

TRIBUTACION

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE
LAS PERSONAS FISICAS.
NOVEDADES LEGALES PARA 1995

N.º 294

TRABAJO EFECTUADO POR:

JUAN M. LOPEZ CARBAJO

Inspector de Finanzas del Estado

Sumario:

- I. Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del régimen económico y fiscal de Canarias.
- II. Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la participación privada en actividades de interés general.
 1. Introducción.
 2. Entidades sin fines lucrativos.

...

...

3. Régimen tributario de las aportaciones efectuadas a las entidades previstas en la Ley 30/1994.

3.1. Donaciones que suponen deducciones en la cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

- Donaciones en bienes del PHE.
- Donaciones en obras de arte.
- Donaciones en activos fijos.
- Donativos en dinero.

3.2. Aportaciones para actividades de interés general que suponen deducciones en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

- Convenios de colaboración empresarial.
- Adquisición de obras de arte para oferta de donación.
- Gastos en actividades de interés general.

III. Ley 41/1994, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1995.

IV. Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social.

V. Integración de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de las Personas Físicas (Ley 41/1994 y Ley 42/1994).

TRIBUTACION	IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FISICAS. NOVEDADES LEGALES PARA 1995	N.º 294
--------------------	---	----------------

I. LEY 19/1994, DE 6 DE JULIO, DE MODIFICACION DEL REGIMEN ECONOMICO Y FISCAL DE CANARIAS

El antecedente de esta ley es la Ley 30/1972, de 22 de julio, de régimen Económico-Fiscal Especial de Canarias, aunque los aspectos fiscales de este REF se modificaron a través de la Ley 20/1991, de 7 de junio, aplazándose entonces la reforma de los aspectos económicos.

La Ley 19/1994 no se limita a modificar esos aspectos económicos sino que introduce también numerosos cambios de índole tributaria a través de importantes incentivos fiscales en varios impuestos.

A continuación se comentan los que afectan al IRPF, distinguiendo tres apartados diferentes:

1.º Normas relativas a la Zona Especial Canaria (ZEC).

Con la finalidad de propiciar los escenarios adecuados a la implantación en el archipiélago de capitales y empresas provenientes del exterior, se introducen una serie de medidas que en lo que afecta al IRPF se concretan en el artículo 44, por el que se extiende a las personas físicas residentes fuera de la Unión Europea el régimen de exención de la obligación real de contribuir previsto en el artículo 17 de la Ley 18/1991, alcanzando la exención a los rendimientos, incrementos de patrimonio y distribuciones de beneficios que se obtengan en el ámbito de la ZEC. En consecuencia, también se amplía el ámbito de las rentas beneficiarias de la exención respecto a las previstas en el citado artículo 17 de la Ley 18/1991.

El disfrute de estos beneficios fiscales está condicionado al cumplimiento de determinados requisitos que se contemplan en los artículos 28 y siguientes de la ley, en cuanto afecten a las personas físicas beneficiarias.

2.º Beneficios fiscales relacionados con el segundo registro de buques.

La disposición adicional decimoquinta de la Ley 27/1992, de 24 de noviembre, creó un registro especial de buques y empresas navieras situado en Canarias.

Los artículos 74 y 75 de la Ley 19/1994 establecen una serie de medidas fiscales para hacer más atractivo ese Registro. En concreto y por lo que se refiere al IRPF, el artículo 75 contiene dos tipos de beneficio fiscal para los tripulantes de los buques inscritos:

- Para los tripulantes de los buques sujetos al IRPF por obligación personal tiene la consideración de dieta exceptuada de gravamen el 15% de los rendimientos íntegros del trabajo que se hayan devengado con ocasión de las navegaciones realizadas en esos buques. A pesar del poco tiempo transcurrido, la Ley 42/1994 (que más tarde se comentará) elevó este porcentaje hasta el 25% en su disposición adicional vigésimo cuarta.

No exige la norma que estos tripulantes residan en Canarias, así que podrán aplicar el beneficio con la única condición de ser residentes en cualquier parte del territorio español.

- Para los tripulantes de estos mismos buques sujetos al IRPF por obligación real se contiene idéntica previsión, lo cual no deja de ser una norma singular, puesto que las reglas de tributación de las personas físicas no residentes se compaginan mal con la finalidad que pretende el régimen de dietas exceptuadas de gravamen.

Sin embargo y para mayor sorpresa, la disposición adicional vigésimo novena, esta vez, de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1995 eleva hasta el 25% el porcentaje anterior.

3.º Beneficios fiscales establecidos con carácter general.

Dentro de lo que podría denominarse régimen común canario los artículos 26 y 27 de la Ley 19/1994 contienen dos tipos de beneficios fiscales en el IRPF:

- *Artículo 26.2: Bonificación en la cuota del IRPF.*

Las personas físicas que ejerzan actividades de explotación desde Canarias a terceros países o envíos al resto de la Unión Europea (incluido el territorio peninsular), de bienes corporales producidos en el archipiélago, tendrán una bonificación del 50% de la cuota íntegra que proporcionalmente corresponda a los rendimientos derivados de esas actividades.

Esta bonificación sólo procederá cuando estos sujetos pasivos determinan sus rendimientos en estimación directa.

- *Artículo 27.9: Reserva para inversiones en Canarias.*

Las personas físicas que desarrollen actividades empresariales mediante establecimientos situados en Canarias y que determinen sus rendimientos netos en estimación directa, tendrán derecho a una deducción en la cuota íntegra por los rendimientos netos de las explotaciones realizadas en Canarias que se destinen a la reserva por inversiones.

Esta deducción se cuantificará aplicando el tipo medio de gravamen a las dotaciones anuales a la reserva y tendrá como límite el 80% de la parte de la cuota íntegra que proporcionalmente corresponda a la cuantía de los rendimientos netos de explotación que provengan de establecimientos situados en Canarias.

Los requisitos y condiciones a cumplir por estas personas físicas para beneficiarse de esta deducción son los mismos que los exigidos a las sociedades en los apartados 3 a 8 del artículo 27, no obstante y debido a las diferentes características de uno y otro impuesto, en el IRPF se instrumenta como deducción en cuota y no como reducción en base imponible.

II. LEY 30/1994, DE 24 DE NOVIEMBRE, DE FUNDACIONES Y DE INCENTIVOS FISCALES A LA PARTICIPACION PRIVADA EN ACTIVIDADES DE INTERES GENERAL

1. Introducción.

La Ley 30/1994 establece la regulación jurídica propia de las entidades sin fines de lucro así como un régimen tributario especial con la finalidad de estimular la participación de la iniciativa privada en la realización de actividades de interés general.

Por lo que se refiere a la participación privada, ésta se canaliza a través de tres vías, que se incentivan fiscalmente:

1.^a La *constitución* de entidades que persigan intereses generales, denominadas *entidades sin fines de lucro*, es decir, las Fundaciones inscritas en el Registro correspondiente y las asociaciones declaradas de utilidad pública, a las que se exigirá el cumplimiento de una serie de requisitos para beneficiarse del régimen fiscal especial.

2.^a La realización de aportaciones a dichas entidades al objeto de contribuir a la realización de sus fines específicos.

3.^a La participación e intervención directa de las empresas en la consecución de fines de interés general, que constituye lo que viene en denominarse «mecenazgo».

2. Entidades sin fines lucrativos.

Aunque el primero de los aspectos antes mencionados (el régimen propio de las entidades sin fines de lucro) no es objeto de estudio ahora, por afectar al Impuesto sobre Sociedades, conviene ahora identificarlas, puesto que deben ser las beneficiarias de las aportaciones que se realicen para que las personas aportantes disfruten de los beneficios fiscales que la ley prevé.

Las entidades sin fines lucrativos que permiten el régimen tributario especial para las aportaciones, al que más tarde se hará referencia, son las siguientes (art. 41 de la ley):

- *Fundaciones* inscritas en el Registro de Fundaciones, y
- *Asociaciones* declaradas de utilidad pública.

El disfrute del régimen fiscal especial exige cumplir los siguientes *requisitos* (arts. 42 y 43 de la Ley 30/1994):

- a) Perseguir fines de interés general, como son de asistencia social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, de cooperación para el desarrollo, de defensa del medio ambiente, de fomento de la economía social o de la investigación, de promoción del voluntariado social o cualquier otro de naturaleza análoga.
- b) Destinar al menos el 70% de sus rentas netas y otros ingresos a la realización de dichos fines en el plazo de 3 años a partir de su obtención. No obstante, las dotaciones patrimoniales quedan excluidas de este requisito.
- c) En caso de ser titulares, directa o indirectamente, de participaciones mayoritarias en sociedades mercantiles, debe acreditarse ante el Ministerio de Economía y Hacienda la existencia de la titularidad de las mismas y justificar que coadyuvan al mejor cumplimiento de sus fines, pudiendo denegarse el disfrute del régimen fiscal especial cuando no se justifique que las participaciones cumplen los requisitos antes señalados. No obstante, debería haber un desarrollo reglamentario para concretar las formas en que esta participación coadyuva a los fines de interés general.
- d) Rendir cuentas al órgano de Protectorado que corresponda, para el caso de Fundaciones, o ante el Ministerio de Justicia e Interior o el órgano público que autorizó su inscripción en el Registro correspondiente, caso de asociaciones declaradas de utilidad pública (en este caso antes del 1 de julio de cada año).
- e) Aplicar su patrimonio a la realización de fines de interés general análogos a los que realizan estas entidades en caso de disolución de las mismas.

- f) Que su actividad principal no consista en la realización de actividades mercantiles.
- g) Que los asociados y fundadores, sus cónyuges o parientes hasta el cuarto grado inclusive no sean los destinatarios principales de las actividades de estas entidades o gocen de condiciones especiales para beneficiarse de sus servicios, salvo que las entidades sin fines lucrativos realicen las actividades de carácter asistencial referidas en el artículo 20.1.8.º LIVA.
- h) Los cargos de patronos en las Fundaciones y representantes estatutarios de las asociaciones deben ser gratuitos, siéndoles reembolsados los gastos soportados en el desempeño de sus funciones.

Aplicación de los beneficios fiscales.

El disfrute de los beneficios fiscales a los que después se hará referencia requiere reconocimiento expreso por parte de la Administración (arts. 46 y 47 de la ley). En concreto, las entidades que cumplan los requisitos antes citados una vez inscritas en el Registro, caso de Fundaciones, o declaradas de utilidad pública, caso de asociaciones, deberán comunicarlo a la Delegación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, cuyo reconocimiento tiene efectos desde la fecha de dicha comunicación o desde la fecha de la mencionada inscripción o declaración cuando no medie más de tres meses entre esta última fecha y la mencionada comunicación. Para las Fundaciones, los efectos se retrotraen a la fecha de su constitución cuando no haya transcurrido más de un mes entre la fecha de constitución y la solicitud de inscripción. Al respecto pueden existir problemas con las Fundaciones, puesto que no adquieren personalidad jurídica hasta que se inscriben en el Registro existente al efecto.

Pérdida de los beneficios fiscales.

El incumplimiento de los requisitos señalados antes (arts. 41, 42 y 43), así como la pérdida de la condición de utilidad pública por parte de las asociaciones, determina la pérdida de régimen fiscal especial en el propio ejercicio económico en que se produzca dicho incumplimiento, sin necesidad de que exista una declaración previa por parte de la Administración.

La ley señala que se pierden los beneficios fiscales del Título II, es decir, tanto los que afectan a las propias entidades, como también el régimen previsto para las aportaciones a estas entidades, que es el que aquí nos interesa, con lo cual pueden aparecer situaciones en las que se hayan efectuado aportaciones cuando las entidades aparentemente cumplieran los requisitos y posteriormente se compruebe que no era así.

3. Régimen tributario de las aportaciones efectuadas a las entidades previstas en la Ley 30/1994.

3.1. Donaciones que suponen deducciones en la cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En este punto se diferencia el tratamiento que reciben estas aportaciones según las realice una persona física o una jurídica, puesto que, como siempre ha ocurrido, en el primer caso tienen el tratamiento de deducción en la cuota y en el segundo de partida deducible para determinar la base imponible, lo cual es respetuoso con la distinta personalidad de cada impuesto y, en concreto, con el principio de progresividad que debe presidir en el IRPF.

Estas aportaciones pueden agruparse de la siguiente manera:

- Donaciones de bienes del Patrimonio Histórico Español.
- Donaciones de obras de arte de calidad garantizada en favor de Fundaciones y asociaciones declaradas de utilidad pública que persigan entre sus fines la realización de actividades museísticas así como el fomento y difusión del patrimonio artístico, siempre que se comprometan a destinar estas obras a la exposición pública.
- Donaciones de bienes que formen parte del activo material de las entidades donatarias y que se destinen al desarrollo de los fines de interés general que forman el objeto de la entidad.
- Cantidades donadas para la realización de las actividades que la entidad efectúe en cumplimiento de sus fines de interés general.
- Cantidades destinadas a conservar, reparar y restaurar bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español.
- Cantidades satisfechas como cuotas de afiliación a las asociaciones previstas en la ley.

Mientras que cuando la aportación la realizan personas jurídicas tienen la consideración de partida deducible para el cálculo de la base imponible, en el caso del IRPF la citada ley establece una *deducción en cuota* del 20% en los siguientes casos, siempre y cuando se realicen a favor de alguna de las entidades que en este mismo epígrafe se definen:

1. Las donaciones puras y simples de bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español, que estén inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o incluidos en el Inventario General a que se refiere la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

Hasta aquí se mantiene lo previsto en la normativa anterior, si bien el porcentaje aumenta al 20%.

Además, se añade un nuevo supuesto, dado que igual porcentaje se aplicará a las donaciones puras y simples en obras de arte de calidad garantizada en favor de entidades que persigan entre sus finalidades la realización de actividades museísticas y el fomento y difusión de nuestro patrimonio artístico, y que se comprometan a destinar estas obras a la exposición pública.

Dada la redacción, debe entenderse que se trata de las entidades previstas en la ley y, que además, realizan las actividades de fomento señaladas.

Este porcentaje se aplicará al valor de los bienes donados, según la valoración de la Junta de Calificación, Valoración y Exportación, en la forma prevista en el artículo 8.º e) del Real Decreto 111/1986, de 10 de enero, que desarrolla parcialmente la Ley 16/1985. En el caso de obras de arte que no formen parte del Patrimonio Histórico Español, la Junta valorará, asimismo, la suficiencia de la calidad de la obra.

2. Las donaciones puras y simples de bienes que deban formar parte del activo material de la entidad donataria y que contribuyan a la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento de los fines específicos a que se refiere el artículo 42.1.a) de la Ley 30/1994 las entidades enumeradas posteriormente.

En este caso el porcentaje se aplicará sobre el valor de adquisición de los bienes, determinado conforme a las reglas del IRPF. Cuando el bien donado haya sido elaborado o producido por el propio donante, su valoración se realizará por su coste de producción debidamente acreditado, sin que, en ningún caso, pueda ser superior al valor de mercado.

3. Las cantidades donadas para la realización de actividades que la donataria efectúe en cumplimiento de los fines a que se refiere el artículo 42.1.a). A pesar del poco tiempo transcurrido desde la Ley 30/1994 hasta la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1995, esta última ha ampliado para este año esta deducción al 25% cuando la entidad donataria participe en los proyectos de ayuda oficial al desarrollo en países del tercer mundo (disp. adic. 28). Igualmente se ha elevado al 25% esta deducción para 1995 cuando las donaciones se destinen a determinados bienes del Patrimonio Histórico Español relacionados en el Anexo undécimo de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1995.

También se incluyen en este punto las destinadas a la conservación, reparación y restauración de los bienes del Patrimonio Histórico Español enumerados en el apartado 3.1.

Por último, se entienden incluidas en este apartado las cantidades satisfechas como cuotas de afiliación a asociaciones declaradas de utilidad pública, siempre que no se correspondan con una prestación de servicios en favor del asociado.

En cualquiera de los casos anteriores, para poder aplicarse la deducción en la cuota las *entidades donatarias* han de ser alguna de las siguientes:

A) Las entidades sin fines de lucro que la ley prevé, es decir, las *Fundaciones* inscritas en el Registro correspondiente y *Asociaciones de Utilidad Pública* que cumplan los requisitos previstos en el Título II de la Ley de Fundaciones, a los que antes nos hemos referido.

B) Alguna de las *entidades asimiladas* a estos efectos por la disposición adicional sexta de la Ley 30/1994, que son las siguientes (debe advertirse que la lista se amplió respecto a la situación anterior a la ley):

- El Estado, las Comunidades Autónomas, las Corporaciones Locales, las Universidades Públicas y los Colegios Mayores adscritos a las mismas, los Organismos Públicos de Investigación, el Instituto Nacional de las Artes Escénicas y de la Música, el Instituto Nacional para la Conservación de la Naturaleza y Organismos análogos de las Comunidades Autónomas.
- Los Entes Públicos y los Organismos Autónomos Administrativos que reglamentariamente se determinen.
- La Iglesia Católica y las Iglesias, Confesiones y Comunidades religiosas que tengan suscritos Acuerdos de Cooperación con el Estado Español.
- La Cruz Roja Española.
- El Instituto de España y las Reales Academias Oficiales integradas en el mismo, las instituciones con fines análogos a la Real Academia Española de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia.
- El Real Patronato de Prevención y Atención a Personas con Minusvalía.
- La ONCE.
- Las Fundaciones del Patrimonio Nacional (a las que se refiere la disp. adic. segunda de la ley).

C) Las Fundaciones y Asociaciones no reguladas en la Ley 30/1994, tal y como establece el artículo 78.seis de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1995 (véanse las explicaciones al citado precepto).

Las Fundaciones se regulan novedosamente en la propia Ley 30/1994, que deroga la normativa anterior.

Las asociaciones de utilidad pública se siguen regulando por la Ley de Asociaciones de 1964, si bien la nueva ley modifica el artículo referido a los requisitos que deben cumplir para poder ser declaradas de utilidad pública. Además hay una disposición transitoria para que las asociaciones existentes puedan adaptar sus estatutos en el plazo de dos años a los nuevos requisitos.

Por último, la Ley 30/1994 recuerda dos preceptos que ya existen en la Ley del IRPF:

- Que la base de las deducciones anteriores se computa a efectos del 30% de la base liquidable del IRPF.
- Que los incrementos y disminuciones que se produzcan con ocasión de las donaciones de los puntos 1 y 2 anteriores no se someterán al IRPF.

3.2. Aportaciones para actividades de interés general que suponen deducciones en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Además de las donaciones comentadas y de su tratamiento fiscal como deducción en la cuota, la Ley 30/1994 también prevé otro tipo de incentivo fiscal, esta vez con repercusión en la base imponible, para algunas actividades de *colaboración empresarial* en actividades de interés general.

Se trata de supuestos en los que el tratamiento en el IRPF sigue la línea marcada por el Impuesto sobre Sociedades, es decir, el beneficio fiscal sorprendentemente opera en la base imponible y no en la cuota, como parece que exigiría el respeto al principio de progresividad en el IRPF, sin que parezca razón suficiente la circunstancia de que los beneficiados sean empresarios y profesionales que calculan su rendimiento neto como las sociedades.

A continuación se analizan las tres posibilidades de colaboración empresarial con su correspondiente régimen fiscal:

1. Convenios de colaboración en actividades de interés general (art. 68).

Las entidades sin fines lucrativos pueden establecer convenios de colaboración en actividades de interés general por los que pueden recibir una *ayuda económica* para la realización de su objeto social o finalidad específica y, a cambio, se comprometen por escrito a difundir la participación del colaborador en dicha actividad, sin que en ningún caso el compromiso pueda consistir en porcentajes de participación en ventas o beneficios.

Para la persona colaboradora las cantidades satisfechas tienen la consideración de gasto deducible con el límite del 5% de la porción de base imponible correspondiente a los rendimientos netos derivados de la respectiva actividad empresarial o profesional o bien del 0,5% del volumen de ventas, siempre que en este último caso no resulte una base imponible negativa.

Este límite de deducción es compatible con el previsto en el artículo 70 para los gastos en actividades de interés general y de fomento y desarrollo de algunas artes, que después analizaremos.

Surgen algunas dudas en este punto derivadas de la redacción del artículo 68 de la ley:

1.^a ¿Es aplicable este beneficio a todos los empresarios y profesionales o sólo a los que determinen su rendimiento neto en estimación directa?

Surge la duda porque el precepto citado no lo aclara expresamente, a diferencia de lo que ocurre con el artículo 69 que luego veremos. No obstante, de una interpretación sistemática de la Sección 2.^a del Capítulo II de la Ley 30/1994, que prevé la aplicación de los incentivos fiscales a los empresarios y profesionales por asimilación a las sociedades, y de la propia singularidad del método de estimación objetiva parece desprenderse que no será aplicable a los empresarios y profesionales en este último.

2.^a ¿Cómo se aplican los límites antes señalados? El problema es que estas ayudas tienen el tratamiento de gasto deducible para determinar el rendimiento neto pero con un límite del 5% del mismo rendimiento neto, por lo cual parece necesario un sistema de ecuaciones para calcular ese límite. Sin embargo, esta complejidad innecesaria puede obviarse entendiéndose que el límite se calcula sobre el rendimiento neto previo a la deducción de las ayudas citadas, interpretación que, por otra parte, es respetuosa con la interpretación de que de estas ayudas serían normalmente no deducibles como gasto necesario, puesto que les otorga la deducibilidad la propia Ley 30/1994. De aceptarse esta idea cabría tratar esas ayudas como reducción del rendimiento neto obtenido.

Por otra parte, en el propio artículo 63.2 de la ley se establece, aunque sea para el caso de los donativos realizados por sociedades, que el límite se calcula sobre la base imponible previa a la deducción correspondiente.

3.^a ¿En el caso de ejercer varias actividades sobre qué importe del rendimiento se aplicará el límite de 5%? En este caso parece claro que debe ser sobre el total de las actividades realizadas, sin que pueda afectarse la ayuda a ninguna actividad en concreto puesto que la ayuda corresponde a la persona.

Este régimen fiscal es aplicable igualmente a los convenios de colaboración celebrados con las entidades que antes hemos considerado como asimiladas a las sin finalidad de lucro, es decir:

- El Estado, Comunidades Autónomas, Corporaciones Locales, Universidades Públicas y Colegios mayores adscritos a las mismas, Organismos públicos de investigación, Instituto Nacional de las Artes Escénicas y de la Música, Instituto Nacional para la Conservación de la Naturaleza y organismos análogos de las Comunidades Autónomas.
- Los Entes públicos y Organismos Autónomos Administrativos determinados reglamentariamente.

- La Iglesia Católica y las Iglesias, Confesiones y Comunidades Religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado Español.
- El Instituto de España y las Reales Academias Oficiales integradas en el mismo, las Instituciones con fines análogos a la Real Academia Española de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia.
- La Cruz Roja Española.
- El Real Patronato de Prevención y Atención a Personas con Minusvalía.
- La ONCE.
- Las Fundaciones del Patrimonio Nacional.

2. Adquisición de obras de arte para oferta de donación (art. 69).

Tiene la consideración de partida deducible en la determinación de la porción de base imponible que corresponda a los rendimientos netos derivados de las actividades realizadas por los empresarios y profesionales en estimación directa, el coste de adquisición de obras de arte adquiridas por éstos siempre que sean aceptadas las donaciones por las siguientes entidades:

- a) Las entidades sin fines lucrativos antes definidas.
- b) Las siguientes entidades:
 - El Estado, Comunidades Autónomas, Corporaciones Locales y Universidades Públicas.
 - El Instituto de España y las Reales Academias Oficiales integradas en el mismo, las Instituciones con fines análogos a la Real Academia Española de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia.
 - Los Entes públicos y Organismos Autónomos Administrativos que se determinen reglamentariamente.

La *oferta de donación* debe cumplir determinados requisitos y condiciones:

- Compromiso de transmitir el bien a las entidades donatarias antes de cinco años desde la aceptación definitiva de la oferta, previo informe de la Junta de Calificación, Valoración y Exportación de Bienes del Patrimonio Histórico Español a efectos de la valoración y calificación del bien como obra de arte. Caso de que esta valoración sea inferior al coste de adquisición se puede retirar la oferta de donación.

- La oferta de donación debe realizarse durante el mes siguiente a la compra del bien, una vez aceptada la oferta el bien no puede cederse a terceros.
- Hasta que el bien sea definitivamente transmitido a la entidad donataria, el mismo debe estar disponible para su exhibición pública e investigación en las condiciones convenidas entre el donante y la entidad donataria.
- En ese período de tiempo el donante no puede practicar dotaciones por depreciación de los bienes incluidos en la oferta.
- La propiedad de la obra de arte será adjudicada a la entidad donataria en el caso de liquidación de la entidad donante.
- Caso de que el donatario sea una de las entidades sin fines de lucro antes referidas, no pueden disfrutar de esta deducción las ofertas de donación realizadas por sus asociados, fundadores, patronos, gerentes, cónyuges o parientes de los mismos hasta el cuarto grado inclusive.

A los efectos de esta deducción se entiende por *obras de arte* los objetos definidos en el artículo 136 LIVA que tengan valor artístico o histórico.

El *importe de la deducción* es la menor de las dos cantidades siguientes:

- Coste de adquisición del bien por parte de la entidad donante.
- Valor tasado por la Junta de Calificación, Valoración y Exportación de Bienes del Patrimonio Histórico.

Periodificación de la deducción. Una vez determinado el importe de la deducción, ésta se repartirá por partes iguales durante el período de tiempo comprometido para transmitir el bien. Además, la deducción en cada año está sometida al límite resultante de aplicar sobre el rendimiento neto del ejercicio el porcentaje que resulte de dividir diez por el número de años que abarca dicho período.

Esta deducción en la base imponible es incompatible, para el mismo bien, con la que corresponderá en la cuota por las donaciones previstas en el artículo 59, anteriormente analizadas. En cambio surgen dudas de si un mismo bien puede cumplir los requisitos del artículo 78.cuatro.c) de la Ley del IRPF y después los del artículo 69 de la Ley 30/1994, en cuyo caso tendría derecho a las dos deducciones.

El incremento o disminución de patrimonio que se ponga de manifiesto con ocasión de donaciones de obras de arte en favor de las citadas entidades no se integra en la base imponible de la persona donante.

Ejemplo. El 1 de abril de 1995 es aceptada una oferta de donación de una obra de arte a una Fundación de las previstas en la Ley 30/1994 cuyo precio de adquisición en diciembre de 1994 fue de 1.300, aunque valorada por la Junta de Calificación y Valoración en 1.200. Se establece como fecha límite para transmitir el bien el 1 de abril de 1998.

El importe de la deducción es de 1.200, que habrá de distribuirse entre esas fechas a partes iguales, esto es, 300 en cada uno de los 4 períodos impositivos comprendidos entre esas fechas. Por otra parte, si el rendimiento neto obtenido por la persona donante en cada uno de esos años es de 10.000, 8.000, 12.000 y 4.000, respectivamente, la deducción a practicar será la siguiente:

– 1995: Deducción máxima	300
Límite anual: $[10/3 = 3,333/100 (10.000)]$	333,33
– 1996: Deducción máxima	300
Límite anual	266,66
– 1997: Deducción máxima	300
Límite anual	400
– 1998: Deducción máxima	300
Límite anual	133,33

Es decir, en 1995 se deducirá 300, en 1996 se deducirá 266,66, en 1997 se deducirá 300 y en 1998 sólo 133,33.

Otra solución posible sería entender que la deducción total de 1.200 se periodifica proporcionalmente al número de meses de cada ejercicio, en cuyo caso corresponderían las siguientes cuantías de deducción por ejercicio: 300, 400, 400 y 100, respectivamente, aunque esa solución no parece coherente con el rendimiento neto que se toma, que es el del ejercicio completo.

La redacción del precepto de periodificación es en cualquier caso farragosa, aunque parece adivinarse la pretensión de poner un límite anual a la deducción del 10% del rendimiento neto. Tampoco se aclara la forma de periodificar cuando, en el ejemplo anterior, se produce la donación antes de la fecha prevista para el final del plazo de 3 años de compromiso, por ejemplo al año siguiente. Si hubiera de recalcularse la periodificación en un período menor, saldría perjudicado el contribuyente, lo cual no es lógico. Si, por el contrario, no deben modificarse los cálculos iniciales, al donante le interesaría ampliar al máximo el plazo de compromiso aunque pensara transmitir antes, lo que tampoco parece razonable. Evidentemente, si el 10% del rendimiento neto de un ejercicio superara al valor de la donación, interesaría comprometerse y donar dentro de ese año para aprovechar rápidamente toda la deducción.

3. Gastos en actividades de interés general y de fomento y desarrollo de algunas artes (art. 70).

Tiene la consideración de partida deducible en la determinación de los rendimientos netos en el IRPF las cantidades empleadas por los empresarios y profesionales en régimen de estimación directa en:

- a) Realización de actividades u organización de acontecimientos públicos, de tipo asistencial, educativo, cultural, científico, de investigación, deportivo, de promoción del voluntariado social o cualquiera otro de interés general de naturaleza análoga, en las condiciones que se determinen reglamentariamente.
- b) Realización de actividades de fomento y desarrollo del cine, teatro, música y danza, edición de libros, videos y fonogramas, en las condiciones que se determinen reglamentariamente.

El límite de esta deducción es del 5% de la parte de base imponible correspondiente a los rendimientos netos de las respectivas actividades o bien del 0,5% del volumen de ventas, sin que en este último caso los rendimientos netos puedan ser negativos.

No obstante, faltan por concretar las actividades que reglamentariamente se admitirán como posibilitadoras de la deducción, así como el procedimiento a seguir por parte de quienes quieran realizar estas actividades incentivadas fiscalmente.

El límite de deducción por estos gastos es compatible con los derivados de los Convenios de colaboración en actividades de interés general (art. 68).

Nota final:

La deducibilidad de las aportaciones citadas afecta a las realizadas a partir del 26 de noviembre de 1994 (fecha entrada en vigor de la Ley 30/1994). Por el contrario los gastos de este tipo realizados con anterioridad no serían deducibles de la base imponible por cuanto dichos gastos no son normalmente necesarios para la obtención de ingresos de la sociedad aunque podría discutirse si en algunos casos los citados en el punto 1 del apartado 3.2 no podrán ser aceptados como gastos de publicidad.

III. LEY 41/1994, DE 30 DE DICIEMBRE, DE PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO PARA 1995

ESCALA INDIVIDUAL PARA 1995 (art. 59 de la Ley 41/1994). La escala general de gravamen para las declaraciones individuales por el ejercicio 1995 (a presentar en 1996) es la siguiente:

Base liquidable hasta pesetas	Cuota íntegra - pesetas	Resto base liquidable hasta pesetas	Tipo aplicable - Porcentaje
0	0	415.000	0,00
415.000	0	620.000	20,00
1.035.000	124.000	590.000	22,00
1.625.000	253.800	590.000	24,50
2.215.000	398.350	590.000	27,00
2.805.000	557.650	590.000	30,00
3.395.000	734.650	590.000	32,00
3.985.000	923.450	590.000	34,00
4.575.000	1.124.050	590.000	36,00
5.165.000	1.336.450	590.000	38,00
5.755.000	1.560.650	590.000	40,00
6.345.000	1.796.650	590.000	42,50
6.935.000	2.047.400	590.000	45,00
7.525.000	2.312.900	590.000	47,00
8.115.000	2.590.200	590.000	49,00
8.705.000	2.879.300	590.000	51,00
9.295.000	3.180.200	590.000	53,50
9.885.000	3.495.850	en adelante	56,00

La diferencia respecto a la misma escala para 1994 es la deflactación en el 3,5% de la de 1995, como mecanismo de ajuste a la inflación prevista para este año que se había echado de menos en ejercicios anteriores.

ESCALA CONJUNTA PARA 1995 (art. 63 de la Ley 41/1994). La escala de gravamen para la tributación conjunta por el ejercicio 1995 (a presentar en 1996) es la siguiente:

Base liquidable hasta pesetas	Cuota íntegra - pesetas	Resto base liquidable hasta pesetas	Tipo aplicable - Porcentaje
0	0	828.000	0,00
828.000	0	1.242.000	20,00
2.070.000	248.400	647.000	24,50
2.717.000	406.915	647.000	27,00
3.364.000	581.605	647.000	30,00
4.011.000	775.705	647.000	32,00
4.658.000	982.745	647.000	34,00
5.305.000	1.202.725	647.000	36,00
5.952.000	1.435.645	647.000	38,00
6.599.000	1.681.505	647.000	40,00
7.246.000	1.940.305	647.000	42,50
7.893.000	2.215.280	647.000	45,00
8.540.000	2.506.430	647.000	47,00
9.187.000	2.810.520	647.000	49,00
9.834.000	3.127.550	647.000	51,00
10.481.000	3.457.520	906.000	53,50
11.387.000	3.942.230	en adelante	56,00

Igualmente la diferencia con la de 1994 es la deflactación en el mismo porcentaje antes citado, es decir, en el 3,5%.

Las tarifas, individual o conjunta, señalan una cuota íntegra cero hasta una base liquidable regular de determinada cuantía, lo que significa de hecho un límite o mínimo exento del impuesto de dicha cuantía que no debe confundirse con la norma que excepciona a los sujetos pasivos por obligación personal de la obligación de declarar cuando sus rentas del trabajo sean inferiores a ciertas cuantías (1.100.000 ptas. con carácter general para 1995 y 1.200.000 ptas. para pensiones y en tributación conjunta), que dada la tabla de retenciones supone para los perceptores de este tipo de rentas un límite exento más elevado que el general.

Las diferencias más destacables entre la tarifa individual y la conjunta son:

1.ª El mínimo exento en la conjunta en 1995 es de 828.000 mientras que en individual es de 415.000 pesetas.

2.^a La base liquidable a partir de la que se aplica el tipo máximo de la escala en 1995 y en conjunta es de 11.387.000 pesetas frente a 9.885.000 pesetas en individual.

3.^a Los tipos de gravamen en conjunta son más bajos que en individual para cada tramo de base liquidable.

RENDIMIENTOS DE INMUEBLES DE USO PROPIO (art. 60 y disp. trans. séptima de la Ley 41/1994).

A partir de 1 de enero de 1995 se modifica el artículo 34 b) de la Ley del IRPF, que estima los rendimientos íntegros a declarar por los inmuebles urbanos no arrendados aplicando un *tipo* o porcentaje (hasta 1994 el 2%) sobre el valor por el que estos inmuebles deben declararse en el Impuesto sobre el Patrimonio, lo que constituye la *base* sobre la que se aplica ese tipo para calcular el rendimiento íntegro.

Pues bien, a partir de 1995 se modifica el tipo de imputación pero no la base a la que éste debe aplicarse, que de acuerdo con el artículo 10 de la Ley 19/1991 es el mayor de los tres siguientes:

- El valor catastral.
- El valor comprobado por la Administración a efectos de otros tributos.
- El precio, contraprestación o valor de adquisición.

Es conveniente hacer este recordatorio ahora para explicar que la Ley 41/1994 sólo modifica el tipo de imputación en determinados casos, manteniéndose la norma que fija la base sobre la que se aplica. En consecuencia queda de esta manera:

- Con carácter general el 2% (igual que hasta ahora).
- Para los inmuebles cuyos valores catastrales se hayan revisado de conformidad con la Ley 39/1988, Reguladora de las Haciendas Locales, se aplicará el tipo del 1,3%.

Esta reducción del tipo de imputación entrará en vigor, con carácter retroactivo, a partir de 1 de enero de 1994 para los inmuebles cuya revisión catastral haya tenido efectos desde 1994, por disponerlo así la disposición transitoria séptima de la Ley 41/1994.

Con esta medida se reduce el tipo de imputación en una proporción similar a la elevación media de los valores catastrales de los inmuebles afectados como consecuencia del proceso de revisión catastral actualmente en curso y que ha supuesto que durante 1994 y 1995

se haya actualizado el catastro de muchos municipios de nuestro país. De esta manera se cumple con la previsión que ya se hizo en la Ley 18/1991 (disp. trans. sexta) y que pretendía no elevar la carga tributaria en el IRPF por este concepto como consecuencia de los cambios en el impuesto municipal.

No obstante el cumplimiento del compromiso contraído ha sido muy estricto, pues podía haberse aprovechado esta ocasión para cambiar todo el sistema de estimación de este tipo de rentas y no sólo el tipo de imputación, de manera que la base de imputación fuera lo mas homogénea posible para todos los propietarios de inmuebles independientemente del momento de adquisición del bien o del valor que hayan reflejado en las correspondientes escrituras públicas. De esta manera se habría ganado en igualdad y en seguridad.

Ejemplo:

En un municipio se han revisado los valores catastrales de los inmuebles y notificado los nuevos valores con efectos desde 1994. En el recibo de IBI de 1994 aparece un valor de 20.000.000 de pesetas y una cuota de 30.000 pesetas. El valor de 1993 era de 12.000.000 pesetas, aunque lo adquirió el año anterior por 25.000.000 pesetas según la declaración de ITP.

Base de imputación	25.000.000 ptas. (igual que en 1993)
Tipo de imputación	1,3%
Rendimiento íntegro estimado	325.000 ptas.
Rendimiento neto	295.000 ptas.

REDUCCION DE LOS RENDIMIENTOS NETOS DEL CAPITAL MOBILIARIO (art. 61 de la Ley 41/1994).

La reducción se eleva de 25.000 pesetas en 1994 a 27.000 pesetas en 1995.

DEDUCCIONES DE LA CUOTA (art. 62 de la Ley 41/1994).

Familiares:

- a) En el ejercicio 1995 la cuantía de la deducción por cada descendiente soltero que conviva con el sujeto pasivo está regulada de la siguiente manera:

- 20.700 por cada uno de los dos primeros.
- 25.000 por el tercero.
- 30.000 por el cuarto y sucesivos.

A los efectos de esta deducción se asimilan a los descendientes las personas vinculadas al sujeto pasivo por razones de acogimiento no remunerado (en 1994 eran 20.000 ptas. por cada uno).

- b) La cuantía de la deducción por cada ascendiente que conviva con el sujeto pasivo y no tenga rentas anuales superiores al salario mínimo interprofesional pasa de 15.000 (ejercicio 1994) a 15.500. Sin embargo, dicha cuantía pasa de 30.000 (ejercicio 1994) a 31.000 si la edad del ascendiente fuese a 31 de diciembre (el día del devengo) igual o superior a 75 años.
- c) La cuantía de la deducción por cada sujeto pasivo de edad igual o superior a 65 años pasa de 15.000 en 1994 a 15.500 en 1995.
- d) La deducción por invalidez para 1995 pasa de 52.000 a 54.000 pesetas.

Deducción por alquiler:

El máximo de deducción pasa de 75.000 en 1994 a 100.000 en 1995. Por otra parte, en cuanto a los requisitos para poder aplicarse esta deducción, en 1994 la base imponible del sujeto pasivo no debía superar 3.000.000 de pesetas (4.500.000 en tributación conjunta), para 1995 serán 3.500.000 de pesetas en individual y 5.000.000 en tributación conjunta.

Deducciones por donativos:

En este punto hay que señalar que con anterioridad a la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1995 se aprobó la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, que modificó de manera importante esta deducción ya analizada antes.

Conviene, por tanto, repasar ahora la evolución de esta deducción:

1.º Deducción por donativos realizados hasta 25 de noviembre de 1994 (día anterior a la entrada en vigor de la Ley 30/1994).

Se mantienen las que han sido habituales desde 1992, es decir:

- a) El 15% de las donaciones puras y simples en bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español, que estén inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o incluidos en el Inventario General a que se refiere la Ley 16/1985, de 25 de junio, siempre que se realicen a favor de las entidades citadas en la letra b) siguiente.
- b) El 10% de las cantidades donadas a los siguientes entes:
 - El Estado, las Comunidades Autónomas, las Corporaciones Locales y Universidades Públicas.
 - La Cruz Roja Española.
 - La Iglesia Católica y las asociaciones confesionales no católicas, legalmente reconocidas, que hayan firmado con el Estado español los acuerdos a que se refiere el artículo 16 de la Constitución Española.
 - Las Fundaciones legalmente reconocidas que rindan cuentas al órgano de protectorado correspondiente.
 - Las Asociaciones declaradas de Utilidad Pública.

2.º Deducción por donativos desde 26 de noviembre de 1994, como consecuencia de la entrada en vigor de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General y posteriormente de la Ley 41/1994, de Presupuestos Generales del Estado para 1995, coexisten dos regímenes:

- a) Las deducciones por donativos previstas en la legislación especial, es decir, en la Ley 30/1994 citada y a la que aquí nos remitimos.
- b) La deducción del 10% existente hasta la Ley 30/1994 de las cantidades donadas a las Fundaciones legalmente reconocidas que rindan cuentas al Organismo del Protectorado correspondiente, así como a las Asociaciones declaradas de Utilidad Pública, que no cumplan los requisitos previstos en la nueva Ley de Fundaciones.

Por último, cabe recordar dos normas que al respecto existen en la Ley del IRPF:

- 1.ª La base de las donaciones anteriores se computa a efectos del límite del 30% de la base liquidable.
- 2.ª Los incrementos o disminuciones de patrimonio derivados de las donaciones anteriores no se gravarán en el IRPF.

Deducción por doble imposición interna de dividendos:

Esta deducción a partir de 1995 forma parte de la que es sin duda la principal modificación desde el punto de vista técnico, que incluso trasciende del propio IRPF aunque se instruye a través de sus normas. Se trata del denominado mecanismo de integración entre el IRPF y el Impuesto sobre Sociedades, que se compone de dos piezas, la primera la constituye el mecanismo de integración en la base imponible del socio persona física del dividendo percibido de la sociedad (regulada en la Ley 42/1994) y la segunda la propia deducción por dividendos (contenida en la Ley 41/1994), por ello es conveniente analizar ambas piezas conjuntamente, cosa que se hace al final de este artículo.

Deducción por rendimientos de trabajo:

Cuando entre las rentas del sujeto pasivo figuren rendimientos de trabajo personal dependiente es deducible la cuantía siguiente:

- a) Como regla general, se deducirán 25.200 (1994) o 26.000 (1995) pesetas.
- b) El importe de la deducción puede elevarse para los trabajadores que obtengan rendimientos inferiores a determinadas cantidades en la siguiente forma:
 - Sujetos pasivos con rendimientos netos del trabajo iguales o inferiores a 1.000.000 (1994) o 1.035.000 (1995) pesetas: 68.000 (1994) o 70.000 (1995) pesetas.
 - Sujetos pasivos con rendimientos netos del trabajo comprendidos entre 1.000.001 y 1.800.000 (1994) o 1.035.001 y 1.915.000 (1995) pesetas: deducción en 1994 de 68.000 pesetas menos el resultado de multiplicar por 0,05 la diferencia entre el rendimiento neto del trabajo y 1.000.000 o en 1995 de 70.000 pesetas menos el resultado de multiplicar por 0,05 la diferencia entre el rendimiento neto del trabajo y 1.035.000.

Según el artículo 64 de la Ley 41/1994, en tributación conjunta será de 26.000 pesetas por el número de perceptores de este tipo de rendimientos.

OBLIGACION DE DECLARAR (art. 65 de la Ley 41/1994).

La única modificación para 1995 es que se eleva el límite general de 1.000.000 a 1.100.000 pesetas, manteniéndose los límites específicos inalterados.

IV. LEY 42/1994, DE 30 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS FISCALES, ADMINISTRATIVAS Y DE ORDEN SOCIAL**ARTICULO 1.º** *Reducción del rendimiento neto en estimación objetiva por SIM.*

Permite una reducción general en el rendimiento neto empresarial que se determina por esta modalidad de estimación objetiva, que se cuantifica en un 8,5% del mismo para 1995. Surtirá efecto en la declaración anual correspondiente y también en los pagos fraccionados trimestrales que estos empresarios deben realizar durante 1995.

Se trata de una medida continuadora de la iniciada para 1993 con el Real Decreto-Ley 3/1993 que reconoció la delicada situación por la que atravesaba nuestra economía en aquellos momentos, también en el sector de la pequeña empresa, permitiendo para ese año una reducción general del 10%, que en 1994 fue del 9% y para el actual del 8,5%, como ya se ha señalado.

No hay que olvidar que el citado Real Decreto-Ley 3/1993 también intentó impulsar la actividad económica, incentivando la creación de nuevas empresas desde su entrada en vigor hasta finales de 1994, mediante una reducción específica y complementaria de la general ya comentada, cuantificada en un 20% del rendimiento neto obtenido según las normas aplicables a la estimación objetiva por SIM durante los tres años siguientes al inicio de la nueva actividad, de manera que para 1995 pueden todavía coincidir las dos reducciones: la del 8,5% general y la del 20% para las nuevas actividades citadas.

ARTICULO 2.º *Inclusión en la base imponible del IRPF de determinadas rentas positivas obtenidas por entidades no residentes.*

Bajo este título se esconde lo que ha venido en llamarse «transparencia fiscal internacional» para las personas físicas que obtengan determinadas rentas a través de sociedades residentes en el extranjero que cumplen una serie de requisitos para éstas transparenten o imputen sus rentas a los socios personas físicas residentes en España.

Se trata de una norma que pretende corregir algunas planificaciones fiscales internacionales tendentes a evitar o diferir el pago en España de impuestos, en nuestro caso el IRPF, creando sociedades en determinados territorios denominados de «baja tributación» con el objeto de obtener a través de ellas rentas que no se repatriaban.

Ha sido y está siendo la norma más polémica de cuantas se han aprobado en el paquete legislativo de finales de 1994, a pesar de que afecta a un número muy reducido de contribuyentes, lo que demuestra claramente dos cosas: de una parte, que la norma es innovadora, aunque compleja y, por tanto, polémica y, de otra, que los posibles afectados por la misma disponen de una mayor capacidad de reacción frente a las iniciativas legislativas que la gran mayoría de contribuyentes.

La necesidad de introducir este tipo de régimen se advierte sobre todo en el Impuesto sobre Sociedades, como ya recomendó el Libro Blanco contra el fraude elaborado por la Unidad Especial creada al efecto. De manera que su instrumentación se adelantó a la propia reforma actualmente en marcha sobre el Impuesto de Sociedades. Parece evidente que la razón por la que se ha extendido al IRPF es de simple coherencia, pues no parece razonable defender que si existen determinadas planificaciones fiscales internacionales que es conveniente atajar, se corrija esta planificación para personas jurídicas y no para personas físicas.

En definitiva, se trata de un mecanismo legal sofisticado, que está en línea con actuaciones similares en otros países del entorno con sistemas fiscales modernos y pensado en el ámbito de la reforma del Impuesto sobre Sociedades, aunque se haya adelantado en el tiempo y se hayan extendido sus efectos también al IRPF, de manera que el análisis de sus aspectos más concretos y comprometidos, así como el desarrollo de los motivos que justificaron su aprobación no se hará en estos breves comentarios, sino en los que en este mismo número de la revista o en uno próximo se realizarán en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades por otro autor con muchos más conocimientos sobre el particular.

No obstante, conviene al menos resumir ordenadamente los requisitos y supuestos en los que la ley obliga a las personas físicas residentes a realizar esta imputación de rentas:

1.º Requisitos de titularidad.

- Participación de al menos el 50% en la sociedad no residente (inicialmente en el proyecto presentado por el Gobierno se exigía el 25%).
- Esta participación puede ser en el capital, en los fondos propios, los resultados o los derechos de voto de la sociedad no residente.
- Deben agruparse las participaciones del propio sujeto pasivo, de las entidades residentes con él vinculadas en los términos del artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y de los familiares hasta el segundo grado inclusive.

2.º Definición de *territorios de baja tributación*.

Sólo se obliga a imputar las rentas que a continuación se detallan cuando la sociedad no residente haya satisfecho por ellas en concepto de impuesto de naturaleza análoga al Impuesto sobre Sociedades menos del 75% de lo que hubiera correspondido en España.

3.º *Las clases de rentas obtenidas* por la sociedad no residente a imputar a la persona física residente son las que procedan de las siguientes fuentes:

- a) Titularidad de inmuebles y derechos reales sobre los mismos.
- b) Participación en fondos propios y cesión a terceros de capitales, con excepción de algunos activos financieros.
- c) Algunas actividades crediticias, financieras, aseguradoras y de prestación de servicios realizadas con personas o entidades residentes y vinculadas.
- d) Transmisión de los bienes o derechos a que se refieren las letras a) y b).

4.º *Requisitos que pretenden asegurar* que no se imputan rentas empresariales sino las obtenidas por la entidad no residente de forma «pasiva».

Para que se produzca la imputación de las rentas señaladas en las letras a), b) y d) anteriores, su importe tiene que ser igual o superior al 15% de la renta total obtenida por la sociedad o bien al 4% de los ingresos totales de la misma.

En el proyecto de ley estos porcentajes eran del 10% y del 1%, respectivamente, constituyendo este aspecto uno de los más polémicos.

5.º *Base imponible a imputar*.

- Sólo se imputarán las rentas procedentes de las fuentes citadas que sean positivas, aunque con el límite de la renta total de la entidad.
- Las cuantías de las mismas se imputarán en proporción a la participación del socio persona física en los resultados o, en su defecto, a la participación en el capital, los fondos propios o los derechos de voto.

- Sólo se imputarán por este concepto los beneficios no distribuidos por la sociedad no residente.
- No se incluirá en la base imponible de la persona física el impuesto o impuestos de naturaleza similar al Impuesto sobre Sociedades efectivamente satisfecho por la sociedad por las rentas a imputar.
- Independientemente de cuáles sean las rentas así imputadas, tendrán para la persona física la naturaleza de base imponible regular.
- El importe a incluir se determinará con las reglas de cálculo de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

ARTICULO 3.º *Gastos deducibles e incrementos y disminuciones de patrimonio.*

Este precepto de la Ley 42/1994 modifica dos artículos de la Ley del IRPF:

- *El artículo 28.2 Ley 18/1991 (gastos deducibles de los rendimientos del trabajo personal).*

El porcentaje específico del 15% de los rendimientos del trabajo personal que en concepto de «otros gastos» podían deducirse los minusválidos exigía que no pudieran desplazarse a su trabajo por sí mismos, sino que necesitaran una tercera persona (al menos esto último es lo que ha interpretado la DGT). A partir de 1995 ya no se exige el requisito de la necesidad del desplazamiento, con lo cual cualquiera que acredite una minusvalía igual o superior al 33% puede aplicarse este porcentaje de deducción, aunque con el límite de 600.000 pesetas.

De esta manera puede producirse un doble beneficio para estas personas, pues tendrán la posibilidad de deducirse como gasto una cuantía mayor que la general y de aplicarse la deducción en la cuota prevista para este mismo supuesto. Así como el segundo beneficio no es cuestionable desde el punto de vista técnico, la deducción como gasto puede ser discutible, pues no en todo caso se producirán los gastos extraordinarios de desplazamientos que parece justificaron su inclusión, por ejemplo cuando la persona no necesite hacer ese desplazamiento, aunque quizás no ocurra frecuentemente.

- *El artículo 44, uno de la Ley 18/1991. (No sujeción de los incrementos o disminuciones por transmisiones onerosas no superiores a 500.000 ptas. anuales).*

La modificación que se produce es que excluye de esta no sujeción, a partir del 1 de enero de 1995, los casos en que ese importe máximo proceda, en todo o en parte, de acciones o participaciones en Instituciones de Inversión Colectiva (FIM, FIAMM, etcétera).

Este es un recorte en esta no sujeción ya anunciado para 1994 por la Ley 22/1993, pero entonces se admitía una posibilidad de mantener durante 1994 la no sujeción para estas acciones o participaciones si se reinvertía el importe de las transmisiones en Planes de Ahorro Popular. Como definitivamente éstos no han visto la luz no ha podido cumplirse este requisito y la disposición transitoria quinta de esta misma ley deroga la norma de la Ley 22/1993, de 29 de diciembre.

ARTICULO 4.º Integración de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de las Personas Físicas.

Este precepto, cuyo título no es muy preciso, modifica el artículo 37 de la Ley del IRPF en lo que se refiere al mecanismo de integración en la base imponible de los dividendos procedentes de sociedades residentes.

Constituye, por tanto, la primera pieza de las dos que componen la nueva técnica de corrección de la doble imposición económica interna de los dividendos, junto con la deducción en cuota por este mismo concepto incluida en la Ley 41/1994, de Presupuestos Generales del Estado. Por ello, como se dijo en el comentario a esta última, se analizarán ambas piezas de manera conjunta en un epígrafe final.

ARTICULO 5.º Rentas irregulares.

Con este enigmático título, el precepto citado, que se incorporó en el trámite parlamentario de la ley, dice redactar a partir de 1 de enero de 1995 la letra a) del apartado uno del artículo 59 de la Ley 18/1991, que define de una manera genérica las rentas irregulares en el IRPF. Comparando las redacciones anterior y actual la única diferencia literal es la inclusión en el segundo párrafo, como un caso particular, entre las rentas irregulares a los incrementos o disminuciones procedentes de la enajenación o venta de bienes afectados por incendios, inundaciones, hundimientos u otras circunstancias excepcionales similares.

Pues bien, cabe preguntarse a qué supuestos se refiere que no pudieran entenderse incluidas en el primer párrafo del precepto, pues parece fuera de toda duda que también en estos supuestos particulares se exige un período de generación superior al año. Si pudiera pensarse que esta calificación acoge también a las alteraciones patrimoniales producidas, en esas circunstancias excepcionales, por elementos afectos a una actividad empresarial o profesional, también habría que desechar ese pensamiento, pues el propio artículo 59, dos de la Ley 18/1991 niega expresamente esa posibilidad. Por otra parte, la disposición adicional quinta de la Ley 42/1994, que posteriormente se comentará con más detalle, declara exentas las ayudas públicas, obtenidas como consecuencia de estas mismas circunstancias excepcionales (aunque con cláusula cerrada), por bienes afectos a actividades empresariales, de manera que si se refirieran estas ayudas a los mismos bienes, por una parte se calificarían de rentas irregulares y, por otra, de rentas no sometidas a gravamen, lo que no dejaría de ser singular.

En definitiva, habrá que esperar las manifestaciones de los intérpretes de esta norma para poder ir desvelando este pequeño misterio.

ARTICULO 6.º *Comprobación de la situación patrimonial.*

Este artículo sólo pretende ajustar el artículo 81 de la Ley del IRPF a la definitiva desaparición o, mejor, no instrumentación de los PAP, puesto que el citado precepto exigía que para poder aplicar la exención a los rendimientos que se obtuvieran de esos productos que existiera en el período impositivo aumento de patrimonio suficiente para cubrir la inversión en esos productos, además de las inversiones que permiten algunas deducciones en la cuota. Por este único motivo, desaparece la referencia que el artículo 81 de la Ley 18/1991 hacía a los PAP.

DISPOSICION ADICIONAL QUINTA. *Subvenciones de la Política Agraria Comunitaria (PAC).*

Este precepto tiene por objeto no gravar en los impuestos personales (IRPF e Impuesto sobre Sociedades) determinadas ayudas públicas que tienen por objeto compensar las pérdidas de capital acumulado en actividades que se abandonan o se reducen en el marco de la PAC.

No obstante y a pesar del título del precepto, en el trámite parlamentario se añadió un nuevo supuesto que recibe el mismo tratamiento fiscal, como son las ayudas públicas por determinadas circunstancias excepcionales (incendios, inundaciones o hundimientos) y cuando se refieran a elementos patrimoniales afectos a actividades empresariales.

En definitiva, se recogen bajo el título señalado dos supuestos diferentes de no sometimiento al IRPF o al Impuesto sobre Sociedades, dependiendo de la persona que perciba las ayudas:

A. Ayudas de la PAC y política pesquera comunitaria:

1. Por abandono definitivo del cultivo de viñedo.
2. Por arranque de plantaciones de manzanos.
3. Por arranque de plataneras.
4. Por abandono definitivo de la producción lechera.
5. Por abandono definitivo de la actividad pesquera.

Todas estas ayudas están reguladas en varios reglamentos comunitarios, publicados en el Diario Oficial de la Unión Europea y desarrollados por órdenes internas publicadas en el BOE.

B. Ayudas públicas como consecuencia de incendios, inundaciones o hundimientos.

Aunque tienen una finalidad similar a las anteriores, no se enmarcan en ninguna política comunitaria, pues se trata de ayudas internas. También, como las anteriores, deben corresponder a elementos afectos a actividades empresariales, aunque en este caso de cualquier tipo.

En cualquiera de los supuestos anteriores es necesario conocer el importe de la renta que no debe integrarse en la base imponible de sus perceptores.

Como las ayudas citadas tienen por objeto reparar la destrucción del capital acumulado, tal y como se pidió en una Moción del Senado con anterioridad a la aprobación de la Ley 42/1994, puede ocurrir que como consecuencia de esas circunstancias se produzca una pérdida patrimonial no compensada totalmente con las ayudas públicas correspondientes, en cuyo caso sí puede integrarse en la base imponible la pérdida, que dejarlo tendrá el carácter de disminución de patrimonio derivada de elementos afectos y seguirá el régimen previsto en el IRPF para los rendimientos negativos de la actividad. En consecuencia, la norma aquí comentada sólo producirá sus efectos en el caso de que estas ayudas fueran superiores a la pérdida patrimonial producida, supuesto que por otra parte, parece difícil que se produzca.

DISPOSICION ADICIONAL VIGESIMO SEXTA.

Esta norma de la Ley 42/1994, también se añadió en el trámite parlamentario, está perdida entre las disposiciones adicionales de la misma y en una primera lectura no se alcanza a comprender los supuestos que regula. Hace falta repasar las Tarifas del IAE para identificar a los beneficiarios de la misma, que son las personas físicas que desarrollan la actividad de autotaxi, es decir, los taxistas.

Identificados los sujetos pasivos, sólo les afecta cuando determinan el rendimiento neto de su actividad por la modalidad de SIM del IRPF.

En cuanto a las rentas a las que afectará, son las derivadas exclusivamente de la transmisión de activos fijos inmateriales afectos a la actividad de autotaxi, es decir, las licencias de taxista (pues no se nos ocurren en principio otros activos inmateriales). No obstante, no en cualquier transmisión, sino solamente cuando ésta se produzca por fallecimiento, incapacidad permanente, jubilación, cese por reestructuración del sector o transmisión a familiares hasta segundo grado, es decir, que no se aplica la norma en transmisiones voluntarias y entre extraños.

La medida en concreto supone que la renta obtenida por esas transmisiones se entenderá incluida en el rendimiento neto resultante de la aplicación de los SIM correspondientes, lo cual supone en principio una excepción a lo previsto en el artículo 22 del Reglamento del IRPF, que obliga a declarar al margen del rendimiento neto resultante de la aplicación de esa modalidad los incrementos que se produzcan en activos fijos inmateriales. No obstante, habrá que esperar todavía a un próximo desarrollo reglamentario para conocer con exactitud cómo se aplicará este beneficio fiscal.

DISPOSICION DEROGATORIA UNICA.

En su apartado 4 deroga el artículo 37, dos de la Ley 18/1991, del IRPF, lo que supone la supresión del régimen previsto legalmente para los PAP, dadas las dificultades encontradas en su instrumentación.

V. INTEGRACION DE LOS IMPUESTOS SOBRE SOCIEDADES Y SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FISICAS (LEY 41/1994 Y LEY 42/1994)

De todos es conocido que en cualquier sistema fiscal en el que coexistan los dos impuestos personales sobre la renta, según la personalidad de quien la obtenga, se produce automáticamente el fenómeno conocido como doble tributación económica interna de los dividendos o, en general, de los beneficios distribuidos por las entidades residentes sometidas al impuesto socie-

tario, puesto que esos beneficios primero tributan en este impuesto al tipo que le corresponda (en España el 35% con carácter general) posteriormente, cuando se distribuyen los beneficios, después del impuesto, a los socios personas físicas, éstos vuelven a tributar en su IRPF al tipo que le corresponda de la tarifa, que en España podría llegar hasta el marginal máximo del 56%.

Acotado así el problema, existen variados sistemas de integración entre ambos impuestos, de manera que se elimine total o parcialmente la doble tributación. Unos operan en el Impuesto sobre Sociedades, permitiendo la deducción del dividendo en la base imponible o aplicando un tipo de gravamen más bajo a los beneficios distribuidos que a los no distribuidos. Otros operan a nivel del socio persona física, como el método de imputación total o parcial, el de exención total o parcial de los dividendos, deducción en cuota, deducción estimativa, etc. Cada uno de ellos tiene sus ventajas e inconvenientes o mejor dicho, sus propias características, cuyo análisis excedería de este trabajo y, además, se analizará en otro artículo que publicará esta misma revista.

Hasta la última reforma, esta doble tributación sólo se reducía en nuestro país de manera parcial a través del crédito de impuesto de que disponían los socios personas físicas cuando percibían dividendos y los integraban en su base imponible, siempre que se cumplieran una serie de circunstancias para asegurar básicamente que la sociedad había tributado efectivamente por los beneficios de los que derivaban los dividendos en cuestión. Este crédito de impuesto estaba fijado en un 10% del dividendo íntegro percibido.

Veamos a continuación con un *ejemplo* cómo se atenuaba la doble tributación hasta 1994 en nuestro sistema de crédito de impuesto al 10% del dividendo íntegro, aceptando que la eliminación total de la doble imposición se logra cuando el dividendo haya soportado una tributación total en ambos impuestos igual a la derivada de la aplicación del tipo marginal que corresponda del IRPF.

Ejemplo 1:

Beneficio obtenido por la sociedad	Cuota del IS (35%)	Dividendo repartido (máximo)	Cuota del IRPF	Tributación total	Tributación óptima
1.000	350	650	364 – 65 (56%)	649	560
1.000	350	650	(20%) 130 – 65	415	200

Con un tipo marginal máximo (56%) en el IRPF, la tributación total de las 1.000 unidades de beneficios es de 649, pero como la óptima sería del 56% hay un *exceso de imposición de 89*.

En cambio, con un tipo marginal mínimo (20%) en el IRPF, evidentemente la tributación total es menor (415) pero el *exceso de imposición* sobre el definido como óptimo es mayor que antes, 215.

A la vista de este sencillo ejemplo puede advertirse fácilmente que el sistema vigente hasta 1994 reducía la doble imposición en un porcentaje menor para tipos marginales bajos del IRPF que para tipos marginales elevados.

Resta por analizar el nuevo sistema de integración entre ambos impuestos y los efectos que produce en relación al anterior. Legalmente se instrumenta en dos normas que afectan en distintos niveles del procedimiento liquidatorio del IRPF y que se regulan, una, en la Ley 41/1994 y, la otra, en la Ley 42/1994, quizás por la razón de que la que afecta a la base imponible no podía incluirse en la Ley 41/1994 (de PGE para 1995), aunque hubiera sido igualmente posible y seguramente más sencillo incorporar ambas normas en la Ley 42/1994, tanto la que afecta a la base imponible como a las deducciones en cuota.

El mecanismo que a continuación se analizará podría denominarse de deducción estimativa y fue propuesto, entre otros, por el profesor FUENTES QUINTANA en la «reforma del Impuesto sobre Sociedades» y consiste resumidamente en estimar el Impuesto sobre Sociedades que corresponde al dividendo percibido por el socio persona física, de manera que éste incluye en su base imponible no sólo el dividendo, como hasta ahora, sino también el impuesto pagado por la sociedad de la que procede (aunque por simplificación cuantificado estimativamente), pudiendo posteriormente deducirse de la cuota íntegra esta misma cuantía que se estima ha pagado la sociedad por los beneficios de los que proceden esos dividendos.

La concreción legal del mecanismo descrito es la siguiente:

1.º *Integración en la base imponible de los dividendos* (art. 4.º de la Ley 42/1994, que modifica el art. 37 de la Ley del IRPF).

Los rendimientos del capital mobiliario procedentes de la participación en fondos propios de entidades residentes en territorio español (es decir, los dividendos, participaciones en beneficios y cualquier otra utilidad percibida en virtud de la condición de socio, accionista o asociado) se integrarán en la base imponible de los socios multiplicando el dividendo íntegro, o concepto asimilado, por los siguientes porcentajes:

- a) 140% con carácter general.
- b) 126% cuando procedan de Mutuas de Seguros Generales, Mutualidades de Previsión Social y Sociedades de Garantía Recíproca.
- c) 125% cuando procedan de las entidades parcialmente exentas del Impuesto sobre Sociedades [art. 5.1 e) y 5.2 de la Ley 61/1978].
- d) 100% cuando procedan de las entidades del artículo 23, dos de la Ley 61/1978 y de las Cooperativas protegidas y especialmente protegidas de la Ley 20/1990.

Por último conviene señalar que en la base imponible del impuesto se integrará el 100% de los dividendos y participaciones en beneficios correspondientes a rendimientos bonificados de acuerdo con lo previsto en el artículo 2.º («vacaciones fiscales») de la Ley 22/1993, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, de reforma del régimen jurídico de la función pública y de la protección por desempleo (disp. adic. sexta de la Ley 42/1994).

Igual mecanismo de integración se aplicará a la parte de la base imponible imputada en transparencia fiscal, a que se refiere el artículo 52, tres de la Ley 18/1991, que proceda de este tipo de rendimientos obtenidos por la sociedad transparente, puesto que a estos dividendos y asimilados que imputa la sociedad transparente también les era de aplicación el crédito de impuesto del 10% existente hasta 1994.

Después de esta modificación existirán dos tipos de dividendos y asimilados percibidos por los socios personas físicas:

- Los procedentes de entidades residentes en España, a los que se aplicará el nuevo mecanismo de integración en la base imponible.
- Los procedentes de entidades no residentes, que mantienen la regla de integración existente hasta ahora, es decir, sin multiplicarlos por los porcentajes señalados.

2.º *Deducción en la cuota por dividendos percibidos* (art. 62 de la Ley 41/1994, de PGE para 1995).

Para completar el esquema de integración IRPF - Impuesto sobre Sociedades, cuando se perciban dividendos de los anteriormente citados, es decir, de entidades residentes en España, y también a la parte de la base imponible imputada en transparencia fiscal que proceda de esos mismos dividendos, podrá aplicarse la deducción en la cuota que resulte de multiplicar por los porcentajes siguientes los impuestos íntegros percibidos:

- 40% con carácter general.
- 26% cuando procedan de las entidades referidas en la letra b) anterior.
- 25% cuando procedan de las entidades referidas en la letra c) anterior.
- 0% cuando procedan de las entidades referidas en la letra d) anterior.

La deducción por doble imposición correspondiente a los retornos de las cooperativas protegidas mantiene su regulación actual, es decir, del 10%. Igualmente para las especialmente protegidas se mantiene su régimen actual que permite una deducción del 5%. Todo ello según el artículo 32 de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre régimen fiscal de las cooperativas.

Veamos con otro *ejemplo* dos efectos de este nuevo mecanismo de integración:

Ejemplo 2:

Beneficio	Cuota IS	Dividendo a integrar	Cuota IRPF	Cuota total	Cuota óptima
1.000	350	650 x 1,4 = 910	(56%) 509 – 260	599	560
1.000	350	650 x 1,4 = 910	(20%) 182 – 260	272	200

Basta comprobar los cuadros de los ejemplos 1 y 2 para hacerse una idea de las diferencias entre uno y otro mecanismos de integración para los tipos marginales del IRPF elegidos:

- Con el nuevo sistema se reduce la tributación total en ambos casos.

- Los excesos de tributación también se reducen en ambos casos, pasando de 89 a 39 en el supuesto del 56% de marginal y de 215 a 72 en el caso del 20% de marginal.
- El porcentaje de eliminación del exceso de tributación ha aumentado para los tipos marginales más bajos respecto a los más altos, pues para el 20% de marginal, el exceso de tributación se ha reducido de 215 a 72, mientras que para el 56% de marginal lo ha hecho desde 89 a 39.

Hay que resaltar que como sistema «estimativo» que es, se ha partido de la hipótesis de que las sociedades en régimen general tributan efectivamente al tipo del 28,57%, en cuyo caso se eliminaría totalmente con el sistema propuesto la doble imposición.

Señalar que los dividendos y participaciones en beneficios correspondientes a rendimientos bonificados de acuerdo con lo previsto en el artículo 2.º de la Ley 22/1993 no dan derecho a la deducción en cuota por dividendos percibidos (disp. adic. sexta de la Ley 42/1994).

Por último, como el artículo 62 de la Ley 41/1994 redacta el artículo 78, siete de la Ley del IRPF (deducción por dividendos), habrá que entender que ha quedado derogado también el artículo 36 del Reglamento del IRPF que desarrollaba aquel precepto legal.