



## CIRCULAR INFORMACIÓN FISCAL

En esta Circular examinaremos la Ley del IRPF para 2003 cuya entrada en vigor ya ha supuesto un impacto fiscal relevante para muchos contribuyentes con rendimientos del trabajo personal que han visto una rebaja de sus retenciones a partir de la nómina del mes de febrero. De igual modo, examinaremos la nueva ley de Régimen Fiscal de las entidades sin fines lucrativos que incorpora importantes novedades tanto para este tipo de entidades como para los donantes o aportantes.

También analizaremos la modificación del Impuesto sobre No Residentes y de la Ley y del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, modificaciones de un alcance técnico pero no por ello menos relevantes.

Aunque no sea un tema estrictamente fiscal estudiamos la Ley sobre la Nueva Empresa que tendrá una indudable importancia en la decisión de muchos contribuyentes acerca de la forma jurídica que utilizarán para realizar sus actividades económicas.

Para finalizar y estando próxima la campaña de renta recordaremos las cuestiones de gestión más importantes relativas a la confección de la declaración del IRPF.

En esta Circular se reseñan las principales modificaciones legislativas, pero en forma de Anexo se detallan los aspectos más importante de la reforma para aquellos lectores interesados en tener un conocimiento, en profundidad, de las modificaciones operadas.

### **1.- Reforma del IRPF.**

Con la aprobación de la Ley de reforma del Impuesto sobre la Renta se han introducido numerosas novedades en la Ley del IRPF, si bien presentan una relevancia dispar.

Las novedades que han tenido una mayor relevancia mediática han sido, sin lugar a dudas, la modificación de la tarifa y la reducción del tipo de gravamen de las ganancias patrimoniales generadas en más de un año.

Sin embargo existen muchas otras modificaciones que tienen una mayor importancia desde un punto de vista recaudatorio y técnico.

Desde un punto de vista social la reforma intenta mejorar el tratamiento fiscal de la familia, así como incentivar la oferta de viviendas de alquiler introduciendo reducciones en los rendimientos del capital inmobiliario.

Existe todo un bloque de novedades cuya única finalidad es la de equilibrar el tratamiento fiscal de diversas formas de inversión, como son los contratos de seguro y los fondos de inversión.

Otra novedad resaltable es la supresión del régimen de transparencia fiscal y la correlativa creación del régimen de sociedades patrimoniales.

Para un estudio más detallado de esta reforma nos remitimos al Anexo I de esta circular donde se analizan todas las modificaciones operadas en este impuesto.

---

*Esta circular ha sido elaborada por Ángel Blesa Báguena, Socio director de Vialegis, Asesores Legales y Tributarios e Inspector de Hacienda (exc.), a petición de Unió Patronal Metal·lúrgica.*

## **2.- Reforma del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.**

La reforma de este régimen fiscal especial adquiere una gran relevancia en dos grandes vertientes. Por un lado, en la tributación de este tipo de entidades que mejoran notablemente su tributación al quedar sujetas al Impuesto sobre Sociedades, prácticamente, las explotaciones económicas no exentas, declarándose exentas el resto de las rentas. De la misma manera, la exención en los tributos locales es prácticamente total. Pero no sólo ven reducida su tributación sino que, además, la nueva norma otorga una gran seguridad jurídica al régimen fiscal de este tipo de entidades al perfilar con total claridad la tributación de todas las operaciones de estas entidades, acabando con la inseguridad jurídica de la ley anterior que imponía, continuamente, una serie de requisitos para obtener los beneficios fiscales lo que conllevaba una serie de dudas acerca de la tributación de estas entidades.

Por otro lado, se mejora notable la tributación de los donantes al aumentar la deducción en IRPF del 20% al 25% y constituir para las personas jurídicas una deducción en cuota con el límite propio de este tipo de deducciones lo que permite, ante la insuficiencia de cuota, trasladar las deducciones no practicadas a ejercicios posteriores. También se mejora la fiscalidad de las operaciones de mecenazgo y de los convenios de colaboración. De forma expresa, se regula la fiscalidad de los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público.

Para un análisis más amplio nos remitimos al anexo II de esta circular donde se analizan en profundidad las reformas operadas.

## **3.- Modificación del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.**

Las modificaciones son esencialmente técnicas. Sin embargo, nos parecen destacables algunas cuestiones importantes como el nuevo régimen de las sociedades sin personalidad jurídica, la desaparición del criterio del pago como un sistema residual de tributación en España si el rendimiento no estaba especialmente recogido en la norma, la rebaja impositiva para ciertos tipos de rentas fijándose un tipo del 15% y la opción de contribuyentes residentes en España de anticipar la tributación por este impuesto si se prevé que durante el ejercicio se dejará de ser residente en nuestro país.

En el anexo III de la Circular reseñamos las modificaciones más importantes.

## **4.- Modificación de la Ley y del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.**

La reforma de la ley regula aspectos importantes como la desaparición del régimen de transparencia fiscal y su sustitución por el régimen de sociedades patrimoniales. La modificación del reglamento supone modificaciones técnicas de tipo procedimental en su mayoría. Únicamente destaca la modificación de la exención de retención en el Impuesto sobre Sociedades en los rendimientos de capital inmobiliario cuando el propietario del inmueble está obligado a tributar por IAE. Con la inexistencia de la obligación de tributar por este impuesto cuando la sociedad no alcanza el millón de euros en el volumen de operaciones, el precepto parecía obligar a retener aunque el valor catastral de los inmuebles superara 601.012 euros. No parece ser ésta la voluntad del Gobierno al dictar el reglamento y se espera una resolución de la Dirección General de Tributos que aclare la no obligación de retener en los supuestos que comentamos.

Como anexo IV de la Circular adjuntamos las modificaciones de este tributo.

## **5.- Las sociedades Nueva Empresa.**

Se trata de una reforma de la Ley de Sociedades Limitadas que permitirá constituir una sociedad limitada en un breve intervalo de tiempo. De hecho, la oficina notarial se constituye en el centro neurálgico para la constitución de este tipo de sociedades, de forma que la sociedad podrá comenzar a operar inmediatamente. Pero, además, se prevé que este tipo de entidades podrá llevar una contabilidad abreviada y presentar unas cuentas anuales más simples que las actuales cuentas abreviadas. En definitiva, los costes de constitución y mantenimiento de la sociedad y la facilidad de la operativa de este tipo de

entidades favorecerá la utilización de este nuevo tipo de sociedades limitadas. Desde luego, su utilización queda restringida a ciertos supuestos lo que exige un análisis detallado en cada caso.

También la norma se acompaña de ventajas fiscales como la concesión de aplazamientos tributarios obligatorios para la Administración Tributaria por lo que respecta a ciertos tributos. Más recientemente, el RDL 2/2003, de 26 de abril, de medidas de reforma económica ha establecido una deducción en IRPF para los socios fundadores de sociedades Nueva Empresa por las cantidades invertidas en la misma. Como es obvio, se establecen un buen número de requisitos y límites a esta nueva deducción en cuota. En una posterior circular analizaremos estos extremos con mayor profundidad.

La norma sobre la creación de Nueva Empresa entra en vigor el día dos de junio de 2003. En forma de nota de urgencia, adjuntamos como anexo V de esta Circular algunas reseñas sobre este nuevo tipo de sociedades llamadas Nueva Empresa.

## **6.- Otras novedades legislativas.**

Destacamos las siguientes.

- Se modifica el límite exento de la obligación de aportar garantías en las solicitudes de aplazamientos o fraccionamientos fijándose el mismo en 6.000€.
- Se ha aprobado la Orden Ministerial que regula la facturación telemática. El sistema se basa en la firma electrónica avanzada y cuando se apruebe la Resolución sobre los sistemas aceptados, la facturación entre empresarios podrá realizarse mediante sistemas informáticos, manteniendo la validez de las mencionadas facturas.

## **7.- Campaña renta 2002.**

### **A) Obligación de declarar, plazos, modalidades y lugar de presentación**

#### **A.1. No estarán obligados a presentar declaración por el I.R.P.F.:**

- Los que obtengan sólo las rentas siguientes:
  - Del trabajo que no superen 21.035,42 € brutos anuales.
  - Del capital mobiliario más ganancias patrimoniales sometidas a retención que no superen 1.502,53 € brutos.
  - Rentas inmobiliarias imputadas de un solo inmueble que no superen 300,51 € anuales. Debemos recordar que la imputación se produce por inmuebles urbanos no afectos a actividades ni generadores de rendimientos. Se imputa el 2% del Valor Catastral, el 1,1% en caso de haberse revisado dicho valor después de 1 de enero de 1994; si no tuviese fijado el valor se calculará el 1,1% del 50% del valor de adquisición. No se computan las plazas de garaje (máximo de 2) que se hayan adquirido conjuntamente con la vivienda.
  - Rendimientos del capital mobiliario de Letras del Tesoro y subvenciones para adquisición de vivienda que no superen 601,01 € (100.000 pesetas).
  - Tampoco tienen obligación de declarar los que obtengan sólo las siguientes rentas: del trabajo, del capital, de actividades profesionales y ganancias patrimoniales con el límite conjunto de 601,01 € (100.000 pesetas) brutos anuales.
- No obstante, el límite de 21.035,42 €, comentado en el primer punto será sólo de 7.813,16 € en los casos siguientes:
  - Cuando los rendimientos del trabajo se perciben de más de un pagador y la suma de las cantidades percibidas del segundo y siguientes pagadores ascienda a más de 601,01€
  - Cuando se perciban pensiones compensatorias del cónyuge o anualidades por alimentos, que no sean procedentes de los padres, por decisión judicial.

- Si el pagador de los rendimientos del trabajo no está obligado a retener.
- En todo caso deben declarar los siguientes contribuyentes:
  - Los que tienen derecho a deducción por inversión en vivienda, por doble imposición internacional o que realicen aportaciones a Planes y Fondos, cuando ejerciten tales derechos.

#### **A.2. Obligados a presentar declaración por el IMPUESTO de PATRIMONIO.**

- Los contribuyentes que tengan una base imponible superior a 108.182,18 € o, incluso, sin ser superior a dicha cifra, cuando el valor de sus bienes y derechos sea superior a 601.012,10 € .
- Los contribuyentes que, pasando a ser residentes en otro Estado, hubieran optado por tributar por obligación personal. En este caso, deberán presentar la declaración en el primer ejercicio que dejasen de ser residentes en España.

#### **A.3. Los plazos de presentación de la declaración son los siguientes:**

- **I.R.P.F.**
  - A ingresar y a devolver: del 2 de mayo al 30 de junio de 2003, ambos inclusive.
- **I.P.**
  - Conjuntamente con la declaración del I.R.P.F. en los mismos plazos que ésta.
  - Si no hubiese obligación de presentar I.R.P.F., del 2 de mayo al 30 de junio de 2003, ambos inclusive.

#### **A.4. Las modalidades de declaración son las siguientes:**

- **Modelo D-101, declaración simplificada:** Podrán presentar esta declaración aquellos contribuyentes que perciban:
  - Rendimientos del trabajo.
  - Rendimientos del capital inmobiliario y mobiliario.
  - Imputaciones de rentas procedentes de inmuebles urbanos.
  - Ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones en Instituciones de Inversión Colectiva.
  - Premios sujetos a retención.
  - Ganancias patrimoniales obtenidas por la transmisión de la vivienda habitual, reinvertiendo el importe total de la transmisión en la adquisición de una nueva.
- **Modelo D-100, declaración Ordinaria:** Deberán presentar esta declaración aquellos contribuyentes que perciban:
  - Rentas distintas de las anteriores.
  - Rentas exentas que deban tenerse en cuenta a efectos de calcular el tipo de gravamen aplicable al resto de las rentas.
  - Cuando existan partidas pendientes de compensar.
  - Cuando se presenten declaraciones que regularicen declaraciones anteriores.

**En el Impuesto sobre el Patrimonio existe un solo modelo D-714.**

#### **A.5. Lugar de presentación e ingreso de la deuda**

##### **I.R.P.F.:**

- Declaración a ingresar: En la entidad de depósito que presta el servicio de caja en la Delegación de la A.E.A.T. o Administraciones de la misma en cuya demarcación territorial tenga su domicilio fiscal el declarante, así como en cualquier entidad colaboradora (Bancos, Cajas de Ahorro o Cooperativas de crédito) sita en territorio español.
- Declaración a devolver: En la Delegación de la A.E.A.T. o Administraciones de la misma, en cuya demarcación territorial tenga el domicilio fiscal el declarante, y en cualquier oficina sita en territorio español de la entidad colaboradora en la que se desee recibir el importe de la devolución, haciendo constar, en ambos casos, el Código Cuenta Cliente (C.C.C.) que identifique la cuenta a la que deba realizarse la transferencia.

Cuando el contribuyente no tenga cuenta abierta en entidad colaboradora o concurra alguna otra circunstancia que lo justifique, se hará constar dicho extremo acompañando a la declaración escrito dirigido al Administrador o Delegado de la A.E.A.T. que corresponda, quien, a la vista del mismo y previas las pertinentes comprobaciones, podrá ordenar la realización de la devolución que proceda mediante la emisión de cheque nominativo del Banco de España.

Asimismo, se podrá ordenar la realización de la devolución mediante la emisión de cheque cruzado o nominativo del Banco de España cuando ésta no pueda realizarse mediante transferencia bancaria.

- Declaración negativa o renuncia a la devolución: Se presentará bien directamente, o por correo certificado, ante la Delegación o Administración de la A.E.A.T. correspondiente al domicilio fiscal del declarante.
- Es posible presentar telemáticamente la declaración teniendo el certificado de la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre. El procedimiento está explicado en [www.aeat.es](http://www.aeat.es)

#### **I.P:**

- Deberá presentarse, en su caso, conjuntamente con la del I.R.P.F. en el mismo lugar que esta última. En los supuestos en que la declaración del I.R.P.F. sea negativa o se renuncie a la devolución en favor del Tesoro Público y la correspondiente al Impuesto sobre el Patrimonio sea positiva, ambas deberán presentarse en el lugar en el que se efectúe el ingreso de esta última. No obstante, si la declaración del Impuesto sobre el Patrimonio es positiva, podrá presentarse independientemente, y en diferente lugar que la declaración del I.R.P.F. cuando esta última no comporte la obligación de realizar ningún ingreso ni tampoco se solicite en la misma ninguna devolución y deba presentarse conjuntamente con la declaración del I.R.P.F. correspondiente al cónyuge del declarante, por haberse acogido ambos cónyuges, a efectos de este último Impuesto, al nuevo procedimiento de “compensación”.
- Si no presenta declaración del I.R.P.F.:
  - Resultado positivo: En los mismos lugares que las declaraciones positivas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
  - Resultado negativo: Bien directamente, o por correo certificado, ante la Delegación o Administración de la A.E.A.T. correspondiente al domicilio fiscal del declarante.
- Residencia habitual en el extranjero o ausencia de España durante el plazo de declaración  
Podrán, además, realizar el ingreso o solicitar la devolución por el I.R.P.F. así como el ingreso por el Impuesto sobre el Patrimonio en las oficinas situadas en el extranjero de las entidades de depósito autorizadas por la A.E.A.T. para actuar como colaboradoras para la realización de estas operaciones. En todo caso, las declaraciones se dirigirán a la última Delegación de la A.E.A.T. en cuya demarcación tuvieron o tengan su residencia habitual.
- Declaraciones de cónyuges no separados legalmente con “compensación” en las que uno de ellos solicite la suspensión del ingreso y el otro la renuncia al cobro de la devolución: ambas declaraciones se presentarán conjunta y simultáneamente en los lugares que proceda, según el resultado sea a ingresar, a devolver o negativo.
- Sistema de cuenta corriente tributaria  
Las declaraciones de los contribuyentes acogidos a este sistema se presentarán en la Delegación o Administración de la A.E.A.T. de su domicilio fiscal. También se puede realizar en la Unidad Central de Gestión de Grandes Empresas de la O.N.I. o en la Unidad Regional de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial de la A.E.A.T., según proceda, en función de la adscripción del sujeto pasivo a una u otra Unidad.
- Fraccionamiento de pago
  - Primer plazo: El 60% del importe de la deuda.
  - Segundo plazo: El 40% restante sin interés ni recargo alguno.

**Domiciliación del segundo plazo:** En la misma entidad colaboradora donde se efectuó el primer plazo. Hay que cumplimentar el espacio correspondiente en el Modelo de ingreso 100. La Entidad Colaboradora lo cargará el día 5 de noviembre de 2003.

**No domiciliación del segundo plazo:** Se ingresará, hasta el día 5 de noviembre de 2003, en cualquier entidad colaboradora o en la Entidad de Depósito que preste el servicio de caja en la Delegación o Administración del domicilio fiscal del contribuyente, mediante la presentación del modelo 102.

Como novedad, en este ejercicio no será preciso adherir las etiquetas identificativas en las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio que se generen informáticamente mediante la utilización del módulo de impresión desarrollado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

## **B) Documentación recomendable para la confección de la declaración**

- Información de datos fiscales de la Agencia Tributaria que se pide en el teléfono 901 121 224, en [www.aeat.es](http://www.aeat.es), o se puede ver por Internet teniendo certificado de la FNMT (sólo la información propia, no la de terceros).
- Certificado de retenciones sobre rendimientos del trabajo.
- Certificado de prestaciones y retenciones por pensiones y por desempleo.
- Certificado de invalidez del INSERSO.
- Recibo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.
- Recibos de alquileres cobrados y facturas de gastos y, en su caso, certificado de retenciones sobre alquileres.
- Certificado de cuentas bancarias.
- Certificado de Seguros de vida.
- Escrituras de adquisición, venta o donación de inmuebles, así como los justificantes de gastos aparejados a esas transmisiones.
- Certificado de valores cotizados y no cotizados.
- Certificado o “estado de posición” de fondos de inversión.
- Certificado de Planes de Pensiones.
- Resguardos de ingreso en cuenta vivienda.
- Facturas y recibos de compra de vivienda.
- Certificado de préstamo para vivienda habitual.
- Libros contables o de registro para empresarios y profesionales.
- Impresos de las declaraciones fiscales obligatorias de empresarios y profesionales.
- Certificados de retenciones sobre actividades agrarias.
- Certificados de retenciones profesionales.
- Recibo de los donativos a entidades benéficas.
- Certificado de imputación de sociedades transparentes. En el caso de imputación de rentas en el régimen de transparencia fiscal internacional deberán acompañarse los datos relativos a la entidad no residente. (Éste es el único documento que debe acompañar obligatoriamente a la declaración).

## **ANEXO I**

### **Reforma del Impuesto sobre la Renta:**

- Los elementos esenciales del tributo se definen con más precisión y se reclasifican las partidas para cuantificar la Base Imponible y la Base Liquidable. Ello provoca la reorganización de gastos deducibles y reducciones de la Imponible para hacer estos conceptos más comprensibles y dotar al procedimiento liquidatorio de más coherencia.
- Rendimientos Netos=Ingresos-Gastos; Ganancias ó Pérdidas=Valor de Transmisión-Valor de Adquisición.
  - Rentas= Rendimientos-Reducciones sobre Rendimientos Íntegros o Netos, y Ganancias.
  - Base Imponible=Rentas del Período-Mínimo Personal y Familiar; existiendo, como ahora, parte General y parte Especial.

	Ejercicio 2002	Ejercicio 2003
Mínimo Personal	3.305,57	3.400
Mínimo en conjunta		
1ª Modalidad U.F.	6.611'13	6.800
2ª Modalidad U.F.	5.409'11	5.550
Hijos (1º)	1.202,02	1.400
Hijos (2º)	1.202,02	1.500
Hijos(3º)	1.803,04	2.200
Hijos (4º y ss.)	1.803,04	2.300

Hasta ahora, en los mínimos personales se contemplaban incrementos por la edad del contribuyente o por discapacidad, y en los mínimos familiares se tenían en cuenta a los ascendientes e incrementos por edad de los descendientes o por su discapacidad. Después de la reforma esas y otras circunstancias se contemplan entre las reducciones de la Base Imponible.

- Base Liquidable=Base Imponible-Reducciones (trabajo, prolongación actividad laboral, movilidad geográfica, cuidado de niños, edad, asistencia, discapacidad, sistemas de previsión social); existiendo, como antes, parte general y parte especial.

Reducciones	Ejercicio 2002	Reducción	Nuevas	Reducciones
<b>Trabajo</b>	Hasta 8.113	<b>3.005</b>	Hasta 8.200	<b>3.500</b>
	De 8.113 a 12.020	<b>fórmula</b>	De 8.200 a 3.000	<b>fórmula</b>
	Más de 12.020	<b>2.253</b>	Más de 13.000	<b>2.400</b>
<b>Trabajadores Discapacitados</b>	33 < minusvalía < 65%	<b>+75%</b>	En general $\geq 33\%$	<b>2.800</b>
	33 < minusvalía < 65% y necesita ayuda	<b>+125%</b>	Minusvalía $\geq 65\%$	<b>6.200</b>
	Discapacidad $\geq 65\%$	<b>+175%</b>		
<b>Prolongación vida laboral Trabajadores &gt; 65 años</b>			Aumento 100% de la reducción por trabajo	
<b>Movilidad geográfica</b> (parados que acepten cambiar de residencia para trabajar)			Aumento 100% de reducción por trabajo	
<b>Cuidado de hijos &lt; 3 años</b>		<b>300</b>		<b>1.200</b>
<b>Mayor &gt; 65 años</b>	Contribuyente	<b>601</b>	Contribuyente	<b>800</b>
	Ascendiente	<b>601</b>	Ascendiente	<b>800</b>
<b>Mayor &gt; 75 años</b>	Contribuyente		Contribuyente	<b>1.000</b>
	Ascendiente		Ascendiente	<b>1.000</b>
<b>Discapacitados:</b>				
<b>Contribuyente</b>	33 < minusvalía < 65%	<b>1.800</b>	33% $\leq$ minusvalía < 65%	<b>2.000</b>
<b>Ascendientes</b>	Minusvalía > 65%	<b>3.600</b>	Minusvalía $\geq 65\%$	<b>5.000</b>
<b>Discendientes</b>				
<b>Asistencia Discapacitados:</b>				
<b>Contribuyente</b>			Minusvalía $\geq 65\%$	<b>2.000</b>
<b>Ascendientes</b>				
<b>Discendientes</b>				

- También se considerará que existe convivencia, a efectos de la aplicación del mínimo familiar por descendientes y de las reducciones por edad o asistencia de los ascendientes (mayores de 65 ó 75 años, respectivamente), en los casos de ascendientes discapacitados que dependan del mismo y estén internados en centros especializados.
- Rentas exentas:
  - Se declaran exentas las pensiones derivadas de medallas y condecoraciones por actos de terrorismo (hasta ahora sólo las prestaciones públicas extraordinarias)
  - Las pensiones y haberes pasivos de orfandad percibidos de la Seguridad Social o de clases pasivas, se añaden a las prestaciones familiares por hijo a cargo.
  - Las ayudas públicas para financiar la estancia en residencias o centros de día de personas minusválidas o mayores de 65 años, siempre que el resto de rentas no supere el doble del salario mínimo interprofesional (SMI).
  - Se suprime el límite máximo de la prestación por desempleo en pago único exenta, 12.020,24 €, en el caso de trabajadores discapacitados que se conviertan en trabajadores autónomos.
- Se da nueva redacción a las *rentas procedentes de la indemnización por despido*. De su dicción literal, parece desprenderse que ya no será necesario llegar al acto de conciliación para obtener la exención. La finalidad del precepto es considerar que la decisión extintiva del empresario es suficiente para considerar que el despido existe y es improcedente, siendo innecesario, en principio,

tener que realizar cualquier tipo de impugnación, incluso el acto de conciliación. Se trata, por tanto, de una medida tendente a abaratar el coste del despido reduciendo su litigiosidad.

Debe añadirse que las extinciones de mutuo acuerdo en el marco de planes o sistemas colectivos de bajas incentivadas se encuentran sujetas y no exentas.

Por tanto, se aconseja actuar con cautela y, en casos con cuantías elevadas documentar suficientemente las extinciones, dado que demostrar que la situación no es voluntaria no siempre puede ser sencillo.

- **Período impositivo:** Se suprime la opción de tributación conjunta hasta la fecha de fallecimiento de uno de los miembros de la unidad familiar.
- **Rendimientos del Trabajo**
  - Se añaden entre este tipo de rendimientos las prestaciones percibidas por los beneficiarios de los planes de previsión asegurados (PPA) que se equiparan, como sistema de previsión, a los Planes y Fondos y a las Mutualidades.
  - Igual que antes, en general, los rendimientos íntegros del trabajo se reducen si tienen período de generación superior a dos años y si no se obtienen de forma periódica o recurrente o si se califican reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular pero, con la modificación proyectada, la reducción pasa del 30 al 40%. Sigue siendo el 40% la reducción por rendimientos percibidos en forma de capital por pensiones de la Seguridad Social, prestaciones de planes de pensiones y mutualidades, etc.
  - Las prestaciones en forma de renta, recibidas por personas con minusvalía, como consecuencia de los sistemas de previsión social, se reducirán hasta 2 veces el S.M.I. y, si se reciben en forma de capital, se reducirán en un 50 por ciento siempre que hubieran transcurrido más de 2 años desde la primera aportación.
  - Se suprime el límite máximo de rendimientos irregulares con derecho a deducción, que era el salario medio anual de los declarantes (SMAD) (actualmente de 17.900 €) por el número de años de generación, excepto para los rendimientos de stock options, elevándose, en este caso, si se mantienen las acciones más de 3 años y la oferta es general, al doble de dicho SMAD.
  - Cuando se trate de rendimientos procedentes de prestaciones por jubilación e invalidez, en forma de capital, percibidas por los beneficiarios de contratos de seguro colectivo que instrumenten compromisos por pensiones, en la medida en que su cuantía exceda de las aportaciones imputadas fiscalmente y de las aportaciones realizadas por el trabajador, se reducirán de la base imponible de la siguiente forma:
    - Las prestaciones de jubilación procedentes de primas satisfechas con más de dos años de antelación y menos de cinco, como ahora, un 40%.
    - Las prestaciones de jubilación procedentes de primas satisfechas con más de cinco años de antelación se reducirán un 75% (ahora 65% desde 5 a 8 años y 75% para rendimientos de primas satisfechas con más de 8 años de antelación).
    - Las prestaciones por invalidez, en general, se reducirán el 40% como ahora.
    - Las prestaciones de invalidez, con el grado que se determine reglamentariamente, el 75%.
  - La minoración de los rendimientos netos del trabajo inversa a la cuantía de los mismos, que ahora va de 2.253,80 a 3.005,06 €, pasará a constituir una reducción de la Base Imponible que oscilará desde 2.400 a 3.500 € al año.
- **Rendimientos del capital inmobiliario**
  - La suma de los gastos deducibles no podrá superar los rendimientos íntegros. Hasta el ejercicio 2002, el rendimiento podía resultar negativo porque tan solo los gastos financieros y la depreciación del derecho de uso y disfrute tenían establecido un límite, que era los ingresos íntegros.
  - Como hasta ahora, después de la reforma, de los ingresos íntegros se podrán deducir todos los gastos necesarios para su obtención.
  - Gasto por amortización: el porcentaje sube del 2 al 3 por 100, y se aplica no exclusivamente sobre el valor de adquisición, sino al mayor de 2: el de adquisición o el catastral.

- Además, en el caso de alquiler de viviendas, con la intención de que aumente el número de estos inmuebles en el mercado, el rendimiento neto hallado por diferencia de ingresos y gastos se podrá reducir en el 50 por 100 de dicha diferencia.
  - Como en el resto de rendimientos, cuando se hayan generado en más de 2 años la reducción que ha de practicarse pasará de un 30 a un 40 por 100.
- Rendimientos del capital mobiliario
- La reducción por irregularidad (generados en más de dos años u obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo) pasa del 30 al 40% como en todo tipo de rendimientos.
  - Unit linked: Se suprime el requisito que debían cumplir estos productos financieros, para tener las reducciones de los seguros, de que el número de Instituciones de Inversión Colectiva (IIC) o de conjuntos separados de activos no sea superior a 10.
  - Percepciones de contratos de seguros de vida:
    - La modificación sustantiva se produce en los porcentajes de reducción para las percepciones en forma de capital que pasan del 30 al 40%, cuando los rendimientos procedan de primas satisfechas con más de dos años de antelación, y del 65 o 75% (para más de dos y menos de cinco años y para más de 8, respectivamente) al 75%, siempre que procedan de primas satisfechas más de 5 años antes.
    - Para las prestaciones en forma de capital por invalidez que tengan la calificación de rendimientos del capital mobiliario, en el caso general, el porcentaje de reducción permanece en el 40%. Aumentará del 65 al 75% cuando el grado de minusvalía supere el establecido reglamentariamente.
- Rendimientos de actividades económicas
- Se equipara a empresarios y profesionales a los preceptores de rentas del trabajo en cuanto a que podrán deducir como gasto las primas de seguro de enfermedad satisfechas para su cobertura y la del su cónyuge e hijos menores de 25 años que convivan, hasta 500 € por cada persona/año mencionada anteriormente.
  - La reducción por rendimientos con período de generación superior a dos años u obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo pasará del 30 al 40%.
  - Para la aplicación del método de Estimación Objetiva, en la determinación del rendimiento neto de las actividades, se establece otra variable de corte (persiste un máximo de 450.000 € de rendimientos íntegros del conjunto de actividades ó 300.000 €, para las agrícolas y ganaderas): 300.000 € en el de volumen de compras de bienes y servicios, excluidas las adquisiciones de inmovilizado.
  - Se expulsa del régimen de módulos a las actividades que se desarrollan en todo o en parte fuera del ámbito de aplicación del Impuesto.
  - Se dejan sin efecto las renunciaciones y revocaciones al régimen de E.O. del IRPF y a los especiales simplificado y de la agricultura del IVA que sean presentadas antes del plazo que se fija en la Orden de Módulos, sin perjuicio del efecto de las renunciaciones tácitas.
- Ganancias y Pérdidas Patrimoniales
- La reducción de capital con devolución de aportaciones, en principio, tributará como ahora, pero se prevé una excepción: cuando la reducción provenga de beneficios no distribuidos, en cuyo caso tributará como los dividendos (integrando después de multiplicar por el porcentaje correspondiente y pudiendo aplicar la deducción por doble imposición).
  - Se regula una norma especial para calcular la ganancia o la pérdida en la transmisión de valores de sociedades patrimoniales, igual que ocurre en la actualidad con la transmisión de los títulos de las transparentes: se calcula por diferencia entre el valor de transmisión y el de adquisición más el coste de titularidad, siendo este último el importe de los beneficios de la entidad que no hayan sido efectivamente distribuidos.

- No se computará la ganancia o pérdida patrimonial obtenida por el reembolso de participaciones en fondos de inversión, y en la transmisión de acciones de IIC con forma societaria, cuando el importe obtenido se reinvierta en otras participaciones o acciones en IIC. Para que se produzca este diferimiento, será preciso que el número de socios de la IIC sea superior a 500 y que el contribuyente, en los 12 meses anteriores, no haya participado en más del 5 por 100 en el capital de la IIC. Este régimen se aplicará a los socios de IIC con “pasaporte europeo” (Directiva 85/611/CEE del Consejo, de 20-12-85).
    - También se establece el procedimiento para que se realicen estos traspasos.
    - Hasta 31 de marzo de 2003 las gestiones de cambio de fondo las asumirá el partícipe sin que pueda disponer del importe reembolsado.
  - Se disminuye del 18 al 15% el tipo de gravamen aplicable a las ganancias patrimoniales generadas por la transmisión de elementos adquiridos con más de 1 año de antelación.
  - En esta Ley no se modifica no deroga el régimen transitorio consistente en reducir las ganancias patrimoniales de los elementos adquiridos antes de 31 de diciembre de 1994 mediante los llamados “coeficientes de abatimiento”.
- Desaparición de la transparencia fiscal: con la desaparición de este régimen especial en el Impuesto sobre Sociedades termina, también, la imputación de la base imponible de esas entidades en el Impuesto sobre la Renta de sus socios. A partir de la reforma, las sociedades de profesionales y artistas pasarán a tributar como cualquier otra entidad y las que antes de la reforma denominábamos transparentes patrimoniales (sociedades de cartera y de mera tenencia de bienes) pasarán a tributar en el Impuesto sobre Sociedades por el régimen especial de sociedades patrimoniales. Los socios de estas entidades, que sean contribuyentes del IRPF, no tendrán que integrar los dividendos procedentes de las mismas y, cuando transmitan las participaciones en ellas, incrementarán el coste de adquisición en el de titularidad. Por otra parte, se establece un régimen transitorio para las sociedades transparentes por el cual los socios habrán de imputarse las bases imponibles pendientes de imputar según el régimen previsto hasta ahora, los dividendos procedentes de bases imponibles cuando estaba vigente el régimen no tributarán ni sufrirán retención y, si se transmiten acciones o participaciones de esas entidades, el valor de adquisición se incrementará en el importe de los beneficios imputados y no distribuidos procedentes de ejercicios en los que la entidad estaba sometida a transparencia fiscal.
- Rentas en especie que no se consideran rendimientos del trabajo
- Aumentará el importe de las acciones entregadas gratuitamente a los trabajadores, o a precio inferior al de mercado, que no constituyen renta, de 3.000 €/año, ó 6.000 € en los últimos cinco años, a 12.000 €/año.
  - Se considera también utilización de bienes destinados a los servicios sociales (y no constituye retribución en especie) la utilización de locales destinados por las empresas a prestar el primer ciclo de educación infantil a los hijos de los trabajadores, así como la contratación de este servicio con terceros autorizados.
  - Opciones sobre Acciones: el límite máximo del importe susceptible de reducción, que para esta retribución en especie es del S.M.D. por el número de años de generación, si se cumple que se mantengan las acciones, al menos, tres años desde el ejercicio de la opción y que la oferta se realice en las mismas condiciones a todos los trabajadores, grupo o subgrupo de la empresa, se multiplicará por 2.
  - Se modifican las cantidades máximas que no se considerarán retribución en especie por las primas de seguros de enfermedad que, hasta ahora, eran de 360,61 €/trabajador o de 1.202,02 €/familia, pasando a ser de 500 €/persona (computando al trabajador y a su familia).
- Planes y Fondos, Mutualidades y Planes de Previsión Asegurados
- Se añade como un nuevo sistema de previsión, equiparable a planes y mutualidades, válido también como sistema de previsión para minusválidos, los planes de previsión asegurados (PPA). Éstos deben cumplir los requisitos siguientes: 1) el contribuyente debe ser tomador, asegurado y beneficiario, aunque puede generar prestaciones en caso de fallecimiento para terceras personas; 2) las contingencias cubiertas deben ser las mismas que las de los planes y fondos, debiendo ser la principal la de jubilación (en el borrador de modificación de Reglamento se prevén las condiciones para que se cumpla esto último); 3) deben garantizar un tipo de interés y utilizar técnicas

actuariales; 4) en la póliza deberán hacer constar que son un Plan de Previsión Asegurado; y 5) las condiciones para la movilización de la provisión matemática a otro plan se establecen reglamentariamente.

- Límites de las aportaciones a Planes, Mutualidades y PPA (reducen la base imponible en la parte general y en la especial, antes sólo se podía reducir la parte general):
  - Normalmente, 8.000 €, antes 7.212,15 €.
  - En el caso de mayores de 52 años, 1.250 € más por cada año que exceda de 52 (antes 1.202,02 €), con un máximo de 24.250 € (antes 22.838,46 €).
  - Como con la normativa vigente en 2002, los límites serán independientes para las aportaciones del promotor y para las de los partícipes.
  - Las cantidades aportadas por el partícipe o por el promotor, que no puedan reducirse por insuficiencia de base imponible, podrán reducirse en los 5 ejercicios siguientes.
  - En las aportaciones reducibles al plan del cónyuge los importes pasan de 7.212,15 € a 8.000 €, en cuanto a las rentas que no puede alcanzar el cónyuge partícipe, y de 1.803,04 a 2.000 € la aportación máxima.
  - Las aportaciones efectuadas por los parientes de personas con minusvalía igual o superior al 65%, a los planes de éstas, aumentan de 7.212,15 € a 8.000 €. Las aportaciones máximas del propio minusválido sólo a su plan o de los parientes y el minusválido conjuntamente al plan de éste pasarán de 22.838,46 € a 24.250 €/año. Esto mismo será aplicable a las aportaciones a mutualidades y a PPA.

➤ Nuevas reducciones:

- Por prolongación de la actividad laboral para los trabajadores activos de más de 65 años: incremento del 100 por 100 de la reducción por rendimientos del trabajo.
- Por movilidad geográfica para los desempleados que acepten trabajo que exija cambio de residencia a otro municipio: el mismo incremento que en el punto anterior.
- Por asistencia:
  - Por el contribuyente: 1.000 €/año cuando el contribuyente tenga más de 75 años.
  - Por ascendientes: 1.000 €/año por cada ascendiente de más de 75 años que conviva y no tenga rentas superiores a 8.000 €.
  - Por gastos de asistencia de discapacitados: para los contribuyentes que acrediten necesitar ayuda de terceros o que su minusvalía supere el 65 por 100, reducirán la base en 2.000 €/año. Si los ascendientes o descendientes son discapacitados y generan derecho a la reducción por discapacidad, en caso de que necesiten ayuda de terceras personas o que tengan una minusvalía superior al 65 por 100, se reducirá la base imponible en 2.000 €/año.

➤ Operaciones vinculadas: aunque en general las prestaciones de trabajo personal y por ejercicio de actividades económicas, que suponen mayor ingreso para la persona física, va a seguir siendo obligatorio valorarlas a precio de mercado como hasta ahora, en todo caso se entenderán realizadas a valor de mercado estas operaciones socio-sociedad cuando más del 50 por ciento de los ingresos de ésta procedan del ejercicio de actividades profesionales y la entidad cuente con medios personales y materiales para desarrollar sus actividades.

➤ Entidades en régimen de atribución de rentas

- El ámbito subjetivo de aplicación, en principio, es el mismo aunque se explicita que tendrán esta consideración las entidades constituidas en el extranjero, con naturaleza jurídica idéntica o análoga a nuestras entidades en régimen de atribución.
- También se hace explícita la forma de determinar las rentas a atribuir. En principio según las normas del IRPF sin aplicar las reducciones por irregularidad en capital mobiliario, inmobiliario y actividades económicas, ni las reducciones por prestaciones procedentes de contratos de seguro percibidas en forma de capital, ni la reducción del 50 por 100 por alquiler de viviendas. Sin embargo, todas ellas sí serán aplicables a los comuneros que sean contribuyentes por IRPF.
- No obstante lo anterior, la renta atribuible se determinará según normas IS cuando todos los comuneros sean contribuyentes de IS (si no son patrimoniales) o del IRNR con establecimiento permanente (EP). Cuando algún comunero sea contribuyente del IRNR sin EP la renta atribuible se determinará según IRNR.

- Para calcular la renta atribuible a contribuyentes de IS, IRNR con EP o IRNR sin EP que no sean personas físicas no se aplicarán coeficientes de abatimiento (D.T. 9ª para bienes adquiridos antes de 31-12-94).
- Si la entidad en régimen de atribución adquiere acciones o participaciones en IIC, los comuneros sujetos pasivos de IS y del IRNR con EP integrarán en su base imponible las rentas contabilizadas procedentes de ellas. Así estarán en igualdad de condiciones con una sociedad que debe tributar por las rentas de los FIAMM o por la transmisión de participaciones en fondos de inversión aunque reinvierta. También integrarán los rendimientos procedentes de los unit linked.
- Se prevé una norma cautelar para el supuesto de que la entidad obtenga rentas de un país con el que España no haya suscrito Convenio con cláusula de intercambio de información. En este caso no se computarán las rentas negativas que superen a las positivas del mismo país y fuente, trasladando la pérdida no compensada a los 4 ejercicios siguientes.
- Asimismo, se especifica que los rendimientos obtenidos por estas entidades están sujetos a retención conforme a las normas del IRPF, pero sólo en caso de que los rendimientos se encuentren entre los que el IRPF somete a retención y no por el sólo hecho de pagarse a una entidad en régimen de atribución.
- Como hasta ahora, las rentas se atribuyen a los comuneros según los pactos establecidos y, si estos no constan, por partes iguales.
- Se establecen nuevas obligaciones:
  - De presentar declaración informativa sobre las rentas a atribuir a los comuneros según lo que detalle el Reglamento. Deberá ser cumplida por el representante de la entidad o por los miembros contribuyentes de IRPF o de IS en caso de entidades constituidas en el extranjero. Se exime de esta obligación a las entidades que no ejerzan actividades económicas y que sus rentas no excedan de 3.000 €/año.
  - De notificación, relativa a la renta total de la entidad y de la renta atribuible a cada comunero.
- Deducción por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla: disminuye de 5 a 3 los años el período de residencia en dichas ciudades para que en los ejercicios siguientes los contribuyentes se sigan aplicando la deducción del 50 por 100, cuando han pasado a residir en otro lugar de nuestro territorio, si un tercio de su patrimonio sigue situado en dichas ciudades.
- Deducción por doble imposición internacional: se aclara que la obtención de rentas en el extranjero a través de un establecimiento permanente da derecho a la corrección de la doble imposición según el sistema del IRPF (la menor de dos: lo satisfecho en el extranjero por esas rentas o la parte proporcional de la base liquidable por el tipo medio efectivo de gravamen) y no por el sistema de exención de rentas previsto en el artículo 20 ter de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.
- Deducción por maternidad
  - La podrán practicar las mujeres trabajadoras (por cuenta propia o ajena dadas de alta en la Seguridad Social) por cada hijo menor de tres años. También se aplicará en caso de adopción o acogimiento, preadoptivo o permanente, durante los 3 años siguientes a la fecha de inscripción en el Registro Civil o, si esto no es necesario, desde la resolución judicial o administrativa.
  - 1.200 €/hijo/año, calculada proporcionalmente por los meses en que se cumplan los requisitos, con el límite de las cotizaciones y cuotas totales a la Seguridad Social y Mutualidades, tomando a estos efectos las íntegras sin considerar bonificaciones.
  - Esta deducción originará el derecho a la devolución de su importe si no hubiera cuota suficiente para absorberla e, incluso, se prevé la posibilidad de solicitar su percepción anticipada.
- Pagos a cuenta
  - Se establece la posibilidad de que los trabajadores por cuenta ajena, que no eran contribuyentes y vayan a quedar sometidos a este Impuesto por cambio de residencia, puedan comunicarlo para que el pagador les practique, desde que se produzca el cambio de residencia, la retención que proceda. Se prevé que la Administración expida un documento acreditativo a estos efectos.

- Se produce, continuando con la tendencia confirmada en la Ley 24/2001, un trasvase de normas reglamentarias a legales y, a la vez, ya no se determina en la Ley el tipo máximo de retención al que se someterán los distintos rendimientos, sino que directamente se establece el porcentaje.
- En consonancia con la bajada del tipo mínimo de la tarifa, se produce una bajada en algunas retenciones del 18 al 15% (rentas de cursos y conferencias, rendimientos del capital mobiliario, rendimientos de actividades profesionales, ganancias patrimoniales por ventas de participaciones en fondos y premios). Para las actividades profesionales la retención del 9 pasa al 7% cuando se determine reglamentariamente (primeros años de ejercicio). Por lo demás, no se aprecian cambios en este apartado.
- Lógicamente, no habrá que practicar retención sobre las ganancias patrimoniales obtenidas en la transmisión de fondos de inversión si se produce la reinversión.

➤ Gestión

- En lo referente a la obligación de declarar, se aumentan un poco los límites de rendimientos para que no haya obligación de declarar, pasando, por ejemplo, el límite máximo general de rendimientos del trabajo de 21.035,42 € a 22.000 €.
- La novedad más importante en este capítulo es que se va posibilitar la solicitud del borrador de declaración para los obligados a presentarla y, si el contribuyente está de acuerdo con su contenido y corresponde a su realidad tributaria, sólo tendrá que devolverlo firmado a la Administración.
- Asimismo, conviene destacar que se intenta aumentar número de contribuyentes que no tienen que declarar, sin bajar de 22.000 a 8.000 € el límite de rendimientos del trabajo a los contribuyentes que obtengan rentas de más de un pagador si sus únicos rendimientos del trabajo son prestaciones pasivas (de Seguridad Social, de Planes, mutualidades, etc.) siempre que la retención se haya efectuado según el procedimiento reglamentario.

➤ Tarifas

- Las tarifas agregadas antes y después de la reforma proyectada son:

Hasta ahora

Base Liquidable	Cuota íntegra	Resto base liquidable	Tipo aplicable
Hasta Euros	Euros	Euros	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

Con la reforma

Base Liquidable	Cuota íntegra	Resto base liquidable	Tipo aplicable
Hasta Euros	Euros	Euros	Porcentaje
0	0	4.000	15,00
4.000	600	9.800	24,00
13.800	2.952	12.000	28,00
25.800	6.312	19.200	37,00
45.000	13.416	en adelante	45,00

- Se reduce de 6 a 5 tramos, rebajando el tipo mínimo (estatal y autonómico) del 18 al 15% y el máximo (estatal y autonómico) del 48 al 45%.

- El reparto de la tarifa ya no es 67% para el Estado y 33% para las CC.AA. porque la Administración Estatal asume la rebaja. Así, por ejemplo, en los tipos mínimos, el correspondiente a las CC.AA. permanecerá en el 5,945 mientras que el estatal baja del 12,06 al 9,06%. Es preciso indicar que esta escala autonómica que se establece en el Anteproyecto es la aplicable por defecto, y que cada C.A. puede aprobar la suya.

➤ Obligaciones de información:

Se prevé el establecimiento por vía reglamentaria de obligaciones de esta índole para las entidades aseguradoras, respecto de los P.P.A.; para la Seguridad Social y Mutualidades por las cotizaciones o cuotas; para el Registro Civil de datos sobre nacimientos, adopciones y fallecimientos; y para las entidades bancarias, Cajas de Ahorro y Cooperativas de Crédito para que identifiquen todas las cuentas abiertas o a disposición de terceros, cualquiera que sea su modalidad, comprendiendo la identificación de titulares, autorizados o beneficiarios (aunque no hayan generado ingresos).

## ANEXO II

### LA TRIBUTACIÓN DE LAS FUNDACIONES

Con la aprobación de la nueva Ley del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, del pasado 23 de diciembre, el legislador ha conseguido, además de mejorar la claridad de la normativa, mejorar la tributación de la entidad sin ánimo de lucro, así como la fiscalidad del donante.

#### **Requisitos de las entidades sin fines lucrativos.**

Por lo que se refiere a las entidades que pueden acogerse al régimen especial, se mantienen los requisitos básicos de la regulación anterior, pero algunos aspectos formales adquieren mayor relevancia. Sin ser exhaustivos podemos reseñar algunas modificaciones importantes que afectan a las condiciones para poder gozar de este régimen fiscal:

- Se elimina el requisito de acreditación ante la Administración Tributaria que la adquisición de una participación mayoritaria en sociedades mercantiles obedece a la finalidad de coadyuvar a los fines fundacionales. Las entidades acogidas al régimen especial podrán adquirir libremente participaciones en sociedades mercantiles sin que ello suponga que queden excluidas del régimen general.
- Se mantiene el requisito de destinar, por lo menos, el 70% de sus rentas a los fines propios de la entidad. Como novedad, el resto de rentas no sometidas al anterior límite deben destinarse a dotación patrimonial o a reservas. El límite del 70% sólo se aplica sobre determinadas rentas. El plazo para el cumplimiento de este requisito es el comprendido entre el inicio del ejercicio de obtención de las rentas y los cuatro años siguientes al cierre de dicho ejercicio.
- Se amplía el espectro de personas que no pueden ser beneficiarias o destinatarias principales de las actividades de la entidad al incluir, también, a patronos, representantes estatutarios y miembros de los órganos de gobierno.
- Se impone un límite a las retribuciones de los patronos, representantes estatutarios o miembros de los órganos de gobierno al establecerse que no podrán ser superiores a los límites previstos en el IRPF para la exención de las dietas, sin perjuicio de otras retribuciones que se puedan percibir por la prestación de servicios, sin que, en ningún caso, puedan consistir en una participación en los resultados de la entidad.  
Las mismas reglas se aplican a las retribuciones percibidas por las personas físicas que ejercen de administradores de sociedades mercantiles por cuenta de la entidad sin ánimo de lucro. Si estas retribuciones se reintegran a la entidad que representan, estas rentas se declaran exentas del IRPF. En el caso de entidades constituidas antes de la entrada en vigor de esta ley y que quieran acogerse al régimen especial se dispone del plazo de un año para dar cumplimiento al requisito de gratuidad del cargo de administrador.
- Es necesario que, en el supuesto de disolución, el patrimonio se destine a algunas de las entidades consideradas como entidades beneficiarias del mecenazgo o a entidades públicas de naturaleza no fundacional que persigan fines de interés general. Esta circunstancia debe estar prevista en los estatutos de la entidad.
- Es requisito esencial que se cumplan con las obligaciones contables previstas en su norma específica o, en su defecto, en el Código de Comercio y disposiciones complementarias.
- De la misma manera, deben elaborar anualmente una memoria económica en la que se especifiquen los ingresos y gastos del ejercicio, de manera que puedan identificarse por categorías y por proyectos, así como el porcentaje de participación que mantengan en entidades mercantiles.
- La nueva Ley autoriza a que, las entidades que desarrollan su actividad fundacional a través de una actividad económica, puedan también realizar explotaciones económicas ajenas a su finalidad estatutaria siempre que éstas no excedan del 40% de los ingresos totales de la entidad y no vulneren las normas reguladoras de defensa de la competencia en relación con empresas que realicen la misma actividad.

## **Rentas Exentas.**

Respecto a la calidad legislativa, la nueva norma ha permitido que las entidades que desarrollen su fin social a través de explotaciones económicas, como podría ser el caso de las entidades cuya finalidad principal consista en la educación, la cultura, el deporte o las prestaciones sanitarias, puedan acogerse al régimen especial, siempre y cuando se atengan a sus fines fundacionales, subsanando de este modo las lagunas interpretativas existentes hasta el momento, ya que la ley anterior negaba la exención a los rendimientos derivados de una explotación económica, salvo que fuera necesaria para la realización de sus fines y se solicitara expresamente a la Administración Tributaria. Así, se sustituye el anterior sistema de exención rogada por el nuevo consistente en una lista cerrada de explotaciones económicas exentas.

Las actividades exentas son las siguientes:

*1.º Las explotaciones económicas de prestación de servicios de promoción y gestión de la acción social, así como los de asistencia social e inclusión social que se indican a continuación, incluyendo las actividades auxiliares o complementarias de aquéllos, como son los servicios accesorios de alimentación, alojamiento o transporte:*

- a) Protección de la infancia y de la juventud.*
- b) Asistencia a la tercera edad.*
- c) Asistencia a personas en riesgo de exclusión o dificultad social o víctimas de malos tratos.*
- d) Asistencia a personas con discapacidad, incluida la formación ocupacional, la inserción laboral y la explotación de granjas, talleres y centros especiales en los que desarrollen su trabajo.*
- e) Asistencia a minorías étnicas.*
- f) Asistencia a refugiados y asilados.*
- g) Asistencia a emigrantes, inmigrantes y transeúntes.*
- h) Asistencia a personas con cargas familiares no compartidas.*
- i) Acción social comunitaria y familiar.*
- j) Asistencia a ex reclusos.*
- k) Reinserción social y prevención de la delincuencia.*
- l) Asistencia a alcohólicos y toxicómanos.*
- m) Cooperación para el desarrollo.*
- n) Inclusión social de las personas a que se refieren los párrafos anteriores.*

*2.º Las explotaciones económicas de prestación de servicios de hospitalización o asistencia sanitaria, incluyendo las actividades auxiliares o complementarias de los mismos, como son la entrega de medicamentos o los servicios accesorios de alimentación, alojamiento y transporte.*

*3.º Las explotaciones económicas de investigación científica y desarrollo tecnológico.*

*4.º Las explotaciones económicas de los bienes declarados de interés cultural conforme a la normativa del Patrimonio Histórico del Estado y de las Comunidades Autónomas, así como de museos, bibliotecas, archivos y centros de documentación, siempre y cuando se cumplan las exigencias establecidas en dicha normativa, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes.*

*5.º Las explotaciones económicas consistentes en la organización de representaciones musicales, coreográficas, teatrales, cinematográficas o circenses.*

*6.º Las explotaciones económicas de parques y otros espacios naturales protegidos de características similares.*

*7.º Las explotaciones económicas de enseñanza y de formación profesional, en todos los niveles y grados del sistema educativo, así como las de educación infantil hasta los tres años, incluida la guarda y custodia de niños hasta esa edad, las de educación especial, las de educación compensatoria y las de educación permanente y de adultos, cuando estén exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido, así como las explotaciones económicas de alimentación, alojamiento o transporte realizadas por centros docentes y colegios mayores pertenecientes a entidades sin fines lucrativos.*

*8.º Las explotaciones económicas consistentes en la organización de exposiciones, conferencias, coloquios, cursos o seminarios.*

9.º Las explotaciones económicas de elaboración, edición, publicación y venta de libros, revistas, folletos, material audiovisual y material multimedia.

10.º Las explotaciones económicas de prestación de servicios de carácter deportivo a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, siempre que tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas y con excepción de los servicios relacionados con espectáculos deportivos y de los prestados a deportistas profesionales.

11.º Las explotaciones económicas que tengan un carácter meramente auxiliar o complementario de las explotaciones económicas exentas o de las actividades encaminadas a cumplir los fines estatutarios o el objeto de la entidad sin fines lucrativos.

No se considerará que las explotaciones económicas tienen un carácter meramente auxiliar o complementario cuando el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de ellas exceda del 20 por 100 de los ingresos totales de la entidad.

12.º Las explotaciones económicas de escasa relevancia. Se consideran como tales aquellas cuyo importe neto de la cifra de negocios del ejercicio no supere en conjunto 20.000 euros.

Las exenciones relativas a explotaciones económicas concedidas al amparo de la normativa anterior mantendrán su vigencia durante dos años.

### **Otras rentas exentas.**

1. Los intereses percibidos por estas entidades se encuentran totalmente exentos. Recordemos que con la anterior normativa sólo estaban exentos un 30%.
2. Los rendimientos inmobiliarios también se encuentran totalmente exentos, mientras que con la anterior normativa sólo se exceptuaba de tributación a los que provenían de bienes que formaban parte de la dotación fundacional resultando el resto de rendimientos sólo exentos en un 30%.
3. Se declaran exentos los incrementos de patrimonio sin necesidad de reinversión.
4. Los cánones y dividendos percibidos pasan también a estar exentos.

### **Requisitos de aplicación del régimen.**

Como es sabido, el régimen fiscal es voluntario, de tal manera que podrán aplicarlo las entidades que cumpliendo los requisitos legales, opten por él y comuniquen la opción al Ministerio de Hacienda. El precepto que regula la comunicación remite a un desarrollo reglamentario. Hemos de esperar a esta norma reglamentaria para determinar si las entidades que ya presentaron la acreditación ante la AEAT antes de uno de enero de 2003 deben realizar esta nueva comunicación o, por el contrario, se tendrán por acogidos al régimen salvo renuncia al mismo.

### **Base Imponible.**

Otra novedad en cuanto a técnica normativa se refiere, es la regulación de los gastos imputables tanto a actividades económicas exentas como no exentas y que serán gasto deducible de forma proporcional a los ingresos.

### **Tributos Locales**

1. En relación con los tributos locales desaparece la exención rogada, pasando a ser una exención automática, siempre y cuando se cumplan los requisitos legales. En cualquier caso, es necesaria la oportuna comunicación al Ayuntamiento respectivo.

2. Respecto al Impuesto sobre Bienes Inmuebles, se amplía la exención hasta ahora existente, dando cabida al arrendamiento de inmuebles. Sólo quedan sujetas a este tributo los bienes inmuebles afectos a explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades
3. Con relación al Impuesto sobre Actividades Económicas, se declaran definitivamente exentas del Impuesto las actividades señaladas como exentas por el legislador. Como es sabido, la normativa anterior sólo eximía de tributación a las actividades económicas que perseguían el fin fundacional. Ello no empece la obligación de presentar la oportuna declaración censal por este impuesto
4. También se amplía la exención en el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbanas a todas las fundaciones obligadas a satisfacer dicho tributo.

### **Incentivos fiscales en el mecenazgo y en las donaciones a las entidades acogidas al régimen especial.**

- Entidades beneficiarias del mecenazgo: Se recoge una lista cerrada de entidades que pueden habilitar para las deducciones previstas en las donaciones o aportaciones.
- Se amplía el espectro de bienes y derechos que pueden ser donados o aportados con derecho a las deducciones previstas en el régimen especial. Por ejemplo, se pueden donar acciones o participaciones sociales y otros activos financieros o las donaciones de derechos de usufructo.
- En el supuesto de revocación de la donación, el donante tendrá que presentar declaración complementaria retrotrayendo la donación y efectuando el ingreso de los intereses de demora.
- Se regula pormenorizadamente la base de deducción de las donaciones o aportaciones. Destaca la base de deducción de las donaciones de bienes o derechos que se fija en su valor contable y, en su defecto, en el valor a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio. Este precepto es interesante en la donación de inmuebles donde el valor a efectos fiscales puede ser superior al valor de adquisición, por ejemplo, cuando el valor catastral es superior al de adquisición.
- En lo atinente a los incentivos fiscales para el donante, se amplía la anterior deducción en la cuota del IRPF del 20% para el donante persona física, pasando a ser una deducción del 25%.
- En cuanto a los donativos efectuados por sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, en lugar de constituir un gasto deducible en la base del Impuesto, constituirán un derecho a practicar una deducción en la cuota del 35%. Las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota podrán aplicarse en las liquidaciones sucesivas de los diez años posteriores.
- En el supuesto de actividades prioritarias de mecenazgo, previstas en el artículo 22 de la Ley y recogidas para 2003 en la disp. Adicional undécima de la Ley de Presupuestos, los incentivos fiscales se aumentan en cinco puntos porcentuales, según dispone el número dos de la misma disposición.
- Los incrementos de patrimonio puestos de manifiesto en la donación de bienes están exentos del IRPF, como ya ocurre en la actualidad por aplicación de la Ley del IRPF. Por lo que se refiere al tratamiento de estas plusvalías en el Impuesto sobre Sociedades, las mismas se declaran exentas con independencia de la finalidad de la donación, lo que no ocurría con la Ley 30/1994 que establecía esta exención pero sólo para las plusvalías derivadas de los bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español y aquellos que contribuyeran a las actividades fundacionales. Como novedad, se declara la exención del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

### **Convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general.**

Las principales novedades son las siguientes:

- Incluye la base imponible del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.
- La entidad deberá difundir la participación por cualquier medio (antes se decía por escrito).
- El compromiso económico puede consistir en un porcentaje sobre ventas o beneficios.

- No se fijan límites sobre base imponible o sobre volumen de ventas, como ocurría anteriormente, pudiendo dar lugar a bases imponibles negativas del Impuesto sobre Sociedades o del IRPF.
- Se dice expresamente que la participación del empresario no es una prestación de servicios, lo que puede evitar el devengo del IVA en estas operaciones.

### **Gastos en actividades de interés general.**

- En la anterior regulación se establecía la deducibilidad de ciertos gastos (obras de arte y una lista cerrada de fomento y desarrollo de ciertas actividades). Ahora sólo se exige que los gastos se refieran a los fines de interés general previstos en la norma.
- No se fijan límites sobre base imponible o sobre volumen de ventas, como ocurría anteriormente, pudiendo dar lugar a bases imponibles negativas del Impuesto sobre Sociedades o del IRPF.
- Incluye la base imponible del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

### **Programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público.**

Debido a la importancia de este nuevo incentivo fiscal reproducimos el texto completo del precepto:

1. *Son programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público el conjunto de incentivos fiscales específicos aplicables a las actuaciones que se realicen para asegurar el adecuado desarrollo de los acontecimientos que, en su caso, se determinen por Ley.*
2. *La Ley que apruebe cada uno de estos programas regulará, al menos, los siguientes extremos:*
  - *La duración del programa, que podrá ser de hasta tres años.*
  - *La creación de un consorcio o la designación de un órgano administrativo que se encargue de la ejecución del programa y que certifique la adecuación de los gastos e inversiones realizadas a los objetivos y planes del mismo.*  
*En dicho consorcio u órgano estarán representadas, necesariamente, las Administraciones públicas interesadas en el acontecimiento y, en todo caso, el Ministerio de Hacienda.*  
*Para la emisión de la certificación será necesario el voto favorable de la representación del Ministerio de Hacienda.*
  - *Las líneas básicas de las actuaciones que se vayan a organizar en apoyo del acontecimiento, sin perjuicio de su desarrollo posterior por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente en planes y programas de actividades específicas.*
  - *Los beneficios fiscales aplicables a las actuaciones a que se refiere el párrafo anterior, dentro de los límites del apartado siguiente.*
3. *Los beneficios fiscales establecidos en cada programa serán, como máximo, los siguientes:*

*Primero. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que realicen actividades económicas en régimen de estimación directa y los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente podrán deducir de la cuota íntegra del impuesto el 15 por 100 de los gastos e inversiones que, en cumplimiento de los planes y programas de actividades establecidos por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente, realicen en los siguientes conceptos:*

*a) Adquisición de elementos del inmovilizado material nuevos, sin que, en ningún caso, se consideren como tales los terrenos.*

*Se entenderá que no están realizadas en cumplimiento de los planes y programas de actividades establecidos por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente las inversiones efectuadas para la instalación o ampliación de redes de servicios de telecomunicaciones o de electricidad, así como para el abastecimiento de agua, gas u otros suministros.*

*b) Rehabilitación de edificios y otras construcciones que contribuyan a realzar el espacio físico afectado, en su caso, por el respectivo programa.*

*Las citadas obras deberán cumplir los requisitos establecidos en la normativa sobre financiación de actuaciones protegidas en materia de vivienda y, además, las normas arquitectónicas y urbanísticas que al respecto puedan establecer los ayuntamientos afectados por el respectivo programa y el consorcio o el órgano administrativo encargado de su organización y ejecución.*

*c) Realización de gastos de propaganda y publicidad de proyección plurianual que sirvan directamente para la promoción del respectivo acontecimiento.*

*Cuando el contenido del soporte publicitario se refiera de modo esencial a la divulgación del acontecimiento, la base de la deducción será el importe total de la inversión realizada. En caso contrario, la base de la deducción será el 25 por 100 de dicha inversión.*

*Esta deducción, conjuntamente con las reguladas en el capítulo IV del Título VI de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, no podrá exceder del 35 por 100 de la cuota íntegra, minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y en las bonificaciones, y será incompatible para los mismos bienes o gastos con las previstas en la citada Ley 43/1995, de 27 de diciembre. Las cantidades no deducidas podrán aplicarse, respetando igual límite, en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 10 años inmediatos y sucesivos. El cómputo de los plazos para la aplicación de las deducciones previstas en este número 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.*

*Segundo. Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades y los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente tendrán derecho a las deducciones previstas, respectivamente, en los artículos 19, 20 y 21 de esta Ley, por las donaciones y aportaciones que realicen a favor del consorcio que, en su caso, se cree con arreglo a lo establecido en el apartado anterior.*

*El régimen de mecenazgo prioritario previsto en el artículo 22 de esta Ley será de aplicación a los programas y actividades relacionados con el acontecimiento, siempre que sean aprobados por el consorcio u órgano administrativo encargado de su ejecución y se realicen por las entidades a que se refiere el artículo 2.º de esta Ley o por el citado consorcio, elevándose en cinco puntos porcentuales los porcentajes y límites de las deducciones establecidas en los artículos 19, 20 y 21 de esta Ley.*

*Tercero. Las transmisiones sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados tendrán una bonificación del 95 por 100 de la cuota cuando los bienes y derechos adquiridos se destinen, directa y exclusivamente, por el sujeto pasivo a la realización de inversiones con derecho a deducción a que se refiere el punto primero de este apartado.*

*Cuarto. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Actividades Económicas tendrán una bonificación del 95 por 100 en las cuotas y recargos correspondientes a las actividades de carácter artístico, cultural, científico o deportivo que hayan de tener lugar durante la celebración del respectivo acontecimiento y que se enmarquen en los planes y programas de actividades elaborados por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente.*

*Quinto. Las empresas o entidades que desarrollen los objetivos del respectivo programa tendrán una bonificación del 95 por 100 en todos los impuestos y tasas locales que puedan recaer sobre las operaciones relacionadas exclusivamente con el desarrollo de dicho programa.*

*Sexto. A los efectos previstos en los números anteriores no será de aplicación lo dispuesto en el primer párrafo del apartado 2 del artículo 9.º de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales.*

- 4. La Administración tributaria comprobará la concurrencia de las circunstancias o requisitos necesarios para la aplicación de los beneficios fiscales, practicando, en su caso, la regularización que resulte procedente.*
- 5. Reglamentariamente, se establecerá el procedimiento para la aplicación de los beneficios fiscales previstos en los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público.*

## Comentarios.

- Se trata de una deducción de la cuota íntegra del 15% de la cantidad invertida, salvo cuando se refiera a actividades publicitarias que no se dirijan de modo esencial a la divulgación del acontecimiento, en cuyo caso, la base de deducción se limita al 25% del importe invertido.
- Esta deducción es compatible con las donaciones realizadas a favor del consorcio y que hemos analizado en apartados anteriores. Si además se refieren a programas prioritarios de mecenazgo, la deducción se eleva en cinco puntos porcentuales.
- Se establece una bonificación del 95% en los siguientes tributos.
  - ITP: por las transmisiones sujetas al Impuesto cuota cuando los bienes y derechos adquiridos se destinen, directa y exclusivamente, por el sujeto pasivo a la realización de inversiones con derecho a deducción.
  - IAE: por las actividades de carácter artístico, cultural, científico o deportivo que hayan de tener lugar durante la celebración del respectivo acontecimiento, bajo ciertas condiciones.
  - Otros tributos. Se establece una bonificación general, para todo tipo de tributos locales, del 95%. Estos tributos deben recaer las operaciones relacionadas exclusivamente con el desarrollo de dicho programa.

## Otras disposiciones.

- Imputación temporal de las ayudas percibidas por las personas físicas titulares de Bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español y destinadas a la conservación de los mismos. Se establece que estas ayudas tributan en el IRPF pero se pueden imputar por cuartas partes en el ejercicio en que se perciben y los tres siguientes.
- ITP. Se declara la exención subjetiva total a las entidades acogidas al régimen especial. Con la autoliquidación del impuesto se acompañará la documentación acreditativa del derecho a esta exención.
- Se equiparan los bienes declarados como culturales por las Comunidades Autónomas al régimen de los bienes del Patrimonio Histórico Español.
- Fundaciones de entidades religiosas. Si la confesión mantiene un acuerdo con el Estado Español, se aplicará el mismo. En ese caso, para poder gozar del régimen especial basta con presentar a la Administración Tributaria la inscripción en el Registro de Entidades Religiosas y acreditar el cumplimiento del requisito de **gratuidad del cargo de** administrador de sociedades mercantiles en representación de la entidad.
- Entrada en vigor de la Ley 49/2002.

La norma ha entrado en vigor el 25 de diciembre de 2002. Sin embargo, las disposiciones relativas al Impuesto sobre Sociedades, al IAE y al IBI entrarán en vigor para los periodos impositivos que se inicien a partir del 25 de diciembre de 2002. Por tanto, en el IBI y en el IAE las modificaciones ya entrarán en vigor en 2003 y en el Impuesto sobre Sociedades y para aquellas entidades en que el ejercicio no sea coincidente con el año natural, la nueva normativa entrará en vigor a partir del comienzo del siguiente periodo impositivo que haya comenzado el 25 de diciembre de 2002 o posterior. Por ejemplo, una entidad cuyo periodo impositivo abarca de uno de septiembre de 2002 a uno de septiembre de 2003, no podrá aplicar la nueva normativa del Impuesto sobre Sociedades hasta el periodo que va del uno de septiembre de 2003 a uno de septiembre de 2004.

## **ANEXO III**

### **MODIFICACIONES IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES**

#### **Responsabilidad tributaria:**

En materia de responsabilidad tributaria, se introducen algunas modificaciones técnicas que en nada alteran el ámbito de la responsabilidad solidaria derivada de las rentas satisfechas a contribuyentes no residentes sin establecimiento permanente.

Se introduce un nuevo supuesto de responsabilidad solidaria de los representantes de los contribuyentes que operen en España, ya sea a través de establecimientos permanentes, o ya sea a través de entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero y que realicen actividades económicas en territorio español.

#### **Representantes**

Se introduce un nuevo supuesto de obligación de nombrar representante para las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero que realicen actividades económicas en territorio español.

Otra novedad es la relativa al plazo para el nombramiento del representante. Como es sabido, con la anterior redacción sólo se fijaba un plazo máximo de dos meses para comunicar a la Administración Tributaria el nombramiento del representante, pero no se decía nada sobre el plazo para su nombramiento. Actualmente, ese vacío ha sido subsanado, dado que la Ley establece que el nombramiento del representante deberá efectuarse con anterioridad a la finalización del plazo de declaración de la renta obtenida en España.

Asimismo, se aclara que en caso de incumplimiento de esta obligación la Administración Tributaria podrá considerar como representante del establecimiento permanente o de la entidad en régimen de atribución de rentas a quien figure, en su caso, como tal en el Registro Mercantil. Si no hubiere representante nombrado o inscrito, la Administración Tributaria podrá considerar como tal a quien esté facultado para contratar en su nombre.

El incumplimiento de estas obligaciones constituirá infracción tributaria simple, sancionable con multa de 600 (antes de 150,25) a 6.000€.

#### **Rentas obtenidas en territorio español:**

Se han introducido modificaciones respecto los puntos de conexión determinantes de la sujeción de una determinada renta o ganancia a la normativa española. En particular, se modifica la regulación del denominado “criterio del pago” como criterio residual para ciertos supuestos, que únicamente será aplicable respecto de aquellas rentas en que se establezca expresamente.

A tal efecto se elimina la sujeción a la normativa española de los rendimientos satisfechos por personas físicas y entidades residentes así como por establecimientos situados en territorio español.

Respecto al resto de supuestos previstos por la norma a continuación procederemos a analizar las modificaciones introducidas:

#### **Actividades económicas**

En primer lugar se reduce el plazo de tiempo en el que las obras de construcción, instalación o montaje se entenderá que constituyen establecimiento permanente. De acuerdo con la nueva redacción dicho plazo se reduce hasta los seis meses (antes el plazo era de doce meses).

Para las prestaciones de servicios consistentes en la realización de estudios, proyectos, asistencia técnica o apoyo a la gestión, se establece que en los supuestos de utilización parcial en actividades económicas

realizadas en territorio español, sólo se considerarán obtenidas en el mismo por la parte que sirva a la actividad desarrollada en España.

Como consecuencia de esta modificación, se elimina la regla según la cual estas prestaciones estaban no sujetas a tributación en España únicamente cuando se utilizasen íntegramente fuera del territorio español y estuviesen vinculadas a actividades económicas del pagador realizadas en el extranjero.

### **Rendimientos del trabajo:**

Respecto a los rendimientos del trabajo, la Ley del Impuesto de la Renta sobre No Residentes establece que se entenderán obtenidos en territorio español:

- Los rendimientos que deriven, directa o indirectamente, de un trabajo prestado en territorio español.
- Las retribuciones públicas satisfechas por la Administración española.
- Las remuneraciones satisfechas por residentes o por establecimientos permanentes situados en territorio español por razón de un empleo ejercido a bordo de un buque o aeronave en tráfico internacional.

En estos dos últimos supuestos se establece expresamente que no se entenderán obtenidos en territorio español cuando el trabajo se preste íntegramente en el extranjero y esté asimismo sujeto a un impuesto de naturaleza personal.

En los casos de trabajos realizados íntegramente en el extranjero y en los que el pagador sea español tampoco se entenderá sujeto en territorio español por la supresión del criterio del pago. Asimismo, se suprime, para este caso, la exigencia de estar sujeto a un impuesto de naturaleza personal en el extranjero.

### **Pensiones y prestaciones similares.**

Respecto las pensiones y demás prestaciones similares, se entenderán obtenidas en territorio español cuando deriven de un empleo prestado en territorio español o cuando se satisfagan por una persona o entidad residente o por un establecimiento permanente situado en el mismo.

### **Retribuciones de administradores.**

Las retribuciones de los administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces o de órganos representativos, se entenderán obtenidos en territorio español cuando lo sean de una entidad residente en territorio español.

### **Rendimientos del capital mobiliario.**

Respecto de los rendimientos del capital mobiliario (dividendos, intereses, cánones y otros rendimientos del capital mobiliario distintos de los anteriores) se siguen manteniendo los puntos de conexión previstos en la anterior redacción del artículo.

Para los dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en fondos propios de entidades residentes en España se establece la matización aclaratoria del régimen especial previsto para la distribución de beneficios por una Entidad de Tenencia de Valores Extranjeros.

Para los cánones o regalías se mantiene el mismo punto de conexión a efectos de su consideración como renta obtenida en territorio español pero como novedad se introduce una definición del concepto de canon o regalía. A estos efectos tienen tal consideración las cantidades satisfechas por el uso o la concesión de uso de:

- Derechos sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas.
- Patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos.
- Derechos sobre programas informáticos.
- Informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.
- Derechos personales susceptibles de cesión, tales como los derechos de imagen.
- Cualquier derecho similar a los anteriores.

En particular, la norma establece que tienen esa consideración las cantidades pagadas por el uso o la concesión de uso de los derechos amparados por el Real Decreto Legislativo 1/1996 que aprueba el Texto Refundido de la Ley de propiedad Intelectual, la Ley 11/1986 de Patentes y la Ley 17/2001 de Marcas.

Para el resto de rendimientos del capital mobiliario se establece expresamente la aplicación del criterio de pago.

### **Ganancias patrimoniales.**

Respecto de las ganancias patrimoniales, resulta de especial importancia la modificación introducida en las transmisiones de participaciones en entidades, residentes o no, cuyo activo esté constituido directa o indirectamente por bienes inmuebles situados en territorio español. Como novedad se especifica que se entenderá generada en territorio español la ganancia patrimonial obtenida por la transmisión de la participación en tales actividades.

También se incluyen como ganancias patrimoniales las incorporaciones al patrimonio del contribuyente de bienes situados en territorio español o derechos que deban incluirse o se ejerciten en el mismo, aun cuando no deriven de una transmisión previa, como las ganancias en el juego.

### **Rentas Exentas.**

- Se establece la exención de las rentas derivadas del reembolso de participaciones de fondos de inversión realizados en alguno de los mercados secundarios oficiales españoles obtenidos por contribuyentes de este impuesto que residan en países con el que España ha suscrito un convenio de doble imposición con cláusula de intercambio de información.
- Se niega la exención de las rentas derivadas de las transmisiones de valores, de los reembolsos de participaciones de fondos de inversión y de los dividendos matriz filial cuando el beneficiario de las rentas tenga su residencia fiscal en un paraíso fiscal.

### **Rendimientos de establecimientos permanentes.**

Se establece que los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad vinculados funcionalmente al desarrollo de la actividad que constituye el objeto del establecimiento permanente sólo se considerarán elementos patrimoniales afectos a éste cuando sea una sucursal registrada en el Registro Mercantil y se cumplan ciertos requisitos.

### **Imposición complementaria de rentas de establecimientos permanentes transferidas al extranjero.**

Se fija el tipo del gravamen complementario en el 15%.

### **La base imponible.**

Se niega el diferimiento de tributación previsto en la Ley del IRPF para las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de participaciones en fondos de inversión, siempre que el importe obtenido se reinvierta en otro fondo de inversión.

### **Tipo impositivo.**

Se fija el tipo del 15% para las rentas derivadas de:

- Dividendos y otros rendimientos derivados de participación en los fondos propios de una entidad.
- Intereses y otros rendimientos obtenidos por cesión a terceros de capitales propios.
- Las rentas derivadas de la transmisión o reembolso de acciones o participaciones representativas del capital o el patrimonio de las instituciones de inversión colectiva.

### **Obligación de retener.**

Se establece que las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero pero con actividad económica en España estarán obligadas a retener respecto de las rentas que satisfagan o abonen.

El reglamento del Impuesto establece que las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero que realizan actividades económicas en España estarán obligadas a realizar pagos fraccionados a cuenta de la liquidación de este impuesto, al igual que ya ocurre con los establecimientos permanentes en España.

### **Obligaciones de retención sobre las rentas de trabajo en el caso de cambio de residencia.**

Se establece la posibilidad de anticipar la tributación por este impuesto en aquellos supuestos en que un trabajador sea residente en España, pero por razones objetivas se prevea que dejará de ser residente en España durante el ejercicio. Todo ello a los efectos que el pagador de los rendimientos proceda a practicar la retención por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes. El reglamento del impuesto regula pormenorizadamente este procedimiento y ya se ha aprobado el modelo para conseguir el documento acreditativo para conseguir la retención propia del Impuesto sobre no Residentes.

### **Entidades en régimen de atribución de rentas.**

Se crea un nuevo capítulo donde se regula el régimen tributario de las entidades en régimen de atribución de rentas realizándose una doble distinción. Por un lado, se determina la tributación de los no residentes en España que sean socios o comuneros de este tipo de entidades, distinguiéndose entre las entidades constituidas en España y las que no, y dentro de cada caso, las que realizan una actividad económica en España y las que no tienen esta presencia en nuestro país.

### **Opción para contribuyentes residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea.**

Se regula por ley este régimen, ya que en la legislación anterior toda su regulación se había dejado al reglamento del impuesto. No existen novedades significativas en la nueva regulación. La modificación del reglamento del impuesto ha eliminado la posibilidad de que si el contribuyente por este impuesto fallece antes de 31 de diciembre y forma parte de una unidad familiar, la determinación de la cuota se realizara por el sistema de tributación conjunta, al igual que ha ocurrido con la Ley del IRPF.

### **Obligaciones formales.**

A partir de enero de 2004, los resúmenes anuales se presentarán entre el uno y el treinta y uno de enero de cada año. El Ministerio de Hacienda podrá ampliar ese plazo a las declaraciones que se presenten por vía telemática.

### **Devoluciones.**

Los ingresos realizados en cuantía superior a las que se derivan de la aplicación de los convenios podrán ser objeto de devolución si la misma se insta antes del transcurso de los cuatro años siguientes contados desde la fecha del ingreso. Antes eran dos años. El Ministerio de Hacienda se reserva el derecho a modificar este plazo en el supuesto de falta de reciprocidad.

### **Modificación de la consideración de paraíso fiscal.**

Se establece que en ningún caso tendrán la consideración de paraíso fiscal los países que firmen con España un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria o un convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información, en el momento en que dichos convenios o acuerdos entren en vigor.

## **ANEXO IV**

### **A) Breves comentarios a las modificaciones de la Ley y el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. Otras normas reglamentarias.**

#### **Preliminar. Modificaciones de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.**

- Operaciones vinculadas: se establece una regla especial para las operaciones socio-sociedad consistentes en prestaciones de trabajo personal y por ejercicio de actividades económicas, que suponen mayor ingreso para la persona física por la que se prevé que, en todo caso, se entenderán realizadas a valor de mercado estas operaciones cuando más del 50 por ciento de los ingresos de la entidad procedan del ejercicio de actividades profesionales y la entidad cuente con medios personales y materiales para desarrollar sus actividades.
- Aumenta de 4.808,10 € a 6.000 € la deducción por creación de empleo para trabajadores minusválidos.
- Sociedades y Fondos de Capital Riesgo: se prevé el caso de que estas entidades participen en otra que acceda a cotización en un mercado de valores regulado por la Directiva Comunitaria. Para gozar de la exención del 99 por 100 de la renta obtenida en la transmisión de su participación en la entidad, la misma se ha de transmitir en plazo máximo de 2 años desde que se admitió la cotización.
- Rentas de acciones o participaciones en IIC: se aclara explícitamente que se deben de integrar en base imponible dichas rentas cuando deban contabilizarse, aunque no se hayan contabilizado.
- Subvenciones forestales: no se integrarán en la base imponible las subvenciones que se conceden a los sujetos pasivos con los siguientes requisitos: exploten fincas de acuerdo a planes aprobados por la Administración competente y que el período de producción medio sea igual o mayor de 20 años.
- Desaparición de la Transparencia Fiscal.  
La desaparición del régimen de sociedades transparentes en el Impuesto sobre Sociedades implica la eliminación de la imputación de la base imponible de esas entidades en el Impuesto sobre la Renta de sus socios. A partir de la reforma, las sociedades de profesionales y artistas pasarán a tributar como cualquier otra entidad y las que antes de la reforma denominábamos transparentes patrimoniales (sociedades de cartera y de mera tenencia de bienes) pasarán a tributar en el Impuesto sobre Sociedades por el régimen especial de sociedades patrimoniales. Los socios de estas entidades, que sean contribuyentes del IRPF, no tendrán que integrar los dividendos procedentes de las mismas y, cuando transmitan las participaciones en ellas, incrementarán el coste de adquisición en el de titularidad. Por otra parte, se establece un régimen transitorio para las sociedades transparentes por el cual los socios habrán de imputarse las bases imponibles pendientes de imputar según el régimen previsto hasta ahora, los dividendos procedentes de bases imponibles cuando estaba vigente el régimen no tributarán ni sufrirán retención y, si se transmiten acciones o participaciones de esas entidades, el valor de adquisición se incrementará en el importe de los beneficios imputados y no distribuidos procedentes de ejercicios en los que la entidad estaba sometida a transparencia fiscal. Las principales novedades del nuevo régimen tributario son las que siguen:
  - Las sociedades transparentes de profesionales y artistas, cuando se apruebe la modificación de la Ley 40/1998, tributarán por el Impuesto sobre Sociedades en las mismas condiciones que cualquier otra empresa de servicios. Las transparentes de cartera y de mera tenencia de bienes pasarán a tributar por el régimen especial de sociedades patrimoniales.
  - Se establece un régimen transitorio para las sociedades transparentes que, ahora, dejan de serlo:
    - ❑ las bases y demás conceptos pendientes de imputar se imputarán según las normas vigentes que regulaban el régimen.
    - ❑ si se transmiten acciones o participaciones, el valor de adquisición se incrementará en los beneficios imputados y no distribuidos de los períodos en los que se aplicó el régimen.
    - ❑ los dividendos procedentes de ejercicios en los que la entidad estaba sometida al régimen no tributan cuando se reparten, ni estarán sujetos a retención.
    - ❑ las bases negativas pendientes de compensar en las sociedades transparentes, que pasen a tributar como patrimoniales, pueden compensarse con las bases positivas de estas últimas en el plazo de 15 años y optando por restar la parte general o la especial de la base imponible.

- se podrán deducir, según la normativa del Impuesto sobre Sociedades, las deducciones para evitar la doble imposición pendientes de aplicar por insuficiencia de cuota.
- Se prevé un régimen fiscal especial para las entidades que, habiendo sido transparentes en el último período impositivo finalizado antes de 1 de enero de 2003, en 2003 acuerden disolverse con liquidación y, después y en 6 meses, realicen los actos necesarios para la cancelación registral.
  - Los beneficios del régimen serán los siguientes: exención en la modalidad de operaciones societarias del Impuesto sobre Transmisiones; no se devenga el IIVTNU; respecto al Impuesto sobre Sociedades, en la sociedad disuelta no se produce renta por la disolución; y en los períodos que concluyan hasta la disolución continuará aplicándose la norma vigente antes a 31-12-2002.
  - Tributación de los socios de la entidad disuelta:
    - Se halla  $X = VAYT + D - (C+L)$ : siendo VAYT el valor de adquisición y de titularidad de las acciones o participaciones en el capital de la transparente; D las deudas adjudicadas al socio; C los créditos adjudicados y; L dinero recibido o signo que lo represente.
    - Si  $X > 0$ , caso muy normal en el que el coste de adquisición y titularidad (que puede coincidir con los fondos propios) más deudas, superan la liquidez que se recibe, el valor de adquisición del resto de los bienes recibidos (inmovilizado más existencias) será el resultante de distribuir X entre el neto contable de dichos bienes, sin que se produzca ninguna tributación en el socio. Luego, en este caso, se establece un régimen de diferimiento.
    - Si  $X = 0$ , el valor de adquisición del inmovilizado y existencias será nulo.
    - Si, caso más raro,  $X < 0$ , significa que la liquidez recibida excede al coste de adquisición y titularidad, el socio tributará por esa diferencia y el resto de bienes recibidos tendrán un coste de adquisición de 0. En caso de socio persona física la diferencia tributará como ganancia patrimonial y en caso de persona jurídica como otra renta cualquiera.
    - Los elementos adjudicados a los socios conservarán la fecha de adquisición que tuvieran en la sociedad y, si los transmiten, no tendrán derecho a aplicar coeficientes de abatimiento.

#### ➤ Nuevo régimen de sociedades patrimoniales

- Pasarán a tributar por este régimen las sociedades que denominamos de cartera y de mera tenencia de bienes, y que lo hacen ahora en régimen de transparencia fiscal. A efectos de calificación de la entidad, al igual que ocurría hasta ahora con las transparentes, habrá que estar a las normas del IRPF para determinar si existe actividad económica o si un elemento patrimonial está afecto.
- La base imponible se determinará según las normas del IRPF de acuerdo con las siguientes especialidades:
  - No se aplican los mínimos personales, ni la norma que elimina el peaje fiscal cuando se reinvierten las transmisiones de participaciones en fondos y en IIC. Tampoco se le aplicarán coeficientes de abatimiento a las ganancias patrimoniales obtenidas, aunque sí los correctores.
  - Los rendimientos de actividades se determinarán por el régimen de estimación directa normal.
  - No se aplican las reducciones por irregularidad cuando tenga algún socio que tribute por el Impuesto sobre Sociedades o por el IRNR. Tampoco la reducción del 50 por 100 en caso de arrendamiento de viviendas.
  - La base imponible se dividirá en parte general, que se gravará al 40%, y en parte especial que se gravará al 15%.
  - Las bases negativas generadas por estas sociedades se compensan según normas de IRPF.
  - Se aplican las deducciones previstas, también, en el Impuesto sobre la Renta, con la excepción de la deducción por adquisición de vivienda. En cuanto a la deducción por doble imposición de dividendos hay que señalar que el sistema de integración y de deducción es el del IRPF, por lo tanto, los dividendos tributarán al 16 por 100 ( $100 \times 1,4 \times 0,4 - 100 \times 0,4$ ), situación más ventajosa que si el dividendo se percibe directamente por una persona física que tribute al marginal máximo del 45 por 100.
- Cuando estas entidades distribuyan beneficios, si los perciben contribuyentes del IRPF no han de integrarlos en el Impuesto; si los perciben contribuyentes del IRNR sin establecimiento permanente (E.P.) tributarán según lo previsto en este Impuesto; y, si los perciben sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades o del IRNR con EP, tendrán derecho a la deducción por doble imposición al 50 por 100.

- Si se transmiten participaciones en el capital de estas entidades, con reservas generadas bajo el régimen especial, por un contribuyente del IRPF, la ganancia o pérdida patrimonial se calculará restando del valor de transmisión el “valor de adquisición y de titularidad”, el cual será la suma del precio de adquisición (habrá que entender más gastos) y el importe de los beneficios sociales no distribuidos durante la aplicación de este régimen y el tiempo de posesión de la participación por el adquirente. Si transmite un contribuyente de IRNR sin EP tendrá el tratamiento que se prevea en el IRNR. Si la transmisión la realiza un sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades o del IRNR con EP, no se genera el derecho a practicar la deducción por doble imposición sobre plusvalías. Además, el valor mínimo de transmisión a computar será el resultante del último balance aprobado después de sustituir el valor contable de los activos no afectos por el valor que tendrían a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio o por el valor normal de mercado si es inferior.
  - Se añade la obligación de que los valores o participaciones de estas entidades sean nominativos, y se establece una sanción por no cumplir esta obligación, previendo la responsabilidad subsidiaria de los administradores en este aspecto.
- Amortización del fondo de comercio financiero puesto de manifiesto en una fusión cuando el adquirente tiene una participación significativa en la transmitente: se aclara que para las operaciones de este tipo inscritas antes del 1 de enero de 2002, los fondos de comercio generados seguirán siendo deducibles pero con el límite anual máximo de su veintava parte.
  - Plazo para aplicar las deducciones para incentivar determinadas actividades: como se han producido incrementos en los plazos de aplicación de las deducciones por la Ley 6/2000 y por la Ley 24/2001, ahora se aclara cómo se computan esos plazos, siguiendo el criterio administrativo y de la doctrina en el sentido de aplicar los plazos nuevos a las deducciones pendientes de aplicar cuando entra en vigor la norma que modifica el plazo.
  - Retenciones
    - No existirá obligación de retener cuando se produzcan rentas por el cambio de activos en los que estén invertidas las provisiones matemáticas de los unit linked.
    - El porcentaje general de retención o ingreso a cuenta en este Impuesto será el 15% excepto en el caso de contraprestaciones por cesión de derechos de imagen en el que continuará aplicándose el 20%. Por lo tanto, cuando se paguen a sociedades intereses, dividendos o rentas por la transmisión de participaciones en IIC se retendrá al 15%.

## **1. Introducción modificaciones Reglamento Impuesto sobre Sociedades**

Con estas notas intentamos simplemente facilitar la lectura del Real Decreto para que de forma rápida se pueda ver qué modificaciones o nuevos desarrollos se incorporan.

Por lo que respecta a la aplicación temporal de las modificaciones establecidas por este Real Decreto, aquélla va ligada a la norma legal de la que proceden. Así, las modificaciones reglamentarias correspondientes a los cambios legales realizados por la Ley 24/2001, se aplicarán a los períodos impositivos en los que sean de aplicación éstos; las obligaciones relativas a las agrupaciones de interés económico, a las UTES y a las sociedades patrimoniales, y la exención de retención para los beneficios distribuidos por estas entidades se aplicarán en los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2003; el resto de disposiciones se aplicará a partir de 1 de enero de 2003.

## **2. Reforma del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades**

- Se introduce la obligación de informar conjuntamente con la declaración
  - En relación con la deducción del Fondo de Comercio Financiero puesto de manifiesto en la adquisición de participaciones en entidades no residentes (art. 12.5 LIS): identificación y porcentaje de participación, actividades, fecha de adquisición, importe, etc. (se añade el art. 14 bis al RIS).
  - En relación con la deducción del Fondo de Comercio Financiero que se ponga de manifiesto en una fusión en la que la adquirente participe en el capital de la adquirida (art. 103.3 LIS): identificación de la entidad transmitente y del porcentaje de participación en ella, fecha de adquisición, valor, de adquisición, valor teórico, justificación del valor imputado a bienes y derechos, etc. (se añade art. 49 bis).

- En relación con las agrupaciones de interés económico españolas y europeas: identificación, domicilio y porcentaje de participación de los socios, importes a imputar, dividendos y participaciones en beneficios distribuidos con cargo a reservas (art. 50 RIS).
- Se establecen nuevas obligaciones de informar en la memoria de las cuentas anuales
  - En relación con las agrupaciones de interés económico españolas y europeas y a las Uniones Temporales de Empresas a los efectos de la no tributación de los dividendos repartidos a sus socios (art. 66.3 LIS): beneficios aplicados a reservas en períodos en los que tributaron en régimen general y en los que tributaron en régimen especial, distinguiendo entre socios residentes y no residentes, etc. (modificación del art. 50 del RIS, antes dedicado a las entidades transparentes).
  - En relación con las Sociedades Patrimoniales: beneficios aplicados a reservas en períodos impositivos en los que tributaron en otro régimen y cuando tributaron en este régimen especial. En su caso, designación de la reserva de que proceden los dividendos distribuidos e información sobre cálculos para distribuir los gastos entre las distintas fuentes de renta (se añade al RIS un art. 50 bis).
- Se recoge reglamentariamente la deducción por inversiones en activo material nuevo, realizadas por empresas de reducida dimensión, destinadas al aprovechamiento de fuentes renovables de energía (art. 35 LIS, según párrafo añadido por Ley 24/2001) y se hacen unas modificaciones técnicas en el desarrollo de las deducciones por inversiones en la protección del medio ambiente (arts.) 40, 43 y 45.1 del RIS).
- En el régimen especial de consolidación fiscal se introduce la lógica exigencia, en caso de establecimientos permanentes de entidades no residentes que sean sociedad dominante, de identificar a la entidad no residente a la que pertenecen (art. 51 RIS).
- Se regula reglamentariamente el procedimiento para solicitar el momento temporal, anterior al de la puesta en condiciones de funcionamiento, para comenzar a deducir las cantidades satisfechas correspondientes a la recuperación del coste del bien (se añade al RIS un nuevo art. 51 bis):
  - La solicitud se debe presentar a la Dirección General de Tributos 3 meses antes del final del período impositivo en el que se quiera aplicar la deducción de cuotas.
  - Debe contener los datos siguientes: identificación del activo, momento en que se solicita que sean deducibles las cuotas del arrendamiento, peculiaridades del período de construcción (el período siempre habrá de ser superior a 12 meses) y justificación de las peculiaridades de la utilización del activo (aportando memoria económica y jurídica).
  - El plazo para resolver es de 6 meses, previa puesta de manifiesto para formular alegaciones. El silencio administrativo es positivo.
- Se desarrolla el régimen de las Entidades Navieras en Función del Tonelaje (se añade un Título III ter en el RIS con los nuevos arts. 51 ter, 51 quater y 51 quinquies)
  - La solicitud se debe presentar a la Dirección General de Tributos 3 meses antes del final del período impositivo en el que se quiera aplicar el régimen y deberá referirse a todos los buques explotados por las entidades del mismo grupo fiscal que cumplan las condiciones para acogerse al régimen.
  - Debe contener los datos como Estatutos de la entidad, descripción de las actividades que realiza, acreditación del ámbito en el que desarrollará su gestión comercial cada buque, etc.
  - El plazo para resolver es de 3 meses, previa puesta de manifiesto para formular alegaciones. El silencio administrativo es, en este caso, negativo.
  - La autorización se concederá por un período de 10 años, pudiéndose solicitar prórrogas por períodos adicionales de 10 años previa solicitud 3 meses antes del cumplimiento de cada periodo autorizado.
- Retenciones.
  - Se modifica la redacción de la excepción a la obligación de retener cuando se satisfacen rendimientos del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles [art. 57.i). RIS]. El párrafo que se añade respecto a la anterior redacción es muy confuso y parece indicar, literalmente, que a una persona física o a una entidad con una cifra de negocios inferior a 1 millón de euros, ahora habría que retenerle aunque el valor catastral de los inmuebles que alquila sume más de 601.012 euros.

Sin embargo, pensamos que la intención habrá sido dejar todo como estaba en 2002, antes de la reforma de la Ley de Haciendas Locales.

- Se exceptúa de la obligación de retener sobre las rentas obtenidas por el cambio de activos en los que estén invertidas las provisiones matemáticas de los unit linked, en consonancia con la modificación introducida por la Ley 46/2002, de reforma del IRPF e IS [art. 57.o). RIS].
- En consonancia con la modificación en el artículo 146 de la LIS, realizada por la Ley 46/2002, el tipo general de retención pasa del 18 al 15 por 100 (art. 62 RIS).
- Se modifican los plazos de presentación de los resúmenes anuales de retenciones e ingresos a cuenta efectuados. En el caso de presentación en soporte directamente legible por ordenador, el plazo se reduce desde el 20 de febrero al 31 de enero y, si se presenta en impreso generado con el módulo de impresión desarrollado por la Administración tributaria, el plazo se amplía del 20 al 31 de enero.

### **3. Otras modificaciones**

- Los plazos de presentación de declaraciones anuales informativas sobre determinadas operaciones realizadas con activos financieros se modifican igual que las de los resúmenes anuales de retenciones: se acorta el plazo de presentación en soporte directamente legible por ordenador del 20 de febrero al 31 de enero y se aumenta el de impreso con el módulo de la Administración del 20 al 31 de enero (art. 7.1. Real Decreto 2281/1998, de 23 de octubre).
- Se desarrolla con un nuevo capítulo, que contiene 2 artículos, el Real Decreto 2281/1998, la obligación de informar acerca de determinadas cuentas en entidades de crédito que estableció la Ley 46/2002 en su artículo 48 que, a su vez, modificó la Disposición Adicional 14.<sup>a</sup> de la LIRPF. En concreto, la obligación consiste en que las entidades bancarias han de identificar la totalidad de las cuentas abiertas en dichas entidades cuya titularidad corresponda a contribuyentes del IRPF, a sujetos pasivos del IS o contribuyentes del IRNR con establecimiento permanente, aunque no exista retribución, retención o ingreso a cuenta (se añaden arts. 9 y.10 al R.D. 2281/1998).

## **ANEXO V**

### **B) Breves Comentarios a la Ley de la Sociedad Limitada Nueva Empresa**

#### **1. Introducción**

Estos comentarios sobre la Ley 7/2003, de 1 de abril, de la sociedad limitada Nueva Empresa por la que se modifica la ley 2/1995, de 23 de marzo, de sociedades de responsabilidad limitada, publicada en el B.O.E. del 2 de abril, constituyen simplemente un análisis de urgencia de la misma.

Esta norma, aparte de modificar otros aspectos de las Sociedades de Responsabilidad Limitada (SRL), viene a regular la Sociedad Limitada Nueva Empresa (SLNE) como una especialidad de las SRL, con el principal objetivo de facilitar la creación de pequeñas y medianas empresas.

Es importante tener en cuenta que la ley no entrará en vigor hasta los dos meses de su publicación.

#### **2. Denominación, objeto social y requisitos subjetivos**

- La denominación social estará formada por los dos apellidos y el nombre de uno de los socios fundadores seguidos de un código alfanumérico que permita la identificación de la sociedad de manera única e inequívoca. En la denominación de la compañía deberá figurar necesariamente la indicación “Sociedad Limitada Nueva Empresa” o su abreviatura “SLNE”. Ésta se incorporará a una subsección especial de la Sección de Denominaciones del Registro Mercantil Central. El beneficiario o interesado, a cuyo favor se expida la certificación acreditativa de la denominación, coincidirá necesariamente con el socio fundador que figura en la expresada denominación.
- El objeto social de la SLNE podrá ser todas o alguna de las siguientes actividades: la actividad agrícola, ganadera, forestal, pesquera, industrial, de construcción, comercial, turística, de transportes, de comunicaciones, de intermediación, de profesionales o de servicios en general. Los socios fundadores podrán incluir en el objeto social cualquier actividad singular distinta de las anteriores.
- No podrán incluirse en el objeto social de la SLNE aquellas actividades para las cuales se exija forma de sociedad anónima, ni aquellas cuyo ejercicio implique objeto único y exclusivo.
- Tampoco pueden adoptar esta forma social aquellas sociedades a las que resulte de aplicación el régimen de sociedades patrimoniales regulado en la Ley del Impuesto sobre Sociedades.
- Los socios de la SLNE sólo pueden ser personas físicas con un máximo de cinco al tiempo de la constitución, aunque se podrá superar ese número después, mediante la transmisión de participaciones.
- Las SLNE podrán constituirse o llegar a ser sociedades unipersonales. Sin embargo, no podrán constituir ni adquirir la condición de socio único de una SLNE quienes ya ostenten la condición de socio único en otra SLNE.

#### **3. Requisitos constitutivos**

- Requerirá para su válida constitución escritura pública y la inscripción en el Registro Mercantil, adquiriendo de este modo la personalidad jurídica.
- Los trámites necesarios para el otorgamiento e inscripción de la escritura de constitución podrán realizarse a través de técnicas electrónicas, informáticas y telemáticas.
- El Notario comprobará, antes de autorizar la escritura de constitución, que no existe ya una denominación social anterior idéntica, comprobado esto, se otorgará escritura.
- Una vez autorizada la escritura, el Notario la remitirá de manera inmediata, junto con el Documento Único Electrónico (DUE) a las Administraciones tributarias para la obtención del número de identificación fiscal de la sociedad, y presentará, en su caso, la autoliquidación del impuesto que grave el acto, remitiendo la copia autorizada para su inscripción en el Registro Mercantil.

- El Registrador Mercantil deberá calificar e inscribir, en una sección Especial para estas entidades, en su caso, la escritura de constitución en el plazo máximo de veinticuatro horas contado a partir del momento del asiento de presentación.
- Existe un procedimiento para intentar subsanar rápidamente los defectos advertidos por el Registrador para no inscribir la escritura.
- Inmediatamente después, el Registrador notificará al Notario los datos registrales y el DUE incorporando dichos datos. El Notario hará constar en la escritura matriz y en las copias que expida los datos registrales.
- El Notario deberá expedir la copia autorizada de la escritura de constitución en soporte papel en un plazo no superior a veinticuatro horas, computado desde la notificación de los datos registrales por el Registrador Mercantil, dejando constancia del NIF provisional y de la remisión a la Administración Tributaria de la escritura y del DUE para que envíen el NIF definitivo. Del mismo modo, a petición de los socios fundadores, procederá a remitir los documentos necesarios para el cumplimiento de las obligaciones en materia de seguridad social de acuerdo con lo dispuesto en su legislación específica.
- Este sistema es novedoso, y trata de conseguir la inmediatez en la realización de todos los trámites necesarios para que una sociedad pueda empezar a operar.
- No obstante, los fundadores, previamente al otorgamiento de escritura, podrán eximir al notario que le vaya a autorizar de las obligaciones que se establecen y hacerlo por sí mismos o nombrar un representante para que lo haga.

#### **4. Capital social, participaciones sociales y acreditación de la condición de socio**

- El capital social de la SLNE no podrá ser inferior a 3.012 € ni superior a 120.202 €. En todo caso, la cifra de capital mínimo indicada sólo podrá ser desembolsada mediante aportaciones dinerarias.
- La transmisión voluntaria por actos inter vivos de participaciones sociales sólo podrá hacerse a favor de personas físicas.
- Si como consecuencia de la transmisión de las participaciones sociales fueran adquiridas por personas jurídicas deberán ser enajenadas a favor de personas físicas, en el plazo de tres meses contados desde la adquisición; en caso contrario, la Sociedad quedará sometida a la normativa general de la SRL, sin perjuicio de la responsabilidad de los administradores en caso de que no adopten acuerdo para ello.
- No será precisa la llevanza del Libro Registro de Socios, acreditándose la condición de socio mediante el documento público en el que se hubiese adquirido la misma.
- La constitución de derechos reales limitados sobre participaciones sociales deberá notificarse al órgano de administración mediante la remisión del documento público en el que figuren.
- El órgano de administración deberá notificar a los restantes socios la transmisión, constitución de derechos reales o el embargo de participaciones sociales tan pronto como tenga conocimiento de que se hayan producido, siendo responsable de los perjuicios que el incumplimiento de esta obligación pueda deparar.

#### **5. Junta General y Órgano de administración**

- La Junta General se regirá por lo dispuesto para las SRL y podrá convocarse, además de cómo se hace en una SRL, mediante correo certificado con acuse de recibo al domicilio señalado a tal efecto por los socios, por procedimientos telemáticos con acreditación fehaciente del envío del mensaje electrónico de la convocatoria o por el acuse de recibo del socio. En estos supuestos no será necesario el anuncio en el B.O.R.M.E. ni en ninguno de los diarios de mayor circulación del término municipal en que esté situado el domicilio social.
- La administración podrá confiarse a un órgano unipersonal o a un órgano pluripersonal, cuyos miembros actuarán solidaria o mancomunadamente. Cuando la administración se atribuya a un órgano

pluripersonal, en ningún caso adoptará la forma y el régimen de funcionamiento de un Consejo de Administración.

- La representación de la sociedad y la certificación de los acuerdos sociales corresponderá a: si existe administrador único, a éste; si son administradores solidarios, a cualquiera de ellos; y, si son mancomunados, a dos cualquiera de ellos.
- Para ser nombrado administrador se requerirá la condición de socio y podrá ser un cargo retribuido en la forma y cuantía que decida la Junta General. La duración del cargo es por tiempo indefinido, salvo que mediante acuerdo de la Junta General se establezca un periodo determinado.

## **6. Modificaciones estatutarias**

- Mediante Orden, el Ministerio de Justicia aprobará un modelo orientativo de Estatutos para la SLNE.
- La SLNE podrá modificar su denominación, su domicilio social, y su capital social dentro de los límites máximo y mínimo establecidos.
- Si los socios acordaran aumentar el capital social por encima del límite máximo, en dicho acuerdo deberán asimismo establecer si optan por la transformación de la SLNE en cualquier otro tipo social o si continúan sus operaciones en forma de SRL.
- En el caso de que el socio, cuyo nombre y apellidos figuren en la denominación social, pierda dicha condición, deberá modificarse la denominación de modo que esté formada por el nombre y los apellidos de uno de los socios.

## **7. Contabilidad**

- La contabilidad podrá llevarse, en los términos que reglamentariamente se determinen, de acuerdo con el principio de simplificación de los registros contables de forma que, a través de un único registro, se permita el cumplimiento de las obligaciones que el ordenamiento jurídico impone en materia de información contable y fiscal. En estos momentos el ICAC trabaja en la redacción de un borrador de proyecto de Real-Decreto de contabilidad simplificada.
- También se prevé que se publiquen unos modelos de presentación de cuentas anuales más simples que los abreviados.

## **8. Disolución y transformación**

- La SLNE se disolverá por las mismas causas que las establecidas para las SRL y, además, por las siguientes:
  - Como consecuencia de pérdidas que dejen reducido el patrimonio contable a menos de la mitad del capital social, durante al menos seis meses, a no ser que se restablezca el patrimonio contable en dicho plazo.
  - Por resultar aplicable a la sociedad el régimen de sociedades patrimoniales regulado en la Ley del Impuesto sobre Sociedades.
- La SLNE podrá transformarse en sociedad colectiva, sociedad civil, sociedad comanditaria, simple o por acciones, sociedad anónima, sociedad cooperativa, así como en agrupación de interés económico.
- La SLNE podrá continuar sus operaciones en forma de sociedad de responsabilidad limitada, para lo cual requerirá acuerdo de la Junta General y adaptación de los estatutos sociales de la Sociedad Nueva Empresa mediante escritura que se ha de inscribir en el Registro Mercantil en el plazo máximo de 2 meses.

## **9. Documento Único Electrónico**

- Es la herramienta fundamental en la constitución de la SLNE y permite la inmediatez en todos los trámites. En el DUE se recogerán todos los datos referentes a la SLNE que, de acuerdo con la legislación aplicable, deben remitirse a los Registros Jurídicos y a las Administraciones públicas competentes para la constitución de la sociedad y para el cumplimiento de las obligaciones en materia tributaria y de Seguridad Social inherentes al inicio de su actividad.

- La remisión y recepción del DUE se hará mediante el empleo de técnicas electrónicas, informáticas y telemáticas, teniendo en cuenta lo previsto en las legislaciones específicas. Dichas remisiones y recepciones del DUE se limitarán a aquellos datos que sean necesarios para la realización de los trámites que serán competencia del órgano correspondiente.
- Mediante un Reglamento, o en su caso, mediante la celebración de convenios entre las Administraciones públicas competentes, podrán incluirse nuevos datos a fin de que pueda servir para el cumplimiento de trámites, comunicaciones u otras obligaciones distintas del inicio de la actividad. Asimismo, reglamentariamente se establecerán las especificaciones y condiciones para el empleo del DUE para la constitución de cualquier forma societaria así como para el cumplimiento de las obligaciones en materia tributaria y de Seguridad Social inherentes al inicio de la actividad.
- Los socios fundadores de la SLNE podrán manifestar al notario, como antes hemos dicho su interés en realizar por sí mismos o por representante los trámites y la comunicación de los datos incluidos en el DUE.
- Será aprobado por el Consejo de Ministros a propuesta del Ministro de Economía, previo informe del Ministro de Hacienda y de los demás Ministerios competentes por razón de la materia y estará disponible en todas las lenguas oficiales del Estado español.
- La Administración General del Estado, a través del Ministerio de Economía, podrá celebrar convenios de establecimiento de Puntos de Asesoramiento e Inicio de Tramitación de las SLNE con otras Administraciones públicas y entidades públicas o privadas sin ánimo de lucro. Asimismo los Centros de Ventanilla Única Empresariales podrán realizar las funciones de orientación, tramitación, y asesoramiento para la creación y desarrollo de SLNE.

## **10. Colaboración social**

- Las Administraciones tributarias podrán hacer efectiva la colaboración social prevista en la Ley General Tributaria así como en otras normas que la desarrollen, en virtud de la cual podrán instrumentarse acuerdos con el Consejo General del Notariado, Colegios de Registros y otros Colegios Profesionales o Cámaras de Comercio para la presentación de declaraciones, comunicaciones u otros documentos tributarios relacionados con la constitución e inicio de la actividad de la SLNE.
- Podrán preverse mecanismos de adhesión a dichos convenios por parte de notarios, registradores mercantiles y otros profesionales colegiados a fin de hacer efectiva dicha colaboración social.
- Mediante Orden del Ministro de Hacienda o del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales se establecerán los supuestos y condiciones para presentar por medios telemáticos declaraciones, comunicaciones u otros documentos tributarios en representación de terceras personas.

## **11. Medidas fiscales**

- La Administración Tributaria **concederá**, previa solicitud y sin aportación de garantías, el aplazamiento de la deuda tributaria del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por la modalidad de Operaciones Societarias, derivada de la constitución de la sociedad, durante el plazo de un año desde su constitución, así como las deudas del Impuesto sobre Sociedades de los 2 primeros periodos impositivos, los cuales habrán de ingresarse a los 12 y 6 meses respectivamente, después del término del periodo voluntario.
- La Administración Tributaria **podrá conceder**, previa solicitud con aportación de garantías o sin ellas, el aplazamiento o fraccionamiento de las cantidades derivadas de retenciones e ingresos a cuenta del IRPF que se devenguen en el primer año desde su constitución.
- Las cantidades aplazadas o fraccionadas devengarán interés de demora.
- La SLNE no tendrá la obligación de efectuar los pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades, correspondientes a los dos primeros periodos impositivos.

Barcelona, mayo 2003.