

CARLOS GARRANZO GARCÍA

*Inspector de Hacienda del Estado
 Economista
 Censor Jurado de Cuentas*

Extracto:

EL presente trabajo tiene por objeto describir las novedades tributarias para 1999 que las Leyes 49/1998 y 50/1998 han introducido en el Impuesto sobre Sociedades (delimitación de sujetos pasivos, exenciones, imputación temporal, tipos de gravamen, deducciones por inversiones, régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones y canjes de activo, aportaciones no dinerarias, factor de agotamiento de empresas de hidrocarburos, incentivos fiscales para empresas de reducida dimensión, régimen de las comunidades titulares de montes vecinales en mano común y pagos fraccionados) y en el Impuesto sobre el Patrimonio (base liquidable, cuota íntegra, personas obligadas a presentar declaración y normas de valoración de las participaciones en fondos propios). Asimismo, se analizan las disposiciones relativas al IRPF contenidas en las referidas leyes.

Sumario:

- I. Antecedentes.
- II. Impuesto sobre Sociedades.
 - 1. Ley de Presupuestos.
 - 1.1. Delimitación del coste de adquisición: efectos de la depreciación monetaria.
 - 1.2. Pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades.
 - 2. Ley 50/1998.
 - 2.1. Nuevos sujetos pasivos (mod. art. 7).
 - 2.2. Exenciones (mod. art. 9).
 - 2.3. Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos (mod. art. 19).
 - 2.4. Tipos de gravamen (mod. art. 26).
 - 2.5. Deducción por inversiones en bienes de interés cultural, producciones cinematográficas y edición de libros (mod. art. 35).
 - 2.6. Régimen fiscal de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de valores (mod. art. 97).
 - 2.7. Aportaciones no dinerarias (mod. art. 108).
 - 2.8. Factor de agotamiento (mod. arts. 116, 117, 118 y 120).
 - 2.9. Incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión (art. 127).
 - 2.10. Regímenes de las Comunidades titulares de montes vecinales en mano común (art. 135 bis).
- III. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- IV. Impuesto sobre el Patrimonio.
 - 1. Ley 49/1998.
 - 2. Ley 50/1998.

I. ANTECEDENTES

En el ámbito de la legislación presupuestaria en sí, la presente Ley de Presupuestos, se encuadra conforme se consigna en la propia exposición de motivos, con todas las leyes presupuestarias dirigidas a la reducción del déficit público y disciplina en el gasto, que se manifiesta iniciada con la ley presupuestaria de 1996.

En el ámbito de la política fiscal, la principal característica de estos Presupuestos, es que son los primeros que se elaboran en el seno de la Unión Económica y Monetaria Europea. Consecuentemente han sido redactados cumpliendo con los compromisos fiscales comprometidos en el Pacto de Estabilidad y Crecimiento, de los que entre otros extremos resulta: que la política fiscal va a ser el principal instrumento en manos de las Autoridades Nacionales, para preservar el primer objetivo común de la presente etapa: la estabilidad económica.

A su vez, 1999 es el primer ejercicio en que entra en funcionamiento la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y, al 30 de diciembre de 1998, se encontraba pendiente de desarrollo la correspondiente norma reglamentaria.

Con estos antecedentes, el presente estudio se centra en examinar dichas normas a la luz de la imposición directa.

II. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

1. Ley de Presupuestos.

1.1. Delimitación del coste de adquisición: efectos de la depreciación monetaria.

«Artículo 59. Coeficientes de corrección monetaria.

Uno. Respecto de los períodos impositivos que se inicien durante 1999, los coeficientes previstos en el artículo 15.11 a) de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en función del momento de adquisición del elemento patrimonial transmitido serán los siguientes:

	COEFICIENTE
Con anterioridad al 1 de enero de 1984	1,889
En el ejercicio de 1984	1,715
En el ejercicio de 1985	1,584
En el ejercicio de 1986	1,491
En el ejercicio de 1987	1,420
En el ejercicio de 1988	1,357
En el ejercicio de 1989	1,298
En el ejercicio de 1990	1,247
En el ejercicio de 1991	1,205
En el ejercicio de 1992	1,178
En el ejercicio de 1993	1,162
En el ejercicio de 1994	1,141
En el ejercicio de 1995	1,096
En el ejercicio de 1996	1,044
En el ejercicio de 1997	1,020
En el ejercicio de 1998	1,007
En el ejercicio de 1999	1,000

Dos. Los coeficientes se aplicarán de la siguiente manera:

- Sobre el período de adquisición o coste de producción, atendiendo al año de adquisición o producción del elemento patrimonial. El coeficiente aplicable a las mejoras será el correspondiente al año en que se hubiesen realizado.
- Sobre las amortizaciones contabilizadas, atendiendo al año en que se realizaron.

Tres. Tratándose de elementos patrimoniales actualizados de acuerdo con lo previsto en el artículo 5 del Real Decreto 7/1996, de 7 de junio, los coeficientes se aplicarán sobre el precio de adquisición y sobre las amortizaciones correspondientes al mismo, sin tomar en consideración el importe del incremento neto de valor resultante de las operaciones de actualización.

La diferencia entre las cantidades determinadas por la aplicación de lo establecido en el apartado anterior, se minorará en el importe del valor anterior del elemento patrimonial y al resultado se aplicará cuando proceda, el coeficiente a que se refiere la letra c) del apartado 11 del artículo 15 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

El importe que resulte de las operaciones descritas en el párrafo anterior se minorará en el incremento neto de valor derivado de las operaciones de actualización previstas en el Real Decreto-Ley 7/1996, siendo la diferencia positiva así determinada el importe de la depreciación monetaria a que se refiere el apartado 11 del artículo 15 de la Ley 43/1995.

Para determinar el valor anterior del elemento patrimonial actualizado se tomarán los valores que hayan sido considerados a los efectos de aplicar los coeficientes establecidos en el apartado uno.»

La presente norma afecta tanto al Impuesto sobre Sociedades, como al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en la medida que estemos en presencia de actividades empresariales. Bueno es, pues, que recordemos:

El valor neto contable de cualquier elemento de activo fijo viene determinado por la diferencia entre su coste histórico de adquisición y/o construcción -supuestos de fabricación propia- y las correspondientes amortizaciones contables; es, pues, claro que el número dos de la norma se dirige expresamente a la delimitación de la correspondiente depreciación monetaria, si no mediara otro tipo de hechos: las operaciones de actualización legal.

El número tres de la norma se dirige a considerar este hecho: la actualización de valores supone la adición al valor neto contable de un nuevo diferencial correspondiente a este hecho económico y constituido contablemente por el importe que para el correspondiente elemento de activo fijo represente la correspondiente actualización. Consecuentemente la depreciación monetaria que se pretende ahora cuantificar, no es sino la resultante de restar la diferencia resultante de la aplicación del número dos, el valor neto contable y la propia actualización.

El coste de adquisición queda así modificado fiscalmente, por la suma de los efectos de la actualización de valores y la depreciación monetaria así determinada.

1.2. Pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades.

Conforme al artículo 60 tenemos:

«Respecto de los períodos impositivos que se inicien durante 1999, el porcentaje a que se refiere el apartado 4 del artículo 38 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, será del 18 por 100 para la modalidad de pago fraccionado prevista en el apartado 2 del mismo. Las deducciones y bonificaciones a las que se refiere dicho apartado incluirán todas aquellas otras que le fueren de aplicación al sujeto pasivo.

Para la modalidad prevista en el apartado 3 del artículo 38 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, el porcentaje será el resultado de multiplicar por cinco séptimos el tipo de gravamen redondeado por defecto.

Estarán obligados a aplicar la modalidad a que se refiere el párrafo anterior, los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, haya superado la cantidad de 1.000 millones de pesetas durante los doce meses anteriores a la fecha en que se inicien los períodos impositivos dentro de 1998.

Las sociedades transparentes no estarán obligadas a realizar pagos fraccionados respecto de la base imponible que debe ser objeto de imputación.»

En resumen:

Para las sociedades que opten por la referencia al «resultado histórico», el porcentaje será del 18 por 100.

Para las sociedades que opten -salvo las de más de 1.000 millones de facturación, que están obligadas a seguir esta opción- por el resultado contable de cada período y, en tanto estemos ante supuestos del tipo general (35%), el porcentaje será del 25 por 100.

2. Ley 50/1998.

El artículo 1 de la Ley 50/1998, incluye como vamos a estudiar un conjunto diverso de medidas legales que afectan a la Ley 43/1995, mediante modificación o nueva redacción de su articulado, a saber: delimitación de sujetos pasivos (art. 7), exenciones (art. 9), imputación temporal (art. 19), tipos de gravamen (art. 26), deducciones por inversiones (art. 35), régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones y canjes de activo (art. 97), aportaciones no dinerarias (art. 108), factor de agotamiento de empresas de hidrocarburos (arts. 116, 117, 118 y 119), incentivos fiscales para empresas de reducida dimensión (art. 127) y régimen de las comunidades titulares de montes vecinales en mano común (art. 135 bis), substancialmente con efectos del 1 de enero de 1999.

2.1. Nuevos sujetos pasivos (mod. art. 7).

«Primero. Se añaden dos nuevas letras, i) y j), al apartado 1 del artículo 7, con la siguiente redacción:

- (i) Los fondos de garantía de inversiones regulados en la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.
- (j) Las comunidades titulares de montes vecinales en mano común regulados por la Ley 55/1980, de 11 de noviembre, sobre régimen de los montes vecinales en mano común, o en la legislación autonómica correspondiente.»

Estos dos nuevos sujetos pasivos responden: los Fondos de Garantía de Inversiones, creados por la Ley del Mercado de Valores y de naturaleza similar a los Fondos de Garantía de Depósitos del ámbito bancario, para poder darles la exención total del impuesto, como veremos posteriormente. Las comunidades titulares de montes vecinales en mano común, por cuanto se trata de darles un régimen especial.

2.2. Exenciones (mod. art. 9).

«Segundo. Los apartados c) y d) del artículo 9 quedan redactados de la siguiente manera:

- c) El Banco de España, los Fondos de Garantía de Depósitos y los Fondos de Garantía de Inversiones.
- d) Las entidades públicas encargadas de la gestión de la Seguridad Social.»

La Ley 37/1998, de 16 de noviembre, de reforma de la Ley del Mercado de Valores, incluye una disposición adicional quinta, que dio nueva redacción a la letra d) del artículo 9 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, para incluir la exención de los Fondos de Garantía de Inversiones (sin declararlos sujetos pasivos previamente), junto con la exención del Banco de España y los Fondos de Garantía de Depósitos, cuando éstos estaban recogidos desde 1 de enero de 1998 en la letra c), con lo que se eliminaba la exención de las entidades públicas encargadas de la gestión de la Seguridad Social. Ha sido, pues, necesario declarar retroactivamente la exención de las entidades públicas encargadas de la gestión de la Seguridad Social, exención esta que nunca fue intención del legislador eliminar.

2.3. Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos (mod. art. 19).

«Tercero. Se añade un nuevo apartado 9 al artículo 19, del siguiente tenor:

- 9. Cuando se eliminen provisiones, por no haberse aplicado a su finalidad, sin abono a una cuenta de ingresos del ejercicio, su importe se integrará en la base imponible de la entidad que las hubiese dotado, en la medida en que dicha dotación se hubiese considerado gasto deducible.»

No es en sí mismo, problema de imputación temporal y es implícito al problema de la adecuada delimitación del resultado contable en sí (véase Plan General de Contabilidad): las provisiones no aplicadas a su finalidad, no registradas vía la cuenta de Resultados, devienen según la norma, en base imponible del ejercicio en que se constata el hecho y por el mismo importe que en su momento fuese considerado gasto deducible.

El problema a nuestro juicio devendrá, cuanto al mismo se sume la institución de la prescripción. La adecuada delimitación del resultado contable exige que al cierre de cada ejercicio se delimiten además de la variación de existencias, las provisiones. Provisiones que suponen el mantenimiento o no de las constituidas en ejercicio precedente y las que procede dotar en el presente ejercicio, de forma que el «silencio» por los Órganos de Gobierno de las sociedades presupone la aparente necesidad de su mantenimiento y, sin embargo, los hechos no son así: inadecuada delimitación del resultado contable.

2.4. Tipos de gravamen (mod. art. 26).

«Cuarto. Se suprime el apartado 8 del artículo 26. Los apartados 6 y 7 del artículo 26 pasan a tener la siguiente redacción:

6. Tributarán al tipo del 0 por 100 los FONDOS DE PENSIONES regulados por la Ley 8/1987, de 8 de junio, de Planes y Fondos de Pensiones.
7. Tributarán al tipo del 40 por 100 las entidades que se dediquen a la explotación, investigación y explotación de yacimientos y almacenamientos subterráneos de hidrocarburos en los términos establecidos en la Ley 34/1998, de 7 de octubre, del Sector de Hidrocarburos.

Las actividades relativas al refino y cualesquiera otras distintas de la exploración, investigación, explotación, transporte, almacenamiento, depuración y venta de hidrocarburos extraídos, o de la actividad de almacenamiento subterráneo de hidrocarburos propiedad de terceros, quedarán sometidas al tipo general de gravamen.

A las entidades que desarrollen exclusivamente la actividad de almacenamiento de hidrocarburos propiedad de terceros no les resultará aplicable el régimen especial establecido en el Capítulo X del Título VIII de esta Ley y tributarán al tipo del 35 por 100.»

Se adapta el tipo impositivo del 40 por 100 de las entidades de hidrocarburos a las modificaciones que en este ámbito ha introducido la Ley 34/1998, de 7 de octubre, del Sector de Hidrocarburos.

Y se aprovecha para reordenar los apartados llevados anteriormente al apartado 7, para tapan el hueco dejado por la reforma introducida por la Ley 20/1998, de 1 de julio, de reforma del régimen jurídico y fiscal de las Instituciones de Inversión Colectiva y llevando el tipo de los Fondos de Pensiones del apartado 8 (que se suprime) al apartado seis.

2.5. *Deducción por inversiones en bienes de interés cultural, producciones cinematográficas y edición de libros (mod. art. 35).*

Se da nueva redacción al apartado segundo del mismo: nos aparece el concepto de coproductor financiero y el porcentaje de deducción se mantiene en el 20 por 100 para el productor y se fija en el 5 por 100 para el coproductor financiero.

Resumimos ambas figuras en los términos siguientes:

CONCEPTO	Inversiones en producciones españolas de largometrajes cinematográficos y series audiovisuales de ficción, animación o documental
INVERSIÓN FÍSICA	Maqueta reproducible industrialmente
BASE DEDUCCIÓN	Coste de producción minorada en la parte financiada por el COPRODUCTOR FINANCIERO
% DERECHO	20 por 100

CONCEPTO	Coproductor financiero: quien aporte exclusivamente recursos financieros, en cuantía no inferior al 10 por 100 ni superior al 25 por 100 del total coste de producción
BASE DEDUCCIÓN	Inversión financiera
% DERECHO	5 por 100
LÍMITE	5 por 100 de la renta del período derivada de dicha inversión

Momento de iniciar el cómputo del derecho, en ambos supuestos: período impositivo en el que finalice la producción de la obra.

2.6. *Régimen fiscal de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de valores (mod. art. 97).*

Se produce: en el número dos, se incorpora una nueva letra c) -modalidades de escisiones asimilables a fusiones- y se da nueva redacción al número cuatro del mismo: concepto de rama de actividad.

«c) Una entidad segrega una parte de su patrimonio social, constituida por participaciones en el capital de otras entidades que confieran la mayoría del capital social en las mismas, y la transmite a otra entidad, de nueva creación o ya existente, recibiendo a cambio valores representativos del capital de la entidad adquirente, que deberá atribuir a sus socios en proporción a sus respectivas participaciones, reduciendo el capital social y las reservas en la cuantía necesaria y, en su caso, una compensación en dinero en los términos de la letra a) anterior».

Es decir, la nueva modalidad está constituida por la escisión o segregación de paquetes accionariales, que permiten el control mayoritario de una entidad. Son sus notas:

- Transmisiones de la totalidad del paquete accionarial, a nueva sociedad o sociedad preexistente.
- Recepción por el transmisor, de acciones de esta nueva o preexistente sociedad.
- Transmisor, entrega las acciones recibidas a sus accionistas en proporción a su participación accionarial, bien con reducción de capital, con cargo a reservas y/o efectivo (límite 10% importe operación).

La siguiente modificación en el presente apartado es la correspondiente al concepto de rama de actividad:

«Se entenderá por rama de actividad el conjunto de elementos patrimoniales **que sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma determinante de una explotación económica**, es decir un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios. Podrán ser atribuidas a la sociedad económica las deudas contraídas para la organización o el funcionamiento de los elementos que se traspasan».

Traemos para su comparación, su primitiva redacción:

«Se entenderá por rama de actividad el conjunto de elementos patrimoniales **que constituyan desde el punto de vista de la organización** una unidad económica autónoma determinante de una explotación económica, es decir un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios. Podrán ser atribuidas a la sociedad adquirente las deudas contraídas para la organización y el funcionamiento de los elementos que se traspasan.»

La exención, que se podía entender radicada en la entidad adquirente de la nueva rama de actividad con la redacción primitiva -por cuanto constituye desde el punto de vista de la organización, una unidad económica autónoma- se radica legalmente en la sociedad transmitente.

2.7. Aportaciones no dinerarias (mod. art. 108).

Se da nueva redacción al artículo 108, apartado uno, pero la diferencia se constituye exclusivamente, en que por la norma original se decía, «a opción de la persona física o sujeto pasivo», y, en la nueva redacción se sustituye por la expresión, «a opción del sujeto pasivo», siendo indistinto la referencia a persona física o jurídica.

2.8. Factor de agotamiento (mod. arts. 116, 117, 118 y 120).

Se trata de modificaciones exigidas por la nueva Ley 34/1998 del Sector de Hidrocarburos y, bueno es recordar, que con anterioridad a la nueva modalidad, la figura del factor agotamiento arranca en el Sector de Hidrocarburos, Ley 21/1974, y se extiende al Sector MINERO, Ley 6/1977 -primera modalidad de dotación-, además de la que resulta de la propia disposición transitoria tercera de la Ley 43/1995 -segunda modalidad de dotación-.

Esta nueva modalidad se resume en los términos siguientes:

Artículo 116. Investigación y explotación de hidrocarburos: factor de agotamiento.

Bajo tal definición, el artículo original y el de la norma estudiada, incluyen realmente, la definición del hecho y su cuantificación.

Se precisa el término «investigación y explotación» de la norma original, por la referencia a la «exploración, investigación y explotación» de los correspondientes yacimientos. Y configurada como actividad económica diferenciable, bien como específica y/o complementaria, se da entrada en la definición al «almacenamiento subterráneo de hidrocarburos naturales, líquidos o gaseosos».

Los apartados a) y b), que abordan la cuantificación del concepto, quedan redactados como sigue:

«a) El 25 por 100 del importe de la contraprestación por la venta de hidrocarburos y **de la prestación de servicios de almacenamiento**, con el límite de base imponible (modificado lo resaltado).

b) El 40 por 100 de la cuantía de la base imponible previa a esta reducción.»

Artículo 117. Factor de agotamiento: requisitos.

Materialización de la dotación: inversión en:

- Actividades de investigación (existente en la norma original).
- Actividades de almacenamiento subterráneo de hidrocarburos (nuevo).
- Actividades de abandono de campos petrolíferos (nuevo).
- Actividades de desmantelamiento de plataformas petrolíferas (nuevo).

Plazo para su inversión: 10 años (antes 5), con referencia al ejercicio de dotación.

Excepción, primer ejercicio en que se produce la dotación:

«La misma consideración tendrán las actividades de investigación realizadas en los cuatro años anteriores al primer período impositivo en que se reduzca la base imponible, en concepto de factor de agotamiento».

Nuevas definiciones: abandono de campos y desmantelamiento de plataformas marinas.

«Los trabajos necesarios para desmantelar las instalaciones productivas terrestres o las plataformas marinas, dejando libre el suelo o espacio marino que las mismas ocupaban en la forma establecida en el Decreto de otorgamiento».

Seguimiento y comprobación: memoria de los 10 ejercicios correspondientes y estos hechos podrán ser objeto de comprobación durante el mismo período, «para lo cual el sujeto pasivo deberá aportar la contabilidad y los oportunos soportes documentales que acrediten el cumplimiento de los requisitos exigidos al factor agotamiento».

Artículo 118. Factor agotamiento, incumplimiento de requisitos.

Efectos de la no inversión de la dotación:

«inclusión en la base imponible del período impositivo concluido a la expiración de dicho plazo, o del ejercicio en el que se haya realizado la inadecuada disposición, debiendo liquidarse los correspondientes intereses de demora ...».

La norma modifica la redacción del número uno, para recoger el nuevo plazo (10 años).

Artículo 120. Amortización de inversiones inmateriales y gastos de investigación. Compensación de bases imponibles negativas.

Para evitar problemas de doble cómputo, vía factor de agotamiento y amortización, se da nueva redacción al apartado uno: los activos intangibles y/o los gastos de investigación, clasificables bajo este concepto, son los que correspondan a situaciones de caducados o extinguidos.

Cuota anual de amortización máxima: 50 por 100 (antes 25%).

El apartado dos: utiliza la referencia a activos tangibles y, bajo el concepto de «unidad de producción», aborda lo que podríamos identificar como amortización de instalaciones complejas especializadas de la anterior normativa contable, que se permite, mediante la formulación a la Administración del correspondiente Plan.

Apartado tres: compensación de bases negativas de ejercicios anteriores; se pasa del 25 por 100 al 50 por 100.

Todas estas modificaciones suponen la creación de problemas de Derecho transitorio, respecto al concepto y fecha 1 de enero de 1999, que nos llevan a:

Artículo 1. Número decimotercero: inversión de dotaciones al factor de agotamiento, realizadas al amparo de la Ley 21/1974, regulados en la disposición transitoria tercera de la Ley 43/1995 (hidrocarburos), extensible como criterio a las entidades incluidas dentro de la Ley 6/1977, de 4 de enero, de Fomento a la Minería:

«...Deberán invertirse en las condiciones y con los requisitos establecidos en las respectivas leyes, a efectos de consolidar la deducción en su día practicada.

2.º Las disposiciones establecidas en esta Ley, para las actividades de investigación y explotación de hidrocarburos, serán de aplicación a las entidades con permiso de investigación y concesión de explotación que continúan rigiéndose por la Ley 21/1974, de 27 de junio, de Régimen Jurídico para la Investigación y Explotación de Hidrocarburos.»

Disposición transitoria octava:

1. Los saldos pendientes de inversión de las dotaciones al factor de agotamiento realizadas en períodos impositivos iniciados con anterioridad al 1 de enero de 1999, al amparo del Capítulo X del Título VIII de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, deberán invertirse en las condiciones y con los requisitos establecidos en el artículo 1 de esta ley.

2. Las bases imponibles negativas que estuvieren pendientes de compensación, conforme al régimen especial del Capítulo X del Título VIII de la Ley 43/1995, serán compensadas en la forma establecida en el artículo 1 de esta ley.

2.9. Incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión (art. 127).

Se da nueva redacción al citado artículo, de forma que queda redactado como sigue:

- «1. Los elementos del inmovilizado material afectos a explotaciones económicas en los que se materialice la reinversión del importe obtenido en la transmisión onerosa de elementos del inmovilizado material, también afectos a explotaciones económicas, realizadas en el período en que se cumplan las condiciones del artículo 122 de esta Ley, podrán amortizarse en función del coeficiente que resulte de multiplicar por 2,5 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas. La reinversión deberá realizarse dentro del plazo al que se refiere el artículo 21.1 de esta Ley.
2. Cuando el importe invertido sea superior o inferior al obtenido en la transmisión, la amortización a que se refiere el apartado anterior se aplicará sólo sobre el importe de dicha transmisión que sea objeto de reinversión.
3. La deducción del exceso de la cantidad amortizable resultante de lo previsto en este artículo respecto de la depreciación efectivamente habida, no estará condicionada a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias.»

Comentario: sustituido un régimen de exención por un tratamiento específico de la amortización.

Consecuentemente ello supone la aparición de problemas de Derecho transitorio, que se regulan como sigue:

Disposición transitoria novena.

«Las rentas acogidas a la exención por reinversión previstas en el artículo 127 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, se regularán por lo en él establecido, aun cuando la reinversión se produzca en períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 1999.»

2.10. Regímenes de las Comunidades titulares de montes vecinales en mano común (art. 135 bis).

Se introduce un nuevo artículo -135 bis-, como resultado de la configuración de nuevos sujetos pasivos recogida en la norma y su estudio.

Resumimos su contenido en los términos siguientes:

Especialidades en la base imponible:

Conforme al número 1 del nuevo artículo, se reducirá la misma en el importe de los beneficios del ejercicio que se apliquen a:

- a) Inversiones de conservación, mejora, acceso y servicios destinados al uso social al que el monte sea destinado.
- b) Financiación de obras de infraestructura y servicios públicos de interés social.

Materialización de la inversión correspondiente: en el propio período impositivo o en los tres siguientes.

Efectos del incumplimiento: en el período impositivo en que venza la obligación de materialización, se ingresará la parte de cuota íntegra dejada de ingresar más los intereses de demora correspondientes.

Tipo de gravamen: 25 por 100.

Estas entidades no están sujetas a la obligación de presentar declaración, en los períodos impositivos en que no obtengan ingresos, ni realicen gasto y/o inversión de las enunciadas.

Los partícipes o miembros de las comunidades, tributarán por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sobre las cantidades que les sean efectivamente distribuidas, como tal participación en beneficios (art. 23.1 de la ley).

Finalmente no queremos cerrar el presente apartado, sin recoger:

Régimen fiscal del grupo dependiente de la Sociedad Estatal de Participaciones Industriales.

Artículo 27: «Tendrá la consideración de gasto deducible en el régimen de tributación consolidada del Impuesto sobre Sociedades del grupo dependiente de la SEPI, las provisiones que dicha sociedad dote por la depreciación de las participaciones mayorita-

rias en sus entidades participadas, que se correspondan con las dotaciones realizadas por tales entidades para atender los compromisos laborales de su personal a que se refiere la disposición adicional vigésima quinta de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social para 1998».

Se incorpora una nueva disposición adicional decimoquinta a la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, correspondiente a **Incentivos Fiscales a la Renovación de la Flota Mercante**, que al igual que las disposiciones anteriores resumimos:

1. Aplicación de un régimen de amortización acelerada, respecto a bienes que cumplan con las siguientes especialidades:
 - a) Buques, embarcaciones y artefactos navales:
 - Nuevos, puestos a disposición del adquirente entre el 1 de enero de 1999, y el 31 de diciembre del 2003.
 - Nuevos, encargados entre el 1 de enero de 1999 y 31 de diciembre del 2003, puestos a disposición del adquirente antes del 31 de diciembre del 2006.
 - Usados, adquiridos después del 1 de enero de 1999, que supongan necesidad de mejoras por un valor superior al 25 por 100 de su precio de adquisición y que se realicen antes del 31 de diciembre del 2003.
 - Adquiridos en régimen de arrendamiento financiero.
 - b) Inscriptibles en el correspondiente Registro Naval.
 - c) Que el sujeto pasivo adquirente explote el buque, embarcación o artefacto naval mediante su afectación a su propia actividad, o bien mediante un arrendamiento a casco desnudo, siempre que en este último caso la entidad arrendadora sea una Agrupación Española o Europea de Interés Económico, y se cumplan los siguientes requisitos:
 - Que el arrendatario sea persona física o jurídica que se dedique habitualmente a la explotación de buques, embarcaciones y/o artefactos marítimos.
 - Precio de adquisición, tipo de interés en la financiación de la construcción y precio de alquiler sean los normales del mercado entre partes no vinculadas. No vinculación, que debe apreciarse además en la relación arrendador/arrendatario.
 - Los socios de la sociedad arrendadora deberán mantener su participación al menos durante las dos terceras partes de la duración del contrato.
 - Al menos el 75 por 100 de la ventaja fiscal así obtenida se traslade por el arrendador al usuario (menor importe de los fletes), correspondiendo su apreciación al Ministerio de Economía y Hacienda.

- La participación de la Agrupación en la financiación del precio de adquisición ha de ser al menos del 20 por 100.
- Construcción y mejora, en la Unión Europea, con exclusión de paraísos fiscales.
- Solicitud y concesión de beneficios por el Ministerio de Economía y Hacienda, previa a la construcción y/o mejora del bien.

La amortización se practicará como sigue:

- a) La amortización anual fiscalmente deducible tendrá como límite el 35 por 100 del precio de adquisición del buque o de valor de la mejora.
- b) La amortización podrá iniciarse con anterioridad a la puesta del buque, embarcación y/o artefacto naval en condiciones de funcionamiento o del inicio de la mejora, con el límite de las cantidades pagadas.
- c) La deducción de las cantidades que excedan de la depreciación efectiva no estará condicionada a su imputación contable a la cuenta de pérdidas y ganancias. Dichas cantidades incrementarán la base imponible, con ocasión de la amortización o transmisión del elemento que disfrutó de aquélla.

III. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

Como se recordaba al iniciar el presente trabajo, 1999 es el primer ejercicio en que entra en funcionamiento la nueva Ley del Impuesto (Ley 40/1998, de 9 de diciembre). Ello presupone, como vamos a tener ocasión de exponer, que el número de normas que la Ley de Presupuestos y su Ley de Acompañamiento van a desarrollar relativas al tema, son mínimas.

- a) Efectos en base imponible.

Establecida en la ley la necesidad de actualizar el coste de adquisición de los **bienes inmuebles no afectos a actividades económicas** -los económicos, como vamos a tener ocasión de transcribir, van a ser tratados en los mismos términos anteriormente expuestos para el Impuesto sobre Sociedades- y, no delimitados en la norma, los pertinentes coeficientes determinan que la primera precisión que vamos a encontrar en la Ley 49/1998, es la contenida en el artículo 58 de la misma, a saber:

«Artículo 58. Coeficientes de actualización del valor de adquisición:

Uno. A efectos de lo previsto en el apartado 2 del artículo 33 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, para las transmisiones de **bienes inmuebles no afectos a actividades económicas** que se efectúen durante 1999, los coeficientes de actualización del valor de adquisición serán los siguientes:

AÑO DE ADQUISICIÓN DEL ELEMENTO PATRIMONIAL	COEFICIENTE
1994 y anteriores	1,038
1995	1,097
1996	1,059
1997	1,038
1998	1,018
1999	1,000

No obstante, cuando las inversiones se hubieran efectuado el **31 de diciembre de 1994**, será de aplicación el coeficiente de **1,097**.

La aplicación de un coeficiente distinto de la unidad **exigirá que la inversión hubiese sido realizada con más de un año de antelación a la fecha de la transmisión del bien inmueble**.

Dos. A efectos de la actualización del valor de adquisición prevista en el apartado anterior, los **coeficientes aplicables a los bienes inmuebles afectos a actividades económicas serán los previstos para el Impuesto sobre Sociedades en el artículo 59 uno de esta Ley**.

Tres. Tratándose de elementos patrimoniales actualizados de acuerdo con lo previsto en el artículo 5 del Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio, se aplicarán las siguientes reglas:

- 1.^a Los coeficientes de actualización a que se refiere el apartado anterior se aplicarán sobre el precio de adquisición y sobre las amortizaciones contabilizadas correspondientes al mismo, sin tomar en consideración el importe del incremento neto del valor resultante de las operaciones de actualización.
- 2.^a La diferencia entre las cantidades determinadas por la aplicación de lo establecido en el número anterior se minorará en el importe del valor anterior del elemento patrimonial.

Para determinar el valor anterior del elemento patrimonial actualizado se tomarán los valores que hayan sido considerados a los efectos de aplicar los coeficientes de actualización.
- 3.^a El importe que resulte de las operaciones descritas en el número anterior se minorará en el incremento de valor derivado de las operaciones de actualización previstas en el Real Decreto-Ley 7/1996, siendo la diferencia positiva así determinada el importe de la depreciación monetaria.
- 4.^a La ganancia o pérdida patrimonial será el resultado de minorar la diferencia entre el valor de transmisión y el valor contable en el importe de la depreciación monetaria a que se refiere el número anterior.»

Lo resaltado en su transcripción es en nuestra opinión suficientemente expresivo, de forma que limitamos nuestro comentario en los términos siguientes:

- La referencia a la fecha del 31 de diciembre de 1994 y a la aplicación del coeficiente 1,097 debe ponerse a su vez en conexión con la disposición transitoria novena de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre:

«Las ganancias patrimoniales derivadas de elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas, adquiridos antes de 31 de diciembre de 1994, se reducirán de acuerdo con lo establecido en las reglas 2.ª y 4.ª del apartado 2 de la disposición transitoria octava de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.»

- Respecto a los bienes actualizados, se establece un tratamiento uniforme con el Impuesto sobre Sociedades (art. 59.3), que se comentó en el mismo.

La Ley 50/1998 recoge en su artículo 22 la siguiente modificación a considerar en el orden de sistematización del presente trabajo: **la reducción de rendimientos netos en el régimen de estimación objetiva.**

Se establece, que el rendimiento neto se deberá reducir durante el ejercicio de 1999, en un coeficiente general del 7 por 100. Excepcionalmente cuando en el ejercicio citado se produzca un incremento de plantilla -determinado por diferencia entre plantillas medias y personal con contrato laboral y afiliación al correspondiente régimen de la Seguridad Social-, se podrá aplicar un coeficiente del 12 por 100.

Dado que este último supuesto sólo es determinable a 31 de diciembre, se delimita que en los pagos a cuenta, primero a tercero, se aplicará el 7 por 100 y, en el cuarto, se regularizará el mismo.

El artículo 23 de la Ley 50/1998 recoge el tercero y último de los aspectos a considerar en relación a modificaciones normativas que afecten a la delimitación de la base imponible y enuncia un tema específico: **régimen fiscal de las indemnizaciones por expropiaciones que den lugar al traslado de poblaciones:**

«En los períodos impositivos no prescritos anteriores al 1 de enero de 1999, con excepción de las actuaciones administrativas que hayan devenido firmes, **tendrán la consideración de renta exenta** en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas las indemnizaciones por expropiaciones que den lugar al traslado de poblaciones y se hayan realizado de conformidad con el procedimiento previsto en el Capítulo V del Título III de la Ley de 16 de diciembre de 1954, de Expropiación Forzosa.»

b) Efectos en cuota.

La Ley 49/1998, en su disposición adicional decimoctava, relativa a actividades y programas prioritarios de mecenazgo dice:

«Uno. Se prorroga para 1999 la disposición adicional vigésima octava de la Ley 41/1994, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1995, tanto respecto de la conservación, reparación y restauración de bienes singulares declarados Patrimonio de la Humanidad, las Catedrales y los bienes culturales relacionados en el anexo XI de dicha Ley, con respecto a los proyectos de ayuda al desarrollo contemplados en la misma. Se incluye en el citado anexo XI a los mismos efectos, los Monasterios de Yuso y Suso, de San Millán de la Cogolla, en el Rioja, el Palau de la Música Catalana y el Hospital de San Pau de Barcelona, las Médulas de León, y el Monte Perdido en el Pirineo.

Dos. Asimismo, a los efectos de lo previsto en el artículo 67 de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada de Actividades de Interés Cultural, durante el ejercicio de 1999 gozarán de una deducción del 25 por 100 de la cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o de la consideración de partida deducible en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, que no podrá exceder del 15 por 100 de la base imponible previa a esta deducción, las cantidades donadas al Instituto Cervantes y a las instituciones con fines análogos de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia, para la promoción y difusión de la lengua española y de las lenguas oficiales de los diferentes territorios del Estado español, mediante redes telemáticas y nuevas tecnologías».

Se recuerda que el porcentaje de deducción para los supuestos del número uno enunciado, es del 25 por 100.

La Ley 50/1998, en su artículo 25, prorroga los incentivos fiscales «Cartuja 93», hasta el 31 de diciembre del año 2000.

IV. IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

1. Ley 49/1998.

Artículo 61. Base liquidable.

Con efectos a partir del día 1 de enero de 1999, el apartado dos del artículo 28 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, quedará redactado como sigue:

«Dos. Si la Comunidad Autónoma no hubiese regulado el mínimo exento a que se refiere el apartado anterior o si aquélla no hubiese asumido competencias normativas en materia del Impuesto sobre el Patrimonio, la base imponible se reducirá en 17.300.000 pesetas».

Artículo 62. Cuota íntegra.

Con efectos a partir del día 1 de enero de 1999, el apartado dos del artículo 30 de la Ley 19/1991, de 6 junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, quedará redactado como sigue:

«Dos. Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado la escala a que se refiere el apartado anterior o si aquélla no hubiese asumido competencias normativas en materia del Impuesto sobre el Patrimonio, la base liquidable será gravada a los tipos de la siguiente escala:

BASE LIQUIDABLE HASTA PESETAS	CUOTA ÍNTEGRA PESETAS	RESTO BASE LIQUIDABLE HASTA PESETAS	TIPO APLICABLE
0	0	27.262.000	0,2
27.262.000	54.524	27.262.000	0,3
54.524.000	136.310	54.524.000	0,5
109.048.000	408.930	109.048.000	0,9
218.096.000	1.390.362	218.096.000	1,3
436.192.000	4.225.610	436.192.000	1,7
872.384.000	11.640.874	872.384.000	2,1
1.744.768.000	29.960.938	en adelante	2,5

Artículo 63. Personas obligadas a presentar declaración.

Con efectos a partir del día 1 de enero de 1999, el artículo 37 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, quedará redactado de la siguiente forma:

«Artículo 37. Personas obligadas a presentar declaración.

Estarán obligados a presentar declaración:

- a) Los sujetos pasivos sometidos al Impuesto por obligación personal, cuando su base imponible determinada de acuerdo con las normas reguladoras del impuesto, resulte superior a 17.300.000 pesetas, o cuando no dándose esta circunstancia el valor de los bienes y derechos determinados de acuerdo con las normas reguladoras del impuesto, resulte superior a 100.000.000 de pesetas.

- b) Los sujetos pasivos sometidos al impuesto por obligación real, cualquiera que sea el valor de su patrimonio neto.»

Por lo tanto, la Ley 49/1998 nos ha fijado el mínimo exento, la escala y la obligación de declarar para el ejercicio económico de 1999.

2. Ley 50/1998.

Se modifican los artículos 15 y 16 de la ley, afectando substancialmente a las normas de valoración de las participaciones en fondos propios, con el siguiente detalle:

Instituciones de Inversión Colectiva	Artículo 16.2	Valor liquidativo a la fecha de devengo (31.12).
Con cotización en mercado organizado	Artículo 15	Cotización media cuarto trimestre. Especialidades: no desembolsadas totalmente: por su valor total, computando como deuda la diferencia. En período de suscripción: última cotización títulos antiguos en el período de suscripción.
Sin cotización, auditadas sin salvedades	Artículo 16.1	Valor teórico del balance auditado.
Sin cotización, sin auditar	Artículo 16.1	El mayor entre: a) Valor nominal. b) Valor teórico. c) Capitalización al 20% del promedio de los tres últimos ejercicios al de devengo.
Cooperativas	Artículo 16.3	Aportaciones sociales desembolsadas (obligatorias y voluntarias), correspondientes al último ejercicio aprobado, con deducción de las pérdidas no reintegradas.

Cuadro que estimo resume las modificaciones valorativas de la Ley 50/1998 y cierra el presente trabajo.