha situación y la vivienda no sea objeto de utilización.

**\* Número de consulta:** 2027-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** *El consultante, miembro en activo de las Fuerzas Armadas y destinado en la plaza de Calatayud (Zaragoza), ocupa una vivienda del Instituto de la Vivienda de las Fuerzas Armadas (INVIFAS).*

*Durante el año 2001 compra una vivienda en Almería pero que, por razón de su destino no podrá habitarla en un futuro inmediato.*

**\* Cuestión planteada:** *Si a efectos de la deducción de las cantidades invertidas en su adquisición de vivienda, el piso de Almería tiene la consideración de vivienda habitual.*

**\* Contestación:** *Expuesto el concepto de vivienda habitual que se contempla en el artículo 51 del Reglamento, la cuestión se delimita en torno a la aplicación del segundo párrafo del citado artículo, concretamente el alcance de la excepción al plazo de doce meses para su ocupación, es decir, si el uso de una vivienda militar se considera como disfrute de vivienda habitual por razón de cargo o empleo.*

*Pues bien, al respecto el criterio de este Centro Directivo es entender que los casos de uso de vivienda militar se consideran como «disfrute de vivienda habitual por razón de cargo o empleo», y, por tanto, opera la excepción.*

*Anteriormente, el criterio que se venía manteniendo era que en tales supuestos no se aplicaba la excepción. Así, en este sentido, con fecha 12 de junio de 1995 se interpuso ante el Tribunal Económico Administrativo Central recurso extraordinario para la unificación de criterio sobre este particular, recurso que es desestimado por el tribunal en resolución de 10 de septiembre de 1997, en la que concluye que las viviendas militares de apoyo logístico constituyen un disfrute de vivienda habitual por razón de cargo o empleo, por lo que se estaría ante la excepción contemplada en el segundo párrafo del artículo 34 del Reglamento del Impuesto aprobado por Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre, en vigor en ese momento.*

*Esta desestimación ha llevado a este centro directivo a modificar el criterio que venía manteniendo, lo que comporta admitir que la mencionada excepción opera en el supuesto de viviendas militares de apoyo logístico. Por tanto, en el caso consultado, mientras se mantenga el uso de la vivienda militar, quedará en suspenso el plazo de doce meses del citado artículo 51, pudiéndose, por tanto, deducir las cantidades invertidas en el año 2001. El plazo será de doce meses para la ocupación y comenzará a contarse a partir de la fecha del cese en el cargo o empleo por el que se disfruta de una vivienda habitual.*

**\* Fecha:** 14/11/2001

## **Artículo 52. Adquisición y rehabilitación de la vivienda habitual.**

1. Se asimilan a la adquisición de vivienda la construcción o ampliación de la misma, en los siguientes términos:

Ampliación de vivienda, cuando se produzca el aumento de su superficie habitable, mediante cerramiento de parte descubierta o por cualquier otro medio, de forma permanente y durante todas las épocas del año.

Construcción, cuando el contribuyente satisfaga directamente los gastos derivados de la ejecución de las obras, o entregue cantidades a cuenta al promotor de aquéllas, siempre que finalicen en un plazo no superior a cuatro años desde el inicio de la inversión.

*\* Número de consulta: 0733-00*

*\* Descripción sucinta de los hechos: En 1989-1990 el consultante adquirió una vivienda de nueva construcción.*

*Desde 1998, esta vivienda constituye la vivienda habitual del consultante.*

*Cuando se construyó la casa, se quedó diáfana la planta baja, pretendiendo actualmente el cerramiento de la misma, para lo que se va a solicitar la correspondiente licencia municipal, aunque la casa figura escriturada como si estuviera totalmente terminada.*

*\* Cuestión planteada: Puede deducirse por inversión en vivienda habitual por el cerramiento de la planta baja.*

*\* Contestación: De acuerdo con lo determinado en el artículo 52.1 del Reglamento del Impuesto, en el caso expuesto por el consultante, se va a cerrar la planta baja de la vivienda, por lo que si la vivienda constituye la residencia habitual del contribuyente podrá beneficiarse de la deducción por el concepto de inversión en vivienda habitual.*

*No obstante, la práctica de la deducción quedará condicionada, además de cumplir las condiciones generales que se exigen para la deducción por inversión en vivienda habitual, a que el consultante pueda probar, por cualquier medio de prueba admitido en derecho, que la vivienda no tenía cerrada la planta baja antes de iniciarse las obras.*

*\* Fecha: 29/03/2000*

*\* Número de consulta: 0175-01*

*\* Descripción sucinta de los hechos: El consultante abrió una cuenta vivienda el 27 de diciembre de 1995.*

*El 24 de julio de 1997 dispuso de las cantidades depositadas en la citada cuenta vivienda para la adquisición de una parcela donde iba a construir su casa.*

*Como la vivienda la está construyendo personalmente el consultante, no va a poder estar terminada el 24 de julio de 2001, sino en el año 2005.*

*\* Cuestión planteada: Actuaciones a realizar para regularizar su situación por las cantidades deducidas tanto a través de la cuenta vivienda como en la adquisición de materiales para la construcción de la misma.*

*\* Contestación: Tanto el artículo 52.1 del vigente Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, como el artículo 35.1 del anterior Reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre, vigente hasta el 31 de diciembre de 1998, establecen que se podrán practicar deducciones por adquisición de vivienda habitual cuando la vivienda esté en construcción, siempre que las obras finalicen en un plazo no superior a cuatro años desde el inicio de la inversión.*

*Este plazo inicial de cuatro años puede prorrogarse por situaciones de quiebra o suspensión de pagos del promotor y por circunstancias excepcionales no imputables al contribuyente que supongan la paralización de las obras.*

*Como en el caso planteado no se dan ninguno de los motivos apuntados en el párrafo anterior, las obras deben finalizar antes de que transcurran cuatro años desde el inicio de la inversión, que de la información aportada por el consultante sería el momento en que se adquiere la parcela (24 de julio de 1997).*

*Por tanto, las obras deben estar finalizadas el 24 de julio de 2001.*

*En el caso de que se incumpliese este plazo y, en consecuencia, se perdiese el derecho a las deducciones practicadas, el consultante deberá sumar a la cuota líquida estatal y autonómica o complementaria devengadas en el ejercicio en que se haya incumplido el requisito (periodo impositivo 2001), las*

cantidades indebidamente deducidas más los intereses de demora a que se refiere el artículo 58.2.c) de la Ley General Tributaria.

Esta pérdida del derecho a deducción comprenderá tanto las cantidades deducidas a través de la cuenta vivienda como las deducidas en fase de construcción de la vivienda.

\* **Fecha:** 01/02/2001

\* **Número de consulta:** 0983-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante adquirió hace unos 10 años su vivienda habitual, la cual terminó de pagar en diciembre de 1999.

En octubre de 1999 adquirió la vivienda contigua a la suya con objeto de ampliar su vivienda habitual.

Para esta adquisición solicitó un préstamo hipotecario, por importe superior al valor de adquisición de la misma.

\* **Cuestión planteada:** 1.- Aplicación de la deducción por adquisición de vivienda habitual en 1999.

2.- Aplicación de la compensación fiscal por adquisición de vivienda habitual por la vivienda adquirida en octubre de 1999.

\* **Contestación:** 1.- El artículo 52.1 del Reglamento del Impuesto asimila al concepto de adquisición de vivienda la ampliación de la misma.

Se entiende por ampliación el aumento de la superficie habitable, mediante cerramiento de parte descubierta o por cualquier otro medio, de forma permanente y durante todas las épocas del año.

Dentro de este concepto de ampliación de vivienda debe entenderse incluida la adquisición del piso contiguo al que constituye la vivienda habitual del contribuyente, teniendo derecho a deducción por inversión en vivienda habitual por el valor de adquisición del mismo así como por los gastos que se produzcan por las obras que sean necesarias para unir físicamente los dos pisos. Asimismo, disfrutarían de deducción los intereses satisfechos por el préstamo que financie los conceptos anteriormente citados.

Por lo que se refiere a la aplicación de los porcentajes de deducción incrementados previstos en el artículo 53 del citado Reglamento del Impuesto a la ampliación de la vivienda, debe informarse que éstos se aplicarán exclusivamente cuando se trate de la adquisición o rehabilitación de la vivienda, sin que sean de aplicación los mismos en situaciones asimiladas como son la ampliación de vivienda o la construcción, tal y como dispone el citado artículo 53.

Por tanto, por las cantidades invertidas en 1999 y años sucesivos por la ampliación de la vivienda, el porcentaje de deducción aplicable será del 15 por 100.

Por otra parte, como el préstamo hipotecario solicitado para adquirir la vivienda que amplía la vivienda habitual ha sido superior al valor de adquisición de la misma, únicamente darán derecho a deducción la amortización de principal y los intereses que correspondan al valor de adquisición de la vivienda. Esta cantidad se determinará proporcionalmente por comparación entre el valor de adquisición y el importe del préstamo solicitado.

En definitiva, en 1999, la deducción por inversión en vivienda habitual se determinará:

a) Por las cantidades satisfechas para la adquisición de la vivienda habitual la deducción se podrá practicar, si se cumplieren las condiciones previstas en el artículo 53 del Reglamento del Impuesto, el porcentaje del 20 por 100 sobre las primeras 750.000 pesetas invertidas en 1999.

b) Por las cantidades invertidas para la adquisición del piso contiguo, la deducción se podrá practicar, con un porcentaje de deducción del 15 por 100.

La base máxima conjunta de deducción por ambos conceptos será de 1.500.000 pesetas anuales. En tributación conjunta opera el mismo límite.

2.- La compensación fiscal prevista en la disposición transitoria cuarta de la Ley del Impuesto podrá exclusivamente aplicarse a las cantidades invertidas para la adquisición de la vivienda habitual, dado que la misma se adquirió antes del 4 de mayo de 1998.

Ahora bien, esta compensación no resulta aplicable por las cantidades invertidas en la rehabilitación, construcción o ampliación de la vivienda, dado que la misma queda limitada a la adquisición de vivienda habitual en sentido jurídico, no pudiéndose extender a otras situaciones asimiladas que dan derecho a deducción en cuota.

Finalmente, informar que la forma de regularizar su declaración del Impuesto referente a 1999 se deberá canalizar a través de la presentación de una declaración complementaria a la presentada anteriormente.

\* **Fecha:** 24/05/2001

\* **Número de consulta:** 1442-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante es promotor y constructor de su propia vivienda. En la construcción de la misma se emplea un vehículo prestado para el desplazamiento a la obra.

\* **Cuestión planteada:** 1- ¿Forma parte de la inversión los gastos de desplazamiento y transporte necesarios para la construcción de la obra realizados en el vehículo prestado?.

2- En caso afirmativo, ¿Es un buen criterio de valoración de dichos gastos el cálculo del kilometraje realizado a razón de 24 ptas. el kilómetro recorrido en el vehículo, cuando no se paga alquiler alguno al propietario del vehículo que se presta, pero es moralmente obligatorio compensarle por el gasto derivado del desgaste y de las reparaciones necesarias del vehículo que el propietario ha satisfecho?.

**\* Contestación:** La deducción por inversión en vivienda habitual viene regulada en el artículo 55.1 de la Ley del Impuesto.

Por otra parte, el artículo 52 del Reglamento del Impuesto asimila a la adquisición de vivienda la construcción, entendiéndose que se da dicha circunstancia, cuando el contribuyente satisfaga directamente los gastos derivados de la ejecución de las obras, o entregue cantidades a cuenta del promotor de aquellas, siempre que finalicen en un plazo no superior a cuatro años desde el inicio de la inversión.

Dicho lo anterior, se entiende por valor de adquisición de la vivienda el integrado por los costes en que se haya incurrido para su construcción. Los dos preceptos normativos anteriormente mencionados, establecen que únicamente se podrá deducir por inversión en vivienda habitual, las cantidades que se satisfagan, por lo que en ningún caso se podrá deducir el coste de oportunidad de los elementos o materiales empleados en la construcción de la vivienda.

En el caso planteado en el escrito de consulta solo se considerarán gastos de desplazamiento deducibles, los efectivamente satisfechos para la construcción de vivienda y en ningún caso aquellos estimados en función del kilometraje. La prueba de que los gastos se satisfagan efectivamente y que se destinen a la construcción de la vivienda habitual se realizará a través de los medios de prueba admitidos en Derecho, teniendo en cuenta, con relación a éstos, que en las actuaciones de comprobación e investigación que realicen, en su caso, los órganos de la Administración Tributaria, habrá que estar a lo dispuesto en el artículo 115 de la Ley General Tributaria, según el cual serían de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley de Enjuiciamiento Civil, con las especialidades previstas en la propia Ley General Tributaria.

**\* Fecha:** 11/07/2001

**\* Número de consulta:** 1892-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** El consultante y su esposa han adquirido el 21 de julio de 1999 un solar en una urbanización para construir su vivienda habitual.

Por problemas de la urbanizadora no han iniciado la construcción de la vivienda.

**\* Cuestión planteada:** 1.- Plazo para finalizar las obras de construcción de la vivienda.

2.- Forma de prorrogar el plazo para finalizar las obras.

3.- Si una vez finalizadas las obras, pueden aplicar los porcentajes de deducción incrementados.

**\* Contestación:** 1.- El artículo 52.1 del Reglamento del Impuesto asimila al concepto de adquisición de vivienda la construcción de la misma, aunque, en este caso, exige que las obras finalicen en un plazo no superior a cuatro años desde el inicio de la inversión.

Como el plazo de cuatro años debe iniciarse a contar desde el inicio de la inversión, en el caso planteado se iniciará en el momento en que adquirió el solar, es decir, desde el 21 de julio de 1999, por lo que finalizará el 21 de julio de 2003.

Por tanto, si las obras no se hubiesen finalizado en dicha fecha se perderá el derecho a deducción de las cantidades invertidas en la construcción de la vivienda, por lo que en la declaración de 2003 deberá sumarse a la cuota líquida estatal y a la cuota líquida autonómica o complementaria devengada en dicho ejercicio las cantidades indebidamente deducidas, más los intereses de demora a que se refiere el artículo 58.2.c) de la Ley 230/1993, de 28 de diciembre, General Tributaria.

2.- En el apartado 4 del artículo 52 del Reglamento del Impuesto, se regula el sistema para prorrogar el plazo de cuatro años para finalizar la construcción previsto en el apartado 1 del mismo artículo, comentado en el punto anterior de esta contestación, en los casos en que no exista suspensión de pagos o quiebra del promotor.

Esta prórroga se solicitará por el contribuyente afectado, cuando existan circunstancias excepcionales no imputables al mismo que supongan una paralización de las obras.

La solicitud deberá presentarse en la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal durante los treinta días siguientes al incumplimiento del plazo. En este caso, el plazo se incumplirá el 21 de julio de 2003.

A la vista de la documentación aportada, el Delegado o Administrador de la Agencia Tributaria decidirá tanto sobre la procedencia de la ampliación como con respecto al plazo de ampliación, el cual no podrá ser superior a cuatro años ni deberá ajustarse al solicitado por el contribuyente.

Si en el plazo de tres meses no se resolviese expresamente la solicitud, deberá considerarse desestimada.

3.- Los porcentajes de deducción incrementados previstos en el artículo 55.1.1º.b) de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, no son

aplicables a las cantidades destinadas a la construcción o ampliación de la vivienda, tal y como dispone el artículo 53.1º del Reglamento del Impuesto, anteriormente citado.

Sin embargo, éstos podrán aplicarse a partir del momento en que, finalizadas las obras, se adquiera la propiedad de la vivienda, siempre y cuando se cumplan las condiciones exigidas en el artículo 53.1º del Reglamento del Impuesto para la aplicación de los porcentajes de deducción incrementados.

\* **Fecha:** 22/10/2001

## 2. Por el contrario, no se considerará adquisición de vivienda:

a) Los gastos de conservación o reparación, en los términos previstos en el artículo 12 de este Reglamento.

b) Las mejoras.

c) La adquisición de plazas de garaje, jardines, parques, piscinas e instalaciones deportivas y, en general, los anexos o cualquier otro elemento que no constituya la vivienda propiamente dicha, siempre que se adquieran independientemente de ésta. Se asimilarán a viviendas las plazas de garaje adquiridas con éstas, con el máximo de dos.

\* **Número de consulta:** 2067-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** En junio de 1999 adquirió la propiedad de una vivienda y de una plaza de garaje. Esta compra se realizó en el mismo acto y la plaza de garaje se encuentra en el mismo edificio de la vivienda.

Para financiar la compra solicitó un préstamo hipotecario para la vivienda y uno personal para la plaza de garaje.

\* **Cuestión planteada:** 1ª Puede deducir el préstamo correspondiente a la plaza de garaje.

2ª Para cumplir el requisito de no amortizar en los tres primeros años más del 40 por 100 del préstamo ¿es necesario no amortizar más del 40 por 100 de cada préstamo?.

3ª Forma de computar los tres primeros años.

\* **Contestación:** 1ª. Según establece el artículo 52.2.c) del Reglamento del Impuesto se asimilarán a viviendas las plazas de garaje adquiridas con éstas, con el máximo de dos.

Como en este caso, la plaza de garaje se ha adquirido conjuntamente con la vivienda, la misma se deberá asimilar a vivienda y, por tanto, la compra de la misma podrá beneficiarse de la deducción por inversión en vivienda habitual.

Si para la financiación de la plaza de garaje se ha solicitado un préstamo personal, las cuotas de amortización del mismo (principal + intereses) serán deducibles por inversión en vivienda habitual siempre que se pueda probar que el préstamo personal se ha destinado a la financiación de la plaza de garaje.

2ª. A efectos de la deducción debe entenderse que, al asimilarse la plaza de garaje a vivienda, se ha producido una única compra.

Esta compra se ha financiado mediante dos préstamos bancarios, pero la suma de los dos daría la cantidad total financiada, de cuyo porcentaje en relación al valor de adquisición total se calculará el requisito de haber financiado al menos el 50 por 100 de éste, para determinar la deducción con los porcentajes incrementados de la financiación ajena.

Esta circunstancia implica que durante los 3 primeros años no puede amortizarse más de 40 por 100 del importe total solicitado, considerándose como importe total la suma de los dos préstamos solicitados.

Por tanto, como, a estos efectos, existe un único préstamo, la cantidad máxima a amortizar durante los 3 primeros años, para no perder los porcentajes de deducción incrementados, será el 40 por 100 de la suma del importe de los dos préstamos, no perdiéndose el derecho a aplicar los porcentajes incrementados si se amortiza alguno de los préstamos en más del 40 por 100 a título individual, siempre que se cumpla lo expresado anteriormente.

3ª. La forma de cómputo de 3 años es de fecha a fecha y no por años fiscales.

Es decir que si, por ejemplo, la adquisición se produjo el 5 de junio de 1999, el cómputo de los 3 años finaliza el 5 de junio de 2002.

\* **Fecha:** 15/11/2000

\* **Número de consulta:** 0887-01

*\* Descripción sucinta de los hechos: El consultante ha adquirido un piso y una plaza de garaje en el mismo edificio, en la misma fecha, en escrituras separadas y de distintos propietarios.*

*\* Cuestión planteada: Si se puede incluir, o no, en el precio del piso el de la plaza de garaje, a efectos de imputar el saldo de la cuenta vivienda.*

*\* Contestación: A la hora de delimitar qué se entiende por vivienda habitual del contribuyente, el apartado 2 del artículo 52 del Reglamento del Impuesto especifica que no estaremos ante un supuesto de adquisición de vivienda cuando se adquieran independientemente de ésta, plazas de garaje, jardines, parques, piscinas, instalaciones deportivas y, en general, los anexos o cualquier otro elemento que no constituya la vivienda propiamente dicha. No obstante, añade que se asimilarán a viviendas las plazas de garaje adquiridas con éstas, con un máximo de dos.*

*Por tanto, la presente contestación se debe centrar en determinar si la plaza de garaje se ha adquirido de forma independiente de la vivienda.*

*Tal y como manifiesta el consultante, la plaza y la vivienda se encuentran en el mismo edificio y se adquieren, aunque en escrituras separadas, en la misma fecha. Por tanto, debe entenderse que se está adquiriendo de forma conjunta ambos inmuebles, asimilándose la plaza de garaje a la vivienda.*

*En consecuencia el saldo de la cuenta vivienda deberá destinarse, dentro del plazo establecido, a la adquisición de la vivienda habitual, la cual incluirá, en el presente caso, el importe de la plaza de garaje.*

*\* Fecha: 09/05/2001*

3. Si como consecuencia de quiebra o suspensión de pagos, ambas judicialmente declaradas, el promotor no finalizase las obras de construcción antes de transcurrir el plazo de cuatro años a que se refiere el segundo guión del apartado 1 de este artículo o no pudiera efectuar la entrega de las viviendas en el mismo plazo, éste quedará ampliado en otros cuatro años.

En estos casos, el plazo de doce meses a que se refiere el artículo 51.2 de este Reglamento comenzará a contarse a partir de la entrega.

Para que la ampliación prevista en este apartado surta efecto, el contribuyente que esté obligado a presentar declaración por el Impuesto, en el período impositivo en que se hubiese incumplido el plazo inicial, deberá acompañar a la misma tanto los justificantes que acrediten sus inversiones en vivienda como cualquier documento justificativo de haberse producido alguna de las referidas situaciones.

En los supuestos a que se refiere este apartado, el contribuyente no estará obligado a efectuar ingreso alguno por razón del incumplimiento del plazo general de cuatro años de finalización de las obras de construcción.

4. Cuando por otras circunstancias excepcionales no imputables al contribuyente y que supongan paralización de las obras, no puedan éstas finalizarse antes de transcurrir el plazo de cuatro años a que se refiere el segundo guión del apartado 1 de este artículo, el contribuyente podrá solicitar de la Administración la ampliación del plazo.

La solicitud deberá presentarse en la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal durante los treinta días siguientes al incumplimiento del plazo.

En la solicitud deberán figurar tanto los motivos que han provocado el incumplimiento del plazo como el período de tiempo que se considera necesario para finalizar las obras de construcción, el cual no podrá ser superior a cuatro años.

A efectos de lo señalado en el párrafo anterior, el contribuyente deberá aportar la justificación correspondiente.

A la vista de la documentación aportada, el Delegado o Administrador de la Agencia Estatal de Administración Tributaria decidirá tanto sobre la procedencia de la

ampliación solicitada como con respecto al plazo de ampliación, el cual no tendrá que ajustarse necesariamente al solicitado por el contribuyente.

Podrán entenderse desestimadas las solicitudes de ampliación que no fuesen resueltas expresamente en el plazo de tres meses.

La ampliación que se conceda comenzará a contarse a partir del día inmediato siguiente a aquel en que se produzca el incumplimiento.

*\* Número de consulta: 1946-00*

*\* Descripción sucinta de los hechos: La cooperativa consultante está realizando una promoción en el término municipal de Alcalá de Henares (Madrid).*

*Algunos cooperativistas, adjudicatarios de viviendas en dicha promoción, ingresaron en la misma en 1996 y a partir de dicha fecha iniciaron los pagos destinados a la adquisición de la vivienda.*

*Por razones urbanísticas y de obtención de licencias, las obras comenzaron en 1999, por lo que las viviendas no van a poder estar finalizadas en el año 2000, año en el que se cumple el plazo de cuatro años previstos en la normativa del IRPF para la finalización de las obras.*

*\* Cuestión planteada: Si en el supuesto de aportaciones realizadas por los socios adjudicatarios a una Cooperativa de viviendas opera el plazo de cuatro años contados desde la entrega de la primera aportación, como límite máximo de finalización de las obras para poder disfrutar de la deducción por inversión en vivienda habitual.*

*\* Contestación: El artículo 52.1 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el RD 214/1999, de 5 de febrero, establece que se asimila a adquisición de vivienda la construcción, ya sea porque el contribuyente satisfaga directamente los gastos derivados de la ejecución de las obras, o porque entregue cantidades a cuenta al promotor de aquéllas, siempre que finalicen en un plazo no superior a cuatro años desde el inicio de la inversión.*

*En este supuesto se encuentran los cooperativistas adjudicatarios de viviendas, dado que la cooperativa es la promotora de las mismas.*

*Si venciese el plazo de cuatro años citado anteriormente, los cooperativistas perderán el derecho a las deducciones practicadas, debiendo en la declaración del impuesto correspondiente al año en que se produzca el incumplimiento, sumar a la cuota líquida estatal y a la cuota líquida autonómica o complementaria devengadas en dicho ejercicio las cantidades indebidamente deducidas más los correspondientes intereses de demora.*

*No obstante, el apartado 4 del citado artículo 52 establece un procedimiento para prorrogar el plazo de cuatro años cuando por circunstancias excepcionales no imputables al contribuyente y que hayan supuesto paralización de las obras, éstas no puedan finalizar en el plazo establecido.*

*Esta solicitud de ampliación del plazo debe realizarse por el propio contribuyente, por lo que no puede admitirse la solicitud presentada por la Cooperativa en nombre de todos los cooperativistas.*

*La solicitud deberá presentarse en la Delegación o Administración de la Agencia Tributaria correspondiente al domicilio fiscal del contribuyente durante los treinta días siguientes al incumplimiento del plazo.*

*En la misma deberán figurar tanto los motivos que han provocado el incumplimiento como el período de tiempo que se considera necesario para finalizar las obras, el cual no podrá ser superior a cuatro años, aportando la justificación correspondiente.*

*El Delegado o Administrador decidirá sobre la procedencia de la ampliación así como la duración de la misma, entendiéndose como desestimadas las solicitudes que no fuesen resueltas expresamente en el plazo de tres meses.*

*Si la ampliación se concediese, ésta comenzará a contarse desde el día inmediato siguiente a aquél en que se hubiese producido el incumplimiento.*

*\* Fecha: 31/10/2000*

5. A los efectos previstos en el artículo 55.1.1º.a) de la Ley del Impuesto se considerará rehabilitación de vivienda las obras en la misma que cumplan cualquiera de los siguientes requisitos: <sup>(2)</sup>

---

<sup>(2)</sup> Véase, en el artículo 31.1 de la Ley del Impuesto, la consulta (1951-01), de fecha 05/11/2001, rehabilitación de vivienda que incluye instalación de ascensor.

a) Que hayan sido calificadas o declaradas como actuación protegida en materia de rehabilitación de viviendas en los términos previstos en el Real Decreto 1186/1998, de 12 de junio.

b) Que tengan por objeto la reconstrucción de la vivienda mediante la consolidación y el tratamiento de las estructuras, fachadas o cubiertas y otras análogas siempre que el coste global de las operaciones de rehabilitación exceda del 25 por 100 del precio de adquisición si se hubiese efectuado ésta durante los dos años anteriores a la rehabilitación o, en otro caso, del valor de mercado que tuviera la vivienda en el momento de su rehabilitación.

\* **Número de consulta:** 1016-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Realización de diversas obras de rehabilitación en un inmueble urbano consistentes en reparación de la fachada, del ascensor y de la caja de escalera, que estaban en mal estado.

\* **Cuestión planteada:** Deducibilidad de las cantidades invertidas por los contribuyentes que residen habitualmente en dicho inmueble.

\* **Contestación:** Sólo si se cumplen cualquiera de los dos requisitos contemplados en el artículo 52.5 del Reglamento del Impuesto, las obras realizadas pueden ser consideradas como rehabilitación de vivienda y dar derecho a deducción las cantidades invertidas.

\* **Fecha:** 28/04/2000

\* **Número de consulta:** 1345-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** En el año 2000, la consultante cambió la cubierta de su vivienda habitual.

*Un familiar le hizo un préstamo para financiar la obra.*

*Al mismo tiempo solicitó, a la Comunidad de Madrid, una subvención a fondo perdido de 400.000 pesetas y un crédito a bajo interés, que actualmente no le han sido concedidos.*

\* **Cuestión planteada:** Tratamiento en el IRPF de la operación descrita.

\* **Contestación:** Si las obras realizadas en la cubierta de la vivienda habitual cumplieren cualquiera de los requisitos determinados en el artículo 52.5 del Reglamento del Impuesto las mismas darán derecho a deducción por inversión en vivienda habitual, circunstancia que de los datos aportados no se puede concretar por este Centro Directivo.

*La deducción se practicará a medida que se satisfaga el precio de las obras que, en el caso de que se financien con un préstamo, esto se producirá a medida que se vaya amortizando dicho préstamo.*

*Por tanto, en el caso de que procediese la deducción, en el año 2000 no podrá practicarse deducción alguna, pues no se ha amortizado ninguna cantidad del préstamo que ha financiado las obras.*

*Ahora bien, en los próximos periodos impositivos podrá practicarse la deducción a medida de que se amortice el préstamo que financió las obras.*

*La base de la deducción la formarán tanto la amortización del principal del préstamo como los intereses que se hayan satisfecho, con el límite de 1.500.000 pesetas anuales.*

*En el caso de que se concedan por la Comunidad Autónoma de Madrid la subvención solicitada y el préstamo a bajo interés, el tratamiento de los mismos sería:*

*- Subvención: Se calificará como ganancia patrimonial con período de generación inferior o igual al año, por lo que deberá integrarse en la parte general de la base imponible.*

*El período de imputación de la misma será el que comprenda el día en que pudiese exigirse la misma, con independencia del momento de cobro.*

*- Préstamo: Si el préstamo se dedica a amortizar el préstamo familiar concedido, las cuotas de amortización del mismo darán derecho a la deducción, siempre que las obras se deban calificar como rehabilitación de vivienda.*

*La base y el límite de deducción será el expresado anteriormente.*

*Si el préstamo concedido se dedica a otros fines, el mismo no tendrá incidencia en el IRPF.*

\* **Fecha:** 26/06/2001

### **Artículo 53. Condiciones de financiación de la vivienda habitual para la aplicación de los porcentajes de deducción incrementados.**

Los porcentajes de deducción previstos en el artículo 55.1.1º.b) de la Ley del Impuesto serán de aplicación de la siguiente manera: <sup>(3)</sup>

1º. Cuando se trate de adquisición o rehabilitación de vivienda, para aplicar los porcentajes incrementados, del 25 por 100 y del 20 por 100, deberán producirse las siguientes circunstancias:

a) Que el importe financiado del valor de adquisición o rehabilitación de la vivienda suponga, al menos, un 50 por ciento de dicho valor.

En el caso de reinversión por enajenación de la vivienda habitual el porcentaje del 50 por 100 se entenderá referido al exceso de inversión que corresponda.

\* **Número de consulta:** 1014-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante vende en diciembre de 1998 su vivienda habitual y adquiere una nueva. Como las dos operaciones se realizan casi al mismo tiempo, para adquirir la nueva vivienda solicita un crédito hipotecario ya que todavía no había percibido el importe de la venta de la anterior, importe que una vez percibido dedica en su totalidad (en diciembre de 1998 y en enero de 1999) a amortizar parte del crédito hipotecario.

\* **Cuestión planteada:** Aplicación en 1999 y en los años siguientes de los porcentajes de deducción incrementados.

\* **Contestación:** Conforme con lo establecido en el artículo 55.1.1º.b) de la Ley del Impuesto, y especialmente teniendo en cuenta lo dispuesto en el segundo párrafo de la letra a), cabe afirmar que no se considera incumplida la condición exigida en la letra c) -no amortizar durante los tres primeros años más del 40 por 100 del capital prestado- respecto a las cantidades correspondientes a la reinversión que se destinen a la cancelación del préstamo, es decir, el cálculo del 40 por 100 debe efectuarse descontando los importes reinvertidos en la nueva vivienda habitual a través de la amortización del préstamo.

Por tanto, siempre que se cumplan los requisitos reguladores de la deducción por adquisición de vivienda habitual, el consultante podrá aplicar los porcentajes incrementados de deducción si cumple las condiciones ya señaladas del artículo 53.1º del Reglamento del Impuesto, debiendo tener en cuenta que el porcentaje del 25 por 100 opera durante los dos años siguientes a la adquisición computados de fecha a fecha (los plazos fijados por años se computan de fecha a fecha: arts. 5.1, Código Civil y 48.2, Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y de Procedimiento administrativo Común)

\* **Fecha:** 28/04/2000

b) Que la financiación se realice a través de una entidad de crédito o entidad aseguradora o mediante préstamos concedidos por las empresas a sus empleados. (\*)

c) Que durante los tres primeros años no se amorticen cantidades que superen en su conjunto el 40 por ciento del importe total solicitado.

Estos porcentajes no serán de aplicación, en ningún caso, a las cantidades destinadas a la construcción o ampliación de la vivienda ni a las depositadas en cuenta vivienda.

El porcentaje de deducción del 25 por 100 se aplicará, exclusivamente, durante los dos años siguientes a la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual y sobre las cantidades, respectivamente, destinadas a estos fines.

---

<sup>(3)</sup> Véase, en el artículo 55.1.1º de la Ley del Impuesto, la consulta (2110-00) de fecha 20/11/2000. Adquisición de vivienda habitual mediante el préstamo de un familiar.

(\*) La sentencia de la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, de fecha 11 de marzo de 2000, ha anulado el apartado b) del epígrafe 1º de este artículo.

**\* Número de consulta:** 0846-00

**\* Descripción sucinta de los hechos:** El consultante ha solicitado a una entidad de crédito un préstamo personal con garantía de un fondo de inversión para la adquisición de su vivienda habitual.

**\* Cuestión planteada:** Se desea conocer si puede aplicar en 1999 la misma deducción que correspondería si hubiera solicitado el préstamo con garantía hipotecaria.

**\* Contestación:** De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 53 del Reglamento del Impuesto, no se exige que la financiación obtenida de la entidad de crédito se realice con garantía hipotecaria, por lo que el contribuyente podrá aplicar los citados porcentajes, siempre que en la financiación obtenida a través del préstamo personal destinado a la adquisición de su vivienda habitual, se cumplan los requisitos generales para practicar la deducción y además los requisitos adicionales previstos en el citado artículo 53, número 1º, del Reglamento del Impuesto. Si no se cumplen estos últimos requisitos, el porcentaje de deducción aplicable será el 15 por 100.

**\* Fecha:** 14/04/2000

**\* Número de consulta:** 1955-00

**\* Descripción sucinta de los hechos:** A la consultante le conceden en 1999 un préstamo destinado a la adquisición de su futura vivienda, actualmente en construcción, y que le será entregada en abril de 2001. En 1999 ha satisfecho los gastos derivados de la financiación ajena, diversos pagos al promotor y las primeras cuotas de amortización e intereses del préstamo.

**\* Cuestión planteada:** Porcentaje de deducción aplicable en 1999.

**\* Contestación:** De acuerdo con lo establecido en el artículo 53.1º del Reglamento del Impuesto, en el presente caso no resultan de aplicación los porcentajes incrementados al tratarse de un supuesto de construcción. A este respecto, el Reglamento del Impuesto entiende por construcción "cuando el contribuyente satisfaga directamente los gastos derivados de la ejecución de las obras, o entregue cantidades a cuenta al promotor de aquéllas, siempre que finalicen en un plazo no superior a cuatro años desde el inicio de la inversión" (art. 52.1). Ahora bien, la consideración anterior resulta operativa en tanto se realiza la construcción, ya que una vez entregada la vivienda construida se entiende que se ha producido la adquisición de la vivienda, siendo a partir de este momento cuando el contribuyente podrá aplicar los porcentajes incrementados de deducción siempre que se reúnan las condiciones señaladas en el citado artículo 53.1º del Reglamento del IRPF.

Respecto a la base de deducción, la misma estará constituida por las cantidades satisfechas para la adquisición de la vivienda, incluidos los gastos originados que hayan corrido a cargo del adquirente y, en el caso de financiación ajena, la amortización, los intereses y demás gastos de financiación, debiendo tenerse en cuenta que los importes financiados con el préstamo serán deducibles a medida que se vayan amortizando.

Finalmente, deberá tenerse en cuenta que al haberse disfrutado de la deducción por adquisición de otra vivienda habitual anterior, no se podrá practicar deducción por la adquisición de la nueva en tanto las cantidades invertidas en la misma no superen las invertidas en la anterior, en la medida en que hubiesen sido objeto de deducción.

**\* Fecha:** 02/11/2000

**\* Número de consulta:** 2106-00

**\* Descripción sucinta de los hechos:** Supuesto de construcción de vivienda habitual en el que el contribuyente satisface directamente los gastos derivados de la ejecución de las obras. La construcción se financia con sucesivos préstamos en función de los pagos que se iban realizando.

**\* Cuestión planteada:** Porcentaje de deducción aplicable.

**\* Contestación:** Conforme con lo dispuesto en el artículo 55.1.1º.b) de la Ley del Impuesto y 53.1º de su texto reglamentario, en principio cabe afirmar que no resultan de aplicación los porcentajes incrementados al tratarse de un supuesto de construcción. En este sentido, el Reglamento del Impuesto entiende por construcción "cuando el contribuyente satisfaga directamente los gastos derivados de la ejecución de las obras, o entregue cantidades a cuenta al promotor de aquéllas, siempre que finalicen en un plazo no superior a cuatro años desde el inicio de la inversión" (art. 52.1). Ahora bien, la consideración anterior resulta operativa en tanto se realiza la construcción, ya que una vez finalizada ésta se entiende que se ha producido la adquisición de la vivienda, siendo a partir de este momento cuando el contribuyente podrá aplicar los porcentajes incrementados de deducción siempre que se reúnan las condiciones ya señaladas del artículo 53.1º del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. A este respecto, debe señalarse que en el presente supuesto, al existir sucesivos préstamos en función de los pagos que se iban realizando a medida que avanzaba la construcción, el cómputo del plazo de tres años a que se refiere la letra c) del precepto reglamentario se inicia en el momento en que se entiende producida la adquisición de la vivienda (finalización de la construcción), refiriéndose también a

ese momento el cómputo del límite de amortización, es decir: que durante los tres años siguientes a la finalización de la construcción no se amorticen cantidades que superen en su conjunto el 40 por 100 del importe pendiente de amortizar cuando se terminó la construcción.

\* **Fecha:** 21/11/2000

\* **Número de consulta:** 2229-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante adquirió una vivienda el 9 de octubre de 2000, para ello ha solicitado un préstamo bancario.

\* **Cuestión planteada:** Para la aplicación de los porcentajes incrementados de deducción por adquisición de vivienda habitual por financiación, cómo se computa el requisito de no amortizar más de un 40 por 100 del préstamo durante los tres primeros años.

\* **Contestación:** La aplicación de los porcentajes de deducción incrementados, por financiación ajena, previstos en el artículo 55.1.1º.b) de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, para la deducción por inversión en vivienda habitual exige, entre otras circunstancias, que durante los tres primeros años, desde la adquisición de la vivienda, no se amorticen cantidades que superen en su conjunto el 40 por 100 del importe total solicitado.

El cómputo de este requisito debe realizarse de fecha a fecha y no por ejercicios fiscales, es decir, que si la adquisición de la vivienda se realizó el 9 de octubre de 2000, el cómputo, a estos efectos, finaliza el 9 de octubre de 2003.

\* **Fecha:** 05/12/2000

\* **Número de consulta:** 0336-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante está procediendo a la rehabilitación de la vivienda habitual.

Para ello ha solicitado un préstamo hipotecario en noviembre de 1999 y un préstamo personal en septiembre de 2000.

\* **Cuestión planteada:** ¿En qué fecha finaliza el plazo de 3 años previsto para no amortizar más del 40 por 100 del préstamo solicitado?

¿Sobre qué cantidades opera dicho límite?

\* **Contestación:** En el caso de rehabilitación de vivienda, el porcentaje del 25 por 100 se aplicará durante los dos años siguientes a la finalización de la rehabilitación, contados, si se trata de actuación protegida, desde el momento en que se obtenga la calificación, provisional o definitiva y, en los demás casos, desde la fecha de finalización de las obras de rehabilitación, siempre que se cumplan las condiciones del artículo 53.1º del Reglamento del Impuesto.

A este respecto, debe señalarse que en el presente supuesto, al existir sucesivos préstamos en función de los pagos que se iban realizando a medida que avanzaba la rehabilitación, el cómputo del plazo de tres años a que se refiere la letra c) del precepto reglamentario se inicia en el momento en que se entiende producida la finalización de la rehabilitación, refiriéndose también a ese momento el cómputo del límite de amortización, es decir: que durante los tres años siguientes a la finalización de la rehabilitación no se amorticen cantidades que superen en su conjunto el 40 por 100 del importe pendiente de amortizar cuando se terminó la misma.

\* **Fecha:** 19/02/2001

\* **Número de consulta:** 1858-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante ha adquirido en 2001 una vivienda que va a constituir su vivienda habitual.

El pago de la vivienda se realizará en 10 años mediante el pago de una serie de letras.

\* **Cuestión planteada:** Si con estas condiciones concretas de pago (mediante letras) puede aplicar los porcentajes de deducción incrementados.

\* **Contestación:** Las condiciones de financiación de la vivienda habitual para la aplicación de los porcentajes de deducción incrementados previstas en el artículo 55.1.1º.b) de la Ley del Impuesto, se encuentran establecidas en el artículo 53 del Reglamento del Impuesto.

Estas condiciones son:

a) Que el importe financiado del valor de adquisición o rehabilitación de la vivienda suponga, al menos, un 50 por 100 de dicho valor.

En el caso de reinversión por enajenación de la vivienda habitual el porcentaje del 50 por 100 se entenderá referido al exceso de reinversión que corresponda.

b) Que durante los tres primeros años no se amorticen cantidades que superen en su conjunto el 40 por 100 del importe total solicitado.

*La manera de formalizar la financiación de la vivienda es indiferente, por lo que podrían aplicarse los porcentajes incrementados en el caso planteado, siempre y cuando se cumpliesen las condiciones expresadas anteriormente.*

*\* Fecha: 15/10/2001*

2º. Cuando se trate de obras e instalaciones de adecuación realizadas por minusválidos, a las que se refiere el artículo 55.1.4º.c) de la Ley del Impuesto, deberán producirse las siguientes circunstancias:

a) Que el importe financiado de las obras o instalaciones de adecuación suponga, al menos, un 30 por 100 de dicha inversión.

b) Que la financiación se realice a través de una entidad de crédito o entidad aseguradora o mediante préstamos concedidos por las empresas al empleado minusválido. (\*\*)

c) Que durante los tres primeros años no se amorticen cantidades que superen en su conjunto el 40 por 100 del importe total solicitado.

Los porcentajes de deducción del 25 o del 20 por 100 se aplicarán, como máximo, sobre 1.000.000 de pesetas, aplicándose el 15 por 100 sobre el exceso, hasta 2.000.000 de pesetas.

El porcentaje de deducción del 25 por 100 se aplicará, exclusivamente, durante los dos años siguientes a la realización de las obras o instalaciones de adecuación.

#### **Artículo 54. Cuentas vivienda.**

1. Se considerará que se han destinado a la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual del contribuyente las cantidades que se depositen en Entidades de Crédito, en cuentas separadas de cualquier otro tipo de imposición, siempre que los saldos de las mismas se destinen exclusivamente a la primera adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual del contribuyente.

2. Se perderá el derecho a la deducción:

a) Cuando el contribuyente disponga de cantidades depositadas en la cuenta vivienda para fines diferentes de la primera adquisición o rehabilitación de su vivienda habitual. En caso de disposición parcial se entenderá que las cantidades dispuestas son las primeras depositadas.

b) Cuando transcurran cuatro años, a partir de la fecha en que fue abierta la cuenta, sin que se haya adquirido o rehabilitado la vivienda.

c) Cuando la posterior adquisición o rehabilitación de la vivienda no cumpla las condiciones que determinan el derecho a la deducción por ese concepto.

---

(\*\*) Por auto de 16 de mayo de 2000 de la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, se aclara la sentencia de esta misma Sala de 11 de marzo de 2000, debiendo incluirse, junto a la declaración de nulidad de la totalidad del apartado b), del epígrafe 1º, del artículo 53, igual declaración de nulidad del apartado b), epígrafe 2º del mismo artículo 53.

3. Cada contribuyente sólo podrá mantener una cuenta vivienda.
4. Las cuentas viviendas deberán identificarse separadamente en la declaración del Impuesto, consignando, al menos, los siguientes datos:

Entidad donde se ha abierto la cuenta.

Sucursal.

Número de la cuenta.

**\* Número de consulta:** 0730-00

**\* Descripción sucinta de los hechos:** La consultante abrió el 27 de diciembre de 1994 una cuenta vivienda con el fin de rehabilitar una masía que iba a destinar a su vivienda habitual.

El Ayuntamiento donde está situada la misma, puede acometer una modificación del Plan General de Urbanismo, circunstancia que podría llevar a la expropiación de la masía.

Ante esta circunstancia, no va a destinar el saldo de la cuenta a la rehabilitación mientras que no se resuelva la misma.

**\* Cuestión planteada:** Puede ampliarse el plazo de materialización de la cuenta vivienda debido a circunstancias excepcionales no imputables al contribuyente, al amparo del artículo 52.4 del Reglamento del Impuesto.

**\* Contestación:** El Reglamento del Impuesto no establece ninguna fórmula para prorrogar por circunstancias excepcionales el plazo de materialización de las cuentas vivienda, pues lo dispuesto en el artículo 52.4 del Reglamento solamente es de aplicación a la construcción de viviendas, cuando se paralicen las obras.

Por lo que en el caso planteado, como la cuenta se abrió el 27 de diciembre de 1994, si el 27 de diciembre de 1999 no se ha materializado el saldo en la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual del contribuyente, perderá el derecho a la totalidad de las deducciones practicadas.

Si pierde el derecho a las deducciones practicadas en años anteriores, deberá sumar a las cuotas líquidas estatal y autonómica o complementaria devengadas en el período impositivo en que se haya incumplido el plazo, las cantidades indebidamente deducidas, más los intereses de demora a que se refiere el artículo 58.2.b) de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.

**\* Fecha:** 29/03/2000

**\* Número de consulta:** 0799-00

**\* Descripción sucinta de los hechos:** El consultante y su esposa abrieron una cuenta vivienda el 22 de diciembre de 1995. El 18 de marzo de 1999 entregan el saldo de la cuenta en concepto de arras para la futura adquisición de su vivienda, suscribiendo una promesa bilateral de compraventa. Al decidir, unilateralmente, la parte vendedora no proceder a la venta, se les devuelven en diciembre del mismo año las arras y se les abona una indemnización.

**\* Cuestión planteada:** - Si se pierde el derecho a las deducciones practicadas.

- Tratamiento de la indemnización percibida.

**\* Contestación:** La regulación de las cuentas vivienda se encuentra recogida en el artículo 54 del Reglamento del IRPF (aprobado por el RD 214/1999).

De tal regulación procede destacar aquí la finalidad exclusiva de las cuentas vivienda, que no es otra que la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual del contribuyente, y la indisponibilidad de su saldo, ya que por las cantidades dispuestas no destinadas a la adquisición o rehabilitación se pierde el derecho a la deducción. Siendo esta circunstancia la que concurre en el presente caso, en el que se ha cancelado la cuenta vivienda, es decir, se ha dispuesto de la totalidad de su saldo, sin que tal disposición se haya visto acompañada por la correspondiente adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual del consultante, lo que da lugar a la pérdida del derecho a las deducciones practicadas.

Respecto a la indemnización percibida por el incumplimiento de la promesa de venta, la misma tiene la consideración de ganancia patrimonial, al constituir una variación en el valor del patrimonio del contribuyente que se pone de manifiesto con ocasión de una alteración en su composición y no ser calificada por la Ley del Impuesto como rendimientos, que se integrará en la parte general de la base imponible.

**\* Fecha:** 07/04/2000

**\* Número de consulta:** 1023-00

**\* Descripción sucinta de los hechos:** El consultante abrió en 1996 una cuenta vivienda, aportando cantidades a la misma durante los años 1996 a 1998.

En 1998 adquirió una vivienda en construcción, compatibilizando las deducciones por cuenta vivienda y por adquisición de vivienda.

En 1999, se cancela la cuenta vivienda destinando el saldo de la misma al pago de las letras de la vivienda en construcción adquirida.

**\* Cuestión planteada:** Compatibilidad de las deducciones por adquisición de vivienda habitual y por cuenta vivienda.

**\* Contestación:** Las imposiciones en este tipo de cuentas darán derecho a deducción en la cuota mientras que el titular de las mismas no haya adquirido o rehabilitado su vivienda habitual.

Una vez adquirida o rehabilitada la vivienda, las deducciones se irán practicando a medida que se realicen los pagos para dichos fines.

Ahora bien, a estos efectos, la adquisición de vivienda debe entenderse en sentido jurídico, es decir, se ha adquirido la vivienda cuando ésta se produzca de acuerdo con las disposiciones del Código Civil, la cual no incluye la construcción que el artículo 35.uno, segundo guión, del Reglamento del Impuesto asimila a adquisición de vivienda, en cualquiera de los supuestos contemplados en el mismo:

- Ejecución directa de la construcción por parte del contribuyente.

- Cantidades entregadas al promotor.

En estos dos casos, mientras que no haya adquirido la vivienda podrán simultanearse las deducciones por cuenta vivienda y por construcción de la vivienda habitual, siempre que se cumplan los límites y requisitos que para la deducción por adquisición o rehabilitación de vivienda exige la normativa del Impuesto.

No obstante, el saldo de la cuenta vivienda deberá destinarse al pago de la vivienda en el plazo de 5 años desde su apertura (4 años para las cuentas abiertas a partir del 1 de enero de 1999).

Por tanto, en el caso consultado, podrá compatibilizarse la deducción por cuenta vivienda y por cantidades entregadas al promotor hasta el momento en que el consultante adquiera la vivienda, en los términos antes señalados.

Por último, se ha de señalar que el tratamiento fiscal expuesto a lo largo de la presente consulta será igualmente aplicable a partir de la entrada en vigor de la nueva normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la cual se contiene en la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, y su desarrollo reglamentario.

**\* Fecha:** 28/04/2000

**\* Número de consulta:** 1653-00

**\* Descripción sucinta de los hechos:** Cuentas viviendas.

**\* Cuestión planteada:** - Plazo de materialización de las mismas.

- Consecuencias en caso de incumplimiento del plazo de materialización.

**\* Contestación:** El Reglamento del Impuesto, en su artículo 54.2.a) establece que se perderá el derecho a la deducción por cantidades invertidas en cuentas vivienda cuando transcurran cuatro años, a partir de la fecha en que fue abierta la cuenta sin que se haya adquirido o rehabilitado la vivienda habitual del contribuyente.

El plazo expresado en el párrafo anterior será de 5 años para las cuentas vivienda constituidas con anterioridad al 1 de enero de 1999, según dispone la Disposición Transitoria Segunda del citado Reglamento.

Por tanto, en el plazo citado anteriormente (cuatro o cinco años en función de la fecha de apertura de la cuenta), los saldos depositados en la cuenta deben destinarse a la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual.

Si se incumpliese el plazo de materialización de la cuenta y se perdiese el derecho a la deducción, el contribuyente estará obligado a sumar a la cuota líquida estatal y a la cuota líquida autonómica o complementaria devengadas en el ejercicio en que se haya incumplido el plazo, las cantidades indebidamente deducidas más los intereses de demora.

Esta adición se realizará añadiendo a la cuota líquida estatal el 85% y a la autonómica o complementaria, el 15%.

**\* Fecha:** 28/09/2000

**\* Número de consulta:** 1814-00

**\* Descripción sucinta de los hechos:** Cuenta vivienda abierta el 30 de diciembre de 1996.

**\* Cuestión planteada:** Plazo máximo para invertir en vivienda habitual

**\* Contestación:** De acuerdo con lo establecido en el artículo 54 y en la disposición transitoria segunda del Reglamento del Impuesto, una cuenta vivienda abierta el 30 de diciembre de 1996 tiene como fecha límite para invertir su saldo en la adquisición o rehabilitación de vivienda habitual ese mismo día del año 2001 (los plazos fijados por años se computan de fecha a fecha: arts. 5.1 del Código Civil y 48.2 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y de Procedimiento Administrativo Común), siendo deducibles las cantidades depositadas entre esas fechas, siempre que se cumplan los restantes requisitos reglamentarios.

**\* Fecha:** 17/10/2000

**\* Número de consulta:** 1827-00

**\* Descripción sucinta de los hechos:** La consultante abrió una cuenta vivienda en 1997, invirtiendo en ella una cantidad de la cual no se pudo desgravar en su totalidad porque su cuota líquida resultó menor que cero.

En 1998 ingresó en la cuenta vivienda cantidades antes y después de adquirir la vivienda. Esta vivienda se adquiere en construcción.

**\* Cuestión planteada:** 1ª. Si las cantidades ingresadas en la cuenta vivienda que no han podido disfrutar de deducción en 1997, pueden beneficiarse de la misma cuando se pague la vivienda en otro ejercicio fiscal.

2ª. Si las cantidades depositadas en la cuenta vivienda después de adquirir la vivienda pueden disfrutar de la deducción en cuota.

**\* Contestación:** 1ª. Las deducciones practicadas a través de depósitos de cuentas vivienda están sometidas a determinadas condiciones, las cuales, si no se cumplen, implican la pérdida del derecho a deducción.

Entre las condiciones exigidas se encuentra que el saldo total de la misma debe materializarse en la adquisición o rehabilitación de la vivienda antes de que transcurran 5 años desde la apertura de la misma (4 años para las cuentas abiertas a partir del 1 de enero de 1999).

En el caso planteado el consultante para no perder el derecho a las deducciones practicadas a través de la cuenta vivienda debe destinar todo el saldo depositado en la misma al pago de la vivienda antes de transcurrir 5 años desde su apertura, pues, en caso contrario, perdería el derecho a las deducciones practicadas, ya que el saldo de la cuenta tiene una única finalidad (inversión en vivienda habitual) y a la misma debe destinarse el mismo, se hayan practicado o no deducciones sobre las cantidades invertidas en la cuenta.

En caso de que únicamente destinase a la adquisición, dentro del plazo de 5 años, la cantidad sobre la que se ha deducido, la pérdida del derecho a deducción no sería total, sino parcial, perdiendo únicamente el derecho a deducción sobre las cantidades que excedan de las invertidas en la adquisición dentro del plazo. Es decir, debería reintegrar las deducciones que se hubiesen practicado sobre las primeras pesetas depositadas en la cuenta vivienda que excedan de las cantidades invertidas, tal y como dispone el artículo 33.dos.a) del Reglamento del Impuesto de 1991, vigente hasta 31 de diciembre de 1998, pues las mismas no se han destinado a la adquisición o rehabilitación en el plazo de 5 años.

Este reintegro se realizará en la declaración correspondiente al período impositivo en que se haya perdido el derecho a la deducción, sumando a la cuota devengada en el mismo las cantidades indebidamente deducidas, más los intereses de demora a que se refiere el artículo 58.2.b) de la Ley General Tributaria.

En este caso (inversión exclusivamente de las cantidades sobre las que se ha practicado deducción), el contribuyente, a partir del vencimiento del plazo de materialización de la cuenta vivienda, podrá seguir practicando deducciones por adquisición de vivienda habitual a medida que vaya pagando la misma, siempre que se cumplan las condiciones generales que para esta deducción exige la normativa del Impuesto.

Si invirtiese la cantidad total depositada dentro del plazo de los cinco años, las cantidades que no se han beneficiado de la deducción en años anteriores no pueden beneficiarse de la misma en los próximos años, pues las mismas se han invertido en años anteriores y la deducción por vivienda no tiene establecido un sistema de diferimiento de su aplicación a años posteriores cuando se rebasan los límites establecidos para su aplicación.

2ª. Las imposiciones en cuentas viviendas darán derecho a deducción en la cuota mientras que el titular de las mismas no haya adquirido o rehabilitado su vivienda habitual.

Una vez adquirida o rehabilitada la vivienda, las deducciones se irán practicando a medida que se realicen los pagos para dichos fines.

Ahora bien, a estos efectos, la adquisición de vivienda debe entenderse en sentido jurídico, es decir, se ha adquirido la vivienda cuando ésta se produzca de acuerdo con las disposiciones del Código Civil, la cual no incluye la construcción que el artículo 35.uno, segundo guión, del Reglamento del Impuesto asimila a adquisición de vivienda, en cualquiera de los supuestos contemplados en el mismo:

- Ejecución directa de la construcción por parte del contribuyente.
- Cantidades entregadas al promotor.

En estos dos casos, mientras que no haya adquirido la vivienda podrán simultanearse las deducciones por cuenta vivienda y por construcción de la vivienda habitual, siempre que se cumplan los límites y requisitos que para la deducción por adquisición o rehabilitación de vivienda exige la normativa del Impuesto.

No obstante, el saldo de la cuenta vivienda deberá destinarse al pago de la vivienda en el plazo de 5 años desde su apertura (4 años para las cuentas abiertas a partir del 1 de enero de 1999).

Por tanto, en el caso consultado, podrá compatibilizarse la deducción por cuenta vivienda y por cantidades entregadas al promotor hasta el momento en que el consultante adquiera la vivienda, en los términos antes señalados.

Por último, se ha de señalar que el tratamiento fiscal expuesto a lo largo de la presente consulta será igualmente aplicable a partir de la entrada en vigor de la nueva normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la cual se contiene en la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, y su desarrollo reglamentario, sin perjuicio de las diferentes reglas específicas que en relación con la deducción por inversión en vivienda habitual establece esta Ley.

\* **Fecha:** 19/10/2000

\* **Número de consulta:** 1858-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante abrió a finales de 1994 una cuenta vivienda con el fin de edificar una vivienda que iba a constituir su residencia habitual.

El Ayuntamiento donde la iba a construir no ha concedido licencia de obras, porque está desarrollando un plan de Reordenamiento Urbano.

Ante esta circunstancia, no va a destinar el saldo de la cuenta a la construcción de la vivienda.

\* **Cuestión planteada:** Si debe devolver las cantidades deducidas en años anteriores, pues la causa de no materializar en plazo la cuenta vivienda no es imputable al consultante.

\* **Contestación:** De acuerdo con lo establecido en el artículo 54.2.b) del Reglamento del IRPF, en el caso planteado, como la cuenta se abrió a finales de 1994, si en la misma fecha de 1999 no se ha materializado el saldo en la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual del contribuyente, perderá el derecho a la totalidad de las deducciones practicadas.

Si pierde el derecho a las deducciones practicadas en años anteriores, deberá sumar a las cuotas líquidas estatal y autonómica o complementaria devengadas en el período impositivo en que se haya incumplido el plazo, las cantidades indebidamente deducidas, más los intereses de demora a que se refiere el artículo 58.2.b) de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.

\* **Fecha:** 24/10/2000

\* **Número de consulta:** 1865-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** La consultante abrió en 1995 una cuenta vivienda destinada a la adquisición de su primera vivienda habitual. En el primer semestre de 2000 va a firmar el contrato de compraventa de la que será su vivienda habitual. La entidad promotora le exige el pago de una cantidad que no agota el saldo de la cuenta vivienda.

\* **Cuestión planteada:** Teniendo en cuenta que la entrega de la vivienda no se producirá hasta el año 2002, pregunta sobre la obligatoriedad de invertir el saldo de la cuenta vivienda antes del transcurso de los cinco años desde su apertura.

\* **Contestación:** De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 54 del Reglamento del Impuesto, una cuenta vivienda abierta en un determinado día de 1995 tiene como fecha límite para invertir su saldo en la adquisición o rehabilitación de vivienda habitual ese mismo día del año 2000 (los plazos fijados por años se computan de fecha a fecha: arts. 5.1, Código Civil y 48.2, Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y de Procedimiento Administrativo Común). La inversión en plazo comporta que deberá materializarse la totalidad del saldo de la cuenta vivienda en la adquisición de la vivienda habitual de la consultante en ese plazo máximo de cinco años. Adquisición que en este caso se corresponde con un supuesto de construcción, pues se trata de entrega de cantidades a cuenta al promotor, supuesto que el artículo 52 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas asimila a la adquisición de vivienda.

Por tanto, antes del transcurso del plazo de cinco años, la consultante deberá entregar la totalidad del saldo de la cuenta vivienda a la entidad promotora para no perder el derecho a las deducciones practicadas. Si transcurrido aquel plazo quedara saldo pendiente de aplicación, se perdería el derecho a la deducción por tales cantidades, en cuyo caso sería de aplicación lo dispuesto en el artículo 57.1 del Reglamento del Impuesto.

\* **Fecha:** 24/10/2000

**\* Número de consulta:** 1883-00

**\* Descripción sucinta de los hechos:** El consultante ingresó dinero en 1998 en su cuenta vivienda.

En este año, realizó dos ingresos, el primero antes de adquirir la vivienda y, el segundo, después.

La vivienda adquirida está en construcción.

**\* Cuestión planteada:** Compatibilidad de las deducciones por adquisición de vivienda habitual y por cuenta vivienda.

**\* Contestación:** De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 33.uno del Reglamento del Impuesto (Aprobado por el RD 1841/1991) las imposiciones en este tipo de cuentas (cuentas vivienda) darán derecho a deducción en la cuota mientras que el titular de las mismas no haya adquirido o rehabilitado su vivienda habitual.

Una vez adquirida o rehabilitada la vivienda, las deducciones se irán practicando a medida que se realicen los pagos para dichos fines.

Ahora bien, a estos efectos, la adquisición de vivienda debe entenderse en sentido jurídico, es decir, se ha adquirido la vivienda cuando ésta se produzca de acuerdo con las disposiciones del Código Civil, la cual no incluye la construcción que el artículo 35.uno, segundo guión, del Reglamento del Impuesto asimila a adquisición de vivienda, en cualquiera de los supuestos contemplados en el mismo:

- Ejecución directa de la construcción por parte del contribuyente.

- Cantidades entregadas al promotor.

En estos dos casos, mientras que no haya adquirido la vivienda podrán simultanearse las deducciones por cuenta vivienda y por construcción de la vivienda habitual, siempre que se cumplan los límites y requisitos que para la deducción por adquisición o rehabilitación de vivienda exige la normativa del Impuesto.

No obstante, el saldo de la cuenta vivienda deberá destinarse al pago de la vivienda en el plazo de 5 años desde su apertura (4 años para las cuentas abiertas a partir del 1 de enero de 1999).

Por tanto, en el caso consultado, podrá compatibilizarse la deducción por cuenta vivienda y por cantidades entregadas al promotor hasta el momento en que el consultante adquiera la vivienda, en los términos antes señalados.

Por último, se ha de señalar que el tratamiento fiscal expuesto a lo largo de la presente consulta será igualmente aplicable a partir de la entrada en vigor de la nueva normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la cual se contiene en la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, y su desarrollo reglamentario.

**\* Fecha:** 24/10/2000

**\* Número de consulta:** 1885-00

**\* Descripción sucinta de los hechos:** El consultante abrió una cuenta vivienda en noviembre de 1994, invirtiendo su saldo en una vivienda en construcción en enero de 1999. La finalización de las obras y entrega de la vivienda está prevista para octubre de 2000, no obstante, el consultante y su cónyuge están pendientes de la concesión de un traslado laboral a otro municipio donde tienen intención de adquirir una vivienda durante los meses de julio o agosto de 2000, fijando en ella su residencia.

**\* Cuestión planteada:** Posibilidad de consolidación de las deducciones ya practicadas al tratarse de un traslado laboral y de la deducción por la adquisición de la nueva vivienda.

**\* Contestación:** Del escrito de consulta se desprende que el consultante va a trasladar su residencia a otro municipio, por motivos laborales, antes de que la vivienda le sea entregada por el promotor y que tiene intención de adquirir una vivienda en la localidad a la que va a ser destinado y en la que va a fijar su residencia con anterioridad a dicha entrega. De la lectura del artículo 51 del Reglamento se deduce que para que la circunstancia del traslado laboral no impida la consolidación de las deducciones ya practicadas, el mismo ha de producirse una vez la vivienda haya sido adquirida y sea susceptible, por tanto, de ser habitada.

En consecuencia, el consultante deberá reintegrar el importe de las deducciones practicadas en la forma que establece el artículo 57 del Reglamento del Impuesto, sumando a la cuota líquida del Impuesto devengada en el ejercicio en que se hayan incumplido los requisitos, las cantidades indebidamente deducidas, más los intereses de demora correspondientes.

En cuanto a la vivienda que el consultante tiene intención de adquirir en la localidad a la que va a ser destinado, cabe señalar que, si se cumplen los requisitos recogidos en el artículo 51 del Reglamento, las cantidades que vaya a invertir en la misma darán derecho a la deducción contemplada en el artículo 55.1 de la Ley del Impuesto. De estas cantidades no descontará las invertidas con anterioridad ya que, como se ha indicado, habría perdido el derecho a deducir.

**\* Fecha:** 24/10/2000

**\* Número de consulta:** 1947-00

**\* Descripción sucinta de los hechos:** El consultante abrió una cuenta vivienda en diciembre de 1995.

**\* Cuestión planteada:** 1ª) Si para consolidar las deducciones practicadas tiene que adquirir una vivienda de nueva construcción o tiene que comprar una vivienda ya construida y vivir en la misma antes de que venza el plazo de 5 años desde que abrió la cuenta vivienda.

2ª) Si pudiese adquirir un piso en construcción, ¿tiene obligación de desembolsar todo el importe depositado en la cuenta vivienda o es suficiente con tener un contrato firmado por la compra del piso?

**\* Contestación:** La regulación de las cuentas vivienda se encuentra en el artículo 54 y en la Disposición Transitoria Segunda del Reglamento del IRPF, aprobado por el R.D. 214/1999, de 5 de febrero.

De acuerdo con dicha regulación, una cuenta vivienda abierta en diciembre de 1995 (se desconoce la fecha) tiene como fecha límite para invertir su saldo en la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual hasta el mismo día del mes de diciembre de 2000 en que se abrió la misma.

La inversión en plazo comporta que deberá materializarse la totalidad del saldo depositado en la cuenta en la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual, no cumpliéndose dicho requisito con la mera firma de un contrato de compraventa antes de cumplirse el plazo de 5 años.

La materialización de dicho saldo puede hacerse adquiriendo una vivienda en construcción o una ya construida. No obstante, si se materializase en una vivienda en construcción, las deducciones practicadas quedarán pendientes de que la construcción finalice en un plazo no superior a cuatro años desde que se haya iniciado la inversión, tal y como dispone el artículo 52.1 del Reglamento del Impuesto. Este plazo de cuatro años comenzará a contarse desde el momento de materialización de la cuenta vivienda en la vivienda en construcción.

Finalmente conviene añadir que la vivienda adquirida tendrá que cumplir los requisitos que, con carácter general, exige a las viviendas habituales el artículo 51.1 del Reglamento del Impuesto.

**\* Fecha:** 31/10/2000

**\* Número de consulta:** 1948-00

**\* Descripción sucinta de los hechos:** El 8 de noviembre de 1997, el consultante abrió una cuenta vivienda.

**\* Cuestión planteada:** Plazo de materialización de la citada cuenta vivienda.

**\* Contestación:** De acuerdo con lo establecido en la disposición transitoria segunda del Reglamento del Impuesto, en el caso planteado, como la cuenta se ha abierto el 8 de noviembre de 1997, el plazo, que se computa de fecha a fecha, finalizará el 8 de noviembre de 2002, fecha límite para materializar las cantidades depositadas en la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual.

Por otra parte, conviene precisar que a partir del 1 de enero de 1999, las cantidades depositadas en las cuentas vivienda solamente darán derecho a deducción cuando se destinen a la primera adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual del contribuyente, circunstancia que implica que la deducción, cuando la cuenta vivienda se vaya a destinar a la adquisición, sólo podrá aplicarse cuando el contribuyente no hubiera sido nunca propietario de vivienda habitual.

**\* Fecha:** 31/10/2000

**\* Número de consulta:** 2068-00

**\* Descripción sucinta de los hechos:** La consultante abrió una cuenta vivienda el 25 de noviembre de 1995. En abril de 2000 entregó a un promotor, en concepto de reserva de una vivienda a construir, una parte del saldo depositado en la citada cuenta, no teniendo prevista la firma del contrato de compraventa y la entrega del saldo restante antes del 25 de noviembre de 2000

**\* Cuestión planteada:** Posibilidad de la ampliación del plazo de la cuenta vivienda.

**\* Contestación:** De acuerdo con lo determinado en el artículo 55-1-1ª-a) de la Ley del Impuesto y 54 de su texto reglamentario, y como los plazos fijados por años se computan de fecha a fecha (artículos. 5.1 del Código Civil y 48.2 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y de Procedimiento Administrativo Común), son deducibles las cantidades depositadas en la cuenta vivienda siempre que su saldo se materialice efectivamente en la construcción de la vivienda, mediante la entrega al promotor, antes del 25 de noviembre de 2000.

Por tanto, si se ha entregado al promotor de la vivienda a construir un importe inferior al ingresado en la cuenta vivienda, las cantidades depositadas que superen el importe pagado para la construcción no serán deducibles por tal concepto, sin perjuicio de que si posteriormente se invierten en la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual den derecho a deducción. Es decir, debería reintegrar las deducciones que se hubiesen practicado sobre las primeras pesetas depositadas en la cuenta vivienda que excedan de las cantidades invertidas, tal y como dispone el artículo 54.2.a) del Reglamento del Impuesto.

Este reintegro se realizará en la declaración correspondiente al período impositivo en que se haya perdido el derecho a la deducción, sumando a la cuota devengada en el mismo las cantidades

*indebidamente deducidas, más los intereses de demora a que se refiere el artículo 58.2.b) de la Ley General Tributaria.*

*Por último, dado que en el supuesto planteado la materialización de la cuenta vivienda se realiza en una vivienda que se va a construir, cabe señalar que para consolidar las deducciones practicadas a través de la cuenta vivienda y las que se practiquen en años sucesivos, debe cumplirse el requisito exigido en el artículo 35, apartado uno, del Reglamento del Impuesto para las viviendas adquiridas en construcción, debiendo las obras finalizar en un plazo no superior a cuatro años, desde el inicio de la inversión.*

*En conclusión y de acuerdo con lo expuesto, las cuentas vivienda se configuran de acuerdo con unos requisitos cuyo incumplimiento produce unos determinados efectos: pérdida del derecho a las deducciones practicadas y abono de intereses de demora. Requisitos y efectos que tienen un carácter reglado que no permite una actuación graciable de la Administración Tributaria a las solicitudes de ampliación del plazo efectuadas por los contribuyentes.*

**\* Fecha:** 15/11/2000

**\* Número de consulta:** 2073-00

**\* Descripción sucinta de los hechos:** *El consultante abrió una cuenta vivienda en diciembre de 1998 y tiene previsto que se produzca un traslado laboral, en un futuro, anterior o posterior a que finalice el plazo previsto para la inversión de las cantidades depositadas.*

**\* Cuestión planteada:** *Diversas cuestiones relacionadas con la tributación de las cuentas vivienda.*

**\* Contestación:** *Partiendo de lo establecido en los artículos 55.1.1º.a) de la Ley del Impuesto y 51, 54 y 57 de su texto reglamentario, cabe extraer las siguientes conclusiones respecto a las cuatro cuestiones planteadas:*

*1º) Como se ha señalado, las cuentas vivienda se configuran de acuerdo con unos requisitos cuyo incumplimiento produce unos determinados efectos: pérdida del derecho a las deducciones practicadas y abono de intereses de demora. Requisitos y efectos que tienen un carácter reglado que no permite una actuación graciable de la Administración Tributaria a las solicitudes de ampliación del plazo efectuadas por los contribuyentes. Por tanto, si no se destina el saldo depositado en la cuenta vivienda a la adquisición (en sus dos modalidades, adquisición y entregas al promotor) o rehabilitación de la vivienda habitual dentro del plazo establecido reglamentariamente, se perderá el derecho a las deducciones practicadas, debiendo reintegrar su importe en la forma anteriormente expuesta.*

*2º) Si se adquiere la vivienda habitual dentro del plazo reglamentariamente establecido y antes de que transcurran los tres años de residencia se produce un traslado laboral que determina un cambio de residencia, operaría la excepción prevista en el artículo 51.1 del Reglamento y, en consecuencia, la vivienda no perdería su carácter de habitual, no impidiendo esta circunstancia, por tanto, la consolidación de las deducciones practicadas. Es irrelevante, a estos efectos, el destino que se le dé a la vivienda con posterioridad al cambio efectivo de residencia, como consecuencia del traslado laboral.*

*3º) A partir del momento en que el traslado se produzca efectivamente, no gozarán de deducción alguna las cantidades que pueda satisfacer por la adquisición de la vivienda, tal y como dispone el artículo 51.3 del Reglamento del Impuesto.*

*4º) Una vez transcurridos tres años de residencia efectiva en la vivienda, se produzca o no traslado laboral, se consolidarían las deducciones practicadas con anterioridad. Ahora bien, si se produce un cambio de residencia y la vivienda deja de ser la habitual del contribuyente, las cantidades que, a partir de ese momento pueda satisfacer por su adquisición, no gozarían de deducción alguna, en aplicación del artículo 51.3 del Reglamento del Impuesto.*

**\* Fecha:** 15/11/2000

**\* Número de consulta:** 2097-00

**\* Descripción sucinta de los hechos:** *El consultante abrió el 29 de diciembre de 1995 una cuenta vivienda, habiendo realizado aportaciones a la misma en los periodos 1995 a 1999.*

*En octubre de 1999 sufrió un grave accidente de circulación, del que le han quedado graves secuelas físicas.*

**\* Cuestión planteada:** *Si se puede conceder prórroga extraordinaria de 1 año para materializar el saldo de la cuenta vivienda en la adquisición de su vivienda habitual*

**\* Contestación:** *El Reglamento del Impuesto no establece ninguna fórmula para prorrogar por circunstancias excepcionales el plazo de materialización de las cuentas vivienda, ni para exonerar del reintegro de las cantidades deducidas cuando se incumple el requisito de materialización.*

*Por lo que en el caso planteado, como la cuenta se abrió el 29 de diciembre de 1995, si en la misma fecha de 2000 no se ha materializado el saldo en la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual del contribuyente, se perderá el derecho a la totalidad de las deducciones practicadas.*

Si se produjese esta circunstancia, deberá sumar a las cuotas líquidas estatal y autonómica o complementaria devengadas en el período impositivo en que se haya incumplido el plazo, las cantidades indebidamente deducidas, más los intereses de demora a que se refiere el artículo 58.2.b) de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.

\* **Fecha:** 20/11/2000

\* **Número de consulta:** 2108-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante abrió una cuenta vivienda el 21 de diciembre de 1995 en la que ha depositado 5.481.430 pesetas, habiéndose deducido sólo sobre 5.046.478 pesetas, como consecuencia del límite del 30% de la base liquidable. En la actualidad está rehabilitando la que será su vivienda habitual, superando el importe de las obras las cantidades depositadas en la cuenta y previendo que las obras estén totalmente terminadas en enero de 2001.

\* **Cuestión planteada:** 1ª Posibilidad de deducir sobre el exceso no desgravado en su día.

2ª Plazo para habitar la vivienda.

\* **Contestación:** Las deducciones practicadas a través de depósitos en cuentas vivienda están sometidas a determinadas condiciones, las cuales, si no se cumplen, implican la pérdida del derecho a deducir. Entre las condiciones exigidas se encuentran las siguientes:

1) Que el saldo de la cuenta vivienda se materialice en la adquisición o rehabilitación de la vivienda antes de que transcurran 5 años desde la apertura de la misma (4 años para las cuentas abiertas a partir del 1 de enero de 1999). En el caso planteado que el saldo de la cuenta se destine, totalmente, al pago de las obras de rehabilitación de la vivienda antes de que finalice el plazo establecido.

2) Que la posterior adquisición o rehabilitación de la vivienda cumpla las condiciones que determinan el derecho a la deducción por este concepto. Estas condiciones vienen recogidas en el artículo 51 del Reglamento del Impuesto. Una de estas condiciones es que la vivienda debe ser habitada, de manera efectiva y con carácter permanente por el propio contribuyente, en un plazo de doce meses, contados a partir de la fecha de adquisición o terminación de las obras.

Por otro lado, para que las obras efectuadas en la vivienda se consideren rehabilitación de la misma han de cumplir cualquiera de los siguientes requisitos (art. 52.5 del Reglamento del Impuesto).

a) Que hayan sido calificadas o declaradas como actuación protegida en materia de rehabilitación de viviendas en los términos previstos en el Real Decreto 1186/1998, de 12 de junio.

b) Que tengan por objeto la reconstrucción de la vivienda mediante la consolidación y el tratamiento de las estructuras, fachadas o cubiertas y otras análogas siempre que el coste global de las operaciones de rehabilitación exceda del 25 por 100 del precio de adquisición si se hubiese efectuado ésta durante los dos años anteriores a la rehabilitación o, en otro caso, del valor de mercado que tuviera la vivienda en el momento de su rehabilitación.

De todo lo anteriormente expuesto, cabe concluir que para tener derecho a la deducción sobre las cantidades depositadas en la cuenta vivienda:

1) Debe destinar la totalidad del saldo de la misma al pago de las obras de rehabilitación antes del 21 de diciembre del año 2000.

2) Las obras de rehabilitación deben cumplir cualquiera de los dos requisitos expuestos.

3) La vivienda debe ser habitada en un plazo de doce meses, contados a partir de la fecha de terminación de las obras.

4) Las cantidades que no se han beneficiado de la deducción en años anteriores no pueden trasladarse a los años siguientes, ya que la deducción por adquisición de vivienda no tiene establecido un sistema de diferimiento de su aplicación a años posteriores cuando se rebasan los límites establecidos para su aplicación.

\* **Fecha:** 20/11/2000

\* **Número de consulta:** 2271-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante abrió una cuenta vivienda en diciembre de 1996 y ha entregado cantidades al promotor de una vivienda en febrero de 2000, estando prevista la firma del contrato de compraventa en septiembre u octubre de 2000.

\* **Cuestión planteada:** Plazo para materializar el saldo de la cuenta vivienda: antes de finalizar el plazo de 5 años desde su apertura o efectuado entregas sucesivas al promotor durante el período de construcción de la vivienda, que está previsto que finalice a finales del año 2002 o principios del 2003.

\* **Contestación:** El requisito establecido en la letra b) del artículo 54 del Reglamento del Impuesto debe entenderse de forma estricta, es decir, que los saldos depositados en la cuenta vivienda deben destinarse a la adquisición o rehabilitación de la vivienda que vaya a constituir la residencia habitual del sujeto pasivo en el plazo de cinco años desde la apertura de la cuenta, debiendo efectuar, por tanto, la entrega de la totalidad del saldo al promotor antes de la finalización de dicho plazo.

\* **Fecha:** 11/12/2000

\* **Número de consulta:** 2345-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante abrió una cuenta vivienda el 29 de diciembre de 1995 y tiene intención de adquirir una vivienda en el municipio en el que pretende residir, estando, actualmente, a la expectativa de un traslado laboral.

\* **Cuestión planteada:** 1º) Plazo para invertir el saldo de la cuenta vivienda.

2º) Posibilidad de adquirir su vivienda en el municipio al que pretende ser trasladado sin perder el derecho a la deducción.

3º) Ampliación del plazo de la cuenta vivienda.

\* **Contestación:** El requisito establecido en la letra b) del artículo 54 del Reglamento del Impuesto debe entenderse de forma estricta, es decir, que los saldos depositados en la cuenta vivienda deben destinarse a la adquisición o rehabilitación de la vivienda que vaya a constituir la residencia habitual del sujeto pasivo en el plazo de cinco años desde su apertura.

El artículo 51 del Reglamento del Impuesto define el concepto de vivienda habitual, considerando como tal la edificación que constituya la residencia habitual del contribuyente durante un plazo continuado de, al menos, tres años. Asimismo, establece que para que la vivienda constituya la residencia habitual del contribuyente, debe ser habitada de manera efectiva y con carácter permanente, por el propio contribuyente, en un plazo de doce meses, contados a partir de la fecha de su adquisición.

Establece, no obstante, una serie de excepciones al cumplimiento de estos plazos, no pudiendo considerar el hecho de que no se realice una expectativa de traslado laboral como causa justificada que permita excepcionar el cumplimiento del plazo de doce meses para habitar, de forma efectiva, la vivienda que pretende adquirir en el municipio al que desea ser trasladado.

Por último, señalar que las cuentas vivienda se configuran de acuerdo con unos requisitos cuyo incumplimiento produce unos determinados efectos: pérdida del derecho a las deducciones practicadas y abono de intereses de demora. Requisitos y efectos que tienen un carácter reglado que no permite una actuación graciable de la Administración Tributaria a las solicitudes de ampliación del plazo efectuadas por los contribuyentes.

\* **Fecha:** 15/12/2000

\* **Número de consulta:** 2347-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante abrió una cuenta vivienda el 12 de enero de 1998

\* **Cuestión planteada:** Ante la posibilidad de adquirir la vivienda donde reside en régimen de alquiler (propiedad del INVIFAS), adquisición que por trámites administrativos puede dilatarse en el tiempo, pregunta sobre la posible ampliación del plazo de la cuenta vivienda.

\* **Contestación:** La regulación de las cuentas vivienda se encuentra recogida en el artículo 54 del Reglamento.

De acuerdo con lo dispuesto en el precitado artículo, una cuenta vivienda abierta el 12 de enero de 1998 tiene como fecha límite para invertir su saldo en la adquisición o rehabilitación de vivienda habitual ese mismo día del año 2003 (los plazos fijados por años se computan de fecha a fecha: arts. 5.1, Código Civil y 48.2, Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y de Procedimiento Administrativo Común). La inversión en plazo comporta que deberá materializarse la totalidad del saldo de la cuenta vivienda en la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual del consultante en ese plazo máximo de cinco años, debiendo tenerse en cuenta que la regulación normativa de este plazo (art. 54) no admite posibilidad alguna de ampliación.

\* **Fecha:** 15/12/2000

\* **Número de consulta:** 2534-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Los consultantes están casados, habiendo efectuado, el 28 de diciembre de 1995, la apertura de una cuenta vivienda.

El 16 de diciembre de 1999 adquirieron una vivienda en construcción, cuya fecha de entrega era 31 de octubre de 2000.

Por problemas de la Constructora no se han finalizado las obras en la fecha fijada en el contrato.

Por dicha causa, queda saldo pendiente en la cuenta.

\* **Cuestión planteada:** Si se puede prorrogar el plazo de materialización del saldo de la cuenta vivienda, dado que el retraso es totalmente ajeno a la voluntad de los consultantes.

\* **Contestación:** El Reglamento del Impuesto no establece ninguna fórmula para prorrogar por circunstancias excepcionales el plazo de materialización de las cuentas vivienda, ni para exonerar del reintegro de las cantidades deducidas cuando se incumple el requisito de materialización, tal y como dispone la letra a) del artículo 54.2 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Por lo que en el caso planteado, como la cuenta se abrió el 28 de diciembre de 1995, si en la misma fecha de 2000 no se ha materializado el saldo en la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual del contribuyente, se perderá el derecho a las deducciones practicadas sobre el saldo que no se haya destinado a la adquisición de la vivienda.

En el caso de que se hayan destinado algunas cantidades a la adquisición dentro del plazo de cinco años, se entenderá que no se han destinado a la adquisición las primeras cantidades depositadas hasta alcanzar el saldo no materializado.

Si se produjese esta circunstancia, deberá sumar a las cuotas líquidas estatal y autonómica o complementaria devengadas en el período impositivo en que se haya incumplido el plazo, las cantidades indebidamente deducidas, más los intereses de demora a que se refiere el artículo 58.2.b) de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.

\* **Fecha:** 29/12/2000

\* **Número de consulta:** 0125-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante es titular de una cuenta vivienda abierta hace más de cinco años y piensa invertir su saldo en la construcción de su vivienda habitual en un terreno de su propiedad, pero no le va a ser posible iniciar la construcción antes de que transcurran 3 años, plazo previsto para que se efectúen las obras de urbanización y se otorgue la correspondiente licencia de obras.

\* **Cuestión planteada:** Posibilidad de ampliar el plazo de la cuenta vivienda en 3 años.

\* **Contestación:** La regulación de las cuentas vivienda se recoge en el artículo 55.1.1º.a) de la Ley del Impuesto y es objeto de desarrollo reglamentario en el artículo 54 de su Reglamento.

El requisito establecido en la letra b) del apartado 2 del citado artículo 54 debe entenderse de forma estricta, es decir, que los saldos depositados en la cuenta deben destinarse a la adquisición o rehabilitación de la vivienda que vaya a constituir la residencia habitual del sujeto pasivo, a la que se asimila su construcción, en el plazo de cinco años desde la apertura de la cuenta.

Como se ha señalado, las cuentas vivienda se configuran de acuerdo con unos requisitos cuyo incumplimiento produce unos determinados efectos: pérdida del derecho a las deducciones practicadas y abono de intereses de demora. Requisitos y efectos que tienen un carácter reglado que no permite una actuación graciable de la Administración Tributaria a las solicitudes de ampliación del plazo efectuadas por los contribuyentes. Por tanto, si no se destina el saldo depositado en la cuenta vivienda a la adquisición (en sus dos modalidades, adquisición y construcción) o rehabilitación de la vivienda habitual dentro del plazo establecido reglamentariamente, se perderá el derecho a las deducciones practicadas, debiendo reintegrar su importe en la forma prevista en el artículo 57 del Reglamento del Impuesto, es decir, sumando las cantidades indebidamente deducidas a la cuota líquida estatal y autonómica o complementaria devengadas en el ejercicio en que se hayan incumplido los requisitos, más los intereses de demora a que se refiere el artículo 58.2.c) de la Ley General Tributaria.

\* **Fecha:** 25/01/2001

\* **Número de consulta:** 0220-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante es propietario del 50% de su vivienda habitual por la que se viene practicando la deducción por inversión en vivienda.

Desea adquirir el restante 50% de la propiedad.

\* **Cuestión planteada:** Posibilidad de aplicar la deducción por inversión en vivienda habitual por el importe de las cantidades que deposite en una cuenta vivienda si finalmente el saldo de la misma se destina a la adquisición del restante 50% de su actual vivienda.

\* **Contestación:** De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 55.1.1º.a) de la Ley del Impuesto y 54 de su texto reglamentario, y a los efectos que aquí interesan, la deducción por inversión en vivienda habitual sólo es posible cuando los saldos de las cuentas vivienda se destinen exclusivamente a la primera adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual. En la medida en la que el contribuyente ya dispone de una vivienda habitual, con independencia de que lo sea en régimen de copropiedad, las cantidades que deposite en una cuenta vivienda no darán derecho a practicar la citada deducción, resultando a estos efectos indiferente que posteriormente se destinen a comprar otra vivienda o a adquirir la participación restante en la actual, porque en ambos casos no nos encontraremos ante una primera adquisición de vivienda habitual.

\* **Fecha:** 07/02/2001

\* **Número de consulta:** 0255-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante abrió una cuenta vivienda el 29 de diciembre de 1995.

*Esta cuenta se cierra el 28 de diciembre de 2000, aportando el saldo a una cooperativa de viviendas, con el fin de adquirir su primera vivienda habitual.*

*\* **Cuestión planteada:** Si se considera cumplido el plazo de materialización de la cuenta vivienda por esta aportación a una Cooperativa de viviendas.*

*\* **Contestación:** La regulación de las cuentas vivienda se encuentra en el artículo 54 y en la Disposición Transitoria Segunda del Reglamento del IRPF, aprobado por el R.D. 214/1999, de 5 de febrero.*

*De acuerdo con dicha regulación, una cuenta vivienda abierta el 29 de diciembre de 1995 tiene como fecha límite para invertir su saldo en la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual hasta el 29 de diciembre de 2000.*

*La inversión en plazo comporta que deberá materializarse la totalidad del saldo depositado en la cuenta en la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual, no cumpliéndose dicho requisito con la mera firma de un contrato de compraventa antes de cumplirse el plazo de 5 años.*

*La materialización de dicho saldo puede hacerse adquiriendo una vivienda en construcción o una ya construida. No obstante, si se materializase en una vivienda en construcción, las deducciones practicadas quedarán pendientes de que la construcción finalice en un plazo no superior a cuatro años desde que se haya iniciado la inversión, tal y como dispone el artículo 52.1 del Reglamento del Impuesto. Este plazo de cuatro años comenzará a contarse desde el momento de materialización de la cuenta vivienda en la vivienda en construcción (en este caso, 28 de diciembre de 2000).*

*Finalmente conviene añadir que la vivienda adquirida tendrá que cumplir los requisitos que, con carácter general, exige a las viviendas habituales el artículo 51.1 del Reglamento del Impuesto.*

*\* **Fecha:** 12/02/2001*

*\* **Número de consulta:** 0258-01*

*\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante abrió en octubre de 1997 una cuenta vivienda destinada a la adquisición de su primera vivienda habitual. En enero de 2001 entrega dinero de la cuenta a una entidad promotora, que le entregará la vivienda en octubre de 2002.*

*\* **Cuestión planteada:** Teniendo en cuenta que durante los años 2001 y 2002 va a simultanear los pagos directos al promotor y nuevos ingresos en la cuenta vivienda, pregunta sobre la compatibilidad de las deducciones por adquisición de vivienda habitual y cuenta vivienda.*

*- Si se pierden las deducciones practicadas en el supuesto de que la entrega de la vivienda se retrase hasta el año 2003.*

*\* **Contestación:** En la normativa del IRPF vigente desde 1 de enero de 1999, la regulación de las cuentas vivienda se encuentra recogida en el artículo 54 del Reglamento del Impuesto (aprobado por el RD 214/1999).*

*De acuerdo con el artículo precitado, las imposiciones en este tipo de cuentas dan derecho a deducción mientras que el titular de las mismas no haya adquirido o rehabilitado su vivienda habitual. Una vez adquirida o rehabilitada la vivienda, las deducciones se irán practicando a medida que se realicen los pagos para dichos fines.*

*De acuerdo con lo expuesto, una cuenta vivienda abierta en un determinado día de 1997 tiene como fecha límite para invertir su saldo en la adquisición o rehabilitación de vivienda habitual ese mismo día del año 2002 (los plazos fijados por años se computan de fecha a fecha: arts. 5.1, Código Civil y 48.2, Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y de Procedimiento Administrativo Común). La inversión en plazo comporta que deberá materializarse la totalidad del saldo de la cuenta vivienda en la adquisición de la vivienda habitual del consultante en ese plazo máximo de cinco años. Adquisición que en este caso se corresponde con un supuesto de construcción, pues se trata de entrega de cantidades a cuenta al promotor, supuesto que el artículo 52 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas asimila a la adquisición de vivienda: "... cuando el contribuyente satisfaga directamente los gastos derivados de la ejecución de las obras, o entregue cantidades a cuenta al promotor de aquéllas, siempre que finalicen en un plazo no superior a cuatro años desde el inicio de la inversión".*

*En este supuesto (entrega de cantidades al promotor) la adquisición de la vivienda se entiende producida cuando, suscrito el contrato de compraventa, se realice la tradición o entrega de la cosa vendida, que en el caso de inmuebles puede realizarse de múltiples formas: puesta en poder y posesión de la cosa, entrega de las llaves o títulos de pertenencia o el otorgamiento de escritura pública.*

*Por tanto, en el caso consultado podrá compatibilizarse la deducción por cuenta vivienda y por cantidades entregadas al promotor durante el período máximo de cinco años, contados desde la fecha de apertura de la cuenta, y en tanto no se haya producido la adquisición de la vivienda en los términos señalados en el párrafo anterior, desapareciendo tal compatibilidad una vez adquirida la vivienda. Debiendo tenerse en cuenta que la deducción no puede duplicarse, es decir, las cantidades ya deducidas por cuenta vivienda no dan derecho a deducción cuando se entregan al promotor.*

Respecto a la segunda cuestión planteada, al tratarse de un supuesto de construcción, el plazo de cuatro años para finalización de las obras procede computarlo desde el inicio de la inversión (enero de 2001 en este caso), con lo que la entrega de la vivienda en el año 2003 estaría dentro de dicho plazo, no perdiéndose por tanto las deducciones practicadas.

\* **Fecha:** 12/02/2001

\* **Número de consulta:** 0335-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Contribuyente que en los ejercicios 1998 y 1999 practicó deducciones por aportaciones a cuenta vivienda, con el fin de adquirir su primera vivienda habitual. En septiembre de 2000 fallece sin efectuar la compra de la vivienda.

\* **Cuestión planteada:** Si las deducciones practicadas deberán reintegrarse, incluyendo los correspondientes intereses de demora.

\* **Contestación:** En primer lugar, procede señalar que el fallecimiento del causante en 2000 sin haber llegado a adquirir la vivienda comporta la no consolidación de las deducciones practicadas por este concepto, es decir, se pierde el derecho a las deducciones practicadas por inversión en la adquisición de la vivienda habitual del contribuyente.

Por tanto, en la declaración correspondiente al período impositivo iniciado el 1 de enero y finalizado en la fecha de fallecimiento del titular de la cuenta, se deberá sumar a la cuota líquida estatal y a la cuota líquida autonómica o complementaria devengadas las cantidades deducidas en 1998 y 1999, más los intereses de demora a que se refiere el artículo 58.2.c) de la Ley 230/1993, de 28 de diciembre, General Tributaria.

\* **Fecha:** 19/02/2001

\* **Número de consulta:** 0413-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** La consultante abrió una cuenta vivienda en el año 1997. En el año 2000 destina una parte del saldo a la adquisición de su primera vivienda habitual.

\* **Cuestión planteada:** Posibilidad de seguir depositando cantidades en la cuenta vivienda con derecho a deducción.

\* **Contestación:** De acuerdo con lo determinado en el artículo 54 del Reglamento del IRPF, las imposiciones en este tipo de cuentas darán derecho a deducción en la cuota mientras que el titular de las mismas no haya adquirido o rehabilitado su vivienda habitual, ya que a partir de ese momento resulta inoperante la cuenta vivienda, practicándose las deducciones a medida que se satisfagan las cantidades para la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual del contribuyente.

Ahora bien, a estos efectos, la adquisición de vivienda debe entenderse en sentido jurídico, esto es, de acuerdo con las disposiciones del Código Civil, la cual no incluye la construcción que el artículo 51.1 del Reglamento del Impuesto asimila a adquisición de vivienda, en cualquiera de los supuestos contemplados en el mismo:

- Ejecución directa de la construcción por parte del contribuyente.
- Cantidades entregadas al promotor.

En estos dos casos, mientras no se haya adquirido la vivienda podrán simultanearse las deducciones por cuenta vivienda y por construcción de la vivienda habitual, siempre que se cumplan los límites y requisitos que para la deducción por adquisición o rehabilitación de vivienda exige la normativa del Impuesto.

Por tanto, en el caso consultado, si se trata de un supuesto de construcción, podrá compatibilizarse la deducción por cuenta vivienda (dentro de su plazo máximo de cinco años) y por construcción de vivienda habitual hasta el momento en que el consultante adquiera la vivienda, circunstancia que en los supuestos de ejecución directa de la construcción por parte del contribuyente se entiende producida con la finalización de las obras y en los supuestos de entregas al promotor cuando, suscrito el contrato de compraventa, se realice la tradición o entrega de la cosa vendida, que en el caso de inmuebles puede realizarse de múltiples formas: puesta en poder y posesión de la cosa, entrega de las llaves o títulos de pertenencia o el otorgamiento de escritura pública.

\* **Fecha:** 26/02/2001

\* **Número de consulta:** 0434-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante abrió una cuenta vivienda en noviembre de 1996 y piensa destinar el saldo total de la misma a la construcción de la vivienda, que se va a efectuar por medio de una Cooperativa de Viviendas de Protección Oficial.

\* **Cuestión planteada:** Si puede destinar el saldo total de la cuenta para efectuar estas entregas al promotor sin perder el derecho a las deducciones practicadas.

**\* Contestación:** La regulación de las cuentas vivienda se recoge en el artículo 55.1.1º.a) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Ley 40/1998, de 9 de diciembre, y es objeto de desarrollo reglamentario en el artículo 54 de su Reglamento.

El requisito establecido en la letra b) del citado artículo 54 del Reglamento del Impuesto debe entenderse de forma estricta, es decir, que los saldos depositados en la cuenta deben destinarse a la adquisición o rehabilitación de la vivienda que vaya a constituir la residencia habitual del sujeto pasivo, a la que se asimila su construcción, en el plazo de cinco años desde la apertura de la cuenta.

El artículo 52 del Reglamento del Impuesto asimila a la adquisición de vivienda la construcción de la misma, tanto si se satisfacen directamente los gastos derivados de la ejecución de las obras como si se entregan cantidades al promotor de aquellas, siempre que finalicen en un plazo no superior a cuatro años desde el inicio de la inversión. Este plazo se amplía automáticamente o puede ampliarse a solicitud del contribuyente si se dan cualquiera de los dos supuestos recogidos en los apartados 3 y 4 del citado artículo 52.

En consecuencia, las cantidades depositadas en una cuenta vivienda pueden destinarse a efectuar entregas a cuenta al promotor de las obras sin perder el derecho a las deducciones practicadas con anterioridad, siempre que el saldo total de la citada cuenta se invierta dentro del plazo de cinco años desde su apertura y se cumplan el resto de los requisitos.

**\* Fecha:** 28/02/2001

**\* Número de consulta:** 0435-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** El consultante abrió una cuenta vivienda en junio de 1996.

En abril de 2000 se firmó un contrato privado para la adquisición de su primera vivienda, entregando el saldo depositado en la cuenta.

Esta vivienda se encuentra en construcción y su fecha de entrega es diciembre de 2001.

**\* Cuestión planteada:** Si se considera cumplido el plazo de materialización de la cuenta vivienda por las cantidades entregadas al promotor de la vivienda en construcción.

**\* Contestación:** La regulación de las cuentas vivienda se encuentra en el artículo 54 y en la Disposición Transitoria Segunda del Reglamento del IRPF, aprobado por el R.D. 214/1999, de 5 de febrero.

De acuerdo con dicha regulación, una cuenta vivienda abierta en junio de 1996 (se desconoce la fecha) tiene como fecha límite para invertir su saldo en la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual hasta el mismo día del mes de junio de 2001 en que se abrió la misma.

La inversión en plazo comporta que deberá materializarse la totalidad del saldo depositado en la cuenta en la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual, no cumpliéndose dicho requisito con la mera firma de un contrato de compraventa antes de cumplirse el plazo de 5 años.

La materialización de dicho saldo puede hacerse adquiriendo una vivienda en construcción o una ya construida. No obstante, si se materializase en una vivienda en construcción, las deducciones practicadas quedarán pendientes de que la construcción finalice en un plazo no superior a cuatro años desde que se haya iniciado la inversión, tal y como dispone el artículo 52.1 del Reglamento del Impuesto. Este plazo de cuatro años comenzará a contarse desde el momento de materialización de la cuenta vivienda en la vivienda en construcción (en este caso, abril de 2000).

Finalmente conviene añadir que la vivienda adquirida tendrá que cumplir los requisitos que, con carácter general, exige a las viviendas habituales el artículo 51.1 del Reglamento del Impuesto.

**\* Fecha:** 28/02/2001

**\* Número de consulta:** 0436-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** La consultante abrió una cuenta vivienda el 31 de diciembre de 1996, practicando deducción, desde ese momento, por las cantidades aportadas. Asimismo, en el año 1999 efectuó entregas a cuenta al promotor para la adquisición de una vivienda en construcción. Ahora bien, por deficiencias en la construcción, la adquisición no llegó a efectuarse, estando, en estos momentos, pendiente de resolución judicial. En el año 2000 le han sido devueltas las cantidades entregadas a cuenta en el año 1999.

**\* Cuestión planteada:** Ampliación del plazo de la cuenta vivienda y aclaración de su situación tributaria en el año 2000.

**\* Contestación:** La regulación de las cuentas vivienda se recoge en el artículo 55.1.1º.a) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Ley 40/1998, de 9 de diciembre, y es objeto de desarrollo reglamentario en el artículo 54 de su Reglamento.

Los requisitos establecidos en artículo precitado deben entenderse de forma estricta, es decir, que los saldos depositados en la cuenta deben destinarse a la adquisición o rehabilitación de la vivienda que vaya a constituir la residencia habitual del sujeto pasivo, a la que se asimila la construcción, en el plazo de cuatro años desde la apertura de la cuenta (cinco años para las cuentas abiertas antes del 1 de enero de 1999).

De acuerdo con lo expuesto, una cuenta vivienda abierta el 31 de diciembre de 1996 tiene de plazo para materializar su saldo en la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual hasta el 31 de diciembre de 2001, siendo este plazo improrrogable, ya que la regulación normativa del mismo no admite posibilidad alguna de ampliación.

Con respecto a la segunda cuestión, aunque no se expresa con claridad en el escrito la procedencia de las cantidades entregadas a cuenta al promotor, cabe suponer que se detrajeron de la cuenta vivienda, por lo que al haber sido destinadas a fines distintos de lo que, estrictamente, es adquisición de vivienda, puesto que fueron devueltas, posteriormente, por el promotor, perdería el derecho a las deducciones practicadas, por lo que debería reintegrar las cantidades indebidamente deducidas, considerándose, a estos efectos, que fueron las primeras depositadas.

Si las cantidades entregadas a cuenta no fueron detraídas de la cuenta vivienda y practicó, en el año 1999, deducciones sobre las mismas, al haber incumplido en el año 2000 los requisitos exigidos, deberá reintegrar, asimismo, el importe deducido.

En ambos casos, podrá seguir haciendo aportaciones a la cuenta vivienda y practicar deducción sobre las mismas, siempre que adquiera la vivienda o efectúe, de nuevo, entregas a cuenta para su construcción, antes del 31 de diciembre de 2001.

La forma de efectuar este reintegro viene recogida en el artículo 57 del Reglamento del Impuesto, y consiste en sumar a la cuota líquida devengada en el año 2000, año en que se produce el incumplimiento de requisitos, las cantidades indebidamente deducidas, más los intereses de demora a que se refiere el artículo 58.2.c) de la Ley General Tributaria.

\* **Fecha:** 28/02/2001

\* **Número de consulta:** 0526-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Los consultantes abrieron una cuenta vivienda el 5 de diciembre de 1996, habiendo practicado deducción sobre las cantidades depositadas hasta 31 de diciembre de 1998, dado que son propietarios de otra vivienda anterior.

\* **Cuestión planteada:** Ante la imposibilidad de deducir a partir de 1 de enero de 1999, se preguntan sobre las consecuencias de destinar el saldo depositado en la cuenta a fines distintos a la adquisición de vivienda.

\* **Contestación:** La regulación de las cuentas vivienda se recoge en el artículo 55.1.1º.a) de la Ley del Impuesto y es objeto de desarrollo reglamentario en el artículo 54 de su Reglamento.

Los requisitos establecidos en los citados preceptos deben entenderse de forma estricta, es decir, que los saldos depositados en la cuenta deben destinarse a la adquisición o rehabilitación de la vivienda que vaya a constituir la residencia habitual del sujeto pasivo, en el plazo de cinco años desde la apertura de la cuenta.

Por tanto, las deducciones practicadas sobre las cantidades depositadas en la cuenta hasta 31 de diciembre de 1998, solo se consolidan si el saldo total de la cuenta se invierte en la adquisición de una vivienda, que deberá cumplir las condiciones establecidas en el artículo 51 del Reglamento del Impuesto, para ser considerada vivienda habitual.

En caso contrario, es decir, si destina el saldo de la cuenta vivienda a otros fines distintos, perderá el derecho a las deducciones practicadas con anterioridad, debiendo reintegrarlas en la forma prevista en el artículo 57 del Reglamento, sumando a la cuota líquida, estatal y autonómica o complementaria, devengadas en el ejercicio en que se produzca el incumplimiento, el importe de las deducciones practicadas, más los intereses de demora a que se refiere el artículo 58.2.c) de la Ley General Tributaria.

\* **Fecha:** 13/03/2001

\* **Número de consulta:** 0597-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante abrió una cuenta vivienda en noviembre de 1996.

Actualmente, está interesado en comprar una vivienda en construcción a través de una cooperativa de viviendas.

La construcción estará terminada en el año 2004.

\* **Cuestión planteada:** ¿Puede destinar el dinero de la cuenta vivienda a la compra de la citada vivienda, sin perder el derecho a las deducciones practicadas?

\* **Contestación:** De acuerdo con dicha regulación, una cuenta vivienda abierta en noviembre de 1996 (se desconoce la fecha) tiene como fecha límite para invertir su saldo en la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual hasta el mismo día del mes de noviembre de 2001 en que se abrió la misma.

Este requisito no se entenderá cumplido por la mera firma de un contrato de compraventa antes de cumplirse el plazo expresado anteriormente, sino que, además, es necesario que la totalidad del saldo depositado en la cuenta se destine, antes del cumplimiento del plazo, a la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual.

*La materialización de dicho saldo puede hacerse adquiriendo una vivienda en construcción o una ya construida. No obstante, si se materializase en una vivienda en construcción, las deducciones practicadas quedarán pendientes de que la construcción finalice en un plazo no superior a cuatro años desde que se haya iniciado la inversión, tal y como dispone el artículo 52.1 del Reglamento del Impuesto. Este plazo de cuatro años comenzará a contarse desde el momento de materialización de la cuenta vivienda en la vivienda en construcción.*

*Finalmente conviene añadir que la vivienda adquirida tendrá que cumplir los requisitos que, con carácter general, exige a las viviendas habituales el artículo 51.1 del Reglamento del Impuesto.*

*Por tanto, si la materialización del saldo de la cuenta en la vivienda en construcción se realizase antes de noviembre de 2001, el consultante no perderá el derecho a las deducciones practicadas a través de la cuenta vivienda.*

**\* Fecha:** 21/03/2001

**\* Número de consulta:** 1097-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** *El consultante abrió el 20 de junio de 1996 una cuenta vivienda destinada a la adquisición de su primera vivienda habitual. El 15 de marzo de 2001 firma el contrato de compraventa de una vivienda en construcción, de la que se prevé la entrega de llaves en septiembre de 2003. La cantidad entregada a la entidad promotora no agota el saldo de la cuenta vivienda.*

**\* Cuestión planteada:** *Teniendo en cuenta que la entrega de la vivienda no se producirá hasta el año 2003, pregunta sobre la obligatoriedad de invertir el saldo total de la vivienda antes del transcurso de los cinco años desde su apertura.*

**\* Contestación:** *En la normativa del IRPF vigente desde 1 de enero de 1999, la regulación de las cuentas vivienda se encuentra recogida en el artículo 54 del Reglamento del Impuesto.*

*De acuerdo con lo dispuesto en el citado artículo, una cuenta vivienda abierta en un determinado día de 1996 tiene como fecha límite para invertir su saldo en la adquisición o rehabilitación de vivienda habitual ese mismo día del año 2001 (los plazos fijados por años se computan de fecha a fecha: arts. 5.1, Código Civil y 48.2, Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y de Procedimiento Administrativo Común). La inversión en plazo comporta que deberá materializarse la totalidad del saldo de la cuenta vivienda en la adquisición de la vivienda habitual del consultante en ese plazo máximo de cinco años. Adquisición que en este caso se entenderá producida cuando, suscrito el contrato de compraventa, se realice la tradición o entrega de la cosa vendida, que en el caso de inmuebles puede realizarse de múltiples formas: puesta en poder y posesión de la cosa, entrega de las llaves o títulos de pertenencia o el otorgamiento de escritura.*

*Por tanto, antes del transcurso del plazo de cinco años, el consultante deberá entregar la totalidad del saldo de la cuenta vivienda a la entidad promotora para no perder el derecho a las deducciones practicadas. Si transcurrido aquel plazo quedara saldo pendiente de aplicación, se perdería el derecho a la deducción por tales cantidades, en cuyo caso sería de aplicación lo dispuesto en el artículo 57.1 del Reglamento del Impuesto.*

**\* Fecha:** 04/06/2001

**\* Número de consulta:** 1126-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** *El consultante, en agosto de 2000, ha adquirido una vivienda en construcción, entregando una señal.*

*En diciembre de 2000 ha abierto una cuenta vivienda.*

**\* Cuestión planteada:** *1.- Puede deducir por la cantidad entregada como señal para la adquisición de la vivienda en construcción.*

*2.- Puede deducir por las cantidades depositadas en la cuenta vivienda.*

*3.- Límite máximo de deducción por estos conceptos.*

**\* Contestación:** *1.- El artículo 52.1 del Reglamento del Impuesto, asimila a adquisición de vivienda, la construcción.*

*Entendiéndose por construcción, cuando el contribuyente satisfaga directamente los gastos derivados de la ejecución de las obras, o entregue cantidades a cuenta al promotor de las viviendas.*

*Ahora bien, exige que las obras finalicen en un plazo no superior a cuatro años desde el inicio de la inversión, que, en este caso, se habrá producido en el momento de entrega de la cantidad a cuenta.*

*Por tanto, las cantidades entregadas como señal al promotor podrán beneficiarse de la deducción por adquisición de vivienda habitual, siempre que la misma fuese a constituir su vivienda habitual.*

*No obstante, si se hubiera disfrutado de la deducción por adquisición de otras viviendas habituales anteriores, no se podrá practicar deducción en tanto las cantidades invertidas en la misma no superen las invertidas en las anteriores, en la medida en que hubiesen sido objeto de deducción, tal y como dispone el artículo 55.1.2º de la Ley del Impuesto.*

2.-Según dispone el artículo 54.1 del Reglamento del Impuesto, anteriormente citado, las cantidades depositadas en cuentas vivienda se considera que se han destinado a la adquisición o rehabilitación de la vivienda que constituya o vaya a constituir la residencia del sujeto pasivo, siempre que las mismas se destinen exclusivamente a la primera adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual del mismo.

No obstante, las deducciones practicadas a través de depósitos de cuentas vivienda están sometidas a determinadas condiciones, las cuales, si no se cumplen, implican la pérdida del derecho a deducción.

Entre las condiciones exigidas se encuentra que el saldo total de la misma debe materializarse en la primera adquisición o rehabilitación de la vivienda antes de que transcurran 4 años desde la apertura de la misma.

Por tanto, para no perder el derecho a las deducciones practicadas a través de la cuenta vivienda debe destinar todo el saldo depositado en la misma al pago de la vivienda antes de transcurrir 4 años desde su apertura, pues, en caso contrario, perdería el derecho a las deducciones practicadas, ya que el saldo de la cuenta tiene una única finalidad (inversión en vivienda habitual) y a la misma debe destinarse el mismo, se hayan practicado o no deducciones sobre las cantidades invertidas en la cuenta.

Las imposiciones en cuentas viviendas darán derecho a deducción en la cuota mientras que el titular de las mismas no haya adquirido o rehabilitado su vivienda habitual.

Una vez adquirida o rehabilitada la vivienda, las deducciones se irán practicando a medida que se realicen los pagos para dichos fines.

Ahora bien, a estos efectos, la adquisición de vivienda debe entenderse en sentido jurídico, es decir, se ha adquirido la vivienda cuando ésta se produzca de acuerdo con las disposiciones del Código Civil, la cual no incluye la construcción que el artículo 52.1, segundo guión, del Reglamento del Impuesto asimila a adquisición de vivienda, en cualquiera de los supuestos contemplados en el mismo:

- Ejecución directa de la construcción por parte del contribuyente.
- Cantidades entregadas al promotor.

En estos dos casos, mientras que no haya adquirido la vivienda podrán simultanearse las deducciones por cuenta vivienda y por construcción de la vivienda habitual, siempre que se cumplan los límites y requisitos que para la deducción por adquisición o rehabilitación de vivienda exige la normativa del Impuesto.

Por tanto, en el caso consultado, podrá compatibilizarse la deducción por cuenta vivienda y por cantidades entregadas al promotor hasta el momento en que el consultante adquiera la vivienda, siempre que se trate de la primera vivienda habitual del consultante, y se cumplan los términos antes señalados.

3.- La base máxima conjunta de deducción por estos conceptos (construcción y cuenta vivienda) no podrá superar 1.500.000 pesetas anuales.

Asimismo, el porcentaje de deducción aplicable será el 15 por 100.

\* **Fecha:** 07/06/2001

\* **Número de consulta:** 1128-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante abrió una cuenta vivienda el 27 de junio de 1997, en la que ha ido depositando cantidades y realizando deducciones en los ejercicios 1997 a 1999.

La base de las deducciones no ha coincidido con las cantidades depositadas, al haber rebasado, estas cantidades, los límites máximos de deducción.

El 1 de marzo de 2001 ha entregado una cantidad a una promotora para una vivienda en construcción, que se prevé que se terminará en febrero de 2003.

\* **Cuestión planteada:** 1.- Requisitos que se exigen para consolidar las deducciones practicadas a través de la cuenta vivienda.

2.- Consecuencias del incumplimiento de dichos requisitos.

\* **Contestación:** Las cantidades depositadas en las cuentas vivienda consolidarán las deducciones practicadas cuando los saldos de las mismas se destinen exclusivamente a la primera adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual del contribuyente [las cantidades depositadas antes del 1 de enero de 1999 podían invertirse en la adquisición de la vivienda habitual, sin ser necesario que fuese la primera].

Ahora bien, la materialización en la adquisición o rehabilitación debe producirse en un plazo de cuatro años, si la cuenta se abrió a partir del 1 de enero de 1999, o de cinco años, si la cuenta se abrió antes del 1 de enero de 1999.

Esta materialización exige que las cantidades depositadas en la cuenta vivienda se hayan destinado al pago de la vivienda en el plazo anteriormente mencionado.

Como en el caso planteado, la cuenta se abrió el 27 de junio de 1997, el plazo máximo de materialización finalizará el 27 de junio de 2002.

*En el caso de que llegada dicha fecha, no se hubiese destinado la totalidad del saldo depositado a la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual, se perderá el derecho a deducción sobre las cantidades no empleadas para su fin.*

*A estos efectos, se entenderán que no se han destinado a la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual, las primeras cantidades depositadas en la cuenta, hasta llegar al saldo no utilizado para sus fines en el plazo antes citado.*

*En estos casos, en el período en que se incumpla el plazo se deberá sumar a la cuota líquida estatal y a la cuota líquida autonómica o complementaria devengadas en dicho ejercicio, las deducciones que se practicaron sobre las cantidades expresadas en el párrafo anterior, más los intereses de demora a los que se refiere el artículo 58.2.c) de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.*

**\* Fecha:** 07/06/2001

**\* Número de consulta:** 1196-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** Cuenta vivienda abierta en julio del año 1996.

**\* Cuestión planteada:** La consultante se pregunta si debe entregar al promotor la totalidad del saldo de la cuenta antes de julio de 2001 o puede ir haciéndolo en años sucesivos.

**\* Contestación:** El requisito establecido en la letra b) del apartado 2. del artículo 54 del Reglamento del Impuesto debe entenderse de forma estricta, es decir, que los saldos depositados en la cuenta deben destinarse, en su totalidad, a la adquisición o rehabilitación de la vivienda que vaya a constituir la residencia habitual del sujeto pasivo, a la que se asimila su construcción, en el plazo de cinco años desde la apertura de la cuenta. En caso de incumplimiento, deberá reintegrar la totalidad de las deducciones practicadas en años anteriores en el año en que se incumplan los requisitos, sumando dichas deducciones a la cuota líquida devengada en el mismo, junto con los intereses de demora correspondientes (artículo 57 del Reglamento del Impuesto).

*En consecuencia, para no perder el derecho a las deducciones practicadas con anterioridad, la totalidad del saldo de la cuenta vivienda debe entregarse al promotor de las obras de construcción de la vivienda dentro del plazo de cinco años desde su apertura.*

**\* Fecha:** 19/06/2001

**\* Número de consulta:** 1330-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** El consultante y su esposa abrieron el 20 de diciembre de 1996 una cuenta vivienda. Esta cuenta vivienda se financió con fondos gananciales.

*En esta cuenta se han hecho aportaciones en los años 1996, 1997, 1998 y 1999.*

*Posteriormente, el consultante adquiere por herencia una vivienda, la cual va a constituir la residencia habitual de la familia.*

*Los gastos de la herencia ascienden a 3.000.000 de pesetas.*

**\* Cuestión planteada:** Si puede aplicar el saldo de la cuenta vivienda para pagar los gastos de la herencia sin perder el derecho a las deducciones practicadas a través de la cuenta vivienda.

**\* Contestación:** Para determinar la persona que tiene derecho a la deducción por adquisición de vivienda habitual, se tendrán que tener en consideración las normas sobre titularidad jurídica del bien objeto de inversión, en este caso la vivienda, a fin de determinar a quien corresponde el beneficio fiscal, y ello con independencia de su estado civil y del régimen económico matrimonial.

*En este caso, la vivienda tiene el carácter de bien privativo del consultante, al haberla adquirido por herencia, por lo que la deducción por adquisición le corresponderá exclusivamente a él, y ello aunque la financiación de los gastos de adquisición se realice con dinero ganancial.*

*Por ello, si el saldo de la cuenta vivienda se destina a sufragar los gastos de la herencia, éstos se considerarán invertidos en la adquisición de la vivienda habitual sólo en la parte que corresponda al cónyuge titular de la misma.*

**\* Fecha:** 26/06/2001

**\* Número de consulta:** 1480-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** El consultante posee una vivienda que constituye su primera vivienda habitual. Se plantea la posibilidad de abrir una cuenta vivienda con la finalidad de destinar el saldo de la misma a ampliar su vivienda habitual, de tal forma que aumente la superficie habitable.

**\* Cuestión planteada:** ¿Puede practicar la deducción por adquisición de vivienda habitual, prevista en el artículo 55.1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por las cantidades depositadas en la cuenta vivienda cuyo destino sea la ampliación de la primera vivienda habitual?

**\* Contestación:** Las cantidades que se depositen en una cuenta vivienda darán derecho a la deducción en la medida en que los saldos de las mismas se destinen exclusivamente a la primera adquisición o

rehabilitación de la vivienda habitual del contribuyente, tal y como establece el artículo 54 del Reglamento del Impuesto.

En el caso planteado en el escrito de consulta no se puede aplicar la deducción por inversión en vivienda habitual del saldo de la cuenta vivienda que se destina a la ampliación de la vivienda habitual, ya que esta ampliación se asimila a la adquisición de la vivienda pero no constituye la primera adquisición de la vivienda habitual, requisito exigido por el artículo 54 del Reglamento anteriormente mencionado.

\* **Fecha:** 17/07/2001

\* **Número de consulta:** 2084-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante, que tiene abierta una cuenta vivienda desde diciembre de 1996, pretende adquirir una vivienda que quedará vacía en abril de 2002.

\* **Cuestión planteada:** Es necesario otorgar escritura pública antes de diciembre de 2001 o bastaría celebrar un contrato privado de compraventa antes de dicha fecha y posteriormente escriturar.

\* **Contestación:** Las deducciones practicadas a través de depósitos de cuentas vivienda están sometidas a determinadas condiciones, las cuales, si no se cumplen, implican la pérdida del derecho a deducción. Entre las condiciones exigidas se encuentra que la totalidad del saldo de la cuenta se materialice en la adquisición o rehabilitación de la vivienda antes de que transcurran cinco años desde la apertura de aquélla, de conformidad con lo previsto en la Disposición Transitoria 2ª del Reglamento (cuatro años para las abiertas a partir del 1 de enero de 1999).

Para determinar la fecha de adquisición debe tenerse en cuenta que el Derecho español, según el Tribunal Supremo y la opinión mayoritaria de la doctrina, recoge la teoría del título y el modo, de tal manera que "no se transfiere ... el dominio si no se acredita la tradición de la cosa vendida" (Sentencia de 27 de abril de 1983). La tradición puede realizarse de múltiples formas, entre las que pueden citarse para los bienes inmuebles: la puesta en poder y posesión de la cosa vendida, la entrega de las llaves o de los títulos de pertenencia o el otorgamiento de escritura pública.

Esto es, en el caso consultado, la propiedad sobre la vivienda se adquiriría el día en que al título (el contrato de compraventa) se uniera la tradición o entrega del inmueble, en los términos señalados en el apartado anterior.

En este sentido, hay que destacar el hecho de que el interesado advierta en su escrito de consulta que la vivienda de cuya adquisición se trata no va a quedar vacía hasta abril de 2002. Ello podría impedir que la entrega de la cosa vendida pudiera entenderse producida antes de dicha fecha, puesto que no parece que, en tales condiciones, fuera posible ni la puesta en poder y posesión ni la entrega de las llaves. En cuanto al otorgamiento de escritura pública, su otorgamiento equivale a la entrega siempre y cuando de la misma no resulte o se deduzca lo contrario.

\* **Fecha:** 26/11/2001

\* **Número de consulta:** 2085-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante abrió una cuenta vivienda a finales del año 1996. Como consecuencia de problemas de índole laboral, le es imposible materializar su saldo en la adquisición de su vivienda habitual antes de la finalización del plazo reglamentariamente establecido.

\* **Cuestión planteada:** Ampliación del plazo de la cuenta vivienda.

\* **Contestación:** La regulación de las cuentas vivienda se recoge en el artículo 55.1.1º.a) de la Ley del Impuesto y es objeto de desarrollo reglamentario en el artículo 54 de su Reglamento.

Los requisitos establecidos en los mencionados artículos deben entenderse de forma estricta, es decir, que los saldos depositados en la cuenta deben destinarse a la adquisición o rehabilitación de la vivienda que vaya a constituir la residencia habitual del sujeto pasivo en el plazo de cuatro años desde la apertura de la cuenta (cinco años para las cuentas abiertas antes del 1 de enero de 1999).

De acuerdo con lo expuesto, una cuenta vivienda abierta en el año 1996 tiene de plazo para materializar su saldo en la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual hasta el mismo día del año 2001, siendo este plazo improrrogable, ya que la regulación normativa del mismo no admite posibilidad alguna de ampliación.

El Reglamento del Impuesto no establece ninguna fórmula para prorrogar el plazo de materialización de las cuentas vivienda, ni para exonerar del reintegro de las cantidades deducidas cuando se incumple este requisito.

La forma de efectuar este reintegro viene recogida en el artículo 57 del Reglamento del Impuesto, y consiste en sumar a la cuota líquida devengada en el año 2001, año en que se produce el incumplimiento de requisitos, las cantidades indebidamente deducidas, más los intereses de demora a que se refiere el artículo 58.2.c) de la Ley General Tributaria.

\* **Fecha:** 26/11/2001

## **Artículo 55. Obras de adecuación de la vivienda habitual por minusválidos.**

1. A efectos de la deducción prevista en el artículo 55.1.4º de la Ley del Impuesto, se entiende por obras e instalaciones de adecuación de la vivienda habitual de los discapacitados aquéllas que impliquen una reforma del interior de la misma, así como las de modificación de los elementos comunes del edificio que sirvan de paso necesario entre la finca urbana y la vía pública, tales como escaleras, ascensores, pasillos, portales o cualquier otro elemento arquitectónico, o las necesarias para la aplicación de dispositivos electrónicos que sirvan para superar barreras de comunicación sensorial o de promoción de su seguridad.

2. La acreditación de la necesidad de las obras e instalaciones para la accesibilidad y comunicación sensorial que facilite el desenvolvimiento digno y adecuado de la persona con minusvalía, se efectuará ante la Administración tributaria mediante certificado o resolución expedido por el Instituto de Migraciones y Servicios Sociales o el órgano competente de las Comunidades Autónomas en materia de valoración de minusvalías, basándose en el dictamen emitido por los Equipos de Valoración y Orientación dependientes de la misma.

## **CAPITULO II Deducción por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla**

### **Artículo 56. Rentas obtenidas en Ceuta o Melilla.**

A efectos de la deducción prevista en el artículo 55.4 de la Ley del Impuesto, tendrán la consideración de rentas obtenidas en Ceuta o Melilla las siguientes:

1. Los rendimientos del trabajo derivados de prestaciones por desempleo y de aquellas a las que se refiere el artículo 16. 2. a) de la Ley del Impuesto.

2. En el ejercicio de actividades económicas, se entenderá por operaciones efectivamente realizadas en Ceuta o Melilla aquellas que cierren en estos territorios un ciclo mercantil que determine resultados económicos o supongan la prestación de un servicio profesional en dichos territorios.

No se estimará que median dichas circunstancias cuando se trate de operaciones aisladas de extracción, fabricación, compra, transporte, entrada y salida de géneros o efectos en los mismos y, en general, cuando las operaciones no determinen por sí solas rentas.

3. Cuando se trate de actividades pesqueras y marítimas, serán de aplicación las reglas establecidas en el artículo 31 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

4. Se entenderá que los rendimientos del capital mobiliario procedentes del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas, constituyen una renta obtenida en Ceuta o Melilla cuando el objeto del arrendamiento esté situado y se utilice efectivamente en dichos territorios.

## **CAPITULO III**

### **Pérdida del derecho a deducir**

#### **Artículo 57. Pérdida del derecho a deducir.**

1. Cuando, en periodos impositivos posteriores al de su aplicación se pierda el derecho, en todo o en parte, a las deducciones practicadas, el contribuyente estará obligado a sumar a la cuota líquida estatal y a la cuota líquida autonómica o complementaria devengadas en el ejercicio en que se hayan incumplido los requisitos, las cantidades indebidamente deducidas, más los intereses de demora a que se refiere el artículo 58.2.c) de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.

2. Esta adición se aplicará de la siguiente forma:

a) Cuando se trate de las deducciones previstas en el artículo 55 de la Ley del Impuesto, se añadirá a la cuota líquida estatal el 85 por ciento de las deducciones indebidamente practicadas y a la cuota líquida autonómica o complementaria el 15 por ciento restante.

b) Cuando se trate de deducciones establecidas por la Comunidad Autónoma en el ejercicio de las competencias previstas en la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias, se añadirá a la cuota líquida autonómica o complementaria la totalidad de las deducciones indebidamente practicadas.

*\* Número de consulta: 2159-01*

*\* Descripción sucinta de los hechos: Devolución de parte del IVA satisfecho por la construcción de la vivienda habitual del consultante, sobre el que, en su día, se practicó deducción por adquisición de vivienda habitual.*

*\* Cuestión planteada: Forma de regularizar su situación tributaria.*

*\* Contestación: La devolución por parte del promotor de parte de las cantidades satisfechas para la construcción de la vivienda habitual, en concreto parte del IVA satisfecho, que forma parte de la base de deducción, dará lugar a la pérdida de las deducciones practicadas sobre tales cantidades.*

*De acuerdo con lo establecido en el artículo 57 del Reglamento del Impuesto, la forma de reintegrar estas deducciones es sumando a la cuota líquida estatal y a la cuota líquida autonómica o complementaria devengadas en el ejercicio en que se haya producido el incumplimiento, las cantidades indebidamente deducidas, más los intereses de demora a que se refiere el artículo 58.2.c) de la Ley General Tributaria.*

*\* Fecha: 05/12/2001*

## **TITULO IV**

### **Cuota diferencial**

#### **Artículo 58. Cuota diferencial.**

1. A efectos de lo previsto en el artículo 65.c) de la Ley del Impuesto, se entenderá por tributación efectiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas el

resultado de aplicar el tipo medio efectivo de este Impuesto por la parte de la base liquidable correspondiente a la base imponible imputada.

El tipo medio efectivo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas será el resultado de multiplicar por 100 el cociente obtenido de dividir la parte de la cuota líquida total, minorada en la deducción por doble imposición de dividendos, correspondiente a la base liquidable general, por esta última. Este tipo se expresará con dos decimales.

2. Por tributación efectiva del Impuesto sobre Sociedades se entenderá el resultado de aplicar el tipo efectivo por la base imponible.

El tipo efectivo del Impuesto sobre Sociedades será el resultado de multiplicar por 100 el cociente obtenido de dividir la diferencia entre la cuota íntegra y las deducciones a que se refieren los Capítulos II, III y IV del título VI de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre del Impuesto sobre Sociedades, por la base imponible. Este tipo se expresará con dos decimales.

## **TITULO V**

### **Gestión del impuesto**

#### **CAPITULO I**

#### **Obligación de declarar**

#### **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 lo 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) Tampoco tendrán que declarar, sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados anteriores y en el artículo 62 de este Reglamento, los contribuyentes que obtengan

---

(\*) Redacción dada a este artículo por el artículo tercero del Real Decreto 579/2001, de 1 de junio, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 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 Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 326/1999, de 26 de febrero, en materia de retenciones (B.O.E. de 2 de junio), en vigor a partir del día 3 de junio de 2001 y de aplicación a los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2000.

rentas procedentes exclusivamente de las siguientes fuentes, en tributación individual o conjunta:

1.º 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 euros).

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

Procedan 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) Rendimientos del capital mobiliario y ganancias patrimoniales sometidos a retención o ingreso a cuenta, con el límite conjunto de 250.000 pesetas brutas anuales (1.502,53 euros).

c) Rentas inmobiliarias imputadas a 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. <sup>(142)</sup>

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.

## **REDACCION VIGENTE HASTA 2 DE JUNIO DE 2001**

### **Artículo 59. Obligación de declarar. (\*)**

---

<sup>(142)</sup> Véase el índice de modelos.

(\*) Redacción dada a este artículo por el Real Decreto 1968/1999, de 23 de diciembre, por el que se modifican determinados artículos del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y del Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, en materia

1. Los contribuyentes estarán obligados a presentar y suscribir declaración por este Impuesto, en los términos previstos en el artículo 79 de la Ley del Impuesto. A efectos de lo dispuesto en el apartado 4 de dicho artículo, estarán obligados a declarar en todo caso los contribuyentes que tengan derecho a deducción por inversión en vivienda, por doble imposición internacional o que realicen aportaciones a Planes de Pensiones o Mutualidades de Previsión Social, que reduzcan la base imponible, cuando ejerciten tal derecho.

2. No obstante, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado anterior y en el artículo 62 de este Reglamento, no tendrán que declarar los contribuyentes que obtengan rentas procedentes exclusivamente de las siguientes fuentes:

a) Rendimientos del trabajo, con el límite de 3.500.000 pesetas brutas anuales en tributación individual o conjunta. Este límite será de 1.250.000 pesetas para los contribuyentes que perciban rendimientos del trabajo procedentes de más de un pagador, que perciban pensiones compensatorias recibidas del cónyuge o anualidades por alimentos diferentes de las previstas en el artículo 7, párrafo k), de la Ley del Impuesto y, en general, cuando el pagador de los rendimientos del trabajo no esté obligado a retener de acuerdo a lo previsto en el artículo 71 de este Reglamento.

b) Rendimientos del capital mobiliario y ganancias patrimoniales sometidos a retención o ingreso a cuenta, y subvenciones para la adquisición de viviendas de protección oficial o de precio tasado que no superen 50.000 pesetas anuales, con el límite conjunto de 250.000 pesetas anuales.

c) Rentas inmobiliarias imputadas a que se refiere el artículo 71 de la Ley del Impuesto, con el límite de 50.000 pesetas anuales, siempre que dichas rentas procedan de un único inmueble.

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

4. Los modelos de declaración se aprobarán por el Ministro de Economía y Hacienda, que establecerá la forma y plazos de su presentación, así como los supuestos y condiciones de presentación de las declaraciones por medios telemáticos.

El Ministro de Economía y Hacienda podrá establecer, por razones fundadas, plazos especiales de declaración para una clase determinada de los contribuyentes o para aquellas zonas territoriales que se señale.

Los contribuyentes deberán cumplimentar la totalidad de los datos contenidos en las declaraciones que les afecten, y presentarlas acompañadas de los

---

de dietas, obligación de declarar, pagos a cuenta y obligaciones de información (B.O.E. de 30 de diciembre. Corrección de errores en B.O.E. de 20 de enero de 2000), con vigencia para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 1999. La redacción anterior era: «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.

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

3. Los modelos de declaración se aprobarán por el Ministro de Economía y Hacienda, que establecerá la forma y plazos de su presentación, así como los supuestos y condiciones de presentación de las declaraciones por medios telemáticos.

El Ministro de Economía y Hacienda podrá establecer, por razones fundadas, plazos especiales de declaración para una clase determinada de los contribuyentes o para aquellas zonas territoriales que se señale.

Los contribuyentes deberán cumplimentar la totalidad de los datos contenidos en las declaraciones que les afecten, y presentarlas acompañadas de los documentos y justificantes que se establezcan, en los lugares y plazos que determine el Ministro de Economía y Hacienda.

4. En caso de optar por tributar conjuntamente la declaración será suscrita y presentada por los miembros de la unidad familiar mayores de edad, que actuarán en representación de los hijos integrados en ella, en los términos del artículo 44 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.»

documentos y justificantes que se establezcan, en los lugares y plazos que determine el Ministro de Economía y Hacienda.

5. En caso de optar por tributar conjuntamente, la declaración será suscrita y presentada por los miembros de la unidad familiar mayores de edad, que actuarán en representación de los hijos integrados en ella, en los términos del artículo 44 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.

\* **Número de consulta:** 1006-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Persona perceptora de pensión o haber pasivo.

\* **Cuestión planteada:** - Obligación de declarar.

\* **Contestación:** Parece desprenderse de los datos que se apuntan en el escrito de consulta que tal medida le beneficiaría para el ejercicio de 1999, lo que conllevaría a no tener que declarar por dicho impuesto al ser sus ingresos -su pensión- de cuantía inferior al límite de 3.500.000 pesetas brutas anuales que se establece como determinante para la obligación de declarar para este tipo de rendimientos.

No obstante, por si fuera el caso, para otros tipos de rendimientos los importes determinantes para excluir de la obligación de presentar la declaración serían, conforme al artículo 79 de la Ley del Impuesto y el 59 de su Reglamento de 5 de febrero de 1999, los siguientes:

- Para rendimientos del capital mobiliario y ganancias patrimoniales sometidos a retención o ingreso a cuenta, y subvenciones para la adquisición de protección oficial o de precio tasado que no superen 50.000 pesetas anuales, con el límite conjunto de 250.000 pesetas anuales.

- Para rentas inmobiliarias imputadas (art. 71 de la Ley del Impuesto), con el límite de 50.000 pesetas anuales, siempre que dichas rentas procedan de un único inmueble.

Por último, se ha de señalar que en el supuesto de que no se halle obligado a presentar declaración por el Impuesto y se diera la circunstancia que soporta retenciones, podrá obtener la devolución del exceso de las retenciones practicadas sobre la cuota líquida total del Impuesto, mediante, en su caso, la presentación de una comunicación -según modelo 104- solicitando la devolución que resulte procedente, a la vista de los datos, antecedentes y demás justificantes que obren en poder de la Administración.

\* **Fecha:** 27/04/2000

\* **Número de consulta:** 2031-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** La Asociación Cultural consultante paga dietas a los asociados por el desarrollo de determinadas actividades.

\* **Cuestión planteada:** - A partir de qué cantidad se ha de tributar por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

\* **Contestación:** Dada la generalidad con que se plantea la consulta se señala, en términos generales, que la obligación de declarar, y en su caso de tributar, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se contempla en los artículos 79 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, reguladora de dicho Impuesto, y 59 de su Reglamento aprobado por Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero.

\* **Fecha:** 08/11/2000

## **Artículo 60. Autoliquidación e ingreso.**

1. Los contribuyentes que estén obligados a declarar por este Impuesto, al tiempo de presentar su declaración, deberán determinar la deuda tributaria correspondiente e ingresarla en el lugar, forma y plazos determinados por el Ministro de Economía y Hacienda.

2. El ingreso del importe resultante de la autoliquidación se podrá fraccionar, sin interés ni recargo alguno, en dos partes: la primera, del 60 por 100 de su importe, en el momento de presentar la declaración y la segunda, del 40 por 100 restante, en el plazo que se determine según lo establecido en el apartado anterior.

Para disfrutar de este beneficio será necesario que la declaración se presente dentro del plazo establecido. No podrá fraccionarse, según el procedimiento establecido en el párrafo anterior, el ingreso de las declaraciones-liquidaciones complementarias.

3. El pago de la deuda tributaria podrá realizarse mediante entrega de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español que estén inscritos en el Inventario

General de Bienes Muebles o en el Registro General de Bienes de Interés Cultural, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 73 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

### **Artículo 61. Fraccionamiento en los supuestos de fallecimiento y de pérdida de la residencia en España.**

1. En el caso del fallecimiento del contribuyente previsto en el artículo 14.4 de la Ley del Impuesto, todas las rentas pendientes de imputación deberán integrarse en la base imponible del último período impositivo que deba declararse por este Impuesto.

2. En el caso de que el contribuyente pierda su condición por cambio de residencia, de acuerdo con lo previsto en el artículo 14.3 de la Ley del Impuesto, todas las rentas pendientes de imputación deberán integrarse en la base imponible correspondiente al último período que deba declararse por este Impuesto, practicándose, en su caso, declaración-liquidación complementaria, sin sanción, ni intereses de demora ni recargo alguno, en el plazo de tres meses desde que el contribuyente pierda su condición por cambio de residencia.

3. En estos supuestos, los sucesores del causante o el contribuyente podrán solicitar el fraccionamiento de la parte de deuda tributaria correspondiente a dichas rentas, calculada aplicando el tipo regulado en el artículo 67.2 de la Ley del Impuesto.

4. El fraccionamiento se regirá por las normas previstas en el Capítulo VII, Título primero del Libro I del Reglamento General de Recaudación con las siguientes especialidades:

a) Las solicitudes deberán formularse dentro del plazo reglamentario de declaración.

b) El solicitante deberá ofrecer garantía en forma de aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca, en los términos previstos en el Reglamento General de Recaudación.

c) En caso de concesión del fraccionamiento solicitado, la cuantía y el plazo de cada fracción se concederá en función de los períodos impositivos a los que correspondería imputar dichas rentas en caso de que el fallecimiento, o la pérdida de la condición de contribuyente no se hubiera producido, con el límite de cuatro años. La parte correspondiente a períodos que superen dicho límite se imputará por partes iguales durante el período de fraccionamiento.

### **Artículo 62. Comunicación de datos por el contribuyente y solicitud de devolución.**

1. Los contribuyentes que no se hallen obligados a presentar declaración por el Impuesto podrán, sin embargo, obtener la devolución del exceso de las retenciones y de los ingresos a cuenta soportados sobre la cuota líquida total del Impuesto minorada en el importe de las deducciones por doble imposición de dividendos e internacional, mediante, en su caso, la presentación de una comunicación dirigida a la Administración tributaria, solicitando la devolución que resulte procedente.

Los modelos de comunicación serán aprobados por el Presidente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, quien establecerá el plazo y el lugar de su

presentación y los supuestos en los que procede (<sup>143</sup>). Asimismo, determinará los supuestos y condiciones de presentación de las comunicaciones por medios telemáticos y los casos en que los datos comunicados se entenderán subsistentes para años sucesivos, si el contribuyente no comunica variación en los mismos. La comunicación podrá ir precedida del envío al contribuyente de los datos que obren previamente en poder de la Administración tributaria y afecten a la determinación de la cuota a que se refiere el párrafo anterior.

2. La Administración tributaria a la vista, en su caso, de la comunicación recibida, de los datos y antecedentes obrantes en su poder y de los justificantes aportados por el contribuyente con la comunicación o requeridos al efecto, efectuará, si procede, de oficio la devolución del exceso de las retenciones e ingresos a cuenta soportados sobre la cuota a que se refiere el apartado 1 anterior.

3. La devolución se efectuará en el plazo que media entre la presentación de la comunicación, o la apertura del período de presentación de comunicaciones, cuando no sea preceptiva dicha presentación, y los dos meses siguientes al término del citado período. A efectos meramente informativos, se notificará a los contribuyentes por correo ordinario o por vía telemática, el resultado de los cálculos efectuados para la determinación del importe de la devolución.

Recibida la devolución o, en su caso, transcurrido el plazo para realizarla, los contribuyentes podrán solicitar, dentro de los tres meses siguientes, que la Administración practique una liquidación provisional, de acuerdo con lo previsto en el artículo 84.2 de la Ley del Impuesto y la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria. La notificación no podrá implicar ninguna obligación a cargo del contribuyente distinta a la restitución de lo previamente devuelto mas el interés de demora a que se refiere el artículo 58.2.c) de la Ley General Tributaria. A este mismo régimen quedarán igualmente sujetos los contribuyentes que hayan obtenido devoluciones superiores a las que les correspondan.

4. Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo segundo del apartado 3 anterior, transcurrido el plazo con que cuenta la Administración tributaria para efectuar la devolución sin que se haya ordenado su pago, por causa imputable a la Administración tributaria, se aplicará a la cantidad pendiente de devolución el interés de demora a que se refiere el artículo 58.2.c) de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, desde el día siguiente al de la finalización de dicho plazo y hasta la fecha en que se ordene su pago, sin necesidad de que el contribuyente así lo reclame.

### **Artículo 63. Devoluciones de oficio.**

1. Las devoluciones a que se refieren los artículo 81 y 85 de la Ley del Impuesto se realizarán por transferencia bancaria.

2. El Ministro de Economía y Hacienda podrá autorizar las devoluciones a que se refiere el apartado anterior por cheque cruzado o nominativo cuando concurren circunstancias que lo justifiquen.

### **Artículo 64. Colaboración externa en la presentación y gestión de declaraciones y comunicaciones.**

---

(<sup>143</sup>) Véase el índice de modelos

1. La Agencia Estatal de Administración Tributaria podrá hacer efectiva la colaboración social en la presentación de declaraciones y comunicaciones por este Impuesto a través de acuerdos con las Comunidades Autónomas y otras Administraciones públicas, con entidades, instituciones y organismos representativos de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales, o bien directamente con empresas, en relación con la facilitación de estos servicios a sus trabajadores.

2. Los acuerdos a que se refiere el apartado anterior podrán referirse, entre otros, a los siguientes aspectos:

- a) Campañas de información y difusión.
- b) Asistencia en la realización de declaraciones y comunicaciones y en su cumplimentación correcta y veraz.
- c) Remisión de declaraciones y comunicaciones a la Administración tributaria.
- d) Subsanación de defectos, previa autorización de los contribuyentes.
- e) Información del estado de tramitación de las devoluciones de oficio, previa autorización de los contribuyentes.

3. La Agencia Estatal de Administración Tributaria proporcionará la asistencia técnica necesaria para el desarrollo de las indicadas actuaciones sin perjuicio de ofrecer dichos servicios con carácter general a los contribuyentes.

4. Mediante Orden del Ministro de Economía y Hacienda se establecerán los supuestos y condiciones en que las entidades que hayan suscrito los citados acuerdos podrán presentar por medios telemáticos declaraciones, comunicaciones, declaraciones-liquidaciones o cualesquiera otros documentos exigidos por la normativa tributaria, en representación de terceras personas.

Dicha Orden podrá prever igualmente que otras personas o entidades accedan a dicho sistema de presentación por medios telemáticos en representación de terceras personas.

## **CAPITULO II**

### **Obligaciones formales, contables y registrales**

#### **Artículo 65. Obligaciones formales, contables y registrales. <sup>(144)</sup>**

1. Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas estarán obligados a conservar, durante el plazo máximo de prescripción, los justificantes y documentos acreditativos de las operaciones, rentas, gastos, ingresos, reducciones y

---

<sup>(144)</sup> Véase la Orden de 4 de mayo de 1993 por la que se regula la forma de llevanza y el diligenciado de los libros-registros en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (B.O.E. de 6 de mayo) y la Orden de 4 de mayo de 1995 por la que se modifica la de 4 de mayo de 1993 por la que se regula la forma de llevanza y el diligenciado de los libros registros en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, para adaptarla al Real Decreto 2414/1994, de 16 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en materia de actividades agrícolas y ganaderas, rentas no sometidas a retención o ingreso a cuenta de los pagos fraccionados. (B.O.E. de 6 de mayo.)

deducciones de cualquier tipo que deban constar en sus declaraciones, a aportarlos juntamente con las declaraciones y comunicaciones del Impuesto, cuando así se establezca y a exhibirlos ante los órganos competentes de la Administración tributaria, cuando sean requeridos al efecto.

2. Los contribuyentes que desarrollen actividades empresariales cuyo rendimiento se determine en la modalidad normal del régimen de estimación directa, estarán obligados a llevar contabilidad ajustada a lo dispuesto en el Código de Comercio.

3. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, cuando la actividad empresarial realizada no tenga carácter mercantil, de acuerdo con el Código de Comercio, las obligaciones contables se limitarán a la llevanza de los siguientes libros registros:

- a) Libro registro de ventas e ingresos.
- b) Libro registro de compras y gastos.
- c) Libro registro de bienes de inversión.

4. Los contribuyentes que desarrollen actividades empresariales cuyo rendimiento se determine en la modalidad simplificada del régimen de estimación directa, estarán obligados a la llevanza de los libros señalados en el apartado anterior.

5. Los contribuyentes que ejerzan actividades profesionales cuyo rendimiento se determine en régimen de estimación directa, en cualquiera de sus modalidades, estarán obligados a llevar los siguientes libros registros:

- a) Libro registro de ingresos.
- b) Libro registro de gastos.
- c) Libro registro de bienes de inversión.
- d) Libro registro de provisiones de fondos y suplidos.

6. Los contribuyentes que desarrollen actividades económicas que determinen su rendimiento neto mediante el régimen de estimación objetiva deberán conservar, numeradas por orden de fechas y agrupadas por trimestres, las facturas emitidas de acuerdo a lo previsto en el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales y las facturas o justificantes documentales de otro tipo recibidos. Igualmente, deberán conservar los justificantes de los signos, índices o módulos aplicados de conformidad con lo que, en su caso, prevea la Orden Ministerial que los apruebe.

7. Los contribuyentes acogidos a este régimen que deduzcan amortizaciones estarán obligados a llevar un Libro registro de bienes de inversión. Además, por las actividades cuyo rendimiento neto se determine teniendo en cuenta el volumen de operaciones habrán de llevar un libro registro de ventas o ingresos.

8. Las entidades en régimen de atribución de rentas que desarrollen actividades económicas, llevarán unos únicos libros obligatorios correspondientes a la actividad realizada, sin perjuicio de la atribución de rendimientos que corresponda efectuar en relación con sus socios, herederos, comuneros o partícipes.

9. Se autoriza al Ministro de Economía y Hacienda para determinar la forma de llevanza de los libros registro a que se refiere el presente artículo.

10. Los contribuyentes que lleven contabilidad de acuerdo a lo previsto en el Código de Comercio, no estarán obligados a llevar los libros registros establecidos en los apartados anteriores de este artículo.

11. Los contribuyentes que ejerzan actividades económicas podrán optar por expresar en euros las anotaciones en los libros registro establecidos en los apartados anteriores de este artículo. Dicha opción tendrá carácter irrevocable.

*\* Número de consulta: 1904-01*

*\* Descripción sucinta de los hechos: El consultante es propietario junto con su esposa de una finca rústica en la que se desarrollan actividades agrícolas y ganaderas. A efectos del cumplimiento de sus obligaciones formales en el Impuesto sobre la Renta, lleva debidamente cumplimentados los siguientes libros-registro: Libro registro de compras y gastos, Libro registro de bienes de inversión y amortizaciones y Libro registro de ingresos y ventas.*

*El consultante y su esposa tienen intención de aportar dicha finca, con todos sus elementos anexos, a una sociedad, acogiéndose al Régimen Especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores previsto en el Capítulo VIII del Título VIII de la Ley 43/1995 del Impuesto de Sociedades.*

*\* Cuestión planteada: 1. Si la llevanza de los libros registros indicados anteriormente, es requisito suficiente para cumplir con la exigencia del artículo 108 relativo a la llevanza de la contabilidad, teniendo en cuenta que estamos ante una actividad agrícola-ganadera ejercida por personas físicas.*

*2. Si la respuesta a la cuestión anterior fuera negativa, se desea conocer expresamente qué libros contables debe llevar este empresario para que su contabilidad se ajuste a lo dispuesto en el Código de Comercio y, por tanto, aplicar lo previsto en el artículo 108 para las aportaciones no dinerarias especiales.*

*3. Cualesquiera que sean los libros obligatorios de contabilidad, a los efectos del reiterado artículo 108, durante qué periodo de tiempo, antes de la aportación no dineraria especial, deberán haberse llevado dichos libros.*

*\* Contestación: 1. De acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 108 de la Ley 43/1995, es requisito necesario para poder acogerse al régimen especial del Capítulo VIII del Título VIII de la Ley 43/1995, el llevar una contabilidad ajustada al Código de Comercio, siendo insuficientes, por lo tanto, los Libros-Registro que lleva el consultante, aunque se encuentren debidamente cumplimentados.*

*2. Los libros contables que suponen una contabilidad ajustada al Código de Comercio son los previstos en el artículo 25 del Título III del Real Decreto de 22 de agosto de 1885: un libro de Inventarios y Cuentas Anuales y otro Diario, debiendo cumplirse todos los requisitos establecidos en el citado Título III.*

*Las Cuentas Anuales, tal y como dispone el artículo 34 del Código de Comercio, comprenderán el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria. Estos documentos forman una unidad.*

*Por tanto, para poder aplicar lo dispuesto en el Capítulo VIII del Título VIII en las aportaciones no dinerarias especiales es requisito imprescindible, llevar un libro de Inventarios y Cuentas Anuales y otro Diario.*

*3. Por otro lado, nada señala la norma fiscal respecto del plazo temporal de llevanza de contabilidad ajustada al Código de Comercio necesario para acogerse al régimen especial objeto de análisis. La Ley se limita a exigir una contabilidad completa y ajustada a las disposiciones mercantiles, con el objeto de facilitar y asegurar la realización de la operación desde la perspectiva de las dos partes intervinientes; y ello porque, por un lado, toda operación de aportación no dineraria exige el cumplimiento de una serie de requisitos y cautelas legales cuyo contenido se encuentra básicamente en los artículos 38 a 40 del Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas y, por otro lado, la sociedad receptora está obligada no sólo a llevar su propia contabilidad de acuerdo con las disposiciones del Código de Comercio y demás legislación mercantil aplicable, sino también, en virtud de lo dispuesto en el artículo 107.1.b) de la LIS, a recoger en su memoria anual el último balance cerrado de la entidad transmitente, circunstancias ambas que serían de imposible cumplimiento si el consultante se limitara a la llevanza de los libros registro que, con carácter obligatorio, le impone el artículo 65 del Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE de 9 de febrero).*

*En definitiva, el requisito relativo a la contabilidad se impone al aportante con objeto de facilitar la correcta valoración de los elementos aportados, la incorporación de los mismos al patrimonio de la entidad adquirente y el cumplimiento por parte de ésta de todos los derechos y obligaciones contables, mercantiles y de índole tributaria que se refieran o afecten a los bienes y derechos transmitidos. Por ello, bastará que el consultante lleve su contabilidad con arreglo a lo dispuesto en el Código de Comercio desde, al menos, el ejercicio anterior al que se realiza la aportación y se dispongan de los medios de*

*prueba necesarios para justificar la valoración de las diferentes partidas que figuran en dicha contabilidad. Todo ello sin perjuicio del necesario cumplimiento del resto de requisitos exigidos en el artículo 108 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades para que resulte de aplicación el régimen fiscal especial regulado en el mismo.*

*\* Fecha: 24/10/2001*

## **Artículo 66. Otras obligaciones formales de información. (\*) (145)**

1. Las entidades que concedan préstamos hipotecarios para la adquisición de viviendas deberán presentar en los treinta primeros días naturales del mes de enero del año inmediato siguiente, una declaración informativa de dichos préstamos, con identificación, con nombre y apellidos y número de identificación fiscal, de los prestatarios de los mismos, importe total del préstamo, cantidades que éstos hayan satisfecho en el ejercicio en concepto de intereses y de amortización del capital e indicación del año de constitución del préstamo y del período de duración del mismo.

2. (\*) Las entidades receptoras de donativos que den derecho a deducción por este impuesto deberán presentar una declaración informativa de donaciones, en la que además de sus datos de identificación y de la indicación de si se hallan o no acogidas al régimen de deducciones establecido por la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General, podrá exigirse que consten los siguientes datos referidos a los donantes:

- a) Nombre y apellidos.
- b) Número de identificación fiscal.
- c) Importe del donativo.
- d) Inclusión o no del donativo en las actividades o programas prioritarios de mecenazgo que se señalen por Ley de Presupuestos Generales del Estado.

La presentación de esta declaración informativa se realizará en los treinta primeros días naturales del mes de enero de cada año, en relación con los donativos percibidos en el año inmediato anterior.

En el caso de que la declaración se presente en soporte directamente legible por ordenador, el plazo de presentación será el comprendido entre el 1 de enero y el 20 de febrero de cada año.

---

(\*) Nueva redacción de esta artículo dada por el artículo cuarto del Real Decreto 1968/1999, de 23 de diciembre, por el que se modifican determinados artículos del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y del Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, en materia de dietas, obligación de declarar, pagos a cuenta y obligaciones de información (B.O.E. de 30 de diciembre. Corrección de errores en B.O.E. de 20 de enero de 2000). En vigor a partir de 1 de enero de 2000.

(145) Véase el Real Decreto 2281/1998, de 23 de octubre, por el que se desarrollan las disposiciones aplicables a determinadas obligaciones de suministro de información a la Administración Tributaria y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 1307/1988, de 30 de septiembre, y el Real Decreto 2027/1995, de 22 de diciembre, por el que se regula la declaración anual de operaciones con terceras personas. (B.O.E. de 14 de noviembre)

(\*) Redacción dada a este apartado 2. por la disposición adicional segunda del Real Decreto 3472/2000, de 29 de diciembre, por el que se modifican determinados artículos del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades en materia de amortización de elementos patrimoniales, provisión para insolvencias de entidades financieras, colaboración externa en la presentación y gestión de declaraciones e imputación temporal de ingresos y gastos, así como del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en materia de rendimientos irregulares del trabajo y plazo para la presentación de determinada declaración. (B.O.E. de 30 de diciembre de 2000) . Con efectos desde el 1 de enero de 2001 según determinada la precitada disposición adicional segunda.

## **REDACCION VIGENTE HASTA 30 DE DICIEMBRE DE 2000**

2. Las entidades receptoras de donativos que den derecho a deducción por este Impuesto deberán presentar, en los treinta primeros días naturales del mes de enero del año inmediato siguiente, una declaración informativa de donaciones, en la que además de sus datos de identificación y de la indicación de si se hallan o no acogidas al régimen de deducciones establecido por la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general, podrá exigirse que consten los siguientes datos referidos a los donantes:

- a) Nombre y apellidos.
- b) Número de identificación fiscal.
- c) Importe del donativo.
- d) Inclusión o no del donativo en las actividades o programas prioritarios de mecenazgo que se señalen por Ley de Presupuestos Generales del Estado.

3. Las entidades gestoras de Instituciones de Inversión Colectiva deberán presentar, en los treinta primeros días naturales del mes de enero del año inmediato siguiente, declaración informativa de las enajenaciones de acciones o participaciones llevadas a cabo por los socios o partícipes, pudiendo exigirse que consten en ella los siguientes datos:

- a) Nombre y apellidos y número de identificación fiscal del socio o partícipe.
- b) Valor de adquisición y de enajenación de las acciones o participaciones.
- c) Período de permanencia de las acciones o participaciones en poder del socio o partícipe.

Esta obligación se entenderá cumplida con la presentación del resumen anual a que se refiere el artículo 101.2 de este Reglamento, siempre y cuando conste en el mismo la información prevista en las letras anteriores.

4. El Organismo Nacional de Loterías y Apuestas del Estado, las Comunidades Autónomas, la Cruz Roja y la Organización Nacional de Ciegos deberán presentar, en los treinta primeros días naturales del mes de enero del año inmediato siguiente, una declaración informativa de los premios que hayan satisfecho exentos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en la que, además de sus datos identificativos, podrá exigirse que conste en ella la identificación, con nombre y apellidos y número de identificación fiscal, de los perceptores, así como el importe o valor de los premios recibidos por los mismos que excedan de la cuantía que a estos efectos fije el Ministro de Economía y Hacienda.

5. Las declaraciones informativas a que se refieren los apartados anteriores se efectuarán en la forma y lugar que determine el Ministro de Economía y Hacienda, quien podrá determinar el procedimiento y las condiciones en que proceda su presentación en soporte directamente legible por ordenador o por medios telemáticos.  
(<sup>146</sup>)

## **REDACCION VIGENTE HASTA 31 DE DICIEMBRE DE 1999**

1. Las entidades que concedan préstamos hipotecarios para la adquisición de viviendas deberán presentar en los treinta primeros días naturales del mes de enero del año inmediato siguiente,

---

(<sup>146</sup>) Véase el índice de modelos

una declaración informativa de dichos préstamos, con identificación, con nombre y apellidos y número de identificación fiscal, de los prestatarios de los mismos, importe total del préstamo, cantidades que éstos hayan satisfecho en el ejercicio en concepto de intereses y de amortización del capital e indicación del año de constitución del préstamo y del período de duración del mismo.

2. Las entidades receptoras de donativos que den derecho a deducción por este Impuesto deberán presentar, en los treinta primeros días naturales del mes de enero del año inmediato siguiente, una declaración informativa de donaciones, en la que además de sus datos de identificación y de la indicación de si se hallan o no acogidas al régimen de deducciones establecido por la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general, podrá exigirse que consten los siguientes datos referidos a los donantes:

- a) Nombre y apellidos.
- b) Número de identificación fiscal.
- c) Importe del donativo.
- d) Inclusión o no del donativo en las actividades o programas prioritarios de mecenazgo que se señalen por Ley de Presupuestos Generales del Estado.

3. Las entidades gestoras de Instituciones de Inversión Colectiva deberán presentar, en los treinta primeros días naturales del mes de enero del año inmediato siguiente, declaración informativa de las enajenaciones de acciones o participaciones llevadas a cabo por los socios o partícipes, pudiendo exigirse que consten en ella los siguientes datos:

- a) Nombre y apellidos y número de identificación fiscal del socio o partícipe.
- b) Valor de adquisición y de enajenación de las acciones o participaciones.
- c) Período de permanencia de las acciones o participaciones en poder del socio o partícipe.

4. Las declaraciones informativas a que se refieren los apartados anteriores se efectuarán en la forma y lugar que determine el Ministro de Economía y Hacienda, quien podrá determinar el procedimiento y las condiciones en que proceda su presentación en soporte directamente legible por ordenador o por medios telemáticos.

### **CAPITULO III**

#### **Acreditación de la condición de minusválido**

#### **Artículo 67. Acreditación de la condición de minusválido y de la necesidad de ayuda de otra persona o de la existencia de dificultades de movilidad.**

1. A los efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tendrán la consideración de minusválidos aquellos contribuyentes con un grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100.

El grado de minusvalía deberá acreditarse mediante certificado o resolución expedido por el Instituto de Migraciones y Servicios Sociales o el órgano competente de las Comunidades Autónomas. No obstante, se considerará afecto de una minusvalía igual o superior al 33 por 100 los pensionistas de la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente en el grado de incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez.

2. A efectos de la reducción de los rendimientos del trabajo prevista en el último párrafo del artículo 18.1 de la Ley del Impuesto, los contribuyentes minusválidos deberán acreditar la necesidad de ayuda de terceras personas para desplazarse a su lugar de trabajo o para desempeñar el mismo, o la movilidad reducida para utilizar medios de transporte colectivos, mediante certificado o resolución del Instituto de Migraciones y Servicios Sociales o el órgano competente de las Comunidades Autónomas en materia de valoración de las minusvalías, basándose en el dictamen emitido por los Equipos de Valoración y Orientación dependientes de las mismas.

\* **Número de consulta:** 2006-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Según Resolución del Instituto Nacional de la Seguridad Social, de fecha 17.12.98, se reconoce al consultante la situación afecta de incapacidad permanente parcial.

\* **Cuestión planteada:** - Acreditación del grado de minusvalía a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

\* **Contestación:** De lo establecido en el artículo 67 del Reglamento del Impuesto se deduce que la manera de acreditar el grado de invalidez es a través de los certificados expedidos al efecto por los servicios indicados en el mismo, es decir, del Instituto de Migraciones y Servicios Sociales o, en su caso, del órgano competente de las Comunidades Autónomas.

Por otra parte, en cuanto a los pensionistas de la Seguridad Social, el precepto en cuestión únicamente considera afectos de una minusvalía igual o superior al 33 por 100 a aquellos que obtengan prestaciones por incapacidad permanente en grado de total, absoluta o gran invalidez, no contemplando, en consecuencia, a los pensionistas cuyo grado de incapacidad permanente sea el de parcial.

\* **Fecha:** 06/11/2000

\* **Número de consulta:** 2171-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Pensionista por incapacidad permanente en grado de total del Régimen de Clases Pasivas del Estado.

\* **Cuestión planteada:** Acreditación del grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100.

\* **Contestación:** De lo dispuesto en el artículo 67 del Reglamento del Impuesto se deduce que, en el caso de funcionarios que perciben pensión por inutilidad o incapacidad permanente del régimen especial de Clases Pasivas del Estado la manera de acreditar el grado de invalidez es a través de los certificados expedidos al efecto por los servicios anteriormente indicados, es decir, del Instituto de Migraciones y Servicios Sociales o, en su caso, del órgano competente de las Comunidades Autónomas.

En relación a la posible comparación con los pensionistas del Régimen General de la Seguridad Social, se hace preciso señalar que dicho precepto en cuestión indica únicamente que a los citados pensionistas de la Seguridad Social, cuyas prestaciones por incapacidad permanente están fijadas en función del grado de incapacidad, cuando lo son en grado de total, absoluta o gran invalidez se les considera como acreditada una minusvalía del 33 por 100, circunstancia ésta que no puede hacerse extensible a los funcionarios de Clases Pasivas, puesto que en este régimen no existe graduación, ni siquiera con carácter de mínima, para reconocer la concesión de este tipo de pensiones por inutilidad permanente para el servicio y de ahí que los perceptores del Régimen de Seguridad Social deban acudir, al igual que los de Régimen de Clases Pasivas, a los servicios anteriormente mencionados para obtener la certificación de grado de minusvalía superior al 33 por 100.

\* **Fecha:** 27/11/2000

\* **Número de consulta:** 0418-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Pensionista retirado por incapacidad del Régimen de Clases Pasivas del Estado.

\* **Cuestión planteada:** Acreditación del grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100.

\* **Contestación:** De lo dispuesto en el artículo 67 del Reglamento del Impuesto se deduce que, en el caso de funcionarios que perciben pensión por inutilidad o incapacidad permanente del régimen especial de Clases Pasivas del Estado la manera de acreditar el grado de invalidez es a través de los certificados expedidos al efecto por los servicios anteriormente indicados, es decir, del Instituto de Migraciones y Servicios Sociales o, en su caso, del órgano competente de las Comunidades Autónomas.

\* **Fecha:** 26/02/2001

\* **Número de consulta:** 0626-01

*\* Descripción sucinta de los hechos:* Con fecha 14 de diciembre de 2000, falleció la mujer del consultante, debido a la gravedad de la enfermedad que padecía (fibrosarcoma en un pulmón).

*Durante el período de convalecencia, la mujer necesitaba asistencia continua y, por otra parte, sometimiento a tratamiento de quimioterapia de altas dosis, lo que le impidió en los años 1999 y 2000, pasar la oportuna revisión en la Conselleria de Asuntos Sociales a efectos de obtener el oportuno certificado de invalidez.*

*\* Cuestión planteada:* - A efectos de la acreditación del grado de minusvalía a que se refiere el artículo 67 del Reglamento del Impuesto, ¿valdría un informe clínico de la Fundación Instituto Valenciano de Oncología, donde se trataba la dolencia de su mujer?

*\* Contestación:* De lo establecido en el artículo 67 del Reglamento del Impuesto, se deduce que la manera de acreditar el grado de invalidez es a través de los certificados expedidos al efecto por los servicios indicados en el precitado artículo 67 del Reglamento del Impuesto, es decir, del Instituto de Migraciones y Servicios Sociales o, en su caso, del órgano competente de las Comunidades Autónomas, por lo que lamentablemente debe concluirse en sentido negativo, en cuanto a la validez, como medio de acreditación del grado de minusvalía, de un certificado o informe clínico expedido por la Fundación Instituto Valenciano de Oncología, centro éste donde se trató la grave enfermedad de la mujer del consultante.

*\* Fecha:* 26/03/2001

## **CAPITULO IV**

### **Declaraciones complementarias**

#### **Artículo 68. Plazo de presentación de declaraciones complementarias.**

1. Cuando el contribuyente pierda la exención de la indemnización por despido o cese a que se refiere el artículo 1 de este Reglamento, deberá presentar declaración-liquidación complementaria, con inclusión de los intereses de demora, en el plazo que medie entre la fecha en que vuelva a prestar servicios y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se produzca dicha circunstancia.

2. A efectos de lo previsto en el artículo 31.5, letras e) y g) de la Ley del Impuesto, cuando el contribuyente realice la adquisición de los elementos patrimoniales o de los valores o participaciones homogéneos con posterioridad a la finalización del plazo reglamentario de declaración del período impositivo en el que computó la pérdida patrimonial derivada de la transmisión, deberá presentar declaración-liquidación complementaria, con inclusión de los intereses de demora, en el plazo que medie entre la fecha en que se produzca la adquisición y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se realice dicha adquisición.

## **TITULO VI**

### **Pagos a cuenta**

#### **CAPITULO I**

##### **Retenciones e ingresos a cuenta. Normas generales**

#### **Artículo 69. Obligación de practicar retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.**

1. Las personas o entidades contempladas en el artículo 71 de este Reglamento que satisfagan o abonen las rentas previstas en el artículo 70, estarán obligadas a retener e ingresar en el Tesoro, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al perceptor, de acuerdo con las normas de este Reglamento.

Igualmente existirá obligación de retener en las operaciones de transmisión de activos financieros y de transmisión o reembolso de acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva, en las condiciones establecidas en este Reglamento.

2. Cuando las mencionadas rentas se satisfagan o abonen en especie, las personas o entidades mencionadas en el apartado anterior estarán obligadas a efectuar un ingreso a cuenta, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al perceptor, de acuerdo con las normas de este Reglamento.

3. A efectos de lo previsto en este Reglamento, las referencias al retenedor se entenderán efectuadas igualmente al obligado a efectuar ingresos a cuenta, cuando se trate de la regulación conjunta de ambos pagos a cuenta.

#### **Artículo 70. Rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta. <sup>(147)</sup>**

1. Estarán sujetas a retención o ingreso a cuenta las siguientes rentas:

- a) Los rendimientos del trabajo.
- b) Los rendimientos del capital mobiliario.<sup>(148)</sup><sup>(4)</sup>
- c) Los rendimientos de las siguientes actividades económicas:
  - Los rendimientos de actividades profesionales.
  - Los rendimientos de actividades agrícolas y ganaderas.
  - Los rendimientos de actividades forestales.

\* **Número de consulta:** 1874-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Sociedad mercantil dedicada a la formalización de operaciones de préstamo y arrendamiento financiero. En algunas de estas operaciones, y por diversos motivos, la entidad presenta reclamaciones judiciales, en las cuales puede ser condenada a abonar los gastos de abogado y procurador de la parte contraria.

\* **Cuestión planteada:** Obligación de retener en estos supuestos de condena en costas.

\* **Contestación:** En el supuesto consultado, los honorarios a satisfacer al abogado y al procurador de la parte contraria tienen para éstos la calificación de rendimientos de actividad profesional, rendimientos que están sujetos a retención a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Por tanto, tales rendimientos, en cuanto son satisfechos por un obligado a retener (la entidad consultante), estarán sometidos a retención. Sometimiento que no se ve desvirtuado por la inexistencia de relación contractual entre el abogado/procurador y la entidad, pues el hecho determinante de la retención viene dado por la circunstancia de que un obligado al pago (la parte condenada en costas, en este caso) satisfaga como tal

---

<sup>(147)</sup> Véase el apartado tres del artículo 38 de la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, por el que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa (B.O.E. de 14 de diciembre).

<sup>(148)</sup> Véanse los apartados 4,5 y 6 de la disposición transitoria primera del Real Decreto 2717/1998, de 18 de diciembre, por el que se regulan los pagos a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre la renta de no Residentes y se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades en materia de retenciones e ingresos a cuenta. (B.O.E. de 19 de diciembre. Corrección de errores en B.O.E. de 23 de diciembre)

<sup>(4)</sup> Véase, en el artículo 36.2 de la Ley del Impuesto, la consulta (0199-01) de fecha 05/02/2001. Arrendamiento de un negocio.

obligado rentas sujetas a retención, pues precisamente el abono de estos rendimientos en cumplimiento de una resolución judicial impide considerar la actuación de la parte condenada en costas como de simple mediación de pago.

\* **Fecha:** 24/10/2000

\* **Número de consulta:** 1877-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** La consultante ejerce la actividad profesional de abogado.

En un procedimiento judicial en el que ha intervenido, la parte contraria -una persona jurídica- ha sido condenada en costas, lo que obliga a esta última a satisfacer sus honorarios.

\* **Cuestión planteada:** Si la entidad condenada en costas está obligada a practicar retención sobre los honorarios que tiene que satisfacer a la consultante.

\* **Contestación:** En el supuesto consultado, los honorarios a satisfacer a la abogada por la parte condenada en costas tienen para aquélla la calificación de rendimientos de actividad profesional, rendimientos que están sujetos a retención a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Art. 70 del Reglamento del Impuesto) . Por tanto, tales rendimientos, en cuanto son satisfechos por un obligado a retener (persona jurídica), estarán sometidos a retención. Sometimiento que no se ve desvirtuado por la inexistencia de relación contractual entre la abogada y la entidad, pues el hecho determinante de la retención viene dado por la circunstancia de que un obligado al pago (la parte condenada en costas, en este caso) satisfaga como tal obligado rentas sujetas a retención, pues precisamente el abono de estos rendimientos en cumplimiento de una resolución judicial impide considerar la actuación de la parte condenada en costas como de simple mediación de pago.

\* **Fecha:** 24/10/2000

\* **Número de consulta:** 0525-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El Instituto Nacional de Estadística convoca anualmente concursos de pintura, cuentos, dibujos, fotografía, etc., en los que puede participar únicamente el personal que trabaja en dicho Organismo. Los ganadores reciben premios dotados con cantidades que no superan las 50.000 pesetas.

\* **Cuestión planteada:** Obligación de practicar retención a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

\* **Contestación:** Las cantidades satisfechas por la participación en concursos y certámenes, en los que únicamente puede participar el personal dependiente de los organizadores de los mismos, constituyen para sus perceptores rendimientos del trabajo personal según lo establecido en el artículo 16.1 de la Ley del Impuesto.

Como tales rendimientos del trabajo sujetos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se encuentran sometidos a su sistema de retenciones a cuenta, de acuerdo con lo previsto en el artículo 70 del Reglamento del Impuesto.

\* **Fecha:** 13/03/2001

\* **Número de consulta:** 0579-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante satisface cantidades en concepto de compensación económica a la finalización del contrato temporal

\* **Cuestión planteada:** Si debe practicar retención.

Si es necesario comunicar la baja censal de retenciones al haber dejado de tener asalariados.

\* **Contestación:** El artículo 70 del Reglamento del Impuesto determina qué rentas están sujetas a retención o ingreso a cuenta., incluyendo dentro de las mismas a los rendimientos del trabajo.

Las cantidades percibidas del empleador como compensación económica a la finalización del contrato temporal tienen la consideración de rendimientos del trabajo, de acuerdo con lo establecido en el artículo 16 de la Ley del Impuesto.

Su calificación como rendimiento del trabajo, y en la medida en que no figura dentro de las rentas sobre las que no hay que practicar retención o ingreso a cuenta del artículo 70.3 del Reglamento del Impuesto, determina la sujeción a retención de las cantidades satisfechas como compensación económica a la finalización del contrato temporal.

En cuanto a la segunda de las cuestiones planteadas, el apartado 1 del artículo 101 del Reglamento del Impuesto regula las obligaciones formales de los retenedores.

De acuerdo con el precitado artículo 101 si no satisface rendimientos sujetos a retención durante el periodo, según su condición, por no tener en la actualidad contratados a asalariados, no tendrá que presentar el modelo de declaración 110, siempre que no satisfaga otras rentas sujetas a retención que deben declararse con ese modelo ( determinadas actividades económicas, premios y determinadas imputaciones de renta).

No obstante, deberá presentar, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 10 del Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, por el cual se regulan las declaraciones censales que han de presentar los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios, la correspondiente declaración censal de modificación, utilizando al efecto los modelos 036 o 037, según corresponda, poniendo en conocimiento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria el cambio en sus obligaciones tributarias.

\* **Fecha:** 19/03/2001

\* **Número de consulta:** 1343-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** La entidad consultante (YYY,S.L.) ha impartido durante el año 2001 un curso del Plan F.I.P. subvencionado por la Junta de Castilla y León.

El local donde se impartió el curso es propiedad de XXX, que a su vez es contratado como profesor. Asimismo, XXX consta en el Impuesto sobre Actividades Económicas, en el epígrafe 933.9, facturando sus servicios al Centro de Formación YYY, S.L.

\* **Cuestión planteada:** Procedencia de practicar retención sobre las facturas emitidas por el profesor al Centro de Formación YYY, S.L. por la prestación de sus servicios como profesor.

\* **Contestación:** De lo determinado en el artículo 16 de la Ley del Impuesto se desprende que las rentas derivadas de la impartición de cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares, tributarán como regla general como rendimientos del trabajo, y excepcionalmente, cuando impliquen la ordenación por cuenta propia de medios de producción o de recursos humanos, se calificarán como rendimientos de actividades económicas. En consecuencia, la consideración de estas rentas como rendimientos de actividades económicas dependerá de la existencia de dicha ordenación por cuenta propia de factores productivos, lo que habrá de determinarse en cada caso concreto, a la vista de las circunstancias concurrentes. Sin embargo, y con carácter general, cabe hablar de la existencia de ordenación por cuenta propia cuando el contribuyente intervenga como organizador de los cursos, conferencias o seminarios, ofreciéndolos al público y concertando con los profesores o conferenciantes su intervención en tales eventos, o cuando participe en los resultados prósperos o adversos que deriven de los mismos.

Una vez calificado el rendimiento obtenido por la impartición de clases, la retención a practicar será la siguiente:

- Si de conformidad con lo dispuesto anteriormente calificamos el rendimiento de actividad profesional, el artículo 70.1 c) del Reglamento del Impuesto, dispone que están sujetas a retención o ingreso a cuenta los rendimientos de las actividades profesionales, el tipo será del 18 por 100 sobre los ingresos íntegros satisfechos, según preceptúa el artículo 88 del Reglamento del Impuesto.

- Si procede calificar las cantidades percibidas de rendimientos del trabajo, cabe dos posibilidades: que los rendimientos se deriven de una relación laboral o estatutaria, en cuyo caso se practicará la retención de conformidad con lo dispuesto en el artículo 80 del Reglamento del Impuesto, o bien que no medie dicha relación en cuyo caso se practicará la retención del 18 por 100 prevista en el artículo 75 de la Ley del Impuesto.

\* **Fecha:** 26/06/2001

d) Las ganancias patrimoniales obtenidas como consecuencia de las transmisiones o reembolsos de acciones y participaciones representativas del capital o patrimonio de las instituciones de inversión colectiva. (\*)<sup>(149)</sup>

#### REDACCION VIGENTE HASTA 31 DE DICIEMBRE DE 1999

---

(\*) Redacción del apartado 1 de este artículo por Real Decreto 1968/1999, de 23 de diciembre, por el que se modifican determinados artículos del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y del Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, en materia de dietas, obligación de declarar, pagos a cuenta y obligaciones de información (B.O.E. de 30 de diciembre. Corrección de errores en B.O.E. de 20 de enero de 2000). En vigor a partir de 1 de enero de 2000.

<sup>(149)</sup>Véase el apartado 2 de la disposición transitoria primera del Real Decreto 2717/1998, de 18 de diciembre, por el que se regulan los pagos a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre la renta de no Residentes y se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades en materia de retenciones e ingresos a cuenta. (B.O.E. de 19 de diciembre. Corrección de errores en B.O.E. de 23 de diciembre)

1. Estarán sujetas a retención o ingreso a cuenta las siguientes rentas:

- a) Los rendimientos del trabajo.
- b) Los rendimientos del capital mobiliario.
- c) Los rendimientos de las siguientes actividades económicas:

Los rendimientos de actividades profesionales.

Los rendimientos de actividades agrícolas y ganaderas.

d) Las ganancias patrimoniales obtenidas como consecuencia de las transmisiones o reembolsos de acciones y participaciones representativas del capital o patrimonio de las instituciones de inversión colectiva.

2. También estarán sujetas a retención o ingreso a cuenta las siguientes rentas, independientemente de su calificación:

a) Los rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos.

A estos efectos, las referencias al arrendamiento se entenderán realizadas también al subarrendamiento. <sup>(5)</sup>

*\* Número de consulta: 1834-00*

*\* Descripción sucinta de los hechos: La consultante se propone invertir en la adquisición de un apartamento turístico, encargándose la comunidad de propietarios de su explotación turística y abonándole a aquella las rentas correspondientes al alquiler.*

*\* Cuestión planteada: Sometimiento a retención de los rendimientos procedentes del arrendamiento.*

*\* Contestación: El apartado 2 del artículo 70 del Reglamento del Impuesto determina que estarán sujetos a retención o ingreso a cuenta, independientemente de su calificación, los rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos.*

*Este sometimiento genérico a retención o ingreso a cuenta de estos rendimientos se ve complementado por las excepciones a la obligación de retener que se contemplan en el artículo 70.3,h) del citado Reglamento.*

*Además, este Centro Directivo considera que aquellas actividades económicas que van más allá del mero arrendamiento y que se corresponden con el servicio de hospedaje -servicio éste incluido en la agrupación 68 de la sección primera de las tarifas del IAE- no constituyen (tales actividades) supuestos que procede incluir dentro del ámbito de aplicación de la retención que estamos analizando. Por tanto, si la comunidad de propietarios tributa en el IAE por la actividad de servicio de hospedaje, los rendimientos obtenidos por la consultante, por su participación en la explotación turística realizada por la comunidad, no estarían sometidos a la citada retención a cuenta.*

*\* Fecha: 19/10/2000*

*\* Número de consulta: 2071-00*

*\* Descripción sucinta de los hechos: La consultante ha venido ejerciendo la actividad de comercio al por menor en un local alquilado.*

*\* Cuestión planteada: Sometimiento a retención de los rendimientos satisfechos por el alquiler del local.*

*\* Contestación: El sometimiento a retención o ingreso a cuenta de los rendimientos procedentes del arrendamiento de inmuebles urbanos fue introducido en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las*

---

<sup>(5)</sup> Véase, en el artículo 36.2 de la Ley del Impuesto, la consulta (0199-01) de fecha 05/02/2001. Arrendamiento de un bien inmueble de naturaleza rústica.

Personas Físicas por el Real Decreto 113/1998, estableciéndose en el 15 por 100 el porcentaje de retención aplicable y fijándose su entrada en vigor el día 15 de febrero de 1998.

Respecto a la determinación de la base de la retención, el criterio de este centro era considerar que la retención se aplicaba única y exclusivamente sobre el concepto "renta", no operando sobre los gastos (tanto los generales como los correspondientes a servicios individuales) que el arrendador pudiera repercutir al arrendatario ni, evidentemente, sobre el IVA.

Al tratarse en el caso planteado de una empresaria que satisface rentas en el ejercicio de su actividad -pues el inmueble se destina precisamente al desarrollo de la misma-, la consultante estará obligada a practicar retención sobre los rendimientos satisfechos por el arrendamiento, salvo, que fuera aplicable alguna de las excepciones contempladas en el citado Real Decreto.

El criterio expuesto mantenía su vigencia en la normativa aplicable desde 1 de enero de 1999 (Ley 40/1998 y normas de desarrollo), si bien el tipo de retención aumentaba al 18 por 100, aplicándose al importe que por todos los conceptos se satisficieran al arrendador, excluido el IVA, tal y como señalaba el artículo 93 del nuevo Reglamento del Impuesto, aprobado por el RD 214/1999, de 5 de febrero. Ahora bien, el Tribunal Supremo, por sentencias de 2 y 18 de marzo de 2000, anuló los preceptos reglamentarios que establecían en el 18 por 100 el tipo de retención aplicable sobre los rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos, ello motivó la aprobación de un Real Decreto, el 1088/2000, que estableció en el 15 por 100 el tipo de retención aplicable, operando sobre los rendimientos satisfechos a partir de su entrada en vigor: 11 de junio de 2000. Conforme con esta cronología de hechos, la retención analizada ha devenido inoperante durante el período 1-1-1999/10-6-2000, al haber anulado el Tribunal Supremo el tipo de retención del 18 por 100.

\* **Fecha:** 15/11/2000

\* **Número de consulta:** 0417-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** La Asociación consultante, como persona jurídica tiene la guarda y custodia de cinco menores de edad inmigrantes. Por tal motivo tiene en arrendamiento un inmueble destinado a vivienda de los cinco menores.

El titular de la mencionada vivienda (arrendador) es una persona física.

\* **Cuestión planteada:** - Si la Asociación está obligada a practicar retención sobre los rendimientos correspondientes al citado arrendamiento.

\* **Contestación:** Teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 71.Uno del Reglamento del Impuesto, la asociación consultante estará obligada a la práctica de retenciones cuando satisfaga o abone rentas sometidas a esta modalidad de pagos a cuenta, tal como establece el artículo 70 del mismo Reglamento, al considerar, en su apartado 2, a): «los rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos».

No obstante, lo anterior se complementa con lo dispuesto en el apartado 3, letra h), del mismo artículo, donde se exonera de la obligación de practicar retención o ingreso a cuenta respecto a los rendimientos procedentes del arrendamiento de inmuebles urbanos en los siguientes supuestos:

- Cuando se trate de arrendamiento de vivienda por empresas para sus empleados.
- Cuando las rentas satisfechas por el arrendatario a un mismo arrendador no superen las 150.000 pesetas anuales.
- Cuando el arrendador esté obligado a tributar por alguno de los epígrafes del grupo 861 de la Sección Primera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, y no resulte cuota cero o bien, por algún otro epígrafe que faculte para la actividad de arrendamiento o subarrendamiento de bienes inmuebles urbanos, cuando aplicando al valor catastral de los inmuebles destinados al arrendamiento o subarrendamiento las reglas para determinar la cuota establecida en los epígrafes del citado grupo 861, no resultase cuota cero.

A estos efectos, el arrendador deberá acreditar frente al arrendatario el cumplimiento de la citada obligación, en los términos que establezca el Ministro de Economía y Hacienda.

Conforme con todo lo expuesto, la asociación consultante estará obligada a retener el 15 por 100 sobre los rendimientos correspondientes al arrendamiento de inmuebles urbanos que satisfaga, por cuanto al presente caso no es de aplicación alguno de los supuestos de exoneración incluidos en el artículo 70.3.h) antes citado.

Finalmente, respecto a la posibilidad -se intuye del escrito de la Asociación- de entender subsumible el supuesto consultado en el de arrendamiento de vivienda por empresas para sus empleados, procede contestar de forma negativa: la concreción con que aparece delimitada la exoneración impide su extensión a supuestos distintos del expresamente recogido en la norma.

\* **Fecha:** 26/02/2001

\* **Número de consulta:** 0668-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** La entidad consultante ha impartido durante el año 2000 un curso del Plan F.I.P. subvencionado por la Junta de una Comunidad Autónoma.

El local donde se impartió el curso es propiedad de D. XXX, que a su vez es contratado como profesor. La indicada persona consta en el Impuesto sobre Actividades Económicas, en el epígrafe 933.9.

**\* Cuestión planteada:** Procedencia de practicar retenciones sobre las facturas emitidas por el titular del local.

**\* Contestación:** En principio debe señalarse que en el presente caso planteado procede practicar retenciones sobre las cantidades destinadas al alquiler del local en donde se imparten los cursos por la entidad consultante; conforme a lo previsto en el artículo 70.2.a) del Reglamento del Impuesto.

Las únicas excepciones -que no afectan al supuesto consultado-, en lo que respecta a este capítulo, de practicar retenciones sobre los rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos, serían las que establece la letra h del apartado 3, del citado artículo 70.

Ahora bien, como consecuencia de la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de marzo de 2000, que anuló el precepto del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que establecía en el 18 por 100 el tipo de retención aplicable sobre los rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos, con fecha 9 de junio se ha aprobado un Real Decreto, el 1088/2000, que en su artículo primero da nueva redacción al artículo 93 del Reglamento del Impuesto.

Teniendo en cuenta que respecto a estas rentas la obligación de retener nace, en el momento en que las mismas se satisfacen (art. 73.1, Reglamento I.R.P.F.), cabe concluir que las personas y entidades obligadas a retener deberán aplicar la retención del 15 por 100 sobre los rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos sometidos a retención que satisfagan a partir de la entrada en vigor del RD 1088/2000, esto es: 11 de junio de 2000.

**\* Fecha:** 29/03/2001

**\* Número de consulta:** 1194-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** La consultante ejerce una actividad empresarial en un local alquilado un mes antes de darse de alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas.

**\* Cuestión planteada:** Sujeción a retención de la mensualidad anterior al alta en el IAE y, en su caso, tratamiento en el IRPF.

**\* Contestación:** Al tratarse de un empresario que va a destinar el local arrendado al ejercicio de su actividad empresarial, las cantidades satisfechas en concepto de arrendamiento estarán sometidas a retención, independientemente de que el alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas se produzca en un momento posterior, concretamente al mes siguiente a la firma del contrato de arrendamiento y al pago correspondiente a la primera mensualidad.

Por lo que respecta al tratamiento de la retención, considerando que su importe se detrae del importe a satisfacer por el arrendamiento, el importe total de éste, retención incluida, tiene la consideración de gasto deducible de los rendimientos de la actividad.

Por otro lado, dicha retención deberá ser ingresada en el Tesoro Público en los plazos reglamentariamente establecidos. El artículo 101 del Reglamento del Impuesto establece la obligatoriedad del retenedor de presentar, en los primeros 20 días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero, declaración de las cantidades retenidas correspondientes al trimestre natural inmediato anterior e ingresar su importe en el Tesoro Público.

**\* Fecha:** 19/06/2001

**\* Número de consulta:** 1503-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** El consultante ha alquilado a una persona física un local comercial para guardar provisionalmente unos muebles.

El arrendatario no desarrolla ninguna actividad económica.

**\* Cuestión planteada:** Si el arrendatario está obligado a practicar retenciones a cuenta del IRPF por los alquileres satisfechos.

**\* Contestación:** Los rendimientos procedentes del arrendamiento de inmuebles son una de las clases de rentas que están sometidas a retención o ingreso a cuenta, con independencia de su calificación, según establece el artículo 70.2.a) del Reglamento del Impuesto.

Ahora bien, para practicar retención debe tenerse en cuenta si el pagador de estas rentas se encuentra incluido entre los obligados a retener o ingresar a cuenta, que establece el artículo 71 del Reglamento del Impuesto.

Del análisis del citado precepto se desprende que entre los obligados no se encuentran las personas físicas que no ejercen actividades económicas.

Como en el presente caso, el arrendatario es una persona física que no ejerce actividad económica, el alquiler satisfecho no estará sometido a retención o ingreso a cuenta.

\* **Fecha:** 19/07/2001

\* **Número de consulta:** 1513-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Arrendamiento de una nave, donde se va a desarrollar la actividad de engorde de ganado porcino, y que está situada en una finca rústica.

\* **Cuestión planteada:** Sometimiento a retención de los rendimientos correspondientes al arrendamiento.

\* **Contestación:** El artículo 70 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (aprobado por el RD 214/1999), en su apartado 2, declara sujetos a retención o ingreso a cuenta, independientemente de su calificación, "los rendimientos procedentes de arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos".

Este sometimiento genérico a retención o ingreso a cuenta de estos rendimientos se ve complementado por las excepciones a la obligación de retener incluidas en el apartado 3.h) del mismo artículo.

En el supuesto consultado, la cuestión se concreta en determinar cuáles son los inmuebles que tienen la consideración de urbanos. Para ello se hace preciso recurrir a la distinción que entre inmuebles de naturaleza urbana e inmuebles de naturaleza rústica se contiene en los artículos 62 y 63 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales.

Asimismo procede hacer referencia a la disposición transitoria cuarta de la Ley 13/1996 que establece que "tendrán la consideración de suelo de naturaleza urbana aquellos terrenos clasificados como urbanizables no programados en el planeamiento que se encontrase vigente o en tramitación el 10 de junio de 1996, desde el momento en que se apruebe un programa de actuación urbanística que incluya a los mismos"

Conforme con lo dispuesto en la legislación mencionada, como la nave respecto a la que se plantea la consulta tiene la consideración de bien inmueble de naturaleza rústica, al estar situada en terrenos de naturaleza rústica y destinarse a la actividad ganadera de engorde de porcino, ello comporta que los rendimientos procedentes de su arrendamiento no estarán sujetos a retención a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

\* **Fecha:** 20/07/2001

\* **Número de consulta:** 1544-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** La consultante, persona física, es propietaria de un piso que cede en arrendamiento a un particular, el cual manifiesta que lo va a destinar a vivienda, no obstante, en el contrato figura como arrendatario una persona jurídica.

\* **Cuestión planteada:** Si la renta que satisface la empresa arrendataria está sujeta a retención.

\* **Contestación:** De acuerdo con lo establecido en el artículo 70 del Reglamento del Impuesto, en el caso de no resultar aplicable ninguna de las excepciones señaladas en el mismo, los rendimientos correspondientes al arrendamiento del inmueble urbano estarán sometidos a retención a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al ser satisfechos por una entidad, persona jurídica a cuyo nombre figura el contrato de arrendamiento, obligada a retener de acuerdo con lo establecido en el artículo 71 del Reglamento del Impuesto.

Como consecuencia de la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de marzo de 2000, que anuló el precepto del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que establecía un tipo de retención del 18 por 100 aplicable sobre los rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos, con fecha 9 de junio de 2000 se aprobó el Real Decreto 1088/2000, de 9 de junio, que en su artículo primero da nueva redacción al artículo 93 del Reglamento del Impuesto.

Dicho lo anterior, cabe concluir que la entidad arrendataria estará obligada a retener el 15 por 100 sobre las cantidades íntegras satisfechas por el arrendamiento o subarrendamiento del inmueble, excluido el IVA, en el momento en que las mismas se satisfagan. (Porcentaje vigente a partir del 11 de junio de 2000, fecha de entrada en vigor del RD 1088/2000).

\* **Fecha:** 26/07/2001

\* **Número de consulta:** 1775-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante es administrador de una sociedad y no ejerce ninguna actividad económica. Para su uso particular, tiene arrendado un local.

\* **Cuestión planteada:** Sometimiento a retención de las rentas satisfechas al arrendador.

\* **Contestación:** Según lo dispuesto en los artículos 69, 70.2.a) y 71 del Reglamento del Impuesto, las personas físicas que en el ámbito particular (no empresarial o profesional) satisfagan rendimientos correspondientes al arrendamiento de inmuebles urbanos, al no tener la consideración de personas o entidades obligadas a retener o ingresar a cuenta, no procederán a la práctica de retenciones sobre tales rendimientos.

\* **Fecha:** 28/09/2001

b) Los rendimientos procedentes de la propiedad intelectual, industrial, de la prestación de asistencia técnica, del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas, del subarrendamiento sobre los bienes anteriores y los procedentes de la cesión del derecho a la explotación del derecho de imagen.

\* **Número de consulta:** 2539-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante desarrolla la actividad de arrendamiento de material de megafonía, tributando en el IAE por el grupo 859 de la Sección Primera de las Tarifas de este impuesto.

La actividad la viene realizando con su trabajo personal y el de otros operarios que tiene contratados, realizando él mismo la ordenación por cuenta propia de medios de producción y recursos humanos.

\* **Cuestión planteada:** Sometimiento a retención de los rendimientos correspondientes al ejercicio de la actividad.

\* **Contestación:** El Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (aprobado por el RD 214/1999) establece con un carácter general la sujeción a retención o ingreso a cuenta de los rendimientos procedentes del arrendamiento de bienes muebles. En concreto, el artículo 70.2, b) determina que también estarán sujetos a retención o ingreso a cuenta, independientemente de su calificación (rendimientos del capital mobiliario o de actividad económica), "los rendimientos procedentes de la propiedad intelectual, industrial, de la prestación de asistencia técnica, del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas, del subarrendamiento sobre los bienes anteriores y los procedentes de la cesión del derecho a la explotación del derecho de imagen".

Por tanto, los rendimientos procedentes del arrendamiento de material de megafonía estarán sometidos a retención (ingreso a cuenta cuando se trate de retribuciones en especie) en cuanto sean satisfechos por una persona o entidad obligada a retener. Por lo que respecta al tipo de retención, éste se contempla en el artículo 94 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que lo establece en el 18 por 100.

\* **Fecha:** 29/12/2000

\* **Número de consulta:** 0977-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Una persona física ha arrendado a la Cooperativa consultante una granja de cerdos, para que ésta desarrolle una actividad de engorde de lechones hasta adultos.

La granja está totalmente acondicionada para la explotación antes citada.

\* **Cuestión planteada:** Tipo de retención aplicable.

\* **Contestación:** En el caso planteado nos encontramos ante un arrendamiento de negocio, cuyas rentas están sometidas a retención a cuenta de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 70.2.b) del Reglamento del Impuesto.

El porcentaje de retención aplicable, a partir del 1 de enero de 2000, es del 18 por 100 sobre los ingresos íntegros satisfechos, tal y como dispone el artículo 94 del Reglamento del Impuesto, antes citado, según la redacción dada a este precepto por el Real Decreto 1968/1999, de 23 de diciembre.

\* **Fecha:** 24/05/2001

\* **Número de consulta:** 1031-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Comunidad de propietarios de un edificio de apartamentos que, por acuerdo de la junta extraordinaria, decide arrendarlo como explotación turística (apartahotel). La entidad posee además diez locales comerciales arrendados, subarrienda un negocio gastronómico y se dedica también a la intermediación en arrendamientos y compraventa de inmuebles.

Para el desarrollo de todas estas "actividades", la comunidad dispone de dos empleados, contratados a jornada completa, y destina un local en exclusiva para este cometido.

\* **Cuestión planteada:** Sometimiento a retención de los rendimientos correspondientes al arrendamiento del apartahotel.

\* **Contestación:** A efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, este Centro Directivo viene manteniendo el criterio de considerar que existe arrendamiento de negocio cuando el arrendatario recibe, además del local, el negocio o industria en él establecido, de modo que el objeto del contrato no lo constituyen solamente los bienes que en el mismo se enumeran, sino una unidad patrimonial con vida propia y susceptible de ser inmediatamente explotada o pendiente para serlo de meras formalidades administrativas. Ello supone la existencia previa de una empresa o negocio que el arrendador explotaba y posteriormente alquila.

Como, por concurrir las circunstancias anteriores, en el supuesto consultado se trata de un arrendamiento de negocio, para contestar a la cuestión planteada se hace preciso, en primer lugar, calificar qué clase de rendimientos constituyen los procedentes del citado arrendamiento.

En función de cómo se desarrolle, los rendimientos procedentes del arrendamiento de negocios admiten en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas una doble calificación: rendimientos del capital mobiliario y rendimientos de actividades económicas. Así, el artículo 23.4 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias (Ley 40/1998) considera rendimientos íntegros del capital mobiliario "los procedentes del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas, así como los procedentes del subarrendamiento percibidos por el subarrendador, que no constituyan actividades económicas". Esta referencia al arrendamiento de bienes muebles como actividad económica nos lleva al artículo 25.1 de la misma ley que califica como rendimientos íntegros de actividades económicas "aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios".

A su vez, el apartado 2 del mismo artículo considera que "el arrendamiento o compraventa de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando concurren las siguientes circunstancias:

a) Que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la misma.

b) Que para la ordenación de aquélla se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

Por tanto, cabe afirmar que la Ley del Impuesto articula esta calificación del arrendamiento o compraventa de inmuebles como actividad económica en base a una estructura organizativa mínima: un local y un empleado.

Aunque esta calificación legal no es directamente aplicable al supuesto de arrendamiento de negocio, la similitud objetiva de ambas actividades de arrendamiento hace posible presumir, con carácter genérico pero sin perjuicio de la valoración singularizada de las circunstancias concurrentes en cada supuesto, que la existencia de la estructura organizativa a que se refiere el artículo 25.2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas determina la realización de una actividad económica.

De acuerdo con los datos mencionados en el escrito de consulta, la entidad cuenta con dos empleados con contrato de trabajo indefinido y a jornada completa y una oficina para el desarrollo de la actividad. Dado que existe una estructura para ordenar por cuenta propia la actividad de arrendamiento de negocios, cabe considerar que la misma constituye actividad económica.

Una vez efectuada la calificación de los rendimientos, para determinar sobre su sometimiento a retención, el hecho de tratarse de una comunidad de propietarios constituida por personas físicas y jurídicas nos lleva a efectuar la siguiente distinción:

- En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el artículo 70.2.b) de su Reglamento (aprobado por el Real Decreto 214/1999) somete a retención independientemente de su calificación, los rendimientos procedentes del "arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas", estableciéndose en el 18 por 100 el tipo de retención aplicable, tal como dispone el artículo 94.2 del mismo Reglamento.

- En el Impuesto sobre Sociedades, el precepto regulador de las rentas sujetas a retención o ingreso en cuenta (artículo 56 de su Reglamento) no incluye entre las mismas los rendimientos procedentes del arrendamiento de negocios cuando constituya una actividad económica.

En consecuencia, el sometimiento a retención de los rendimientos correspondientes al arrendamiento del negocio hotelero estarán sometidos a retención en la parte que corresponda atribuir a los copropietarios personas físicas.

\* **Fecha:** 29/05/2001

c) Los premios que se entreguen como consecuencia de la participación en juegos, concursos, rifas o combinaciones aleatorias, estén o no vinculados a la oferta, promoción o venta de determinados bienes, productos o servicios.

3. No existirá obligación de practicar retención o ingreso a cuenta sobre las rentas siguientes: <sup>(150)</sup>

---

<sup>(150)</sup> Véase la disposición transitoria primera del Real Decreto 537/1997, de 14 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (B.O.E. de 24 de abril. Corrección de errores en B.O.E. de 5 de junio). Véase, asimismo, el artículo 24. Cuatro de la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, por

- a) Las rentas exentas y las dietas y gastos de viaje exceptuados de gravamen.
- b) Los rendimientos de los valores emitidos por el Banco de España que constituyan instrumento regulador de intervención en el mercado monetario y los rendimientos de las Letras del Tesoro.

No obstante, las entidades de crédito y demás instituciones financieras que formalicen con sus clientes contratos de cuentas basadas en operaciones sobre Letras del Tesoro estarán obligadas a retener respecto de los rendimientos obtenidos por los titulares de las citadas cuentas.

- c) Las primas de conversión de obligaciones en acciones.
- d) Los rendimientos de cuentas en el exterior satisfechos o abonados por establecimientos permanentes en el extranjero de entidades de crédito y establecimientos financieros residentes en España.
- e) Los dividendos o participaciones en beneficios que procedan de períodos impositivos durante los cuales la entidad que los distribuye se hallase en régimen de transparencia fiscal.
- f) Los rendimientos derivados de la transmisión o reembolso de activos financieros con rendimiento explícito, siempre que cumplan los requisitos siguientes:

- 1º) Que estén representados mediante anotaciones en cuenta.
- 2º) Que se negocien en un mercado secundario oficial de valores español.

Las entidades financieras que intervengan en la transmisión, amortización o reembolso de tales activos financieros, estarán obligadas a calcular el rendimiento imputable al titular del valor e informar del mismo tanto al titular como a la Administración tributaria, a la que, asimismo, proporcionarán los datos correspondientes a las personas que intervengan en las operaciones antes enumeradas.  
(<sup>151</sup>)

Se faculta al Ministro de Economía y Hacienda para establecer el procedimiento para hacer efectiva la exclusión de retención regulada en la presente letra.

No obstante lo señalado en el presente párrafo f), las entidades de crédito y demás instituciones financieras que formalicen con sus clientes contratos de cuentas basadas en operaciones sobre los valores anteriores estarán obligadas a retener respecto de los rendimientos obtenidos por los titulares de las citadas cuentas.

Igualmente, quedará sujeta a retención la parte del precio que equivalga al cupón corrido en las transmisiones de activos financieros efectuadas dentro de los treinta días inmediatamente anteriores al vencimiento del cupón, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- 1º) Que el adquirente sea una persona o entidad no residente en territorio español o sea sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades.

---

la que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa (B.O.E. de 14 de diciembre)  
(<sup>151</sup>) Véase el índice de modelos.

2º Que los rendimientos explícitos derivados de los valores transmitidos estén exceptuados de la obligación de retener en relación con el adquirente.

g) Los premios que se entreguen como consecuencia de juegos organizados al amparo de lo previsto en el Real Decreto-ley 16/1977, de 25 de febrero, por el que se regulan los aspectos penales, administrativos y fiscales de los juegos de suerte, envite o azar y apuestas, así como aquellos cuya base de retención no sea superior a 50.000 pesetas.

h) Los rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos en los siguientes supuestos:

1º Cuando se trate de arrendamiento de vivienda por empresas para sus empleados.

2º Cuando las rentas satisfechas por el arrendatario a un mismo arrendador no superen las 150.000 pesetas anuales.

3º Cuando el arrendador esté obligado a tributar por alguno de los epígrafes del grupo 861 de la Sección Primera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, y no resulte cuota cero o bien, por algún otro epígrafe que faculte para la actividad de arrendamiento o subarrendamiento de bienes inmuebles urbanos, cuando aplicando al valor catastral de los inmuebles destinados al arrendamiento o subarrendamiento las reglas para determinar la cuota establecida en los epígrafes del citado grupo 861, no resultase cuota cero.

A estos efectos, el arrendador deberá acreditar frente al arrendatario el cumplimiento de la citada obligación, en los términos que establezca el Ministro de Economía y Hacienda. <sup>(152)</sup>

*\* Número de consulta: 1478-01*

*\* Descripción sucinta de los hechos: La consultante es propietaria de una vivienda que tiene arrendada a una sociedad y destinada a servir de vivienda y lugar de trabajo de una persona de la empresa.*

*\* Cuestión planteada: Sometimiento a retención de los rendimientos correspondientes al citado alquiler.*

*\* Contestación: En el supuesto consultado los rendimientos correspondientes al arrendamiento del inmueble estarán sujetos a retención, en cuanto son satisfechos por un obligado a retener o ingresar a cuenta. La única excepción a tal sometimiento vendría dada si concurre alguno de los supuestos recogidos en el artículo 70.3.h) en los que se exige la obligación de retener.*

*Respecto al primero de estos supuestos, debido a su posible aplicación al caso consultado, cabe decir que sólo opera respecto a viviendas arrendadas por empresas y que tengan como destinatarios a empleados de estas últimas. A lo que hay que añadir que en el supuesto de utilización mixta, vivienda y lugar de trabajo, la excepción a la obligación de retener únicamente corresponderá a aquella parte de los rendimientos que proporcionalmente corresponda a los metros cuadrados destinados a vivienda.*

*\* Fecha: 17/07/2001*

*\* Número de consulta: 2031-01*

*\* Descripción sucinta de los hechos: El consultante va a suscribir un contrato de arrendamiento de una vivienda con una sociedad mercantil, quien la va a destinar a vivienda de sus empleados.*

---

<sup>(152)</sup> Véase el apartado tercero de la Orden de 20 de noviembre de 2000 por la que se aprueban los modelos 115, en pesetas y en euros, de declaración-documento de ingreso, los modelos 180, en pesetas y en euros, del resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre determinadas rentas o rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no residentes, correspondiente a establecimientos permanentes, así como los diseños físicos y lógicos para la sustitución de las hojas interiores del citado modelo 180 por soportes directamente legibles por ordenador y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación telemática. (B.O.E de 28 de noviembre de 2000. Corrección de errores en B.O.E. de 20 de diciembre)

\* **Cuestión planteada:** - *Sometimiento a retención a cuenta del IRPF.*

- *Exención en el IVA del citado arrendamiento.*

\* **Contestación:** *Conforme con lo dispuesto en el artículo 70 del Reglamento del Impuesto, en el supuesto consultado no existirá obligación de practicar retención sobre los rendimientos correspondientes al arrendamiento de la vivienda si ésta tiene como destinatarios a los empleados de la entidad arrendataria.*

\* **Fecha:** 14/11/2001

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 71. Obligados a retener o ingresar a cuenta.**

1. Con carácter general, estarán obligados a retener o ingresar a cuenta, en cuanto satisfagan rentas sometidas a esta obligación:

a) Las personas jurídicas y demás entidades, incluidas las comunidades de propietarios y las entidades en régimen de atribución de rentas.

b) Los contribuyentes que ejerzan actividades económicas, cuando satisfagan rentas en el ejercicio de sus actividades.

c) Las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en territorio español, que operen en él mediante establecimiento permanente.

d) Las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en territorio español, que operen en él sin mediación de establecimiento permanente, en cuanto a los rendimientos del trabajo que satisfagan, así como respecto de otros rendimientos sometidos a retención o ingreso a cuenta que constituyan gasto deducible para la obtención de las rentas a que se refiere el artículo 23.2 de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y Normas Tributarias.

No se considerará que una persona o entidad satisface rentas cuando se limite a efectuar una simple mediación de pago.

Se entenderá por simple mediación de pago el abono de una cantidad por cuenta y orden de un tercero.

---

**(\*) Esta letra i) ha sido añadida por el artículo cuarto del Real Decreto 579/2001, de 1 de junio, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 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 Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 326/1999, de 26 de febrero, en materia de retenciones. (B.O.E. de 2 de junio) En vigor a partir de 3 de junio de 2001 y de aplicación a los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2001.**

No tienen la consideración de operaciones de simple mediación de pago las que se especifican a continuación. En consecuencia, las personas y entidades antes señaladas estarán obligadas a retener e ingresar en los siguientes supuestos:

1º Cuando sean depositarias de valores extranjeros propiedad de residentes en territorio español o tengan a su cargo la gestión de cobro de las rentas derivadas de dichos valores, siempre que tales rentas no hayan soportado retención previa en España.

2º Cuando satisfagan a su personal prestaciones por cuenta de la Seguridad Social.

3º Cuando satisfagan a su personal cantidades desembolsadas por terceros en concepto de propina, retribución por el servicio u otros similares.

4º Tratándose de cooperativas agrarias, cuando distribuyan o comercialicen los productos procedentes de las explotaciones de sus socios.

*\* Número de consulta: 1011-00*

*\* Descripción sucinta de los hechos: Agente comercial que desarrolla su actividad económica en Galicia para dos empresas portuguesas.*

*\* Cuestión planteada: Sometimiento a retención de los honorarios que factura a las empresas portuguesas.*

*\* Contestación: En cuanto, de acuerdo con lo establecido en el artículo 88 del Reglamento del Impuesto, proceda calificar como rendimientos profesionales los obtenidos por un agente comercial, los mismos estarán sometidos a retención, practicándose ésta al tipo del 20 por 100 (18 por 100 -9 por 100 cuando se trate de los tres primeros períodos de ejercicio profesional- desde 1-1-2000, RD 1968/1999). Ahora bien, la práctica de las retenciones exige la existencia de un obligado a retener, lo que nos conduce al artículo 71.1 del mismo reglamento.*

*Conforme con lo dispuesto en el precitado artículo 71.1, las empresas portuguesas para las que presta sus servicios profesionales el consultante no estarían obligadas a practicar retención por los honorarios que le satisfagan si no son residentes en territorio español ni operan en él mediante establecimiento permanente.*

*Por lo que respecta a los requisitos que deben reunir las facturas, a ellos se refiere el artículo 3.1 del Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales.*

*\* Fecha: 28/04/2000*

*\* Número de consulta: 1820-00*

*\* Descripción sucinta de los hechos: Práctico de pesca que trabaja para una empresa domiciliada en el Reino Unido.*

*\* Cuestión planteada: - Sometimiento a retención de los rendimientos que le satisface la empresa en la que trabaja.*

*- Obligación de declarar si los rendimientos percibidos son inferiores a 3.500.000 ptas.*

*\* Contestación: Ante la falta de precisión en el escrito de consulta, la presente contestación se realiza bajo el planteamiento de que el consultante tiene su residencia habitual en territorio español y realiza su trabajo dependiente -para una empresa domiciliada en el Reino Unido- en un buque pesquero.*

*Conforme con lo dispuesto en el artículo 16.1 de la Ley del Impuesto y en los artículos 70 y 71 de su texto reglamentario, la empresa del Reino Unido para la que realiza su trabajo el consultante no estará obligada a practicar retención por los rendimientos del trabajo que le satisfaga si aquélla no es residente en territorio español ni opera en él mediante establecimiento permanente o sin mediación de establecimiento permanente.*

*Respecto al límite de 3.500.000 pesetas determinante de la obligación de declarar en el ámbito de los rendimientos del trabajo, cabe señalar que -conforme con lo dispuesto en el artículo 59.2.a) del Reglamento del Impuesto- este límite se establece en 1.250.000 pesetas cuando el pagador de los rendimientos del trabajo no está obligado a retener de acuerdo a lo previsto en el artículo 71 de este Reglamento.*

*\* Fecha: 18/10/2000*

**\* Número de consulta:** 1863-00

**\* Descripción sucinta de los hechos:** Sociedad anónima que en 1999 (11 de febrero) se escinde en cuatro nuevas sociedades, siendo una de ellas la entidad consultante. La escisión supuso la transmisión en bloque de todo su patrimonio a las sociedades de nueva creación y la sucesión a título universal por parte de éstas en todos los bienes, derechos y obligaciones de la sociedad escindida. Por otro lado, la escisión se acogió al régimen especial del Capítulo VIII del Título VIII de la Ley 43/1995.

- Con fecha 1 de julio de 1999, se produce la disolución sin liquidación con cesión global de activo y pasivo de otra sociedad anónima en favor de la entidad consultante. La disolución supuso la transmisión en bloque de todo el patrimonio de aquélla a esta última, quien se subrogó en todos los bienes, derechos y obligaciones de la sociedad disuelta. Esta disolución también se acogió al régimen especial antes mencionado.

- Como consecuencia de estas modificaciones societarias, los empleados de las "antiguas" sociedades pasaron a formar parte de la entidad consultante.

**\* Cuestión planteada:** Si es correcto el considerar en 1999 la existencia de un solo pagador, a efectos de la práctica de las retenciones sobre los rendimientos del trabajo de los empleados.

**\* Contestación:** Lo dispuesto en el artículo 104 de la Ley 43/1995 y en el artículo 72.1 de la Ley 230/1963, unido a la circunstancia de que en el ámbito laboral "el cambio de titularidad de la empresa no extinguirá por sí mismo la relación laboral, quedando el nuevo empresario subrogado en los derechos y obligaciones del anterior" (art. 44.1, Estatuto Trabajadores), nos lleva a concluir que -en la medida en que el caso consultado se produzcan las referidas subrogaciones fiscales y laborales- la nueva entidad mantiene su condición de mismo empleador, a efectos de la determinación del tipo de retención aplicable sobre los rendimientos del trabajo a percibir por los trabajadores procedentes de las sociedades que "pasan a formar parte" de la entidad consultante. Por tanto, para estos trabajadores no se produce la existencia de más de un pagador por el hecho de pasar a formar parte de la plantilla de la nueva sociedad.

**\* Fecha:** 24/10/2000

**\* Número de consulta:** 1973-00

**\* Descripción sucinta de los hechos:** La entidad consultante, en su calidad de compañía de seguros, tiene suscritos contratos de agencia con otras entidades del grupo que son agencias de seguros.

En virtud de los citados contratos de agencia, la consultante autorizaba a los agentes a nombrar subagentes, los cuales podían rendir cuentas directamente a la consultante, siendo responsables los agentes de los respectivos saldos frente a la misma. Asimismo, se estipulaba que los subagentes percibirían las comisiones y cualquier derecho económico directamente de la consultante.

**\* Cuestión planteada:** Obligación de practicar la retención por parte de la consultante sobre las comisiones directamente satisfechas a los subagentes.

**\* Contestación:** Lo dispuesto en el artículo 6 de la Ley 9/1992, de 30 de abril, de Mediación en Seguros Privados, sirve para poner de manifiesto que el contrato de agencia de seguros se celebra únicamente entre el agente y la entidad aseguradora, no produciéndose ninguna vinculación contractual entre la entidad aseguradora y los subagentes, ya que estos últimos establecen su relación mercantil con el agente de seguros.

Por tanto, la retención a cuenta sobre las comisiones que se satisfagan a los subagentes debería realizarla el agente de seguros, que es la persona (física o jurídica) con quien aquéllos establecen la relación que fija su colaboración para la mediación en seguros privados.

No obstante, en el caso consultado, al ser la entidad aseguradora quien satisface directamente las comisiones a los subagentes, la práctica de retenciones sobre las mismas correspondería a la entidad siempre que la normativa reguladora de la mediación en seguros privados permita esa vinculación que se establece entre la compañía de seguros y los subagentes.

**\* Fecha:** 03/11/2000

**\* Número de consulta:** 2004-00

**\* Descripción sucinta de los hechos:** Administrador de fincas que presta sus servicios profesionales a comunidades de vecinos.

**\* Cuestión planteada:** Obligación de retener por parte de las comunidades de vecinos al satisfacer los servicios prestados por el administrador.

**\* Contestación:** Las comunidades de propietarios son entidades que se encuentran incluidas entre las obligadas a retener o ingresar a cuenta, tal y como dispone el artículo 71.1.a) del Reglamento del IRPF, aprobado por el R.D. 214/1999, de 5 de febrero.

*Por tanto, cuando estas comunidades de propietarios satisfagan a su administrador, persona física, los honorarios convenidos deberán practicar retención o ingreso a cuenta, dado que estas contraprestaciones tienen, para el administrador, la consideración de rendimientos de actividades profesionales.*

**\* Fecha:** 06/11/2000

## 2. En particular:

a) Están obligados a retener las entidades residentes o los establecimientos permanentes en los que presten servicios los contribuyentes cuando se satisfagan a éstos rendimientos del trabajo por otra entidad, residente o no residente, vinculada con aquéllas en los términos previstos en el artículo 16 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, o por el titular en el extranjero del establecimiento permanente radicado en territorio español.

b) En las operaciones sobre activos financieros estarán obligados a retener:

1º) En los rendimientos obtenidos en la amortización o reembolso de activos financieros, la persona o entidad emisora. No obstante, en caso de que se encomiende a una entidad financiera la materialización de esas operaciones, el obligado a retener será la entidad financiera encargada de la operación.

Cuando se trate de instrumentos de giro convertidos después de su emisión en activos financieros, a su vencimiento estará obligado a retener el fedatario público o institución financiera que intervenga en su presentación al cobro.

2º) En los rendimientos obtenidos en la transmisión de activos financieros incluidos los instrumentos de giro a los que se refiere el apartado anterior, cuando se canalice a través de una o varias instituciones financieras, el banco, caja o entidad financiera que actúe por cuenta del transmitente.

A efectos de lo dispuesto en este apartado, se entenderá que actúa por cuenta del transmitente el banco, caja o entidad financiera que reciba de aquél la orden de venta de los activos financieros.

3º) En los casos no recogidos en los apartados anteriores, el fedatario público que obligatoriamente debe intervenir en la operación.

c) En las transmisiones de valores de la Deuda del Estado deberá practicar la retención la entidad gestora del Mercado de Deuda Pública en Anotaciones que intervenga en la transmisión.

d) En las transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio de las instituciones de inversión colectiva, deberán practicar retención o ingreso a cuenta las siguientes personas o entidades:

1º En el caso de reembolso de las participaciones de fondos de inversión, las sociedades gestoras.

2º En el caso de instituciones de inversión colectiva domiciliadas en el extranjero, las entidades comercializadoras o los intermediarios facultados para la comercialización de las acciones o participaciones de aquéllas y, subsidiariamente, la entidad o entidades encargadas de la colocación o distribución de los valores entre los potenciales suscriptores, cuando efectúen el reembolso.

3º En los supuestos en los que no proceda la práctica de retención conforme a los apartados anteriores, estará obligado a efectuar un pago a cuenta el socio o partícipe que efectúe la transmisión u obtenga el reembolso. El mencionado pago a cuenta se efectuará de acuerdo con las normas contenidas en los artículos 89, 90 y 91 de este Reglamento (\*)

#### REDACCION VIGENTE HASTA 31 DE DICIEMBRE DE 1999

d) En las transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio de las instituciones de inversión colectiva, deberán practicar retención o ingreso a cuenta las siguientes personas o entidades:

1º En el caso de reembolso de las participaciones de fondos de inversión, las sociedades gestoras.

2º En el caso de la transmisión de acciones representativas del capital de sociedades de inversión mobiliaria de capital variable, cuando ésta actúe de contrapartida, las entidades depositarias.

3º En el caso de instituciones de inversión colectiva domiciliadas en el extranjero, las entidades comercializadoras o los intermediarios facultados para la comercialización de las acciones o participaciones de aquéllas y, subsidiariamente, la entidad o entidades encargadas de la colocación o distribución de los valores entre los potenciales suscriptores, cuando efectúen el reembolso.

4º. En los supuestos en los que no proceda la práctica de retención conforme a los apartados anteriores, estará obligado a efectuar un pago a cuenta el socio o partícipe que efectúe la transmisión u obtenga el reembolso. El mencionado pago a cuenta se efectuará de acuerdo con las normas contenidas en los artículos 89, 90 y 91 de este Reglamento.

\* **Número de consulta:** 0520-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** La entidad consultante está vinculada con otra entidad no residente en España, la cual tiene establecido a nivel mundial tres planes de accionariado laboral. Dos de ellos consisten en planes de "stock options", y el tercero un plan de adquisición de acciones a precios rebajados.

La entidad consultante se limita a transferir a la entidad matriz la parte del sueldo destinado por sus empleados para la adquisición de acciones. Posteriormente, la matriz comunica a la entidad consultante las opciones que han ejercitado los empleados y el número de acciones adquiridas a precio rebajado.

\* **Cuestión planteada:** 1.- ¿Quién debe efectuar el ingreso a cuenta, y cuando debe realizarse?.

2.- Si debe regularizar el tipo de retención al adquirirse las acciones o ejecutarse las opciones de compra, por parte de los trabajadores, y si deben tenerse en cuenta para calcular cada año el tipo de retención, como retribuciones variables previsible.

\* **Contestación:** De acuerdo con lo establecido en el artículo 82.2 de la Ley del Impuesto y 71.2.a) de su texto reglamentario, la entidad consultante que, según señala en el escrito de consulta, tiene conocimiento de la entrega de retribuciones por parte de la matriz, debe practicar las oportunas retenciones e ingresos a cuenta sobre los rendimientos del trabajo percibidos por sus trabajadores, en la medida que existe entre ambas una relación de vinculación en los términos previstos en el artículo 16 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

En cuanto a la cuantificación de la base para calcular el tipo de retención, habrán de computarse todas las retribuciones a cargo de ambas entidades, de acuerdo con lo establecido en el artículo 78.2, regla 1ª, del Reglamento del impuesto.

---

(\*) Redacción del párrafo d) del apartado 2 de este artículo por Real Decreto 1968/1999, de 23 de diciembre, por el que se modifican determinados artículos del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y del Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, en materia de dietas, obligación de declarar, pagos a cuenta y obligaciones de información (B.O.E. de 30 de diciembre. Corrección de errores en B.O.E. de 20 de enero de 2000). En vigor a partir de 1 de enero de 2000.

De lo establecido en el artículo 78.2, regla primera, del Reglamento del Impuesto (cuyo último inciso del último párrafo fue anulado por la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de mayo de 2000) y en la nueva redacción dada al artículo 83.1 de la Ley del Impuesto, por el artículo 35 de la Ley 6/2000, de 13 de diciembre (BOE del 14) se desprenden las siguientes consideraciones:

1) Que, como regla general, el porcentaje de retención se determinará en función de la cuantía total de las retribuciones del trabajo previsibles en el año natural, incluyéndose tanto las fijas como las variables.

2) Que el importe de las retribuciones variables previsibles a tener en cuenta en el ejercicio de que se trate, no podrá ser inferior al de las realmente obtenidas en el año anterior.

3) Que, no obstante, la regla anterior puede quebrar cuando concurren circunstancias que permitan acreditar objetivamente un importe inferior.

Como se observa, el Reglamento del Impuesto toma en consideración, como parte del volumen de retribuciones, las «variables previsibles».

Las retribuciones variables son, por definición, retribuciones que pueden fluctuar a lo largo del ejercicio. Con objeto de evitar una multiplicidad de regularizaciones de los porcentajes de retención a lo largo del año, que dependerían en cada pago de retribuciones variables del importe de cada percepción, lo cual dificultaría la práctica de las retenciones, el Reglamento del Impuesto adopta una solución práctica que pretende determinar un único porcentaje de retención, para cuyo cálculo deberán considerarse las retribuciones variables que previsiblemente vaya a percibir el contribuyente en el año natural.

Teniendo en cuenta, además, que la «previsibilidad» de esas retribuciones supone generalmente una nota de difícil concreción, el Reglamento establece una referencia objetiva: el importe a computar en concepto de «retribuciones variables previsibles» será como mínimo el de las «variables» obtenidas el año inmediato anterior, aunque admite la posibilidad de que, concurriendo circunstancias objetivas que acrediten una reducción de las retribuciones variables, se excepcione esta regla, de forma que el importe a computar por éstas pueda ser inferior al de las obtenidas en el ejercicio precedente.

En el escrito de consulta se manifiesta si las retribuciones derivadas del ejercicio de las opciones sobre acciones concedidas a los empleados y de la compra de acciones a precio rebajado, deben tenerse en cuenta para el cálculo del tipo de retención a principios del año, en cuanto retribución variable previsible. En este sentido, deben tenerse en cuenta todas las circunstancias que en cada caso puedan influir en la previsibilidad de estas retribuciones, como puede ser la frecuencia con que las opciones de compra se concedan (en ciertas empresas pueden ser todos los años) y la habitualidad con que los trabajadores acudan al ejercicio de estas opciones.

En cualquier caso, debe manifestarse que la fijación de la cuantía de las retribuciones variables previsibles o la existencia de circunstancias que permitan acreditar de manera objetiva un importe inferior a las obtenidas en el año anterior, no puede realizarse por este Centro Directivo, sino que deberá valorarse en cada caso por la Inspección de los Tributos, en sus actuaciones de comprobación e investigación.

Por otra parte, el artículo 81.2.3ª del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas obliga a regularizar el tipo de retención cuando se produzcan durante el año variaciones en la cuantía de las retribuciones o de los gastos deducibles que se hayan tenido en cuenta para la determinación del tipo de retención que venía aplicándose hasta ese momento.

De acuerdo con este precepto, procederá regularizar el tipo de retención cuando, por cualquier causa, se produzca durante el año una variación, al alza o a la baja, de las retribuciones que se hubiesen tenido en cuenta para fijar inicialmente el tipo de retención. En consecuencia, en el supuesto de que a principios de año existieran efectivamente causas objetivas para no incluir, en la base para calcular el tipo de retención, como retribuciones variables previsibles las derivadas del ejercicio de opciones de compra y de la adquisición de acciones a precios rebajados, debe tenerse en cuenta que si a lo largo del año se produce, por parte de los trabajadores, el ejercicio de estas opciones o la adquisición de acciones, la entidad consultante deberá proceder a regularizar el tipo de retención y a efectuar el correspondiente ingreso a cuenta.

\* **Fecha:** 13/03/2001

\* **Número de consulta:** 0821-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Comercialización de acciones y participaciones de instituciones de inversión colectiva domiciliadas en el extranjero por sociedad de valores a través de las denominadas cuentas globales o "cuentas ómnibus".

\* **Cuestión planteada:** Determinación, a efectos tributarios, de la titularidad sobre las acciones y participaciones de instituciones de inversión colectiva extranjeras comercializadas mediante el procedimiento de cuenta global o "cuenta ómnibus".

Atribución de la renta generada como consecuencia de la transición o reembolso de las mencionadas acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva extranjeras y obligaciones de retención.

**\* Contestación:** El procedimiento de cuenta global de valores o “cuenta ómnibus” supone que el depósito de los valores que una determinada entidad de valores o de gestión de cartera adquiere por cuenta de sus clientes se realiza en cuenta abierta en una entidad financiera depositaria, a nombre de la citada entidad de valores o de gestión de cartera, si bien figurando en la misma el carácter de cuenta de terceros o cuenta de clientes. Igualmente se reflejan en dicha cuenta las operaciones de transmisión de los valores que la aludida entidad intermediaria del mercado de valores realice por cuenta de dichos clientes, procediendo el depositario a dar de baja los valores transmitidos.

La Circular 1/1998, de 10 de junio, de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, sobre sistemas internos de control, seguimiento y evaluación continuada de riesgos de las sociedades y agencias de valores y sociedades gestoras de cartera, reguló en su norma duodécima, la utilización por las mencionadas entidades de las denominadas cuentas globales o “cuentas ómnibus”, limitando su uso al supuesto de que dicho instrumento fuera indispensable para el desarrollo de las actividades de negociación de valores por cuenta ajena en mercados extranjeros y siempre que se cumplieran determinados requisitos fijados por la propia Circular.

La Orden ministerial de 7 de octubre de 1999 del Ministerio de Economía y Hacienda, de desarrollo del código general de conducta y normas de actuación en la gestión de carteras de inversión, recogió, de forma específica para las entidades que realizan el mencionado servicio de inversión, la posibilidad de utilización de cuentas globales, circunscribiendo su uso a los mismos supuestos previstos por la Circular 1/1998 y encomendando a la Comisión Nacional del Mercado de Valores la fijación de los requisitos para su utilización.

De acuerdo con dicha previsión, la Circular 2/2000, de 30 de mayo, del citado organismo supervisor, estableció, junto con otros desarrollos de la mencionada Orden, los requisitos que deben cumplirse para la utilización de cuentas globales en el ámbito de la actividad de gestión de carteras, procediendo igualmente a la adaptación de la Circular 1/1998, mediante la modificación de su norma duodécima, a fin de homogeneizar los requisitos señalados en ambas circulares y aclarar la admisión de las cuentas globales sólo para valores e instrumentos financieros negociados en el extranjero y no para efectivo.

La citada norma duodécima de la Circular 1/1998 contiene las previsiones que deben adoptar las entidades de valores en orden al control de los saldos de sus clientes, y en su actual redacción, el apartado primero, letra a) de la norma dispone:

“1. Las entidades sujetas deberán tomar las medidas adecuadas para proteger los derechos de propiedad de los clientes y controlar que no se hace uso indebido de los valores que les hayan sido confiados para su depósito y custodia o de los fondos recibidos con carácter instrumental y transitorio, y en particular:

a) Los valores de los clientes que las entidades sujetas mantengan en depósito o depositen en otras entidades y las garantías que constituyan, en valores o en efectivo, en entidades liquidadoras, deberán realizarse en cuentas individualizadas abiertas a nombre de cada cliente, cualquiera que sea la relación existente entre el cliente y la entidad sujeta.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, la adquisición o enajenación de valores o instrumentos financieros por cuenta de los clientes podrá registrarse en cuentas globales de valores o instrumentos financieros (“cuentas ómnibus”) cuando la entidad opere en mercados extranjeros en los que la práctica habitual exija la utilización de cuentas globales de valores o instrumentos financieros para clientes de una misma entidad.

Con carácter previo a la apertura de cuentas globales deberán cumplirse los siguientes requisitos:

La unidad de control de la entidad sujeta emitirá, por cada entidad financiera en que pretenda abrirse, un informe sobre su calidad crediticia y sobre los riesgos específicos, legales y operacionales que entraña esta operativa. El informe se someterá a la autorización del órgano de administración de la entidad sujeta.

Deberá existir una separación absoluta entre la cuenta propia de la entidad y la de terceros, no pudiéndose registrar posiciones de la entidad y de sus clientes en la misma cuenta. La denominación de la cuenta de clientes reflejará expresamente el carácter de cuenta de terceros.

La entidad establecerá un procedimiento interno que permita individualizar contablemente la posición de cada cliente.

Será necesario obtener la autorización escrita de cada cliente, informándole de los riesgos que asume como consecuencia de esta operativa, así como de la identidad y calidad crediticia de la entidad financiera que actúe como depositaria de las cuentas globales.

Las entidades sujetas no podrán utilizar cuentas globales para la realización de operaciones o el depósito de valores o instrumentos financieros por cuenta de instituciones de inversión colectiva”.

De la regulación contenida en la norma transcrita cabe deducir que, con carácter general, las cuentas que registren el depósito de los valores deben figurar a nombre de cada cliente y sólo de forma excepcional pueden las sociedades y agencias de valores utilizar las denominadas cuentas globales para realizar operaciones de adquisición o enajenación de valores o instrumentos financieros, cuando las mismas se

realicen por cuenta de sus clientes, y tengan lugar en mercados extranjeros, en los que su utilización constituya práctica habitual y siempre que, cualquiera que sea la relación que exista entre cliente y entidad, se cumplan los requisitos fijados en dicha norma.

Como puede apreciarse, la norma no limita el uso del mecanismo de la cuenta global en función de la naturaleza de los valores ni del tipo de relación establecida entre cliente y entidad; por consiguiente, cabría la posibilidad de su utilización en las operaciones de adquisición o suscripción y transmisión o reembolso de acciones y participaciones de instituciones de inversión colectiva domiciliadas en el extranjero, cuando dicha entidad actúe como comercializadora de la institución en territorio español y siempre que la institución tuviera establecido el sistema de cuenta global como procedimiento habitual de registro de las operaciones derivadas de los acuerdos de comercialización realizados para la distribución o colocación de sus acciones o participaciones.

Ahora bien, hay que tener en cuenta que la disposición adicional primera del Real Decreto 1393/1990, de 2 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley 46/1984, de 26 de diciembre, reguladora de las instituciones de inversión colectiva, establece el régimen de comercialización en España de las acciones y participaciones de instituciones de inversión colectiva domiciliadas en otros Estados miembros de la Unión Europea, y entre las condiciones que la norma exige para su comercialización, se encuentra la obligación por parte de la institución de adoptar las medidas que, a juicio de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, sean necesarias para facilitar los pagos a los accionistas y partícipes, la adquisición por la institución de sus acciones o el reembolso de las participaciones, la difusión de la información que deba suministrarse a los accionistas y partícipes residentes en España y, en general, el ejercicio por éstos de sus derechos.

Además, en el número 4º del apartado primero de dicha disposición adicional se dispone que la comercialización en territorio español de las acciones o participaciones se efectúe a través de los intermediarios autorizados y en las condiciones establecidas en la Ley del Mercado de Valores.

E igualmente, conforme a lo previsto en la letra f) del número 5º de dicho apartado, entre la documentación que debe aportarse ante la Comisión Nacional del Mercado de Valores, debidamente visada por la autoridad competente del Estado donde radique la institución, ha de figurar una memoria sobre las modalidades previstas de comercialización en territorio español.

Por otra parte, el primer párrafo del apartado segundo de la reiterada disposición adicional primera del Real Decreto 1393/1990 dispone:

“La Comisión Nacional del Mercado de Valores verificará la documentación presentada y la incorporará a sus registros. En aquellos supuestos en los que considere que las modalidades previstas de comercialización no se ajustan a lo que resulta exigible conforme a la Directiva 85/611/CEE, emitirá una resolución motivada en la que expresará las causas de dicha insuficiencia”.

Del mismo modo, la disposición adicional segunda del Real Decreto 1393/1990 permite que las instituciones de inversión colectiva domiciliadas fuera del territorio de la Unión Europea puedan comercializarse en España, si bien se subordina la posible comercialización a la autorización expresa de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, para la que se precisa el cumplimiento de determinados requisitos, que son más amplios que los exigidos a las instituciones domiciliadas en la Unión Europea y sometidas al régimen previsto en las Directivas.

Por consiguiente, la comercialización en España de acciones y participaciones de instituciones de inversión colectiva domiciliadas en el extranjero requiere que la institución acredite ante el órgano de supervisión español que se cumplen las condiciones y requisitos que, en orden a la protección de los intereses de los accionistas y partícipes, se exigen por la mencionada normativa, debiendo quedar inscrita, a tal efecto, en el correspondiente registro de la Comisión Nacional del Mercado de Valores.

Una vez inscrita la institución, la comercialización de sus acciones o participaciones por la entidad de valores autorizada a través del sistema de cuenta global, mediante el cual el registro en dicha institución de las adquisiciones o suscripciones y transmisiones o reembolsos por cuenta de los clientes se realiza a nombre de la entidad comercializadora, debe subordinarse a la concurrencia de las circunstancias y al cumplimiento de las condiciones fijadas por la Circular 1/1998: que la institución tuviera establecido dicho sistema por ser práctica habitual en los mercados del país donde radique, que el registro de las participaciones o acciones a nombre de la entidad comercializadora refleje el carácter de cuenta de terceros, que se obtenga la autorización escrita de cada cliente, y se le informe debidamente de los riesgos que comporta dicho procedimiento y que la entidad comercializadora tenga establecido un procedimiento interno que permita en todo momento individualizar la posición de cada cliente.

No obstante, dado que la comercialización de acciones y participaciones de instituciones de inversión colectiva extranjera en España debe someterse a la regulación contenida en el Real Decreto 1393/1990, la posibilidad de utilización de la cuenta global como sistema de registro de las operaciones que se realicen por cuenta de terceros, debe entenderse sin perjuicio de las facultades que a tal efecto puedan

*corresponder a la Comisión Nacional del Mercado de Valores en orden a la admisión de las modalidades previstas de comercialización de la institución en territorio español.*

*De acuerdo con las consideraciones expuestas, cuando el sistema de registro a través de cuenta global resulte admisible, cabe entender que la titularidad de las acciones y participaciones registradas en la institución de inversión colectiva extranjera a nombre de la entidad de valores española comercializadora por cuenta de sus clientes, corresponde a estos últimos, siempre que, como consecuencia del cumplimiento de los requisitos establecidos por la norma, quepa apreciar la existencia de una relación jurídicamente válida que determine fehacientemente que la propiedad de dichas acciones y participaciones pertenece a terceros.*

*A este respecto debe destacarse la importancia que tienen los requisitos de la autorización escrita del cliente y el procedimiento interno de individualización contable que garantice el conocimiento exacto de la posición de cada cliente.*

*En consecuencia, si se cumplen los presupuestos anteriores, dichos clientes tendrán, en relación con la normativa tributaria que les resulte de aplicación, la consideración de accionistas o partícipes de la institución de inversión colectiva extranjera en cuestión.*

*Por tanto, las transmisiones o reembolsos de las acciones o participaciones registradas en la cuenta global que la entidad comercializadora realice en ejecución de las órdenes recibidas de sus clientes, como accionistas o partícipes de dicha institución, se considerarán efectuadas por dichos clientes, a los efectos de las consecuencias tributarias que puedan derivarse en su correspondiente imposición personal como consecuencia de las mencionadas operaciones.*

*Por lo que respecta a la práctica de retención o ingreso a cuenta sobre las rentas que se deriven de las transmisiones o reembolso que de las acciones o participaciones registradas a través del sistema de cuenta global realice la entidad de valores comercializadora, por cuenta y orden de sus clientes, cabe señalar que la entidad de valores comercializadora estará obligada a retener, de acuerdo con lo establecido en el número 2º de la letra d) del artículo 71.2 del Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y en el número 2º del artículo 58.6 del Real Decreto 537/1997, de 14 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.*

*Lo que comunico a vd. con el alcance y efectos previstos en el apartado 2 del artículo 107 de la Ley General Tributaria.*

*\* Fecha: 24/04/2001*

## **Artículo 72. Importe de la retención o ingreso a cuenta**

1. El importe de la retención será el resultado de aplicar a la base de retención el tipo de retención que corresponda, de acuerdo con lo previsto en el capítulo II siguiente. La base de retención será la cuantía total que se satisfaga o abone, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 86 para los rendimientos de capital mobiliario y en el artículo 90 para las ganancias patrimoniales derivadas de las transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva.

2. El importe del ingreso a cuenta que corresponda realizar por las retribuciones en especie será el resultado de aplicar al valor de las mismas, determinado según las normas contenidas en este Reglamento, el porcentaje que corresponda, de acuerdo con lo previsto en el capítulo III siguiente.

## **Artículo 73. Nacimiento de la obligación de retener o de ingresar a cuenta.**

1. Con carácter general, la obligación de retener nacerá en el momento en que se satisfagan o abonen las rentas correspondientes. <sup>(6)</sup>

---

<sup>(6)</sup> Véase, en el artículo 14.1.b) de la Ley del Impuesto, la consulta (1832-00). Abogado que percibe rentas devengadas en 1999 y se han satisfecho en el 2000. Véase, asimismo, en el citado artículo la consulta (1833-00), de 19/10/2000. Profesional que presta servicios profesionales en 1999 y percibe parte de sus retribuciones en el 2000.

2. En los supuestos de rendimientos del capital mobiliario y ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión o reembolso de acciones y participaciones de instituciones de inversión colectiva, se atenderá a lo previsto, respectivamente, en los artículos 87 y 91 de este Reglamento.

\* **Número de consulta:** 0490-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante tiene un local alquilado para poder desempeñar su actividad de construcción de otras máquinas, epígrafe 329.9.

Debido a problemas de tipo económico, no ha podido pagar los recibos correspondientes al segundo semestre del año 1999 y por consiguiente las retenciones que se practican al arrendador.

\* **Cuestión planteada:** - Retenciones a practicar por los recibos pagados en el año 2000 pertenecientes al segundo semestre del año 1999.

- Imputación de dichos pagos.

\* **Contestación:** 1º. Teniendo en cuenta que respecto a estas rentas la obligación de retener nace en el momento en que las mismas se satisfacen (art. 73.1, Reglamento I.R.P.F.), cabe concluir que las personas y entidades obligadas a retener deberán aplicar la retención del 15 por 100 sobre los rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos sometidos a retención que satisfagan a partir de la entrada en vigor del RD 1088/2000, esto es: 11 de junio de 2000.

2º. Por lo que respecta a la imputación temporal de los gastos, se efectuará la misma en el período impositivo en que se devenguen dichos gastos, es decir, en el ejercicio 1999, conforme a los términos previstos en el artículo 19 de la Ley 43/95, del Impuesto sobre Sociedades, normativa a la que se remite la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Ley 40/98) en su artículo 14.1.b) para determinar la imputación temporal de los rendimientos de actividades económicas. No obstante, el Reglamento del Impuesto recoge en su artículo 6 un criterio de imputación temporal distinto al del devengo, el criterio de cobros y pagos, que será opcional para los contribuyentes que desarrollen actividades económicas y que deban cumplimentar sus obligaciones contables y registrales de acuerdo con lo previsto en los apartados 3,4,5 y 6 del artículo 65 del Reglamento del Impuesto.

\* **Fecha:** 09/03/2001

\* **Número de consulta:** 1195-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante, residente en el extranjero hasta el 8 de mayo de 2000, adquirió unos activos financieros en el año 1996, estando prevista su liquidación para el año 2001.

\* **Cuestión planteada:** Posibilidad de descontar de la base de retención la parte proporcional al tiempo en que no fue residente en España.

\* **Contestación:** De acuerdo con lo establecido en los artículos 14, 23 y 24 de la Ley del Impuesto y 73 y 86 de su texto reglamentario, en el caso consultado en que se adquirieron unos activos financieros en el año 1996, cuya liquidación está prevista para el año 2001, la retención se practicará sobre la cantidad que resulte de practicar sobre el rendimiento íntegro obtenido la reducción del 30 por 100, sin posibilidad de descontar de esta base de retención la parte proporcional que corresponda al período en que el consultante no fue residente en España.

\* **Fecha:** 19/06/2001

## **Artículo 74. Imputación temporal de las retenciones o ingresos a cuenta.**

Las retenciones o ingresos a cuenta se imputarán por los contribuyentes al período en que se imputen las rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta, con independencia del momento en que se hayan practicado.

---

Véase, también, en el artículo 14.1.a) de la Ley del Impuesto, la consulta (1170-01). Se pagan las nóminas en la primera quincena del mes siguiente.

## CAPITULO II

### CÁLCULO DE LAS RETENCIONES

#### SECCION 1ª. RENDIMIENTOS DEL TRABAJO

##### Artículo 75. Importe de las retenciones sobre rendimientos del trabajo.

1. La retención a practicar sobre los rendimientos del trabajo será el resultado de aplicar a la cuantía total de las retribuciones que se satisfagan o abonen, el tipo de retención que corresponda de los siguientes:

1º. Con carácter general, el tipo de retención que resulte según el artículo 80 de este Reglamento.

*\* Número de consulta: 2104-00*

*\* Descripción sucinta de los hechos:* Con motivo de una sucesión de empresa, determinados empleados perciben una gratificación de carácter extraordinario cuya cuantía varía para cada empleado en función de su antigüedad en la empresa, antigüedad que en la mayoría de los casos era superior a dos años.

*La empresa, al abonar dicha gratificación practica la correspondiente retención a cuenta del IRPF sobre el importe íntegro de la indicada gratificación extraordinaria.*

*\* Cuestión planteada:* - Sobre que importe de la gratificación debe aplicarse el porcentaje de retención, bien sobre el íntegro o, en su caso, sobre el resultante una vez aplicada la reducción del 30 por 100 en los supuestos que proceda.

*\* Contestación:* 1º. Las cantidades que se abonen a los empleados en concepto de gratificaciones extraordinarias por motivo de sucesión de empresa, están sujetas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, como rendimientos del trabajo, según lo previsto en el artículo 16.1 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, reguladora de dicho Impuesto.

*A efectos de la liquidación, se hace preciso señalar, que según dispone el artículo 17.2 de la citada Ley 40/1998, para los casos en que su periodo de generación sea superior a dos años y se trate, además, de una retribución que no se obtenga de forma periódica o recurrente, procederá practicar una reducción del 30 por 100, según matiza la letra a) del citado apartado, teniendo en cuenta por otra parte que, si dicho rendimiento se ha devengado a partir de 1 de octubre de 1999, existe la limitación de la reducción de 30 por 100, conforme a términos que a los efectos se prevén en la nueva redacción del artículo 17.2.a) de la Ley del Impuesto sobre la Renta, dada por el artículo 1.cinco, de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del Orden Social.*

*2º. En lo que se refiere al porcentaje de retención, se hace preciso señalar que el mismo siempre se deberá de aplicar al total de las retribuciones -íntegras- que se satisfagan o abonen al trabajador, en virtud de lo dispuesto en el artículo 75.1 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, con independencia de que, como el presente caso consultado, las cantidades que se satisfagan tengan la consideración de rendimiento irregular y, en consecuencia, a los efectos de su liquidación y, por otro lado, del nuevo cálculo del porcentaje de retención, sea procedente la aplicación de la reducción del 30 por 100.*

*\* Fecha: 21/11/2000*

*\* Número de consulta: 2112-00*

*\* Descripción sucinta de los hechos:* Trabajador que finaliza el día 30 de junio 1999 su contrato de trabajo suscrito con la empresa el 1 de julio de 1996. Por tal circunstancia, percibe una indemnización de 1.200.000 pesetas.

*\* Cuestión planteada:* - Sobre que importe de dicha indemnización debe aplicarse el porcentaje de retención, bien sobre 1.200.000 pesetas o, en su caso, sobre 840.000 pesetas, una vez aplicada la reducción del 30 por 100.

*\* Contestación:* 1º. De acuerdo a los datos que obran en el escrito de consulta no puede considerarse si el tipo de retención que se indica del 2% está correctamente calculado. Cabe considerar, no obstante, que la fecha concreta de finalización del contrato suscrito por el trabajador, de 30 de junio de 1999, ha sido una

circunstancia prevista y, por tanto, tenida en cuenta para determinar el porcentaje de retención a primeros de año.

2º Por otra parte, tampoco existen elementos que permitan señalar la procedencia o no de la aplicación de la reducción del porcentaje del 30 por 100 previsto para los rendimientos del trabajo. A este respecto debe indicarse que la simple finalización del contrato de trabajo por el cumplimiento de determinada fecha estipulada para ello, como se manifiesta en el escrito de consulta, no es una causa prevista a las que se refiere el artículo 10 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de 5 de febrero de 1999, para calificar a la citada indemnización como rendimiento del trabajo obtenido de forma notoriamente irregular en el tiempo, lo que permitiría la aplicación de la reducción del 30 por 100.

3º. Pero en cualquier caso, el porcentaje de retención que se aplique -no se valora si es correcto o no el 2% señalado en la consulta- deberá ser siempre sobre el total de las retribuciones que se satisfagan o abonen al trabajador, que en el presente caso sería sobre 1.200.000, conforme a lo dispuesto en el artículo 75.1, del señalado Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero.

\* **Fecha:** 20/11/2000

2º. El 40 por 100 para las retribuciones que se perciban por la condición de administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos. (\*) (7)

\* **Número de consulta:** 0727-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El Colegio de Graduados Sociales de Madrid, pregunta acerca del tipo de retención aplicable a los colegiados que son al mismo tiempo, socios, administradores y trabajadores de sociedades.

\* **Cuestión planteada:** Tipo de retención aplicable.

\* **Contestación:** Como cuestión de partida debe señalarse que la presente contestación se refiere al tratamiento fiscal de las retribuciones percibidas por los miembros de dicho Colegio que son al mismo tiempo socios, administradores y trabajadores de entidades, de acuerdo con lo establecido en el apartado 3 del artículo 107 de la Ley General Tributaria.

La aplicación de lo dispuesto en el artículo 16.2.e) de la Ley del Impuesto, en el artículo 66 de la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada y en el 130 del Texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, al caso consultado, permite extraer las siguientes conclusiones:

1ª. Si el cargo de administrador fuese retribuido, los estatutos de la entidad deberán preverlo expresamente, señalando, además, el sistema de retribución.

En estas condiciones, las cantidades que percibiese el contribuyente en su condición de administrador, tendrían la naturaleza de rendimientos del trabajo, de acuerdo al artículo 16.2.e) de la Ley del IRPF.

2ª. Si, por el contrario, en los estatutos de la sociedad se configura el cargo de administrador como gratuito, las percepciones que, en su caso, percibiera el consultante deben calificarse de acuerdo con lo establecido en los artículos 16 y 23.1.a).4º de la Ley del Impuesto, y aplicando, en su caso, lo establecido en el artículo 42 de la Ley del Impuesto.

Así, el artículo 16.1 de la Ley del Impuesto señala que «se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas.». Idéntica calificación de rendimientos del trabajo merecen las retribuciones derivadas de «relaciones laborales de carácter especial» (artículo 16.2.j) de la Ley del Impuesto), donde se incluyen las obtenidas por el desempeño de un puesto de alta dirección de los regulados en el Real Decreto 1382/1985.

La calificación anterior es independiente del régimen de Seguridad Social que le corresponda, pues en todo caso las retribuciones percibidas constituirán rendimientos del trabajo, si cumplen los requisitos antes señalados. Ahora bien, en estos casos, al tratarse de operaciones realizadas por el socio de la entidad, que al mismo tiempo es administrador de la misma, para la cuantificación de estas retribuciones deben tenerse en cuenta las normas sobre operaciones vinculadas, presentes en el artículo 16.2.a) y b) de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, y podrá resultar de

---

(\*) La sentencia, de la Sala Tercera de la Sección Segunda del Tribunal Supremo, de fecha 22 de marzo de 2001, declara la nulidad del apartado 2º, del punto 1., de este artículo 75.

(7) Véase, en el artículo 23.1.a).4º de la Ley del Impuesto, la consulta (0732-00) de fecha 29/03/2000. Tipo de retención a Administrador único.

aplicación lo previsto en el artículo 42.2 de la Ley del Impuesto, que establece que en el caso de que la operación vinculada con una sociedad corresponda al ejercicio de actividades económicas o a la prestación de trabajo personal por personas físicas, éstas deberán efectuar su valoración en los términos previstos en el artículo 16 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, anteriormente citada, cuando impliquen un aumento de sus ingresos. En este caso, también la entidad procederá a realizar dicha valoración a efectos del Impuesto sobre Sociedades.

Por lo que se refiere al tipo de retención aplicable, de acuerdo con lo establecido en los artículos 75.1 y 80.2 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero (BOE del 9 de febrero), deberá procederse del siguiente modo:

- Las retribuciones que se perciban por la condición de administrador están sujetas al tipo de retención del 40 por 100.

- Las retribuciones que se perciban por el ejercicio de un trabajo personal derivado de una relación laboral, común o especial, estarán sujetas al tipo de retención que resulte de aplicar el procedimiento general de cálculo previsto en el Reglamento del Impuesto, con el mínimo del 18 por 100 si derivan de la relación laboral especial para altos directivos.

Finalmente, hay que tener en cuenta que el artículo 23.1.a).4º de la Ley del Impuesto, califica de rendimientos del capital mobiliario procedentes de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidades, a cualquier otra utilidad, distinta de las anteriores - de las previstas en los números 1º, 2º y 3º de esta letra a)-, procedente de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o participe, lo cual supone que si las retribuciones percibidas no lo fueran por el ejercicio de un trabajo personal derivado de una relación laboral, ordinaria o especial, o por la condición de administrador, que permitiera calificarlas de rendimientos del trabajo, de acuerdo con el artículo 16 de la Ley del Impuesto, deberían calificarse de rendimientos del capital mobiliario procedentes de la participación en los fondos propios de la entidad de los previstos en el artículo 23.1.a).4º de la Ley del Impuesto.

Esta calificación determinaría, para el pagador, su sujeción al tipo de retención aplicable a este tipo de rendimientos del capital mobiliario - el 25 por 100 durante 1999, y el 18 por 100 desde el 1 de enero de 2000, de acuerdo con la modificación del artículo 83 del Reglamento del Impuesto efectuada por el Real Decreto 1968/1999, de 23 de diciembre (BOE del 30 de diciembre) -.

\* **Fecha:** 29/03/2000

\* **Número de consulta:** 0734-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante es administrador de una sociedad, realizando al mismo tiempo otras funciones en la misma. La sociedad paga las cuotas del RETA y al mismo tiempo le abona otras retribuciones por el desempeño de otros trabajos para la sociedad.

\* **Cuestión planteada:** Tipo de retención aplicable.

\* **Contestación:** En primer lugar, señalar que en la presente contestación únicamente se valora la incidencia fiscal de los pagos de las cuotas del Régimen Especial de Trabajadores Autónomos (en adelante RETA) correspondientes a los administradores de sociedades, cuando son satisfechas por éstas y en lo referente a la base de cálculo para la determinación del porcentaje de retención o ingreso a cuenta.

De acuerdo con el artículo 43.1 de la Ley del Impuesto, las cuotas del RETA de los administradores de sociedades que son satisfechas por las empresas constituyen una retribución del trabajo en especie para dichos administradores, estando sujetas a ingreso a cuenta, que debe efectuar la sociedad.

Conforme a dicha calificación, el administrador deberá integrar en su base imponible, como rendimiento íntegro del trabajo, la cuota del RETA más el ingreso a cuenta, salvo que este ingreso a cuenta hubiera sido repercutido al mismo, en cuyo caso integrará únicamente la cuota del RETA (artículo 44.2 de la Ley del Impuesto).

Además, y de acuerdo con el artículo 17.3.a) de la Ley del Impuesto, podrá descontar, como gasto deducible para la determinación del rendimiento neto del trabajo, estas cotizaciones al RETA, aunque sin incluir el ingreso a cuenta, que se deducirá junto al resto de pagos a cuenta del IRPF de la cuota líquida del Impuesto para la obtención de la cuota diferencial.

En lo que se refiere a la base de cálculo del ingreso a cuenta que debe efectuar la sociedad que efectúa el pago de las cuotas del RETA, la cuestión radica en determinar si estas cuotas del RETA deben tenerse en cuenta o no a la hora de calcular el tipo de retención.

Consecuentemente con lo dispuesto en el artículo 75 y siguientes del Reglamento del Impuesto, la base de retención o ingreso a cuenta aplicable a las retribuciones que se perciban por la condición de administrador, será la cuantía íntegra percibida sin que pueda minorarse la misma en el importe de las cotizaciones al RETA satisfechas por la empresa o el contribuyente.

\* **Fecha:** 29/03/2000

**\* Número de consulta:** 1015-00

**\* Descripción sucinta de los hechos:** La entidad consultante ha adoptado la medida de retribuir a los miembros de su Junta de Gobierno por la asistencia a las reuniones que celebran todas las semanas. La retribución consiste en una cantidad fija, previamente acordada, que se calculará en función de los distintos trabajos preparatorios que cada miembros de la Junta efectúe en relación con cada sesión.

**\* Cuestión planteada:** Tipo de retención aplicable.

**\* Contestación:** La doctrina de este Centro Directivo al amparo de la normativa vigente hasta el 31 de diciembre de 1998, era la de considerar que el tipo de retención del 40 por 100 no era de aplicación a las retribuciones percibidas por los miembros de las Juntas de Gobierno de los Colegios Oficiales.

En cambio, a partir del 1 de enero de 1999, la inclusión de un rendimiento dentro de la letra e) del artículo 16.2 de la Ley del Impuesto viene determinada por la pertenencia a un órgano que tiene encomendadas la función o funciones de administración y gestión del patrimonio de una entidad, cualquiera que sea la naturaleza de la misma y sin circunscribirlas a los casos de entidades mercantiles.

Esta circunstancia concurre en el caso planteado, ya que las retribuciones percibidas por los miembros de la Junta de Gobierno, en el ejercicio de sus funciones, proceden de un órgano, la citada Junta de Gobierno, que tiene encomendadas o atribuidas las funciones «de dirección y administración del mismo». En consecuencia, el tipo de retención aplicable será del 40 por 100.

**\* Fecha:** 28/04/2000

**\* Número de consulta:** 1806-00

**\* Descripción sucinta de los hechos:** Los miembros de la Junta de Gobierno del Colegio Oficial perciben una serie de retribuciones por el desempeño de sus funciones, principalmente de dirección y administración.

**\* Cuestión planteada:** Tipo de retención aplicable a las retribuciones percibidas.

**\* Contestación:** La doctrina de este Centro Directivo al amparo de la normativa vigente hasta el 31 de diciembre de 1998, era la de considerar que el tipo de retención del 40 por 100 no era de aplicación a las retribuciones percibidas por los miembros de las Juntas de Gobierno de los Colegios Oficiales.

En cambio, a partir del 1 de enero de 1999, la inclusión de un rendimiento dentro de la letra e) del artículo 16.2 de la Ley del Impuesto viene determinada por la pertenencia a un órgano que tiene encomendadas la función o funciones de administración y gestión del patrimonio de una entidad, cualquiera que sea la naturaleza de la misma y sin circunscribirlas a los casos de entidades mercantiles.

Esta circunstancia concurre en el caso planteado, ya que las retribuciones percibidas por los miembros de la Junta de Gobierno, en el ejercicio de sus funciones, proceden de un órgano, la citada Junta de Gobierno, que tiene encomendadas o atribuidas las funciones «de dirección y administración del mismo». En consecuencia, el tipo de retención aplicable será del 40 por 100.

**\* Fecha:** 17/10/2000

**\* Número de consulta:** 1702-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** Administradores de sociedades que poseen la mayoría de las acciones de las empresas.

Además, prestan funciones de tipo laboral para la misma empresa y cotizan a la Seguridad Social por el Régimen de Autónomos.

**\* Cuestión planteada:** - Retenciones a aplicar.

**\* Contestación:** De acuerdo con lo establecido en los artículos 83 de la Ley del Impuesto y 75 de su texto reglamentario, deberá procederse del siguiente modo.

- Las retribuciones que se perciban por la condición de administrador están sujetas al tipo de retención del 35 por 100.

- Las retribuciones que se perciban por las funciones de tipo laboral, gerencia, etc., estarán sujetas al tipo de retención que resulte de aplicar el procedimiento general de cálculo previsto en el Reglamento del Impuesto, con el mínimo del 18 por 100 si derivan de la relación laboral especial para altos directivos.

Finalmente, hay que tener en cuenta que el artículo 23.1.a).4º de la Ley del Impuesto, califica de rendimientos del capital mobiliario procedentes de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidades, a cualquier otra utilidad, distinta de las anteriores - de las previstas en los números 1º, 2º y 3º de esta letra a)-, procedente de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe, lo cual supone que si las retribuciones percibidas no lo fueran por el ejercicio de un trabajo personal derivado de una relación laboral, ordinaria o especial, o por la condición de administrador, que permitiera calificarlas de rendimientos del trabajo, de acuerdo con el artículo 16 de la Ley del Impuesto, deberían calificarse de rendimientos del capital mobiliario procedentes de la participación en los fondos propios de la entidad de los previstos en el artículo 23.1.a).4º de la Ley del Impuesto.

*Esta calificación determinaría, para el pagador, su sujeción al tipo de retención aplicable a este tipo de rendimientos del capital mobiliario del 18 por 100 desde el 1 de enero de 2000, de acuerdo con la modificación del artículo 83 del Reglamento del Impuesto efectuada por el Real Decreto 1968/1999, de 23 de diciembre (BOE del 30 de diciembre) -.*

*\* Fecha: 18/09/2001*

3º. El 18 por 100 para los rendimientos derivados de impartir cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares, o derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, siempre que se ceda el derecho a su explotación. (\*\*)

*\* Número de consulta: 2214-00*

*\* Descripción sucinta de los hechos: La universidad consultante satisface a su profesorado, además de sus retribuciones por su labor docente, unos rendimientos que corresponden a contratos de investigación realizados al amparo del artículo 11 de la Ley Orgánica 11/1983, de 25 de agosto, de Reforma Universitaria.*

*\* Cuestión planteada: Porcentaje de retención aplicable. En particular, si resulta aplicable el tipo correspondiente con carácter general a los rendimientos del trabajo o el establecido de forma específica para los rendimientos del trabajo derivados de impartir cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares, o derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, siempre que se ceda el derecho a su explotación.*

*\* Contestación: De acuerdo al artículo 45.1 de la Ley Orgánica 11/1983, de 25 de agosto, de Reforma Universitaria, la dedicación (a tiempo completo o a tiempo parcial) del profesorado universitario será compatible con la realización de proyectos científicos, técnicos o artísticos de los comprendidos en el artículo 11 de la misma ley.*

*El aludido artículo 11 dispone que "los Departamentos y los Institutos Universitarios, y su profesorado a través de los mismos, podrán contratar con entidades públicas o privadas, o con personas físicas, la realización de trabajos de carácter científico, técnico o artístico, así como el desarrollo de cursos de especialización. Los Estatutos de las Universidades establecerán el procedimiento para la autorización de dichos contratos y los criterios para la afectación de los bienes e ingresos obtenidos."*

*Al amparo del artículo anterior, en el presente caso -y así se manifiesta en el escrito de consulta- es la universidad quien firma los contratos de investigación, se responsabiliza de su cumplimiento, pone los medios materiales y personales para la actividad de los investigadores (los cuales pueden ceder la explotación del resultado de su investigación a la universidad), y quien satisface -los incluye en la nómina de sus profesores- los rendimientos correspondientes a tales contratos. Por tanto, el tema se concreta en determinar, dentro del ámbito de los rendimientos del trabajo, cuál es el porcentaje de retención procedente, es decir, si resulta aplicable lo dispuesto en el número 1º o en el número 3º del artículo 75.1 del Reglamento del Impuesto (aprobado por el RD 214/1999):*

*- Con carácter general, el tipo de retención que resulte según el artículo 80, o*

*- El 18 por 100 (20% hasta 31-12-1999) para los rendimientos derivados de impartir cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares, o derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, siempre que se ceda el derecho a su explotación.*

*Pues bien, la aplicación del tipo del 18 por 100 procede calificarla como de especial, operando en aquellos supuestos en los que la relación entre el pagador y el perceptor de los rendimientos es ocasional y no tiene un carácter duradero y estable. En el caso consultado, esa relación no es ocasional, sino que se enmarca dentro del vínculo laboral o estatutario que existe entre la universidad y su profesorado. Por tanto, la determinación del tipo de retención aplicable se realizará de acuerdo con la regla general existente para los rendimientos del trabajo: el que resulte según el artículo 80 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*

*\* Fecha: 04/12/2000*

*\* Número de consulta: 0743-01*

---

(\*\*) Redacción del apartado 1 de este artículo por Real Decreto 1968/1999, de 23 de diciembre, por el que se modifican determinados artículos del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y del Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, en materia de dietas, obligación de declarar, pagos a cuenta y obligaciones de información (B.O.E. de 30 de diciembre. Corrección de errores en B.O.E. de 20 de enero de 2000). En vigor a partir de 1 de enero de 2000.

**\* Descripción sucinta de los hechos:** El consultante es funcionario del Ministerio de Educación dentro del cuerpo de profesores titulares de Universidad.

Al amparo del artículo 11 de la Ley de Reforma Universitaria, dicta cursos de especialización y realiza trabajos de carácter científico por los que percibe una compensación económica.

Los cursos y trabajos unas veces los realiza a través de su propia Universidad y, en otros casos, a través de otras Universidades.

**\* Cuestión planteada:** Porcentaje de retención aplicable. En particular, si resulta aplicable el tipo correspondiente con carácter general a los rendimientos del trabajo o el establecido de forma específica para los rendimientos del trabajo derivados de impartir cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares, o derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas.

**\* Contestación:** La aplicación del tipo del 18 por 100 procede calificarla como de especial, operando en aquellos supuestos en los que la relación entre el pagador y el receptor de los rendimientos es ocasional y no tiene un carácter duradero y estable. En el caso consultado, esa relación no es ocasional, sino que se enmarca dentro del vínculo laboral o estatutario que existe entre la universidad y su profesorado. Por tanto, la determinación del tipo de retención aplicable se realizará de acuerdo con la regla general existente para los rendimientos del trabajo: el que resulte según el artículo 80 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

**\* Fecha:** 11/04/2001

**\* Número de consulta:** 1769-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** Retribuciones satisfechas por una Universidad como consecuencia de la realización de trabajos de carácter científico o técnico en proyectos de investigación y contratos celebrados al amparo del artículo 11 de la Ley de Reforma Universitaria, así como por impartir cursos, conferencias, seminarios, etc., tanto a profesores de la propia Universidad como a profesores de otras Universidades e, incluso, a otros profesionales.

**\* Cuestión planteada:** Calificación de tales rendimientos y tipos de retención aplicables.

**\* Contestación:** Se considerarán rendimientos de actividades económicas aquéllos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno sólo de estos factores, supongan, por parte del contribuyente, la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios (art. 25.1 de la Ley 40/1998).

La existencia de dicha ordenación por cuenta propia de factores productivos habrá de determinarse en cada caso concreto a la vista de las circunstancias concurrentes. Sin embargo, y con carácter general, cabe hablar de la existencia de ordenación por cuenta propia cuando el contribuyente intervenga como organizador de los cursos, conferencias o seminarios, ofreciéndolos al público y concertando con los profesores o conferenciantes su intervención en tales eventos, o cuando participe en los resultados prósperos o adversos que deriven de los mismos.

Igualmente, cabe entender que se obtienen rentas de actividades económicas de proyectos de investigación, cursos o conferencias cuando, aunque se realicen de manera accesoria u ocasional, el contribuyente ya viniera ejerciendo actividades económicas y participe en dichos eventos, en materias relacionadas directamente con el objeto de su actividad, de manera que pueda entenderse que se trata de un servicio más de los que se prestan a través de la citada organización.

Caso de no concurrir ninguna de las circunstancias anteriormente señaladas, los rendimientos satisfechos por la entidad consultante procedería calificarlos como derivados del trabajo.

Al amparo de lo establecido en el artículo 11 de Ley Orgánica 11/1983, de 25 de agosto, de Reforma Universitaria, se desprende que es la universidad quien firma los contratos de investigación o los de impartir cursos de especialización, se responsabiliza de su cumplimiento, pone los medios materiales y personales para la realización de dichas actividades, y quien satisface los rendimientos correspondientes a tales contratos. Por tanto, el tema se concreta en determinar, dentro del ámbito de los rendimientos del trabajo, cuál es el porcentaje de retención procedente, es decir, si resulta aplicable lo dispuesto en el número 1º o en el número 3º del artículo 75.1 del Reglamento del Impuesto (aprobado por el RD 214/1999):

- Con carácter general, el tipo de retención que resulte según el artículo 80 del Reglamento del Impuesto, o
- El 18 por 100 para los rendimientos derivados de impartir cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares, o derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, siempre que se ceda el derecho a su explotación.

Pues bien, la aplicación del tipo del 18 por 100 procede calificarla como de especial, operando en aquellos supuestos en los que la relación entre el pagador y el receptor de los rendimientos es ocasional y no tiene un carácter duradero y estable. En los casos en que esa relación no es ocasional, sino que se

enmarca dentro del vínculo laboral o estatutario que existe entre la universidad y su profesorado, la determinación del tipo de retención aplicable se realizará de acuerdo con la regla general existente para los rendimientos del trabajo: el que resulte según el artículo 80 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Por último, cuando los rendimientos satisfechos proceda calificarlos como derivados de la actividad profesional del perceptor, será de aplicación el porcentaje de retención del 18 por 100 previsto en el artículo 88.1 del Reglamento del Impuesto.

\* **Fecha:** 26/09/2001

## REDACCION VIGENTE HASTA 31 DE DICIEMBRE DE 1999

1. La retención a practicar sobre los rendimientos del trabajo será el resultado de aplicar a la cuantía total de las retribuciones que se satisfagan o abonen, el tipo de retención que corresponda de los siguientes:

1º. Con carácter general, el tipo de retención que resulte según el artículo 80 de este Reglamento.

2º. El 40 por 100 para las retribuciones que se perciban por la condición de administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos.

3º. El 20 por 100 para los rendimientos derivados de impartir cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares, o derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, siempre que se ceda el derecho a su explotación.

2. El tipo de retención resultante de los anteriores se dividirá por dos cuando se trate de rendimientos de trabajo obtenidos en Ceuta y Melilla que se beneficien de la deducción prevista en el artículo 55.4 de la Ley del Impuesto.

### Artículo 76. Límite cuantitativo excluyente de la obligación de retener. (\*)

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 pesetas (10.066,95 euros)	1.850.000 pesetas (11.118,72 euros)
2ª Contribuyente cuyo cónyuge no obtenga rentas superiores a 250.000 pesetas anuales (1.502,53 euros), incluidas las exentas.	1.675.000 pesetas (10.066,95 euros)	1.850.000 pesetas (11.118,72 euros)	2.025.000 pesetas (12.170,50 euros)
3ª Otras situaciones	1.250.000 pesetas (7.512,65 euros)	1.350.000 pesetas (8.113,66 euros)	1.450.000 pesetas (8.714,68 euros)

(\*) Redacción dada a este artículo por el artículo quinto del Real Decreto 579/2001, de 1 de junio, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 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 Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 326/1999, de 26 de febrero, en materia de retenciones (B.O.E. de 2 de junio), en vigor a partir del día 3 de junio de 2001 y de aplicación a los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2001.

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 70.2.3.º 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 70.2.3.º de la Ley del Impuesto.

c) Los contribuyentes que no manifiesten estar en ninguna de las situaciones 1.ª y 2.ª anteriores.

**\* Número de consulta:** 1516-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** La consultante tiene atribuida la guardia y custodia de su hijo menor, mediante auto judicial de 14 de julio de 1999, de medidas provisionales, ratificadas mediante sentencia de 22 de marzo de 2000, aunque está pendiente de sentencia definitiva de separación matrimonial.

**\* Cuestión planteada:** 1º) Situación personal y familiar a efectos de límite excluyente de la obligación de retener.

2º) Posibilidad de aplicar el mínimo personal incrementado de 900.000 pesetas.

3º) Posibilidad de aplicar íntegramente el mínimo familiar por descendiente menor de 3 años.

**\* Contestación:** A efectos del límite cuantitativo excluyente de la obligación de retener, recogido en el apartado uno del artículo 76 del Reglamento del Impuesto, según la nueva redacción dada al mismo por el artículo cuarto del Real Decreto 579/2001, de 1 de junio, en vigor desde el 1 de enero de 2001, la situación personal y familiar de la consultante es la tercera, "otras situaciones", dado que no está separada legalmente.

El mínimo personal incrementado de 900.000 pesetas, previsto en el artículo 70.2.3º de la Ley del Impuesto, para la segunda modalidad de unidad familiar de los recogidos en el artículo 68 de la misma Ley, no puede ser aplicado por la consultante, dado que esta modalidad de unidad familiar es la formada por el padre o la madre y todos los hijos que convivan con uno u otro, que cumplan los requisitos establecidos, pero referida a los casos de separación legal o cuando no existiera vínculo matrimonial, lo que no ocurre en el caso consultado.

Por último, por lo que se refiere a la aplicación íntegra del mínimo familiar por descendiente menor de tres años, puede ser aplicado íntegramente por la consultante al cumplirse el requisito de convivencia exigido en el artículo 40.3.1º.b) de la Ley del Impuesto, puesto que, aunque no exista separación legal al no haberse dictado sentencia definitiva, mediante auto del Juzgado de 1ª Instancia nº 4 de Leganés de 13 de julio de 1999, de medidas provisionales, ratificado por sentencia del mismo Juzgado de 22 de marzo de 2000, se atribuye la guardia y custodia del hijo menor a la madre, así como el uso y disfrute por ambos del domicilio familiar, estableciéndose para el padre un régimen de visitas y el abono de una pensión alimenticia a favor del hijo menor.

**\* Fecha:** 23/07/2001

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, 2.º y 3.º, del artículo 75, y los tipos mínimos de retención a los que se refiere el artículo 80.2 del presente Reglamento

### REDACCION VIGENTE HASTA 2 DE JUNIO DE 2001

#### Artículo 76. Límite cuantitativo excluyente de la obligación de retener. <sup>(153)</sup>

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 que corresponda según el cuadro siguiente :

SITUACIÓN DEL CONTRIBUYENTE	Número de hijos y otros descendientes		
	0	1	2 ó más
1ª Contribuyente soltero, viudo, divorciado o separado legalmente	--	1.675.000	1.850.000
2ª Contribuyente con cónyuge a cargo	1.675.000	1.850.000	2.025.000
3ª Contribuyente sin cónyuge a cargo y otras situaciones	1.250.000	1.350.000	1.450.000

A efectos de la aplicación de lo previsto en el cuadro anterior se entiende por hijos y otros descendientes aquellos que dan derecho al mínimo familiar previsto en el artículo 40.3 de la Ley del Impuesto.

En cuanto a la situación del contribuyente, ésta podrá ser una de las tres siguientes:

1ª. Contribuyente soltero, viudo, divorciado o separado legalmente. Se trata del contribuyente soltero, viudo, divorciado o separado legalmente con descendientes, cuando tenga derecho al mínimo personal incrementado a que se refiere el artículo 70.2.3º de la Ley del Impuesto para las unidades familiares monoparentales.

2ª. Contribuyente con cónyuge a cargo. Se trata del contribuyente casado y no separado legalmente, cuyo cónyuge no obtenga rentas anuales superiores a 100.000 pesetas, incluidas las exentas. (\*)

<sup>(153)</sup> Véanse los artículos 36 y 37 de la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, por el que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa (B.O.E. de 14 de diciembre).

(\*) La sentencia, de la Sala Tercera de la Sección Segunda del Tribunal Supremo, de fecha 19 de mayo de 2000, anula la norma 2ª, del apartado 1, de este artículo 76, que define la situación familiar del contribuyente, identificada como 2ª «Contribuyente con cónyuge a cargo».

3ª. Contribuyente sin cónyuge a cargo y otras situaciones. Incluye tres tipos de situaciones:

a) El contribuyente casado, y no separado legalmente, cuyo cónyuge obtenga rentas anuales superiores a 100.000 pesetas, incluidas las exentas.

b) El contribuyente soltero, viudo, divorciado o separado legalmente, sin descendientes o con descendientes a su cargo cuando, en este último caso, no tenga derecho a los importes incrementados del mínimo personal por darse la circunstancia de convivencia a que se refiere el artículo 70.2.3º de la Ley del Impuesto.

c) Los contribuyentes que no manifiesten estar en ninguna de las situaciones 1ª. y 2ª. anteriores.

2. Los importes previstos en el cuadro anterior se incrementarán en 100.000 pesetas en el caso de pensiones o haberes pasivos del régimen de Seguridad Social y de Clases Pasivas y en 200.000 pesetas para prestaciones o subsidios por desempleo.

3. Lo dispuesto en los apartados anteriores no será de aplicación cuando correspondan los tipos fijos de retención, en los casos a los que se refiere el apartado 1, 2º y 3º del artículo 75, y cuando existan los tipos mínimos de retención a los que se refiere el artículo 80.2 del presente Reglamento.

#### **Artículo 77. Procedimiento general para determinar el importe de la retención.**

Para calcular las retenciones sobre rendimientos del trabajo, a las que se refiere el artículo 75.1.1º de este Reglamento, se practicarán, sucesivamente, las siguientes operaciones:

1ª. Se determinará, de acuerdo con lo previsto en el artículo 78 de este Reglamento, la base para calcular el tipo de retención.

2ª. Se determinará, de acuerdo con lo previsto en el artículo 79 de este Reglamento, la cuota de retención.

3ª. Se determinará el tipo de retención en la forma prevista en el artículo 80 de este Reglamento.

4ª. El importe de la retención será el resultado de aplicar el tipo de retención a la cuantía total de las retribuciones que se satisfagan o abonen, excluidos los atrasos que corresponda imputar a ejercicios anteriores y teniendo en cuenta las regularizaciones que procedan de acuerdo al artículo 81 de este Reglamento. A los atrasos anteriormente citados se les aplicará el tipo fijo del 18 por 100.

*\* Número de consulta: 0235-01*

*\* Descripción sucinta de los hechos: El Convenio Colectivo de la empresa consultante recogía la siguiente cláusula de revisión: "En el supuesto de que el IPC al 31 de diciembre de 1999 supere el 2'4%, se hará una revisión automática en las tablas de salarios por el porcentaje que exceda de dicho 2'4%, al efecto de tomarlo como base para los cálculos salariales de 2000".*

*La superación de dicho porcentaje comportó el aumento de la tabla salarial, que no se hará efectivo hasta la firma del nuevo Convenio.*

*\* Cuestión planteada: Estando aún sin firmar el Convenio del año 2000, se pregunta si el referido aumento tendrá la consideración de atrasos, a efectos de la aplicación del tipo fijo de retención del 18 por 100.*

*\* **Contestación:** Como regla general, tal como establece el artículo 14.1.a) de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, los rendimientos del trabajo procede imputarlos al período impositivo en que sean exigibles por el perceptor.*

*En el presente caso, y así se señala en el escrito de consulta, el pago del aumento salarial resultante de la cláusula de revisión no se hará efectivo hasta la firma del nuevo Convenio, es decir, mientras no se produzca la firma, los trabajadores no podrán exigir el abono del referido incremento salarial. Por tanto, su imputación temporal procederá realizarla al período impositivo en que se firme el Convenio, período al que corresponde su exigibilidad.*

*Por todo ello, la empresa cuando abone los importes resultantes de la revisión salarial practicará la retención de acuerdo con el procedimiento general, efectuando cuando así proceda la correspondiente regularización. A lo que hay que añadir que no resultará procedente la aplicación del tipo fijo de retención del 18 por 100 correspondiente a los atrasos imputables a ejercicios anteriores (art. 77.4ª, Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas), salvo que -conforme a lo antes expuesto- el referido incremento se abonase en un período impositivo posterior al de su exigibilidad.*

*\* **Fecha:** 08/02/2001*

## **Artículo 78. Base para calcular el tipo de retención. (⁸)**

1. La base para calcular el tipo de retención será el resultado de minorar la cuantía total de las retribuciones del trabajo, determinada según lo dispuesto en el apartado siguiente, en los conceptos previstos en el apartado 3 de este artículo.

2. La cuantía total de las retribuciones del trabajo se calculará de acuerdo con las siguientes reglas:

1.ª 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 retribuciones variables previsibles, como mínimo, las obtenidas en el año anterior, salvo que concurran circunstancias que permitan acreditar de manera objetiva un importe inferior. (\*)

*\* **Numero de consulta:**2299-00*

---

(⁸) Véase, en el artículo 7.e) de la Ley del Impuesto, la consulta (1469-01), de 13/07/2001. Indemnización por despido improcedente. Véase, asimismo, en el artículo 71.2 de este Reglamento, la consulta (0520-01) de fecha 13 de marzo de 2001. Empresa vinculada con otra no residente que transfiere a la matriz parte del sueldo destinado por sus empleados para adquirir acciones.

(\*) Redacción dada al artículo 78.2.1ª por el artículo sexto del Real Decreto 579/2001, de 1 de junio, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 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 Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 326/1999, de 26 de febrero, en materia de retenciones (B.O.E. de 2 de junio), en vigor a partir del día 3 de junio de 2001 y de aplicación a los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2001.

**\* \* Descripción sucinta de los hechos:** La consultante va a proceder a formalizar un plan de pensiones del sistema de empleo en favor de sus trabajadores. Junto con las contribuciones empresariales, está previsto que los trabajadores puedan realizar aportaciones extraordinarias y voluntarias al mismo plan, comunicándoselo a la empresa, que procederá al pago de esas cantidades una vez deducidos de las nóminas de los trabajadores.

**\* Cuestión planteada:** Si para determinar la base para calcular las retenciones sobre los rendimientos del trabajo de los trabajadores podrá deducirse, de la cuantía total de retribuciones, el importe de las aportaciones que los trabajadores realicen voluntariamente al plan de pensiones.

**\* Contestación:** La base para calcular el tipo de retención a aplicar sobre los rendimientos del trabajo se encuentra regulada en el artículo 78 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 214/1999, de 9 de febrero.

La regla general contenida en su apartado 2.1ª excluye de la misma a «las contribuciones empresariales a los planes de pensiones y a las mutualidades de previsión social que reduzcan la base imponible del contribuyente, ...».

El citado artículo no contiene ninguna regla específica (relacionada con las aportaciones a planes de pensiones) que matice la regla general.

Por otro lado, las cantidades que los trabajadores deseen destinar como aportaciones voluntarias al plan de pensiones y que -según el escrito de consulta- serán deducidas de la nómina, tienen tal naturaleza, actuando la empresa como simple mediadora del pago; figura permitida por la legislación reguladora de los planes de pensiones. Pero no se pueden equiparar en ningún caso a las contribuciones empresariales, a los efectos planteados en la consulta.

**\* Fecha:** 11/12/2000

**\* Número de consulta:** 0419-01

**\* \* Descripción sucinta de los hechos:** La entidad consultante, cuya facturación anual en 1999 fue de 801.292.003 ptas., y de la misma magnitud en los años anteriores, consigue en el año 2000 la adjudicación de un concurso público por importe de 1.551 millones de pesetas para esa anualidad.

Como consecuencia de lo anterior, la dirección de la compañía acuerda a finales del año 2000 una retribución excepcional y no uniforme para diversos trabajadores, en función de su nivel de implicación en el desarrollo del mencionado concurso.

**\* Cuestión planteada:** Si la retribución excepcional satisfecha en el año 2000 debe tenerse en cuenta para el cálculo del tipo de retención aplicable en 2001.

**\* Contestación:** Teniendo en cuenta que -para determinar la base para calcular el tipo de retención- el artículo 78 del Reglamento del Impuesto toma como cuantía total de las retribuciones del trabajo "tanto las retribuciones fijas como las variables previsibles", la cuestión se concreta en determinar si la retribución excepcional satisfecha a determinados trabajadores en el año 2000 procede tenerla en cuenta como variable previsible para el cálculo del tipo de retención.

Dado el carácter fluctuante de las retribuciones variables y que su previsibilidad puede suponer una nota de difícil concreción, la normativa del IRPF establece como cómputo mínimo "las obtenidas en el año anterior". Ahora bien, esa misma normativa establece una excepción a esa regla general: la concurrencia de circunstancias que permitan acreditar de manera objetiva un importe inferior.

En el supuesto consultado, cabría entender la concurrencia de tales circunstancias siempre que la retribución excepcional sea propia de la participación en ese concreto trabajo realizado en el año 2000 y que en el año 2001 (en el momento de fijar el tipo de retención) no esté previsto un trabajo de esas características. Todo ello sin perjuicio de la obligación de regularizar el tipo de retención si se produjeran durante el año variaciones en la cuantía de las retribuciones, tal como dispone el artículo 81.2, 3ª, del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

**\* Fecha:** 26/02/2001

**\* Número de consulta:** 1805-01

**\* \* Descripción sucinta de los hechos:** La consultante tiene previsto instrumentar los compromisos por pensiones que mantiene con sus trabajadores a través de un coaseguro en el que una entidad (la abridora) asumiría el 70 por 100 del riesgo cubierto y la otra entidad el 30 por 100 restante. El pago de prestaciones sería, por tanto, proporcional.

**\* Cuestión planteada:** Determinación de la retención a practicar por cada entidad respecto de las prestaciones que satisfaga.

**\* Contestación:** Como se señala en el escrito de consulta, la contestación a la consulta V-0076-99 recogía el criterio respecto de los sujetos obligados a practicar la retención en casos de coaseguro. Al respecto se señalaba que "la obligación de retener e ingresar las retenciones correspondientes

*corresponderá a cada una de las entidades aseguradoras en proporción a la respectiva cuota de indemnización a que resulte obligada en virtud del contrato de coaseguro”.*

*No obstante, no se hacía mención en la referida consulta a la cuantía de la retención en sí misma.*

*En este sentido, hay que acudir a la normativa específica. En concreto, dada la naturaleza y finalidad del contrato de coaseguro, las prestaciones son calificadas como rendimientos del trabajo, por lo que hay que acudir al artículo 78.2.1ª del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 214/1999.*

*Como elemento fundamental de cálculo de la retención a practicar figura el concepto de la cuantía total de las retribuciones del trabajo que, según el citado apartado, se calcula, como regla general, tomando “la cuantía total, dineraria o en especie, que de acuerdo con las normas o estipulaciones contractuales aplicables y demás circunstancias previsibles, vaya normalmente a percibir el contribuyente en el año natural, ...”.*

*Dada la existencia de un coaseguro, cualquiera de las coaseguradoras es concedora de la cuantía total de retribuciones a percibir por el contribuyente, que será la cifra utilizada para calcular la retención total que en conjunto se le haya de practicar. Todo ello sin perjuicio de que cada entidad practicará la retención e ingresará el importe que le corresponda en proporción a la respectiva cuota, sobre la retención total.*

*\* Fecha: 08/10/2001*

### **REDACCION VIGENTE DESDE 1 DE ENERO DE 2000 HASTA 2 DE JUNIO DE 2001**

1ª. Regla general: Con carácter general, se tomará la cuantía total, dineraria o en especie, que de acuerdo con las normas o estipulaciones contractuales aplicables y demás circunstancias previsibles, vaya normalmente a percibir el contribuyente en el año natural, a excepción de las contribuciones empresariales a los planes de pensiones y a las mutualidades de previsión social que reduzcan la base imponible del contribuyente, así como a los atrasos que corresponda imputar a ejercicios anteriores. A estos efectos, las retribuciones en especie se computarán por su valor, determinado con arreglo a lo que establece el artículo 44 de la Ley del Impuesto, sin incluir el importe del ingreso a cuenta.

La cuantía total anual incluirá tanto las retribuciones fijas como las variables previsibles. El importe de estas últimas no podrá ser inferior al de las obtenidas durante el año anterior, salvo que concurren circunstancias que permitan acreditar de manera objetiva un importe inferior. (\*\*)

2ª. Regla específica: Cuando se trate de trabajadores manuales que perciban sus retribuciones por peonadas o jornales diarios, consecuencia de una relación esporádica y diaria con el empleador, se tomará como cuantía de las retribuciones el resultado de multiplicar por 100 el importe de la peonada o jornal diario.(\*\*\*)

### **REDACCION VIGENTE HASTA 31 DE DICIEMBRE DE 1999**

2. La cuantía total de las retribuciones del trabajo se calculará de acuerdo con las siguientes reglas:

---

(\*\*) La sentencia, de la Sala Tercera de la Sección Segunda del Tribunal Supremo, de fecha 19 de mayo de 2000, anula el inciso del segundo párrafo, de la regla 1ª, de este artículo 78, que dice «El importe de estas últimas no podrá ser inferior al de las obtenidas durante el año anterior, salvo que concurren circunstancias que permitan acreditar de manera objetiva un importe inferior.»

(\*\*\*) Redacción del apartado 2 de este artículo por Real Decreto 1968/1999, de 23 de diciembre, por el que se modifican determinados artículos del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y del Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, en materia de dietas, obligación de declarar, pagos a cuenta y obligaciones de información (B.O.E. de 30 de diciembre. Corrección de errores en B.O.E. de 20 de enero de 2000). En vigor a partir de 1 de enero de 2000.

1ª. Regla general:

Con carácter general, se tomará la cuantía total, dineraria o en especie, que de acuerdo con las normas o estipulaciones contractuales aplicables y demás circunstancias previsibles, vaya normalmente a percibir el contribuyente en el año natural, a excepción de las contribuciones empresariales a los planes de pensiones y a las mutualidades de previsión social que reduzcan la base imponible del contribuyente, así como a los atrasos que corresponda imputar a ejercicios anteriores. A estos efectos, las retribuciones en especie se computarán por su valor, determinado con arreglo a lo que establece el artículo 44 de la Ley del Impuesto, sin incluir el importe del ingreso a cuenta.

La cuantía total anual incluirá tanto las retribuciones fijas como las variables previsibles. El importe de estas últimas no podrá ser inferior al de las obtenidas durante el año anterior, salvo que concurran circunstancias que permitan acreditar de manera objetiva un importe inferior.

2ª. Reglas específicas:

a) Cuando se trate de trabajadores manuales que perciban sus retribuciones por peonadas o jornales diarios, consecuencia de una relación esporádica y diaria con el empleador, se tomará como cuantía de las retribuciones el resultado de multiplicar por 100 el importe de la peonada o jornal diario.

b) Cuando se trate de tripulaciones de embarcaciones de pesca, y sus retribuciones consistan, total o parcialmente, en una participación en el valor de la pesca capturada, la cuantía total de las retribuciones se fijará de acuerdo con las reglas siguientes:

1º Si se perciben salarios mínimos garantizados y, además, una participación sobre el valor de la pesca capturada, en función del importe anual del salario mínimo garantizado previsto en la normativa sectorial aplicable. Los salarios mínimos garantizados que estén en vigor en cada momento en los distintos puertos pesqueros se multiplicarán por los coeficientes que, según su categoría, figuran en la tabla siguiente:

Categoría	Coficiente
Persona, con o sin título, que cumpla la función de Práctico de Pesca, también llamado Patrón de Pesca .....	4,00
Persona que, con titulación suficiente para el despacho o mando del buque, lleva responsabilidad de las máquinas (Maquinista Naval Jefe o Mecánico Naval Mayor con su jefatura) .....	3,00
Resto de Oficiales con titulación necesaria para el despacho del buque .....	2,00
Resto tripulación a bordo .....	1,50

2º Si la estructura salarial está integrada exclusivamente por una participación en el valor de la pesca capturada, en función de las remuneraciones anuales estimadas a efectos de lo establecido en el Decreto 2864/1974, de 30 de agosto, texto refundido del Régimen Especial de los Trabajadores del Mar.

\* **Número de consulta:** 0860-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Tripulantes de embarcaciones de pesca con trabajo fijo discontinuo y cuya estructura salarial está integrada exclusivamente por una participación en el valor de la pesca capturada.

*La temporada de capturas comienza en marzo/abril y finaliza en octubre/noviembre.*

**\* Cuestión planteada:** Ante la imprevisibilidad de las capturas, se pregunta sobre la determinación de las retribuciones que se deben tener en cuenta para el cálculo del tipo de retención.

**\* Contestación:** En el presente caso, al no resultar aplicable la regla específica contenida en el artículo 78.2 del Reglamento del Impuesto, la cuantía total de las retribuciones del trabajo vendrá constituida por el importe de las retribuciones que previsiblemente vayan a satisfacer en función de la duración estimada de la temporada de capturas dentro del año natural, esto es, se aplicará la regla general, debiendo tenerse en cuenta que al tratarse de retribuciones condicionadas por el valor de las capturas, su carácter variable nos lleva al último párrafo de la regla general antes citada, es decir: su importe no podrá ser inferior al de las obtenidas durante el año anterior, salvo que concurran circunstancias que permitan acreditar de manera objetiva un importe inferior.

Finalmente, procede señalar que si una vez calculado el tipo de retención la retribución a satisfacer difiere de la estimada, deberá procederse a la regulación de aquél, tal como establece el artículo 81 del Reglamento del Impuesto.

**\* Fecha:** 14/04/2000

**\* Número de consulta:** 1835-00

**\* Descripción sucinta de los hechos:** Tripulaciones de embarcaciones de pesca con retribuciones exclusivamente a la parte.

**\* Cuestión planteada:** Cuantía total de retribuciones que se debe tener en cuenta a efectos del cálculo del tipo de retención.

**\* Contestación:** Las reglas específicas, recogidas en la anterior redacción del artículo 78 del Reglamento del Impuesto, aplicables a los supuestos tripulantes de embarcaciones de pesca con retribuciones -total o parcialmente- a la parte han sido suprimidas por el RD 1968/1998, que en su artículo octavo modifica el apartado 2 del citado artículo 78 eliminando de su texto aquellas reglas. Por tanto, con la entrada en vigor de esta modificación (1-1-2000), a efectos de retenciones, la cuantía total de retribuciones del trabajo en los supuestos de tripulantes de embarcaciones de pesca con retribuciones a la parte se calculará de acuerdo con la regla general del artículo 78.2.1ª

**\* Fecha:** 19/10/2000

**\* Número de consulta:** 2537-00

**\* Descripción sucinta de los hechos:** Trabajador agrario, con contrato fijo discontinuo, que percibe su retribuciones por peonadas.

**\* Cuestión planteada:** - Base para calcular el tipo de retención.

- Si resulta aplicable el tipo mínimo del 2 por 100.

**\* Contestación:** Dentro del procedimiento general para determinar el importe de la retención aplicable sobre los rendimientos del trabajo, la primera de las operaciones para su determinación la constituye la cuantificación de la base para calcular el tipo de retención, cuantificación que toma como punto de partida la "cuantía total de las retribuciones del trabajo". A este respecto hay que tener en cuenta lo establecido en el artículo 78.2 del Reglamento del Impuesto.

El criterio que mantiene este Centro Directivo sobre el tipo mínimo de retención del 2 por 100 delimita su aplicación a los supuestos de contrato o relación de temporada (entendida ésta como espacio de varios días o meses que se consideran aparte formando un conjunto) inferior al año, no resultando aplicable en aquellos otros supuestos en los que la relación que se establece entre "empleado" y "empleador" es esporádica y diaria, aunque su reiteración en el tiempo pudiera llegar a generar la apariencia de una relación de temporada. A lo que hay que añadir que el mencionado tipo mínimo tampoco opera respecto a los trabajadores calificados como fijos discontinuos, pues esta calificación comporta que se trata de una relación de carácter permanente y por tiempo indefinido con la empresa.

**\* Fecha:** 29/12/2000

**\* Número de consulta:** 0170-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** Trabajadores que tienen prevista su jubilación al cumplir los 65 años en el decurso del año.

La empresa, basándose en una hipotética presunción -que desconocen los trabajadores- de que los empleados prorrogaran su jubilación, consulta lo siguiente:

**\* Cuestión planteada:** -¿Sería procedente anualizar las retribuciones del trabajador en virtud de la indicada presunción, a efectos del cálculo del porcentaje de retención?.

**\* Contestación:** 1º. Cálculo del porcentaje de retención:

De lo establecido en el artículo 78 del Reglamento del Impuesto se desprende la siguiente consideración:

*Que, como regla general, el porcentaje de retención se determinará en función de la cuantía total de las retribuciones del trabajo previsible en el año natural.*

*En este sentido, y de acuerdo a los términos que se plantean en el supuesto que se consulta, las retribuciones previstas satisfacer a los trabajadores serán las que correspondan hasta que cumplan la edad de jubilación. No cabe admitir en el presente caso una presunción por parte de la empresa de la prórroga de la fecha de la jubilación, cuando además, como se manifiesta en la consulta se desconoce tal medida por los trabajadores afectados, que permita anualizar las indicadas retribuciones.*

*2º. Regularización del tipo de retención:*

*En el caso de que se prorrogase la edad de jubilación, procederá regularizar el tipo de retención en el momento en que las retribuciones del trabajador presenten variación en relación a las tenidas en cuenta en principio para determinar la base para calcular el tipo de retención, conforme al procedimiento señalado en el artículo 78.2.1º de citado Reglamento.*

*\* Fecha: 31/01/2001*

3. La cuantía total de las retribuciones de trabajo, dinerarias y en especie, calculadas de acuerdo al apartado anterior, se minorará en los importes siguientes:

a) En las reducciones previstas en el artículo 17.2 de la Ley del Impuesto en función del plazo de generación de los rendimientos.

*\* Número de consulta: 0290-01*

*\* Descripción sucinta de los hechos: El consultante satisface rendimientos del trabajo con un periodo de generación superior a dos años.*

*\* Cuestión planteada: Si el tipo de retención debe aplicarse sobre la cuantía total satisfecha reducida, o no, en un 30 por ciento.*

*\* Contestación: Aplicando lo establecido en los artículos 75.1, 78.3 y 80 del Reglamento del Impuesto y en el artículo 17.2 de la Ley del Impuesto, en ningún caso se produce la doble imposición alegada por el contribuyente porque para el cálculo de la cuota de retención ya se tuvo en cuenta la correspondiente reducción. Si se optase por la propuesta del contribuyente, lejos de producirse una doble imposición se generaría una menor tributación debido a que la cantidad ingresada, vía retenciones, al finalizar el año sería inferior a la cuota de retención calculada inicialmente.*

*\* Fecha: 16/02/2001*

b) En las cotizaciones a la Seguridad Social, a las mutualidades generales obligatorias de funcionarios, detracciones por derechos pasivos y cotizaciones a colegios de huérfanos o entidades similares, a las que se refieren las letras a), b) y c) del artículo 17.3 de la Ley del Impuesto.

*\* Número de consulta: 0257-01*

*\* Descripción sucinta de los hechos: El consultante se encuentra en situación de prejubilado de una entidad de crédito. Entre los importes mensuales que percibe de la entidad se incluye una cantidad para satisfacer las cotizaciones al Convenio Especial de la Seguridad Social.*

*\* Cuestión planteada: Posibilidad de que la retención sobre los rendimientos del trabajo no opere sobre las cantidades correspondientes a las cotizaciones al Convenio Especial de la Seguridad Social.*

*\* Contestación: El Convenio Especial de la Seguridad Social, regulado básicamente en la Orden Ministerial de 18 de julio de 1991, se configura como un medio que permite a determinados trabajadores que han cesado (temporal o definitivamente) en su actividad laboral la posibilidad de seguir manteniendo la cobertura de las prestaciones del Sistema de Seguridad Social. En él, al corresponder la obligación de cotizar a la persona que ha suscrito al Convenio (el trabajador), las cantidades abonadas por la empresa para satisfacer las cotizaciones a la Seguridad Social constituyen para el percceptor rendimientos íntegros del trabajo, pues se corresponde con la definición que para estos rendimientos establece la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Ley 40/1998).*

*Por otra parte, las cantidades satisfechas por la empresa para el pago de estas cotizaciones procede calificarlas como retribución dineraria, tal como dispone expresamente el artículo 43.1 de la Ley del Impuesto.*

*Esta calificación como rendimientos íntegros del trabajo conlleva su sometimiento a retención a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tal como resulta de los artículos 70.1 y 75.1 del Reglamento del Impuesto.*

*Todo lo anterior no es óbice para que la entidad pagadora, a efectos de determinar la base para calcular el tipo de retención (art. 78 del Reglamento del Impuesto), minore -entre otros conceptos- la cuantía total de retribuciones del trabajo en el importe de las cotizaciones al Convenio Especial de la Seguridad Social, en la medida en que ante la entidad pagadora resulte acreditado tal importe.*

*\* Fecha: 12/02/2001*

c) En las reducciones sobre el rendimiento neto a las que se refiere el artículo 18 de la Ley del Impuesto. Para el cómputo de dichas reducciones el pagador deberá tener en cuenta, exclusivamente, la cuantía del rendimiento neto del trabajo resultante de las minoraciones previstas en las dos letras anteriores.

d) (\*) En el importe del mínimo personal y del mínimo familiar por descendientes y ascendientes, incluido el caso de los discapacitados, a los que se refiere el artículo 40 de la Ley del Impuesto, en los términos y condiciones previstos en el mismo, sin que sea de aplicación ninguno de los mínimos personales incrementados a los que se refiere el artículo 70.2 de la Ley del Impuesto. A estos efectos, la edad del percceptor, y de los descendientes y ascendientes que den derecho a minoración se entenderá referida a la fecha de devengo del Impuesto, aplicando, además, las siguientes especialidades:

1º El retenedor no deberá tener en cuenta la circunstancia contemplada en el artículo 40.3.2.º de la Ley del Impuesto.

2º Los descendientes se computarán por mitad, excepto cuando el contribuyente tenga derecho, de forma exclusiva, a la aplicación de la totalidad del mínimo familiar por este concepto.

#### **REDACCION VIGENTE HASTA 21 DE OCTUBRE DE 2000**

d) (\*\*) En el importe del mínimo personal y del mínimo familiar por descendientes, incluido el caso de los discapacitados, a los que se refiere el artículo 40 de la Ley del Impuesto, en los términos y condiciones previstos en el mismo, sin que sea de aplicación ninguno de los mínimos personales incrementados a los que se refiere el artículo 70.2 de la Ley del Impuesto. A estos efectos, la edad del percceptor y de los descendientes que den derecho a minoración se entenderá referida a la fecha de devengo del Impuesto, teniendo en cuenta, además, las siguientes especialidades:

1º El retenedor no deberá tener en cuenta la circunstancia contemplada en el número 2º del apartado 3 del artículo 40 de la Ley del Impuesto.

2º Los descendientes se computarán en todo caso por mitad. (\*\*\*)

---

(\*) Redacción de esta letra d) del apartado 3 por el artículo primero del Real Decreto 1732/2000, de 20 de octubre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en materia de retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo (B.O.E. de 21 de octubre), con efectos desde 1 de enero de 2000, según determina la disposición final única del precitado Real Decreto.

(\*\*) La sentencia, de la Sala Tercera de la Sección Segunda del Tribunal Supremo, de fecha 19 de mayo de 2000, declara ilegal esta letra d), del apartado 3, de este artículo 78 «en cuanto omite a los ascendientes con derecho al mínimo familiar, regulado en el artículo 40, apartado 3, ordinal 1º, letra a) de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas».

(\*\*\*) La sentencia, de la Sala Tercera de la Sección Segunda del Tribunal Supremo, de fecha 19 de mayo de 2000, anula el ordinal 2º, de la letra d), del apartado 3, de este artículo 78, en cuanto exige que la reducción del mínimo familiar por descendiente sea «en todo caso por mitad».

\* **Número de consulta:** 1200-01

\* **Cuestión planteada:** Si a efectos del cálculo del tipo de retención se tienen en cuenta los suegros.

\* **Contestación:** De acuerdo con lo establecido en el artículo 78.3,d) del Reglamento del Impuesto, los mínimos familiares por ascendiente mayor de 65 años y por ascendiente discapacitado se concretan únicamente en el parentesco por consanguinidad, no siendo por tanto aplicable a los parientes por afinidad (suegros en este caso). Por ello, a efectos del cálculo del importe de la retención, no procederá efectuar minoraciones por los ascendientes afines.

Lo anterior no es óbice para que en tributación conjunta o en tributación individual el cónyuge del consultante pueda aplicar (si se cumplen los requisitos del artículo 40 de la Ley del Impuesto) los mínimos familiares por ascendiente mayor de 65 años y por ascendiente discapacitado que procedan.

\* **Fecha:** 19/06/2001

e) En el importe que proceda, según las siguientes circunstancias:

Cuando se trate de contribuyentes que perciban pensiones y haberes pasivos del régimen de Seguridad Social y de Clases Pasivas o que tengan más de dos descendientes que den derecho a la aplicación del mínimo familiar previsto en el artículo 40.3 de la Ley del Impuesto, 100.000 pesetas.

Cuando sean prestaciones o subsidios por desempleo, 200.000 pesetas.

Estas reducciones son compatibles entre sí.

f) Cuando el perceptor de rendimientos del trabajo estuviese obligado a satisfacer por resolución judicial una pensión compensatoria a su cónyuge, el importe de ésta podrá disminuir la cuantía resultante de lo dispuesto en la letras anteriores. A tal fin, el contribuyente deberá poner en conocimiento de su pagador, en la forma prevista en el artículo 82 de este Reglamento, dichas circunstancias, acompañando testimonio literal de la resolución judicial determinante de la pensión.

#### **Artículo 79. Cuota de retención.**

1. Con carácter general, la cuota de retención se obtendrá aplicando a la base para calcular el tipo de retención, siempre que ésta sea positiva, los porcentajes que se indican en la siguiente escala: (\*)

Base para calcular el tipo de retención Hasta pesetas	Cuota de retención Pesetas	Resto base para calcular el tipo de retención Hasta Pesetas	Porcentaje
0	0	612.000	18,00
612000	110.160	1.530.000	24,00
2.142.000	477.360	2.040.000	28,30
4.182.000	1.054.680	2.550.000	37,20
6.732.000	2.003.280	4.488.000	45,00
11.220.000	4.022.880	en adelante	48,00

(\*) Redacción del apartado 1 de este artículo por Real Decreto 1968/1999, de 23 de diciembre, por el que se modifican determinados artículos del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y del Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, en materia de dietas, obligación de declarar, pagos a cuenta y obligaciones de información (B.O.E. de 30 de diciembre. Corrección de errores en B.O.E. de 20 de enero de 2000). En vigor a partir de 1 de enero de 2000.

(\*\*)

Base liquidable Hasta euros	Cuota integra Euros	Resto base liquidable Hasta euros	Tipo aplicable Porcentaje
0,00	0,00	3.678,19	18,00
3.678,19	662,07	9.195,49	24,00
12.873,68	2.868,99	12.260,65	28,30
25.134,33	6.338,75	15.325,80	37,20
40.460,13	12.039,95	26.973,43	45,00
67.433,56	24.177,99	En adelante	48,00

### REDACCION VIGENTE HASTA 31 DE DICIEMBRE DE 1999

1. Con carácter general, la cuota de retención se obtendrá aplicando a la base para calcular el tipo de retención, siempre que ésta sea positiva, los porcentajes que se indican en la siguiente escala:

Base para calcular el tipo de retención	Cuota de retención	Resto base para calcular el tipo de retención	Porcentaje
- Hasta pesetas	- Pesetas	- Hasta Pesetas	
0	0	600.000	18,00
600.000	108.000	1.500.000	24,00
2.100.000	468.000	2.000.000	28,30
4.100.000	1.034.000	2.500.000	37,20
6.600.000	1.964.000	4.400.000	45,00
11.000.000	3.944.000	en adelante	48,00

2. Cuando el perceptor de rendimientos del trabajo satisfaga anualidades por alimentos en favor de los hijos por decisión judicial, siempre que su importe sea inferior a la base para calcular el tipo de retención, procederá determinar por separado la parte de cuota de retención correspondiente al importe de dichas anualidades y la que se refiere al resto de la base para calcular el tipo de retención. A tal fin, el contribuyente deberá poner en conocimiento de su pagador, en la forma prevista en el artículo 82 de este Reglamento, dicha circunstancia, acompañando testimonio literal de la resolución judicial determinante de la anualidad. (9)

3. Cuando el contribuyente obtenga una cuantía total de retribución, a la que se refiere el artículo 78.2 del presente Reglamento, no superior a 3.500.000 pesetas anuales, la cuota de retención, calculada de acuerdo con lo previsto en los apartados anteriores, tendrá como límite máximo la menor de las dos siguientes cuantías:

(\*\*) Conversión a euros de la escala para calcular la cuota de retención por el número 3. del apartado primero de la Resolución de 27 de abril de 2001, de la Dirección General de Tributos, por la que se convierten a euros las escalas de gravamen de determinados impuestos (B.O.E. de 3 de mayo. Corrección de errores en B.O.E. de 8 de mayo).

(9) Véase en el artículo 7.e) de la ley del Impuesto, la consulta (1469-01) de fecha 17/07/2001. Trabajador despedido obligado a satisfacer anualidades por alimentos.

- El resultado de aplicar el porcentaje del 35 por 100 a la diferencia positiva entre el importe de esa cuantía y el que corresponda, según su situación, de los mínimos excluidos de retención previstos en el artículo 76 de este Reglamento.

- Cuando se produzcan regularizaciones, el resultado de aplicar el porcentaje del 48 por 100 sobre la cuantía total de las retribuciones que se satisfagan hasta final de año.

4. El límite del 48 por 100 anterior se aplicará a cualquier contribuyente.

## **Artículo 80. Tipo de retención.**

1. El tipo de retención, que se expresará con dos decimales, se obtendrá multiplicando por 100 el cociente obtenido de dividir la cuota de retención por la cuantía total de las retribuciones a que se refiere el artículo 78.2 del presente Reglamento. Cuando la base para calcular el tipo de retención fuese cero o negativa, el tipo de retención será cero.

2. El tipo de retención resultante de lo dispuesto en el apartado anterior no podrá ser inferior al 2 por 100 cuando se trate de contratos o relaciones de duración inferior al año, ni inferior al 18 por 100 cuando los rendimientos del trabajo deriven de relaciones laborales especiales de carácter dependiente.

No obstante, no será de aplicación el mínimo del 18 por 100 de retención a que se refiere el párrafo anterior a los rendimientos obtenidos por los penados en las instituciones penitenciarias ni a los rendimientos derivados de relaciones laborales de carácter especial que afecten a minusválidos. (\*)

*\*Número de consulta: 0801-00*

*\* Cuestión planteada: Retención aplicable en los supuestos de trabajadores por cuenta ajena contratados para obra o servicios determinados.*

*\* Contestación: En el presente caso (contratos por obra o servicio determinado), la cuantía total de las retribuciones del trabajo vendrá dada por las retribuciones que se vayan a satisfacer en función de la duración estimada de la obra o servicio.*

*A su vez, según se estime la duración de la obra y, por tanto, del contrato de trabajo, y de conformidad con lo establecido en el artículo 80 del Reglamento del Impuesto, procede señalar lo siguiente en relación con el tipo de retención:*

*A) Si la duración del contrato es igual o superior al año, se aplicará el tipo de retención que resulte, de acuerdo con el procedimiento general para determinar el importe de la retención establecido en los artículos 77 a 79 del Reglamento del Impuesto.*

*B) Si la duración previsible de dichos contratos de obra determinada es inferior al año, el tipo de retención que resulte según lo dispuesto en el párrafo anterior, no podrá ser inferior al 2 por 100.*

*\* Fecha: 07/04/2000*

*\* Número de consulta: 0816-00*

*\* Cuestión planteada: Se desea conocer si resulta aplicable el tipo mínimo de retención del 2 por 100 establecido en el artículo 80.2 del Reglamento del Impuesto para los trabajadores con contratos fijos discontinuos cuya vigencia es indefinida, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 12.3.b) del Estatuto de los Trabajadores, modificado por el Real Decreto-Ley 15/1998, de 27 de noviembre.*

*\* Contestación: El artículo 12.3 b) de La Ley del Estatuto de los Trabajadores, texto refundido aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo, modificado por Real Decreto-Ley 15/1998, de 27 de*

---

(\*) Redacción del apartado 2 de este artículo por Real Decreto 1968/1999, de 23 de diciembre, por el que se modifican determinados artículos del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y del Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, en materia de dietas, obligación de declarar, pagos a cuenta y obligaciones de información (B.O.E. de 30 de diciembre. Corrección de errores en B.O.E. de 20 de enero de 2000). En vigor a partir de 1 de enero de 2000.

noviembre, establece que el contrato a tiempo parcial que se concierte para realizar trabajos que tengan el carácter de fijos discontinuos y no se repitan en fechas ciertas, dentro del volumen normal de actividad de la empresa, se entenderá celebrado por tiempo indefinido, y por tanto, no resulta aplicable el porcentaje de retención mínimo del 2 por 100 previsto para los contratos o relaciones de duración inferior al año, previsto en el artículo 80.2 del Reglamento del IRPF, aprobado por Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero.

\* **Fecha:** 07/04/2000

\* **Número de consulta:** 0849-00

\* **Cuestión planteada:** Si el tipo mínimo de retención del 2 por 100 opera en los supuestos de retribuciones por peonadas o jornales diarios.

\* **Contestación:** La aplicación del tipo mínimo de retención del 2 por 100, regulado en el artículo 80.2 del Reglamento del Impuesto, será operativa respecto a los supuestos de contrato o relación de temporada (entendida ésta como espacio de varios días o meses que se consideran aparte formando un conjunto) inferior al año, no resultando aplicable en aquellos otros supuestos en los que la relación que se establece entre "empleado" y "empleador" (conceptos éstos utilizados en un sentido amplio) es esporádica y diaria, aunque su reiteración en el tiempo pudiera llegar a generar la apariencia de una relación de temporada, es decir: si los supuestos de retribuciones por peonadas o jornales diarios se corresponden con relaciones esporádicas y diarias, no resultará aplicable el tipo mínimo de retención del 2 por 100.

Respecto al hecho de que las retribuciones (que en cuanto se trate de relaciones diarias se corresponderán con peonadas o jornales diarios) pudieran llegar a percibirse de forma acumulada, ello no obsta al mantenimiento del criterio expuesto (no aplicación del tipo mínimo del 2 por 100) siempre que se mantenga el carácter de relación diaria.

\* **Fecha:** 14/04/2000

\* **Número de consulta:** 2074-00

\* **Cuestión planteada:** Aplicación del tipo mínimo de retención del 2 por 100 en los supuestos de contratos de un año de duración.

\* **Contestación:** Con carácter general, el artículo 75.1 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (aprobado por el RD 214/1999) determina que el tipo de retención a practicar sobre los rendimientos del trabajo será el resultado de aplicar a la cuantía total de las retribuciones que se satisfagan o abonen el tipo de retención que resulte según lo dispuesto en el artículo 80 del mismo Reglamento.

Conforme con lo anterior, procede hacer la siguiente distinción en función de la duración de los contratos:

Si la duración del contrato es igual o superior al año, se aplicará el tipo de retención que resulte, de acuerdo con el procedimiento general para determinar el importe de la retención establecido en los artículos 75 a 82 del Reglamento del Impuesto.

Si la duración del contrato es inferior al año, el tipo de retención que resulte según lo dispuesto en el párrafo anterior, no podrá ser inferior al 2 por 100.

\* **Fecha:** 15/11/2000

\* **Número de consulta:** 2111-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Contratos de trabajo para la realización de una obra o servicio determinado.

\* **Cuestión planteada:** Tipo de retención aplicable.

\* **Contestación:** En relación al porcentaje de retención aplicable a las retribuciones de los trabajadores contratados para obra o servicios determinados, en principio, señalar que habrá que estar a los términos y condiciones que obren en este tipo de contratos, donde se observará el "plazo" estimado de ejecución de la obra o servicio, es decir, si la duración del contrato es igual o superior al año, de forma que:

1º CONTRATO DE TRABAJO POR TIEMPO IGUAL O SUPERIOR AL AÑO.

En este tipo de contratos para el cálculo del porcentaje de retención a aplicar a los rendimientos que se satisfagan, se estará al procedimiento general establecido en los artículos 75 y siguientes del Reglamento del Impuesto.

Si la cuantía de los rendimientos del trabajo a tener en cuenta desde el inicio de la relación laboral o inicio del contrato de trabajo, conforme a lo previsto en el artículo 78.2 del Reglamento, no superasen los importes anuales que se fijan para cada caso en el número 1 del artículo 76, del mismo texto reglamentario, relativo al límite cuantitativo excluyente de la obligación de retener, no se practicarán retenciones.

Se hace preciso indicar que en esta modalidad de contratación por tiempo de duración igual o superior al año, el procedimiento señalado para calcular el tipo de retención es independiente a la circunstancia que se advierte en el escrito de consulta en el sentido que el contrato de trabajo -se insiste de duración igual o superior al año- pueda ser extinguido por cualquier causa en fecha anterior a 31 de diciembre del año en cuestión.

**2º. CONTRATO DE TRABAJO DE DURACIÓN INFERIOR AL AÑO.**

De lo dispuesto en los artículos 80 y 81 del Reglamento del Impuesto se desprende lo siguiente:

1º. En los contratos de trabajo de duración inferior al año se aplicará cuando proceda el porcentaje mínimo de retención del 2 por 100.

2º. En la medida en que dichos contratos de trabajo pudieran ser prorrogados se procederá a la regularización del tipo de retención conforme al procedimiento que se fija en el punto 3 del citado artículo 81.

3º. A los efectos anteriores -regularización del tipo de retención- se respetará, igualmente, el porcentaje mínimo del 2 por 100 si la citada prórroga es a su vez de duración inferior al año. En el caso de que la prórroga fuese igual o superior al año, no se tendrá en cuenta el porcentaje mínimo del 2 por 100.

\* **Fecha:** 20/11/2000

\* **Número de consulta:** 0081-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Trabajadores contratados para el campo como peones eventuales.

\* **Cuestión planteada:** Tipo de retención a aplicar.

\* **Contestación:** Con carácter general, el artículo 75.1 del Reglamento del Impuesto establece que la retención a practicar sobre los rendimientos del trabajo será el resultado de aplicar a la cuantía total de las retribuciones que se satisfagan o abonen "el tipo de retención que resulte según el artículo 80 de este Reglamento".

En el supuesto consultado, el problema se concreta en determinar si resulta aplicable el tipo mínimo de retención del 2 por 100 establecido por el artículo 80.2.

La Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, al introducir importantes novedades en la gestión del Impuesto y delimitar el importe mínimo de los pagos a cuenta (delimitación que respecto a las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a la generalidad de los rendimientos del trabajo toma como referencia las tarifas del impuesto), motivó la aprobación de un Real Decreto -el 2717/1998- como adelanto al Reglamento del Impuesto, incorporando el nuevo sistema de pagos a cuenta. Así, el artículo 13.2 de este decreto -al regular el tipo mínimo de retención del 2 por 100- dispuso:

"El tipo de retención resultante de lo dispuesto en el apartado anterior no podrá ser inferior al 2 por 100 cuando se trate de contratos o relaciones de duración inferior al año o de retribuciones por peonadas o jornales diarios (...)".

Posteriormente, el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (aplicable -salvo lo dispuesto en el artículo 8- desde 1 de enero de 1999) al incorporar en su texto la regulación de los pagos a cuenta elimina la expresión "de retribuciones por peonadas o jornales diarios" en la regulación del tipo mínimo de retención, según el artículo 80.2 antes transcrito.

Por tanto, cabe concluir que la aplicación del tipo mínimo de retención del 2 por 100, regulado en el artículo 80.2 del Reglamento del Impuesto, será operativa respecto a los supuestos de contrato o relación de temporada (entendida ésta como espacio de varios días o meses que se consideran aparte formando un conjunto) inferior al año, no resultando aplicable en aquellos otros supuestos en los que la relación que se establece entre "empleado" y "empleador" (conceptos éstos utilizados en un sentido amplio) es esporádica y diaria, aunque su reiteración en el tiempo pudiera llegar a generar la apariencia de una relación de temporada.

Finalmente, procede realizar un par de precisiones sobre la primera de las operaciones necesarias para determinar el importe de la retención aplicable sobre los rendimientos del trabajo y que no es otra que la cuantificación de la base para calcular el tipo de retención, cuantificación que toma como punto de partida la "cuantía total de las retribuciones del trabajo". A este respecto se estará a lo dispuesto en el artículo 78.2 del Reglamento del Impuesto.

Por tanto, si se trata de una relación esporádica y diaria con el empleador, procederá aplicar la regla específica del citado artículo 78 del Reglamento del Impuesto, al percibirse la retribución por peonada o jornal diario (lo que supone además, como ya se ha visto anteriormente, la no aplicación del tipo mínimo del 2 por 100). Por el contrario, de no resultar procedente la regla específica, la base para calcular el tipo de retención vendrá constituida por el importe de las retribuciones que previsiblemente vayan a satisfacerse en función de la duración estimada de la campaña, es decir, se aplicará la regla general. En este último caso, una vez calculado el tipo de retención deberá tenerse en cuenta que si la retribución a

satisfacer difiere de la estimada, deberá procederse a la regularización del tipo de retención, tal como establece el artículo 81 del Reglamento del Impuesto.

Lo anterior procede complementarlo con la existencia de un límite cuantitativo excluyente de la obligación de retener, límite que se recoge en el artículo 78 del Reglamento del Impuesto, y del que procede destacar aquí su no aplicación cuando proceda alguno de los tipos mínimos a que se refiere el artículo 80.2 antes citado, es decir: el límite excluyente no resulta operativo cuando proceda la aplicación del tipo mínimo del 2 por 100.

\* **Fecha:** 18/01/2001

\* **Número de consulta:** 1489-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Contrato de trabajo por tiempo inferior al año, si bien con un salario alto.

\* **Cuestión planteada:** - Retención a aplicar.

\* **Contestación:** El porcentaje del 2 por 100 que se fija en el artículo 80.2 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas «para cuando se trate de contratos o relaciones de duración inferior al año», se establece con carácter de mínimo.

\* **Fecha:** 17/07/2001

\* **Número de consulta:** 1587-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** La entidad consultante está formada por seis socios que además son administradores solidarios y prestan su trabajo en la misma.

Por su condición de administradores solidarios no perciben retribución alguna, pero sí perciben un sueldo por su trabajo en la entidad.

\* **Cuestión planteada:** Tipo de retención aplicable.

\* **Contestación:** En aplicación de lo establecido en el artículo 16.1 de la ley del Impuesto, procederá calificar como rendimientos del trabajo las retribuciones percibidas por los socios-administradores por su trabajo en la entidad, retribuciones que se perciben al margen de su condición de administradores, cuyo ejercicio es gratuito.

Lo anterior comporta que la retención se calculará de acuerdo con el procedimiento general del artículo 77 y siguientes del Reglamento del Impuesto, debiendo tenerse en cuenta, respecto a la posibilidad apuntada en el escrito de consulta sobre la aplicación del tipo mínimo del 18 por 100 como personal de alta dirección, lo siguiente:

- El tipo mínimo de retención de 18 por 100, que el artículo 80.2 del Reglamento establece para la mayoría de las relaciones laborales especiales, opera, respecto a la relación laboral de carácter especial de alta dirección (regulada por el RD 1382/1985), para las retribuciones percibidas por este personal, es decir, aquellos trabajadores que ejercitan poderes inherentes a la titularidad jurídica de la Empresa, y relativos a los objetivos generales de la misma, con autonomía y plena responsabilidad sólo limitadas por los criterios e instrucciones directas emanadas de la persona o de los órganos superiores de gobierno y administración de la Entidad que respectivamente ocupe aquella titularidad, quedando al margen de esta relación la actividad que se limite, pura y simplemente al desempeño del cargo de administrador.

- El mencionado tipo mínimo no opera respecto a los rendimientos del trabajo que los socios-administradores perciban por el trabajo que realicen en la entidad que no se corresponda con los cometidos de alta dirección.

\* **Fecha:** 01/08/2001

\* **Número de consulta:** 1823-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** La entidad consultante, mutua de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales de la Seguridad Social, se hace cargo, entre otras prestaciones, de las correspondientes a las situaciones de incapacidad temporal de los trabajadores protegidos por la entidad. En ocasiones, el pago se efectúa directamente por la Mutua a los trabajadores.

\* **Cuestión planteada:** Si resulta de aplicación el tipo mínimo de retención del 2 por 100 previsto en el artículo 80.2 del Reglamento del Impuesto.

\* **Contestación:** Las mutuas de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales tienen la consideración de colaboradoras de la gestión de la Seguridad Social, tal y como se establece en los artículos 67 y siguientes del Real Decreto-legislativo 1/1994, de 20 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social.

Las mutuas de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales tienen, pues, la consideración de entidades colaboradoras de la gestión de la Seguridad Social. De acuerdo con dicha consideración, el régimen fiscal de las prestaciones reconocidas al contribuyente por la Seguridad Social, con

*independencia de que su abono se realice directamente por la Seguridad Social o por una mutua de accidentes de trabajo, ha de ser el mismo.*

*Conforme con el artículo 16.2.a).1ª de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, las prestaciones referidas generarán rendimientos del trabajo para el beneficiario.*

*Las Mutuas de Accidentes de trabajo y enfermedades profesionales deben calcular la retención a practicar sobre los rendimientos del trabajo que satisfagan de acuerdo con las reglas generales previstas en los artículos 75 y siguientes del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero.*

*En particular, el tipo mínimo de retención del 2 por 100 previsto en el artículo 80.2 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, no resulta de aplicación ya que no se trata de rendimientos del trabajo percibidos en el marco de contratos o relaciones de duración inferior al año.*

*\* Fecha: 09/10/2001*

## **REDACCION VIGENTE HASTA 31 DE DICIEMBRE DE 1999**

2. El tipo de retención resultante de lo dispuesto en el apartado anterior no podrá ser inferior al 2 por 100 cuando se trate de contratos o relaciones de duración inferior al año, ni inferior al 20 por 100 cuando los rendimientos del trabajo se deriven de relaciones laborales especiales de carácter dependiente.

No obstante, no será de aplicación el mínimo del 20 por 100 de retención a que se refiere el párrafo anterior a los rendimientos obtenidos por los penados en las instituciones penitenciarias ni a los rendimientos derivados de relaciones laborales de carácter especial que afecten a minusválidos.

### **Artículo 81. Regularización del tipo de retención.**

1. Procederá regularizar el tipo de retención en los supuestos a que se refiere el apartado 2 siguiente y se llevará a cabo en la forma prevista en el apartado 3 y siguientes de este artículo.

2. Procederá regularizar el tipo de retención en las siguientes circunstancias:

1º. Si al concluir el período inicialmente previsto en un contrato o relación el trabajador continuase prestando sus servicios al mismo empleador o volviese a hacerlo dentro del año natural.

*\* Número de consulta: 0414-01*

*\* Descripción sucinta de los hechos: La entidad consultante contrata a trabajadores por un período entre cuatro y cinco meses con el fin de cubrir sus necesidades durante la campaña. En su gran mayoría, los contratos son renovados por un plazo de dos meses más.*

*\* Cuestión planteada: Si, a efectos del cálculo del tipo de retención, y en particular si, para determinar la cuantía total de las retribuciones del trabajo, puede considerarse entre las "demás circunstancias previsibles" la más que probable prórroga por dos meses del contrato.*

*\* Contestación: De la interrelación de lo establecido en los artículos 78.2.1ª y 81 del Reglamento del Impuesto, cabe concluir que la posible prórroga de los contratos de trabajo no debe tenerse en cuenta en el cálculo inicial de la cuantía total de retribuciones que vaya a percibir el trabajador, sino que producida la prórroga del contrato es cuando esta circunstancia opera a través de la regularización.*

*Finalmente, y para aminorar las diferencias de tipo de retención que pudieran producirse, los contribuyentes siempre tienen la posibilidad de solicitar de sus correspondientes pagadores la aplicación de tipos de retención superiores, tal como establece el artículo 82.5 del Reglamento del Impuesto.*

*\* Fecha: 26/02/2001*

*\* Número de consulta: 1028-01*

*\* Descripción sucinta de los hechos:* Personal con contratos de trabajo de duración determinada (por un año). Los contratos se inician en el año 2000 y finalizan en el año 2001.

*\* Cuestión planteada:* Cuantía de las retribuciones a tener en cuenta, a efectos del cálculo del tipo de retención, en el supuesto de prórroga de los contratos.

*\* Contestación:* De la interrelación de lo dispuesto en los artículos 78.2.1ª y 81 del Reglamento del Impuesto, cabe concluir que la posible prórroga de los contratos de trabajo no debe tenerse en cuenta en el cálculo inicial de la cuantía total de retribuciones que vaya a percibir el trabajador, sino que producida la prórroga del contrato es cuando esta circunstancia opera a través de la regularización.

*\* Fecha:* 29/05/2001

*\* Número de consulta:* 2104-01

*\* Descripción sucinta de los hechos:* La consultante, que trabaja por cuenta ajena, suscribió un contrato de seis meses el 19 de junio de 2000. El 19 de diciembre de 2000 fue prorrogado por 12 meses.

En el 2001 el tipo de retención practicado ha sido hasta el mes de junio del 0,28 por 100.

En julio, la empresa quiere regularizar el tipo de retención.

*\* Cuestión planteada:* Tipo de retención aplicable en 2001.

*\* Contestación:* La forma de determinar el tipo de retención a los rendimientos del trabajo se encuentra establecida en los artículos 75 a 81 del Reglamento del Impuesto.

Según estos preceptos, el cálculo del tipo de retención se hará en función de las retribuciones íntegras a percibir por el contribuyente en el año natural. En este caso, como el contrato finaliza el 19 de diciembre de 2001, las retribuciones a percibir serán las que correspondan al período de 1 de enero - 19 de diciembre.

Estas retribuciones íntegras se minorarán, en los correspondientes de acuerdo con el artículo 78.3 del Reglamento.

En base a la cantidad resultante se determinará el día 1 de enero el tipo de retención aplicable.

El tipo de retención no se puede variar durante el año natural, salvo que concurran las circunstancias previstas en el artículo 81.2 del Reglamento del Impuesto.

Entre estas circunstancias no se incluye la práctica de retenciones inferiores a las que hubiesen correspondido.

Por tanto, salvo que concurran las circunstancias previstas en el citado artículo 81.2 del Reglamento del Impuesto, no existe en otros supuestos, la posibilidad de regularizar el tipo de retención, por lo que fuera de los casos previstos reglamentariamente, no existe, a efectos fiscales, norma legal o reglamentaria en virtud de la cual se permita regularizar el tipo de retención ni de efectuar deducción alguna de los ingresos de los perceptores ni reclamar cantidades a los mismos que se deban a retenciones no practicadas en su día.

*\* Fecha:* 28/11/2001

2º. Si con posterioridad a la suspensión del cobro de prestaciones por desempleo se reanudase el derecho o se pasase a percibir el subsidio por desempleo, dentro del año natural.

3º. Cuando en virtud de normas de carácter general o de la normativa sectorial aplicable, o como consecuencia del ascenso, promoción o descenso de categoría del trabajador, y, en general, cuando se produzcan durante el año variaciones en la cuantía de las retribuciones o de los gastos deducibles que se hayan tenido en cuenta para la determinación del tipo de retención que venia aplicándose hasta ese momento. <sup>(10)</sup>

*\* Número de consulta:* 2014-00

*\* Descripción sucinta de los hechos:* Dietas por desplazamientos. En ocasiones las mismas exceden de los límites reglamentarios estando, por tanto, sometido a gravamen el exceso.

*\* Cuestión planteada:* Procedencia de efectuar regularizaciones del tipo de retención.

---

<sup>(10)</sup> Véase, en el artículo 7.e) de la Ley del Impuesto, la consulta (2081-00) de fecha 16/11/2000. Indemnización por despido improcedente. Véase, asimismo, la consulta (1148-01) de fecha 08/06/2001. Indemnización por cese en vuelo de los tripulantes de cabina de pasajeros. Véase, también, en el artículo 71.2 de este Reglamento, la consulta (0520-01) de fecha 13/03/2001. Adquisición de acciones u opción de compra por los empleados.

**\* Contestación:** De acuerdo con lo establecido en el artículo 81 -regularización del tipo de retención- del Reglamento del Impuesto, en el caso de retribuciones variables -concepto que incluye a las que se satisfagan por dietas- procederá regularizar el tipo de retención en el momento en que dichas retribuciones variables -los excesos de dietas sujetas a gravamen- presenten variación en relación a las tenidas en cuenta en principio para determinar la base para calcular el tipo de retención, conforme al procedimiento señalado en el artículo 78.2.1º de citado reglamento.

**\* Fecha:** 06/11/2000

**\* Número de consulta:** 2026-00

**\* Descripción sucinta de los hechos:** Indemnización por despido improcedente. Parte de dicha indemnización que abona la empresa excede de lo legalmente establecido en el Estatuto de los Trabajadores.

**\* Cuestión planteada:** - Procedencia de la regularización del tipo de retención cuando se abona al trabajador esta clase de retribución.

- Forma de realizar la declaración por el Impuesto, si se da el caso de que hubiera procedido efectuar la regularización y ésta no se hubiera llevado a cabo.

**\* Contestación:** 1º Según dispone el artículo 7.e) de la Ley del Impuesto, las cantidades que excedan de las cuantías que marcan con carácter obligatorio los artículos del Estatuto de los Trabajadores en relación a los distintos supuestos de despidos o ceses del trabajador, en función estricta al tiempo trabajado en la empresa con la que se establece la relación laboral, estarán sujetas a tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y, por ende, a su sistema de retenciones a cuenta.

2º. En el caso de indemnización por despido declarado improcedente, en la medida que parte de dicha indemnización estuviese sometida a gravamen por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, procederá regularizar el tipo de retención en el momento en que dicha retribución -la parte de indemnización sujeta a tributación- presenta variación en relación a las tenidas en cuenta en principio para determinar la base para calcular el tipo de retención, conforme al procedimiento señalado en el artículo 78.2.1º del citado Reglamento.

3º. En ausencia de regularización del tipo de retención, como parece ser el caso, que originase la falta de ingresos por retenciones no practicadas, la Agencia Estatal de la Administración Tributaria podrá reclamar al pagador- retenedor, la empresa, las diferencias no retenidas al trabajador, sin perjuicio del régimen sancionador que pudiera corresponderle conforme a lo dispuesto en los artículos 77.3.b), 79.a) y 80 de la Ley General Tributaria.

4º. Por último, el consultante cuando tenga que realizar su declaración por el Impuesto sobre la Renta, computará como rendimientos la contraprestación íntegra devengada y, dado que en el presente caso consultado se da la circunstancia de que la retención se ha practicado por un importe inferior al debido, por causa imputable al retenedor u obligado a ingresar a cuenta, deducirá de la cuota la cantidad que debió ser retenida, según lo dispuesto en el artículo 82.5 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

**\* Fecha:** 08/11/2000

**\* Número de consulta:** 2266-00

**\* Descripción sucinta de los hechos:** Debido a las faltas injustificadas al trabajo se practica en la nómina normal del trabajador un descuento con arreglo a lo fijado en su convenio colectivo.

Las cotizaciones a la Seguridad Social no sufren variaciones.

**\* Cuestión planteada:** Regularización del tipo de retención.

**\* Contestación:** En el caso de descuentos en la nómina por faltas injustificadas, procederá regularizar el tipo de retención en el momento en que las retribuciones presenten variación -en el supuesto consultado a la baja- en relación a las tenidas en cuenta en principio para determinar la base para calcular el tipo de retención, conforme al procedimiento señalado en el artículo 78.2.1º de citado reglamento.

En definitiva, procederá la regularización en el mes en que se produce la variación a la baja que determinó una retribución inferior a la que se tuvo en cuenta al comienzo del ejercicio, siempre y cuando, de acuerdo al procedimiento previsto en el artículo 81.3, resulte un tipo diferente al que se venía aplicando y sin perjuicio de que, según el artículo 81.4, las regularizaciones correspondientes a los tres primeros trimestres del año puedan acumularse en los meses de abril, julio y octubre, respectivamente.

**\* Fecha:** 11/12/2000

**\* Número de consulta:** 0033-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** Según convenio provincial de hostelería, se regula el concepto de "Bolsa de Vacaciones", a satisfacer a los empleados.

**\* Cuestión planteada:** - Consideración fiscal a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de la cantidad que se abona a los trabajadores por "Bolsa de Vacaciones".

- Retenciones, regularización.

**\* Contestación:** El tratamiento fiscal que debe darse al concepto "Bolsa de Vacaciones" sería:

1º. Las cantidades que se abonen a los empleados en concepto de "Bolsa de Vacaciones" están sujetas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a su sistema de retenciones a cuenta, como rendimientos del trabajo, según lo previsto en el artículo 16.1 de la Ley del Impuesto.

2º. Por otra parte, el artículo 81 -regularización del tipo de retención- del Reglamento del Impuesto, en su punto 2. apartado 3º, dispone que procederá regularizar el tipo de retención: "Cuando en virtud de normas de carácter general o de la normativa sectorial aplicable, o como consecuencia del ascenso, promoción o descenso de categoría del trabajador, y, en general, cuando se produzcan durante el año variaciones en la cuantía de las retribuciones o de los gastos deducibles que se hayan tenido en cuenta para la determinación del tipo de retención que venía aplicándose hasta ese momento".

Cuando se abone dicha retribución por el concepto señalado de "Bolsa de Vacaciones" procederá, por tanto, regularizar el tipo de retención en el momento en que las retribuciones del trabajador presenten variación en relación a las tenidas en cuenta en principio para determinar la base para calcular el tipo de retención, conforme al procedimiento señalado en el artículo 78.2.1º de citado reglamento.

Por último, se ha de señalar, según indica el punto 5, del reiterado artículo 81 del Reglamento, que en el caso de regularización por incremento de retribuciones, el incremento de la cuota de retención resultante tendrá como límite el incremento de retribuciones. Los citados incrementos deberán calcularse en relación con la primera retribución y la cuota de retención prevista en el ejercicio.

**\* Fecha:** 12/01/2001

**\* Número de consulta:** 0974-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** En relación al cómputo del plazo de nueve meses a que se refiere el artículo 8-A-3 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se plantean, a efectos de la práctica de retenciones, las siguientes cuestiones.

**\* Cuestión planteada:** 1ª. Cuando desde el momento de la autorización inicial de una residencia eventual, consta que ésta tendrá una duración superior a los nueve meses, ¿debe considerarse renta gravable la indemnización desde el primer mes, o solamente a partir del décimo mes?

2ª. En el supuesto de que se considere gravable desde el primer mes, ¿qué tratamiento debe darse a las cantidades abonadas y retenidas cuando la residencia eventual, por circunstancias imprevistas, se interrumpa con carácter definitivo antes del décimo mes?.

**\* Contestación:** En relación a dichas cuestiones que afectan al sistema de retenciones, debe tenerse en cuenta que:

a) Si estuviera previsto, que el desplazamiento fuera a tener una duración superior a nueve meses, existirá obligación de retener desde el principio, es decir, desde que se empiecen a satisfacer las cantidades que tiendan a compensar los gastos en que incurra el trabajador.

Si como se indica en el escrito de consulta, por circunstancias imprevistas, se interrumpe con carácter definitivo antes del décimo mes el desplazamiento por residencia eventual, dicha circunstancia motivaría un ingreso indebido por retenciones practicadas.

Ante tal situación, se hace preciso señalar que el artículo 9 -retenciones y repercusiones- del 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, determina, en síntesis, que los retenedores podrán solicitar la devolución de las cantidades indebidamente retenidas e ingresadas en el Tesoro, observando el procedimiento y los efectos que dicha solicitud conlleva a favor de los retenidos y que en el indicado precepto se contemplan.

b) Si no estuviera previsto que el desplazamiento fuera a tener una duración superior a nueve meses, sólo existirá obligación de retener a partir del décimo mes.

En este último caso, se ha de señalar que procederá regularizar el tipo de retención, conforme a lo previsto en el artículo 81 del Reglamento del Impuesto.

Como quiera que el desplazamiento por tiempo superior a nueve meses conlleva el sometimiento a gravamen por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por la totalidad de las cantidades satisfechas para compensar los gastos normales de manutención y estancia en restaurantes, hoteles y demás establecimientos de hostelería, procederá regularizar el tipo de retención en el momento en que dicha retribución presenta variación -por su sometimiento a tributación- en relación a las tenidas en cuenta en principio para determinar la base para calcular el tipo de retención, conforme al procedimiento señalado en el artículo 78.2.1ª del citado Reglamento.

A dichos efectos, es decir, de regularización, deberá tenerse en cuenta la cantidad satisfecha desde 1 de enero hasta la fecha en que estaba exenta de gravamen, así como las cantidades que en concepto de dieta se prevea abonar en el futuro, dado que se trata de cantidades sometidas a tributación y a retención.

**\* Fecha:** 24/05/2001

4º. Si en el curso del año natural el pensionista comenzase a percibir nuevas pensiones o haberes pasivos que se añadiesen a las que ya viniese percibiendo, o aumentase el importe de estas últimas.

5º. Si en el curso del año natural se produjera un aumento en el número de descendientes, o una variación en sus circunstancias, sobreviniera la condición de minusválido o aumentara el grado de minusvalía en el perceptor de rentas de trabajo o en sus descendientes, siempre que, de acuerdo con el artículo 40 de la Ley del Impuesto, dichas circunstancias determinasen un incremento en el mínimo personal o familiar. (\*)

#### **REDACCION VIGENTE HASTA 21 DE OCTUBRE DE 2000**

5º. Si en el curso del año natural se produjera un aumento en el número de descendientes, sobreviniera la condición de minusválido o aumentara el grado de minusvalía en el perceptor de rentas de trabajo o en sus descendientes, siempre que, de acuerdo con el artículo 40 de la Ley del impuesto, dichas circunstancias determinasen un incremento en el mínimo personal o familiar.

6º. Cuando por resolución judicial el perceptor de rendimientos del trabajo quedase obligado a satisfacer una pensión compensatoria a su cónyuge, o anualidades por alimentos en favor de los hijos, siempre que el importe de estas últimas sea inferior a la base para calcular el tipo de retención.

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. (\*)

#### **REDACCION VIGENTE HASTA 2 DE JUNIO DE 2001**

7º. Si en el curso del año natural el cónyuge del contribuyente dejase de considerarse como a cargo del mismo, por obtener rentas anuales superiores a 100.000 pesetas, incluidas las exentas.

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 adquiriera su condición por cambio de residencia. (\*\*)

---

(\*) Redacción de este punto 5º por el artículo segundo.1 del Real Decreto 1732/2000, de 20 de octubre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en materia de retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo (B.O.E. de 21 de octubre), con efectos desde 1 de enero de 2000, según determina la disposición final única del precitado Real Decreto.

(\*) Redacción dada a este punto 7º del apartado 2. por el artículo séptimo del Real Decreto 579/2001, de 1 de junio, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 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 Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 326/1999, de 26 de febrero, en materia de retenciones (B.O.E. de 2 de junio), en vigor a partir del día 3 de junio de 2001 y de aplicación a los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2001.

(\*\*) Redacción dada a este punto 8º del apartado 2. por el artículo séptimo del Real Decreto 579/2001, de 1 de junio, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 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 Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 326/1999, de 26 de febrero, en materia de

## REDACCION VIGENTE HASTA 2 DE JUNIO DE 2001

8º. Cuando en el curso del año natural el contribuyente cambiara su residencia habitual de Ceuta o Melilla, Navarra o los territorios Históricos del País Vasco, al resto del territorio español o del resto del territorio español a las Ciudades de Ceuta o Melilla.

9º. Si en el curso del año natural se produjera una variación en el número o las circunstancias de los ascendientes, siempre que se produjera una variación en el importe del mínimo familiar, de acuerdo con el artículo 40 de la Ley del Impuesto. (\*\*\*)

\* **Número de consulta:** 1988-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** En el año 1999 se practican retenciones inferiores a las que corresponden reglamentariamente.

\* **Cuestión planteada:** - Puede la empresa en el año 2000 deducir de la nómina de los trabajadores la diferencia entre lo retenido efectivamente y lo que se tenía que haber retenido.

\* **Contestación:** Sin perjuicio de las responsabilidades que pudieran derivarse en aplicación de los artículos 77.3.b), 79.a) y 80 de la Ley General Tributaria, y de los requerimientos que pueda efectuar la Agencia Tributaria, por incumplimiento de las obligaciones establecidas a los retenedores y obligados a ingresar a cuenta, conforme a lo dispuesto en los artículos 75 y siguientes del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, se ha de señalar que no existe norma legal ni reglamentaria en virtud de la cual se permita efectuar fiscalmente deducción alguna de los ingresos de los trabajadores ni reclamar cantidades a los mismos que se deban a retenciones no practicadas en su día.

Por otra parte, la práctica de retenciones inferiores a las que corresponden reglamentariamente, no es una de las circunstancias previstas en el artículo 81.2 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de 5 de febrero de 1999, en virtud de las cuales se determina la obligación de regularizar el tipo de retención, tal y como pretende llevar a cabo la empresa pagadora en concepto de «regularización I.R.P.F. 1999» según se desprende de la documentación que se adjunta.

\* **Fecha:** 06/11/2000

\* **Número de consulta:** 0031-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Al consultante, contratado laboral de la Administración General del Estado, le han practicado en el año 1999 retenciones inferiores a las que le corresponderían reglamentariamente.

\* **Cuestión planteada:** - ¿Es correcto descontar de los salarios correspondientes al año 2000, las diferencias de las retenciones del IRPF correspondiente al año 1999?.

- En la declaración de Renta del ejercicio 1999, que cantidad debe ponerse como cantidad retenida.

\* **Contestación:** En relación a dicho asunto procede informar en lo que única y exclusivamente afecta a la parte sustantiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, lo siguiente:

1º. El incumplimiento de las obligaciones establecidas a los retenedores y obligados a ingresar a cuenta, conforme a lo dispuesto en los artículos 75 y siguientes del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, no permite, dada la inexistencia de norma legal ni reglamentaria establecida al efecto, efectuar fiscalmente deducción alguna de los ingresos de los trabajadores ni reclamar cantidades a los mismos que se deban a retenciones no practicadas en su momento.

2º. Cuando se cumplimente la declaración por el Impuesto sobre la Renta correspondiente al ejercicio de 1999, el contribuyente, como perceptor de retribuciones del sector público legalmente establecidas, sólo podrá deducir las cantidades efectivamente retenidas, conforme a lo dispuesto en el punto 5 del

---

retenciones (B.O.E. de 2 de junio), en vigor a partir del día 3 de junio de 2001 y de aplicación a los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2001.

(\*\*\*) Este punto 9º ha sido añadido por el artículo segundo. 2 del Real Decreto 1732/2000, de 20 de octubre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en materia de retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo (B.O.E. de 21 de octubre), con efectos desde 1 de enero de 2000, según determina la disposición final única del precitado Real Decreto.

artículo 82. de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias.

\* **Fecha:** 12/01/2001

\* **Número de consulta:** 0344-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Regularización del tipo de retención.

\* **Cuestión planteada:** Si un cálculo erróneo del tipo de retención, inferior al reglamentario, permite su regularización, ya sea en el mismo año o en el siguiente.

\* **Contestación:** La regularización del tipo de retención se encuentra recogida en el artículo 81 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Física, siendo su apartado 2 donde se regulan las circunstancias que obligan a regularizar el tipo de retención. Pues bien, entre tales circunstancias no se incluye la práctica de retenciones inferiores a las que corresponden reglamentariamente, lo que nos lleva a concluir que en tal supuesto no procede la regularización.

Dicho lo anterior, y teniendo además en cuenta que la regularización aparece delimitada por el año natural, respecto a la posibilidad de que la empresa descuenta a sus trabajadores en un determinado año las retenciones no practicadas en el anterior procede contestar negativamente: a efectos fiscales, no existe norma legal ni reglamentaria en virtud de la cual se permita efectuar deducción alguna de los ingresos de los trabajadores ni reclamar cantidades a los mismos que se deban a retenciones no practicadas en su día.

\* **Fecha:** 19/02/2001

\* **Número de consulta:** 2021-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** La empresa consultante no practicó correctamente las retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de sus trabajadores, correspondientes al ejercicio 1999. Tras recibir requerimiento a tal efecto de la Administración Tributaria, presentó, con fecha 17 de abril de 2001, declaración complementaria del cuarto trimestre de 1999, ingresando el importe de las retenciones no practicadas en su día.

\* **Cuestión planteada:** Posibilidad de repercutir los importes ingresados mediante declaración complementaria a cada uno de los trabajadores afectados. Caso de no poder hacerlo, se pregunta si dichas cantidades serían un gasto fiscalmente deducible.

\* **Contestación:** La regularización del tipo de retención se encuentra recogida en el artículo 81 del Reglamento del Impuesto, siendo su apartado 2 donde se regulan las circunstancias que obligan a regularizar el tipo de retención. Pues bien, entre tales circunstancias no se incluye la práctica de retenciones inferiores a las que corresponden reglamentariamente, lo que nos lleva a concluir que en tal supuesto no procede la regularización.

Dicho lo anterior, y teniendo además en cuenta que la regularización aparece delimitada por el año natural, respecto a la posibilidad de que el pagador de los rendimientos del trabajo descuenta a los perceptores de los mismos en un determinado año las retenciones no practicadas en el anterior procede contestar negativamente: a efectos fiscales, no existe norma legal ni reglamentaria en virtud de la cual se permita efectuar deducción alguna de los ingresos de los perceptores ni reclamar cantidades a los mismos que se deban a retenciones no practicadas en su día.

Tan solo en la medida en que la empresa no disponga de ninguna otra vía para obtener de los trabajadores afectados las cantidades ingresadas, podría considerarse fiscalmente su deducibilidad a efectos de la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

Ahora bien, el artículo 19.3 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del impuesto sobre Sociedades, dispone que los ingresos y gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias en un período impositivo distinto a aquel en el que proceda su imputación temporal, se imputarán en el período impositivo que corresponda según lo dispuesto en los apartados 1 y 2 del citado precepto legal. No obstante, tratándose de gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias en un período impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal o de ingresos imputados en la mencionada cuenta en un período impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el período impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas

\* **Fecha:** 13/11/2001

3. La regularización del tipo de retención se llevará a cabo del siguiente modo:  
(154)

---

(154) Para la regularización del tipo de retención correspondiente al ejercicio 2000 véase la disposición transitoria única del Real Decreto 1732/2000, de 20 de octubre, por el que se modifica el Reglamento del

a) Se procederá a calcular una nueva cuota de retención, teniendo en cuenta las circunstancias que motivan la regularización.

b) Esta nueva cuota de retención se minorará en el importe de las retenciones e ingresos a cuenta practicados hasta ese momento, de acuerdo con lo previsto en el artículo 75.1.1.º 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. (\*)

#### REDACCION VIGENTE HASTA 2 DE JUNIO DE 2001

b) Esta nueva cuota de retención se minorará en el importe de las retenciones e ingresos a cuenta practicados hasta ese momento, de acuerdo con lo previsto en el artículo 75.1.1º del presente Reglamento.

c) El nuevo tipo de retención se obtendrá multiplicando por 100 el cociente obtenido de dividir la diferencia resultante de la letra anterior por la cuantía total de las retribuciones a las que se refiere el artículo 78.2 de este Reglamento que resten hasta el final del año. Cuando la base para calcular el tipo de retención fuese cero o negativa, el tipo de retención será cero. En este caso no procederá restitución de las retenciones anteriormente practicadas, sin perjuicio de que el perceptor solicite posteriormente, cuando proceda, la devolución de acuerdo con lo previsto en la Ley del Impuesto.

Lo dispuesto en esta letra se entenderá sin perjuicio de los mínimos de retención previstos en el artículo 80.2 del presente Reglamento.

*\* Número de consulta: 2011-00*

*\* Descripción sucinta de los hechos: La consultante, médico especialista, ha celebrado diversos contratos en el año 1999 con el Insalud para prestar sus servicios en el Hospital "ZZZ".*

*\* Cuestión planteada: Regularización del tipo de retención en dichos contratos de trabajo por tiempo de duración inferior al año.*

*\* Contestación: En el supuesto consultado procede lo siguiente:*

*1º. En los contratos de trabajo de duración inferior al año se respetará el porcentaje mínimo de retención del 2 por 100, según el artículo 80.2 del Reglamento.*

---

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en materia de retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo (B.O.E. de 21 de octubre). Véase la disposición transitoria segunda del Real Decreto 579/2001, de 1 de junio, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 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 Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 326/1999, de 26 de febrero, en materia de retenciones. (B.O.E. de 2 de junio)

(\*) Redacción dada a este párrafo b) del apartado 3. por el artículo séptimo del Real Decreto 579/2001, de 1 de junio, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 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 Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 326/1999, de 26 de febrero, en materia de retenciones (B.O.E. de 2 de junio), en vigor a partir del día 3 de junio de 2001 y de aplicación a los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2001.

2º. En la medida en que se celebre una nueva contratación en el año o que dichos contratos de trabajo fuesen objeto de posterior prórroga se procederá a la regularización del tipo de retención conforme al procedimiento que se fija en el punto 3 del citado artículo 81. De acuerdo a ello, los nuevos tipos de retención se aplicarán a partir de la fecha en que se produzca la variación por la circunstancia señalada de la nueva contratación, si bien, a opción del pagador, la regularización podrá realizarse, a partir del día 1 de los meses de abril, julio y octubre, respecto de las variaciones que, respectivamente, se hayan producido en los trimestres inmediatamente anteriores a estas fechas, tal como establece el punto 4 del citado artículo 81.

3º. A los efectos anteriores -regularización del tipo de retención- se respetará, igualmente, el porcentaje mínimo del 2 por 100 si el nuevo contrato o la prórroga es a su vez de duración inferior al año. En el caso de que el contrato o la prórroga fuese igual o superior al año, no se tendrá en cuenta el porcentaje mínimo del 2 por 100.

4º. Por último, conforme señala el punto 5 del artículo 81 del Reglamento, se hace preciso indicar que, en los casos de regularizaciones por incremento de retribuciones, el incremento de la cuota de retención resultante tendrá como límite el incremento de retribuciones. A estos efectos, dichos incrementos deberán calcularse en relación con la primera retribución y cuota de retención previstas en el ejercicio.

\* **Fecha:** 06/11/2000

\* **Número de consulta:** 2129-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Trabajador que finaliza su relación laboral con la empresa, por el motivo que sea, variando el importe de las retribuciones y de los gastos deducibles que se tuvieron en cuenta al principio del año, para calcular el tipo de retención.

\* **Cuestión planteada:** Regularización del tipo de retención, y si es posible que el tipo resultante sea el cero por cien.

\* **Contestación:** La regularización del tipo de retención aparece recogida en el artículo 81 del Reglamento del Impuesto, estableciendo en su apartado 2 que «procederá regularizar el tipo de retención en las siguientes circunstancias:

1º. Si al concluir el período inicialmente previsto en un contrato o relación el trabajador continuase prestando sus servicios al mismo empleador o volviese a hacerlo dentro del año natural.

2º. (...).

3º. Cuando en virtud de normas de carácter general o de la normativa sectorial aplicable, o como consecuencia del ascenso, promoción o descenso de categoría del trabajador, y, en general, cuando se produzcan durante el año variaciones en la cuantía de las retribuciones o de los gastos deducibles que se hayan tenido en cuenta para la determinación del tipo de retención que venía aplicándose hasta ese momento.

4º. (...).».

La primera de las circunstancias hay que entenderla motivada por el hecho de que la prolongación en el tiempo (dentro del año natural) de la relación contractual entre empleador y trabajador va a dar lugar a un mayor importe de la retribución en su cómputo anual. Por tanto, procederá la regularización cuando se produzca tal circunstancia, la única excepción vendría dada por aquellos supuestos de reiteración en el tiempo (año natural) de la relación esporádica y diaria, en los que el propio carácter de la relación obligaría (teniendo en cuenta su regla específica de cuantía total de retribuciones) a calcular independientemente el tipo de retención, no procediendo la regularización del tipo de retención por la reiteración en el año natural de esa relación diaria.

Respecto a la segunda de las circunstancias señaladas que motivan la regularización del tipo de retención, de acuerdo con el precepto reglamentario, procederá la regularización cuando, por cualquier causa, se produzca durante el año una variación, al alza o a la baja, de las retribuciones o de los gastos deducibles tenidos en cuenta para la determinación del tipo de retención que se venía aplicando hasta ese momento. Lógicamente, si estas circunstancias vienen motivadas por la extinción de la relación laboral, deberá procederse a regularizar el tipo de retención.

La forma de llevar a cabo la regularización del tipo de retención, está contemplada en el apartado 3 del artículo 81 del Reglamento.

De acuerdo con lo anterior, es posible que el tipo de retención resultante de la regularización sea menor que el practicado hasta el momento en que se regulariza o incluso cero. Todo ello, sin perjuicio de la aplicación de los tipos mínimos de retención previstos en el Reglamento.

\* **Fecha:** 22/11/2000

\* **Número de consulta:** 0041-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Cese de la relación laboral de un trabajador, variando el importe de las retribuciones que se tuvieron en cuenta al principio del año para calcular el tipo de retención.

**\* Cuestión planteada:** Regularización del tipo de retención.

**\* Contestación:** De acuerdo con lo establecido en el artículo 81 del Reglamento del Impuesto procederá la regularización cuando, por cualquier causa, se produzca durante el año una variación, al alza o a la baja, de las retribuciones o de los gastos deducibles tenidos en cuenta para la determinación del tipo de retención que se venía aplicando hasta ese momento. Lógicamente, si estas circunstancias vienen motivadas por la extinción de la relación laboral, deberá procederse a regularizar el tipo de retención.

La forma de llevar a cabo la regularización del tipo de retención, está contemplada en el apartado 3 del artículo 81 del Reglamento. En primer lugar, se procederá a calcular una nueva cuota de retención, teniendo en cuenta los ingresos totales del trabajador; seguidamente, esta nueva cuota de retención se minorará en el importe de las retenciones e ingresos a cuenta practicados hasta ese momento; a continuación, se obtendrá el nuevo tipo de retención multiplicando por 100 el cociente resultante de dividir la diferencia obtenida de la operación anterior por la cuantía de las retribuciones pendientes de percibir hasta la fecha del cese. Cuando la base para calcular el tipo de retención fuese cero o negativa, el tipo de retención será cero, no procediendo, en este caso, restitución de las retenciones anteriormente practicadas, sin perjuicio de que el perceptor solicite posteriormente, cuando proceda, la devolución de acuerdo con lo previsto en la Ley del Impuesto.

**\* Fecha:** 12/01/2001

**\* Número de consulta:** 0984-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** Se omite por parte del empleador la práctica de regularización de retenciones.

Con posterioridad se efectúa dicha regularización y se practican las retenciones que debieron practicarse antes.

Se hace referencia al escrito de este Centro Directivo de fecha 2 de noviembre del 2000.

**\* Cuestión planteada:** - ¿Es correcto el proceder de la empresa?

**\* Contestación:** En relación a dicha cuestión procede comunicar lo siguiente:

1º. Como ya informó a efectos de regularizaciones del tipo de retención este Centro Directivo en escrito de fecha 2 de noviembre de 2000, en supuestos de nueva contratación en el año o que dichos contratos de trabajo fuesen objeto de posterior prórroga, se procederá a la regularización del tipo de retención conforme al procedimiento que se fija en el punto 3 del artículo 81 del Reglamento del Impuesto. De acuerdo a ello, los nuevos tipos de retención se aplicarán a partir de la fecha en que se produzca la variación por la circunstancia señalada de la nueva contratación, si bien, a opción del pagador, la regularización podrá realizarse, a partir del día 1 de los meses de abril, julio y octubre, respecto de las variaciones que, respectivamente, se hayan producido en los trimestres inmediatamente anteriores a estas fechas, tal como establece el punto 4 del citado artículo 81.

2º. Por otra parte, sin perjuicio de las responsabilidades que pudieran derivarse en aplicación de los artículos 77.3.b), 79.a) y 80 de la Ley General Tributaria, y de los requerimientos que pueda efectuar la Agencia Tributaria, por incumplimiento de las obligaciones establecidas a los retenedores y obligados a ingresar a cuenta, conforme a lo dispuesto en los artículos 75 y siguientes del Reglamento del Impuesto, se ha de señalar que no existe norma legal ni reglamentaria en virtud de la cual se permita efectuar fiscalmente deducción alguna de los ingresos de los trabajadores ni reclamar cantidades a las mismas que se deban a retenciones no practicadas en su día, que según parece en el presente caso, lo motiva la falta de regularización que tendría que haberse realizado en su momento como consecuencia de las variaciones de las retribuciones de la trabajadora.

**\* Fecha:** 24/05/2001

4. Los nuevos tipos de retención se aplicarán a partir de la fecha en que se produzcan las variaciones a que se refieren los números 1º, 2º, 3º y 4º del apartado 2 de este artículo y a partir del momento en que el perceptor de los rendimientos del trabajo comunique al pagador las variaciones a que se refieren los números 5º, 6º, 7º, 8º y 9º de dicho apartado, siempre y cuando tales comunicaciones se produzcan con, al menos, cinco días de antelación a la confección de las correspondientes nóminas, sin perjuicio de las responsabilidades en que el perceptor pudiera incurrir cuando la falta de comunicación de dichas circunstancias determine la aplicación de un tipo inferior al que corresponda, en los términos previstos en el artículo 89 de la Ley del Impuesto.

La regularización a que se refiere este artículo podrá realizarse, a opción del pagador, a partir del día 1 de los meses de abril, julio y octubre, respecto de las

variaciones que, respectivamente, se hayan producido en los trimestres inmediatamente anteriores a estas fechas. (\*\*)

*\* Número de consulta: 2069-00*

*\* Descripción sucinta de los hechos:* Regularización del tipo de retención con motivo de las circunstancias -variaciones- previstas en el artículo 81.2.1º, 2º, 3º y 4º, del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de 5 de febrero de 1999.

*\* Cuestión planteada:* - Momento de aplicación de los nuevos tipos de retención.

- Responsabilidades por incumplimiento de la regularización.

*\* Contestación:* 1º. El artículo 81.2 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, obliga a regularizar el tipo de retención cuando se den determinadas circunstancias.

2º. El artículo 81.4 del Reglamento del Impuesto, dispone el momento en el que los nuevos tipos de retención se aplicarán a los restantes de la regularización, según se trate de unas u otras circunstancias.

En el caso que se consulta, referente a las variaciones previstas en los apartados 1º, 2º, 3º y 4º, del apartado 2, del citado artículo 81, el nuevo tipo de retención se aplicará a partir de la fecha en que se produzcan dichas variaciones.

No obstante lo anterior, se hace preciso señalar, conforme al reiterado artículo 81.4, último párrafo, que, en cualquiera de los casos anteriores, la regularización del porcentaje de retención podrá realizarse, a opción del pagador, a partir del día 1 de los meses de abril, junio y octubre, respecto de las variaciones que, respectivamente, se hayan producido en los trimestres inmediatamente anteriores a estas fechas. De acuerdo a ello, sería improcedente, por tanto, la regularización que por parte del pagador se efectuase en el mes de diciembre de 1999, en relación o por motivo de variaciones habidas en periodos que no correspondan al propio mes de diciembre y por las circunstancias señaladas en el artículo 81.2.1º, 2º, 3º y 4º del Reglamento del Impuesto.

3º. En ausencia de regularización del tipo de retención que en su caso origine la falta de ingresos por retenciones no practicadas, la Agencia Estatal de Administración Tributaria podrá reclamar al pagador-retenedor, la empresa, las diferencias no retenidas al trabajador, sin perjuicio del régimen sancionador que pudiera corresponderle conforme a lo dispuesto en los artículos 77.3.b), 79.a) y 80 de la Ley General Tributaria.

4º. Por último, se ha de señalar que tanto en lo que se refiere al requerimiento como al régimen sancionador expuesto en el punto 3º anterior de la presente contestación, es totalmente independiente a la obligación del trabajador de realizar o no su declaración del Impuesto sobre la Renta, en función de la cuantía de sus retribuciones.

*\* Fecha:* 15/11/2000

*\* Número de consulta: 2289-00*

*\* Descripción sucinta de los hechos:* De acuerdo al supuesto de sucesión de empresa, regulado en el artículo 44 del Estatuto de los Trabajadores, la nueva empresa se subroga en los derechos y obligaciones laborales de la anterior.

*\* Cuestión planteada:* - Retenciones a aplicar. Se debe calcular un nuevo porcentaje de retención o, en su caso, debe mantenerse el que venía practicándose por la anterior empresa.

*\* Contestación:* 1º. Si como se manifiesta en el escrito de consulta se produce el supuesto legal de "subrogación de trabajadores", que se regula en el Estatuto de los Trabajadores, de suerte que, en los casos de cambio de titularidad de la empresa, centro de trabajo o de una unidad productiva autónoma de la misma, no se extingue por sí misma la relación laboral de los trabajadores, quedando el nuevo empresario subrogado en los derechos y obligaciones laborales del anterior, en definitiva, asumiendo asimismo las obligaciones tributarias de la entidad de la que provenían los trabajadores que se incorporan a la nueva empresa, se ha de señalar, en lo que al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se refiere, en concreto en lo que afecta al sistema de retenciones a cuenta, que en relación a las retribuciones que se abonen a los trabajadores deberá operarse como si de la misma empresa se tratará, en la medida en que la citada operación suponga, en el ámbito laboral, una sucesión de empresa en los términos antes referidos.

---

(\*\*) Redacción dada a este apartado 4. por el artículo segundo. 3 del Real Decreto 1732/2000, de 20 de octubre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en materia de retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo (B.O.E. de 21 de octubre), con efectos desde 1 de enero de 2000, según determina la disposición final única del precitado Real Decreto.

*En definitiva, deberá seguir practicándose el porcentaje de retención que se hubiera calculado a principios de año, conforme al procedimiento establecido en los artículos 75 y siguientes del Reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero.*

*2º. Por otra parte, en cuanto al supuesto que se indica, de si quien cesa en el servicio es la empresa consultante, procedería regularizar el porcentaje de retención en la última nómina de los trabajadores como consecuencia del aumento de sus retribuciones por la liquidación de partes proporcionales de las gratificaciones extraordinarias, debe concluirse en sentido afirmativo, conforme a lo previsto en el artículo 81.4 del citado Reglamento.*

*\* Fecha: 11/12/2000*

#### **REDACCION VIGENTE HASTA 21 DE OCTUBRE DE 2000**

4. Los nuevos tipos de retención se aplicarán a partir de la fecha en que se produzcan las variaciones a que se refieren los números 1º, 2º, 3º y 4º del apartado 2 de este artículo y a partir del momento en que el perceptor de los rendimientos del trabajo comunique al pagador las variaciones a que se refieren los números 5º, 6º 7º y 8º de dicho apartado, siempre y cuando tales comunicaciones se produzcan con, al menos, cinco días de antelación a la confección de las correspondientes nóminas, sin perjuicio de las responsabilidades en que el perceptor pudiera incurrir cuando la falta de comunicación de dichas circunstancias determine la aplicación de un tipo inferior al que corresponda, en los términos previstos en el artículo 89 de la Ley del Impuesto.

La regularización a que se refiere este artículo podrá realizarse, a opción del pagador, a partir del día 1 de los meses de abril, julio y octubre, respecto de las variaciones que, respectivamente, se hayan producido en los trimestres inmediatamente anteriores a estas fechas.

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 retribuciones y cuota de retención previstas en la última regularización practicada. (\*)

#### **REDACCION VIGENTE HASTA 2 DE JUNIO DE 2001**

5. En el caso de regularización por incremento de retribuciones, el incremento de la cuota de retención resultante tendrá como límite el incremento de retribuciones. Los citados incrementos deberán calcularse en relación con la primera retribución y cuota de retención previstas en el ejercicio.

### **Artículo 82. Comunicación de datos del perceptor de rentas del trabajo a su pagador.**

---

(\*) Redacción dada a este apartado 5. por el artículo séptimo del Real Decreto 579/2001, de 1 de junio, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 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 Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 326/1999, de 26 de febrero, en materia de retenciones (B.O.E. de 2 de junio), en vigor a partir del día 3 de junio de 2001 y de aplicación a los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2001.

1. Los contribuyentes deberán comunicar al pagador la situación personal y familiar que influye en el importe excepcionado de retener, en la determinación del tipo de retención o en las regularizaciones de éste, quedando obligado asimismo el pagador a conservar la comunicación debidamente firmada.

El contenido de las comunicaciones se ajustará al modelo que se apruebe por Resolución del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. <sup>(155)</sup>

2. La falta de comunicación al pagador de estas circunstancias personales y familiares o de su variación, determinará que aquél aplique el tipo de retención correspondiente sin tener en cuenta dichas circunstancias, sin perjuicio de las responsabilidades en que el perceptor pudiera incurrir cuando la falta de comunicación de dichas circunstancias determine la aplicación de un tipo inferior al que corresponda, en los términos previstos en el artículo 89 de la Ley del Impuesto.

3. La comunicación de datos a la que se refiere el apartado anterior deberá efectuarse con anterioridad al día primero de cada año natural o del inicio de la relación, considerando la situación personal y familiar que previsiblemente vaya a existir en estas dos últimas fechas, sin perjuicio de que, de no subsistir aquella situación en las fechas señaladas, se proceda a comunicar su variación al pagador.

No será preciso reiterar en cada ejercicio la comunicación de datos al pagador, en tanto no varíen las circunstancias personales y familiares del contribuyente.

*\* Número de consulta: 0798-00*

*\* Descripción sucinta de los hechos: Comunicación al pagador de las circunstancias personales y familiares o de su variación, a efectos de determinar el tipo de retención.*

*\* Cuestión planteada: ¿Es necesario realizar anualmente esta comunicación, en tanto no varíen las circunstancias personales y familiares del contribuyente?.*

*\* Contestación: Conforme a los términos previstos en el artículo 82.3 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, la comunicación al pagador de las circunstancias personales y familiares o de su variación, a efectuarse con anterioridad al día primero de cada año natural o del inicio de la relación laboral, no será necesario reiterarla en cada ejercicio en los casos en que las circunstancias personales y familiares del contribuyente no varíen.*

*\* Fecha: 07/04/2000*

4. Las variaciones en las circunstancias personales y familiares que se produzcan durante el año y que supongan un menor tipo de retención, podrán ser comunicadas a efectos de la regularización prevista en el artículo 81 del presente Reglamento y surtirán efectos a partir de la fecha de la comunicación, siempre y cuando resten, al menos, cinco días para la confección de las correspondientes nóminas.

Cuando estas variaciones supongan un mayor tipo de retención, deberán ser comunicadas en el plazo de diez días desde que se produzcan y se tendrán en cuenta en la primera nómina a confeccionar con posterioridad a esa comunicación, siempre y cuando resten, al menos, cinco días para la confección de la nómina.

5. Los contribuyentes podrán solicitar en cualquier momento de sus correspondientes pagadores la aplicación de tipos de retención superiores a los que resulten de lo previsto en los artículos anteriores, con arreglo a las siguientes normas:

---

<sup>(155)</sup> Véase el índice de modelos.

a) La solicitud se realizará por escrito ante los pagadores, quienes vendrán obligados a atender las solicitudes que se les formulen, al menos, con cinco días de antelación a la confección de las correspondientes nóminas.

b) El nuevo tipo de retención solicitado se aplicará, como mínimo hasta el final del año y, en tanto no renuncie por escrito al citado porcentaje o no solicite un tipo de retención superior, durante los ejercicios sucesivos, salvo que se produzca variación de las circunstancias que determine un tipo superior.

6. El pagador deberá conservar, a disposición de la Administración tributaria, los documentos aportados por el contribuyente para justificar la situación personal y familiar.

## SECCION 2ª. RENDIMIENTOS DEL CAPITAL MOBILIARIO

### **Artículo 83. Importe de las retenciones sobre rendimientos del capital mobiliario.** (<sup>156</sup>)

1. La retención a practicar sobre los rendimientos del capital mobiliario será el resultado de aplicar a la base de retención el porcentaje del 18 por 100.

2. Este tipo de retención se dividirá por dos cuando se trate de rendimientos a los que sea de aplicación la deducción prevista en el artículo 55.4 de la Ley del Impuesto, procedentes de sociedades que operen efectiva y materialmente en Ceuta o Melilla y con domicilio y objeto social exclusivo en dichas Ciudades. (\*)

#### REDACCION VIGENTE HASTA 31 DE DICIEMBRE DE 1999

1. La retención a practicar sobre los rendimientos del capital mobiliario será el resultado de aplicar a la base de retención los porcentajes siguientes:

1º. Con carácter general, el 25 por 100.

2º. En el caso de rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios a los que se refiere el artículo 23.2 de la Ley del Impuesto, el 18 por 100.

2. El tipo de retención resultante de los anteriores se dividirá por dos cuando se trate de rendimientos a los que sea de aplicación la deducción prevista en el artículo 55.4 de la Ley del Impuesto, procedentes de sociedades que operen efectiva y materialmente en Ceuta o Melilla y con domicilio y objeto social exclusivo en dichas Ciudades.

### **Artículo 84. Concepto y clasificación de activos financieros.**

1. Tienen la consideración de activos financieros los valores negociables representativos de la captación y utilización de capitales ajenos, con independencia de la forma en que se documenten.

2. Tendrán la consideración de activos financieros con rendimiento implícito aquéllos en los que el rendimiento se genere mediante diferencia entre el importe satisfecho en la emisión, primera colocación o endoso y el comprometido a reembolsar al vencimiento de aquellas operaciones cuyo rendimiento se fije, total o parcialmente, de forma implícita, a través de cualesquiera valores mobiliarios utilizados para la captación de recursos ajenos.

---

(<sup>156</sup>) Véase el apartado 1 de la disposición transitoria primera del Real Decreto 2717/1998, de 18 de diciembre, por el que se regulan los pagos a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes y se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades en materia de retenciones e ingresos a cuenta. (B.O.E. de 19 de diciembre. Corrección de errores en B.O.E. de 23 de diciembre)

(\*) Redacción de este artículo por Real Decreto 1968/1999, de 23 de diciembre, por el que se modifican determinados artículos del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y del Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, en materia de dietas, obligación de declarar, pagos a cuenta y obligaciones de información (B.O.E. de 30 de diciembre. Corrección de errores en B.O.E. de 20 de enero de 2000). En vigor a partir de 1 de enero de 2000.

Se incluyen como rendimientos implícitos las primas de emisión, amortización o reembolso.

Se excluyen del concepto de rendimiento implícito las bonificaciones o primas de colocación, giradas sobre el precio de emisión, siempre que se encuadren dentro de las prácticas de mercado y que constituyan ingreso en su totalidad para el mediador, intermediario o colocador financiero, que actúe en la emisión y puesta en circulación de los activos financieros regulados en esta norma.

Se considerará como activo financiero con rendimiento implícito cualquier instrumento de giro, incluso los originados en operaciones comerciales, a partir del momento en que se endose o transmita, salvo que el endoso o cesión se haga como pago de un crédito de proveedores o suministradores.

3. Tendrán la consideración de activos financieros con rendimiento explícito aquéllos que generan intereses y cualquier otra forma de retribución pactada como contraprestación a la cesión a terceros de capitales propios y que no esté comprendida en el concepto de rendimientos implícitos en los términos que establece el apartado anterior.

4. Los activos financieros con rendimiento mixto seguirán el régimen de los activos financieros con rendimiento explícito cuando el efectivo anual que produzcan de esta naturaleza sea igual o superior al tipo de referencia vigente en el momento de la emisión, aunque en las condiciones de emisión, amortización o reembolso se hubiese fijado, de forma implícita, otro rendimiento adicional. Este tipo de referencia será, durante cada trimestre natural, el 80 por 100 del tipo efectivo correspondiente al precio medio ponderado redondeado que hubiera resultado en la última subasta del trimestre precedente correspondiente a bonos del Estado a tres años, si se tratara de activos financieros con plazo igual o inferior a cuatro años; a bonos del Estado a cinco años, si se tratara de activos financieros con plazo superior a cuatro años pero igual o inferior a siete, y a obligaciones del Estado a 10, 15 ó 30 años, si se tratara de activos con plazo superior. En el caso de que no pueda determinarse el tipo de referencia para algún plazo, será de aplicación el del plazo más próximo al de la emisión planeada.

A efectos de lo dispuesto en este apartado, respecto de las emisiones de activos financieros con rendimiento variable o flotante, se tomará como interés efectivo de la operación su tasa de rendimiento interno, considerando únicamente los rendimientos de naturaleza explícita y calculada, en su caso, con referencia a la valoración inicial del parámetro respecto del cual se fije periódicamente el importe definitivo de los rendimientos devengados.

#### **Artículo 85. Requisitos fiscales para la transmisión, reembolso y amortización de activos financieros.**

1. Para proceder a la enajenación u obtención del reembolso de los títulos o activos financieros con rendimiento implícito y de activos financieros con rendimiento explícito que deban ser objeto de retención en el momento de su transmisión, amortización o reembolso, habrá de acreditarse la previa adquisición de los mismos con intervención de los fedatarios o instituciones financieras obligados a retener, así como el precio al que se realizó la operación.

Cuando un instrumento de giro se convierta en activo financiero después de su puesta en circulación ya el primer endoso o cesión deberá hacerse a través de fedatario público o institución financiera, salvo que el mismo endosatario o adquirente sea una

institución financiera. El fedatario o la institución financiera consignarán en el documento su carácter de activo financiero, con identificación de su primer adquirente o tenedor.

2. A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, la persona o entidad emisora, la institución financiera que actúe por cuenta de ésta, el fedatario público o la institución financiera que actúe o intervenga por cuenta del adquirente o depositante, según proceda, deberán extender certificación acreditativa de los siguientes extremos:

- a) Fecha de la operación e identificación del activo.
- b) Denominación del adquirente.
- c) Número de identificación fiscal del citado adquirente o depositante.
- d) Precio de adquisición.

De la mencionada certificación que se extenderá por triplicado, se entregarán dos ejemplares al adquirente, quedando otro en poder de la persona o entidad que certifica.

3. Las instituciones financieras o los fedatarios públicos se abstendrán de mediar o intervenir en la transmisión de estos activos cuando el transmitente no justifique su adquisición de acuerdo a lo dispuesto en este artículo.

4. Las personas o entidades emisoras de los activos financieros a los que se refiere este artículo no podrán reembolsar los mismos cuando el tenedor no acredite su adquisición previa mediante la certificación oportuna, ajustada a lo indicado en el apartado 2 anterior.

El emisor o las instituciones financieras encargadas de la operación que, de acuerdo con el párrafo anterior, no deban efectuar el reembolso al tenedor del título o activo deberán constituir por dicha cantidad depósito a disposición de la autoridad judicial.

La recompra, rescate, cancelación o amortización anticipada exigirá la intervención o mediación de institución financiera o de fedatario público, quedando la entidad o persona emisora del activo como mero adquirente en caso de que vuelva a poner en circulación el título.

5. El tenedor del título, en caso de extravío de un certificado justificativo de su adquisición, podrá solicitar la emisión del correspondiente duplicado de la persona o entidad que emitió tal certificación.

Esta persona o entidad hará constar el carácter de duplicado de ese documento, así como la fecha de expedición de ese último.

6. A los efectos previstos en este artículo, en los casos de transmisión lucrativa se entenderá que el adquirente se subroga en el valor de adquisición del transmitente, en tanto medie una justificación suficiente del referido coste.

## **Artículo 86. Base de retención sobre los rendimientos del capital mobiliario.**

1. Con carácter general, constituirá la base de retención sobre los rendimientos del capital mobiliario la contraprestación íntegra exigible o satisfecha.

2. En el caso de amortización, reembolso o transmisión de activos financieros, constituirá la base de retención la diferencia positiva entre el valor de amortización, reembolso o transmisión y el valor de adquisición o suscripción de dichos activos. Como valor de adquisición se tomará el que figure en la certificación acreditativa de la adquisición. A estos efectos no se minorarán los gastos accesorios a la operación.

Sin perjuicio de la retención que proceda al transmitente, en el caso de que la entidad emisora adquiriera un activo financiero emitido por ella, se practicará la retención e ingreso sobre el rendimiento que obtenga en cualquier forma de transmisión ulterior del título, excluida la amortización.

3. Cuando la obligación de retener tenga su origen en lo previsto en el último párrafo del artículo 70.3.f) de este Reglamento, constituirá la base de retención la parte del precio que equivalga al cupón corrido del valor transmitido.

4. Si a los rendimientos anteriores les fuesen de aplicación las reducciones a que se refiere el artículo 24.2 de la Ley del impuesto, la base de retención se calculará aplicando sobre la cuantía íntegra de tales rendimientos las reducciones que resulten aplicables.

5. En las percepciones derivadas de contratos de seguro y en las rentas vitalicias y otras temporales que tengan por causa la imposición de capitales, la base de retención será la cuantía a integrar en la base imponible calculada de acuerdo a la Ley del Impuesto.

*\* Número de consulta: 0907-00*

*\* Descripción sucinta de los hechos: La sociedad consultante adquiere a un particular una nave industrial a cambio de una renta vitalicia.*

*\* Cuestión planteada: Sometimiento a retención de los rendimientos del capital mobiliario correspondientes a la renta vitalicia.*

*\* Contestación: Al tratarse en el caso planteado de una renta sometida a retención que es satisfecha por un obligado a retener, la entidad consultante, ésta deberá practicar la retención sobre los rendimientos del capital mobiliario correspondientes a la renta vitalicia, retención que se realizará al tipo del 25 por 100 (18 por 100 desde 1-1-2000), tal como establece el artículo 83.1 del Reglamento del Impuesto, y tomando como base de retención la cuantía a integrar en la base imponible del IRPF del rentista (art. 86.5 del mismo Reglamento).*

*\* Fecha: 19/04/2000*

## **Artículo 87. Nacimiento de la obligación de retener y de ingresar a cuenta sobre los rendimientos del capital mobiliario.**

1. Con carácter general, las obligaciones de retener y de ingresar a cuenta nacerán en el momento de la exigibilidad de los rendimientos del capital mobiliario, dinerarios o en especie, sujetos a retención o ingreso a cuenta, respectivamente, o en el de su pago o entrega si es anterior.

En particular, se entenderán exigibles los intereses en las fechas de vencimiento señaladas en la escritura o contrato para su liquidación o cobro, o cuando de otra forma se reconozcan en cuenta, aun cuando el perceptor no reclame su cobro o los rendimientos se acumulen al principal de la operación, y los dividendos en la fecha establecida en el acuerdo de distribución o a partir del día siguiente al de su adopción a falta de la determinación de la citada fecha.

2. En el caso de rendimientos del capital mobiliario derivados de la transmisión, amortización o reembolso de activos financieros, la obligación de retener nacerá en el momento de la transmisión, amortización o reembolso.

La retención se practicará en la fecha en que se formalice la transmisión, cualesquiera que sean las condiciones de cobro pactadas.

### SECCION 3ª. RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONOMICAS.

#### **Artículo 88. Importe de las retenciones sobre rendimientos de actividades económicas.**

1. Cuando los rendimientos sean contraprestación de una actividad profesional, se aplicará el tipo de retención del 18 por 100 sobre los ingresos íntegros satisfechos.

No obstante, en el caso de contribuyentes que inicien el ejercicio de actividades profesionales, el tipo de retención será del 9 por 100 en el período impositivo de inicio de actividades y en los dos siguientes, siempre y cuando no hubieran ejercido ninguna actividad profesional en el año anterior a la fecha de inicio de las actividades.

Para la aplicación del tipo de retención previsto en el párrafo anterior, los contribuyentes deberán comunicar al pagador de los rendimientos la concurrencia de dicha circunstancia, quedando obligado el pagador a conservar la comunicación debidamente firmada.

El tipo de retención será del 9 por 100 en el caso de rendimientos satisfechos a:

Representantes garantizados de "Tabacalera, Sociedad Anónima".

Recaudadores municipales.

Agentes de seguros y corredores de seguros que utilicen los servicios de subagentes o colaboradores mercantiles.

Delegados territoriales procedentes del extinguido Patronato de Apuestas Mutuas Deportivo Benéficas integrado en el Organismo Nacional de Loterías y Apuestas del Estado por Real Decreto 904/1985, de 11 de junio.

Estos porcentajes se dividirán por dos cuando los rendimientos tengan derecho a la deducción en la cuota prevista en el artículo 55.4 de la Ley del Impuesto. (\*)

*\* Número de consulta: 1027-00*

*\* Descripción sucinta de los hechos: El consultante ejerce una actividad profesional desde el año 1999.*

*\* Cuestión planteada: Tipo de retención que debe aplicarse a sus rendimientos íntegros profesionales a partir del 1 de enero de 2000 y período de aplicación.*

*\* Contestación: En base a esta nueva redacción del artículo 88.1 del Reglamento del Impuesto, dada por el artículo duodécimo del Real Decreto 1968/1999, de 23 de diciembre, cuando un contribuyente inicie el ejercicio de una actividad profesional, el tipo de retención aplicable sobre sus ingresos íntegros será el 9 por 100 en el período de inicio de la actividad y en los dos siguientes, siempre que en el año anterior al de inicio no hubiera ejercido ninguna actividad profesional.*

---

(\*) Redacción del apartado 1 de este artículo por Real Decreto 1968/1999, de 23 de diciembre, por el que se modifican determinados artículos del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y del Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, en materia de dietas, obligación de declarar, pagos a cuenta y obligaciones de información (B.O.E. de 30 de diciembre. Corrección de errores en B.O.E. de 20 de enero de 2000). En vigor a partir de 1 de enero de 2000.

En consecuencia, cuando se haya iniciado una actividad profesional con anterioridad a 1 de enero de 2000, sin haber ejercido actividad profesional alguna en el año anterior al de inicio, también será aplicable el tipo de retención del 9 por 100 desde 1 de enero de 2000 y hasta que transcurran los dos periodos impositivos siguientes al de inicio.

Así, a las actividades profesionales iniciadas en 1999 les será de aplicación el tipo del 9 por 100 durante los ejercicios 2000 y 2001.

\* **Fecha:** 28/04/2000

\* **Número de consulta:** 1638-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Comunidad de bienes dedicada al ejercicio de la abogacía. De los dos miembros que la integran uno inició su actividad como abogado en 1998 y el otro hace más de 16 años. La participación en los beneficios de cada letrado es distinta: sueldo más 1/3 de los beneficios para uno de ellos, los 2/3 restantes para el otro.

\* **Cuestión planteada:** Atribución de rendimientos y posibilidad de aplicar el porcentaje de retención del 9 por 100 que opera en los supuestos de inicio de actividades.

\* **Contestación:** De acuerdo con lo establecido en el artículo 10 de la Ley del Impuesto, en el supuesto de una comunidad de bienes que desarrolle una actividad económica los rendimientos atribuidos a los comuneros mantendrán esa misma naturaleza, profesional en este caso.

Ahora bien, para que el régimen de atribución de rentas que contempla el artículo 10 resulte aplicable es necesario, en el caso de existencia de normas específicas que regulen el ejercicio de determinada actividad, que estas normas permitan su ejercicio por la comunidad de bienes. Cumpliéndose lo anterior, y teniendo en cuenta lo dispuesto en el citado artículo 10, los rendimientos de cada comunero no se integran en el IRPF como rendimientos del trabajo, sino que su integración se realiza por la vía del régimen de atribución de rentas, constituyendo para cada comunero un rendimiento de actividad económica, para cuya cuantificación no tendrán la consideración de gasto deducible ningún concepto salarial que pueda corresponder a los comuneros. En este caso, el sueldo que corresponde a uno de los comuneros no se deduce para la determinación del rendimiento neto de la actividad, sino que pasa a constituir un mayor importe de la participación de este comunero en el resultado de la comunidad.

En cuanto a las retenciones correspondientes a los rendimientos de la actividad profesional realizada, su práctica corresponderá a las personas o entidades obligadas a retener a quienes la comunidad presta sus servicios profesionales, determinándose su importe conforme a lo dispuesto en el artículo 88.1 del Reglamento del Impuesto.

En el presente caso, el hecho de que uno de los abogados integrantes del despacho colectivo se encuentre (en el año en que se efectúa la consulta: 2000) en el tercer año de ejercicio profesional tendrá incidencia en el tipo de retención siempre y cuando no hubiera ejercido ninguna actividad profesional en el año anterior a la fecha de inicio de la actividad. Para ello, la comunidad deberá comunicar al pagador de los rendimientos la concurrencia de dicha circunstancia en uno de los comuneros y su porcentaje de participación en la comunidad. Con estos datos, el pagador de los rendimientos practicará la retención en función del porcentaje de participación de cada comunero, aplicando el 18 por 100 sobre una y el 9 por 100 sobre la otra.

\* **Fecha:** 27/09/2000

\* **Número de consulta:** 1994-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El 1 de mayo de 1999 el consultante se dio de alta en el IAE en la actividad de "agentes de seguros afectos no representantes".

\* **Cuestión planteada:** Tipo de retención aplicable sobre los rendimientos procedentes del ejercicio de la citada actividad.

\* **Contestación:** Conforme con lo establecido en el artículo 88 del Reglamento del Impuesto, la aplicación de lo dispuesto en el segundo párrafo del texto reglamentario comporta que en el año 2000 el tipo del 9 por 100 corresponderá a aquellos contribuyentes que hubieran iniciado la actividad profesional en 1998 o 1999, o la inicien en el presente año, y ello siempre que no hubieran ejercido ninguna otra actividad profesional en el año anterior a la fecha de inicio de aquella.

A efectos de lo anterior, los contribuyentes deberán comunicar al pagador de los rendimientos que concurren las circunstancias determinantes de la aplicación del tipo de retención del 9 por 100, recogidas en el párrafo segundo del artículo 88.1 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en la redacción dada por el Real Decreto 1968/1999. A este respecto, procede indicar que la única obligación que corresponde al pagador es la de conservar la comunicación debidamente firmada.

\* **Fecha:** 06/11/2000

\* **Número de consulta:** 2012-00

**\* Descripción sucinta de los hechos:** Inicio de actividad profesional en noviembre del año 1999.

**\* Cuestión planteada:** Porcentaje de retención a aplicar sobre los rendimientos de la actividad profesional, teniendo en cuenta la nueva redacción del artículo 88.1 del Reglamento, que regula el tipo especial de retención del 9 por 100 para los supuestos de inicio de actividad profesional en el ejercicio.

**\* Contestación:** El artículo duodécimo del Real Decreto 1968/1999, de 23 de diciembre, ha modificado el artículo 88.1 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 216/1999, de 5 de febrero. Esta modificación ha entrado en vigor el día 1 de enero de 2000, tal y como dispone la disposición final única del citado Real Decreto.

En base a esta nueva redacción, cuando un contribuyente inicie el ejercicio de una actividad profesional, el tipo de retención aplicable sobre sus ingresos íntegros será el 9 por 100 en el período de inicio de la actividad y en los dos siguientes, siempre que en el año anterior al de inicio no hubiera ejercido ninguna actividad profesional.

En consecuencia, cuando se haya iniciado una actividad profesional con anterioridad a 1 de enero de 2000, sin haber ejercido actividad profesional alguna en el año anterior al de inicio, también será aplicable el tipo de retención del 9 por 100 desde 1 de enero de 2000 y hasta que transcurran los dos periodos impositivos siguientes al de inicio.

Así, a las actividades profesionales iniciadas en 1998 les será de aplicación el tipo del 9 por 100 exclusivamente durante el año 2000, mientras que en las actividades profesionales iniciadas en 1999 les será de aplicación en los ejercicios 2000 y 2001.

A las actividades iniciadas en 1997 y años anteriores, desde 1 de enero de 2000 aplicará el tipo de retención general del 18 por 100.

**\* Fecha:** 06/11/2000

**\* Número de consulta:** 0121-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** Sociedad dedicada a la promoción y construcción de inmuebles que utiliza, para su venta, los servicios de diversos intermediarios para localizar a los compradores, transmitiéndose los inmuebles por la promotora. Estos intermediarios están dados de alta en diversos Epígrafes de la Sección Segunda y en el Epígrafe 834 de la Sección Primera, de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas.

**\* Cuestión planteada:** Calificación de los rendimientos satisfechos y sometimiento a retención.

**\* Contestación:** El artículo 88 del Reglamento del Impuesto, establece una retención del 18 por 100 sobre los ingresos íntegros satisfechos cuando éstos sean contraprestación de una actividad profesional.

El mismo precepto define, a continuación, el concepto de rendimientos de actividades profesionales. Así, con carácter general, define como rendimientos profesionales los derivados del ejercicio de las actividades incluidas en las Secciones Segunda y Tercera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, y, en particular, considera como tales los obtenidos, entre otros, por los comisionistas cuando éstos se limiten a acercar o aproximar a las partes interesadas para la celebración de un contrato, siempre que no asuman el riesgo y ventura de tales operaciones, en cuyo caso se estaría ante rendimientos de actividades empresariales.

Los rendimientos satisfechos a estos intermediarios se considerarán, en todo caso, como derivados de una actividad profesional, en unos casos por tratarse de actividades incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, y en el caso de los intermediarios dados de alta en el Epígrafe 834 de la Sección Primera de dichas Tarifas, por la propia definición del contenido del mismo, al incluir operaciones de intermediación en la compra y venta de inmuebles, no asumiendo riesgos propios y operando por cuenta de terceros.

**\* Fecha:** 25/01/2001

**\* Número de consulta:** 0151-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** El consultante, que está dado de alta en el epígrafe 834 de la Sección 1ª de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, realiza operaciones de intermediación en las que pone en contacto a compradores de viviendas con entidades bancarias al objeto de contratar préstamos hipotecarios, cobrando una comisión que factura a la entidad bancaria.

**\* Cuestión planteada:** Repercusión del Impuesto sobre el Valor Añadido y sujeción a retención a cuenta del IRPF, a efectos de la confección de la factura correspondiente.

**\* Contestación:** De acuerdo con lo dispuesto en las letras c) y m) del número 18º del artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, los servicios de mediación en la concesión de préstamos, en que el intermediario se limita a poner en contacto al prestatario y al prestamista, a cambio de una comisión, están exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 88 del Reglamento del IRPF, al realizar una actividad incluida en el epígrafe 834 de la Sección Primera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, en la que, por la propia definición del contenido del mismo, se incluyen operaciones de intermediación en la compra, venta o arrendamiento de terrenos e inmuebles, así como servicios relativos a la propiedad inmobiliaria, no asumiendo riesgos propios y operando por cuenta de terceros, los rendimientos derivados de la misma se califican de profesionales a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y están, por consiguiente, sometidos a retención del 18 por 100.

Por tanto, en la factura que debe expedir el consultante a la entidad bancaria no debe repercutir el Impuesto sobre el valor Añadido, por tratarse de una operación exenta del mismo, pero sí debe consignar la retención a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

\* **Fecha:** 30/01/2001

\* **Número de consulta:** 1087-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** La consultante ejerce la actividad de prestación de todo tipo de servicios inmobiliarios, sin asumir riesgos propios y operando por cuenta de terceros, estando dada de alta en el Epígrafe 834 de la Sección Primera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas.

\* **Cuestión planteada:** Calificación de la actividad que realiza, en concreto, si es empresarial o profesional, y si le es de aplicación la retención del artículo 88 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

\* **Contestación:** El artículo 88 del Reglamento del Impuesto establece una retención del 18 por 100 sobre los ingresos íntegros satisfechos cuando éstos sean contraprestación de una actividad profesional.

El mismo precepto define, a continuación, el concepto de rendimientos de actividades profesionales. Así, con carácter general, define como rendimientos profesionales los derivados del ejercicio de las actividades incluidas en las Secciones Segunda y Tercera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, y, en particular, considera como tales los obtenidos, entre otros, por los comisionistas cuando éstos se limiten a acercar o aproximar a las partes interesadas para la celebración de un contrato, siempre que no asuman el riesgo y ventura de tales operaciones, en cuyo caso se estaría ante rendimientos de actividades empresariales.

Los rendimientos satisfechos a estos intermediarios se considerarán, en todo caso, como derivados de una actividad profesional, en unos casos por tratarse de actividades incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, y en el caso de los intermediarios dados de alta en el Epígrafe 834 de la Sección Primera de dichas Tarifas, por la propia definición del contenido del mismo, al incluir operaciones de intermediación en la compra y venta de inmuebles, incluyendo la tasación de inmuebles, sin asumir riesgos propios y operando por cuenta de terceros.

\* **Fecha:** 04/06/2001

\* **Número de consulta:** 1885-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Compañía de seguros que utiliza subagentes para la contratación de las distintas pólizas de seguros que comercializa.

\* **Cuestión planteada:** Tipo de retención aplicable.

\* **Contestación:** El carácter mercantil de la relación que se establece entre los agentes de seguros y sus subagentes, unido al hecho de que la función de estos últimos consiste en colaborar con aquéllos en la promoción y mediación de seguros, en los términos en que se acuerde en el contrato de agencia de seguros (art. 7.3, Ley 9/1992 de Mediación en Seguros Privados), nos lleva -en cuanto a la calificación de los rendimientos obtenidos en esa labor de mediación- al artículo 88.2 del Reglamento del IRPF que califica como comprendidos entre los rendimientos de actividades profesionales los obtenidos por:

"Los comisionistas. Se entenderá que son comisionistas los que se limitan a acercar o a aproximar a las partes interesadas para la celebración de un contrato".

Conforme con lo anterior, procede concluir que las contraprestaciones obtenidas por los subagentes de seguros en el ejercicio de su actividad tienen -a efectos del IRPF- la consideración de rendimientos de actividades profesionales.

En cuanto al tipo de retención aplicable sobre dichas contraprestaciones, teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 7.3 de la Ley de Mediación de Seguros Privados, según el cual "los agentes de seguros podrán utilizar los servicios de subagentes que colaboren con ellos en la promoción y mediación de seguros, en los términos en que se acuerde en el contrato de agencia de seguros. Los subagentes no tendrán la condición de agentes de seguros pero estarán sometidos a idénticas incompatibilidades", cabe concluir que será del 18 por 100 de los ingresos íntegros satisfechos, porcentaje previsto, con carácter general, en el apartado 1 del artículo 88 del Reglamento del Impuesto.

\* **Fecha:** 22/10/2001

\* **Número de consulta:** 2030-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante ejerce la actividad profesional de abogado, habiéndose dado de alta en el IAE desde el momento del inicio de la misma.

\* **Cuestión planteada:** Período impositivo en que se entiende iniciada la actividad a efectos de la aplicación del tipo de retención del 9 por 100.

\* **Contestación:** De la definición de rendimientos de actividades económicas recogida en el artículo 25.1 de la Ley del Impuesto, se puede concluir que éstas se entenderán iniciadas cuando el contribuyente comience la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. En todo caso, la declaración de alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas comporta el mero ejercicio de la actividad en la que se encuentre matriculado.

En consecuencia, a efectos de la aplicación del tipo de retención del 9 por 100, al que se refiere el artículo 88 del Reglamento del Impuesto, procede considerar como "período impositivo de inicio de las actividades" aquél en el que causa alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas, no teniendo ninguna incidencia, a estos efectos, el período impositivo en el que se emite la primera factura.

\* **Fecha:** 14/11/2001

### REDACCION VIGENTE HASTA 31 DE DICIEMBRE DE 1999

1. Cuando los rendimientos sean contraprestación de una actividad profesional, se aplicará el tipo de retención del 20 por 100 sobre los ingresos íntegros satisfechos. (\*\*)

No obstante, el tipo de retención será del 10 por 100 en el caso de rendimientos satisfechos a:

Representantes garantizados de "Tabacalera, Sociedad Anónima".

Recaudadores municipales.

Agentes de seguros y corredores de seguros que utilicen los servicios de subagentes o colaboradores mercantiles.

Delegados territoriales procedentes del extinguido Patronato de Apuestas Mutuas Deportivo Benéficas integrado en el Organismo Nacional de Loterías y Apuestas del Estado por Real Decreto 904/1985, de 11 de junio.

Estos porcentajes se dividirán por dos cuando los rendimientos tengan derecho a la deducción en la cuota prevista en el artículo 55.4 de la Ley del Impuesto.

2. A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se considerarán comprendidos entre los rendimientos de actividades profesionales:

a) En general, los derivados del ejercicio de las actividades incluidas en las Secciones Segunda y Tercera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre.

\* **Número de consulta:** 2234-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Pintor artístico que realiza cuadros por encargo

\* **Cuestión planteada:** - Epígrafe de IAE que le corresponde.

- Sometimiento a retención de los rendimientos obtenidos por la venta de los cuadros.

---

(\*\*) Este párrafo primero, del apartado 1., de este artículo 88, ha sido anulado por la sentencia, de la Sala Tercera de la Sección Segunda del Tribunal Supremo, de fecha 19 de mayo de 2000. La sentencia de la Sala Tercera de la Sección Segunda del Tribunal Supremo, de fecha 22 de septiembre de 2000 recuerda y reitera que el párrafo primero, del apartado 1., de este artículo 88 fue declarado nulo de pleno derecho por sentencia de esta Sala de fecha 19 de mayo de 2000.

- Tipo de IVA aplicable.

\* **Contestación:** La actividad de pintor artístico está encuadrada en el grupo 861 -"pintores, escultores, ceramistas, artesanos, grabadores y artistas similares"- de la sección segunda -actividades profesionales- de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre.

Por lo que respecta al sometimiento a retención de los rendimientos obtenidos por los pintores artísticos por la venta de sus cuadros, el artículo 88.2 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (aprobado por el RD 214/1999) en su párrafo a) considera comprendidos entre los rendimientos de actividades profesionales "en general, los derivados del ejercicio de las actividades incluidas en las Secciones Segunda y Tercera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas (...)". Esta calificación como rendimientos de actividad profesional conlleva el sometimiento a retención de los rendimientos procedentes de la venta de cuadros por su autor, cuando los mismos sean satisfechos por una persona o entidad obligada a retener.

En cuanto al Impuesto sobre el Valor Añadido, el artículo 91.Uno.4 de su Ley reguladora (Ley 37/1992, de 28 de diciembre), señala que se aplicará el tipo del 7 por ciento a las importaciones de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, cualquiera que sea el importador de los mismos, y las entregas de objetos de arte realizadas por sus autores o derechohabientes. En consecuencia, este Centro Directivo informa que tributarán al tipo impositivo del 7 por ciento las entregas de cuadros efectuadas por el propio autor.

\* **Fecha:** 05/12/2000

\* **Número de consulta:** 2087-01.

\* **Descripción sucinta de los hechos:** La entidad consultante tiene como actividad principal la construcción de viviendas. En el desarrollo de su actividad encarga el pintado interior y exterior de aquéllas a una comunidad de bienes.

\* **Cuestión planteada:** Sometimiento a retención de los rendimientos que se satisfacen a la comunidad de bienes por el pintado de las viviendas.

\* **Contestación:** En el caso consultado, el tema se concreta en determinar (debido a la definición única de los rendimientos de actividades económicas que realiza la Ley del Impuesto: artículo 25.1) si –dentro de los rendimientos de actividades económicas- estamos en presencia de unos rendimientos de actividades profesionales o de actividades empresariales, pues según la calificación que resulte estarán o no sometidos éstos a retención a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Para aclarar esta distinción, el artículo 88.2 del Reglamento del Impuesto acude a la normativa del Impuesto sobre Actividades Económicas considerando comprendidos entre los rendimientos de las actividades profesionales "los derivados del ejercicio de las actividades incluidas en las Secciones Segunda (actividades profesionales) y Tercera (actividades artísticas) de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre". A "sensu contrario" hay que entender que los rendimientos derivados del ejercicio de las actividades incluidas en la sección primera procederá calificarlos como empresariales.

De acuerdo con lo expuesto, en los casos de actividades correspondientes al acabado de obras, como es la de pintado de edificios, al tratarse de actividades incluidas en la sección primera de las tarifas del IAE, los rendimientos correspondientes a su ejercicio procede calificarlos como empresariales, calificación que, de acuerdo con el artículo 70 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, comporta su no sometimiento a retención a cuenta.

\* **Fecha:** 26/11/2001

b) En particular, tendrán la consideración de rendimientos profesionales los obtenidos por:

1º Los autores o traductores de obras, provenientes de la propiedad intelectual o industrial. Cuando los autores o traductores editen directamente sus obras, sus rendimientos se comprenderán entre los correspondientes a las actividades empresariales.

\* **Número de consulta:** 1786-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante ejerce la actividad de servicios fotográficos, estando incluido en el epígrafe 973.1 de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas.

\* **Cuestión planteada:** Obligación de practicar retención a cuenta del IRPF.

**\* Contestación:** La calificación de los rendimientos correspondientes a la explotación de la obra viene dada por el artículo 88.2.b).1º) del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, que considera rendimientos profesionales los obtenidos por “los autores o traductores de obras, provenientes de la propiedad intelectual o industrial. Cuando los autores o traductores editen directamente sus obras, sus rendimientos se comprenderán entre los correspondientes a las actividades empresariales”.

En consecuencia, si se trata de una obra fotográfica objeto de propiedad intelectual, los rendimientos obtenidos por ella tendrán la consideración de rendimientos profesionales, lo que comporta su sometimiento a retención, según lo previsto en el apartado 1 del artículo 88 del Reglamento del Impuesto, siempre que tales rendimientos sean satisfechos por una persona o entidad obligada a retener.

Por el contrario, cuando no se trate de una obra artística objeto de protección en la Ley de Propiedad Intelectual, los rendimientos obtenidos en el desarrollo de la actividad, constituirán rendimientos de actividades empresariales, no estando sometidos a retención a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

**\* Fecha:** 01/10/2001

2º Los comisionistas. Se entenderá que son comisionistas los que se limitan a acercar o a aproximar a las partes interesadas para la celebración de un contrato.

Por el contrario, se entenderá que no se limitan a realizar operaciones propias de comisionistas cuando, además de la función descrita en el párrafo anterior, asuman el riesgo y ventura de tales operaciones mercantiles, en cuyo caso el rendimiento se comprenderá entre los correspondientes a las actividades empresariales.

**\* Número de consulta:** 1968-00

**\* Descripción sucinta de los hechos:** El consultante es agente distribuidor de una empresa de telefonía móvil. Entre los rendimientos obtenidos por su actividad se incluyen unas cantidades por la venta de teléfonos a un precio inferior al de su adquisición al mayorista, al realizar el alta del cliente en la línea telefónica.

**\* Cuestión planteada:** Sometimiento a retención de los rendimientos obtenidos por la actividad de distribución.

**\* Contestación:** Conforme con lo establecido en el artículo 88.2 del Reglamento del Impuesto, los rendimientos obtenidos por el consultante en su condición de distribuidor procede calificarlos como derivados de una actividad profesional, pues cabe entender que su labor se corresponde con la de mediación entre la empresa de telefonía móvil y el cliente que contrata el servicio telefónico.

Cuestión distinta es la actividad de comercio al por menor de teléfonos móviles efectuada por el consultante, actividad cuyos rendimientos sí procede calificar como empresariales, y entre los que procede incluir no sólo los obtenidos de los clientes que adquieran los teléfonos, sino también la parte del precio que pudiera satisfacer la empresa de telefonía móvil.

Una vez establecida esta doble calificación, la retención del 18 por 100 que corresponde a los rendimientos que sean contraprestación de una actividad profesional no resultará aplicable respecto a los rendimientos que conforme a lo expuesto proceda calificar como empresariales.

**\* Fecha:** 03/11/2000

**\* Número de consulta:** 2225-00

**\* Descripción sucinta de los hechos:** La entidad consultante tiene suscritos contratos de agencia con diversas empresas distribuidoras, que realizan una labor de intermediación en la captación de clientes, recibiendo por ello una comisión.

En ocasiones, dichas empresas son sociedades civiles que se transforman en sociedades limitadas.

**\* Cuestión planteada:** Si debe practicar retención a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por las comisiones satisfechas a los contribuyentes por el Impuesto que desarrollan las actividades antes mencionadas, y en caso afirmativo, si cuando una sociedad civil se transforma en una sociedad limitada cuando debe dejar de practicar retención a cuenta.

**\* Contestación:** El artículo 88.2.b).2º del Reglamento del IRPF contempla la actividad de comisionista, realizando una calificación genérica de esta actividad.

La generalidad con la que el precepto reglamentario conceptúa la actividad de comisionista y la proximidad que el contrato de comisión tiene con otros contratos mercantiles (agencia y mediación) obliga a efectuar las siguientes matizaciones:

1ª. La actividad consistente en limitarse a acercar o a aproximar a las partes interesadas para la celebración de un contrato, actividad realizada por los denominados corredores o mediadores (contrato de mediación o de corretaje), tiene la consideración en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de actividad profesional, conforme al primero del precepto reglamentario citado.

2ª. El contrato de comisión mercantil (regulado en los artículos 244 y siguientes del Código de Comercio -C. de Co-) puede dar lugar a la siguiente calificación de los rendimientos obtenidos por el comisionista:

a) Rendimientos de actividad profesional.- Cuando el comisionista actúa en nombre del comitente, debe considerarse que realiza una auténtica labor de mediación; el contrato celebrado en nombre del comitente produce sus efectos entre éste y la persona o personas que contrataren con el comisionista (art. 247 C. de Co). Por lo tanto, nos encontramos ante una labor de aproximación entre las partes interesadas en la celebración de un contrato (comitente y tercero), contrato éste en el que no es parte el comisionista, es decir, sería de aplicación el primer supuesto que contempla el artículo 88.2.b).2º: rendimientos profesionales.

b) Rendimientos de actividad empresarial.- Cuando el comisionista contrate en nombre propio, el C. de Co. (art. 246) establece que "... quedará obligado de un modo directo, como si el negocio fuese suyo, con las personas con quienes contratare, las cuáles no tendrán acción contra el comitente, ni éste contra aquéllas...". Esta actuación del comisionista en nombre propio, al producir unas relaciones mercantiles directas y únicas entre comisionista y terceros que contrata con él, conduce a su calificación como actividad empresarial.

3ª.- La Ley 12/1992, de 27 de mayo, sobre Contrato de Agencia realiza en su artículo 1 la siguiente definición de esta modalidad de contrato: "Por el contrato de agencia una persona natural o jurídica, denominada agente, se obliga frente a otra de manera continuada o estable a cambio de una remuneración, a promover actos u operaciones de comercio por cuenta ajena, o a promoverlos y concluirlos por cuenta y en nombre ajenos, como intermediario independiente, sin asumir, salvo pacto en contrario, el riesgo y ventura de tales operaciones".

Por otra parte, la actividad de agente comercial aparece incluida en la Sección Segunda de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas (grupo 511); esta inclusión nos lleva a calificar como rendimientos de actividad profesional a los derivados de su ejercicio.

No obstante, dada la posibilidad de que en el contrato de agencia se pacte la asunción por el agente del riesgo y ventura de tales operaciones, la existencia de ese pacto conllevaría, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la calificación de los rendimientos obtenidos por el agente como empresariales, por aplicación del segundo párrafo del artículo 88.2.b).2º del Reglamento del Impuesto.

Una vez analizadas las distintas posibilidades que las actividades de mediación mercantil pueden tener en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, su aplicación al supuesto objeto de consulta, y en base a los datos aportados, nos lleva a considerar como rendimientos de actividades profesionales las comisiones satisfechas por la entidad consultante.

Por lo que se refiere a la segunda cuestión planteada, cuando debe dejar de practicarse retención a cuenta en el supuesto de transformación de una sociedad civil en otra limitada, y si debe practicarse retención a cuenta por las comisiones devengadas durante el tiempo que la entidad era una sociedad civil pero que se abonan cuando es una sociedad mercantil, hay que tener en cuenta que al adquirir personalidad jurídica la sociedad mercantil, ésta hace suyos los negocios jurídicos de la otra.

Por su parte, el artículo 73.1 del Reglamento del Impuesto, establece que "con carácter general, la obligación de retener nacerá en el momento en que se satisfagan o abonen las rentas correspondientes."

En consecuencia, las comisiones devengadas y no satisfechas cuando la sociedad perceptora tenía la naturaleza jurídica de sociedad civil, que son abonadas a la sociedad mercantil en la que aquélla se ha transformado, no estarán sujetas a retención a cuenta por el IRPF.

\* **Fecha:** 05/12/2000

\* **Número de consulta:** 2540-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Comunidad de bienes constituida por personas físicas y dedicada a la actividad de "intermediarios del comercio" (ep. IAe: 631).

\* **Cuestión planteada:** Sometimiento a retención de los rendimientos correspondientes al ejercicio de la actividad.

\* **Contestación:** El tema se concreta en determinar si la actividad de "intermediarios de comercio" constituye una actividad profesional a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Para ello se hace preciso acudir al artículo 88 del Reglamento del Impuesto, que en su apartado 2 considera comprendidos entre los rendimientos de actividades profesionales los obtenidos por los comisionistas, entendiendo por tales "los que se limitan a acercar o aproximar a las partes interesadas para la celebración de un contrato". Añadiendo además que "por el contrario, se entenderá que no se limitan a realizar operaciones propias de comisionistas cuando, además de la función descrita en el párrafo

anterior, asuman el riesgo y ventura de tales operaciones mercantiles, en cuyo caso el rendimiento se comprenderá entre los correspondientes a las actividades empresariales".

Por tanto, si, conforme a lo anterior, la actividad realizada por la sociedad civil o comunidad de bienes procede calificarla como profesional, por corresponderse con la de comisionistas, los rendimientos obtenidos en el ejercicio de aquélla estarán sometidos a retención a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en cuanto sean satisfechos por una persona o entidad obligada a retener, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 70 y 71 del Reglamento del Impuesto.

La consideración de la sociedad civil o comunidad de bienes como una agrupación de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas comporta que las retenciones practicadas a la entidad siguen el mismo régimen de imputación que las rentas de donde proceden, es decir: las retenciones se atribuirán a los socios o comuneros en la misma proporción en que se imputen las correspondientes rentas.

\* **Fecha:** 29/12/2000

\* **Número de consulta:** 1199-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante se dedica a la actividad de agente comercial. Al cesar en el ejercicio de la misma ha recibido de una de las empresas determinada cantidad en concepto de indemnización por clientela y por preaviso del cese de la actividad.

\* **Cuestión planteada:** Calificación de las citadas rentas.

\* **Contestación:** El artículo 88.2.b).2º del Reglamento del IRPF aprobado por el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero (BOE del 9), vigente desde el 1 de enero de 1999, contempla la actividad de comisionista, realizando una calificación genérica de esta actividad.

La generalidad con la que el precepto reglamentario conceptúa la actividad de comisionista y la proximidad que el contrato de comisión tiene con otros contratos mercantiles (agencia y mediación) obliga a efectuar las siguientes matizaciones:

1ª. La actividad consistente en limitarse a acercar o a aproximar a las partes interesadas para la celebración de un contrato, actividad realizada por los denominados corredores o mediadores (contrato de mediación o de corretaje), tiene la consideración en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de actividad profesional, conforme al primero del precepto reglamentario citado.

2ª. El contrato de comisión mercantil (regulado en los artículos 244 y siguientes del Código de Comercio - C. de Co-) puede dar lugar a la siguiente calificación de los rendimientos obtenidos por el comisionista:

a) Rendimientos de actividad profesional.- Cuando el comisionista actúa en nombre del comitente, debe considerarse que realiza una auténtica labor de mediación; el contrato celebrado en nombre del comitente produce sus efectos entre éste y la persona o personas que contrataren con el comisionista (art. 247 C. de Co). Por lo tanto, nos encontramos ante una labor de aproximación entre las partes interesadas en la celebración de un contrato (comitente y tercero), contrato éste en el que no es parte el comisionista, es decir, sería de aplicación el primer supuesto que contempla el artículo 88.2.b).2º: rendimientos profesionales.

b) Rendimientos de actividad empresarial.- Cuando el comisionista contrate en nombre propio, el C. de Co. (art. 246) establece que "... quedará obligado de un modo directo, como si el negocio fuese suyo, con las personas con quienes contratare, las cuáles no tendrán acción contra el comitente, ni éste contra aquéllas...". Esta actuación del comisionista en nombre propio, al producir unas relaciones mercantiles directas y únicas entre comisionista y terceros que contrata con él, conduce a su calificación como actividad empresarial.

3ª.- La Ley 12/1992, de 27 de mayo, sobre Contrato de Agencia realiza en su artículo 1 la siguiente definición de esta modalidad de contrato: "Por el contrato de agencia una persona natural o jurídica, denominada agente, se obliga frente a otra de manera continuada o estable a cambio de una remuneración, a promover actos u operaciones de comercio por cuenta ajena, o a promoverlos y concluirlos por cuenta y en nombre ajenos, como intermediario independiente, sin asumir, salvo pacto en contrario, el riesgo y ventura de tales operaciones".

Por otra parte, la actividad de agente comercial aparece incluida en la Sección Segunda de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas (grupo 511); esta inclusión nos lleva a calificar como rendimientos de actividad profesional a los derivados de su ejercicio.

No obstante, dada la posibilidad de que en el contrato de agencia se pacte la asunción por el agente del riesgo y ventura de tales operaciones, la existencia de ese pacto conllevaría, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la calificación de los rendimientos obtenidos por el agente como empresariales, por aplicación del segundo párrafo del artículo 88.2.b).2º del Reglamento del Impuesto.

La presente contestación se realiza bajo la hipótesis de que la relación entre el consultante y la empresa deriva del correspondiente contrato de agencia celebrado entre las partes, tal y como parece deducirse del texto de la consulta.

Por tanto, con carácter general, tal y como se ha señalado anteriormente, las cantidades percibidas por los agentes en contraprestación al cumplimiento de sus obligaciones contractuales se califican de rendimientos de actividades profesionales, debiendo soportar la oportuna retención del 18 por 100.

No obstante, si existe por parte del agente la asunción del riesgo y ventura de la operación, los rendimientos obtenidos por el mismo se califican como empresariales, sin soportar retención.

En cuanto a la calificación de las cantidades percibidas en concepto de indemnización por clientela y por preaviso del cese en la actividad, deben entenderse producidas en el seno de la actividad económica realizada por el contribuyente.

La indemnización por clientela se regula en el artículo 28 de la Ley 12/1992, anteriormente citada, estableciendo que :

“1. Cuando se extinga el contrato de agencia, sea por tiempo determinado o indefinido, el agente que hubiese aportado nuevos clientes al empresario o incrementado sensiblemente las operaciones con la clientela preexistente, tendrá derecho a una indemnización si su actividad anterior puede continuar produciendo ventajas sustanciales al empresario y resulta equitativamente procedente por la existencia de pactos de limitación de competencia, por las comisiones que pierda o por las demás circunstancias que concurran..”

Por tanto, la calificación de la citada indemnización no puede ser otra que la derivada de una actividad económica, puesto que lo que persigue es remunerar la actividad efectuada sin que pueda considerarse, en ningún caso, ganancia patrimonial. Se trata de una contraprestación más a percibir por los servicios prestados por el agente que, como el resto de cantidades percibidas de su cliente configuran el rendimiento de la actividad empresarial o profesional, según asuma o no el riesgo y ventura de las operaciones.

Los mismos criterios resultan de aplicación a la indemnización por preaviso. Nace igualmente de la relación contractual celebrada entre las partes, debiendo calificarse igualmente de rendimiento de la actividad económica.

\* **Fecha:** 19/06/2001

\* **Número de consulta:** 1525-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante ha percibido del transmitente una cantidad de dinero en concepto de comisión por intervenir en la venta de la totalidad de las acciones de una sociedad.

\* **Cuestión planteada:** Al tratarse de una operación aislada, ¿está sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido?, ¿debo soportar una retención a cuenta del IRPF?

\* **Contestación:** Según se deduce del escrito de consulta la intermediación en la venta de la totalidad de las acciones de una sociedad mercantil en la que el consultante trabaja por cuenta ajena, constituyen una operación esporádica y aislada y no se producen en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional no estando, por tanto, sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

En segundo lugar, y por lo que respecta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el artículo 88.2 califica las rentas obtenidas por la mediación en la venta como rendimientos profesionales.

Como consecuencia de su calificación como rendimiento profesional procederá practicar una retención del 18 por 100 sobre los ingresos íntegros satisfechos, según lo dispuesto en el apartado 1 del citado artículo 88.

\* **Fecha:** 23/07/2001

\* **Número de consulta:** 1748-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante desarrolla la actividad de "comercio al por menor de labores de tabaco de todas clases y formas en Expendedurías Generales, Especiales e Interiores" (pe. ICE: 646.1).

\* **Cuestión planteada:** Determinación de los ingresos de la actividad.

\* **Contestación:** En primer lugar, procede señalar que la actividad recogida en el epígrafe 646.1 de la sección primera de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas no es una de las actividades a las que resulta aplicable el régimen de estimación objetiva (regulado en la NO 29-11-2000), por lo que la determinación del rendimiento neto procede realizarla por el régimen de estimación directa.

Respecto a la forma de computar los ingresos de la actividad, el criterio que viene manteniendo este Centro Directivo establece la siguiente distinción:

- Por la venta al por menor de labores de tabaco y otros artículos, los ingresos se computarán por el importe total de las ventas.

- Por la distribución de efectos timbrados, sellos de correos y otros productos (como tarjetas telefónicas) los ingresos se computarán por el importe de las correspondientes comisiones, ya que a efectos del IRPF no se trata de una actividad empresarial de venta al por menor, sino de la actividad profesional de comisionista, tal como se define en el artículo 88.2.b) 2º del Reglamento del Impuesto

\* **Fecha:** 24/09/2001

\* **Número de consulta:** 1893-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante ejerce la actividad principal de "Comercio al por menor de libros y revistas" y la accesorial de "Expendedor no oficial autorizado de apuestas".

\* **Cuestión planteada:** Como se determina el volumen de operaciones de la actividad de "expendedor no oficial autorizado de apuestas".

\* **Contestación:** La actividad de expendedor no oficial autorizado de apuestas constituye una actividad que debe calificarse, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, como actividad profesional, pues de acuerdo con el artículo 88.2.b).2º del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, el expendedor se limita a acercar o a aproximar a las partes interesadas para la celebración de un contrato.

Por ello, para determinar el volumen de operaciones de la citada actividad únicamente deben tenerse en cuenta las comisiones que se perciben de Loterías y Apuestas del Estado.

\* **Fecha:** 22/10/2001

3º Los profesores, cualquiera que sea la naturaleza de las enseñanzas, que ejerzan la actividad, bien en su domicilio, casas particulares o en academia o establecimiento abierto. La enseñanza en academias o establecimientos propios tendrá la consideración de actividad empresarial.

\* **Número de consulta:** 2344-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Actividad de enseñanza de idiomas en academia y con personal asalariado.

\* **Cuestión planteada:** Calificación de los rendimientos obtenidos en el desarrollo de la actividad de enseñanza cuando ésta se realiza en el domicilio de empresas clientes, ya sea directamente por el titular de la actividad o por el personal asalariado.

\* **Contestación:** Dejando al margen cualquier posible calificación como rendimientos del trabajo, calificación que en este caso no procede pues estamos en presencia de una ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, lo que comporta la calificación de los rendimientos obtenidos como de actividades económicas, la cuestión se delimita en determinar si en los supuestos de enseñanza a domicilio los rendimientos se consideran empresariales o profesionales.

Para resolver sobre tal delimitación se hace preciso acudir al artículo 88 del Reglamento del Impuesto.

Conforme con lo dispuesto en el precitado artículo del Reglamento del Impuesto, cabe afirmar que cuando la actividad docente se desarrolle a domicilio (ya sea directamente por el titular o por personal asalariado), los rendimientos obtenidos por tal ejercicio procede calificarlos como profesionales, lo que conlleva su sometimiento a retención a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 70.1 y 88.1 del Reglamento del Impuesto.

\* **Fecha:** 15/12/2000

3. No se considerarán rendimientos de actividades profesionales las cantidades que perciban las personas que, a sueldo de una empresa, por las funciones que realizan en la misma vienen obligadas a inscribirse en sus respectivos colegios profesionales ni, en general, las derivadas de una relación de carácter laboral o dependiente. Dichas cantidades se comprenderán entre los rendimientos del trabajo.

4. Cuando los rendimientos sean contraprestación de una actividad agrícola o ganadera, se aplicarán los siguientes porcentajes de retención:

1º Actividades ganaderas de engorde de porcino y avicultura: 1 por 100.

2º Restantes casos: 2 por 100.

Estos porcentajes se aplicarán sobre los ingresos íntegros satisfechos, con excepción de las subvenciones corrientes y de capital y de las indemnizaciones.

A estos efectos se entenderán como actividades agrícolas o ganaderas aquellas mediante las cuales se obtengan directamente de las explotaciones productos naturales, vegetales o animales y no se sometan a procesos de transformación, elaboración o manufactura.

Se considerará proceso de transformación, elaboración o manufactura toda actividad para cuyo ejercicio sea preceptiva el alta en un epígrafe correspondiente a actividades industriales en las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas.

Se entenderán incluidas entre las actividades agrícolas y ganaderas:

a) La ganadería independiente.

b) La prestación, por agricultores o ganaderos, de trabajos o servicios accesorios de naturaleza agrícola o ganadera, con los medios que ordinariamente son utilizados en sus explotaciones.

c) Los servicios de cría, guarda y engorde de ganado.

*\* Número de consulta: 0345-01*

*\* Descripción sucinta de los hechos: De acuerdo con lo previsto en el Reglamento (CE) 1254/1999, del Consejo, de 17 de mayo, en el Reglamento (CE) 2777/2000, de la Comisión, de 18 de diciembre, y la Orden del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación de 28 de diciembre de 2000, el Ministerio debe proceder, a través de la entidad consultante, a la adquisición de los bovinos de más de treinta meses a los que no se les haya practicado la prueba de detección de la encefalopatía espongiforme bovina (EBB).*

*\* Cuestión planteada: Si debe practicarse retención del 2 por 100 sobre los importes que debe satisfacer a los ganaderos, en las compras anteriormente descritas.*

*\* Contestación: Si se debe practicar retención a cuenta sobre los rendimientos de actividades económicas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*

*De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.4 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, están sujetos a retención a cuenta los rendimientos que sean contraprestación de una actividad agrícola o ganadera. El porcentaje de retención (el 2 por 100), debe aplicarse sobre la totalidad de los ingresos íntegros satisfechos, con excepción de las subvenciones corrientes y de capital y de las indemnizaciones.*

*Tal y como establece la Orden Ministerial de 28 de diciembre de 2000 (BOE del 30), estamos en presencia de compras realizadas por la entidad consultante, no pudiendo calificarse las cantidades satisfechas como subvenciones ni indemnizaciones; en consecuencia, procederá practicar la retención del 2 por 100 sobre dichas cantidades.*

*Dentro de la base de retención, debe incluirse la compensación percibida por los agricultores y ganaderos acogidos al Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca, ya que la misma se incluye entre los ingresos íntegros de la actividad, dado que supone un mayor ingreso de la misma, no pudiéndose calificar esta compensación ni como subvención ni como indemnización.*

*\* Fecha: 19/02/2001*

*\* Número de consulta: 2064-01*

*\* Descripción sucinta de los hechos: La entidad consultante, una sociedad agraria de transformación que tiene la calificación de Asociación de Productores Agrarios, satisface a sus socios la prima comunitaria que la Unión Europea tiene establecida sobre la producción del tabaco.*

*\* Cuestión planteada: Si tiene que practicar retención a cuenta sobre las cantidades que satisface a sus socios por este concepto.*

*\* Contestación: Según establece el artículo 12 del Reglamento CEE 2075/92 del Consejo, de 30 de junio de 1992 y el artículo 7 del Reglamento CEE 84/93 de la Comisión, de 19 de enero de 1993, la ayuda especial se abonará a las agrupaciones de productores para mejorar la organización y la orientación de la producción, la cual será utilizada por las agrupaciones para conceder una retribución suplementaria a sus miembros, modulada en función de la calidad entregada. En consecuencia, la ayuda especial percibida por la entidad consultante tendrá la consideración de subvención a la explotación y, por tanto, es un ingreso a efectos de determinar su base imponible. En cuanto a la aplicación de la ayuda, en la*

*medida que la misma se destina a conceder una mayor retribución a sus miembros por los productos entregados a la consultante, el importe de la misma tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible en la entidad e ingreso de la actividad agrícola de los socios, sin que dicho ingreso pierda su condición de subvención por cuanto la interposición de la agrupación de productores no debe alterar la calificación de la ayuda especial.*

*En consecuencia, de acuerdo con lo establecido en el artículo 88.4 del Reglamento del IRPF, al tener la ayuda la calificación de subvención, su importe no estará sometido a retención a cuenta del IRPF.*

**\* Fecha:** 20/11/2001

5. Cuando los rendimientos sean contraprestación de una actividad forestal, se aplicará el tipo de retención del 2 por 100 sobre los ingresos íntegros satisfechos, con excepción de las subvenciones corrientes y de capital y de las indemnizaciones.<sup>(11)</sup> (\*)

\* *Número de consulta:* 2533-00

\* *Descripción sucinta de los hechos:* Retención aplicable sobre los rendimientos de actividades forestales.

\* *Cuestión planteada:* Si en la base de la retención se incluye la compensación percibida por los empresarios acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido.

\* *Contestación:* Al constituir la compensación percibida por los empresarios acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca un mayor importe de la contraprestación, no tratándose por tanto de ninguna subvención o indemnización, y al operar la retención sobre el importe total de la contraprestación, procede concluir que la mencionada compensación forma parte de la base de retención.

\* *Fecha:* 29/12/2000

## SECCION 4ª. GANANCIAS PATRIMONIALES

### **Artículo 89. Importe de las retenciones sobre ganancias patrimoniales derivadas de las transmisiones o reembolsos de acciones y participaciones de instituciones de inversión colectiva.**

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

#### REDACCION VIGENTE HASTA 2 DE JUNIO DE 2001

La retención a practicar sobre las ganancias patrimoniales derivadas de las transmisiones o reembolsos de acciones y participaciones de instituciones de inversión colectiva, será el resultado de aplicar a la base de retención el porcentaje del 20 por 100.  
(\*\*)

---

<sup>(11)</sup> Véase, en el artículo 25.1 de la Ley del Impuesto, la consulta (0795-01) de fecha 21 de febrero de 2001. Porcentaje de retención a la venta de pinos de forma esporádica.

(\*) El apartado 5 de este artículo ha sido añadido por Real Decreto 1968/1999, de 23 de diciembre, por el que se modifican determinados artículos del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y del Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, en materia de dietas, obligación de declarar, pagos a cuenta y obligaciones de información (B.O.E. de 30 de diciembre. Corrección de errores en B.O.E. de 20 de enero de 2000.) En vigor a partir de 1 de enero de 2000.

(\*) Redacción dada a este artículo por el artículo octavo del Real Decreto 579 /2001, de 1 de junio, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 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 Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 326/1999, de 26 de febrero, en materia de retenciones (B.O.E. de 2 de junio), en vigor a partir del día 3 de junio de 2001 y de aplicación a los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2001.

(\*\*) El artículo decimocuarto del Real Decreto-Ley 3/2000, de 23 de junio, por el que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa. (B.O.E. de 24 de junio de 2000), en vigor a partir del 25 de junio de 2000 dice: «El porcentaje aplicable a las rentas obtenidas como consecuencia de la transmisión o reembolso de acciones o participaciones en

**Artículo 90. Base de retención sobre las ganancias patrimoniales derivadas de transmisiones o reembolsos de acciones y participaciones de instituciones de inversión colectiva.**

La base de retención sobre las ganancias patrimoniales derivadas de transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva será la cuantía a integrar en la base imponible calculada de acuerdo con la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

**Artículo 91. Nacimiento de la obligación de retener.**

La obligación de retener nacerá en el momento en que se formalice la transmisión o reembolso de las acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva, cualesquiera que sean las condiciones de cobro pactadas.

**Artículo 92. Importe de las retenciones sobre premios.**

La retención a practicar sobre los premios en metálico será del 18 por 100 de su importe. (\*)

**REDACCION VIGENTE HASTA 31 DE DICIEMBRE DE 1999**

La retención a practicar sobre los premios en metálico será del 20 por 100 de su importe.

**SECCION 5ª. OTRAS RENTAS**

**Artículo 93. Importe de las retenciones sobre arrendamientos y subarrendamientos de inmuebles.**

La retención a practicar sobre los rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos, cualquiera que sea su calificación, será el resultado de aplicar el porcentaje del 15 por 100 sobre todos los conceptos que se satisfagan al arrendador, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido.

---

instituciones de inversión colectiva, para el cálculo de las retenciones y demás pagos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades, será el 18 por 100. Reglamentariamente podrá modificarse este porcentaje». El artículo 21 de la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, por el que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa (B.O.E. de 14 de diciembre) determina: «El porcentaje aplicable a las rentas obtenidas como consecuencia de la transmisión o reembolso de acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva, para el cálculo de las retenciones y demás pagos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades, será el 18 por 100. Reglamentariamente podrá modificarse este porcentaje»

(\*) Redacción de este artículo por Real Decreto 1968/1999, de 23 de diciembre, por el que se modifican determinados artículos del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y del Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, en materia de dietas, obligación de declarar, pagos a cuenta y obligaciones de información (B.O.E. de 30 de diciembre. Corrección de errores en B.O.E. de 20 de enero de 2000). En vigor a partir de 1 de enero de 2000.

Este porcentaje se dividirá por dos cuando el inmueble urbano esté situado en Ceuta o Melilla, en los términos previstos en el artículo 55.4 de la Ley del Impuesto. (\*)

\* **Número de consulta:** 1807-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** La consultante es arrendadora de un local comercial.

\* **Cuestión planteada:** Al haber anulado el Tribunal Supremo (sentencia de 18-3-00) el artículo 93 del Reglamento del IRPF, en concreto respecto al señalamiento del tipo del 18 por 100 de retención sobre los rendimientos del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos, se pregunta sobre la práctica de retención sobre dichos rendimientos.

\* **Contestación:** Teniendo en cuenta que respecto a estas rentas la obligación de retener nace en el momento en que las mismas se satisfacen (art. 73.1, Reglamento I.R.P.F.), cabe concluir que las personas y entidades obligadas a retener deberán aplicar la retención del 15 por 100 sobre los rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos sometidos a retención que satisfagan a partir de la entrada en vigor del RD 1088/2000, esto es: 11 de junio de 2000.

\* **Fecha:** 17/10/2000

\* **Número de consulta:** 0745-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** La consultante desarrolla su actividad empresarial en un local arrendado.

\* **Cuestión planteada:** Al haber anulado el Tribunal Supremo (Sentencia de 18-3-00) el artículo 93 del Reglamento del IRPF, en concreto respecto al señalamiento del tipo del 18 por 100 de retención sobre los rendimientos del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos, se pregunta sobre la práctica de retención sobre el importe que se satisface por el alquiler del local.

\* **Contestación:** Como consecuencia de la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de marzo de 2000, que anuló el precepto del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que establecía en el 18 por 100 el tipo de retención aplicable sobre los rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos, con fecha 9 de junio se ha aprobado un Real Decreto, el 1088/2000 (BOE, 10 de junio), que en su artículo primero da nueva redacción al artículo 93 del Reglamento del Impuesto.

Teniendo en cuenta que respecto a estas rentas la obligación de retener nace en el momento en que las mismas se satisfacen (art. 73.1, Reglamento IRPF), cabe concluir que las personas y entidades obligadas a retener deberán aplicar la retención del 15 por 100 sobre los rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos sometidos a retención que satisfagan a partir de la entrada en vigor del RD 1088/2000, esto es: 11 de junio de 2000.

Respecto a las retenciones que pudieran haberse practicado en el año 2000 con anterioridad a la entrada en vigor del citado decreto, al haber devenido aquéllas improcedentes como consecuencia de la sentencia del Tribunal Supremo, podrá instarse su devolución, tal como dispone el artículo 9º.1 del Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, por el cual se regula el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria.

\* **Fecha:** 11/04/2001

\* **Número de consulta:** 0935-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Persona física propietaria de un local comercial arrendado.

\* **Cuestión planteada:** Base de retención sobre los rendimientos procedentes del arrendamiento. En particular, si procede incluir en la misma los gastos de comunidad.

\* **Contestación:** De acuerdo con lo establecido en los artículos 70, 72.1 y 93 del Reglamento del Impuesto, la retención sobre estos rendimientos no opera solamente sobre el concepto "renta", sino también sobre todos los gastos que el arrendador repercute al arrendatario.

\* **Fecha:** 21/05/2001

\* **Número de consulta:** 1391-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** La entidad consultante es arrendataria de una nave industrial propiedad de una persona física.

---

(\*) Redacción de este artículo por el artículo primero del Real Decreto 1088/2000, de 9 de junio, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades en materia de retenciones sobre arrendamientos o subarrendamientos de inmuebles (B.O.E. de 10 de junio de 2000) en vigor a partir de 11 de junio de 2000.

\* **Cuestión planteada:** Al repercutir la propietaria, entre otros gastos, los de comunidad y el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, se pregunta cuál es la base de retención, a efectos del IRPF, y la base imponible del IVA.

\* **Contestación:** De acuerdo con lo establecido en los artículos 70, 72.1 y 93 del Reglamento del Impuesto, la retención sobre estos rendimientos no opera solamente sobre el concepto "renta", sino también sobre todos los gastos que el arrendador repercute al arrendatario, como ocurre en este caso con los gastos de comunidad y el Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

\* **Fecha:** 03/07/2001

\* **Número de consulta:** 2314-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Personas físicas, titulares de locales, que los tienen arrendados a sociedades. En los contratos de arrendamiento se encuentra estipulado que serán de cuenta de la sociedad arrendataria los gastos de luz, agua y comunidad de propietarios, gastos que son repercutidos por el arrendador en el correspondiente recibo mensual.

\* **Cuestión planteada:** Base de retención a efectos del IRPF.

\* **Contestación:** De acuerdo con lo establecido en los artículos 70, 72 y 93 del Reglamento del Impuesto la retención sobre estos rendimientos no opera solamente sobre el concepto "renta", sino también sobre todos los gastos que el arrendador repercute al arrendatario, como ocurre en este caso con los gastos de luz, agua y comunidad.

\* **Fecha:** 27/12/2001

## REDACCION VIGENTE HASTA 10 DE JUNIO DE 2000

La retención a practicar sobre los rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos, cualquiera que sea su calificación, será el resultado de aplicar el porcentaje del 18 por 100 sobre todos los conceptos que se satisfagan al arrendador, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido.

(\*\*)

Este porcentaje se dividirá por dos cuando el inmueble urbano esté situado en Ceuta o Melilla, en los términos previstos en el artículo 55.4 de la Ley del impuesto. (\*\*\*)

### Artículo 94. Importe de las retenciones sobre derechos de imagen y otras rentas.

1. La retención a practicar sobre los rendimientos procedentes de la cesión del derecho a la explotación del derecho de imagen, cualquiera que sea su calificación, será el resultado de aplicar el tipo de retención del 20 por 100 sobre los ingresos íntegros satisfechos.

2. La retención a practicar sobre los rendimientos de los restantes conceptos previstos en el artículo 70.2.b) de este Reglamento, cualquiera que sea su calificación, será el resultado de aplicar el tipo de retención del 18 por 100 sobre los ingresos íntegros satisfechos. (\*)

---

(\*\*) La sentencia de la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, de fecha 18 de marzo de 2000, ha anulado el primer párrafo, en el punto concreto del señalamiento del tipo del 18 por 100, de este artículo. La sentencia, de la Sala Tercera de la Sección Segunda del Tribunal Supremo, de fecha 19 de mayo de 2000, reitera que el párrafo primero, de este artículo 93, fue anulado con anterioridad por esta Sala.

(\*\*\*) Este párrafo segundo, de este artículo 93, ha sido anulado por la sentencia, de la Sala Tercera de la Sección Segunda del Tribunal Supremo, de fecha 19 de mayo de 2000.

(\*) Redacción de este artículo por Real Decreto 1968/1999, de 23 de diciembre, por el que se modifican determinados artículos del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y del Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, en materia de dietas, obligación de declarar, pagos a cuenta y obligaciones de información (B.O.E. de 30 de diciembre. Corrección de errores en B.O.E. de 20 de enero de 2000). En vigor a partir de 1 de enero de 2000.

## **REDACCION VIGENTE HASTA 31 DE DICIEMBRE DE 1999**

La retención a practicar sobre los rendimientos procedentes de los conceptos previstos en el artículo 70.2.b) de este Reglamento, cualquiera que sea su calificación, será el resultado de aplicar el tipo de retención del 20 por 100 sobre los ingresos íntegros satisfechos.

### **CAPITULO III Ingresos a cuenta**

#### **Artículo 95. Ingresos a cuenta sobre retribuciones en especie del trabajo.**

1. La cuantía del ingreso a cuenta que corresponda realizar por las retribuciones satisfechas en especie se calculará aplicando a su valor, determinado conforme a las reglas del artículo 44.1 de la Ley del Impuesto, y mediante la aplicación, en su caso, del procedimiento previsto en la disposición adicional segunda de este Reglamento, el tipo que corresponda de los previstos en el artículo 75 de este Reglamento.

2. No existirá obligación de efectuar ingresos a cuenta respecto a las contribuciones satisfechas por los promotores de planes de pensiones y de mutualidades de previsión social que reduzcan la base imponible.

#### **Artículo 96. Ingresos a cuenta sobre retribuciones en especie del capital mobiliario.**

La cuantía del ingreso a cuenta que corresponda realizar por las retribuciones satisfechas en especie se calculará aplicando el porcentaje previsto en la sección 2ª del capítulo II anterior al resultado de incrementar en un 20 por 100 el valor de adquisición o coste para el pagador.

#### **Artículo 97. Ingresos a cuenta sobre retribuciones en especie de actividades económicas.**

La cuantía del ingreso a cuenta que corresponda realizar por las retribuciones satisfechas en especie se calculará aplicando a su valor de mercado el porcentaje que resulte de lo dispuesto en la sección 3ª del capítulo II anterior.

#### **Artículo 98. Ingresos a cuenta sobre premios.**

La cuantía del ingreso a cuenta que corresponda realizar por los premios satisfechos en especie, que constituyan ganancias patrimoniales, se calculará aplicando el porcentaje previsto en el artículo 92 del presente Reglamento al resultado de incrementar en un 20 por 100 el valor de adquisición o coste para el pagador.

#### **Artículo 99. Ingreso a cuenta sobre otras rentas.**

La cuantía del ingreso a cuenta sobre las rentas en especie a las que se refiere los artículos 93 y 94 del presente Reglamento se calculará aplicando a su valor de mercado el porcentaje previsto en los mismos.

#### **Artículo 100. Ingreso a cuenta sobre derechos de imagen.**

El porcentaje para calcular el ingreso a cuenta que debe practicarse en el supuesto contemplado por el número 9 del artículo 76 de la Ley del Impuesto, será del 15 por 100.

### **CAPITULO IV**

#### **Obligaciones del retenedor y del obligado a ingresar a cuenta.**

#### **Artículo 101. Obligaciones formales del retenedor y del obligado a ingresar a cuenta.**

1. El sujeto obligado a retener y practicar ingresos a cuenta deberá presentar, en los primeros veinte días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero, declaración de las cantidades retenidas y de los ingresos a cuenta que correspondan por el trimestre natural inmediato anterior, e ingresar su importe en el Tesoro Público.

No obstante, la declaración e ingreso a que se refiere el párrafo anterior se efectuará en los veinte primeros días 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 concurren las circunstancias a que se refieren los números 1.º y 1.º 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. (\*)

---

(\*) Redacción dada a este apartado 1 por el artículo noveno del Real Decreto 579/2001, de 1 de junio, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 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 Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 326/1999, de 26 de febrero, en materia de retenciones (B.O.E. de 2 de junio), en vigor a partir del día 3 de junio de 2001 y de aplicación a los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2001.

## REDACCION VIGENTE HASTA 2 DE JUNIO DE 2001

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 mes, en relación con las cantidades retenidas y los ingresos a cuenta que correspondan por el inmediato anterior, cuando se trate de retenedores u obligados en los que concurran las circunstancias a que se refiere el apartado 3.1º del artículo 71 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre. Por excepción, la declaración e ingreso correspondiente al mes de julio se efectuará durante el mes de agosto y los veinte primeros días naturales del mes de septiembre inmediato posterior.

El retenedor u obligado a ingresar a cuenta presentará declaración negativa cuando, a pesar de haber satisfecho rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta, no hubiera procedido, por razón de su cuantía, la práctica de retención o ingreso a cuenta alguno. No procederá presentación de declaración negativa cuando no se hubieran satisfecho en el período de declaración rentas sometidas a retención e ingreso a cuenta.

La retención e ingreso correspondiente, cuando la entidad pagadora del rendimiento sea la Administración del Estado, se efectuará de forma directa.

2. El retenedor u obligado a ingresar a cuenta deberá presentar, en el mismo plazo de la última declaración de cada año, un resumen anual de las retenciones e ingresos a cuenta efectuados. En este resumen, además de sus datos de identificación, podrá exigirse que conste una relación nominativa de los perceptores con los siguientes datos:

- a) Nombre y apellidos.
- b) Numero de identificación fiscal.
- c) Renta obtenida, con indicación de la identificación, descripción y naturaleza de los conceptos, así como del ejercicio en que dicha renta se hubiera devengado, incluyendo las rentas no sometidas a retención o ingreso a cuenta por razón de su cuantía, así como las dietas exceptuadas de gravamen y las rentas exentas.
- d) Reducciones aplicadas con arreglo a lo previsto en los artículo 17.2 y 24.2 de la Ley del Impuesto.
- e) Gastos deducibles a que se refieren los artículos 17.3 y 24.1.a) de la Ley del Impuesto, a excepción de las cuotas satisfechas a sindicatos y colegios profesionales y los de defensa jurídica, siempre que hayan sido deducidos por el pagador de los rendimientos satisfechos.
- f) Circunstancias personales y familiares que hayan sido tenidas en cuenta por el pagador para la aplicación del porcentaje de retención correspondiente.
- g) Importe de las pensiones compensatorias entre cónyuges y anualidades por alimentos que se hayan tenido en cuenta para la práctica de las retenciones.
- h) Retención practicada o ingreso a cuenta efectuado.
- i) Cantidades reintegradas al pagador procedentes de rentas devengadas en ejercicios anteriores.

En el caso de que la relación se presente en soporte directamente legible por ordenador, el plazo de presentación será el comprendido entre el 1 de enero y el 20 de febrero del año siguiente.

A las mismas obligaciones establecidas en los párrafos anteriores estarán sujetas las entidades domiciliadas residentes o representantes en España, que paguen por cuenta ajena rentas sujetas a retención o que sean depositarias o gestionen el cobro de las rentas de valores.

3. El retenedor u obligado a ingresar a cuenta deberá expedir en favor del contribuyente certificación acreditativa de las retenciones practicadas o de los ingresos a cuenta efectuados, así como de los restantes datos referentes al contribuyente que deben incluirse en el resumen anual a que se refiere el apartado anterior. <sup>(157)</sup>

La citada certificación deberá ponerse a disposición del contribuyente con anterioridad a la apertura del plazo de comunicación o de declaración por este Impuesto.

A las mismas obligaciones establecidas en los párrafos anteriores estarán sujetas las entidades domiciliadas, residentes o representadas en España, que paguen por cuenta ajena rentas sujetas a retención o que sean depositarias o gestionen el cobro de rentas de valores.

\* **Número de consulta:** 0912-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** *Certificados de haberes.*

\* **Cuestión planteada:** *Posibilidad de confeccionar las certificaciones de haberes con firma estampillada.*

\* **Contestación:** *A efectos de la confección de las certificaciones acreditativas de las retenciones practicadas o de los ingresos a cuenta efectuados, a que se refiere el artículo 101.3 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el artículo único del Real Decreto 214/1999, de 5 febrero, esta Dirección General considera admisible la expedición de las mismas con firma estampillada.*

\* **Fecha:** 19/04/2000

\* **Número de consulta:** 1883-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** *Una Federación deportiva ha ejecutado un aval para atender los salarios pendientes de pago a los jugadores y entrenador del club consultante. A todos les ha practicado una retención del 18 por 100 sobre todos los conceptos.*

\* **Cuestión planteada:** *- Al abarcar el pago las retribuciones no satisfechas durante el periodo agosto 2000-abril 2001, se pregunta si en los certificados de retenciones deben prorratearse los rendimientos correspondientes a cada uno de los periodos impositivos.*

*- Si resulta procedente la retención sobre las cantidades abonadas en concepto de manutención y dietas.*

\* **Contestación:** *El artículo 101.3 del Reglamento del Impuesto, establece la obligación para el retenedor u obligado a ingresar a cuenta de expedir en favor del contribuyente "certificación acreditativa de las retenciones practicadas o de los ingresos a cuenta efectuados, así como de los restantes datos referentes al contribuyente que deban incluirse en el resumen anual".*

*El resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta correspondiente a los rendimientos del trabajo es el Modelo 190 y ha sido aprobado por Órdenes de 15 de diciembre de 2000 (BOE de 21 de diciembre) y 27 de julio de 2001 (BOE de 3 de agosto). En él se exige que cuando se hayan satisfecho a un mismo perceptor cantidades cuyo devengo corresponda a diferentes ejercicios, el importe de dichas percepciones, así como el de las retenciones practicadas o el de los ingresos a cuenta efectuados, deberá desglosarse en varios apuntes (registros), de forma que cada uno de ellos refleje exclusivamente percepciones y retenciones o ingresos a cuenta correspondientes a devengos de un mismo ejercicio.*

*Por tanto, al tratarse en el caso consultado de cantidades satisfechas en 2001 pero devengadas en dos ejercicios (2000 y 2001), el certificado de retenciones deberá distinguir el importe de las percepciones y las retenciones practicadas correspondientes a cada uno de aquellos ejercicios.*

---

<sup>(157)</sup> Véase el índice de modelos.

*Respecto al sometimiento a retención de las cantidades abonadas en concepto de manutención y dietas, si se corresponden con las “dietas y asignaciones para gastos de locomoción y gastos normales de manutención y estancia” que el artículo 8 del Reglamento del Impuesto exceptúa de gravamen, tales cantidades no estarían sometidas a retención, tal como determina el artículo 70.3.a) del mismo Reglamento: no existirá obligación de practicar retención o ingreso a cuenta sobre las rentas exentas y las dietas y gastos de viaje exceptuados de gravamen.*

*\* Fecha: 22/10/2001*

4. Los pagadores deberán comunicar a los contribuyentes la retención o ingreso a cuenta practicado en el momento que satisfagan las rentas indicando el porcentaje aplicado, salvo en rendimientos de actividades económicas.

5. Las declaraciones a que se refiere este artículo se realizarán en los modelos que para cada clase de rentas establezca el Ministro de Economía y Hacienda, quien asimismo podrá determinar los datos que deben incluirse en las declaraciones, de los previstos en el apartado 2 anterior, estando obligado el retenedor u obligado a ingresar a cuenta a cumplimentar la totalidad de los datos así determinados y contenidos en las declaraciones que le afecten.

La declaración e ingreso se efectuarán en la forma y lugar que determine el Ministro de Economía y Hacienda. <sup>(158)</sup>

6. La declaración e ingreso del pago a cuenta a que se refiere el apartado 4º del artículo 71.2.d) de este Reglamento, se efectuará en la forma, lugar y plazo que determine el Ministro de Economía y Hacienda. <sup>(159)</sup>

## **CAPITULO V**

### **Pagos fraccionados.**

#### **Artículo 102. Obligados al pago fraccionado.**

1. Los contribuyentes que ejerzan actividades económicas estarán obligados a autoliquidar e ingresar en el Tesoro, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la cantidad que resulte de lo establecido en los artículos siguientes, sin perjuicio de las excepciones previstas en los apartados siguientes.

2. Los contribuyentes que desarrollen actividades profesionales no estarán obligados a efectuar pago fraccionado en relación con las mismas si, en el año natural anterior, al menos el 70 por 100 de los ingresos de la actividad fueron objeto de retención o ingreso a cuenta.

3. Los contribuyentes que desarrollen actividades agrícolas o ganaderas no estarán obligados a efectuar pago fraccionado en relación con las mismas si, en el año natural anterior, al menos el 70 por 100 de los ingresos procedentes de la explotación, con excepción de las subvenciones corrientes y de capital y de las indemnizaciones, fueron objeto de retención o ingreso a cuenta.

4. Los contribuyentes que desarrollen actividades forestales no estarán obligados a efectuar pago fraccionado en relación con las mismas si, en el año natural anterior, <sup>(160)</sup> al menos el 70 por 100 de los ingresos procedentes de la actividad, con excepción

---

<sup>(158)</sup> Véase el índice de modelos.

<sup>(159)</sup> Véase el índice de modelos.

<sup>(160)</sup> Para el año 2000 véase la disposición transitoria primera del Real Decreto 1968/1999, de 23 de diciembre, por el que se modifican determinados artículos del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de

de las subvenciones corrientes y de capital y de las indemnizaciones, fueron objeto de retención o ingreso a cuenta. 5. A efectos de lo dispuesto en los apartados 2, 3 y 4 anteriores, en caso de inicio de la actividad se tendrá en cuenta el porcentaje de ingresos que hayan sido objeto de retención o ingreso a cuenta durante el período a que se refiere el pago fraccionado.(\*)

\* **Número de consulta:** 1017-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** *La consultante percibe ingresos por subvenciones de la Política Agraria Común.*

\* **Cuestión planteada:** *Obligación de efectuar pagos fraccionados.*

\* **Contestación:** *Fuera de las ayudas comprendidas en la Disposición Adicional 22 de la Ley del impuesto, cualquier otra subvención de la Política Agraria Comunitaria estará sujeta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Ahora bien, por lo que respecta a los pagos a cuenta de dicho impuesto, cabe señalar lo siguiente:*

*1º) Según lo dispuesto en el artículo 88.4 del Reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, las subvenciones corrientes y de capital y las indemnizaciones, no estarán sometidas a retención.*

*2º) Estarán obligados a efectuar el pago fraccionado previsto en el artículo 102 del citado Reglamento, salvo que, en el año natural anterior, al menos el 70 por 100 de los ingresos procedentes de la explotación, con excepción de las subvenciones corrientes y de capital y las indemnizaciones, fueran objeto de retención o ingreso a cuenta. En el caso de estar obligado a efectuar pagos fraccionados, deberán presentar declaración trimestral, en la forma prevista en el artículo 103 del Reglamento del Impuesto.*

\* **Fecha:** 28/05/2001

#### **REDACCION VIGENTE HASTA 31 DE DICIEMBRE DE 1999**

1. Los contribuyentes que ejerzan actividades económicas estarán obligados a autoliquidar e ingresar en el Tesoro, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la cantidad que resulte de lo establecido en los artículos siguientes.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, los contribuyentes que desarrollen actividades agrícolas o ganaderas no estarán obligados a efectuar pago fraccionado en relación con las mismas si, en el año natural anterior, al menos el 70 por 100 de los ingresos procedentes de la explotación, con excepción de las subvenciones corrientes o de capital y las indemnizaciones, fueron objeto de retención o ingreso a cuenta.

3. Sin perjuicio de lo establecido en el apartado 1 anterior, los contribuyentes que desarrollen actividades profesionales no estarán obligados a efectuar pago fraccionado en relación con las mismas cuando, en el año natural anterior, al menos el 70 por 100 de los ingresos de la actividad fueron objeto de retención o ingreso a cuenta.

4. A efectos de lo dispuesto en los apartados 2 y 3 anteriores, en caso de inicio de la actividad se tendrá en cuenta el porcentaje de ingresos que hayan sido objeto de retención o ingreso a cuenta durante el período a que se refiere el pago fraccionado.

#### **Artículo 103. Importe del fraccionamiento.**

---

las Personas Físicas, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y del Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, en materia de dietas, obligación de declarar, pagos a cuenta y obligaciones de información (B.O.E. de 30 de diciembre. Corrección de errores en B.O.E. de 20 de enero de 2000).

(\*) Redacción de este artículo por Real Decreto 1968/1999, de 23 de diciembre, por el que se modifican determinados artículos del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y del Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, en materia de dietas, obligación de declarar, pagos a cuenta y obligaciones de información (B.O.E. de 30 de diciembre. Corrección de errores en B.O.E. de 20 de enero de 2000). Vigente a partir de 1 de enero de 2000.

1. Los contribuyentes a que se refiere el artículo anterior ingresarán, en cada plazo, las cantidades siguientes:

a) Por las actividades que estuvieran en régimen de estimación directa, en cualquiera de sus modalidades, el 20 por 100 del rendimiento neto correspondiente al período de tiempo transcurrido desde el primer día del año hasta el último día del trimestre a que se refiere el pago fraccionado.

De la cantidad resultante por aplicación de lo dispuesto en esta letra se deducirán los pagos fraccionados ingresados por los trimestres anteriores del mismo año.

b) Por las actividades que estuvieran en régimen de estimación objetiva, el 4 por 100 de los rendimientos netos resultantes de la aplicación de dicho régimen en función de los datos-base del primer día del año a que se refiere el pago fraccionado o, en caso de inicio de actividades, del día en que éstas hubiesen comenzado.

No obstante, en el supuesto de actividades que tengan sólo una persona asalariada el porcentaje anterior será el 3 por 100, y en el supuesto de que no disponga de personal asalariado dicho porcentaje será el 2 por 100.

Cuando alguno de los datos-base no pudiera determinarse el primer día del año, se tomará, a efectos del pago fraccionado, el correspondiente al año inmediato anterior. En el supuesto de que no pudiera determinarse ningún dato-base, el pago fraccionado consistirá en el 2 por 100 del volumen de ventas o ingresos del trimestre.

c) Tratándose de actividades agrícolas, ganaderas, forestales o pesqueras, cualquiera que fuese el régimen de determinación del rendimiento neto, el 2 por 100 del volumen de ingresos del trimestre, excluidas las subvenciones de capital y las indemnizaciones.

2. Los porcentajes señalados en el apartado anterior se dividirán por dos para las actividades económicas que tengan derecho a la deducción en la cuota prevista en el artículo 55.4 de la Ley del impuesto.

3. De la cantidad resultante por aplicación de lo dispuesto en los apartados anteriores, se deducirán, en su caso:

a) Las retenciones practicadas y los ingresos a cuenta efectuados correspondientes al período de tiempo transcurrido desde el primer día del año hasta el último día del trimestre al que se refiere el pago fraccionado, cuando se trate de:

1º Actividades profesionales que determinen su rendimiento neto por el régimen de estimación directa, en cualquiera de sus modalidades.

2º Arrendamiento de inmuebles urbanos que constituya actividad económica.

3º Cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización que constituya actividad económica, y demás rentas previstas en el artículo 70.2.b) del presente Reglamento.

b) Las retenciones practicadas y los ingresos a cuenta efectuados conforme a lo dispuesto en los artículos 88 y 97 de este Reglamento correspondientes al trimestre, cuando se trate de:

1º Actividades profesionales que determinen su rendimiento neto por el régimen de estimación objetiva.

2º Actividades agrícolas o ganaderas.

3º Actividades forestales. (\*)

#### **REDACCION VIGENTE HASTA 31 DE DICIEMBRE DE 1999**

b) Las retenciones practicadas y los ingresos a cuenta efectuados conforme a lo dispuesto en los artículos 88 y 97 de este Reglamento correspondientes al trimestre, cuando se trate de:

1º Actividades profesionales que determinen su rendimiento neto por el régimen de estimación objetiva.

2º Actividades agrícolas o ganaderas.

4. Los contribuyentes podrán aplicar en cada uno de los pagos fraccionados porcentajes superiores a los indicados.

#### **Artículo 104. Declaración e ingreso.**

1. Los empresarios y profesionales estarán obligados a declarar e ingresar trimestralmente en el Tesoro Público las cantidades determinadas conforme a lo dispuesto en el artículo anterior en los plazos siguientes:

a) Los tres primeros trimestres, entre el día 1 y el 20 de los meses de abril, julio y octubre.

b) El cuarto trimestre, entre el día 1 y el 30 del mes de enero.

Cuando de la aplicación de lo dispuesto en el artículo anterior no resultasen cantidades a ingresar, los contribuyentes presentarán una declaración negativa.

2. El Ministro de Economía y Hacienda podrá prorrogar los plazos a que hace referencia este artículo, así como establecer supuestos de ingreso semestral con las adaptaciones que procedan de los porcentajes determinados en el artículo anterior.

3. Los contribuyentes presentarán las declaraciones ante el órgano competente de la Administración tributaria e ingresarán su importe en el Tesoro Público.

La declaración se ajustará a las condiciones y requisitos y el ingreso se efectuará en la forma y lugar que determine el Ministro de Economía y Hacienda. <sup>(161)</sup>

#### **Artículo 105. Entidades en régimen de atribución de rentas.**

---

(\*) Redacción del párrafo b) del apartado 3 de este artículo por Real Decreto 1968/1999, de 23 de diciembre, por el que se modifican determinados artículos del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y del Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, en materia de dietas, obligación de declarar, pagos a cuenta y obligaciones de información (B.O.E. de 30 de diciembre. Corrección de errores en B.O.E. de 20 de enero de 2000). Vigente a partir de 1 de enero de 2000.

<sup>(161)</sup> Véase el índice de modelos.

El pago fraccionado correspondiente a los rendimientos de actividades económicas obtenidos por entidades en régimen de atribución de rentas se efectuará por cada uno de los socios, comuneros o partícipes, en proporción a su participación en el beneficio de la entidad.

*\* Número de consulta: 1711-01*

*\* Descripción sucinta de los hechos: Comunidad de Bienes constituida por tres comuneros, con reparto igualitario de beneficios, para la confección de proyectos de infraestructuras comunes de telecomunicación, si bien solo uno de los comuneros realiza materialmente los proyectos y ejerce de administrador.*

*\* Cuestión planteada: Calificación de los rendimientos atribuidos a los socios y obligatoriedad de autoliquidar e ingresar los pagos fraccionados cada uno de los comuneros.*

*\* Contestación: De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 10 de la Ley del Impuesto, en el supuesto de una comunidad de bienes que desarrolle una actividad económica los rendimientos atribuidos mantendrán ese mismo carácter de rendimientos de actividades económicas.*

*Ahora bien, para lo que hasta aquí expuesto resulte operativo es necesario que la actividad económica se desarrolle como tal por la comunidad de bienes, es decir: que la ordenación por cuenta propia de medios de producción y (o) de recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios -elementos definatorios de una actividad económica- corresponda a la comunidad. Con ello se quiere decir que todos los comuneros deben asumir el riesgo del ejercicio empresarial, esto es, que los efectos jurídicos y económicos de la actividad recaigan sobre todos ellos.*

*El artículo 102 del Reglamento del Impuesto, establece, en su apartado 1, que los contribuyentes que ejerzan actividades económicas estarán obligados a autoliquidar e ingresar en el Tesoro, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la cantidad prevista en el artículo 103, sin perjuicio de las excepciones previstas en los restantes apartados del citado artículo 102. Por su parte, el artículo 105 dispone que el pago fraccionado correspondiente a los rendimientos de actividades económicas obtenidos por entidades en régimen de atribución de rentas se efectuará por cada uno de los socios, comuneros o partícipes, en proporción a su participación en el beneficio de la entidad.*

*\* Fecha: 19/09/2001*

### **Disposición adicional primera. Referencias efectuadas en el Reglamento a importes monetarios expresados en pesetas.**

Las referencias contenidas en el presente Reglamento a importes monetarios expresados en pesetas se entenderán también realizadas al correspondiente importe monetario expresado en euros que se obtenga con arreglo al tipo de conversión y, en su caso, redondeado con arreglo a lo dispuesto en el artículo 11 de la Ley 46/1998, de 17 de diciembre, sobre Introducción del Euro, teniendo unas y otras la misma validez y eficacia.

### **Disposición adicional segunda. Acuerdos previos de valoración de las retribuciones en especie del trabajo personal a efectos de la determinación del correspondiente ingreso a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.**

1. Las personas o entidades obligadas a efectuar ingresos a cuenta como consecuencia de los rendimientos del trabajo en especie que satisfagan, podrán solicitar a la Administración tributaria la valoración de dichas rentas, conforme a las reglas del Impuesto, a los exclusivos efectos de determinar el ingreso a cuenta correspondiente.

2. La solicitud deberá presentarse por escrito antes de efectuar la entrega de bienes o prestación de servicios a que se refiera y se acompañará de una propuesta de valoración formulada por el solicitante.

Dicho escrito contendrá, como mínimo, lo siguiente:

- a) Identificación de la persona o entidad solicitante.
- b) Identificación y descripción de las entregas de bienes y prestaciones de servicios respecto de las cuales se solicita la valoración.
- c) Valoración propuesta, con referencia a la regla de valoración aplicada y a las circunstancias económicas que hayan sido tomadas en consideración.

3. La Administración tributaria examinará la documentación referida en el punto anterior, pudiendo requerir a los solicitantes cuantos datos, informes, antecedentes y justificantes tengan relación con la propuesta.

Asimismo, los solicitantes podrán, en cualquier momento del procedimiento anterior al trámite de audiencia, presentar las alegaciones y aportar los documentos y justificantes que estimen oportunos.

Los solicitantes podrán proponer la práctica de las pruebas que entiendan pertinentes por cualquiera de los medios admitidos en Derecho. Asimismo, la Administración tributaria podrá practicar las pruebas que estime necesarias.

Tanto la Administración tributaria como los solicitantes podrán solicitar la emisión de informes periciales que versen sobre el contenido de la propuesta de valoración.

Una vez instruido el procedimiento y con anterioridad a la redacción de la propuesta de resolución, la Administración tributaria la pondrá de manifiesto a los solicitantes, junto con el contenido y las conclusiones de las pruebas efectuadas y los informes solicitados, quienes podrán formular las alegaciones y presentar los documentos y justificantes que estimen pertinentes en el plazo de quince días.

El procedimiento deberá finalizar en el plazo máximo de seis meses, contados desde la fecha en que la solicitud haya tenido entrada en cualquiera de los registros del órgano administrativo competente o desde la fecha de subsanación de la misma a requerimiento de la Administración tributaria. La falta de resolución de la Administración tributaria en el plazo indicado implicará la aceptación de los valores propuestos por el solicitante.

4. La resolución que ponga fin al procedimiento podrá:

- a) Aprobar la propuesta formulada inicialmente por los solicitantes.
- b) Aprobar otra propuesta alternativa formulada por los solicitantes en el curso del procedimiento.
- c) Desestimar la propuesta formulada por los solicitantes.

La resolución será motivada y, en el caso de que se apruebe, contendrá al menos las siguientes especificaciones:

- a) Lugar y fecha de formalización.
- b) Identificación de los solicitantes.
- c) Descripción de las operaciones.

d) Descripción del método de valoración, con indicación de sus elementos esenciales y del valor o valores que se derivan del mismo, así como de las circunstancias económicas que deban entenderse básicas en orden a su aplicación, destacando las hipótesis fundamentales.

e) Período al que se refiere la propuesta. El plazo máximo de vigencia será de tres años.

f) Razones o motivos por los que la Administración tributaria aprueba la propuesta.

g) Indicación del carácter vinculante de la valoración.

5. La resolución que se dicte no será recurrible, sin perjuicio de los recursos y reclamaciones que puedan interponerse contra los actos de liquidación que se efectúen como consecuencia de la aplicación de los valores establecidos en la resolución.

6. La Administración tributaria y los solicitantes deberán aplicar la valoración de las rentas en especie del trabajo aprobadas en la resolución durante su plazo de vigencia, siempre que no se modifique la legislación o varíen significativamente las circunstancias económicas que fundamentaron la valoración.

7. El órgano competente para informar, instruir y resolver el procedimiento será el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración tributaria.

**Disposición transitoria primera. Vigencia de las normas de presentación de declaraciones y comunicaciones y de las que establecen obligaciones formales reguladas en el presente Reglamento.**

Las normas relativas a la presentación de declaraciones y comunicaciones y las que se refieren a las obligaciones formales que se contienen en el presente Reglamento, serán de aplicación a los períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 1999, a excepción de la presentación telemática de declaraciones por el Impuesto y las normas relativas a la colaboración externa en la presentación y gestión de declaraciones y comunicaciones, que serán de aplicación al ejercicio 1998.

**Disposición transitoria segunda. Cuentas vivienda constituidas con anterioridad a 1 de enero de 1999.**

El plazo máximo para destinar las cantidades ingresadas en la cuenta vivienda a la adquisición o rehabilitación de la misma será de cinco años para quienes hubieran abierto la cuenta vivienda con anterioridad a 1 de enero de 1999.

*\* Número de consulta: 1953-01*

*\* Descripción sucinta de los hechos: La consultante abrió una cuenta vivienda el 24 de diciembre de 1997.*

*\* Cuestión planteada: Plazo máximo para materializar en la adquisición o rehabilitación de su vivienda habitual la citada cuenta vivienda.*

*\* Contestación: Según establece la disposición transitoria segunda del Reglamento del Impuesto, el plazo máximo para destinar las cantidades ingresadas en las cuentas vivienda que se hubieran abierto con anterioridad al 1 de enero de 1999, a la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual del contribuyente será de cinco años.*

*Por tanto, en el caso planteado este período máximo finalizará el 24 de diciembre de 2002.*

*\* Fecha: 05/11/2001*

**Disposición transitoria tercera. Transmisiones de elementos patrimoniales afectos realizadas con anterioridad al 1 de enero de 1998.**

1. Para la aplicación de lo dispuesto en el artículo 21.3 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en la transmisión, con anterioridad a 1 de enero de 1998, de elementos patrimoniales afectos al ejercicio de actividades económicas desarrolladas por contribuyentes que determinasen su rendimiento neto mediante el régimen de estimación objetiva, se tomará como período de amortización el período máximo de amortización según tablas oficialmente aprobadas vigentes en el momento de la reinversión.

2. El plazo de permanencia de los elementos patrimoniales afectos a actividades económicas desarrolladas por contribuyentes que determinasen su rendimiento neto mediante el régimen de estimación objetiva, al que se refiere el artículo 21.4 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, será, cuando la reinversión se hubiera efectuado con anterioridad al 1 de enero de 1998, de siete años, excepto que su vida útil, calculada según el período máximo de amortización según tablas oficialmente aprobadas en el momento de la reinversión, fuera inferior.

3. Los contribuyentes que determinasen su rendimiento neto por el régimen de estimación objetiva que se hubieran acogido a la exención por reinversión prevista en el artículo 127 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, deberán mantener afectos al desarrollo de su actividad económica los elementos patrimoniales objeto de la reinversión de acuerdo con las siguientes reglas:

1ª. Cuando la transmisión y la reinversión hubiera tenido lugar con anterioridad al 1 de enero de 1998, el plazo de permanencia del elemento patrimonial se determinará según el período máximo de amortización según tablas oficialmente aprobadas vigentes en el momento de la reinversión. También se entenderá cumplido el requisito de permanencia cuando el elemento patrimonial se hubiera mantenido durante los siete años siguientes al cierre del período impositivo en que venció el plazo de los tres años posteriores a la fecha de entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial cuya transmisión originó la renta exenta.

2ª. Cuando la reinversión hubiera tenido lugar con posterioridad al 1 de enero de 1998, el período máximo de amortización al que se refiere la regla anterior se determinará de acuerdo con la tabla de amortización prevista en el artículo 35.2 de este Reglamento.

**Disposición transitoria cuarta. Definición de elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas para la aplicación de la disposición transitoria novena de la Ley del Impuesto.**

A efectos de la aplicación del régimen previsto en la disposición transitoria novena de la Ley del Impuesto para determinadas ganancias patrimoniales, se considerarán elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas aquellos en los que la desafectación de estas actividades se haya producido con más de tres años de antelación a la fecha de transmisión.

**Disposición transitoria quinta. Determinación de las retenciones por circunstancias personales y familiares comunicadas en el ejercicio anterior.**

1. Los pagadores de rentas de trabajo podrán determinar las retenciones aplicables teniendo en cuenta exclusivamente las circunstancias personales y familiares que los perceptores les hayan comunicado en el ejercicio anterior, hasta la confección de la nómina correspondiente al mes de febrero de 1999, con carácter general, o hasta la correspondiente al mes de marzo de 1999, cuando se trate de las prestaciones a que se refiere el artículo 16.2.a) de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias.

Corresponderá una reducción de 100.000 por cada uno de los dos primeros, y 150.000 por cada uno de los restantes descendientes comunicados a la empresa a efectos de calcular las retenciones para 1998.

Cuando, conforme con lo establecido anteriormente, se hubiera aplicado un tipo de retención distinto al que corresponda, procederá una regularización del tipo de retención según lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 81 de este Reglamento.

2. En el supuesto anterior, el plazo de presentación del modelo de comunicación de la situación personal y familiar del perceptor de rentas de trabajo, o de su variación, ante el pagador, correspondiente al año 1999, se entenderá prorrogado hasta el día 1 de febrero de 1999.

**Disposición transitoria sexta. Modificación del artículo 3 del Real Decreto 660/1996, de 19 de abril.**

A partir de 1 de enero de 1999, el artículo 3 del Real Decreto 660/1996, de 19 de abril, por el que se regulan los beneficios fiscales en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a la transmisión de fincas rústicas y explotaciones agrarias, queda redactado como sigue:

«Véase el artículo 3 del Real Decreto 660/1996, de 19 de abril»

**Disposición transitoria séptima. Obligación de declarar por el año 1999.**

Están obligados a presentar declaración por el año 1999, en los términos previstos en los artículos 59 y 60 de este Reglamento, los contribuyentes que tengan derecho a la deducción por inversión en vivienda habitual, por doble imposición internacional o que realicen aportaciones a planes de pensiones o mutualidades de previsión social que reduzcan la parte general de la base imponible. (\*)

**Disposición final única. Autorización al Ministro de Economía y Hacienda.**

---

(\*)Esta disposición ha sido derogada por la disposición derogatoria única del Real Decreto 1968/1999, de 23 de diciembre, por el que se modifican determinados artículos del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y del Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, en materia de dietas, obligación de declarar, pagos a cuenta y obligaciones de información (B.O.E. de 30 de diciembre. Corrección de errores en B.O.E. de 20 de enero de 2000).

Se autoriza al Ministro de Economía y Hacienda para dictar las disposiciones necesarias para la aplicación del presente Reglamento.

**ORDEN DE 29 DE NOVIEMBRE DE 2000 POR LA QUE SE DESARROLLAN  
PARA EL AÑO 2001 EL RÉGIMEN DE ESTIMACIÓN OBJETIVA DEL  
IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS Y EL  
RÉGIMEN ESPECIAL SIMPLIFICADO DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR  
AÑADIDO.**

**(B.O.E. de 30 de noviembre. Corrección de errores en B.O.E. de 11 de enero de  
2001)**

El artículo 30 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, y el artículo 37 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, establecen que el régimen de estimación objetiva y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido se aplicarán a las actividades que determine el Ministro de Hacienda. Por tanto, la presente Orden tiene por objeto dar cumplimiento para el ejercicio 2001 a los mandatos contenidos en los mencionados preceptos reglamentarios.

La presente Orden mantiene la estructura de la vigente para el año 2000, habiéndose introducido las siguientes novedades:

- El importe monetario en pesetas figura también convertido en euros, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 11 de la Ley 46/1998, de 17 de diciembre, sobre Introducción del Euro.

- Se ha modificado el índice corrector que, en las actividades ganaderas, se aplica por piensos adquiridos a terceros, con el fin de perfeccionar la cuantificación del rendimiento.

- Se ha modificado el índice corrector especial que en el régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tiene establecido la actividad de transporte por autotaxi.

Por otra parte, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 35.4.1. del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 214/1999, se procede a la reducción de determinados signos, índices o módulos aplicables al sector agrario y a las actividades de transporte, para paliar el efecto producido por el incremento del precio del gasóleo en el ejercicio 2000 en dichos sectores económicos.

Por esta razón, se incorpora a la Orden una disposición adicional que reduce determinados signos, índices o módulos contemplados en la Orden de 7 de febrero de 2000 por la que se desarrollan para el año 2000 el régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido. De igual forma, en otra disposición adicional se establecen medidas provisionales para la determinación de los pagos fraccionados en el régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y cuotas trimestrales en el régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido, a realizar en 2001, sin perjuicio de su revisión una vez conocido el precio medio de gasóleo en este último ejercicio.

En su virtud, este Ministerio ha dispuesto:

### Primero.

1- De conformidad con los artículos 30 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, y 37 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el artículo 1 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, el régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido serán aplicables a las actividades o sectores de actividad que a continuación se mencionan:

<b>I.A.E.</b>	<b>ACTIVIDAD ECONOMICA</b>
División 0	Ganadería independiente.
---	Servicios de cría, guarda y engorde de ganado.
---	Otros trabajos, servicios y actividades accesorios realizados por agricultores o ganaderos que estén excluidos o no incluidos en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido.
---	Otros trabajos, servicios y actividades accesorios realizados por titulares de actividades forestales que estén excluidos o no incluidos en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido.
---	Aprovechamientos que correspondan al cedente en las actividades agrícolas desarrolladas en régimen de aparcería.
---	Aprovechamientos que correspondan al cedente en las actividades forestales desarrolladas en régimen de aparcería.
---	Procesos de transformación, elaboración o manufactura de productos naturales, vegetales o animales, que requieran el alta en un epígrafe correspondiente a actividades industriales en las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas y se realicen por los titulares de las explotaciones de las cuales se obtengan directamente dichos productos naturales.
314 y 315	Carpintería metálica y fabricación de estructuras metálicas y calderería.
316.2, 3, 4 y 9	Fabricación de artículos de ferretería, cerrajería, tornillería, derivados del alambre, menaje y otros artículos en metales n.c.o.p.
419.1	Industrias del pan y de la bollería.
419.2	Industrias de la bollería, pastelería y galletas.
419.3	Industrias de elaboración de masas fritas.
423.9	Elaboración de patatas fritas, palomitas de maíz y similares.
453	Confección en serie de prendas de vestir y sus complementos, excepto cuando su ejecución se realice mayoritariamente por

<b>I.A.E.</b>	<b>ACTIVIDAD ECONOMICA</b>
	encargo a terceros.
453	Confección en serie de prendas de vestir y sus complementos ejecutada directamente por la propia empresa, cuando se realice exclusivamente para terceros y por encargo.
463	Fabricación en serie de piezas de carpintería, parqué y estructuras de madera para la construcción.
468	Industria del mueble de madera.
474.1	Impresión de textos o imágenes.

I.A.E.	ACTIVIDAD ECONOMICA
501.3	Albañilería y pequeños trabajos de construcción en general.
504.1	Instalaciones y montajes (excepto fontanería, frío, calor y acondicionamiento de aire).
504.2 y 3	Instalaciones de fontanería, frío, calor y acondicionamiento de aire.
504.4, 5, 6, 7 y 8	Instalación de pararrayos y similares. Montaje e instalación de cocinas de todo tipo y clase, con todos sus accesorios. Montaje e instalación de aparatos elevadores de cualquier clase y tipo. Instalaciones telefónicas, telegráficas, telegráficas sin hilos y de televisión, en edificios y construcciones de cualquier clase. Montajes metálicos e instalaciones industriales completas, sin vender ni aportar la maquinaria ni los elementos objeto de la instalación o montaje.
505.1, 2, 3 y 4	Revestimientos, solados y pavimentos y colocación de aislamientos.
505.5	Carpintería y cerrajería.
505.6	Pintura de cualquier tipo y clase y revestimiento con papel, tejidos o plásticos y terminación y decoración de edificios y locales.
505.7	Trabajos en yeso y escayola y decoración de edificios y locales.
642.1, 2, 3	Elaboración de productos de charcutería por minoristas de carne.
642.5	Comerciantes minoristas matriculados en el epígrafe 642.5 por el asado de pollos.
644.1	Comercio al por menor de pan, pastelería, confitería y similares y de leche y productos lácteos.
644.2	Despachos de pan, panes especiales y bollería.
644.3	Comercio al por menor de productos de pastelería, bollería y confitería.
644.6	Comercio al por menor de masas fritas, con o sin coberturas o rellenos, patatas fritas, productos de aperitivo, frutos secos, golosinas, preparados de chocolate y bebidas refrescantes.
647.1	Comerciantes minoristas matriculados en el epígrafe 647.1 por el servicio de comercialización de loterías.
647.2 y 3	Comerciantes minoristas matriculados en el epígrafe 647.2 y 3 por el servicio de comercialización de loterías.
652.2 y 3	Comerciantes minoristas matriculados en el epígrafe 652.2 y 3 por el servicio de comercialización de loterías.

I.A.E.	ACTIVIDAD ECONOMICA
653.2	Comercio al por menor de material y aparatos eléctricos, electrónicos, electrodomésticos y otros aparatos de uso doméstico accionados por otro tipo de energía distinta de la eléctrica, así como muebles de cocina
653.4 y 5	Comercio al por menor de materiales de construcción, artículos y mobiliario de saneamiento, puertas, ventanas, persianas, etc.
654.2	Comercio al por menor de accesorios y piezas de recambio para vehículos terrestres.
654.5	Comercio al por menor de toda clase de maquinaria (excepto aparatos del hogar, de oficina, médicos, ortopédicos, ópticos y fotográficos).
654.6	Comercio al por menor de cubiertas, bandas o bandajes y cámaras de aire para toda clase de vehículos, excepto las actividades de comercio al por mayor de los artículos citados.
659.3	Comerciantes minoristas matriculados en el epígrafe 659.3 por el servicio de recogida de negativos y otro material fotográfico impresionado para su procesado en laboratorio de terceros y la entrega de las correspondientes copias y ampliaciones.
659.4	Comerciantes minoristas matriculados en el epígrafe 659.4 por el servicio de comercialización de tarjetas de transporte público, tarjetas de uso telefónico y otras similares, así como loterías.
662.2	Comerciantes minoristas matriculados en el epígrafe 662.2 por el servicio de comercialización de loterías.
663.1	Comercio al por menor fuera de un establecimiento comercial permanente dedicado exclusivamente a la comercialización de masas fritas, con o sin coberturas o rellenos, patatas fritas, productos de aperitivo, frutos secos, golosinas, preparación de chocolate y bebidas refrescantes y facultado para la elaboración de los productos propios de churrería y patatas fritas en la propia instalación o vehículo.
671.4	Restaurantes de dos tenedores.
671.5	Restaurantes de un tenedor.
672.1, 2 y 3	Cafeterías.
673.1	Cafés y bares de categoría especial.
673.2	Otros cafés y bares.
675	Servicios en quioscos, cajones, barracas u otros locales análogos.
676	Servicios en chocolaterías, heladerías y horchaterías.
681	Servicio de hospedaje en hoteles y moteles de una o dos estrellas.

I.A.E.	ACTIVIDAD ECONOMICA
682	Servicio de hospedaje en hostales y pensiones.
683	Servicio de hospedaje en fondas y casas de huéspedes.
691.1	Reparación de artículos eléctricos para el hogar.
691.2	Reparación de vehículos automóviles, bicicletas y otros vehículos.
691.9	Reparación de calzado.
691.9	Reparación de otros bienes de consumo n.c.o.p. (excepto reparación de calzado, restauración de obras de arte, muebles, antigüedades e instrumentos musicales).
692	Reparación de maquinaria industrial.
699	Otras reparaciones n.c.o.p.
721.1 y 3	Transporte urbano colectivo y de viajeros por carretera.
721.2	Transporte por autotaxis.
722	Transporte de mercancías por carretera.
751.5	Engrase y lavado de vehículos.
757	Servicios de mudanzas.
933.1	Enseñanza de conducción de vehículos terrestres, acuáticos, aeronáuticos, etc.
933.9	Otras actividades de enseñanza, tales como idiomas, corte y confección, mecanografía, taquigrafía, preparación de exámenes y oposiciones y similares n.c.o.p.
967.2	Escuelas y servicios de perfeccionamiento del deporte.
971.1	Tinte, limpieza en seco, lavado y planchado de ropas hechas y de prendas y artículos del hogar usados.
972.1	Servicios de peluquería de señora y caballero.
972.2	Salones e institutos de belleza.
973.3	Servicios de copias de documentos con máquinas fotocopadoras.

\* **Número de consulta:** 1831-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante desea realizar una actividad empresarial de temporada, concretamente el montaje y desmontaje de casetas de feria.

\* **Cuestión planteada:** Régimen de estimación de rendimientos que resultaría aplicable.

\* **Contestación:** El artículo 25 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 214/99, de 5 de febrero, siguiendo las previsiones del artículo 45.2 de la Ley del Impuesto (Ley 40/98, de 9 de diciembre), establece los regímenes de determinación de rendimientos de las actividades económicas.

El régimen de estimación objetiva se aplicará, con carácter obligatorio salvo renuncia o exclusión, a cada una de las actividades económicas, aisladamente consideradas, que determine el Ministro de Economía y Hacienda.

La Orden Ministerial de 7 de febrero de 2000 desarrolla, para el año 2000, el régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Valor Añadido, enumerando una serie de actividades económicas a las que es aplicable el régimen de estimación objetiva de rendimientos. Entre estas actividades se encuentra la que parece ejercer el consultante, encuadrada en el epígrafe 505.5 del Impuesto sobre Actividades Económicas.

En consecuencia, el régimen de estimación de rendimientos aplicable a dicha actividad sería el de estimación objetiva, salvo renuncia o exclusión del mismo, que determinarían la inclusión en el ámbito de aplicación de la modalidad simplificada del régimen de estimación directa, salvo renuncia o exclusión, a su vez, de esta modalidad que determinarían la inclusión en la modalidad normal del régimen de estimación directa.

En el caso de que la actividad desarrollada pudiera estar encuadrada en el Grupo 859 de la Sección 1ª del Impuesto sobre Actividades Económicas "Alquiler de otros bienes muebles n.c.o.p. (sin personal permanente)" cabe señalar que dicha actividad no estaría incluida en el régimen de estimación objetiva por lo que sería de aplicación la modalidad simplificada del régimen de estimación directa, salvo renuncia o exclusión de la misma, en cuyo caso pasaría a la modalidad normal del citado régimen de estimación directa.

\* **Fecha:** 19/10/2000

\* **Número de consulta:** 0157-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante tiene intención de establecer una academia destinada a impartir clases de informática, contabilidad, fiscalidad y laboral a empresas, fuera de cualquier plan de estudio de los niveles educativos, y enfocando la enseñanza al uso de programas informáticos vendidos y distribuidos por otras empresas.

Las clases serán impartidas por profesores con contrato mercantil, no estando vinculados laboralmente con la empresa. El número de profesores pudiera ser superior a cinco, a los que procedería añadir otro profesor con contrato laboral, una persona para labores administrativas, y el consultante que realizaría funciones de gerencia y control.

\* **Cuestión planteada:** - Epígrafe del IAE correspondiente a la actividad.

- Aplicación del régimen de estimación objetiva del IRPF y del régimen simplificado del IVA.

- Consideración de la actividad como exenta, a efectos del IVA.

\* **Contestación:** La actividad objeto de consulta, en cuanto se corresponda con la enseñanza del uso de programas informáticos, procede encuadrarla en el epígrafe 933.9 -otras actividades de enseñanza, tales como idiomas, corte y confección, mecanografía, taquigrafía, preparación de exámenes y oposiciones y similares, n.c.o.p.- de la sección primera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre. Debiendo precisarse que la enseñanza de informática del epígrafe 933.9 comprende la enseñanza del "uso de programas de ordenador" en general, sean de la clase que sean, pero no la de las propias materias o disciplinas a que se hace referencia en el escrito de consulta (contabilidad, fiscalidad y laboral), que son objeto de clasificación en otras rúbricas.

En cuanto a la aplicación de los regímenes de estimación objetiva y especial simplificado, el apartado primero de la Orden de 7 de febrero de 2000, reguladora de estos regímenes en el período en que se realiza la consulta (2000), incluye la actividad encuadrada en el epígrafe 933.9 entre aquéllas a las que resultan aplicables ambos regímenes.

Ahora bien, el apartado tercero de la citada orden excluye de la aplicación del régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido a aquellas actividades que superen determinadas magnitudes específicas: cinco personas empleadas respecto a la actividad consultada, computándose tanto el personal no asalariado (el empresario en este caso) como el asalariado (todos los profesores y el personal administrativo mencionados en la consulta), y teniéndose en cuenta en el primer año de ejercicio de la actividad el número de personas empleadas al inicio de la misma. Por tanto, si se inicia la actividad con más de cinco personas empleadas el consultante quedaría excluido del régimen de estimación objetiva y del régimen especial simplificado.

Por lo que se refiere a la consideración de la actividad a realizar como exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, a continuación se pasa a exponer el criterio de este Centro Directivo al respecto.

1.- De conformidad con lo dispuesto en el artículo 20, apartado uno, número 9º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, está exenta del mencionado Impuesto "la educación de la infancia y de la juventud, la guarda y custodia de niños, la enseñanza escolar, universitaria y de posgraduados, 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".

2.- El artículo 7 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido establece que tendrán la consideración de entidades privadas autorizadas a efectos de lo dispuesto en el artículo 20, apartado uno, número 9º de la Ley 37/1992, aquellos centros educativos cuya actividad esté reconocida o autorizada por el Estado, las Comunidades Autónomas u otros Entes públicos con competencia genérica en materia educativa o, en su caso, con competencia específica respecto de las enseñanzas impartidas por el centro educativo de que se trate.

En relación con lo previsto en el citado artículo 7 del Reglamento, la Resolución de 4 de marzo de 1993, de la Dirección General de Tributos (Boletín Oficial del Estado de 26 de marzo), ha señalado lo siguiente:

"Las competencias en materia de educación han sido transferidas por el Estado a diversas Comunidades Autónomas, resultando con ello que su regulación es diferente en unas y otras Comunidades y, por tanto, también es distinto el planteamiento relativo al requisito del reconocimiento o autorización del Centro educativo en cada una de ellas. Unas Comunidades lo exigen para el regular funcionamiento del Centro, mientras que otras no lo prevén en su legislación.

Sin embargo, la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido relativa a estas exenciones debe interpretarse de forma que no resulten soluciones distintas en unos casos que en otros, al objeto de evitar distorsiones en el funcionamiento del tributo que serían contrarias a los principios armonizadores del mismo.

En este sentido, debe considerarse que el requisito del previo reconocimiento o autorización del Centro de enseñanza sólo puede condicionar la exención de los servicios prestados por el mismo cuando dicho Centro radique en una Comunidad Autónoma cuya legislación aplicable exija el previo cumplimiento del mencionado requisito.

En aquellas otras cuya legislación no lo exija, el problema debe resolverse en atención a la clase o naturaleza de las actividades desarrolladas por el Centro en cuestión, de forma que dicho Centro se considerará autorizado o reconocido, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, cuando sus actividades sean única o principalmente enseñanzas incluidas en algún plan de estudios que haya sido objeto del mencionado reconocimiento o autorización, bien sea por la legislación de la propia Comunidad o por la del Estado que resulte aplicable".

3.- A efectos de lo previsto en la citada Resolución, tendrán la consideración de centros educativos aquellas unidades económicas integradas por un conjunto de medios materiales y humanos ordenados con carácter de permanencia con la finalidad de prestar de manera continuada servicios de enseñanza, con independencia de que dicho centro educativo utilice medios ajenos para prestarlos.

4.- En consecuencia:

1º. Dado que, según se desprende de los hechos que se describen en el escrito de consulta, el consultante es titular de un centro educativo a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, y está situado en una comunidad autónoma (Madrid) que no exige autorización expresa para ejercer la actividad, los servicios de formación estarían exentos del citado tributo si las enseñanzas impartidas versasen única o principalmente sobre materias incluidas en alguno de los planes de estudios de cualquiera de los niveles y grados del sistema educativo español.

La competencia para determinar si las materias que son objeto de enseñanza por un determinado centro educativo se encuentran o no incluidas en algún plan de estudios del sistema educativo a efectos de la aplicación de la mencionada exención y teniendo en cuenta a tal fin los criterios anteriormente expuestos, corresponde al Ministerio de Educación, Cultura y Deporte.

2º. Según los antecedentes obrantes en este Centro Directivo la enseñanza de informática e idiomas son materias incluidas en los planes de estudio y por lo tanto exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

La exención no es aplicable en ningún caso a los servicios de enseñanza o adiestramiento en las técnicas de manejo de determinadas máquinas o programas de ordenador que tengan carácter accesorio a operaciones de venta, arrendamiento, cesión de uso u otras similares a los mismos.

3º. En el supuesto de que el consultante estuviese acogido al régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido para el año 2000, no deberá aplicar módulo alguno a efectos de dicho régimen en la medida en que efectúe operaciones exentas del Impuesto en los términos expuestos anteriormente.

\* **Fecha:** 30/01/2001

\* **Número de consulta:** 1346-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Empresa dedicada a la confección de cortinas, que tributa en el régimen de estimación objetiva, adquiere muestrario de tejidos para mostrar a sus clientes.

\* **Cuestión planteada:** Si puede deducir en concepto de amortización del inmovilizado las adquisiciones de estos muestrarios.

\* **Contestación:** La actividad económica de confección de cortinas no se encuentra incluida en el ámbito de aplicación del régimen de estimación objetiva, dado que la única actividad de confección textil que se

encuentra en el ámbito de aplicación de este régimen es la "confección en serie de prendas de vestir y sus complementos", epígrafe I.A.E. 453.

No obstante, en el régimen de estimación directa, en cualquiera de sus modalidades, los muestrarios podrán amortizarse, pues los mismos son inmovilizado de la actividad, ya que su destino final no es la venta de los mismos.

\* **Fecha:** 26/06/2001

\* **Número de consulta:** 2032-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** La consultante ejerce la actividad de "cortado y doblado de etiquetas de ropa para terceros".

\* **Cuestión planteada:** Si está incluida la actividad desarrollada por la consultante en el régimen de estimación objetiva.

\* **Contestación:** La actividad desarrollada por la consultante se encuentra incluida en el grupo 453 de la Sección Primera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas.

Este grupo 453 del Impuesto sobre Actividades Económicas se encuentra entre las actividades económicas que el apartado primero de la Orden de 29 de noviembre de 2000 por la que se desarrollan para el año 2001 el régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido, incluye en el ámbito de aplicación de ambos regímenes especiales.

Por tanto, la actividad se encuentra incluida en el régimen de estimación objetiva del IRPF y en el régimen especial simplificado del IVA.

Ahora bien, para aplicar el régimen del citado apartado primero hay que distinguir si la ejecución de la confección se realiza, o no, por encargo a terceros.

De acuerdo con lo dispuesto en el citado apartado primero, estaría excluida, de los regímenes citados anteriormente, cuando la ejecución del trabajo se encargue mayoritariamente a terceros, es decir, no se realice por el propio empresario.

Una vez excluidas las actividades en la que se encarga mayoritariamente el trabajo a terceros, se distinguen dos actividades diferenciadas:

1ª.- Aquéllas en la que la ejecución del trabajo se realiza mayoritariamente por la propia empresa.

2ª.- Aquéllas en la que la ejecución del trabajo se realiza directamente por la propia empresa, pero la producción se destina exclusivamente a terceros y por encargo.

Parece desprenderse de su escrito de consulta que en la actividad desarrollada la ejecución del trabajo se realiza directamente por la propia empresa y el destino es exclusivo para terceros y por encargo.

Si fuese así, la actividad desarrollada estaría enclavada en la actividad definida en el apartado primero de la Orden de 29 de noviembre de 2000, como "Confección en serie de prendas de vestir y sus complementos, ejecutada directamente por la empresa, cuando se realice exclusivamente para terceros y por encargo"

\* **Fecha:** 14/11/2001

2. - La determinación de las operaciones económicas incluidas en cada actividad deberá efectuarse de acuerdo con las normas del Impuesto sobre Actividades Económicas.

Asimismo, comprenderán en cada actividad las operaciones económicas que se incluyen expresamente en los anexos I y II de esta Orden, siempre que se desarrollen con carácter accesorio a la actividad principal.

Para las actividades recogidas en el anexo II de esta Orden, se considerará accesorio a la actividad principal aquélla cuyo volumen de ingresos no supere el 40 por ciento del volumen correspondiente a la actividad principal. Para las actividades recogidas en el anexo I se estará al concepto que se indica en el número tercero siguiente de esta Orden.

## **Segundo.**

1- De conformidad con el artículo 30 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, el

régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas será aplicable, además, a las actividades a las que resulte de aplicación el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca o el del recargo de equivalencia del Impuesto sobre el Valor Añadido, que a continuación se mencionan:

I.A.E.	ACTIVIDAD ECONOMICA
---	Agrícola o ganadera susceptible de estar incluida en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido
---	Actividad forestal susceptible de estar incluida en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido.
641	Comercio al por menor de frutas, verduras, hortalizas y tubérculos
642.1, 2, 3 y 4	Comercio al por menor de carne y despojos; de productos y derivados cárnicos elaborados, salvo casquerías
642.5	Comercio al por menor de huevos, aves, conejos de granja, caza; y de productos derivados de los mismos
642.6	Comercio al por menor, en casquerías, de vísceras y despojos procedentes de animales de abasto, frescos y congelados
643.1 y 2	Comercio al por menor de pescados y otros productos de la pesca y de la acuicultura y de caracoles
644.1	Comercio al por menor de pan, pastelería, confitería y similares y de leche y productos lácteos
644.2	Despachos de pan, panes especiales y bollería
644.3	Comercio al por menor de productos de pastelería, bollería y confitería
644.6	Comercio al por menor de masas fritas, con o sin coberturas o rellenos, patatas fritas, productos de aperitivo, frutos secos, golosinas, preparados de chocolate y bebidas refrescantes
647.1	Comercio al por menor de cualquier clase de productos alimenticios y de bebidas en establecimientos con vendedor
647.2 y 3	Comercio al por menor de cualquier clase de productos alimenticios y bebidas en régimen de autoservicio o mixto en establecimientos cuya sala de ventas tenga una superficie inferior a 400 metros cuadrados
651.1	Comercio al por menor de productos textiles, confecciones para el hogar, alfombras y similares y artículos de tapicería

I.A.E.	ACTIVIDAD ECONOMICA
651.2	Comercio al por menor de toda clase de prendas para el vestido y tocado
651.3 y 5	Comercio al por menor de lencería, corsetería y prendas especiales
651.4	Comercio al por menor de artículos de mercería y paquetería
651.6	Comercio al por menor de calzado, artículos de piel e imitación o productos sustitutivos, cinturones, carteras, bolsos, maletas y artículos de viaje en general
652.2 y 3	Comercio al por menor de productos de droguería, perfumería y cosmética, limpieza, pinturas, barnices, disolventes, papeles y otros productos para la decoración y de productos químicos, y de artículos para la higiene y el aseo personal
653.1	Comercio al por menor de muebles
653.2	Comercio al por menor de material y aparatos eléctricos, electrónicos, electrodomésticos y otros aparatos de uso doméstico accionados por otro tipo de energía distinta de la eléctrica, así como muebles de cocina
653.3	Comercio al por menor de artículos de menaje, ferretería, adorno, regalo, o reclamo (incluyendo bisutería y pequeños electrodomésticos)
653.9	Comercio al por menor de otros artículos para el equipamiento del hogar n.c.o.p.
654.2	Comercio al por menor de accesorios y piezas de recambio para vehículos sin motor
654.6	Comercio al por menor de cubiertas, bandas o bandajes y cámaras de aire para vehículos terrestres sin motor, excepto las actividades de comercio al por mayor de los artículos citados
659.2	Comercio al por menor de muebles de oficina y de máquinas y equipos de oficina
659.3	Comercio al por menor de aparatos e instrumentos médicos, ortopédicos, ópticos y fotográficos
659.4	Comercio al por menor de libros, periódicos, artículos de papelería y escritorio y artículos de dibujo y bellas artes, excepto en quioscos situados en la vía pública
659.4	Comercio al por menor de prensa, revistas y libros en quioscos situados en la vía pública
659.6	Comercio al por menor de juguetes, artículos de deporte, prendas deportivas de vestido, calzado y tocado, armas, cartuchería y artículos de pirotecnia

I.A.E.	ACTIVIDAD ECONOMICA
659.7	Comercio al por menor de semillas, abonos, flores y plantas y pequeños animales
662.2	Comercio al por menor de toda clase de artículos, incluyendo alimentación y bebidas, en establecimientos distintos de los especificados en el grupo 661 y en el epígrafe 662.1
663.1	Comercio al por menor fuera de un establecimiento comercial permanente de productos alimenticios, incluso bebidas y helados
663.2	Comercio al por menor fuera de un establecimiento comercial permanente de artículos textiles y de confección
663.3	Comercio al por menor fuera de un establecimiento comercial permanente de calzado, pieles y artículos de cuero
663.4	Comercio al por menor fuera de un establecimiento comercial permanente de artículos de droguería y cosméticos y de productos químicos en general
663.9	Comercio al por menor fuera de un establecimiento comercial permanente de otras clases de mercancías n.c.o.p.

\* **Número de consulta:** 0122-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** La consultante realiza la actividad de venta al por menor de teléfonos móviles (ep. IAE: 653.2), actividad encuadrada en el régimen de estimación objetiva. Al mismo tiempo, percibe comisiones de una empresa de telefonía móvil por las altas de clientes.

\* **Cuestión planteada:** - Inclusión de los importes correspondientes a las comisiones en el rendimiento neto resultante de los signos o módulos.

- Régimen de tributación en el IVA.

\* **Contestación:** Conforme con lo dispuesto en el artículo 88.2 del Reglamento del impuesto, los rendimientos obtenidos por la consultante en su condición de mediadora procede calificarlos como derivados de una actividad profesional, pues cabe entender que su labor se corresponde con la de mediación entre la empresa de telefonía móvil y el cliente que contrata el servicio telefónico.

Cuestión distinta es la actividad de comercio al por menor de teléfonos móviles efectuada por la consultante, actividad cuyos rendimientos sí procede calificar como empresariales.

Una vez establecida esta doble calificación, para determinar si el importe de las comisiones se considera incluido en el rendimiento neto resultante de los módulos, se hace preciso acudir al número 2 del apartado segundo de la Orden reguladora del régimen de estimación objetiva (OM de 7 de febrero de 2000, vigente en el año en que se formula la consulta), donde se establece que "se comprenderán en cada actividad las operaciones económicas que se incluyen expresamente en los anexos I y II de esta Orden, siempre que se desarrollen con carácter accesorio a la actividad principal".

Siguiendo con lo anterior, al no incluir la actividad de "comercio al por menor de material y aparatos eléctricos, electrónicos, electrodomésticos y otros aparatos de uso doméstico accionados por otro tipo de energía distinta de la eléctrica, así como muebles de cocina" (ep. IAE: 653.2), recogida en el citado anexo II, ninguna operación accesorio a la principal, cabe concluir que el rendimiento neto resultante de los módulos no incluye el derivado de las comisiones percibidas por altas en la telefonía móvil.

Todo lo expuesto comporta que, a efectos del IRPF, se realizan dos actividades, la de comercio al por menor (empresarial) y la de comisionista (profesional), no encontrándose esta última en el ámbito de aplicación del régimen de estimación objetiva, debiendo determinarse sus rendimientos en estimación directa. Ello nos lleva al artículo 33 del Reglamento del Impuesto.

Por lo que respecta al Impuesto sobre el Valor Añadido, la actividad de comisionista por el número de altas de teléfonos móviles que produce la consultante no está encuadrada en el régimen especial del recargo de equivalencia ni por otra parte se encuentra en el ámbito objetivo del régimen simplificado del

*Impuesto sobre el Valor Añadido para el año 2000, por lo que debe tributar por el régimen general del Impuesto por dicho sector de actividad.*

**\* Fecha:** 25/01/2001

**\* Número de consulta:** 0123-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** *El consultante desarrolla la actividad de cultivo de cepas madre de viña de las que no se saca la uva, sino esquejes que son podados de la cepa para ser utilizados posteriormente como plántones para cepas futuras, tras un breve proceso de preparación para su comercialización (limpieza, agrupación ...); estando acogido en el IVA al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.*

**\* Cuestión planteada:** - *Calificación de la actividad, a efectos de la aplicación de los signos, índices o módulos del régimen de estimación objetiva.*

- *Si resulta aplicable para 1999 la reducción del índice de rendimiento neto establecida en la Orden de 30 de marzo de 2000, modificada por la Orden de 7 de noviembre de 2000.*

**\* Contestación:** *De acuerdo con lo establecido en número 1 del apartado segundo y en el anexo I de la Orden de 7 de febrero de 2000, reguladora del régimen de estimación objetiva, la actividad realizada por el consultante se encuentra recogida entre las dedicadas a la obtención de otros productos agrícolas referidas en citado Anexo I.*

*En cuanto a la posibilidad de aplicar para el año 1999 el índice de rendimiento neto reducido que, respecto a las actividades agrícolas afectadas por fuertes tormentas, introdujeron las órdenes ministeriales de 30 de marzo y 7 de noviembre de 2000, la contestación es negativa, ya que tal reducción para el término municipal de Aiello de Malferit solamente opera para la concreta actividad de "uva para vino de mesa o con denominación de origen".*

**\* Fecha:** 25/01/2001

**\* Número de consulta:** 0150-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** *El consultante realiza dos actividades incluidas en el régimen de estimación objetiva, en un mismo local, ubicado dentro de un hotel, comercio al por menor de periódicos y revistas y comercio al por menor de masas fritas, Epígrafes 659.4 y 644.6, respectivamente. Dentro del mismo hotel y a unos metros del local tiene instalada una máquina expendedora de tabaco. Todas estas actividades se vienen desarrollando con anterioridad a 31 de diciembre de 1998.*

**\* Cuestión planteada:** *Posibilidad de continuar acogido al régimen de estimación objetiva para los ejercicios 1999 y siguientes.*

**\* Contestación:** *El número segundo de la Orden de 13 de febrero de 1998, prorrogada para 1999 por la Orden de 22 de febrero de 1999, incluye en su apartado uno como actividades a las que resulta aplicable el régimen de estimación objetiva del I.R.P.F., entre otras, las siguientes:*

*"Comercio al por menor de libros, periódicos, artículos de papelería y escritorio y artículos de dibujo y bellas artes, excepto en quioscos situados en la vía pública"*

*"Comercio al por menor de masas fritas, con o sin coberturas o rellenos, patatas fritas, productos de aperitivo, frutos secos, golosinas, preparados de chocolate y bebidas refrescantes"*

*Añadiendo a continuación, en su apartado dos, lo siguiente:*

*"La determinación de las operaciones económicas incluidas en cada actividad deberá efectuarse de acuerdo con las normas del Impuesto sobre Actividades Económicas.*

*Asimismo, se comprenderán en cada actividad las operaciones económicas que se incluyen expresamente en los anexos I y II de esta Orden, siempre que se desarrollen con carácter accesorio a la actividad principal".*

*A su vez el anexo II de la citada Orden recoge los signos índices o módulos del régimen de estimación objetiva correspondientes a otras actividades distintas de las agrícolas y ganaderas, encontrándose entre ellos los aplicables a las actividades mencionadas, y una serie de notas marginales, así como una nota común en la que se dispone que "el rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado del comercio al por menor de labores de tabaco, realizado en régimen de autorizaciones de venta con recargo, incluso el desarrollado a través de máquinas automáticas."*

*No se hace referencia alguna en esta nota común al lugar donde deben estar instaladas las máquinas expendedoras, por lo que cabe entender que, al margen de que la máquina expendedora esté instalada fuera del local en el que se ejerce la actividad a la que resulta de aplicación el régimen de estimación objetiva, el rendimiento derivado del comercio al por menor de labores del tabaco, realizado en régimen de autorizaciones de venta con recargo, desarrollado a través de máquinas automáticas, estará incluido*

dentro del rendimiento neto de las actividades a las que resulta de aplicación el régimen de estimación objetiva.

Las Ordenes de 7 de febrero de 2000 y de 29 de noviembre de 2000, incluyen, en su Anexo II, esta misma nota común para los ejercicios 2000 y 2001.

\* **Fecha:** 30/01/2001

2. - La determinación de las operaciones económicas incluidas en cada actividad deberá efectuarse de acuerdo con las normas del Impuesto sobre Actividades Económicas.

Asimismo, se comprenderán en cada actividad las operaciones económicas que se incluyen expresamente en los anexos I y II de esta Orden, siempre que se desarrollen con carácter accesorio a la actividad principal.

Para las actividades recogidas en el anexo II de esta Orden, se considerará accesoria a la actividad principal aquella cuyo volumen de ingresos no supere el 40 por ciento del volumen correspondiente a la actividad principal. Para las actividades recogidas en el anexo I se estará al concepto que se indica en el número tercero siguiente de esta Orden.

\* **Número de consulta:** 2162-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante se dedica a la venta al por menor de toda clase de artículos, epígrafe 662.2 del Impuesto sobre Actividades Económicas, determinando su rendimiento neto por el régimen de estimación objetiva.

Actualmente tiene la intención de realizar, además, venta al por menor de artículos de joyería.

\* **Cuestión planteada:** 1ª.- Si el epígrafe 662.2 habilita para vender artículos de joyería.

2ª.- Si puede seguir determinando su rendimiento por el régimen de estimación objetiva.

3ª.- Tributación en el IVA por la venta de joyería.

\* **Contestación:** 1ª.- El Epígrafe 662.2 de la Sección 1ª de las Tarifas clasifica el "Comercio al por menor de toda clase de artículos, incluyendo alimentación y bebidas, en establecimientos distintos de los especificados en el Grupo 661 y en el Epígrafe 662.1".

De la lectura de la rúbrica anterior se desprende que quien figure en ella matriculado estará facultado para la venta de todo tipo de artículos, sean éstos de la clase que sean, sin que exista ninguna limitación en cuanto a las características que deben reunir los artículos vendidos. La delimitación del contenido tan amplio del referido Epígrafe viene impuesta por la redacción recogida en el Grupo 662 al que pertenece el Epígrafe 662.2 citado. Dicho Grupo comprende las actividades de "comercio mixto o integrado al por menor" y en consecuencia deberá ser ésta la característica a tener en cuenta a la hora de incluir o no una determinada actividad en el Epígrafe 662.2, es decir, que el comercio realizado deberá ser mixto o integrado, lo que significa que en dicha rúbrica tendrá cabida la venta de una multiplicidad de artículos diversos sin que predominen unos sobre otros. Asimismo debe indicarse que en la mencionada rúbrica no tiene cabida, sin más, la realización de distintas actividades comerciales claramente diferenciadas unas de otras, sino que deben concurrir los requisitos de variedad, rotación e integración y, en todo caso, deben incluirse entre los productos comercializados alimentación y bebidas.

De lo hasta aquí expuesto, y de la escasa información aportada en el escrito de consulta correspondiente, en el que se manifiesta simplemente la intención de realizar alguna venta menor de artículos de "joyería", se desprende la imposibilidad de considerar "integrado" dicho comercio (por sus características y valor cuantitativo) con el resto de comercio al por menor de artículos propios del Epígrafe 662.2.

Por tanto, no se considerará propio del Epígrafe 662.2 el comercio al por menor de "artículos de joyería", ni se estará facultado con el alta en dicho epígrafe para la venta de tales artículos, cuya naturaleza consiste, bien en la incorporación de perlas o metales y piedras preciosas, bien en el hecho de estar diseñados de modo exclusivo o artístico.

Así pues, siempre que se trate de comercio al por menor de artículos de joyería propiamente dichos, en el sentido expresado en el párrafo anterior, comercio que se caracteriza además por su especificidad y se ejerce de forma claramente diferenciada del comercio comprendido en el Epígrafe 662.2, se deberá causar alta y tributar por su ejercicio en el Epígrafe 659.5 "Comercio al por menor de artículos de joyería, relojería, platería y bisutería".

*Por el contrario, el comercio al por menor de artículos que no tengan la consideración de joyería propiamente dichos, por no estar integrados por perlas o metales y piedras preciosas, ni diseñados de modo exclusivo o artístico, sino que se trate de comercio al por menor de simples artículos de adorno personal elaborados en serie, fabricados con diseños estándar y con materiales plásticos, metálicos o de otro tipo, siempre de escaso valor, puede considerarse incluido dentro de los artículos susceptibles de venta con alta en el Epígrafe 662.2.*

*2ª.- De lo expresado a la contestación a la primera pregunta se desprende que el epígrafe 662.2 de la Sección I de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas no habilita para la venta menor de artículos de joyería, relojería, platería y bisutería, debiendo producirse el alta en el epígrafe 659.2 de dicha Sección I.*

*Esta actividad no está incluida entre las actividades enumeradas en los apartados primero y segundo de la Orden de 29 de noviembre de 2000 por la que se desarrollan para el año 2001 el Régimen de Estimación Objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Régimen Especial Simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido, por lo que el rendimiento neto de esta actividad debería determinarse por el régimen de estimación directa.*

*Esta circunstancia implica que el rendimiento de la actividad matriculada en el epígrafe 662.2 del Impuesto sobre Actividades Económicas no podrá determinar su rendimiento neto por el régimen de estimación objetiva, dada la incompatibilidad entre ambos regímenes establecido por el artículo 33 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero.*

*\* Fecha: 05/12/2001*

### **Tercero.-**

No obstante lo dispuesto en los números primero y segundo de esta Orden, el régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido no serán aplicables a las actividades o sectores de actividad que superen las siguientes magnitudes:

a) Magnitud aplicable al conjunto de actividades:

75.000.000 de pesetas (450.759,08 euros) de volumen de ingresos anuales.

A estos efectos, sólo se computarán:

Las operaciones que deban anotarse en el libro registro de ventas o ingresos previsto en el artículo 65.7 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, o en el libro registro previsto en el artículo 40.1 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.

Las operaciones, no incluidas en los párrafos anteriores, por las que estén obligados a emitir y conservar facturas, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 2º del Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a empresarios y profesionales, con excepción de las operaciones comprendidas en el artículo 121.3 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, y de los arrendamientos de bienes inmuebles que no se califiquen como rendimientos de actividad económica.

b) Magnitud en función del volumen de ingresos.

50.000.000 de pesetas (300.506,05 euros) de volumen de ingresos en las siguientes actividades:

- «Ganadería independiente».
- «Servicios de cría, guarda y engorde de ganado».
- «Otros trabajos, servicios y actividades accesorios realizados por agricultores o ganaderos que estén excluidos o no incluidos en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido».
- «Otros trabajos, servicios y actividades accesorios realizados por titulares de actividades forestales que estén excluidos o no incluidos en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido».
- «Aprovechamientos que correspondan al cedente en las actividades agrícolas desarrolladas en régimen de aparcería».
- «Aprovechamientos que correspondan al cedente en las actividades forestales desarrolladas en régimen de aparcería».
- «Agrícola o ganadera susceptible de estar incluida en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido».
- «Forestal susceptible de estar incluida en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido».
- «Procesos de transformación, elaboración o manufactura de productos naturales, vegetales o animales, que requieran el alta en un epígrafe correspondiente a actividades industriales en las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas y se realicen por los titulares de las explotaciones de las cuales se obtengan directamente dichos productos naturales».

Sin perjuicio de lo señalado en los párrafos anteriores de esta letra, las actividades “Otros trabajos, servicios y actividades accesorios realizados por agricultores y/o ganaderos que estén excluidos o no incluidos en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido” y “Otros trabajos, servicios y actividades accesorios realizados por titulares de actividades forestales que estén excluidos o no incluidos en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido” contempladas en el número primero de esta Orden, sólo quedarán sometidas al régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y, en su caso, al régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido, si el volumen de ingresos conjunto imputable a ellas resulta inferior al correspondiente a las actividades agrícolas y/o ganaderas o forestales principales.

A efectos de lo dispuesto en las letras a) y b) anteriores, el volumen de ingresos incluirá la totalidad de los obtenidos en el conjunto de las mencionadas actividades, no computándose entre ellos las subvenciones corrientes o de capital ni las indemnizaciones, así como tampoco el Impuesto sobre el Valor Añadido y, en su caso, el recargo de equivalencia que grave la operación, para aquéllas actividades que tributen por el régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.

c) Magnitudes específicas.

<b>ACTIVIDAD ECONOMICA</b>	<b>MAGNITUD</b>
Carpintería metálica y fabricación de estructuras metálicas y calderería	4 personas empleadas
Fabricación de artículos de ferretería, cerrajería, tornillería, derivados del alambre, menaje y otros artículos en metales n.c.o.p.	5 personas empleadas
Industrias del pan y de la bollería	6 personas empleadas
Industrias de la bollería, pastelería y galletas	6 personas empleadas
Industrias de elaboración de masas fritas	6 personas empleadas
Elaboración de patatas fritas, palomitas de maíz y similares	6 personas empleadas
Confección en serie de prendas de vestir y sus complementos, excepto cuando su ejecución se realice mayoritariamente por encargo a terceros	5 personas empleadas
Confección en serie de prendas de vestir y sus complementos ejecutada directamente por la propia empresa, cuando que se realice exclusivamente para terceros y por encargo	5 personas empleadas
Fabricación en serie de piezas de carpintería, parqué y estructuras de madera para la construcción	5 personas empleadas
Industria del mueble de madera	4 personas empleadas
Impresión de textos o imágenes	4 personas empleadas
Albañilería y pequeños trabajos de construcción en general	6 personas empleadas
Instalaciones y montajes (excepto fontanería, frío, calor y acondicionamiento de aire)	3 personas empleadas
Instalaciones de fontanería, frío, calor y acondicionamiento de aire	4 personas empleadas

ACTIVIDAD ECONOMICA	MAGNITUD
Instalación de pararrayos y similares. Montaje e instalación de cocinas de todo tipo y clase, con todos sus accesorios. Montaje e instalación de aparatos elevadores de cualquier clase y tipo. Instalaciones telefónicas, telegráficas, telegráficas sin hilos y de televisión, en edificios y construcciones de cualquier clase. Montajes metálicos e instalaciones industriales completas, sin vender ni aportar la maquinaria ni los elementos objeto de la instalación o montaje	3 personas empleadas
Revestimientos, solados y pavimentos y colocación de aislamientos	4 personas empleadas
Carpintería y cerrajería	4 personas empleadas
Pintura de cualquier tipo y clase y revestimiento con papel, tejidos o plásticos y terminación y decoración de edificios y locales	3 personas empleadas
Trabajos en yeso y escayola y decoración de edificios y locales	3 personas empleadas
Comercio al por menor de frutas, verduras, hortalizas y tubérculos	5 personas empleadas
Comercio al por menor de carne y despojos; de productos y derivados cárnicos elaborados	5 personas empleadas
Comercio al por menor de huevos, aves, conejos de granja, caza; y de productos derivados de los mismos	4 personas empleadas
Comercio al por menor, en casquerías, de vísceras y despojos procedentes de animales de abasto, frescos y congelados	5 personas empleadas
Comercio al por menor de pescados y otros productos de la pesca y de la acuicultura y de caracoles	5 personas empleadas
Comercio al por menor de pan, pastelería, confitería y similares y de leche y productos lácteos	6 personas empleadas
Despachos de pan, panes especiales y bollería	6 personas empleadas
Comercio al por menor de productos de pastelería, bollería y confitería	6 personas empleadas
Comercio al por menor de masas fritas, con o sin coberturas o rellenos, patatas fritas, productos de aperitivo, frutos secos, golosinas, preparados de chocolate y bebidas refrescantes	6 personas empleadas
Comercio al por menor de cualquier clase de productos alimenticios y de bebidas en establecimientos con vendedor	5 personas empleadas
Comercio al por menor de cualquier clase de productos alimenticios y bebidas en régimen de autoservicio o mixto en establecimientos cuya sala de ventas tenga una superficie inferior a 400 metros cuadrados	4 personas empleadas

<b>ACTIVIDAD ECONOMICA</b>	<b>MAGNITUD</b>
Comercio al por menor de productos textiles, confecciones para el hogar, alfombras y similares y artículos de tapicería	4 personas empleadas
Comercio al por menor de toda clase de prendas para el vestido y tocado	5 personas empleadas
Comercio al por menor de lencería, corsetería y prendas especiales	3 personas empleadas
Comercio al por menor de artículos de mercería y paquetería	4 personas empleadas
Comercio al por menor de calzado, artículos de piel e imitación o productos sustitutivos, cinturones, carteras, bolsos, maletas y artículos de viaje en general	5 personas empleadas
Comercio al por menor de productos de droguería, perfumería y cosmética, limpieza, pinturas, barnices, disolventes, papeles y otros productos para la decoración y de productos químicos, y de artículos para la higiene y el aseo personal	4 personas empleadas
Comercio al por menor de muebles	4 personas empleadas
Comercio al por menor de material y aparatos eléctricos, electrónicos, electrodomésticos y otros aparatos de uso doméstico accionados por otro tipo de energía distinta de la eléctrica, así como muebles de cocina	3 personas empleadas
Comercio al por menor de artículos de menaje, ferretería, adorno, regalo, o reclamo (incluyendo bisutería y pequeños electrodomésticos)	4 personas empleadas
Comercio al por menor de materiales de construcción, artículos y mobiliario de saneamiento, puertas, ventanas, persianas, etc	3 personas empleadas
Comercio al por menor de otros artículos para el equipamiento del hogar n.c.o.p.	3 personas empleadas
Comercio al por menor de accesorios y piezas de recambio para vehículos terrestres	4 personas empleadas
Comercio al por menor de toda clase de maquinaria (excepto aparatos del hogar, de oficina, médicos, ortopédicos, ópticos y fotográficos)	3 personas empleadas
Comercio al por menor de cubiertas, bandas o bandajes y cámaras de aire para toda clase de vehículos	4 personas empleadas
Comercio al por menor de muebles de oficina y de máquinas y equipos de oficina	4 personas empleadas
Comercio al por menor de aparatos e instrumentos médicos, ortopédicos, ópticos y fotográficos	3 personas empleadas

<b>ACTIVIDAD ECONOMICA</b>	<b>MAGNITUD</b>
Comercio al por menor de libros, periódicos, artículos de papelería y escritorio y artículos de dibujo y bellas artes, excepto en quioscos situados en la vía pública	3 personas empleadas
Comercio al por menor de prensa, revistas y libros en quioscos situados en la vía pública	2 personas empleadas
Comercio al por menor de juguetes, artículos de deporte, prendas deportivas de vestido, calzado y tocado, armas, cartuchería y artículos de pirotecnia	3 personas empleadas
Comercio al por menor de semillas, abonos, flores y plantas y pequeños animales	4 personas empleadas
Comercio al por menor de toda clase de artículos, incluyendo alimentación y bebidas, en establecimientos distintos de los especificados en el grupo 661 y en el epígrafe 662.1	3 personas empleadas
Comercio al por menor fuera de un establecimiento comercial permanente de productos alimenticios, incluso bebidas y helados	2 personas empleadas
Comercio al por menor fuera de un establecimiento comercial permanente de artículos textiles y de confección.	2 personas empleadas
Comercio al por menor fuera de un establecimiento comercial permanente de calzado, pieles y artículos de cuero	2 personas empleadas
Comercio al por menor fuera de un establecimiento comercial permanente de artículos de droguería y cosméticos y de productos químicos en general	2 personas empleadas
Comercio al por menor fuera de un establecimiento comercial permanente de otras clases de mercancías n.c.o.p.	2 personas empleadas
Restaurantes de dos tenedores	10 personas empleadas
Restaurantes de un tenedor	10 personas empleadas
Cafeterías	8 personas empleadas
Cafés y bares de categoría especial	8 personas empleadas
Otros cafés y bares	8 personas empleadas
Servicios en quioscos, cajones, barracas u otros locales análogos	3 personas empleadas
Servicios en chocolaterías, heladerías y horchaterías	3 personas empleadas
Servicio de hospedaje en hoteles y moteles de una o dos estrellas	10 personas empleadas
Servicio de hospedaje en hostales y pensiones	8 personas empleadas
Servicio de hospedaje en fondas y casas de huéspedes	8 personas empleadas

<b>ACTIVIDAD ECONOMICA</b>	<b>MAGNITUD</b>
Reparación de artículos eléctricos para el hogar	3 personas empleadas
Reparación de vehículos automóviles, bicicletas y otros vehículos	5 personas empleadas
Reparación de calzado	2 personas empleadas
Reparación de otros bienes de consumo n.c.o.p. (excepto reparación de calzado, restauración de obras de arte, muebles antigüedades e instrumentos musicales)	2 personas empleadas
Reparación de maquinaria industrial	2 personas empleadas
Otras reparaciones n.c.o.p.	2 personas empleadas
Transporte urbano colectivo y de viajeros por carretera	5 vehículos cualquier día del año
Transporte por autotaxis	3 vehículos cualquier día del año
Transporte de mercancías por carretera.	5 vehículos cualquier día del año
Engrase y lavado de vehículos	5 personas empleadas
Servicios de mudanzas	5 vehículos cualquier día del año
Enseñanza de conducción de vehículos terrestres, acuáticos, aeronáuticos, etc	4 personas empleadas
Otras actividades de enseñanza, tales como idiomas, corte y confección, mecanografía, taquigrafía, preparación de exámenes y oposiciones y similares n.c.o.p.	5 personas empleadas
Escuelas y servicios de perfeccionamiento del deporte	3 personas empleadas
Tinte, limpieza en seco, lavado y planchado de ropas hechas y de prendas y artículos del hogar usados	4 personas empleadas
Servicios de peluquería de señora y caballero	6 personas empleadas
Salones e institutos de belleza	6 personas empleadas
Servicios de copias de documentos con máquinas fotocopadoras	4 personas empleadas

Para el cómputo de la magnitud que determine la inclusión en el régimen de estimación objetiva o, en su caso, del régimen simplificado se consideran las personas empleadas o vehículos que se utilicen para el desarrollo de la actividad principal y de cualquier actividad accesoria incluida en el régimen, de conformidad con los apartados 2 de los números primero y segundo de esta Orden.

El personal empleado se determinará por la media ponderada correspondiente al período en que se haya ejercido la actividad durante el año inmediato anterior.

El personal empleado comprenderá tanto el no asalariado como el asalariado. A efectos de determinar la media ponderada se aplicarán exclusivamente las siguientes reglas:

- Sólo se tomará en cuenta el número de horas trabajadas durante el período en que se haya ejercido la actividad durante el año inmediato anterior.

- Se computará como una persona no asalariada la que trabaje en la actividad al menos 1.800 horas/año. Cuando el número de horas de trabajo al año sea inferior a 1.800, se estimará como cuantía de la persona no asalariada la proporción existente entre número de horas efectivamente trabajadas en el año y 1.800.

No obstante, el empresario se computará como una persona no asalariada. En aquellos supuestos en que pueda acreditarse una dedicación inferior a 1.800 horas/año por causas objetivas, tales como jubilación, incapacidad, pluralidad de actividades o cierre temporal de la explotación, se computará el tiempo efectivo dedicado a la actividad. En estos supuestos, para la cuantificación de las tareas de dirección, organización y planificación de la actividad y, en general, las inherentes a la titularidad de la misma, se computará al empresario en 0,25 personas/año, salvo cuando se acredite una dedicación efectiva superior o inferior.

- Se computará como una persona asalariada la que trabaje el número de horas anuales por trabajador fijado en el convenio colectivo correspondiente o, en su defecto, 1.800 horas/año. Cuando el número de horas de trabajo al año sea inferior o superior, se estimará como cuantía de la persona asalariada la proporción existente entre el número de horas efectivamente trabajadas y las fijadas en el convenio colectivo o, en su defecto, 1.800.

En el primer año de ejercicio de la actividad se tendrá en cuenta el número de personas empleadas o vehículos al inicio de la misma.

Cuando en un año natural se superen las magnitudes indicadas en este número, el sujeto pasivo quedará excluido, a partir del año inmediato siguiente, del régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del régimen simplificado o del régimen de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido, cuando resulten aplicables por estas actividades.

Los contribuyentes que por aplicación de lo dispuesto en este número queden excluidos del régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, determinarán su rendimiento neto por la modalidad simplificada del régimen de estimación directa siempre que reúnan los requisitos establecidos en el artículo 26 del Reglamento del Impuesto y no renuncien a su aplicación.

#### **Cuarto.-**

De conformidad con los artículos 30 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y 38 y 42 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, se aprueban los signos, índices o módulos correspondientes al régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, así como los índices y

módulos del régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido que serán aplicables durante el año 2001 a las actividades comprendidas en los números primero y segundo anteriores, que aparecen, junto con las instrucciones para su aplicación, en los Anexos I, II y III de la presente Orden.

#### **Quinto.-**

Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que desarrollen actividades a las que sea de aplicación el régimen de estimación objetiva y deseen renunciar o revocar su renuncia para el año 2001, dispondrán para ejercitar dicha opción desde el día siguiente a la fecha de publicación de esta Orden en el “Boletín Oficial del Estado” hasta el 31 de diciembre del año 2000. La renuncia o revocación deberá efectuarse de acuerdo con lo previsto en el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, por el cual se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios.

No obstante lo anterior, también se entenderá efectuada la renuncia cuando se presente en el plazo reglamentario la declaración correspondiente al pago fraccionado del primer trimestre del año natural en que deba surtir efectos en la forma dispuesta para el régimen de estimación directa. En caso de inicio de la actividad, también se entenderá efectuada la renuncia cuando se efectúe en el plazo reglamentario el pago fraccionado correspondiente al primer trimestre de ejercicio de la actividad en la forma dispuesta para el régimen de estimación directa.

#### **Sexto**

Los sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido que desarrollen actividades a las que sea de aplicación el régimen especial simplificado y deseen renunciar a él o revocar su renuncia para el año 2001, dispondrán para ejercitar dicha opción desde el día siguiente a la fecha de publicación de esta Orden en el “Boletín Oficial del Estado” hasta el 31 de diciembre del año 2000. La renuncia o revocación deberá efectuarse de acuerdo con lo previsto en el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, por el cual se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios.

No obstante lo anterior, también se entenderá efectuada la renuncia cuando se presente en plazo la declaración-liquidación correspondiente al primer trimestre del año natural en que deba surtir efectos aplicando el régimen general. En caso de inicio de la actividad, también se entenderá efectuada la renuncia cuando la primera declaración que deba presentar el sujeto pasivo después del comienzo de la actividad se presente en plazo aplicando el régimen general.

#### **Disposición adicional primera. Medidas excepcionales para paliar el efecto producido por el incremento del precio del gasóleo en el año 2000.**

- A) Medidas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
  - 1ª. Reducción del rendimiento neto de módulos en el régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el ejercicio 2000 para las actividades agrícolas y ganaderas.

Todas las actividades agrícolas y ganaderas que determinen su rendimiento neto en el ejercicio 2000 por el régimen de estimación objetiva, reducirán en un 8% el rendimiento neto de módulos, calculado conforme a lo previsto en la Instrucción 2.3 para la aplicación de los signos, índices o módulos del Anexo I de la Orden de 7 de febrero de 2000, por la que se desarrollan para el año 2000 el régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.

- 2ª. Aplicación a determinadas actividades ganaderas en el régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el ejercicio 2000 del índice corrector por piensos adquiridos a terceros previsto en la presente Orden.

El índice corrector por piensos adquiridos a terceros contemplado en la Instrucción 2.3.d) para la aplicación de los signos, índices o módulos del Anexo I de la presente Orden se aplicará también en el ejercicio 2000, en sustitución del previsto en la Orden de 7 de febrero de 2000, por la que se desarrollan para el año 2000 el régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.

- 3ª. Aplicación en el ejercicio 2000 del índice corrector establecido para las actividades de agricultura ecológica.

El índice corrector para las actividades de agricultura ecológica previsto en la Instrucción 2.3 para la aplicación de los signos, índices o módulos del Anexo I de la presente Orden se aplicará también en el ejercicio 2000 con las mismas condiciones y requisitos que las establecidas para el ejercicio 2001.

- 4ª. Reducción de determinados módulos en el régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el ejercicio 2000 para las actividades de transporte.

Las actividades de transporte urbano colectivo de viajeros por carretera, epígrafe del Impuesto sobre Actividades Económicas 721.1 y 3, de transporte de autotaxi, epígrafe 721.2, de transporte de mercancías por carretera, epígrafe 722, y de servicios de mudanzas, epígrafe 757, que determinen su rendimiento neto por el régimen de estimación objetiva aplicarán en el ejercicio 2000, en sustitución de los establecidos en la Orden de 7 de febrero de 2000, los siguientes módulos:

<b>Actividad: Transporte urbano colectivo y de viajeros por carretera</b> Epígrafe I.A.E.: 721.1 y 3				
Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad antes de amortización	
			Pesetas	Euros
1	Personal asalariado	Persona	496.000	2.981,02
2	Personal no asalariado	Persona	2.665.000	16.016,97

3	Número de asientos	Asiento	20.200	121,40
---	--------------------	---------	--------	--------

<b>Actividad: Transporte por autotaxi</b> Epígrafe I.A.E.: 721.2				
Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad antes de amortización	
			Pesetas	Euros
1	Personal asalariado	Persona	224.000	1.346,27
2	Personal no asalariado	Persona	1.274.000	7.656,89
3	Distancia recorrida	1.000 Kilómetros	7.500	45,08

<b>Actividad: Transporte de mercancías por carretera</b> Epígrafe I.A.E.: 722				
Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad antes de amortización	
			Pesetas	Euros
1	Personal asalariado	Persona	454.000	2.728,59
2	Personal no asalariado	Persona	1.679.000	10.090,99
3	Carga vehículos	Tonelada	21.000	126,21

<b>Actividad: Servicios de mudanzas</b> Epígrafe I.A.E.: 757				
Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad antes de amortización	
			Pesetas	Euros
1	Personal asalariado	Persona	427.000	2.566,32
2	Personal no asalariado	Persona	1.693.000	10.175,13
3	Carga vehículos	Tonelada	8.000	48,08

- 5ª. Aplicación en el régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el ejercicio 2000 del índice corrector especial para la actividad de transporte por autotaxis previsto en la presente Orden.

El índice corrector especial para la actividad de transporte por autotaxis contemplado en la Instrucción 2.3.a.2) para la aplicación de los signos, índices o módulos del Anexo II de la presente Orden se aplicará también en el ejercicio 2000, en sustitución del previsto en la Orden de 7 de febrero de 2000, por la que se desarrollan para el año 2000 el régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.

- B) Medidas en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

- 1ª. Reducción en el ejercicio 2000 de la cuota mínima aplicable en el régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido para determinadas actividades de transporte.

En la declaración-liquidación final del régimen simplificado del ejercicio 2000 se aplicarán los porcentajes siguientes para determinar la cuota mínima en las actividades de transporte que se citan a continuación, en lugar de los previstos en la Orden de 7 de febrero de 2000, por la que se desarrollan para el año 2000 el régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido:

- Transporte urbano colectivo y de viajeros por carretera, epígrafe 721.1 y 3: 1 por 100.
- Transporte por autotaxis, epígrafe 721.2: 10 por 100.
- Transporte de mercancías por carretera, epígrafe 722: 10 por 100.
- Servicios de mudanzas, epígrafe 757: 10 por 100.

**Disposición adicional segunda. Medidas excepcionales para paliar el efecto producido por el precio del gasóleo en el año 2001.**

- A) Medidas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

- 1ª. Reducción del rendimiento neto previo en el régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el ejercicio 2001 para las actividades agrícolas y ganaderas.

Todas las actividades agrícolas y ganaderas que determinen su rendimiento neto en el ejercicio 2001 por el régimen de estimación objetiva, podrán reducir el rendimiento neto previo, calculado conforme a lo previsto en la Instrucción 2.1 para la aplicación de los signos, índices o módulos del Anexo I de la presente Orden, en el 35 por 100 del precio de adquisición del gasóleo agrícola necesario para el desarrollo de dichas actividades, que aparezca debidamente documentado en las facturas expedidas con motivo de dicha adquisición, que cumplan los requisitos previstos en el artículo 3.1 del Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales. La reducción únicamente procederá cuando se trate de adquisiciones efectuadas en el ejercicio 2001 documentadas en facturas emitidas en el propio ejercicio.

- 2ª. Reducción de determinados módulos en el régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para las actividades de transporte a efectos del cálculo de los pagos fraccionados a realizar en el ejercicio 2001.

Los módulos establecidos en la medida 4ª del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, contenida en la disposición adicional primera, se aplicarán a efectos del cálculo de los pagos fraccionados a realizar en el régimen de estimación objetiva en 2001 por los empresarios del sector del transporte que apliquen dicho régimen, sin perjuicio de que los módulos definitivamente

aplicables en dicho ejercicio a efectos del cálculo del rendimiento neto anual se establezcan una vez sea conocido el precio medio del gasóleo en dicho ejercicio.

B) Medidas en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

1ª. Reducción del porcentaje para determinar las cuotas trimestrales en 2001 en el régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido para determinadas actividades agrarias.

Los porcentajes para el cálculo de las cuotas trimestrales a realizar en 2001 en el régimen simplificado para las actividades agrarias que se citan a continuación serán los siguientes:

- Ganadería de explotación intensiva de ganado porcino de carne y avicultura de carne: 7 por 100.
- Ganadería de explotación intensiva de avicultura de huevos y ganado ovino, caprino y bovino de leche: 1 por 100.
- Ganadería de explotación intensiva de ganado bovino de carne y cunicultura: 14 por 100.
- Ganadería de explotación intensiva de ganado porcino de cría, bovino de cría y otras intensivas o extensivas no comprendidas expresamente en otros apartados: 19 por 100.
- Ganadería de explotación intensiva de ganado ovino y caprino de carne: 24 por 100.
- Servicios de cría, guarda y engorde de aves: 24 por 100.
- Otros trabajos y servicios accesorios realizados por agricultores o ganaderos o titulares de actividades forestales que estén excluidos del régimen especial de agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido y servicios de cría, guarda y engorde de ganado, excepto aves: 28 por 100.

2ª. Reducción del porcentaje para determinar las cuotas trimestrales en 2001 en el régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido para determinadas actividades de transporte.

Los porcentajes para el cálculo de las cuotas trimestrales a realizar en 2001 en el régimen simplificado para las actividades de transporte que se citan a continuación serán los siguientes:

- Transporte por autotaxis, epígrafe 721.2: 5 por 100.
- Transporte de mercancías por carretera, excepto transporte de residuos, epígrafe 722: 5 por 100.
- Servicios de mudanzas, epígrafe 757: 5 por 100.

### **DISPOSICION FINAL**

La presente Orden entrará en vigor el día de su publicación en el Boletín Oficial del Estado, con efectos para el año 2001.

## **ANEXO I**

**ACTIVIDADES AGRICOLAS, GANADERAS Y FORESTALES SIGNOS,  
INDICES O MODULOS DEL REGIMEN DE ESTIMACION OBJETIVA  
DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FISICAS**

**Actividad: Ganadera de explotación de ganado porcino de carne y avicultura**

Indice de rendimiento neto : 0,13

Indice de rendimiento neto en el supuesto de transformación, elaboración o manufactura : 0,23

NOTA: En la avicultura se encuentra comprendida la obtención de productos (carne y huevos) procedentes de pollos, gallinas, patos, faisanes, perdices, codornices, etc.

**Actividad: Forestal con un “período medio de corta” superior a 30 años.**

Indice de rendimiento neto : 0,13

Indice de rendimiento neto en el supuesto de transformación, elaboración o manufactura : 0,23

**NOTA: A título indicativo se incluyen las especies arbóreas siguientes:**

Castaño, abedúl, fresno, arce, cerezo, aliso, nogal, pino albar (P. Sylvestris), pino laricio, abeto, pino de Oregón, cedro, pino carrasco, pino canario, pino piñonero, pino pinaster, ciprés, haya, roble (Q. robur, Q. Petraea), encina, alcornoque y resto de quercíneas.

**Actividad: Agrícola dedicada a la obtención de cereales y leguminosas y hongos para el consumo humano y ganadera de explotación de ganado bovino de carne y cunicultura.**

Indice de rendimiento neto : 0,26

Indice de rendimiento neto en el supuesto de transformación, elaboración o manufactura : 0,36

NOTA: A título indicativo se incluye la obtención de:

**Cereales:** Cereales grano excepto arroz (trigo, centeno, cebada, avena, maíz, sorgo, mijo, panizo, alpiste, escaña, triticale y trigo sarraceno, etc.).

**Leguminosas:** Leguminosas grano (judías, lentejas, garbanzos, habas, guisantes, algarrobas, veza, yeros, almortas, alholvas, altramuces, etc.).

**Actividad: Forestal con un “período medio de corta” igual o inferior a 30 años**

Índice de rendimiento neto : 0,26.

Índice de rendimiento neto en el supuesto de transformación, elaboración o manufactura : 0,36

**NOTA: A título indicativo se incluyen las especies arbóreas siguientes:**

Eucalipto, chopo, pino insigne y pino marítimo.

**Actividad: Agrícola dedicada a la obtención de uva para vino de mesa, frutos secos, oleaginosas, cítricos, productos del olivo, y ganadera de explotación de ganado porcino de cría, bovino de cría y otras actividades ganaderas no comprendidas expresamente en otros apartados.**

Índice de rendimiento neto : 0,32

Índice de rendimiento neto en el supuesto de transformación, elaboración o manufactura : 0,42

NOTA: A título indicativo se incluye la obtención de:

**Frutos Secos:** Nogal, avellano, almendro, castaño y otros frutales de cáscara (pistachos, piñones), etc.

**Oleaginosas:** Cacahuete, girasol, soja, colza y nabina, cártamo y ricino, etc.

**Cítricos:** Naranja dulce, naranja amarga, mandarino, limonero, pomelo, lima, bergamota, etc.

**Productos del Olivo:** Aceituna de mesa y aceituna de almazara.

**Otras actividades ganaderas:** Colmenas, equinos, animales para peletería (visón, chinchilla, etc.), etc.

**Actividad:** Agrícola dedicada a la obtención de raíces, tubérculos, forrajes, arroz, uva para vino con denominación de origen, frutos no cítricos, horticultura y otros productos agrícolas no comprendidos expresamente en otros apartados y ganadera de explotación de ganado ovino de leche y caprino de leche.

Indice de rendimiento neto : 0,37

Indice de rendimiento neto en el supuesto de transformación, elaboración o manufactura : 0,47

NOTA: A título indicativo se incluye la obtención de:

**Forrajes:** Plantas forrajeras de escarda (nabo forrajero, remolacha forrajera, col forrajera, calabaza forrajera, zanahoria forrajera, etc.) y otras plantas forrajeras (alfalfa, cereal invierno forraje, maíz forrajero, veza, esparceta, trébol, vallico, haba forraje, zulla y otras).

**Frutos no cítricos:** Manzana para mesa, manzana para sidra, pera, membrillo, níspera, otros frutos de pepita (acerola, serba y otros), cereza, guinda, ciruela, albaricoque, melocotón y otros frutos de hueso, higo, granada, grosella, frambuesa, otros pequeños frutos y bayas (cassis, zarzamora, mora, etc.), plátano, aguacate, chirimoya, kiwi y otros frutos tropicales y subtropicales (caquis, higo chumbo, dátil, guayaba, papaya, mango, lichis, excepto piña tropical).

**Productos Hortícolas:** Col repollo, col de Bruselas, coliflor, otras coles, acelga, apio, puerro, lechuga, escarola, espinaca, espárrago, endivia, cardo, otras hortalizas de hoja, tomate, alcachofa, pepino, pepinillo, berenjena, pimiento, calabaza, calabacín, otras hortalizas cultivadas por su fruto o su flor, remolacha de mesa, zanahoria, ajo, cebolla, cebolleta, nabo, rábano, otras hortalizas cultivadas por su raíz, bulbo o tubérculo (excepto patata), guisante verde, judía verde, haba verde, otras hortalizas con vaina, sandía, melón, fresa, fresón, piña tropical y otras frutas de plantas no perennes.

**Otros productos agrícolas:** Lúpulo, caña de azúcar, azafrán, achicoria, pimiento para pimentón, viveros, flores y plantas ornamentales, etc.

<p><b>Actividad:</b> Agrícola dedicada a la obtención de plantas textiles, tabaco y uva de mesa y ganadera de explotación de ganado bovino de leche, ovino de carne y caprino de carne, actividades accesorias realizadas por agricultores, ganaderos o titulares de actividades forestales y servicios de cría, guarda y engorde de aves.</p>
<p>Indice de rendimiento neto : 0,42</p>
<p>Indice de rendimiento neto en el supuesto de transformación, elaboración o manufactura : 0,52</p>
<p>NOTA: A título indicativo se incluye la obtención de:</p> <p><b>Plantas textiles:</b> Algodón, lino, cáñamo, etc.</p> <p>NOTA: A título indicativo en las actividades accesorias se incluyen:</p> <p>Agroturismo, artesanía, caza , pesca y, actividades recreativas y de ocio, en las que el agricultor o ganadero participe como monitor, guía o experto, tales como excursionismo, senderismo, rutas ecológicas, etc...</p>

<p><b>Actividad:</b> Otros trabajos y servicios accesorios realizados por agricultores, ganaderos o titulares de actividades forestales y servicios de cría, guarda y engorde de ganado, excepto aves.</p>
<p>Indice de rendimiento neto : 0,56</p>

(...)

**INSTRUCCIONES PARA LA APLICACION DE LOSSIGNOS, INDICES O  
MODULOS EN EL IMPUESTO SOBREL A RENTA DE LAS PERSONAS  
FISICAS**

## RENDIMIENTO ANUAL

1. El rendimiento neto resultará de la suma de los rendimientos netos que correspondan a cada una de las actividades.
2. El rendimiento neto correspondiente a cada actividad se obtendrá aplicando el procedimiento establecido a continuación:

### 2.1. Fase 1: Rendimiento neto previo.

El rendimiento neto previo en el supuesto de actividades en que se realice la entrega de los productos naturales o los trabajos, servicios y actividades accesorios, se obtendrá multiplicando el volumen total de ingresos, incluidas las subvenciones corrientes o de capital y las indemnizaciones, de cada uno de los cultivos o explotaciones por el «índice de rendimiento neto» que corresponda a cada uno de ellos.

El rendimiento neto previo en el supuesto de actividades en las que se sometan los productos naturales a transformación, elaboración o manufactura se obtendrá multiplicando el valor de los productos naturales utilizados en el proceso, a precio de mercado, por el «índice de rendimiento neto» previsto para estos supuestos. El rendimiento neto previo se determinará en el momento de incorporación de los productos naturales a los procesos de transformación elaboración o manufactura.

El procedimiento de cálculo previsto en el párrafo anterior se aplicará también a los productos sometidos a procesos de transformación, elaboración o manufactura en los años anteriores a 1998 que sean transmitidos a partir del 1 de enero del 2001. En estos casos, la determinación del rendimiento neto previo se producirá en el momento en que sean transmitidos los productos.

### 2.2. Fase 2: Rendimiento neto minorado.

El rendimiento neto minorado se obtiene deduciendo del anterior las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material e inmaterial correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia.

A estos efectos, la amortización se calculará de acuerdo con lo establecido en la letra b) del punto 2.2. de las instrucciones para la aplicación de los signos, índices o módulos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Anexo II de esta Orden.

No obstante, los elementos patrimoniales del inmovilizado descritos a continuación, se amortizarán conforme a la siguiente Tabla:

Grupo	Descripción	Coefficiente lineal máximo	Período máximo
5	Vacuno, porcino, ovino y caprino	22%	8 años
6	Equino y frutales no cítricos	10%	17 años
7	Frutales cítricos y viñedos	5%	45 años
8	Olivar	3%	80 años

Cuando se trate de actividades forestales, para el cálculo del rendimiento neto minorado no se deducirán las amortizaciones.

**\* Número de consulta:** 1014-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** Comunidad de bienes, constituida por el consultante y su cónyuge, dedicada a la actividad agrícola. El rendimiento se determina por el régimen de estimación objetiva.

**\* Cuestión planteada:** Las facturas correspondientes a algunos de los elementos patrimoniales afectos están emitidas únicamente a nombre del consultante.

**\* Contestación:** A modo de introducción procede reseñar que es criterio de este Centro Directivo el considerar que, a efectos del IRPF, en el supuesto de una comunidad de bienes formada por ambos cónyuges, solamente procederá atribuir los rendimientos entre ellos cuando los dos realicen de forma habitual, personal y directa la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y los recursos humanos afectos a la actividad, tal como resulta de las reglas de individualización de rentas que se recogen en el artículo 11 de la Ley del Impuesto.

Conforme con lo dispuesto en el artículo 8, apartado 1, del Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales, la factura correspondiente a la adquisición de los elementos patrimoniales afectos a la actividad se constituye en elemento indispensable para poder practicar la amortización.

Entre los datos que deben figurar en la factura, según dispone el artículo 3 del citado Real Decreto, se encuentran los de identificación y domicilio del destinatario.

Por tanto, en el presente caso, en el que el destinatario de las facturas es titular de la actividad desarrollada, ya sea ejercida ésta individualmente por el consultante o formando parte de la agrupación de contribuyentes que constituye la comunidad de bienes, si las facturas reúnen el resto de los datos y requisitos exigidos por el apartado primero del artículo 3 del RD 2402/1983, las mismas tendrán la consideración de facturas completas en orden a practicar las correspondientes amortizaciones.

**\* Fecha:** 28/05/2001

**\* Número de consulta:** 2130-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** Sociedad civil que desarrolla una actividad ganadera, tributando en el IVA por el régimen simplificado y en el IRPF en estimación objetiva. En 1999-2000 ha procedido a construir un inmueble destinado a domicilio social de la empresa.

**\* Cuestión planteada:** - Deducción en el IRPF de los gastos generados en la construcción del inmueble.  
- Deducción del IVA soportado en la construcción del inmueble.

**\* Contestación:** La determinación de los elementos patrimoniales afectos a una actividad económica se encuentra recogida en el artículo 27 de la Ley del Impuesto.

Esta configuración de los elementos patrimoniales afectos resulta fundamental, pues solamente con respecto a ellos puede accederse a la deducibilidad de su coste de adquisición o producción a través de las amortizaciones.

En el supuesto de que, de acuerdo con lo expuesto, el edificio tuviera la condición de elemento patrimonial afecto, la amortización del inmovilizado se incluye de forma expresa en la determinación del rendimiento neto en el régimen de estimación objetiva. Así, para las actividades ganaderas, el punto 2.2 del Anexo I de la Orden de 29 de noviembre de 2000 (BOE del día 30), reguladora del régimen de estimación objetiva para el año 2001, determina que “el rendimiento neto minorado se obtiene deduciendo del anterior (el rendimiento neto previo) las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material e inmaterial corresponda a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia”, remitiéndose -para el cálculo de la amortización- a lo establecido en la letra b) del punto 2.2 del Anexo II de la misma Orden. Así, se dispone que “se considerará que la depreciación es efectiva cuando sea el resultado de aplicar al precio de adquisición o coste de producción del elemento patrimonial del inmovilizado alguno de los siguientes coeficientes:

1º) El coeficiente de amortización lineal máximo.

2º) El coeficiente de amortización lineal mínimo que se deriva del período máximo de amortización.

3º) Cualquier otro coeficiente de amortización lineal comprendido entre los dos anteriormente mencionados”.

En cuanto a los coeficientes, la tabla de amortización establece para los edificios un coeficiente lineal máximo del 5 por 100 y un período máximo de amortización de 40 años.

Añade además el referido precepto que será amortizable el precio de adquisición o coste de producción y que no será amortizable la parte del precio de adquisición correspondiente al valor del suelo.

**\* Fecha:** 04/12/2001

### 2.3. Fase 3: Rendimiento neto de módulos.

Sobre el rendimiento neto minorado se aplicarán, cuando correspondan, los índices correctores que se establecen a continuación, obteniendo el rendimiento neto de módulos.

Los índices correctores se aplicarán en aquellas actividades que los tengan asignados expresamente y según las circunstancias, cuantía, orden e incompatibilidad que se indica a continuación, sobre el rendimiento neto minorado o, en su caso, sobre el rectificado por aplicación de los mismos:

a) Utilización de medios de producción ajenos en actividades agrícolas.

Cuando en el desarrollo de actividades agrícolas se utilicen exclusivamente medios de producción ajenos, sin tener en cuenta el suelo, y salvo en los casos de aparcería y figuras similares.

Índice: 0,75

b) Utilización de personal asalariado.

Cuando el coste del personal asalariado supere el porcentaje del volumen total de ingresos que se expresa, será aplicable el índice corrector que se indica.

PORCENTAJE	INDICE
Más del 10 por 100	0,90
Más del 20 por 100	0,85
Más del 30 por 100	0,80
Más del 40 por 100	0,75

Cuando resulte aplicable el índice corrector de la letra a) anterior no podrá aplicarse el contenido en esta letra b).

c) Cultivos realizados en tierras arrendadas.

Cuando los cultivos se realicen, en todo o en parte, en tierras arrendadas.

Índice: 0,90 sobre los rendimientos procedentes de cultivos en tierras arrendadas.

Cuando no sea posible delimitar dichos rendimientos, se prorrateará en función del porcentaje que supongan las tierras arrendadas dedicadas a cada cultivo respecto a la superficie total, propia y arrendada, dedicada a ese cultivo.

d) Piensos adquiridos a terceros.

Cuando en las actividades ganaderas se alimente el ganado con piensos y otros productos para la alimentación adquiridos a terceros que representen más del 50 por 100 del importe de los consumidos.

Índice: 0,75, excepto en los casos de explotación intensiva de ganado porcino de carne y avicultura. Este índice será del 0,95 cuando se trate de las mencionadas actividades de explotación intensiva de ganado porcino de carne y avicultura.

A efectos de este índice, la valoración del importe de los piensos y otros productos propios se efectuará según su valor de mercado.

e) Agricultura ecológica.

Cuando la producción cumpla los requisitos establecidos en la normativa legal vigente de las correspondientes Comunidades Autónomas, por la que asumen el control de este tipo de producción de acuerdo con el Real Decreto 1852/1993, de 22 de octubre, sobre producción agrícola ecológica y su indicación en los productos agrarios y alimenticios y el Reglamento (CEE) 2092/91, del Consejo, de 24 de junio de 1991.

Índice: 0,95.

f) Empresas cuyo rendimiento neto minorado no supere 1.500.000 pesetas (9.015,18 euros).

Cuando el rendimiento neto minorado no supere 1.500.000 pesetas (9.015,18 euros) anuales y no se tenga derecho a la reducción regulada en el punto 3 siguiente.

Índice: 0,90

g) Índice aplicable a las actividades forestales.

Cuando se exploten fincas forestales gestionadas de acuerdo con planes técnicos de gestión forestal, ordenación de montes, planes dasocráticos o planes de repoblación forestal aprobados por la Administración forestal competente, siempre que el período de producción medio, según la especie de que se trate, determinado en cada caso por la Administración forestal competente, sea igual o superior a veinte años.

Índice : 0,80

A las actividades forestales únicamente le será aplicable el índice señalado en la letra f) anterior.

3. Los agricultores jóvenes o asalariados agrarios podrán reducir el rendimiento neto de módulos correspondiente a su actividad agraria en un 25 por ciento durante los períodos impositivos cerrados durante los cinco años siguientes a su primera instalación como titulares de una explotación prioritaria, realizada al amparo de lo previsto en el Capítulo IV del Título I de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias, siempre que acrediten la realización de un plan de mejora de la explotación.

La reducción prevista en este punto se tendrá en cuenta a efectos de determinar la cuantía de los pagos fraccionados que deban efectuarse.

*\* Número de consulta: 0237-01*

*\* Descripción sucinta de los hechos: El consultante es titular de una explotación agrícola, acogida al régimen de estimación objetiva del IRPF, situada en Totana (Murcia).*

*Este municipio se vio afectado en el ejercicio 1997 por una reducción, por circunstancias excepcionales, de los índices de rendimiento neto aprobada por la Orden de 11 de mayo de 1998.*

*\* Cuestión planteada: Posibilidad de utilizar como base para el cálculo del ajuste del rendimiento neto de módulos los índices reducidos previstos en la Orden de 11 de mayo de 1998.*

*\* Contestación: Con lo dispuesto en el último párrafo de la instrucción 2.3 contenida en el Anexo I de la Orden de 13 de febrero de 1998 se pretende que durante los años 1998 y 1999 (primeros años de aplicación de la nueva fiscalidad de las PYMES) el rendimiento neto de las actividades agrícolas y ganaderas en régimen de estimación objetiva no supere en más de un 5 por 100 al que hubiese resultado de aplicar el sistema vigente en 1997.*

*Ahora bien, este límite debe aplicarse en función de los índices de rendimiento neto establecidos con carácter general para 1997, dado que los índices de rendimiento neto reducidos por circunstancias excepcionales para el año 1997 no tienen una aplicación generalizada y, además, vienen a contemplar situaciones especiales de dicho ejercicio, las cuales no deben trasladarse, sin más, a los años 1998 y 1999 por la vía del límite establecido para dichos años sobre el rendimiento neto teórico que hubiese resultado de aplicar las normas vigentes en 1997.*

*Por tanto, para la aplicación del límite establecido al rendimiento neto de módulos de los años 1998 y 1999 deben utilizarse los índices de rendimiento neto fijados, con carácter general, para el año 1997, no siendo aplicables en ningún caso los índices de rendimiento neto reducidos que por circunstancias excepcionales hubiesen podido aplicarse en dicho año.*

*\* Fecha: 08/02/2001*

## **PAGOS FRACCIONADOS**

4. Los pagos fraccionados se efectuarán trimestralmente en los plazos siguientes:

- Los tres primeros trimestres, entre el día 1 y el 20 de los meses de abril, julio y octubre.
- El cuarto trimestre, entre el día 1 y el 30 del mes de enero.

Cada pago trimestral consistirá en el 2 por 100 del volumen de ingresos del trimestre, excluidas las subvenciones de capital y las indemnizaciones.

El sujeto pasivo deberá presentar declaración-liquidación en la forma y plazos previstos, aunque no resulte cuota a ingresar.

(...)

## **ANEXO II**

**OTRAS ACTIVIDADES SIGNOS, INDICES O MODULOS DEL REGIMEN DE  
ESTIMACION OBJETIVA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS  
PERSONAS FISICAS**

<b>Actividad: Carpintería metálica y fabricación de estructuras metálicas y calderería. Epígrafe I.A.E.: 314 y 315</b>				
Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad antes de amortización	
			Pesetas	Euros
1	Personal asalariado	Persona	568.000	3.413,75
2	Personal no asalariado	Persona	2.706.000	16.263,39
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	9.700	58,30
4	Potencia fiscal vehículo	CVF	27.000	162,27

<b>Actividad: Fabricación de artículos de ferretería, cerrajería, tornillería, derivados del alambre, menaje y otros artículos en metales n.c.o.p. Epígrafe I.A.E.: 316.2, 3, 4 y 9</b>				
Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual Por unidad antes de amortización	
			Pesetas	Euros
1	Personal asalariado	Persona	584.000	3.509,91
2	Personal no asalariado	Persona	2.596.00	15.602,27
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	0	60,10
4	Potencia fiscal vehículo	CVF	10.000	120,20
			20.000	

<b>Actividad: Industrias del pan y de la bollería. Epígrafe I.A.E.: 419.1</b>				
Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual Por unidad antes de amortización	
			Pesetas	Euros
1	Personal asalariado	Persona	992.000	5.962,04
2	Personal no asalariado	Persona	2.307.00	13.865,35
3	Superficie del local	Metro cuadrado	0	46,88
4	Superficie del horno	100 Decímetros cuadrados	7.800	601,01
			100.000	

<b>Actividad: Industrias de la bollería, pastelería y galletas. Epígrafe I.A.E. 419.2</b>				
-----------------------------------------------------------------------------------------------	--	--	--	--

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual Por unidad antes de amortización	
			Pesetas	Euros
1	Personal asalariado	Persona	1.057.000	6.352,70
2	Personal no asalariado	Persona	2.141.000	12.867,67
3	Superficie del local	Metro cuadrado	7.200	43,27
4	Superficie del horno	100 Decímetros cuadrados	86.000	516,87

NOTA: El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye en su caso, el derivado de la fabricación y comercio al por menor de productos de pastelería salada y platos precocinados, siempre que estas actividades se desarrollen con carácter accesorio a la actividad principal.

<b>Actividad: Industrias de elaboración de masas fritas. Epígrafe I.A.E.: 419.3</b>				
Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad antes de amortización	
			Pesetas	Euros
1	Personal asalariado	Persona	673.000	4.044,81
2	Personal no asalariado	Persona	1.953.000	11.737,77
3	Superficie del local	Metro cuadrado	4.100	24,64

<b>Actividad: Elaboración de patatas fritas, palomitas de maíz y similares. Epígrafe I.A.E.: 423.9</b>				
Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad antes de amortización	
			Pesetas	Euros
1	Personal asalariado	Persona	697.000	4.189,05
2	Personal no asalariado	Persona	2.020.000	12.140,44
3	Superficie del local	Metro cuadrado	4.200	25,24

<b>Actividad: Confección en serie de prendas de vestir y sus complementos, excepto cuando su ejecución se realice mayoritariamente por encargo a terceros.</b>				
<b>Epígrafe I.A.E.: 453</b>				
Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad antes de amortización	
			Pesetas	Euros
1	Personal asalariado	Persona	537.000	3.227,44
2	Personal no asalariado	Persona	2.180.000	13.102,06
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	20.000	120,20
4	Potencia fiscal vehículo	CVF	84.000	504,85

<b>Actividad: Confección en serie de prendas de vestir y sus complementos ejecutada directamente por la propia empresa, cuando se realice exclusivamente para terceros y por encargo.</b>				
<b>Epígrafe I.A.E.: 453</b>				
Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad antes de amortización	
			Pesetas	Euros
1	Personal asalariado	Persona	403.000	2.422,08
2	Personal no asalariado	Persona	1.635.000	9.826,55
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	15.000	90,15
4	Potencia fiscal vehículo	CVF	63.000	378,64

<b>Actividad: Fabricación en serie de piezas de carpintería, parqué y estructuras de madera para la construcción.</b>				
<b>Epígrafe I.A.E.: 463</b>				
Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad antes de amortización	
			Pesetas	Euros
1	Personal asalariado	Persona	641.000	3.852,49
2	Personal no asalariado	Persona	2.922.000	17.561,57
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	10.000	60,10

**Actividad: Industria del mueble de madera.****Epígrafe I.A.E.: 468**

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad antes de amortización	
			Pesetas	Euros
1	Personal asalariado	Persona	468.000	2.812,74
2	Personal no asalariado	Persona	2.588.000	15.554,19
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	7.900	47,48

**Actividad: Impresión de textos o imágenes.****Epígrafe I.A.E. 474.1**

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad antes de amortización	
			Pesetas	Euros
1	Personal asalariado	Persona	827.000	4.970,37
2	Personal no asalariado	Persona	3.419.000	20.548,60
3	Potencia eléctrica	Kw contratado	77.000	462,78
4	Potencia fiscal vehículo	CVF	108.000	649,09

NOTA: El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de las actividades de preimpresión o encuadernación de sus trabajos, siempre que estas actividades se desarrollen con carácter accesorio a la actividad principal de impresión de textos por cualquier procedimiento o sistema.

**Actividad: Albañilería y pequeños trabajos de construcción en general.****Epígrafe I.A.E.: 501.3**

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual Por unidad antes de amortización	
			Pesetas	Euros
1	Personal asalariado	Persona	578.000	3.473,85
2	Personal no asalariado	Persona	2.856.000	17.164,91
3	Superficie del local	Metro cuadrado	7.400	44,47
4	Potencia fiscal vehículo	CVF	32.000	192,32

**Actividad: Instalaciones y montajes (excepto fontanería, frío, calor y acondicionamiento de aire).**

**Epígrafe I.A.E.: 504.1**

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad antes de amortización	
			Pesetas	Euros
1	Personal asalariado	Persona	1.044.000	6.274,57
2	Personal no asalariado	Persona	3.311.000	19.899,51
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	11.000	66,11
4	Potencia fiscal vehículo	CVF	21.000	126,21

**Actividad: Instalaciones de fontanería, frío, calor y acondicionamiento de aire.**

**Epígrafe I.A.E.: 504.2 y 3**

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad antes de amortización	
			Pesetas	Euros
1	Personal asalariado	Persona	1.308.000	7.861,24
2	Personal no asalariado	Persona	3.550.000	21.335,93
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	22.000	132,22
4	Potencia fiscal vehículo	CVF	22.000	132,22

**Actividad: Instalación de pararrayos y similares. Montaje e instalación de cocinas de todo tipo y clase, con todos sus accesorios. Montaje e instalación de aparatos elevadores de cualquier clase y tipo. Instalaciones telefónicas, telegráficas, telegráficas sin hilos y de televisión, en edificios y construcciones de cualquier clase. Montajes metálicos e instalaciones industriales completas, sin vender ni aportar la maquinaria ni los elementos objeto de la instalación o montaje.**

**Epígrafe I.A.E.: 504.4, 5, 6, 7 y 8**

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad antes de amortización	
			Pesetas	Euros
1	Personal asalariado	Persona	1.044.000	6.274,57
2	Personal no asalariado	Persona	3.311.000	19.899,51
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	11.000	66,11
4	Potencia fiscal vehículo	CVF	21.000	126,21

<b>Actividad: Revestimientos, solados y pavimentos y colocación de aislamientos.</b>				
<b>Epígrafe I.A.E.: 505.1, 2, 3 y 4</b>				
Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual Por unidad antes de amortización	
			Pesetas	Euros
1	Personal asalariado	Persona	653.000	3.924,61
2	Personal no asalariado	Persona	3.227.000	19.394,66
3	Superficie del local	Metro cuadrado	3.400	20,43
4	Potencia fiscal vehículo	CVF	39.000	234,39

<b>Actividad: Carpintería y cerrajería.</b>				
<b>Epígrafe I.A.E.: 505.5</b>				
Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad antes de amortización	
			Pesetas	Euros
1	Personal asalariado	Persona	1.062.000	6.382,75
2	Personal no asalariado	Persona	3.041.000	18.276,78
3	Potencia fiscal vehículo	CVF	23.000	138,23

<b>Actividad: Pintura, de cualquier tipo y clase y revestimiento con papel, tejido o plásticos y terminación y decoración de edificios y locales.</b>				
<b>Epígrafe I.A.E.: 505.6</b>				
Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad antes de amortización	
			Pesetas	Euros
1	Personal asalariado	Persona	957.000	5.751,69
2	Personal no asalariado	Persona	2.802.000	16.840,36
3	Potencia fiscal vehículo	CVF	23.000	138,23

**Actividad: Trabajos en yeso y escayola y decoración de edificios y locales.**  
**Epígrafe I.A.E.: 505.7**

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad antes de amortización	
			Pesetas	Euros
1	Personal asalariado	Persona	957.000	5.751,69
2	Personal no asalariado	Persona	2.802.000	16.840,36
3	Potencia fiscal vehículo	CVF	23.000	138,23

**Actividad: Comercio al por menor de frutas, verduras, hortalizas y tubérculos.**  
**Epígrafe I.A.E.: 641**

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual Por unidad antes de amortización	
			Pesetas	Euros
1	Personal asalariado	Persona	379.000	2.277,84
2	Personal no asalariado	Persona	1.680.000	10.097,00
3	Superficie del local independiente	Metro cuadrado	9.200	55,29
4	Superficie local no independiente	Metro cuadrado	14.000	84,14
5	Carga elementos de transporte	Kilogramo	160	0,96

**Actividad: Comercio al por menor de carne y despojos; de productos y derivados cárnicos elaborados.**

**Epígrafe I.A.E.: 642.1, 2, 3 y 4**

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad antes de amortización	
			Pesetas	Euros
1	Personal asalariado	Persona	374.000	2.247,79
2	Personal no asalariado	Persona	1.745.000	10.487,66
3	Superficie del local independiente	Metro cuadrado	5.700	34,26
4	Superficie del local no independiente	Metro cuadrado	13.000	78,13
5	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	6.200	37,26

NOTA: El rendimiento neto derivado de la aplicación de los signos o módulos anteriores, incluye, en su caso, el derivado de la elaboración de platos precocinados, siempre que se desarrolle con carácter accesorio a la actividad principal.

**Actividad: Comercio al por menor de huevos, aves, conejos de granja, caza; y de**

<b>productos derivados de los mismos.</b>				
<b>Epígrafe I.A.E.: 642.5</b>				
Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad antes de amortización	
			Pesetas	Euros
1	Personal asalariado	Persona	537.000	3.227,44
2	Personal no asalariado	Persona	1.800.000	10.818,22
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	4.000	24,04
4	Superficie del local independiente	Metro cuadrado	4.300	25,84
5	Superficie del local no independiente	Metro cuadrado	9.300	55,89

NOTA: El rendimiento neto derivado de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado del asado de pollos, siempre que se desarrolle con carácter accesorio a la actividad principal.

<b>Actividad: Comercio al por menor, en casquerías, de vísceras y despojos procedentes de animales de abasto, frescos y congelados.</b>				
<b>Epígrafe I.A.E.: 642.6</b>				
Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad antes de amortización	
			Pesetas	Euros
1	Personal asalariado	Persona	358.000	2.151,62
2	Personal no asalariado	Persona	1.762.000	10.589,83
3	Superficie del local independiente	Metro cuadrado	4.400	26,44
4	Superficie local no independiente	Metro cuadrado	11.000	66,11
5	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	5.700	34,26

<b>Actividad: Comercio al por menor de pescados y otros productos de la pesca y de la acuicultura y de caracoles.</b>				
<b>Epígrafe I.A.E.: 643.1 y 2</b>				
Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad antes de amortización	
			Pesetas	Euros
1	Personal asalariado	Persona	607.000	3.648,14
2	Personal no asalariado	Persona	2.111.000	12.687,37
3	Superficie del local independiente	Metro cuadrado	5.800	34,86
4	Superficie del local no independiente	Metro cuadrado	18.000	108,18
5	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	4.600	27,65

**Actividad: Comercio al por menor de pan, pastelería, confitería y similares y de leche y productos lácteos.**

**Epígrafe I.A.E.: 644.1**

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual Por unidad antes de amortización	
			Pesetas	Euros
1	Personal asalariado de fabricación	Persona	992.000	5.962,04
2	Resto personal asalariado	Persona	168.000	1.009,70
3	Personal no asalariado	Persona	2.307.000	13.865,35
4	Superficie del local de fabricación	Metro cuadrado	7.800	46,88
5	Resto superficie local independiente	Metro cuadrado	5.400	32,45
6	Resto superficie local no independiente	Metro cuadrado	20.000	120,20
7	Superficie del horno	100 Decímetros cuadrados	100.000	601,01

NOTA: El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de la fabricación y comercio al por menor de productos de pastelería salada y platos precocinados, de la degustación de los productos objeto de su actividad acompañados de cualquier tipo de bebidas, cafés, infusiones o solubles, las actividades de «catering» y del comercio al por menor de quesos, embutidos y emparedados, así como de loterías, siempre que estas actividades se desarrollen con carácter accesorio a la actividad principal.

**Actividad: Despachos de pan, panes especiales y bollería.**

**Epígrafe I.A.E.: 644.2**

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual Por unidad antes de amortización	
			Pesetas	Euros
1	Personal asalariado de fabricación	Persona	974.000	5.853,86
2	Resto personal asalariado	Persona	165.000	991,67
3	Personal no asalariado	Persona	2.265.000	13.612,92
4	Superficie del local de fabricación	Metro cuadrado	7.700	46,28
5	Resto superficie local independiente	Metro cuadrado	5.300	31,85
6	Resto superficie local no independiente	Metro cuadrado	20.000	120,20
7	Superficie del horno	100 Decímetros cuadrados	100.000	601,01

NOTA: El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de la comercialización de loterías, siempre que esta actividad se desarrolle con carácter accesorio a la actividad principal.

**Actividad: Comercio al por menor de productos de pastelería, bollería y confitería.**

**Epígrafe I.A.E. 644.3**

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual Por unidad antes de amortización	
			Pesetas	Euros
1	Personal asalariado de fabricación	Persona	1.011.000	6.076,23
2	Resto personal asalariado	Persona	161.000	967,63
3	Personal no asalariado	Persona	2.050.000	12.320,75
4	Superficie del local de fabricación	Metro	6.900	41,47
5	Resto superficie local independiente	cuadrado	5.400	32,45
6	Resto superficie local no independiente	Metro	18.000	108,18
7	Superficie del horno	cuadrado	83.000	498,84
		Metro cuadrado 100 Decímetros cuadrados		

NOTA: El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de la fabricación y comercio al por menor de productos de pastelería salada y platos precocinados, de la degustación de los productos objeto de su actividad acompañados de cualquier tipo de bebidas, cafés, infusiones o solubles, de las actividades de «catering» y del comercio al por menor de quesos, embutidos y emparedados, así como de loterías, siempre que estas actividades se desarrollen con carácter accesorio a la actividad principal.

<b>Actividad: Comercio al por menor de masas fritas, con o sin coberturas o rellenos, patatas fritas, productos de aperitivos, frutos secos, golosinas, preparados de chocolate y bebidas refrescantes.</b>				
<u>Epígrafe I.A.E.: 644.6</u>				
Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual Por unidad antes de amortización	
			Pesetas	Euros
1	Personal asalariado de fabricación	Persona	1.088.000	6.539,01
2	Resto personal asalariado	Persona	358.000	2.151,62
3	Personal no asalariado	Persona	2.098.000	12.609,23
4	Superficie del local de fabricación	Metro	4.400	26,44
5	Resto superficie local independiente	cuadrado	3.400	20,43
6	Resto superficie local no independiente	Metro	5.800	34,86
		cuadrado Metro cuadrado		

NOTA: El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de la comercialización de loterías, siempre que esta actividad se desarrolle con carácter accesorio a la actividad principal.

**Actividad: Comercio al por menor de cualquier clase de productos alimenticios y de bebidas en establecimientos con vendedor.**

**Epígrafe I.A.E.: 647.1**

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual Por unidad antes de amortización	
			Pesetas	Euros
1	Personal asalariado	Persona	163.000	979,65
2	Personal no asalariado	Persona	1.721.000	10.343,42
3	Superficie del local independiente	Metro cuadrado	3.200	19,23
4	Superficie del local no independiente	Metro cuadrado	10.900	65,51
5	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	1.400	8,41

NOTA: El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de la comercialización de loterías, siempre que esta actividad se desarrolle con carácter accesorio a la actividad principal.

**Actividad: Comercio al por menor de cualquier clase de productos alimenticios y de bebidas en régimen de autoservicio o mixto en establecimientos cuya sala de ventas tenga una superficie inferior a 400 metros cuadrados.**

**Epígrafe I.A.E.: 647.2 y 3**

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad antes de amortización	
			Pesetas	Euros
1	Personal asalariado	Persona	284.000	1.706,87
2	Personal no asalariado	Persona	1.719.000	10.331,40
3	Superficie del local	Metro cuadrado	3.700	22,24
4	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	5.200	31,25

NOTA: El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de la comercialización de loterías, siempre que esta actividad se desarrolle con carácter accesorio a la actividad principal.

**Actividad: Comercio al por menor de productos textiles, confecciones para el hogar, alfombras y similares y artículos de tapicería.  
Epígrafe I.A.E.: 651.1**

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad antes de amortización	
			Pesetas	Euros
1	Personal asalariado	Persona	478.000	2.872,84
2	Personal no asalariado	Persona	2.193.000	13.180,20
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	6.100	36,66
4	Superficie del local independiente	Metro cuadrado	5.600	33,66
5	Superficie del local no independiente	Metro cuadrado	17.000	102,17

**Actividad: Comercio al por menor de toda clase de prendas para el vestido y tocado.  
Epígrafe I.A.E.: 651.2**

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad antes de amortización	
			Pesetas	Euros
1	Personal asalariado	Persona	408.000	2.452,13
2	Personal no asalariado	Persona	2.222.000	13.354,49
3	Superficie del local	Metro cuadrado	7.800	46,88
4	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	9.000	54,09

**Actividad: Comercio al por menor de lencería, corsetería y prendas especiales.  
Epígrafe I.A.E.: 651.3 y 5**

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad antes de amortización	
			Pesetas	Euros
1	Personal asalariado	Persona	349.000	2.097,53
2	Personal no asalariado	Persona	1.905.000	11.449,28
3	Superficie del local	Metro cuadrado	7.600	45,68
4	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	12.000	72,12

**Actividad: Comercio al por menor de artículos de mercería y paquetería.****Epígrafe I.A.E.: 651.4**

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad antes de amortización	
			Pesetas	Euros
1	Personal asalariado	Persona	302.000	1.815,06
2	Personal no asalariado	Persona	1.634.000	9.820,54
3	Superficie del local	Metro cuadrado	4.600	27,65
4	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	9.300	55,89

**Actividad: Comercio al por menor de calzado, artículos de piel e imitación o productos sustitutivos, cinturones, carteras, bolsos, maletas y artículos de viaje en general.****Epígrafe I.A.E.: 651.6**

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad antes de amortización	
			Pesetas	Euros
1	Personal asalariado	Persona	497.000	2.987,03
2	Personal no asalariado	Persona	2.136.000	12.837,62
3	Superficie del local	Metro cuadrado	4.400	26,44
4	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	8.300	49,88

**Actividad: Comercio al por menor de productos de droguería, perfumería y cosmética, limpieza, pinturas, barnices, disolventes, papeles y otros productos para la decoración y de productos químicos, y de artículos para la higiene y el aseo personal.**

**Epígrafe I.A.E.: 652.2 y 3**

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad antes de amortización	
			Pesetas	Euros
1	Personal asalariado	Persona	591.000	3.551,98
2	Personal no asalariado	Persona	2.030.000	12.200,55
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	5.000	30,05
4	Superficie del local independiente	Metro cuadrado	2.900	17,43
5	Superficie del local no independiente	Metro cuadrado	8.800	52,89

NOTA: El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye en su caso, el derivado de la comercialización de loterías, siempre que esta actividad se desarrolle con carácter accesorio a la actividad principal.

**Actividad: Comercio al por menor de muebles.**

**Epígrafe I.A.E.: 653.1**

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad antes de amortización	
			Pesetas	Euros
1	Personal asalariado	Persona	647.000	3.888,55
2	Personal no asalariado	Persona	2.572.000	15.458,03
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	8.000	48,08
4	Superficie del local	Metro cuadrado	2.600	15,63

**Actividad: Comercio al por menor de material y aparatos eléctricos, electrónicos, electrodomésticos y otros aparatos de uso domestico accionados por otro tipo de energía distinta de la eléctrica, así como muebles de cocina.**

**Epígrafe I.A.E.: 653.2**

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad antes de amortización	
			Pesetas	Euros
1	Personal asalariado	Persona	458.000	2.752,64
2	Personal no asalariado	Persona	2.327.000	13.985,55
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	16.000	96,16
4	Superficie del local independiente	Metro cuadrado	5.800	34,86
5	Superficie local no independiente	Metro cuadrado	18.000	108,18

**Actividad: Comercio al por menor de artículos de menaje, ferretería, adorno, regalo, o reclamo (incluyendo bisutería y pequeños electrodomésticos).**

**Epígrafe I.A.E.: 653.3**

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad antes de amortización	
			Pesetas	Euros
1	Personal asalariado	Persona	589.000	3.539,96
2	Personal no asalariado	Persona	2.400.000	14.424,29
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	8.100	48,68
4	Superficie del local	Metro cuadrado	3.400	20,43

**Actividad: Comercio al por menor de materiales de construcción, artículos y mobiliario de saneamiento, puertas, ventanas, persianas, etc.**

**Epígrafe I.A.E.: 653.4 y 5**

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad antes de amortización	
			Pesetas	Euros
1	Personal asalariado	Persona	486.000	2.920,92
2	Personal no asalariado	Persona	2.624.000	15.770,56
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	15.000	90,15
4	Superficie del local	Metro cuadrado	1.400	8,41

**Actividad: Comercio al por menor de otros artículos para el equipamiento del hogar n.c.o.p.  
Epígrafe I.A.E.: 653.9**

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad antes de amortización	
			Pesetas	Euros
1	Personal asalariado	Persona	786.000	4.723,96
2	Personal no asalariado	Persona	3.185.000	19.142,24
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	13.000	78,13
4	Superficie del local	Metro cuadrado	6.300	37,86

**Actividad: Comercio al por menor de accesorios y piezas de recambio para vehículos terrestres.  
Epígrafe I.A.E.: 654.2**

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad antes de amortización	
			Pesetas	Euros
1	Personal asalariado	Persona	492.000	2.956,98
2	Personal no asalariado	Persona	2.702.000	16.239,35
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	32.000	192,32
4	Potencia fiscal vehículo	CVF	98.000	588,99

**Actividad: Comercio al por menor de toda clase de maquinaria (excepto aparatos del hogar, de oficina, médicos, ortopédicos, ópticos y fotográficos).  
Epígrafe I.A.E.: 654.5**

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad antes de amortización	
			Pesetas	Euros
1	Personal asalariado	Persona	1.496.000	8.991,14
2	Personal no asalariado	Persona	2.994.000	17.994,30
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	6.200	37,26
4	Potencia fiscal vehículo	CVF	21.000	126,21

**Actividad: Comercio al por menor de cubiertas, bandas o bandajes y cámaras de aire para toda clase de vehículos, excepto las actividades de comercio al por mayor de los artículos citados.**

**Epígrafe I.A.E.: 654.6**

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad antes de amortización	
			Pesetas	Euros
1	Personal asalariado	Persona	436.000	2.620,41
2	Personal no asalariado	Persona	2.258.000	13.570,85
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	19.000	114,19
4	Potencia fiscal vehículo	CVF	60.000	360,61

**Actividad: Comercio al por menor de muebles de oficina y de máquinas y equipos de oficina.**

**Epígrafe I.A.E.: 659.2**

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad antes de amortización	
			Pesetas	Euros
1	Personal asalariado	Persona	660.000	3.966,68
2	Personal no asalariado	Persona	2.623.000	15.764,55
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	9.000	54,09
4	Superficie del local	Metro cuadrado	2.700	16,23

**Actividad: Comercio al por menor de aparatos e instrumentos médicos, ortopédicos, ópticos y fotográficos.**

**Epígrafe I.A.E.: 659.3**

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad antes de amortización	
			Pesetas	Euros
1	Personal asalariado	Persona	1.139.000	6.845,53
2	Personal no asalariado	Persona	3.060.000	18.390,97
3	Consumo de energía eléctrica	100 kwh	19.000	114,19
4	Potencia fiscal vehículo	CVF	170.000	1.021,72

NOTA: El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado del servicio de recogida de negativos y otro material fotográfico impresionado para su procesado en laboratorio de terceros y la entrega de las correspondientes copias y ampliaciones, siempre que esta actividad se desarrolle con carácter accesorio a la actividad principal de comercio al por menor de aparatos e instrumentos fotográficos.

<b>Actividad: Comercio al por menor de libros, periódicos, artículos de papelería y escritorio y artículos de dibujo y bellas artes, excepto en quioscos situados en la vía pública.</b>				
<b>Epígrafe I.A.E.: 659.4</b>				
Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad de amortización	
			Pesetas	Euros
1	Personal asalariado	Persona	738.000	4.435,47
2	Personal no asalariado	Persona	2.727.000	16.389,60
3	Consumo de energía eléctrica	100 kwh	9.200	55,29
4	Superficie del local	Metro cuadrado	4.900	29,45
5	Potencia fiscal vehículo	CVF	85.000	510,86
<p>NOTA: El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de la venta de artículos de escaso valor tales como dulces, artículos de fumador, etc., los servicios de comercialización de tarjetas de transporte público, tarjetas para uso telefónico y otras similares, así como loterías, siempre que estas actividades se desarrollen con carácter accesorio a la actividad principal.</p>				

<b>Actividad: Comercio al por menor de prensa, revistas y libros en quioscos situados en la vía pública.</b>				
<b>Epígrafe I.A.E.: 659.4</b>				
Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad de amortización	
			Pesetas	Euros
1	Personal asalariado	Persona	552.000	3.317,59
2	Personal no asalariado	Persona	2.734.000	16.431,67
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	64.000	384,65
4	Superficie del local	Metro cuadrado	134.000	805,36
<p>NOTA: El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de la venta de artículos de escaso valor tales como dulces, artículos de fumador, etc., los servicios de comercialización de tarjetas de transporte público, tarjetas para uso telefónico y otras similares, así como loterías, siempre que estas actividades se desarrollen con carácter accesorio a la actividad principal.</p>				

**Actividad: Comercio al por menor de juguetes, artículos de deporte, prendas deportivas de vestido, calzado y tocado, armas, cartuchería y artículos de pirotecnia.**

**Epígrafe I.A.E.: 659.6**

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad antes de amortización	
			Pesetas	Euros
1	Personal asalariado	Persona	463.000	2.782,69
2	Personal no asalariado	Persona	2.105.000	12.651,30
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	22.000	132,22
4	Superficie del local	Metro cuadrado	5.200	31,25

**Actividad: Comercio al por menor de semillas, abonos, flores y plantas y pequeños animales.**

**Epígrafe I.A.E. 659.7**

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad antes de amortización	
			Pesetas	Euros
1	Personal asalariado	Persona	792.000	4.760,02
2	Personal no asalariado	Persona	2.560.000	15.385,91
3	Potencia fiscal vehículo	CVF	41.000	246,41

**Actividad: Comercio al por menor de toda clase de artículos, incluyendo alimentación y bebidas, en establecimientos distintos de los especificados en el Grupo 661 y en el epígrafe 662.1.**

**Epígrafe I.A.E.: 662.2**

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad antes de amortización	
			Pesetas	Euros
1	Personal asalariado	Persona	773.000	4.645,82
2	Personal no asalariado	Persona	1.497.000	8.997,15
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	4.600	27,65
4	Superficie del local	Metro cuadrado	6.000	36,06

NOTA: El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye en su caso, el derivado de la comercialización de loterías, siempre que esta actividad se desarrolle con carácter accesorio a la actividad principal.

**Actividad: Comercio al por menor fuera de un establecimiento comercial permanente de productos alimenticios, incluso bebidas y helados.**  
**Epígrafe I.A.E.: 663.1**

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad antes de amortización	
			Pesetas	Euros
1	Personal asalariado	Persona	222.000	1.334,25
2	Personal no asalariado	Persona	2.221.000	13.348,48
3	Potencia fiscal vehículo	CVF	18.000	108,18

**Actividad: Comercio al por menor fuera de un establecimiento comercial permanente de artículos textiles y de confección.**  
**Epígrafe I.A.E.: 663.2**

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad antes de amortización	
			Pesetas	Euros
1	Personal asalariado	Persona	475.000	2.854,81
2	Personal no asalariado	Persona	2.220.000	13.342,47
3	Potencia fiscal vehículo	CVF	38.000	228,38

**Actividad: Comercio al por menor fuera de un establecimiento comercial permanente de calzado, pieles y artículos de cuero.**  
**Epígrafe I.A.E.: 663.3**

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad antes de amortización	
			Pesetas	Euros
1	Personal asalariado	Persona	415.000	2.494,20
2	Personal no asalariado	Persona	1.776.000	10.673,97
3	Potencia fiscal vehículo	CVF	24.000	144,24

**Actividad: Comercio al por menor fuera de un establecimiento comercial permanente de artículos de droguería y cosméticos y de productos químicos en general.**

**Epígrafe I.A.E.: 663.4**

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad antes de amortización	
			Pesetas	Euros
1	Personal asalariado	Persona	584.000	3.509,91
2	Personal no asalariado	Persona	2.007.000	12.062,31
3	Potencia fiscal vehículo	CVF	18.000	108,18

**Actividad: Comercio al por menor fuera de un establecimiento comercial permanente de otras clases de mercancías n.c.o.p.**

**Epígrafe I.A.E.: 663.9**

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad antes de amortización	
			Pesetas	Euros
1	Personal asalariado	Persona	865.000	5.198,75
2	Personal no asalariado	Persona	1.673.000	10.054,93
3	Potencia fiscal vehículo	CVF	45.000	270,46

**Actividad: Restaurantes de dos tenedores.****Epígrafe I.A.E.: 671.4**

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad antes de amortización	
			Pesetas	Euros
1	Personal asalariado	Persona	589.000	3.539,96
2	Personal no asalariado	Persona	2.768.000	16.636,02
3	Potencia eléctrica	Kw.contratado	32.000	192,32
4	Mesas	Mesa	93.000	558,94
5	Máquinas tipo "A"	Máquina tipo "A"	171.000	1.027,73
6	Máquinas tipo "B"	Máquina tipo "B"	605.000	3.636,12

NOTA: El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de máquinas de recreo tales como billar, fútbolín, dardos, etc..., así como de los expositores de cintas, vídeos, compact-disc, expendedores de bolas, etc..., máquinas de juegos infantiles, máquinas reproductoras de compact-disc y vídeos musicales, loterías y el servicio de uso de teléfono, siempre que se realicen con carácter accesorio a la actividad principal.

**Actividad: Restaurantes de un tenedor.****Epígrafe I.A.E.: 671.5**

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad antes de amortización	
			Pesetas	Euros
1	Personal asalariado	Persona	572.000	3.437,79
2	Personal no asalariado	Persona	2.568.000	15.433,99
3	Potencia eléctrica	Kw.contratado	20.000	120,20
4	Mesas	Mesa	35.000	210,35
5	Máquinas tipo "A"	Máquina tipo "A"	171.000	1.027,73
6	Máquinas tipo "B"	Máquina tipo "B"	605.000	3.636,12

NOTA: El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de máquinas de recreo tales como billar, fútbolín, dardos, etc..., así como de los expositores de cintas, vídeos, compact-disc, expendedores de bolas, etc..., máquinas de juegos infantiles, máquinas reproductoras de compact-disc y vídeos musicales, loterías y el servicio de uso de teléfono, siempre que se realicen con carácter accesorio a la actividad principal.

**Actividad: Cafeterías.**  
**Epígrafe I.A.E.: 672.1,2 y 3**

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad antes de amortización	
			Pesetas	Euros
1	Personal asalariado	Persona	230.000	1.382,33
2	Personal no asalariado	Persona	2.182.000	13.114,08
3	Potencia eléctrica	Kw.contratado	76.000	456,77
4	Mesas	Mesa	60.000	360,61
5	Máquinas tipo "A"	Máquina tipo "A"	152.000	913,54
6	Máquinas tipo "B"	Máquina tipo "B"	595.000	3.576,02

NOTA: El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de máquinas de recreo tales como billar, fútbolín, dardos, etc..., así como de los expositores de cintas, vídeos, compact-disc, expendedores de bolas, etc..., máquinas de juegos infantiles, máquinas reproductoras de compact-disc y vídeos musicales, loterías y el servicio de uso de teléfono, siempre que se realicen con carácter accesorio a la actividad principal.

**Actividad: Cafés y bares de categoría especial.**  
**Epígrafe I.A.E.: 673.1**

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad antes de amortización	
			Pesetas	Euros
1	Personal asalariado	Persona	644.000	3.870,52
2	Personal no asalariado	Persona	2.467.000	14.826,97
3	Potencia eléctrica	Kw.contratado	51.000	306,52
4	Mesas	Mesa	37.000	222,37
5	Longitud de barra	Metro	59.000	354,60
6	Máquinas tipo "A"	Máquina tipo "A"	152.000	913,54
7	Máquinas tipo "B"	Máquina tipo "B"	461.000	2.770,67

NOTA: El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de máquinas de recreo tales como billar, fútbolín, dardos, etc..., así como de los expositores de cintas, vídeos, compact-disc, expendedores de bolas, etc..., máquinas de juegos infantiles, máquinas reproductoras de compact-disc y vídeos musicales, loterías y el servicio de uso de teléfono, siempre que se realicen con carácter accesorio a la actividad principal.

<b>Actividad: Otros cafés y bares.</b>				
<b>Epígrafe I.A.E.: 673.2</b>				
Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad antes de amortización	
			Pesetas	Euros
1	Personal asalariado	Persona	261.000	1.568,64
2	Personal no asalariado	Persona	1.812.000	10.890,34
3	Potencia eléctrica	Kw.contratado	15.000	90,15
4	Mesas	Mesa	19.000	114,19
5	Longitud de barra	Metro	26.000	156,26
6	Máquinas tipo "A"	Máquina tipo "A"	128.000	769,30
7	Máquinas tipo "B"	Máquina tipo "B"	468.000	2.812,74

NOTA: El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de máquinas de recreo tales como billar, fútbolín, dardos, etc..., así como de los expositores de cintas, vídeos, compact-disc, expendedores de bolas, etc..., máquinas de juegos infantiles, máquinas reproductoras de compact-disc y vídeos musicales, loterías y el servicio de uso de teléfono, siempre que se realicen con carácter accesorio a la actividad principal.

<b>Actividad: Servicios en quioscos, cajones, barracas u otros locales análogos.</b>				
<b>Epígrafe I.A.E.: 675</b>				
Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad antes de amortización	
			Pesetas	Euros
1	Personal asalariado	Persona	445.000	2.674,50
2	Personal no asalariado	Persona	2.296.000	13.799,24
3	Potencia eléctrica	Kw. contratado	17.000	102,17
4	Superficie del local	Metro cuadrado	4.200	25,24

NOTA: El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye en su caso, el derivado de la comercialización de loterías, siempre que esta actividad se desarrolle con carácter accesorio a la actividad principal.

<b>Actividad: Servicios en chocolaterías, heladerías y horchaterías.</b>				
<b>Epígrafe I.A.E.: 676</b>				
Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad antes de amortización	
			Pesetas	Euros
1	Personal asalariado	Persona	384.000	2.307,89
2	Personal no asalariado	Persona	3.178.000	19.100,16
3	Potencia eléctrica	Kw. contratado	86.000	516,87
4	Mesas	Mesa	35.000	210,35
5	Máquinas tipo "A"	Máquina tipo "A"	128.000	769,30

NOTA: El rendimiento neto derivado de la aplicación de los signos o módulos anteriores, incluye, en su caso, el derivado de las actividades de elaboración de chocolates, helados y horchatas, el servicio al público de helados, horchatas, chocolates, infusiones, café y solubles, bebidas refrescantes, así como productos de bollería, pastelería, confitería y repostería que normalmente se acompañan para la degustación de los productos anteriores, y de máquinas de recreo tales como balancines, caballitos, animales parlantes, etc..., así como de la comercialización de loterías, siempre que se desarrollen con carácter accesorio a la actividad principal.

<b>Actividad: Servicio de hospedaje en hoteles y moteles de una o dos estrellas.</b>				
<b>Epígrafe I.A.E.: 681</b>				
Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad antes de amortización	
			Pesetas	Euros
1	Personal asalariado	Persona	988.000	5.938,00
2	Personal no asalariado	Persona	3.245.000	19.502,84
3	Número de plazas	Plaza	59.000	354,60

NOTA: El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye en su caso, el derivado de la comercialización de loterías, siempre que esta actividad se desarrolle con carácter accesorio a la actividad principal.

**Actividad: Servicio de hospedaje en hostales y pensiones.****Epígrafe I.A.E.: 682**

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad antes de amortización	
			Pesetas	Euros
1	Personal asalariado	Persona	817.000	4.910,27
2	Personal no asalariado	Persona	2.785.000	16.738,19
3	Número de plazas	Plaza	43.000	258,44

**Actividad: Servicio de hospedaje en fondas y casas de huéspedes.****Epígrafe I.A.E.: 683**

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad antes de amortización	
			Pesetas	Euros
1	Personal asalariado	Persona	711.000	4.273,20
2	Personal no asalariado	Persona	2.316.000	13.919,44
3	Número de plazas	Plaza	21.000	126,21

**Actividad: Reparación de artículos eléctricos para el hogar.****Epígrafe I.A.E.: 691.1**

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad antes de amortización	
			Pesetas	Euros
1	Personal asalariado	Persona	685.000	4.116,93
2	Personal no asalariado	Persona	2.467.000	14.826,97
3	Superficie del local	Metro cuadrado	2.700	16,23

**Actividad: Reparación de vehículos automóviles, bicicletas y otros vehículos.**  
**Epígrafe I.A.E.: 691.2**

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad antes de amortización	
			Pesetas	Euros
1	Personal asalariado	Persona	660.000	3.966,68
2	Personal no asalariado	Persona	2.714.000	16.311,47
3	Superficie del local	Metro cuadrado	4.300	25,84

NOTA: El rendimiento neto derivado de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de las actividades profesionales relacionadas con los seguros del ramo del automóvil, siempre que se desarrollen con carácter accesorio a la actividad principal.

**Actividad: Reparación de calzado.**  
**Epígrafe I.A.E.: 691.9**

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad antes de amortización	
			Pesetas	Euros
1	Personal asalariado	Persona	293.000	1.760,97
2	Personal no asalariado	Persona	1.590.000	9.556,09
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	20.000	120,20

**Actividad: Reparación de otros bienes de consumo n.c.o.p. (excepto reparación de calzado, restauración de obras de arte, muebles, antigüedades e instrumentos musicales).**  
**Epígrafe I.A.E.: 691.9**

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad antes de amortización	
			Pesetas	Euros
1	Personal asalariado	Persona	650.000	3.906,58
2	Personal no asalariado	Persona	2.570.000	15.446,01
3	Superficie del local	Metro cuadrado	7.200	43,27

**Actividad: Reparación de maquinaria industrial.**  
**Epígrafe I.A.E.: 692**

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad antes de amortización	
			Pesetas	Euros
1	Personal asalariado	Persona	700.000	4.207,08
2	Personal no asalariado	Persona	2.881.000	17.315,16
3	Superficie del local	Metro cuadrado	15.000	90,15

**Actividad: Otras reparaciones n.c.o.p.**

**Epígrafe I.A.E.: 699**

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad antes de amortización	
			Pesetas	Euros
1	Personal asalariado	Persona	588.000	3.533,95
2	Personal no asalariado	Persona	2.418.000	14.532,47
3	Superficie del local	Metro cuadrado	14.000	84,14

**Actividad: Transporte urbano colectivo y de viajeros por carretera.**

**Epígrafe I.A.E.: 721.1 y 3**

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad antes de amortización	
			Pesetas	Euros
1	Personal asalariado	Persona	496.000	2.981,02
2	Personal no asalariado	Persona	2.665.000	16.016,97
3	Número de asientos	Asiento	26.000	156,26

<b>Actividad: Transporte por autotaxis.</b>				
<b>Epígrafe I.A.E.: 721.2</b>				
Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad antes de amortización	
			Pesetas	Euros
1	Personal asalariado	Persona	224.000	1.346,27
2	Personal no asalariado	Persona	1.424.000	8.558,41
3	Distancia recorrida	1.000 Kilómetros	10.000	60,10

NOTA: El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de la prestación de servicios de publicidad que utilicen como soporte el vehículo, siempre que se desarrollen con carácter accesorio a la actividad principal.

<b>Actividad: Transporte de mercancías por carretera.</b>				
<b>Epígrafe I.A.E.: 722</b>				
Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad antes de amortización	
			Pesetas	Euros
1	Personal asalariado	Persona	454.000	2.728,59
2	Personal no asalariado	Persona	2.365.000	14.213,94
3	Carga vehículos	Tonelada	52.000	312,53

NOTA: El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de las actividades auxiliares y complementarias del transporte, tales como agencias de transportes, depósitos y almacenamiento de mercancías, etc..., siempre que se desarrollen con carácter accesorio a la actividad principal.

<b>Actividad: Engrase y lavado de vehículos.</b>				
<b>Epígrafe I.A.E.: 751.5</b>				
Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad antes de amortización	
			Pesetas	Euros
1	Personal asalariado	Persona	741.000	4.453,50
2	Personal no asalariado	Persona	3.047.000	18.312,84
3	Superficie del local	Metro cuadrado	4.800	28,85

<b>Actividad: Servicios de mudanzas.</b>
------------------------------------------

<b>Epígrafe I.A.E.: 757</b>				
Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad antes de amortización	
			Pesetas	Euros
1	Personal asalariado	Persona	427.000	2.566,32
2	Personal no asalariado	Persona	2.379.000	14.298,08
3	Carga vehículos	Tonelada	39.000	234,39

<b>Actividad: Enseñanza de conducción de vehículos terrestres, acuáticos, aeronáuticos, etc.</b>				
<b>Epígrafe I.A.E.: 933.1</b>				
Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad antes de amortización	
			Pesetas	Euros
1	Personal asalariado	Persona	487.000	2.926,93
2	Personal no asalariado	Persona	3.270.000	19.653,10
3	Número de vehículos	Vehículo	123.000	739,24
4	Potencia fiscal vehículo	CVF	41.000	246,41

<b>Actividad: Otras actividades de enseñanza, tales como idiomas corte y confección, mecanografía, taquigrafía, preparación de exámenes y oposiciones y similares n.c.o.p.</b>				
<b>Epígrafe I.A.E.: 933.9</b>				
Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad antes de amortización	
			Pesetas	Euros
1	Personal asalariado	Persona	199.000	1.196,01
2	Personal no asalariado	Persona	2.497.000	15.007,27
3	Superficie del local	Metro cuadrado	9.900	59,50

**Actividad: Escuelas y servicios de perfeccionamiento del deporte.**  
**Epígrafe I.A.E.: 967.2**

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad antes de amortización	
			Pesetas	Euros
1	Personal asalariado	Persona	1.117.000	6.713,31
2	Personal no asalariado	Persona	2.257.000	13.564,84
3	Superficie del local	Metro cuadrado	5.400	32,45

**Actividad: Tinte, limpieza en seco, lavado y planchado de ropas hechas y de prendas y artículos del hogar usados.**  
**Epígrafe I.A.E.: 971.1**

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad antes de amortización	
			Pesetas	Euros
1	Personal asalariado	Persona	723.000	4.345,32
2	Personal no asalariado	Persona	2.663.000	16.004,95
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	7.300	43,87

**Actividad: Servicios de peluquería de señora y caballero.**  
**Epígrafe I.A.E. 972.1**

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad antes de amortización	
			Pesetas	Euros
1	Personal asalariado	Persona	502.000	3.017,08
2	Personal no asalariado	Persona	1.532.000	9.207,51
3	Superficie del local	Metro cuadrado	15.000	90,15
4	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	13.000	78,13

NOTA: El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado del comercio al por menor de artículos de cosmética capilar y productos de peluquería, así como de los servicios de manicura, depilación, pedicura y maquillaje, siempre que estas actividades se desarrollen con carácter accesorio a la actividad principal.

**Actividad:****Epígrafe I.A.E. 972.2**

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad antes de amortización	
			Pesetas	Euros
1	Personal asalariado	Persona	284.000	1.706,87
2	Personal no asalariado	Persona	2.365.000	14.213,94
3	Superficie del local	Metro cuadrado	14.000	84,14
4	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	8.800	52,89

NOTA: El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado del comercio al por menor de artículos de cosmética y belleza, siempre que este comercio se limite a los productos necesarios para la continuación de tratamientos efectuados en el salón.

**Actividad: Servicios de copias de documentos con máquinas fotocopiadoras.****Epígrafe I.A.E.: 973.3**

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad antes de amortización	
			Pesetas	Euros
1	Personal asalariado	Persona	655.000	3.936,63
2	Personal no asalariado	Persona	2.706.000	16.263,39
3	Potencia eléctrica	Kw. contratado	86.000	516,87

NOTA: El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de los servicios de reproducción de planos y la encuadernación de sus trabajos, siempre que estas actividades se desarrollen con carácter accesorio a la actividad principal de servicios de copias de documentos con máquinas fotocopiadoras.

**NOTA COMUN:** El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores, incluye, en su caso, el derivado del comercio al por menor de labores de tabaco, realizado en régimen de autorizaciones de venta con recargo, incluso el desarrollado a través de máquinas automáticas.

**INSTRUCCIONES PARA LA APLICACION DE LOS SIGNOS, INDICES O  
MODULOS EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS  
FISICAS.**

## NORMAS GENERALES

1. El rendimiento neto resultará de la suma de los rendimientos netos que correspondan a cada una de las actividades contempladas en este Anexo.
2. El rendimiento neto correspondiente a cada actividad se obtendrá aplicando el procedimiento establecido a continuación:

### 2.1. Fase 1: Rendimiento neto previo.

El rendimiento neto previo será la suma de las cuantías correspondientes a los signos o módulos previstos para la actividad. La cuantía de los signos o módulos, a su vez, se calculará multiplicando la cantidad asignada a cada unidad de ellos por el número de unidades del mismo empleadas, utilizadas o instaladas en la actividad. Cuando este número no sea un número entero se expresará con dos decimales.

En la cuantificación del número de unidades de los distintos signos o módulos se tendrán en cuenta las reglas siguientes:

1ª) Personal no asalariado. Personal no asalariado es el empresario. También tendrán esta consideración, su cónyuge y los hijos menores que convivan con él, cuando, trabajando efectivamente en la actividad, no constituyan personal asalariado de acuerdo con lo establecido en la regla siguiente. <sup>(1)</sup>

Se computará como una persona no asalariada el empresario. En aquellos supuestos que pueda acreditarse una dedicación inferior a 1.800 horas/año por causas objetivas, tales como jubilación, incapacidad, pluralidad de actividades o cierre temporal de la explotación, se computará el tiempo efectivo dedicado a la actividad. En estos supuestos, para la cuantificación de las tareas de dirección, organización y planificación de la actividad y, en general, las inherentes a la titularidad de la misma, se computará al empresario en 0,25 personas/año, salvo cuando se acredite una dedicación efectiva superior o inferior.

Para el resto de personas no asalariadas se computará como una persona no asalariada la que trabaje en la actividad al menos mil ochocientas horas/año.

Cuando el número de horas de trabajo al año sea inferior a mil ochocientas, se estimará como cuantía de la persona no asalariada la proporción existente entre número de horas efectivamente trabajadas en el año y mil ochocientas.

Cuando el cónyuge o los hijos menores tengan la condición de no asalariados se computarán al 50 por 100, siempre que el titular de la actividad se compute por entero y no haya más de una persona asalariada.

\* *Número de consulta:* 1658-00

---

<sup>(1)</sup> Véase, en el artículo 10 de la Ley del Impuesto, la consulta (0940-01) de fecha 21/05/2001. Comunidad de bienes que desarrolla una actividad económica determinando el rendimiento neto por el régimen de estimación objetiva.

**\* Descripción sucinta de los hechos:** El consultante ejerce dos actividades que determinan su rendimiento neto por el régimen de estimación objetiva: transporte de mercancías por carretera y actividad agrícola.

**\* Cuestión planteada:** Cómputo del módulo personal no asalariado en la actividad de transporte de mercancías por carretera.

**\* Contestación:** La Regla 1ª de la Instrucción 2.1 para la aplicación de los signos, índices o módulos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas contenida en el anexo II de la Orden de 7 de febrero de 2000 por la que se desarrolla para el año 2000 y régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido establece que, como regla general, se computará como una persona no asalariada al empresario.

Esta regla general se quiebra en aquellos supuestos en que pueda acreditarse una dedicación inferior a 1.800 horas/año por causas objetivas, tales como jubilación, incapacidad, pluralidad de actividades o cierre temporal de la explotación.

En el caso planteado existe una causa objetiva, ya que el consultante desarrolla dos actividades.

En estos casos, el cómputo se realizará en función del tiempo efectivo dedicado a la actividad, estimándose como cuantía del módulo el cociente resultante de dividir el número de horas dedicadas a la actividad de transporte de mercancías entre 1.800. Este cociente se expresará con dos decimales.

No obstante, para la cuantificación de las tareas de dirección, organización y planificación de la actividad y, en general, las inherentes a la titularidad de la misma, se computará al empresario en 0'25 personas/año, salvo cuando se acredite una dedicación efectiva superior o inferior.

Por tanto, cuando un empresario ejerza más de una actividad que determine su rendimiento en estimación objetiva, la cuantificación del módulo personal no asalariado en cada una de ellas se realizará en base al tiempo efectivo dedicado a las mismas, no pudiéndose, directamente, prorratear la cuantía por partes iguales entre todas las actividades desarrolladas.

**\* Fecha:** 29/09/2000

**\* Número de consulta:** 1829-00

**\* Descripción sucinta de los hechos:** La consultante y su madre han constituido una comunidad de bienes con el objeto de realizar la actividad de otros cafés y bares.

La participación en la citada comunidad es: la consultante, el 90% y su madre (ama de casa) el 10%.

La madre no trabaja en la actividad.

La comunidad determina su rendimiento por el régimen de estimación objetiva.

**\* Cuestión planteada:** Cómputo del módulo personal no asalariado.

**\* Contestación:** En la regla 1ª de la Instrucción 2.1 para la aplicación de los signos, índices o módulos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, contenida en el anexo II de la Orden de 7 de febrero de 2000 se establecen los criterios para cuantificar el personal no asalariado.

Llevando estas reglas al caso planteado, se desprende que al ser una actividad desarrollada por una comunidad de bienes, los comuneros tendrán la consideración de empresarios.

Aplicando la regla general de cómputo, la cuantificación del módulo personal no asalariado dará como resultado 2, ya que cada empresario se computa como 1, no pareciendo existir causas objetivas que puedan acreditar una dedicación inferior a 1.800 horas/año de cualquiera de los comuneros, ya que ni el contrato de constitución de la comunidad ni la consideración de ama de casa de la madre de la consultante pueden considerarse causas objetivas que quiebre la regla general de cómputo del empresario como personal no asalariado.

**\* Fecha:** 19/10/2000

**\* Número de consulta:** 1998-00

**\* Descripción sucinta de los hechos:** Empresario que determina su rendimiento neto por el régimen de estimación objetiva, ejerciendo varias actividades.

**\* Cuestión planteada:** Cómputo del módulo personal no asalariado.

**\* Contestación:** Cuando un empresario ejerza más de una actividad que determine su rendimiento en estimación objetiva, la cuantificación del módulo personal no asalariado en cada una de ellas se realizará en base al tiempo efectivo dedicado a las mismas, no pudiéndose, directamente, prorratear la cuantía por partes iguales entre todas las actividades desarrolladas.

**\* Fecha:** 06/11/2000

**\* Número de consulta:** 0412-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** La consultante ejerce la actividad de comercio al por menor de muebles, epígrafe del IAE 653.1, determinando el rendimiento neto por el régimen de estimación objetiva.

*Desde el mes de febrero de 1999, por prescripción médica no puede desarrollar su jornada laboral completa, si bien no tiene incapacidad, ni temporal ni permanente, reconocida por la Seguridad Social.*

**\* Cuestión planteada:** *Cómputo del módulo personal no asalariado.*

**\* Contestación:** *Según establece la Regla 1ª de la Instrucción 2.1 del Anexo II de la Orden de 7 de febrero de 2000 por la que se desarrollan para el año 2000 el Régimen de Estimación Objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Régimen Especial Simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido, personal no asalariado es el empresario.*

*Asimismo, la misma Regla establece que, con carácter general, el empresario se computará como una persona no asalariada.*

*Esta regla general sólo puede quebrarse en los supuestos en que pueda acreditarse una dedicación inferior a 1.800 horas al año por causas objetivas.*

*Estas causas objetivas pueden ser la jubilación, la incapacidad, ya sea permanente o temporal, la pluralidad de actividades o el cierre temporal de la actividad.*

*En el presente caso, se plantea la posibilidad de considerar como causa objetiva para no computar como 1 al empresario, los motivos de salud justificados por un informe médico.*

*Del análisis del informe médico, se desprende que la enfermedad aconseja la baja laboral del empresario, baja que debe concederse por la Seguridad Social, circunstancia que no se ha producido hasta el momento.*

*Por tanto, las recomendaciones de un informe médico no puede considerarse como causa objetiva para quebrar la regla general de considerar como una persona no asalariada al empresario, pues las razones de enfermedad están contempladas dentro del concepto incapacidad del empresario, y el reconocimiento de esta incapacidad, ya sea temporal o permanente, debe efectuarse por los servicios del sistema público de Seguridad Social competentes para concederla.*

*En consecuencia, a efectos del cómputo del módulo "personal no asalariado", deberá como una persona no asalariada a la consultante.*

**\* Fecha:** 26/02/2001

**\* Número de consulta:** 0848-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** *Comunidad de bienes que desarrolla una actividad económica que determina su rendimiento neto en estimación objetiva.*

*Los comuneros tienen la misma participación en la comunidad, aunque uno de ellos no trabaja en la misma, limitándose a realizar funciones inherentes a la titularidad del negocio.*

*La causa de no trabajar en la actividad, se debe a estar a cargo del cuidado de su padre.*

**\* Cuestión planteada:** *Cómputo del módulo personal no asalariado.*

**\* Contestación:** *En la regla 1ª de la Instrucción 2.1 para la aplicación de los signos, índices o módulos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, contenida en el anexo II de la Orden de 7 de febrero de 2000, aplicable en el 2000, así como en la misma regla del Anexo II de la Orden de 29 de noviembre de 2000, aplicable en el 2001, se establecen los criterios para cuantificar el personal no asalariado.*

*En dichas reglas se establece que personal no asalariado es el empresario. En este caso, como la actividad la desarrolla una comunidad de bienes los empresarios serán los comuneros.*

*Para cuantificar el módulo se establece que, como regla general, se computará como una persona no asalariada al empresario.*

*Esta regla se quiebra en aquellos supuestos en que el empresario pueda acreditar una dedicación inferior a 1.800 horas/año por causas objetivas, tales como jubilación, incapacidad, pluralidad de actividades o cierre temporal de la explotación. En estos casos se computará el tiempo efectivo dedicado a la actividad, estimándose las tareas de dirección, organización y planificación de la actividad y, en general, las inherentes a la titularidad de la misma en 0,25 personas/año, salvo cuando se acredite una dedicación efectiva superior o inferior.*

*Llevando estas reglas al caso planteado, se desprende que al ser una actividad desarrollada por una comunidad de bienes, los comuneros tendrán la consideración de empresarios.*

*Aplicando la regla general de cómputo para el personal no asalariado a las comunidades de bienes, cada comunero se computará por 1, salvo que, de manera individualizada, concurran las circunstancias objetivas expresadas anteriormente que acrediten una dedicación inferior a 1.800 horas/año. En estos casos, el cómputo se realizará conforme a lo expresado en el cuarto párrafo de esta contestación.*

*Ahora bien, el que algún comunero no trabaje en la actividad por estar al cuidado de su padre, no puede considerarse como causa objetiva que haga quebrar la regla general de cómputo del empresario.*

**\* Fecha:** 30/04/2001

**\* Número de consulta:** 1453-01

*\* Descripción sucinta de los hechos: Actividad económica que determina el rendimiento neto por el régimen de estimación objetiva.*

*\* Cuestión planteada: Si para la cuantificación del módulo "personal no asalariado", puede considerarse como causa objetiva, para no computarse como 1, el cuidado de hijos menores de 6 años.*

*\* Contestación: Definida la forma de cómputo del personal no asalariado, para responder a la cuestión planteada debe diferenciarse entre el empresario o titular de la actividad y el resto del personal no asalariado:*

*El empresario: para el empresario no puede considerarse como causa objetiva el cuidado de hijos menores, por lo que deberá computarse por entero.*

*Resto del personal no asalariado: en estos casos es indiferente la existencia o no de causas objetivas para su cómputo, pues el mismo se realiza en función de las horas trabajadas en la actividad, no pudiéndose considerar como horas trabajadas las dedicadas al cuidado de los hijos.*

*\* Fecha: 12/07/2001*

*\* Número de consulta: 2253-01*

*\* Descripción sucinta de los hechos: La consultante, titular de una actividad empresarial acogida al régimen de estimación objetiva en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, manifiesta que realiza sólo tareas de dirección y organización, al dedicar la mayor parte del día a sus tareas de ama de casa, trabajando en dicha actividad un hijo, mayor de 18 años, a jornada completa.*

*\* Cuestión planteada: A efectos del cómputo del módulo personal no asalariado, posibilidad de considerar dicha circunstancia como causa objetiva que permita acreditar una dedicación inferior a 1800 horas/año.*

*\* Contestación: En la regla 1ª de la Instrucción 2.1 para la aplicación de los signos, índices o módulos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, contenida en el anexo II de la Orden de 29 de noviembre de 2000 se recogen los criterios para cuantificar el personal no asalariado, estableciendo que personal no asalariado es el empresario.*

*Para cuantificar el módulo se establece que, como regla general, se computará como una persona no asalariada al empresario.*

*Esta regla se quiebra en aquellos supuestos en que el empresario pueda acreditar una dedicación inferior a 1.800 horas/año por causas objetivas, tales como jubilación, incapacidad, pluralidad de actividades o cierre temporal de la explotación. En estos casos se computará el tiempo efectivo dedicado a la actividad, estimándose las tareas de dirección, organización y planificación de la actividad y, en general, las inherentes a la titularidad de la misma en 0,25 personas/año, salvo cuando se acredite una dedicación efectiva superior o inferior.*

*El hecho de que la titular de la actividad dedique la mayor parte del día a las tareas de ama de casa, no puede considerarse causa objetiva que quiebre la regla general de cómputo del empresario como personal no asalariado.*

*Este mismo tratamiento se recoge en la Orden de 28 de noviembre de 2001 por la que se desarrollan para el año 2002 el régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.*

*\* Fecha: 18/12/2001*

2ª) Personal asalariado: Persona asalariada es cualquier otra que trabaje en la actividad. En particular, tendrán la consideración de personal asalariado el cónyuge y los hijos menores del sujeto pasivo que convivan con él, siempre que, existiendo el oportuno contrato laboral y la afiliación al régimen general de la Seguridad Social, trabajen habitualmente y con continuidad en la actividad empresarial desarrollada por el contribuyente. No se computarán como personas asalariadas los alumnos de formación profesional específica que realicen el módulo obligatorio de formación en centros de trabajo.

Se computará como una persona asalariada la que trabaje el número de horas anuales por trabajador fijado en el convenio colectivo correspondiente o, en su defecto, mil ochocientas horas/año. Cuando el número de horas de trabajo al año sea inferior o superior, se estimará como cuantía de la persona asalariada la proporción existente entre el número de horas efectivamente trabajadas y las fijadas en el convenio colectivo o, en su defecto, mil ochocientas.

Se computará en un 60 por 100 al personal asalariado menor de diecinueve años, al que preste sus servicios bajo un contrato de aprendizaje o para la formación, así como a los discapacitados con grado de minusvalía igual o superior al 33 %.

No se computarán las personas asalariadas con derecho a los incentivos de carácter fiscal regulados en la Ley 64/1997, de 26 de diciembre, por la que se regulan incentivos en materia de Seguridad Social y de carácter fiscal para el fomento de la contratación indefinida y la estabilidad en el empleo (B.O.E. de 30 de diciembre).

3ª) Superficie del local. Por superficie del local se tomará la definida en la Regla 14ª.1.F, letras a), b), c) y h) de la Instrucción para la aplicación de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobada por Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre.

4ª) Local independiente y local no independiente. Por local independiente se entenderá el que disponga de sala de ventas para atención al público. Por local no independiente se entenderá el que no disponga de la sala de ventas propia para atención al público por estar ubicado en el interior de otro local, galería o mercado.

A estos efectos se considerarán locales independientes aquellos que deban tributar según lo dispuesto en la Regla 14ª.1.F, letra h) de la Instrucción para la aplicación de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobada por Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre.

5ª) Consumo de energía eléctrica. Por consumo de energía eléctrica se entenderá la facturada por la empresa suministradora. Cuando en la factura se distinga entre energía activa y reactiva, sólo se computará la primera.

6ª) Potencia eléctrica. Por potencia eléctrica se entenderá la contratada con la empresa suministradora de la energía.

7ª) Superficie del horno. Por superficie del horno se entenderá la que corresponda a las características técnicas del mismo.

8ª) Mesas. La unidad mesa se entenderá referida a la susceptible de ser ocupada por cuatro personas. Las mesas de capacidad superior o inferior aumentarán o reducirán la cuantía del módulo aplicable en la proporción correspondiente.

9ª) Número de habitantes. El número de habitantes será el de la población de derecho del municipio, constituida por el total de los residentes inscritos en el Padrón Municipal de Habitantes, presentes y ausentes. La condición de residentes se adquiere en el momento de realizar tal inscripción.

10ª) Carga del vehículo. La capacidad de carga de un vehículo o conjunto de vehículos será igual a la diferencia entre la masa total máxima autorizada determinada teniendo en cuenta las posibles limitaciones administrativas, que en su caso, se reseñen en las Tarjetas de Inspección Técnica y la suma de las taras correspondientes a los vehículos portantes (peso en vacío del camión, remolque, semirremolque y cabeza tractora), expresada, según proceda, en kilogramos o toneladas, estas últimas con dos cifras decimales.

En el caso de cabezas tractoras que utilicen distintos semirremolques su tara se evaluará en ocho toneladas como máximo.

*\* Número de consulta: 0393-01*

*\* Descripción sucinta de los hechos: El consultante ejerce la actividad de transporte de mercancías por carretera, determinando el rendimiento neto por el régimen de estimación objetiva y tributando en el IVA por el régimen especial simplificado.*

*Para el desarrollo de la actividad no cuenta con personal asalariado, y cuenta con dos vehículos (hormigoneras).*

*Estos vehículos se utilizan diaria y alternativamente en la actividad, con el fin de optimizar el rendimiento de la misma.*

*\* Cuestión planteada: Cómputo del módulo "carga del vehículo"*

*\* Contestación: Según establece la Regla 10ª de la Instrucción 2.1 para la aplicación de los signos, índices o módulos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas contenida en el Anexo II de la Orden de 7 de febrero de 2000, la capacidad de carga será igual a la diferencia entre la masa total máxima autorizada teniendo en cuenta las posibles limitaciones administrativas, que en su caso, se reseñen en las Tarjetas de Inspección Técnica y la suma de las taras correspondientes a los vehículos portantes (peso en vacío del camión, remolque, semirremolque y cabeza tractora), expresada, según proceda, en kilogramos o toneladas, estas últimas con dos cifras decimales.*

*Por otra parte, la instrucción nº 7 establece para determinar el rendimiento neto anual, el promedio de los módulos se determinará en función de las horas, cuando se trate de personal asalariado y no asalariado, o días, en los restantes casos, de efectivo empleo, utilización o instalación, salvo para el consumo de energía eléctrica o distancia recorrida, en que se tendrán en cuenta, respectivamente, los kilovatios/hora consumidos o kilómetros recorridos. Para el cómputo de días efectivos se tendrán en consideración los días destinados al descanso semanal o vacacional de la actividad.*

*Por tanto, el módulo capacidad de carga deberá cuantificarse en función de los días en que cada vehículo afecto a la actividad se haya utilizado en la misma.*

*Como en el caso planteado, los dos vehículos afectos se utilizan diariamente en la misma, las unidades de módulos "carga del vehículo" utilizadas serán las resultantes de sumar las capacidades de carga de las hormigoneras que se encuentran al servicio de la actividad.*

*\* Fecha: 22/02/2001*

11ª) Plazas. Por plazas se entenderá el número de unidades de capacidad de alojamiento del establecimiento.

12ª) Asientos. Por asientos se entenderá el número de unidades que figura en la Tarjeta de Inspección Técnica del vehículo, excluido el del conductor y el del guía.

13ª) Máquinas recreativas. Se considerarán máquinas recreativas tipo «A» o «B», las definidas como tales en los artículos 4º y 5º, respectivamente, del Reglamento de Máquinas Recreativas y de Azar, aprobado por Real Decreto 2110/1998, de 2 de octubre.

No se computarán, sin embargo, las que sean propiedad del titular de la actividad.

14ª) Potencia fiscal del vehículo. El módulo CVF vendrá definido por la potencia fiscal que figura en la Tarjeta de Inspección Técnica.

*\* Número de consulta: 0861-00*

*\* Descripción sucinta de los hechos: Actividad de venta ambulante (ep. IAE: 663.2) en régimen de estimación objetiva. En el desarrollo de la actividad -que realiza únicamente el titular sin personal asalariado- se utilizan dos vehículos:*

*-Un furgón de 18 CVF para ir a los mercados (lunes a viernes, de 7:00 horas a 15:00 horas).*

*-Una furgoneta de 12 CVF para realizar las compras (miércoles a viernes, de 17:00 horas a 20:00 horas).*

*\* Cuestión planteada: Cómputo del módulo potencia fiscal del vehículo.*

*\* **Contestación:** Conforme con lo dispuesto en la Orden reguladora del régimen de estimación objetiva vigente para 1999 (OM 13/2/1998, prorrogada para 1999 por OM 22/2/1999) como la vigente para 2000 (OM 7/2/2000), el cómputo del módulo "potencia fiscal del vehículo" procederá realizarlo respecto a los dos vehículos, pues ambos se utilizan en la actividad. A su vez, al realizarse el cálculo en función de los días de utilización efectiva en la actividad (días en los que procede incluir también los días de descanso normal, es decir: período de vacaciones, días festivos y descanso semanal), por el furgón utilizado para ir a los mercados procederá su cómputo en su totalidad (18CVF), ya que se utiliza durante todos los días del año. Por lo que respecta a la furgoneta con la que se realizan los aprovisionamientos, al no utilizarse en la actividad todos los días del año -pues no se utiliza los lunes y martes-, el cómputo del módulo procederá acomodarlo a los días de utilización efectiva.*

*\* **Fecha:** 14/04/2000*

*\* **Número de consulta:** 1122-01*

*\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante ejerce desde el 10 de abril de 2000 la actividad económica de "solado y pavimentos", epígrafe del IAE nº 505.2, determinando su rendimiento neto por el régimen de estimación objetiva y tributando en el IVA por el régimen especial simplificado.*

*Para la actividad adquirió por leasing una minicargadora.*

*\* **Cuestión planteada:** 1ª.- Si para cuantificar el módulo "potencia fiscal vehículo" deben tenerse en consideración los CVF de la maquinaria que utiliza.*

*2ª.- Puede aplicar los incentivos a la inversión por la adquisición por leasing y grupo de amortización a utilizar.*

*\* **Contestación:** 1ª. - Para cuantificar el módulo "potencia fiscal del vehículo", se estará a lo dispuesto en la instrucción 2.1. regla 14ª), del anexo II, de la Orden de 7 de febrero de 2000.*

*De acuerdo con ello, dado que una minicargadora es un vehículo, y la misma está afecta a la actividad, para la cuantificación de dicho módulo deberán tenerse en cuenta los CVF que la misma tenga.*

*2ª. Se presumirá que no existen dudas razonables de que se va a ejercitar la opción de compra cuando el importe a pagar por su ejercicio sea inferior al importe resultante de minorar el precio de adquisición o coste de producción del bien en la suma de las cuotas de amortización máximas que corresponderían al mismo dentro del tiempo de duración de la cesión.*

*Ahora bien, dadas las especiales características de la Tabla de Amortización del régimen de estimación objetiva, el cómputo expresado en el párrafo anterior no se calculará con esta Tabla de Amortización, sino con la Tabla de Coeficientes de Amortización contenida en el Anexo del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 537/1997, de 14 de abril.*

*Si después de realizar este cómputo, se determinase que no van a existir dudas razonables de que se va a ejercitar la opción de compra, la minicargadora podrá amortizarse, aplicando al precio de adquisición, de la misma, es decir, sin incluir intereses e impuestos, los coeficientes de amortización que resulten del grupo 3 de la Tabla de Amortización contenida en la Orden: "Elementos de transporte y resto de inmovilizado material".*

*\* **Fecha:** 07/06/2001*

15ª) Longitud de la barra. A efectos del módulo longitud de la barra, se entenderá por barra el mostrador donde se sirven y apoyan las bebidas y alimentos solicitados por los clientes. Su longitud, que se expresará en metros, con dos decimales, se medirá por el lado del público y de ella se excluirá la zona reservada al servicio de camareros. Si existiesen barras auxiliares de apoyo adosadas a las paredes, pilares, etc., dispongan o no de taburetes, se incluirá su longitud para el cálculo del módulo.

## **2.2. Fase 2: Rendimiento neto minorado.**

El rendimiento neto previo se minorará en el importe de los incentivos al empleo y la inversión, en la forma que se establece a continuación, dando lugar al rendimiento neto minorado.

a) Minoración por incentivos al empleo

Para practicar la minoración por incentivos al empleo se tendrá en cuenta lo siguiente:

- 1º) Si en el año que se liquida hubiese tenido lugar un incremento del número de personas asalariadas, por comparación al año inmediato anterior, se calculará, en primer lugar, la diferencia entre el número de unidades del módulo «personal asalariado» correspondientes al año y el número de unidades de ese mismo módulo correspondientes al año inmediato anterior. A estos efectos, se tendrán en cuenta exclusivamente las personas asalariadas que se hayan computado en la Fase 1ª, de acuerdo con lo establecido en la Regla 2ª.

Si en el año anterior no se hubiese estado acogido al régimen de estimación objetiva, se tomará como número de unidades correspondientes a dicho año el que hubiese debido tomarse, de acuerdo a las normas contenidas en la Regla 2ª de la Fase anterior.

Si la diferencia resultase positiva, a ésta se aplicará el coeficiente 0,40. El resultado es el coeficiente por incremento del número de personas asalariadas.

Si la diferencia hubiese resultado positiva y, por tanto, hubiese procedido la aplicación del coeficiente 0,40, a dicha diferencia no se le aplicará la tabla de coeficientes por tramos que se señala a continuación.

- 2º) Además, a cada uno de los tramos del número de unidades del módulo que a continuación se indica se le aplicarán los coeficientes que se expresan en la siguiente tabla:

Tramo	Coeficiente
Hasta 1,00	0,10
Entre 1,01 a 3,00	0,15
Entre 3,01 a 5,00	0,20
Entre 5,01 a 8,00	0,25
Más de 8,00	0,30

Para cuantificar la minoración por incentivos al empleo, se procede de la siguiente forma:

- Se suma el coeficiente por incremento del número de personas asalariadas, si procede, y el de la tabla anterior, obteniéndose el coeficiente de minoración.
- Este coeficiente de minoración se multiplica por el «Rendimiento anual por unidad antes de amortización» correspondiente al módulo «personal asalariado». La cantidad anterior se minorará del rendimiento neto previo.

- b) Minoración por incentivos a la inversión

Serán deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado, material o inmaterial, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia.

Se considerará que la depreciación es efectiva cuando sea el resultado de aplicar al precio de adquisición o coste de producción del elemento patrimonial del inmovilizado alguno de los siguientes coeficientes:

- 1º) El coeficiente de amortización lineal máximo.
- 2º) El coeficiente de amortización lineal mínimo que se deriva del período máximo de amortización.
- 3º) Cualquier otro coeficiente de amortización lineal comprendido entre los dos anteriormente mencionados.

La Tabla de Amortización es la siguiente: <sup>(2)</sup>

Grupo	Descripción	Coficiente lineal máximo	Período máximo
1	Edificios y otras construcciones	5%	40 años
2	Utiles, herramientas, equipos para el tratamiento de la información y sistemas y programas informáticos	40%	5 años
3	Elementos de transporte y resto de inmovilizado material	25%	8 años
4	Inmovilizado inmaterial	15%	10 años

Será amortizable el precio de adquisición o coste de producción excluido, en su caso el valor residual.

En las edificaciones, no será amortizable la parte del precio de adquisición correspondiente al valor del suelo el cual, cuando no se conozca, se calculará prorrateando el precio de adquisición entre los valores catastrales del suelo y de la construcción en el año de adquisición.

La amortización se practicará elemento por elemento, si bien cuando se trate de elementos patrimoniales integrados en el mismo Grupo de la Tabla de Amortización, la amortización podrá practicarse sobre el conjunto de ellos, siempre que en todo momento pueda conocerse la parte de la amortización correspondiente a cada elemento patrimonial.

Los elementos patrimoniales de inmovilizado material empezarán a amortizarse desde su puesta en condiciones de funcionamiento y los de inmovilizado inmaterial desde el momento en que estén en condiciones de producir ingresos.

---

<sup>(2)</sup> Véase, en el artículo 26.2 de la Ley del Impuesto, la consulta (1816-01) de fecha 09/10/2001. Venta de aves para carne.

La vida útil no podrá exceder del período máximo de amortización establecido en la Tabla de Amortización.

En el supuesto de elementos patrimoniales del inmovilizado material que se adquieran usados, el cálculo de la amortización se efectuará sobre el precio de adquisición, hasta el límite resultante de multiplicar por dos la cantidad derivada de aplicar el coeficiente de amortización lineal máximo.

En el supuesto de cesión de uso de bienes con opción de compra o renovación, cuando por las condiciones económicas de la operación no existan dudas razonables de que se ejercitará una u otra opción, será deducible para el cesionario, en concepto de amortización, un importe equivalente a las cuotas de amortización que corresponderían a los citados bienes, aplicando los coeficientes previstos en la Tabla de Amortización, sobre el precio de adquisición o coste de producción del bien.

Los elementos de inmovilizado material nuevos, puestos a disposición del contribuyente en el ejercicio, cuyo valor unitario no exceda de 100.000 pesetas (601,01 euros), podrán amortizarse libremente, hasta el límite de 500.000 pesetas (3.005,06 euros) anuales.

*\* Número de consulta: 1822-00*

*\* Descripción sucinta de los hechos: El consultante ejerce la actividad de transporte de mercancías, epígrafe 722, determinando su rendimiento neto por el régimen de estimación objetiva.*

*El 9 de junio de 1997 adquirió un camión mediante un contrato de leasing.*

*\* Cuestión planteada: Puede aplicar amortización del citado camión para calcular el rendimiento neto de la actividad.*

*\* Contestación: A partir de 1 de enero de 1998, el régimen de estimación objetiva ha incluido en el cálculo del rendimiento neto una minoración por incentivos a la inversión.*

*Esta minoración se materializa en que serán deducibles, en concepto de amortización del inmovilizado, ya sea material o inmaterial, las cantidades que correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia.*

*El cálculo de estas amortizaciones se realiza en función de una tabla de amortización que se recoge en la Orden que desarrolla el régimen de estimación objetiva para cada año.*

*Cuando los elementos del inmovilizado se hayan adquirido mediante contratos de leasing, la amortización podrá aplicarse cuando por las condiciones económicas de la operación no existan dudas razonables de que se ejercitará la opción de compra o de renovación.*

*En estos casos, será deducible, en concepto de amortización, un importe equivalente a las cuotas de amortización que correspondería a los distintos elementos, aplicando los coeficientes previstos en la tabla de amortización sobre el precio de adquisición o coste de producción del bien.*

*En el caso planteado y de acuerdo con el contrato de leasing, que se adjunta al escrito de consulta, parece que no existe duda razonable para el ejercicio de la opción de compra, pues el valor residual es de una escasa cuantía, por lo que el consultante podrá aplicar la minoración por incentivos a la inversión prevista a partir del ejercicio 1998 en el régimen de estimación objetiva.*

*\* Fecha: 18/10/2000*

*\* Número de consulta: 1862-00*

*\* Descripción sucinta de los hechos: Actividad acogida al régimen de estimación objetiva.*

*\* Cuestión planteada: Aplicación de la libertad de amortización recogida en la norma 2.2 de las instrucciones incluidas en el anexo II de la Orden de 13 de febrero de 1998.*

*\* Contestación: A partir de 1 de enero de 1998, la nueva fiscalidad de las "pymes" introduce modificaciones en los regímenes de determinación de rendimientos de las actividades empresariales y profesionales. Así, al desaparecer la modalidad de coeficientes, la de signos, índices o módulos pasa a constituirse en el régimen de estimación objetiva.*

*La Orden de 13 de febrero de 1998, reguladora para 1998 y 1999 del régimen de estimación objetiva, establece una nueva configuración de los signos, índices y módulos para adaptarlos a los nuevos parámetros conforme a los que se ha diseñado el sistema, que introduce como principal novedad la posibilidad de deducir de forma expresa la amortización de los elementos del inmovilizado (punto 2.2 de*

las instrucciones para la aplicación de los signos, índices o módulos contenidas en el anexo II, de la citada Orden), dejando de considerarse incluida en el rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos, índices o módulos.

En el presente caso, la consulta se concreta en determinar como operan los límites cuantitativos de la libertad de amortización establecidos en la citada Orden. Pues bien, tales límites operan de la siguiente forma:

- El valor de cada elemento no puede exceder de 100.000 pesetas, es decir, no resulta posible la libertad de amortización respecto a los elementos cuyo valor unitario supere esa cantidad.

- El total de esta amortización libre no puede superar las 500.000 pesetas anuales.

Conforme con lo anterior, al practicarse la amortización elemento por elemento y al no poder superarse el límite anual de 500.000 pesetas, sólo podrán incluirse en el cómputo de este importe aquellos elementos por los que conjuntamente la amortización que se practique no supere el mencionado límite.

\* **Fecha:** 24/10/2000

\* **Número de consulta:** 2146-00

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Actividad de transporte por autotaxis, en estimación objetiva.

\* **Cuestión planteada:** Documentación necesaria para practicar las amortizaciones correspondientes a una licencia de taxi adquirida a título oneroso.

\* **Contestación:** A partir de 1 de enero de 1998, la nueva fiscalidad de las "pymes" introduce modificaciones en los regímenes de determinación de rendimientos de las actividades empresariales y profesionales. Así, al desaparecer la modalidad de coeficientes, la de signos, índices o módulos pasa a constituirse en el régimen de estimación objetiva.

La Orden de 13 de febrero de 1998, reguladora para 1998 y 1999 del régimen de estimación objetiva, establece una nueva configuración de los signos, índices y módulos para adaptarlos a los nuevos parámetros conforme a los que se ha diseñado el sistema, que introduce como principal novedad la posibilidad de deducir de forma expresa la amortización de los elementos del inmovilizado, dejando de considerarse incluida en el rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos, índices o módulos.

Por su parte, el artículo 8 del Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales.

Conforme con lo dispuesto en la normativa citada anteriormente, la factura correspondiente a la adquisición de la licencia de taxi se constituye en elemento indispensable para poder practicar la amortización.

\* **Fecha:** 23/11/2000

\* **Número de consulta:** 0201-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Un agricultor en módulos adquiere un tractor agrícola a un particular. Como justificante de la compra aporta copia de un recibo suscrito entre el comprador y el vendedor.

\* **Cuestión planteada:** Posibilidad de deducir la amortización del mismo con los justificantes que obran en su poder.

\* **Contestación:** A partir de 1 de enero de 1998, la nueva fiscalidad de las "pymes" introduce modificaciones en los regímenes de determinación de rendimientos de las actividades empresariales y profesionales. Así, al desaparecer la modalidad de coeficientes, la de signos, índices o módulos pasa a constituirse en el régimen de estimación objetiva, estableciéndose una nueva configuración de los signos, índices y módulos al introducirse la posibilidad de deducir la amortización de los elementos del inmovilizado afecto a la actividad. Por tanto, desde dicha fecha, la amortización se incluye de forma expresa en la determinación del rendimiento neto en estimación objetiva.

Así, en el anexo I de la Orden de 13 de febrero de 1998, punto 2.2, se establece que serán deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material e inmaterial, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia.

En cuanto a su cálculo se remite a lo establecido en la letra b) del punto 2.2 del anexo II, que establece que la depreciación es efectiva cuando sea el resultado de aplicar al precio de adquisición o coste de producción del elemento patrimonial del inmovilizado alguno de los siguientes coeficientes:

1º) El coeficiente de amortización lineal máximo.

2º) El coeficiente de amortización lineal mínimo que se deriva del período máximo de amortización.

3º) Cualquier otro coeficiente de amortización lineal comprendido entre los dos anteriormente mencionados.

Por lo que respecta al caso concreto que se cuestiona, la adquisición de un tractor agrícola, estos coeficientes oscilan entre un coeficiente lineal máximo del 25 por 100 y un período máximo de 8 años.

*En el supuesto de elementos patrimoniales del inmovilizado material que se adquieran usados, el cálculo de la amortización se efectuará sobre el precio de adquisición, hasta el límite resultante de multiplicar por dos la cantidad derivada de aplicar el coeficiente de amortización lineal máximo.*

*La vida útil no podrá exceder del periodo máximo de amortización establecido en la Tabla de Amortización.*

*Los elementos patrimoniales de inmovilizado material empezarán a amortizarse desde su puesta en condiciones de funcionamiento y los de inmovilizado inmaterial desde el momento en que estén en condiciones de producir ingresos.*

*Respecto a la justificación del precio de adquisición del tractor agrícola a la que hace referencia en su consulta, en principio, destacamos que al tratarse de una entrega efectuada por un particular no está sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, hay que indicar que el apartado 2 del artículo 8 del Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales, para la determinación de las bases tributarias, tanto los gastos necesarios para la obtención de los ingresos como las deducciones practicadas, cuando estén originados por una entrega realizada por quien no sea empresario o profesional, deberán justificarse, siendo el destinatario empresario o profesional, mediante una factura extendida por este último, la cual deberá ir firmada por el transmitente y deberá contener los datos a que se refiere el apartado primero del artículo 3 de este Real Decreto. Estos datos son los siguientes:*

*Número y, en su caso, serie.*

*Nombre y apellido o denominación social, así como número de identificación fiscal, tanto del expedidor como del destinatario. Asimismo, se hará constar el domicilio del expedidor.*

*Descripción de la operación y su contraprestación total.*

*Lugar y fecha de su emisión.*

**\* Fecha:** 05/02/2001

**\* Número de consulta:** 0333-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** *Diversas cuestiones que más adelante se detallan planteadas por el consultante, empresario de hostelería en régimen de estimación objetiva desde el inicio de su actividad en septiembre de 1998.*

**\* Cuestión planteada:** *1ª) Si las reposiciones de vajilla, cristalería, cubertería y utillaje diverso se considera como inversión y, en su caso, forma de amortizar.*

*2ª) Si después de una inspección tributaria de módulos puede volver a revisarse el mismo ejercicio fiscal.*

*3ª) Conservación de los justificantes de ingresos y gastos.*

**\* Contestación:** *A partir de 1 de enero de 1998, la nueva fiscalidad de las "pymes" introduce modificaciones en los regímenes de determinación de rendimientos de las actividades empresariales y profesionales. Así, al desaparecer la modalidad de coeficientes, la de signos, índices o módulos pasa a constituirse en el régimen objetiva.*

*La Orden de 13 de febrero de 1998, reguladora para 1998 y 1999 del régimen de estimación objetiva, establece una nueva configuración de los signos, índices y módulos para adaptarlos a los nuevos parámetros conforme a los que se ha diseñado el sistema, que introduce como principal novedad la posibilidad de deducir de forma expresa la amortización de los elementos del inmovilizado, dejando de considerarse incluida en el rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos, índices o módulos.*

*Estos mismos incentivos se aplican en los años 2000 y 2001, según lo establecido en las Ordenes de 7 de febrero y de 29 de noviembre de 2000, respectivamente.*

*Por lo que respecta a las dos cuestiones siguientes, dada la indeterminación de los términos en que se formulan, ya que por una parte parece referirse a una inspección tributaria pero por otra aparece una referencia a una diligencia, no se va a entrar a analizar dichas cuestiones, tan solo señalar que, únicamente tienen la consideración de definitivas las liquidaciones practicadas previa comprobación administrativa del hecho imponible y de su valoración (artículo 120 de la Ley General Tributaria), y estas actuaciones se documentan mediante actas definitivas, siendo las diligencias documentos que se extienden en el curso del procedimiento inspector para hacer constar hechos y circunstancias que se produzcan durante el mismo, así como manifestaciones de la persona o personas con las que actúa la Inspección (artículos 44 y 46 del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos).*

**\* Fecha:** 19/02/2001

**\* Número de consulta:** 0527-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** *El consultante desarrolla la actividad de explotación de un hotel en régimen de estimación objetiva desde 1980. El edificio afecto a la actividad fue promovido y construido por él mismo, en dos fases, la primera hace 20 años y la segunda hace 10 años, no conservando las*

facturas correspondientes, tan solo posee las escrituras de declaración de obra nueva, una tasación efectuada por un perito independiente de la 1ª fase y una comprobación de valores de la 2ª fase efectuada por la AEAT.

\* **Cuestión planteada:** Posibilidad de deducir las amortizaciones de dichas construcciones teniendo como justificantes dichos documentos.

\* **Contestación:** A partir de 1 de enero de 1998, la nueva fiscalidad de las "pymes" introduce modificaciones en los regímenes de determinación de rendimientos de las actividades empresariales y profesionales. Así, al desaparecer la modalidad de coeficientes, la de signos, índices o módulos pasa a constituirse en el régimen de estimación objetiva, estableciéndose una nueva configuración de los signos, índices y módulos al introducirse la posibilidad de deducir la amortización de los elementos del inmovilizado afecto a la actividad. Por tanto, desde dicha fecha, la amortización se incluye de forma expresa en la determinación del rendimiento neto en estimación objetiva, regulándose en el punto 2.2 del anexo II de la Orden de 13 de febrero de 1998 para las actividades distintas de las agrícolas y ganaderas. Así, serán deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado, material o inmaterial, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia.

Se considerará que la depreciación es efectiva cuando sea el resultado de aplicar al precio de adquisición o coste de producción del elemento patrimonial del inmovilizado alguno de los siguientes coeficientes:

1º) El coeficiente de amortización lineal máximo.

2º) El coeficiente de amortización lineal mínimo que se deriva del período máximo de amortización.

3º) Cualquier otro coeficiente de amortización lineal comprendido entre los dos anteriormente mencionados.

Por lo que respecta a los edificios y otras construcciones estos coeficientes oscilan entre un coeficiente lineal máximo del 5 por 100 y un período máximo de 40 años.

En las edificaciones, no será amortizable la parte del precio de adquisición correspondiente al valor del suelo el cual, cuando no se conozca, se calculará prorrateando el precio de adquisición entre los valores catastrales del suelo y de la construcción en el año de adquisición.

En consecuencia, el valor sobre el que opera la amortización viene constituido por el precio de adquisición o coste de producción. Asimismo, deberá tenerse en cuenta que la suma de las amortizaciones practicadas no podrá exceder de dicho precio, es decir, la amortización acumulada (concepto éste que incluye la amortización mínima cuando no se podía reducir expresamente: anteriores modalidades del régimen de estimación objetiva en las que la amortización se consideraba ya incluida en el cálculo del rendimiento neto) tiene como límite máximo, en este caso, el precio de adquisición o coste de producción.

Respecto a la justificación del precio de adquisición o coste de producción del edificio hay que señalar que el Real Decreto 2402/85, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales, establece en su artículo 8 que para la determinación de las bases o de las cuotas tributarias, tanto los gastos necesarios para la obtención de los ingresos como las deducciones practicadas, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse mediante factura completa, entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación, salvo que los gastos imputados o las deducciones practicadas sean consecuencia de una entrega o servicio independiente realizado por quien no sea empresario o profesional, en cuyo caso el destinatario, empresario o profesional, podrá justificar dicho gasto o deducción, en el caso de adquisición de bienes inmuebles, mediante documento público o privado.

De lo anteriormente expuesto, cabe concluir que para poder practicar la amortización, la única forma de justificar el precio de adquisición o coste de producción es a través de las facturas correspondientes, al no haber sido adquirido el edificio a un particular y tener el consultante la condición de empresario.

\* **Fecha:** 13/03/2001

\* **Número de consulta:** 1376-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Contribuyente que determina su rendimiento neto por el régimen de estimación objetiva.

Ha realizado una reforma en el local donde realiza la actividad.

Este local no es propiedad del consultante, sino que está arrendado.

\* **Cuestión planteada:** Puede amortizar el importe de la reforma.

\* **Contestación:** El régimen de estimación objetiva tiene previsto en el artículo 35.2 del Reglamento del Impuesto, que pueden deducirse, cuando la Orden de desarrollo del régimen lo prevea, las amortizaciones del inmovilizado.

Así, en el anexo II de la Orden de 29 de noviembre de 2000, que desarrolla el régimen para el 2001, la instrucción 2.2.b) para la aplicación de los signos, índices o módulos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establece que serán deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado, material e inmaterial, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia.

Para poder aplicar esta amortización, lo primero que hay que analizar es que la cantidad a amortizar provenga de un elemento de inmovilizado y que, además el mismo esté afecto a la actividad.

En el caso planteado, no se trata de un elemento de inmovilizado sino de un gasto de proyección plurianual, circunstancia que impide la aplicación de los incentivos a la inversión previsto en la Orden de 29 de noviembre de 2000, que desarrolla el régimen de estimación objetiva para el 2001.

\* **Fecha:** 03/07/2001

\* **Número de consulta:** 1952-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante ejerce la actividad de "comercio al por menor de productos textiles, confecciones para el hogar, alfombras y similares y artículos de tapicería", epígrafe IAE 651.1, tributando en el régimen de estimación objetiva.

Para el desarrollo de la actividad adquiere muestrarios de tejidos para mostrar a los clientes.

\* **Cuestión planteada:** Puede practicar la minoración por incentivos a la inversión por las adquisiciones de estos muestrarios.

\* **Contestación:** Los muestrarios de tejidos adquiridos deben calificarse como inmovilizado material, ya que su destino final no es la venta de los mismos, sino su utilización dentro de la actividad para promover las ventas de las mercancías objeto de la misma.

Por ello, tendrán el carácter de deducible las cantidades que en concepto de amortización correspondan a la depreciación efectiva que sufran las mismas.

Para determinar las cantidades deducibles, un contribuyente que determine su rendimiento neto por el régimen de estimación objetiva debe utilizar la Tabla de Amortización aprobada en la Orden Ministerial que desarrolla para cada ejercicio el régimen de estimación objetiva. Para el año 2001, la Orden aplicable es la de 29 de noviembre de 2000, la cual se publicó en el Boletín Oficial del Estado el día 30 de noviembre.

De acuerdo con lo dispuesto en el Anexo II, Instrucción nº 2.2.b) para la aplicación de los signos, índices o módulos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de esta Orden, la depreciación efectiva será el resultado de aplicar al precio de adquisición del elemento patrimonial del inmovilizado, excluido el valor residual, los coeficientes previstos en la Tabla de Amortización.

Como los muestrarios deben considerarse, a efectos de la Tabla, como resto del inmovilizado material, el coeficiente lineal máximo será el 25 por 100 y el período máximo de amortización 8 años.

\* **Fecha:** 05/11/2001

\* **Número de consulta:** 2035-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** El 3 de mayo de 1999, el consultante inicia la actividad de transporte de mercancías por carretera (ep. IAE: 722), tributando en el IVA por el régimen simplificado y en el IRPF por el de estimación objetiva.

Para el desarrollo de la actividad había adquirido con anterioridad (15 de marzo de 1999) un vehículo.

El 29 de febrero de 2000 cesa en el ejercicio de la actividad, reiniciándola el 24 de noviembre de 2000.

\* **Cuestión planteada:** - Amortización del vehículo en el IRPF.

\* **Contestación:** En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la determinación de los elementos patrimoniales afectos a una actividad se recoge en el artículo 27 de la Ley del Impuesto y en el artículo 21 de su Reglamento.

Si, de acuerdo con lo determinado en la normativa citada, el vehículo tiene la consideración de afecto a la actividad, para la deducción de las amortizaciones se hace preciso acudir al punto 2.2. del anexo II de la correspondiente Orden reguladora del régimen de estimación objetiva: Orden de 13 de febrero de 1998, para los años 1998 y 1999; Orden de 7 de febrero de 2000, para el año 2000; y Orden de 27 de noviembre de 2000, para el año 2001. En él se recoge de forma expresa la posibilidad de deducir la amortización de los elementos del inmovilizado afecto a la actividad.

Así serán deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado, material o inmaterial, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia.

Se considerará que la depreciación es efectiva cuando sea el resultado de aplicar al precio de adquisición o coste de producción del elemento patrimonial del inmovilizado alguno de los siguientes coeficientes:

1º) El coeficiente de amortización lineal máximo.

2º) El coeficiente de amortización lineal mínimo que se deriva del período máximo de amortización.

3º) Cualquier otro coeficiente de amortización lineal comprendido entre los dos anteriormente mencionados.

Por lo que respecta a los elementos de transporte estos coeficientes oscilan entre un coeficiente lineal máximo del 25 por 100 y un período máximo de 8 años.

Finalmente, al no abarcar el ejercicio de la actividad los años 1999 y 2000 completos, durante esos años la amortización deberá calcularse de forma proporcional al tiempo en el que se ha ejercido la actividad.

\* **Fecha:** 14/11/2001

\* **Número de consulta:** 2055-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Taxista en régimen de estimación objetiva, adquirió el 7 de marzo de 1990 un vehículo auto-taxi por un importe de 1.192.195 pesetas.

El vehículo se transmitió el 3 de diciembre de 1998.

\* **Cuestión planteada:** Cantidad que se puede amortizar en 1998.

\* **Contestación:** La Orden de 13 de febrero de 1998 (Boletín Oficial del Estado de 14 de febrero) desarrolló para 1998 el régimen de estimación objetiva.

En su anexo II, la Instrucción nº 2.2.b) para la aplicación de los signos, índices o módulos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se establecen las reglas para calcular las cantidades deducibles en concepto de amortización del inmovilizado.

Entre estas reglas se pueden destacar:

- Se considerará depreciación efectiva la resultante de aplicar al precio de adquisición excluido, en su caso, el valor residual los coeficientes de la Tabla de Amortización.

- La vida útil del elemento no podrá exceder del período máximo de amortización establecido en la Tabla de Amortización.

De acuerdo con la segunda regla, el período máximo de amortización de un elemento de transporte es 8 años.

Por tanto, en el caso planteado finaliza el 7 de marzo de 1998.

Por ello, en 1998 podrá deducirse exclusivamente la amortización que proporcionalmente corresponda al período 1 de enero a 7 de marzo,

La forma de determinarla será aplicar al precio de adquisición del vehículo (sin incluir el Impuesto sobre el Valor Añadido soportado en la adquisición) excluido, en su caso, el valor residual, el coeficiente de amortización elegido por el contribuyente entre el máximo (25%) y el mínimo (12,5%) permitidos por la Tabla de Amortización.

La cantidad resultante de la operación anterior deberá prorratearse al número de días de 1998 (66 días) por los que se puede deducir la amortización del vehículo.

\* **Fecha:** 19/11/2001

### **2.3. Fase 3: Rendimiento neto de módulos.**

Sobre el rendimiento neto minorado se aplicarán, cuando corresponda, los índices correctores que se establecen a continuación, obteniéndose el rendimiento neto de módulos.

Incompatibilidades entre los índices correctores:

- En ningún caso será aplicable el índice corrector para empresas de pequeña dimensión (b.1) a las actividades para las que están previstos los índices correctores especiales enumerados en las letras a.2), a.3) y a.4).
- Cuando resulte aplicable el índice corrector para empresas de pequeña dimensión (b.1) no se aplicará el índice corrector de exceso (b.3).
- Cuando resulte aplicable el índice corrector de temporada (b.2) no se aplicará el índice corrector por inicio de nuevas actividades (b.4).

Los índices correctores se aplicarán según el orden que aparecen enumerados a continuación, siempre que no resulten incompatibles, sobre el rendimiento neto minorado o, en su caso, sobre el rectificado por aplicación de los mismos:

a) Índices correctores especiales.

Los índices correctores especiales sólo se aplicarán en aquellas actividades concretas que se citan a continuación:

a.1) Actividad de comercio al por menor de prensa, revistas y libros en quioscos situados en la vía pública:

Ubicación de los quioscos	Índice
Madrid y Barcelona	1,00
Municipios de más de 100.000 habitantes	0,95
Resto de municipios	0,80

Cuando, por ejercerse la actividad en varios municipios, exista la posibilidad de aplicar más de uno de los índices anteriores, se aplicará un único índice: el correspondiente al municipio de mayor población.

a.2) Actividad de transporte por autotaxis.

Población del municipio	Índice
Hasta 2.000 habitantes	0,75
De 2.001 hasta 10.000 habitantes	0,80
De 10.001 hasta 50.000 habitantes	0,85
De 50.001 hasta 100.000 habitantes	0,90
Más de 100.000 habitantes	1,00

Se aplicará el índice que corresponda al municipio en el que se desarrolla la actividad. Cuando por ejercerse la actividad en varios municipios, exista la posibilidad de aplicar más de uno de los índices anteriores, se aplicará un único índice: el correspondiente al municipio de mayor población.

a.3) Actividad de transporte urbano colectivo y de viajeros por carretera:

Se aplicará el índice 0,80 cuando el titular disponga de un único vehículo.

a.4) Actividades de transporte de mercancías por carretera y servicios de mudanzas:

Se aplicará el índice 0,80 cuando el titular disponga de un único vehículo y ejerza la actividad sin personal asalariado.

b) Índices correctores generales.

Los índices correctores generales son aplicables a cualquiera de las actividades de este Anexo en las que concurren las circunstancias señaladas en cada caso.

b.1) Índice corrector para empresas de pequeña dimensión:

Se aplicará el índice que corresponda, en función de la población en que se desarrolle la actividad, cuando concurren todas y cada una de las circunstancias siguientes:

- 1º) Titular persona física.
- 2º) Ejercer la actividad en un solo local.
- 3º) No disponer de más de un vehículo afecto a la actividad y que éste no supere los 1.000 kilogramos de capacidad de carga.
- 4º) Sin personal asalariado.

Población del municipio	Índice
Hasta 2.000 habitantes	0,70
De 2.001 hasta 5.000 habitantes	0,75
Más de 5.000 habitantes	0,80

Cuando, por ejercerse la actividad en varios municipios, exista la posibilidad de aplicar más de uno de los índices anteriores, se aplicará un único índice: el correspondiente al municipio de mayor población.

Cuando concurren las circunstancias señaladas en los números 1º), 2º) y 3º) del primer párrafo y, además, se ejerza la actividad con personal asalariado, hasta 2 trabajadores, se aplicará el índice 0,90, cualquiera que sea la población del municipio en el que se desarrolla la actividad.

\* **Número de consulta:** 0148-01

\* **Descripción sucinta de los hechos:** Actividad de comercio al por menor de pescados, epígrafe IAE 643.1.

*Esta actividad se ejerce en dos locales situados en distintas poblaciones, los cuales no se abren al mismo tiempo.*

\* **Cuestión planteada:** Aplicación del índice corrector para empresas de pequeña dimensión.

\* **Contestación:** Entre los requisitos exigidos por la Instrucción del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas nº 2.3.b.1) del Anexo II de la Orden de 7 de febrero de 2000, por la que se desarrollan para el año 2000 el régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido, para la aplicación del índice corrector para empresas de pequeña dimensión se encuentra que la actividad debe ejercerse en un solo local.

*En el caso planteado, la actividad se está ejerciendo en dos locales diferentes, pues en ambos la consultante se encuentra dada de alta de forma simultánea en el ejercicio de la misma actividad.*

*Por tanto, no procede la aplicación del índice corrector para empresas de pequeña dimensión, pues la actividad se viene ejerciendo simultáneamente en dos locales, siendo independiente que los mismos estén abiertos al público en distintos días u horas.*

\* **Fecha:** 30/01/2001

b.2) Índice corrector de temporada:

Cuando la actividad tenga la consideración de actividad de temporada, se aplicará el índice de la tabla adjunta que corresponda en función de la duración de la temporada.

Tendrán la consideración de actividades de temporada las que habitualmente sólo se desarrollen durante ciertos días del año, continuos o alternos, siempre que el total no exceda de 180 días por año.

Duración de la temporada	Índice
Hasta 60 días	1,50
De 61 a 120 días	1,35
De 121 a 180 días	1,25

b.3) Índice corrector de exceso:

Cuando el rendimiento neto minorado, o en su caso, rectificado por aplicación de los índices anteriores de las actividades que a continuación se mencionan resulte superior a las cuantías que se señalan en cada caso, al exceso sobre dichas cuantías se le aplicará el índice 1,30.

ACTIVIDAD ECONOMICA	CUANTIA	
	Pesetas	Euros
Carpintería metálica y fabricación de estructuras metálicas y calderería	5.156.000	30.988,18
Fabricación de artículos de ferretería, cerrajería, tornillería, derivados del alambre, menaje y otros artículos en metales n.c.o.p.	5.200.000	31.252,63
Industrias del pan y de la bollería	6.605.000	39.696,85
Industrias de bollería, pastelería y galletas	5.360.000	32.214,25
Industrias de elaboración de masas fritas	3.123.000	18.769,61
Elaboración de patatas fritas, palomitas de maíz y similares	3.123.000	18.769,61
Confección en serie de prendas de vestir y sus complementos, excepto cuando su ejecución se realice mayoritariamente por encargo a terceros	6.187.000	37.184,62
Confección en serie de prendas de vestir y sus complementos ejecutadas directamente por la propia empresa, cuando se realice exclusivamente para terceros y por encargo	4.640.000	27.886,96
Fabricación en serie de piezas de carpintería, parquet y estructuras de madera para la construcción	4.519.000	27.159,74
Industria del mueble de madera	4.689.000	28.181,46
Impresión de textos o imágenes	6.417.000	38.566,95
Albañilería y pequeños trabajos de construcción en general	5.093.000	30.609,55
Instalaciones y montajes (excepto fontanería, frío, calor y acondicionamiento de aire)	6.351.000	38.170,28
Instalaciones de fontanería, frío, calor y acondicionamiento de aire	5.292.000	31.805,56
Instalación de pararrayos y similares. Montaje e instalación de cocinas de todo tipo y clase, con todos sus aparatos elevadores de cualquier clase y tipo. Instalaciones telefónicas, telegráficas, telegráficas sin hilos y de televisión, en edificios y construcciones de cualquier clase. Montajes metálicos e instalaciones industriales completas, sin vender ni aportar la maquinaria ni los elementos objeto de la instalación o montaje	6.351.000	38.170,28
Revestimientos, solados y pavimentos y colocación de aislamientos	4.769.000	28.662,27
Carpintería y cerrajería	4.502.000	27.057,56

ACTIVIDAD ECONOMICA	CUANTIA	
	Pesetas	Euros
Pintura de cualquier tipo y clase y revestimiento con papel, tejidos o plásticos y terminación y decoración de edificios y locales	4.237.000	25.464,88
Trabajos en yeso y escayola y decoración de edificios y locales	4.237.000	25.464,88
Comercio al por menor de frutas, verduras, hortalizas y tubérculos	2.678.000	16.095,10
Comercio al por menor de carne, despojos, de productos y derivados cárnicos elaborados	3.435.000	20.644,77
Comercio al por menor de huevos, aves, conejos de granja, caza; y de productos derivados de los mismos	3.197.000	19.214,36
Comercio al por menor en casquerías, de vísceras y despojos procedentes de animales de abasto, frescos y congelados	2.578.000	15.494,09
Comercio al por menor de pescados y otros productos de la pesca y de la acuicultura y de caracoles	3.898.000	23.427,45
Comercio al por menor de pan, pastelería, confitería y similares y de leche y productos lácteos	6.923.000	41.608,07
Despachos de pan, panes especiales y bollería	6.815.000	40.958,97
Comercio al por menor de productos de pastelería, bollería y confitería	5.360.000	32.214,25
Comercio al por menor de masas fritas, con o sin coberturas o rellenos, patatas fritas, productos de aperitivo, frutos secos, golosinas, preparados de chocolate y bebidas refrescantes	3.123.000	18.769,61
Comercio al por menor de cualquier clase de productos alimenticios y de bebidas en establecimientos con vendedor	2.512.000	15.097,42
Comercio al por menor de cualquier clase de productos alimenticios y de bebidas en régimen de autoservicio o mixto en establecimientos cuya sala de ventas tenga una superficie inferior a 400 metros cuadrados	4.004.000	24.064,52
Comercio al por menor de productos textiles, confecciones para el hogar, alfombras y similares y artículos de tapicería	3.753.000	22.555,98
Comercio al por menor de toda clase de prendas para el vestido y tocado	3.945.000	23.709,93
Comercio al por menor de lencería, corsetería y prendas especiales	3.116.000	18.727,54

ACTIVIDAD ECONOMICA	CUANTIA	
	Pesetas	Euros
Comercio al por menor de artículos de mercería y paquetería	2.331.000	14.009,59
Comercio al por menor de calzado, artículos de piel e imitación o productos sustitutivos, cinturones, carteras, bolsos, maletas y artículos de viaje en general	3.859.000	23.193,06
Comercio al por menor de productos de droguería, perfumería y cosmética, limpieza, pinturas, barnices, disolventes, papeles y otros productos para la decoración y de productos químicos, y de artículos para la higiene y el aseo personal	4.022.000	24.172,71
Comercio al por menor de muebles	4.877.000	29.311,36
Comercio al por menor de material y aparatos eléctricos, electrónicos, electrodomésticos y otros aparatos de uso doméstico accionados por otro tipo de energía distinta de la eléctrica, así como muebles de cocina	4.158.000	24.990,08
Comercio al por menor de artículos de menaje, ferretería, adorno, regalo, o reclamo (incluyendo bisutería y pequeños electrodomésticos)	3.885.000	23.349,32
Comercio al por menor de materiales de construcción, artículos y mobiliario de saneamiento, puertas, ventanas, persianas, etc.	4.200.000	25.242,51
Comercio al por menor de otros artículos para el equipamiento del hogar n.c.o.p.	5.202.000	31.264,65
Comercio al por menor de accesorios y piezas de recambio para vehículos terrestres	5.210.000	31.312,73
Comercio al por menor de toda clase de maquinaria (excepto aparatos del hogar, de oficina, médicos, ortopédicos, ópticos y fotográficos)	4.980.000	29.930,40
Comercio al por menor de cubiertas, bandas o bandajes y cámaras de aire para toda clase de vehículos	4.282.000	25.735,34
Comercio al por menor de muebles de oficina y de máquinas y equipos de oficina	4.877.000	29.311,36
Comercio al por menor de aparatos e instrumentos médicos, ortopédicos, ópticos y fotográficos	5.640.000	33.897,08
Comercio al por menor de libros, periódicos, artículos de papelería y escritorio y artículos de dibujo y bellas artes, excepto en quioscos situados en la vía pública	4.002.000	24.052,50
Comercio al por menor de prensa, revistas y libros en quioscos situados en la vía pública	4.582.000	27.538,37

ACTIVIDAD ECONOMICA	CUANTIA	
	Pesetas	Euros
Comercio al por menor de juguetes, artículos de deporte, prendas deportivas de vestido, calzado y tocado, armas, cartuchería y artículos de pirotecnia	3.961.000	23.806,09
Comercio al por menor de semillas, abonos, flores y plantas y pequeños animales	3.807.000	22.880,53
Comercio al por menor de toda clase de artículos, incluyendo alimentación y bebidas, en establecimientos distintos de los especificados en el grupo 661 y en el epígrafe 662.1	2.603.000	15.644,35
Comercio al por menor fuera de un establecimiento comercial permanente de productos alimenticios, incluso bebidas y helados	2.283.000	13.721,11
Comercio al por menor fuera de un establecimiento comercial permanente de artículos textiles y de confección	3.026.000	18.186,63
Comercio al por menor fuera de un establecimiento comercial permanente de calzado, pieles y artículos de cuero	2.712.000	16.299,45
Comercio al por menor fuera de un establecimiento comercial permanente de artículos de droguería y cosméticos y de productos químicos en general	2.681.000	16.113,13
Comercio al por menor fuera de un establecimiento comercial permanente de otras clases de mercancías n.c.o.p.	2.914.000	17.513,49
Restaurantes de dos tenedores	8.195.000	49.252,94
Restaurantes de un tenedor	6.046.000	36.337,19
Cafeterías	6.203.000	37.280,78
Cafés y bares de categoría especial	4.856.000	29.185,15
Otros cafés y bares	3.030.000	18.210,67
Servicios en quioscos, cajones, barracas u otros locales análogos	2.635.000	15.836,67
Servicios en chocolaterías, heladerías y horchaterías	4.053.000	24.359,02
Servicio de hospedaje en hoteles y moteles de una y dos estrellas	9.766.000	58.694,84
Servicio de hospedaje en hostales y pensiones	5.214.000	31.336,77
Servicio de hospedaje en fondas y casas de huéspedes	2.581.000	15.512,12
Reparación de artículos eléctricos para el hogar	3.427.000	20.596,68

ACTIVIDAD ECONOMICA	CUANTIA	
	Pesetas	Euros
Reparación de vehículos automóviles, bicicletas y otros vehículos	5.355.000	32.184,20
Reparación de calzado	2.628.000	15.794,60
Reparación de otros bienes de consumo n.c.o.p. (excepto reparación de calzado, restauración de obras de arte, muebles antigüedades e instrumentos musicales)	3.938.000	23.667,86
Reparación de maquinaria industrial	4.819.000	28.962,77
Otras reparaciones n.c.o.p.	3.748.000	22.525,93
Transporte urbano colectivo y de viajeros por carretera	5.588.000	33.584,56
Transporte de mercancías por carretera	5.341.000	32.100,06
Engrase y lavado de vehículos	4.490.000	26.985,44
Servicios de mudanzas	5.341.000	32.100,06
Enseñanza de conducción de vehículos terrestres, acuáticos, aeronáuticos, etc	7.499.000	45.069,90
Otras actividades de enseñanza, tales como idiomas, corte y confección, mecanografía, taquigrafía, preparación de exámenes y oposiciones y similares n.c.o.p.	5.350.000	32.154,15
Escuelas y servicios de perfeccionamiento del deporte	5.885.000	35.369,56
Tinte, limpieza en seco, lavado y planchado de ropas hechas y de prendas y artículos del hogar usados	5.910.000	35.519,82
Servicios de peluquería de señora y caballero	2.866.000	17.225,01
Salones e institutos de belleza	4.278.000	25.711,30
Servicios de copias de documentos con máquinas fotocopiadoras	3.841.000	23.084,87

b.4) Índice corrector por inicio de nuevas actividades.

El contribuyente que inicie nuevas actividades concurriendo las siguientes circunstancias:

- Que se trate de nuevas actividades cuyo ejercicio se inicie a partir del 1 de enero de 2000.
- Que no se trate de actividades de temporada.
- Que no se hayan ejercido anteriormente bajo otra titularidad o calificación.

- Que se realicen en local o establecimiento dedicados exclusivamente a dicha actividad, con total separación del resto de actividades empresariales o profesionales que, en su caso, pudiera realizar el contribuyente.

tendrá derecho a aplicar los siguientes índices correctores:

Ejercicio	Indice
primero	0,80
segundo	0,90

**\* Número de consulta:** 1743-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** El consultante inició la actividad de comercio al por menor de toda clase de productos de alimentación, en local independiente, por el que fue incluido en el epígrafe 647.1 de las Tarifas del IAE, acogiéndose al régimen de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial del recargo de equivalencia del IVA. Con posterioridad el Ayuntamiento le comunicó que estaba mal encuadrado en el IAE, dándose de baja en esa actividad y de alta en la actividad encuadrada en el epígrafe 644.3, continuando incluido en los regímenes de estimación objetiva del IRPF y del recargo de equivalencia del IVA.

**\* Cuestión planteada:** Posibilidad de aplicar el índice corrector por inicio de nuevas actividades.

**\* Contestación:** En el caso consultado, lo que se ha producido es un cambio de epígrafe en el Impuesto de Actividades Económicas, por inclusión errónea en un epígrafe distinto al que le correspondía, continuando el consultante ejerciendo la misma actividad que había iniciado el día 1 de febrero de 2000, por lo que resultará de aplicación el índice corrector por inicio de nuevas actividades si cumple los requisitos establecidos en la Orden de 7 de febrero de 2000.

**\* Fecha:** 24/09/2001

**\* Número de consulta:** 1890-01

**\* Descripción sucinta de los hechos:** El consultante ejercía hasta el 27 de agosto de 1998 la actividad de "fabricación de otros artículos n.c.o.p.", epígrafe IAE 495.9, determinando su rendimiento neto por el régimen de estimación directa.

El 19 de febrero de 1999 se dio de alta en la actividad de "transporte de mercancías por carretera", epígrafe 722, tributando en régimen de estimación objetiva.

**\* Cuestión planteada:** Puede aplicar el índice corrector por inicio de nuevas actividades

**\* Contestación:** La Orden de 13 de febrero de 1998 que en 1999 desarrollaba el régimen de estimación objetiva, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado primero de la Orden de 22 de febrero de 1999, establecía en el anexo II, Instrucción nº 2.3º.b.4) para la aplicación de los signos, índices o módulos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, un índice corrector por inicio de nuevas actividades.

De acuerdo con esta instrucción, el consultante podrá aplicar este índice reductor si la actividad de transporte de mercancías por carretera no la hubiese ejercido con anterioridad o si la misma ya se viniese ejerciendo por otro titular.

Esta segunda circunstancia se cumpliría en el caso en que el ejercicio de la actividad no derive de la adquisición de una licencia de transporte ya existente, sino que se trate de una nueva licencia.

Por otra parte, el cumplimiento del cuarto requisito expresado en la citada instrucción debe entenderse desde una perspectiva que trata de delimitar la aplicación del índice reductor, exigiendo una separación espacial con respecto a otras actividades que pudiera venir desarrollando el contribuyente. Por ello, en la actividad de transporte de mercancías por carretera no puede hablarse en sentido literal de local o establecimiento dedicados exclusivamente a dicha actividad, sino que se exige que la actividad se desarrolle con total independencia de otras actividades que se pudieran desarrollar por el contribuyente.

**\* Fecha:** 22/10/2001

## PAGOS FRACCIONADOS

3. A efectos del pago fraccionado, los signos o módulos, así como los índices correctores aplicables inicialmente en cada período anual serán los correspondientes a los datos-base de la actividad referidos al día 1 de enero de cada año.

Cuando algún dato-base no pudiera determinarse el primer día del año, se tomará, a efectos del pago fraccionado, el que hubiese correspondido en el año anterior.

En el supuesto de actividades de temporada se tomará, a efectos del pago fraccionado, el número de unidades de cada módulo que hubiesen correspondido en el año anterior.

Cuando en el año anterior no se hubiese ejercido la actividad, los signos o módulos, así como los índices correctores aplicables inicialmente serán los correspondientes a los datos-base referidos al día en que se inicie.

Si los datos-base de cada signo o módulo no fuesen un número entero, se expresarán con dos cifras decimales.

Para cuantificar el rendimiento neto a efectos del pago fraccionado, el importe de las amortizaciones se obtendrá aplicando el coeficiente lineal máximo que corresponde a cada uno de los bienes amortizables existentes en la fecha de cómputo de los datos-base.

4. Los pagos fraccionados se efectuarán trimestralmente en los plazos siguientes:

- Los tres primeros trimestres, entre el día 1 y el 20 de los meses de abril, julio y octubre.
- El cuarto trimestre, entre el día 1 y el 30 del mes de enero.

Cada pago trimestral consistirá en el 4 por 100 de los rendimientos netos resultantes de la aplicación de las normas anteriores.

No obstante, en el supuesto de actividades que no tengan más de una persona asalariada el porcentaje anterior será el 3 por ciento, y en el supuesto de que no disponga de personal asalariado dicho porcentaje será el 2 por ciento.

Cuando no pudiera determinarse ningún dato-base conforme a lo dispuesto en el número anterior, el pago fraccionado consistirá en el 2 por 100 del volumen de ventas o ingresos del trimestre.

El contribuyente deberá presentar declaración-liquidación en la forma y plazos previstos, aunque no resulte cuota a ingresar.

5. En caso de inicio de la actividad con posterioridad a 1 de enero o de cese antes de 31 de diciembre o cuando concurren ambas circunstancias, el importe del pago fraccionado, se calculará de la siguiente forma:

1º) Se determinará el rendimiento neto que procedería por aplicación de lo dispuesto en el número 3 anterior.

2º) Por cada trimestre natural completo de actividad se ingresará el porcentaje del rendimiento neto correspondiente, según el punto 4 anterior.

3º) La cantidad a ingresar en el trimestre natural incompleto se obtendrá multiplicando la cantidad correspondiente a un trimestre natural completo por el cociente resultante de dividir el número de días naturales comprendidos en el período de ejercicio de la actividad en dicho trimestre natural por el número total de días naturales del mismo.

Cuando no pudiera determinarse ningún dato-base el día en que se inicie la actividad, el pago fraccionado consistirá en el 2 por 100 del volumen de ventas o ingresos del trimestre.

6. En las actividades de temporada, a efectos del pago fraccionado, se calculará el rendimiento neto anual conforme a lo dispuesto en el número 3 anterior.

El rendimiento diario resultará de dividir el anual por el número de días de ejercicio de la actividad en el año anterior.

En las actividades a que se refiere este número, el ingreso a realizar por cada trimestre natural resultará de multiplicar el número de días naturales en que se desarrolla la actividad durante dicho trimestre por el rendimiento diario y por el porcentaje correspondiente según el punto 4 anterior.

### **RENDIMIENTO ANUAL**

7. Al finalizar el año o al producirse el cese de la actividad o la terminación de la temporada, el contribuyente deberá calcular el promedio de los signos, índices o módulos relativos a todo el período en que haya ejercido la actividad durante dicho año natural, procediendo, asimismo, al cálculo del rendimiento neto que corresponda.

A efectos de determinar el rendimiento neto anual, el promedio se determinará en función de las horas, cuando se trate de personal asalariado y no asalariado, o días, en los restantes casos, de efectivo empleo, utilización o instalación, salvo para el consumo de energía eléctrica o distancia recorrida, en que se tendrán en cuenta, respectivamente, los kilovatios/hora consumidos o kilómetros recorridos. Si no fuese un número entero se expresará con dos cifras decimales.

Cuando exista una utilización parcial del módulo en la actividad o sector de actividad, el valor a computar será el que resulte de su prorrateo en función de su utilización efectiva. Si no fuese posible determinar ésta, se imputará por partes iguales a cada una de las utilizations del módulo.

### **ANEXO III**

## **NORMAS COMUNES A TODAS LAS ACTIVIDADES IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FISICAS**

1. Cuando el desarrollo de actividades empresariales o profesionales a las que resulte de aplicación este régimen se viese afectado por incendios, inundaciones, hundimientos o grandes averías en el equipo industrial, que supongan alteraciones graves en el desarrollo de la actividad, los interesados podrán solicitar la reducción de los signos, índices o módulos en la Administración o Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal, en el plazo de treinta días a contar desde la fecha en que se produzcan, aportando las pruebas que consideren oportunas y haciendo mención, en su caso, de las indemnizaciones a percibir por razón de tales alteraciones. Acreditada la efectividad de dichas alteraciones, se podrá autorizar la reducción de los signos, índices o módulos que proceda.

Igualmente podrá autorizarse la reducción de los signos, índices o módulos cuando el titular de la actividad se encuentre en situación de incapacidad temporal y no tenga otro personal empleado. El procedimiento para reducir los signos, índices o módulos será el mismo que el previsto en el párrafo anterior.

La reducción de los signos, índices o módulos se tendrá en cuenta a efectos de los pagos fraccionados devengados con posterioridad a la fecha de la autorización.

2. Cuando el desarrollo de actividades empresariales o profesionales a las que resulte de aplicación este régimen se viese afectado por incendios, inundaciones, hundimientos u otras circunstancias excepcionales que determinen gastos extraordinarios ajenos al proceso normal del ejercicio de aquélla, los interesados podrán minorar el rendimiento neto resultante en el importe de dichos gastos. Para ello, los contribuyentes deberán poner dicha circunstancia en conocimiento de la Administración o Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal, en el plazo de treinta días a contar desde la fecha en que se produzca, aportando, a tal efecto, la justificación correspondiente y haciendo mención, en su caso, de las indemnizaciones a percibir por razón de tales alteraciones. La Administración Tributaria verificará la certeza de la causa que motiva la reducción del rendimiento y el importe de la misma.

*\* Número de consulta: 2001-00*

*\* Descripción sucinta de los hechos: La Orden de 30 de marzo de 2000 aprobó una reducción de los índices de rendimiento neto aplicable a las actividades agrícolas y ganaderas que determinan su rendimiento neto por el régimen de estimación objetiva.*

*En dicha Orden, las zonas afectadas se clasificaban por comarcas y no por municipios.*

*En la relación de municipios incluidos en cada comarca existen diferencias entre la clasificación de la Diputación General de Aragón y la establecida por el Mº de Agricultura, Pesca y Alimentación.*

*\* Cuestión planteada: Si a los efectos de las reducciones de índices de rendimiento neto establecidos en la Orden de 30 de marzo de 2000 la clasificación válida es la de la Diputación General de Aragón o la del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación ¿en que comarca se encuentra el municipio de Gelsa?.*

*\* Contestación: Dado que la confección de la Orden de 30 de marzo de 2000 se ha realizado previo informe del Ministerio de Agricultura, Ganadería, y Pesca, los municipios incluidos en cada comarca se refieren a la clasificación que, a efectos agrícolas y ganaderos, tiene establecido este Ministerio.*

*Por tanto, el municipio de Gelsa debe entenderse incluido en la comarca de Zaragoza.*

*\* Fecha: 06/11/2000*

3. En las actividades recogidas en el Anexo II de esta Orden, el rendimiento neto de módulos se incrementará por otras percepciones empresariales, como las subvenciones corrientes y de capital. <sup>(3)</sup>

*\* Número de consulta: 1965-00*

*\* Descripción sucinta de los hechos: La consultante desarrolla una actividad empresarial determinando su rendimiento neto por el régimen de estimación objetiva.*

*En 1998 ha recibido de la Dirección General de la Mujer de la Comunidad Autónoma de Madrid una subvención por creación de empleo, la cual se concedió al amparo de la Orden 585/97 de la Consejería de Sanidad y Servicios Sociales.*

*\* Cuestión planteada: Si la subvención está sometida a gravamen de forma expresa o se encuentra incluida en el rendimiento neto calculado por el régimen de estimación objetiva.*

*\* Contestación: Como en el caso planteado, la consultante ejerce una actividad empresarial que se encuentra incluida en el anexo II de la Orden de 13 de febrero de 1998, que reguló el régimen de estimación objetiva y el régimen especial simplificado del IVA para 1998 (actividades que no son agrícolas ni ganaderas) y ha recibido una subvención por creación de empleo, debe incrementar el rendimiento neto que haya obtenido aplicando las instrucciones de la Orden en el importe de la subvención percibida.*

*\* Fecha: 02/11/2000*

*\* Número de consulta: 0166-01*

*\* Descripción sucinta de los hechos: Actividad encuadrada en el epígrafe 933.9 de la sección primera de las tarifas del IAE y, por tanto, incluida en el régimen de estimación objetiva*

*\* Cuestión planteada: Si las subvenciones a los centros colaboradores, percibidas al amparo del Real Decreto 631/1993, de 3 de mayo, por el que se regula el Plan Nacional de Formación e Inserción Profesional, se consideran incluidas en el rendimiento neto resultante de módulos*

*\* Contestación: Vistos los artículos 6, 11.2 y 13 del Real Decreto 631/1993, regulador del Plan Nacional de Formación e Inserción Profesional, cabe concluir que las subvenciones a los centros colaboradores recogidas en el artículo 13 del RD 631/1993 se corresponden (vienen a sustituir) con el precio no pagado por los alumnos, es decir, las subvenciones sustituyen los ingresos que los centros no perciben de los alumnos debido a la gratuidad de los cursos.*

*Teniendo en cuenta que la aplicación del régimen de estimación objetiva a la actividad objeto de consulta comporta la determinación de su rendimiento neto mediante la aplicación de unas reglas y unos módulos (personal asalariado, no asalariado y superficie del local) que sustituyen al rendimiento que pudiera resultar de la diferencia entre ingresos y gastos, y que en el supuesto analizado la contraprestación que corresponde satisfacer a los alumnos por la prestación de servicios (enseñanza) recibida no es satisfecha por ellos, sino que es la Administración quien la satisface, no cabe sino concluir que las subvenciones reguladas en el artículo 13 del RD 631/1993 se encuentran incluidas en el rendimiento neto de módulos.*

*\* Fecha: 30/01/2001*

Las prestaciones percibidas de la Seguridad Social por incapacidad temporal, maternidad, riesgo durante el embarazo o invalidez provisional, en su caso, tributarán como rendimientos del trabajo.

---

<sup>(3)</sup> Véase, en el artículo 26.2 de la Ley del Impuesto, la consulta (0524-01) de fecha 13/03/2001. Indemnización por cese en la actividad