

**JUAN M. LÓPEZ CARBAJO***Licenciado en Derecho.  
Inspector de Finanzas del Estado.***Extracto:**

COMO viene siendo habitual en los últimos años, junto a la Ley de Presupuestos Generales del Estado se aprueba la denominada coloquialmente Ley de Acompañamiento (en este caso la Ley 13/1996, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social), cumpliendo con el mandato del Tribunal Constitucional, en diversas sentencias, sobre el contenido de la Ley de Presupuestos Generales del Estado, lo que viene provocando que el legislador recoja en la Ley de Acompañamiento aquellas normas fiscales cuya correcta ubicación en la Ley de Presupuestos Generales del Estado sería dudosa desde el punto de vista constitucional. Por todo ello, ambas normas forman un todo indisoluble.

---

## Sumario:

---

- I. Rentas exentas.
  - 1. Pensiones de invalidez del Régimen de Clases Pasivas.
  - 2. Prestaciones familiares por hijo a cargo.
  - 3. Prestaciones por desempleo percibidas en pago único.
  
- II. Retribuciones en especie.
  - 1. Comedores de empresa.
  - 2. Entrega de acciones o participaciones a los trabajadores.
  
- III. Inmuebles urbanos no arrendados.
  
- IV. Cesión de los derechos de imagen.
  
- V. Signos, índices o módulos.
  - 1. Reducción general del rendimiento neto.
  - 2. Incentivos al empleo en las pequeñas empresas.
  
- VI. Incentivos provenientes del Impuesto sobre Sociedades.
  - 1. Incentivo al empleo en estimación directa.
  - 2. Otros incentivos por inversiones.
  
- VII. Unidad familiar.
  
- VIII. Retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
  - 1. Supresión de la elevación al íntegro.
  - 2. Eficacia temporal de las modificaciones relativas a la supresión de la elevación al íntegro.
  
- IX. Obligación real.
  
- X. Reducciones en la base imponible.
  
- XI. Rentas forestales.

## I. RENTAS EXENTAS

El artículo 14 de la Ley 13/1996 modifica el artículo 9.º de la Ley 18/1991, introduciendo las novedades siguientes:

### 1. Pensiones de invalidez del Régimen de Clases Pasivas.

Hay que recordar que la Sentencia del Tribunal Constitucional de 22 de julio de 1996, declaró inconstitucional y consiguientemente nulo el artículo 62 de la Ley 21/1993, por cuanto suprimió, sólo para los funcionarios de las Administraciones Públicas que se hallen en situación de incapacidad permanente absoluta en el Régimen de Clases Pasivas, la exención del IRPF.

En consecuencia, después de la Ley 21/1993 resultaba la siguiente situación:

- a) En el ámbito de la Seguridad Social, se limitó la exención en el IRPF a las prestaciones por incapacidad permanente en sus dos grados más altos: absoluta y gran invalidez.
- b) En cambio, en el Régimen de Clases Pasivas, esta limitación se fija en el grado máximo de gran invalidez.

Si bien en un primer análisis podría pensarse que era evidente la vulneración del principio de igualdad tributaria, recogido en el artículo 14 de la Constitución Española, el diagnóstico no era tan claro si tenemos en cuenta que persisten diferencias apreciables, en el propio ámbito de lo social, entre el sistema de prestaciones por incapacidad permanente del régimen de Seguridad Social y el de Clases Pasivas. En efecto, en este último no se gradúa la incapacidad del funcionario, sino que a éste se le jubila anticipadamente, pasando a cobrar la pensión como si se hubiera jubilado por edad.

Sin embargo, la declaración de inconstitucionalidad se produjo, «por cuanto la Ley 18/1991 declara exentas las prestaciones por incapacidad permanente absoluta si han sido reconocidas al sujeto pasivo por la Seguridad Social y no si tal incapacidad se padece por los funcionarios de las Administraciones Públicas que están integrados en el régimen de clases pasivas».

De cara a la regulación que la Ley 13/1996 podía hacer de las pensiones de incapacidad, la sentencia exigía que debía respetarse el principio de igualdad entre las de la Seguridad Social y las de Clases Pasivas, lo que exige un trato fiscal homogéneo para pensiones de idéntica naturaleza, desde el gravamen de todas ellas hasta excluirlas a todas del IRPF.

Al respecto, la Ley 13/1996 optó por modificar la Ley 18/1991 exclusivamente en los estrictos términos que exigía la sentencia del Tribunal Constitucional, reconociendo la exención también para las pensiones de invalidez absoluta en el Régimen de Clases Pasivas, renunciando a volver a la situación anterior a 1994 o a revisar más en profundidad el régimen de exenciones existente en la actualidad, lo cual producirá un problema de orden práctico, como es el establecimiento del procedimiento para identificar las situaciones de invalidez absoluta en el Régimen de Clases Pasivas.

## **2. Prestaciones familiares por hijo a cargo.**

Se crea una exención nueva, para las prestaciones familiares por hijos menores o discapacitados, previstas en el Capítulo IX, Título II del Texto Refundido de la Ley General de Seguridad Social, siempre y cuando no se supere un límite de ingresos, que a partir de 1 de enero de 1997 la disposición adicional quinta de la Ley 12/1996 fija en 1.157.414 pesetas/año.

## **3. Prestaciones por desempleo percibidas en pago único.**

Se declaran exentas las prestaciones por desempleo cuando se perciban en la modalidad de pago único establecida en el Real Decreto 1044/1985, de 19 de junio, con el límite de 500.000 pesetas, siempre que la acción o participación, en la Sociedad Anónima Laboral o en la Cooperativa de Trabajo Asociado, se mantenga cinco años, o que la actividad, en el caso de trabajador autónomo, se mantenga por idéntico período (aunque parece que los trabajadores autónomos ya no pueden percibir las prestaciones por desempleo en forma de pago único).

Hay que recordar, que el Real Decreto-Ley 12/1995 estableció desde 1 de enero de 1996 que, en estos casos, el sujeto pasivo debía declarar como rendimientos regulares la cantidad que proporcionalmente hubiera cobrado cada período, de manera que desde 1 de enero de 1997 deberá descontarse del importe total a satisfacer las 500.000 pesetas exentas y sobre el exceso podrá aplicarse el régimen de imputación temporal especial.

## **II. RETRIBUCIONES EN ESPECIE**

Con efectos desde 1 de enero de 1997, el artículo 1.º de la Ley 13/1996 produce las siguientes modificaciones en el artículo 26 de la Ley del IRPF:

## 1. Comedores de empresa.

Antes de comentar la modificación hay que recordar que el artículo 26 de la ley, en su último párrafo, señalaba que «en ningún caso tendrán la consideración de retribución en especie las entregas de productos a precios rebajados que se realicen en cantinas y comedores de empresa, ni la utilización de los bienes destinados a los servicios sociales y culturales del personal».

La Dirección General de Tributos inicialmente interpretó que de todas las posibles fórmulas mediante las cuales pueda prestarse al personal empleado el servicio de manutención, sólo aquellas que cumplan lo previsto en la normativa laboral reguladora de los «comedores de empresa» tendrán cabida en el último párrafo del artículo 26 de la Ley del Impuesto y, por tanto, no tendrían la consideración de retribución en especie.

El REAL DECRETO 1100/1994, de 27 de mayo, modificó el artículo 5.º del Reglamento del IRPF, permitiendo que las fórmulas indirectas también pudieran beneficiarse de este beneficio, aunque exigió una serie de requisitos que afectaban tanto a las fórmulas directas como a las indirectas, y entre ellos que su *cuantía no superara 900 pesetas diarias*.

Con posterioridad, la Sentencia del Tribunal Supremo, de 3 de julio de 1996, declaró nulo el límite de 900 pesetas diarias y aceptó que todos los demás requisitos cumplen una función de estricto desarrollo reglamentario del artículo 26 de la Ley del IRPF, razonando el Tribunal Supremo que este límite es innecesario para evitar que este singular beneficio pueda convertir a los comedores de empresa en una renta de trabajo encubierta.

Parece claro que podían subsistir en el futuro dudas en lo que se refiere al importe individual máximo diario que queda englobado en los perfiles de un comedor de empresa, de manera que por seguridad jurídica y para dar mayor concreción al concepto de comedor de empresa admitido fiscalmente, la Ley 13/1996 establece una delegación reglamentaria para que se fije esta cuantía máxima diaria, con lo cual incluso podría ocurrir que por esta vía se repusiera el límite de 900 pesetas diarias, pero con la aclaración de que sólo afectará a las fórmulas indirectas.

## 2. Entrega de acciones o participaciones a los trabajadores.

Parece que con la finalidad de incentivar la participación de los trabajadores en las empresas en las que trabajan y pensando en las próximas privatizaciones de empresas públicas, se modifica el *último párrafo del artículo 26 de la Ley 18/1991* en el sentido de no considerar que existe retribución en especie en las entregas gratuitas o por precio inferior al normal de mercado que de sus propias acciones o participaciones, o de las de la sociedad dominante del grupo, efectúen las sociedades a sus trabajadores en activo, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- 1.º La entrega debe efectuarla la sociedad, sin que esté claro, dada la redacción del precepto, si también puede admitirse que la entrega se efectúe materialmente por un tercero que no sea el empleador, como puede ser el caso de las ofertas públicas de venta que se realizan en el marco de las privatizaciones de empresas públicas, pues en estos casos la entrega de las acciones no la efectúa el empleador, sino el propietario de las mismas, es decir, el Estado o alguna sociedad instrumental creada al efecto. La finalidad de la norma sin duda debería llevar a la exención, aunque es cierto que choca con su literalidad.
- 2.º La oferta debe efectuarse a todos los trabajadores en activo de la empresa, y en idénticas condiciones para todos ellos, lo cual parece indicar la necesidad de ausencia de discriminaciones entre distintas categorías de trabajadores, sin que deba entenderse automáticamente discriminatoria la exigencia de requisitos objetivos que afecten a todos los trabajadores, como una cierta antigüedad, o que la ventaja esté en proporción al salario de cada uno, dado que, en este último caso, el límite exento precisamente actúa como moderador del beneficio fiscal.
- 3.º El valor de la retribución en especie no puede superar las 500.000 pesetas anuales, o 1.000.000 en los últimos cinco años, debiendo computarse, lógicamente, desde 1 de enero de 1997.

En el supuesto de que el valor sea superior, sólo deberá declararse y, en su caso, efectuarse el correspondiente ingreso a cuenta por el exceso.

- 4.º Los trabajadores que reciben las acciones no pueden detentar, conjuntamente con sus cónyuges y familiares (del trabajador) hasta el segundo grado, un porcentaje de participación en la empresa superior al 5 por 100.

No queda claro qué ocurre cuando ese porcentaje se supere después de la adquisición de las acciones o participaciones cuya exención se discute. Aunque de la redacción puede desprenderse que el límite sólo opera si se detenta con anterioridad, otra solución razonable sería aplicar la exención sólo por las acciones entregadas hasta completar el 5 por 100, debiendo tributar las entregadas con posterioridad a alcanzar ese porcentaje de participación.

Sí parece claro que el 5 por 100 debe computarse por cada trabajador y familiares hasta segundo grado y no por el conjunto de trabajadores afectados.

- 5.º Los títulos deben mantenerse, al menos, tres años. En el supuesto de que se incumpla, el trabajador deberá presentar una declaración-liquidación complementaria, abonando intereses de demora por el tiempo que transcurra entre la finalización del plazo voluntario de ingreso del período impositivo en que recibió las acciones o participaciones y el día que efectúe el ingreso.
- 6.º Por último una cuestión conexas con la exención es la valoración de estas acciones a efectos de futuras transmisiones y del cálculo de la plusvalía correspondiente.

Al respecto, es evidente que aunque no se haya satisfecho una contraprestación dineraria por ellas para el trabajador no son gratis ni constituyen liberalidad alguna, pues son una retribución a su trabajo o al hecho de mantener una relación laboral con quien se las entrega. Por ello, el valor de adquisición para calcular futuras plusvalías debe coincidir con el valor de mercado de los títulos, independientemente de que les afecte o no la exención.

### III. INMUEBLES URBANOS NO ARRENDADOS (ART. 2.º, UNO DE LA LEY 13/1996)

La modificación en el *artículo 34 b) de la Ley 18/1991*, no tiene más significado que la de resolver un problema que se había planteado desde el 1 de enero de 1995, debido a que el Real Decreto-Ley 12/1995 estableció que el porcentaje del 2 o el 1'10 por 100 se girara siempre sobre los valores catastrales.

Por ello, por los inmuebles urbanos sitos en territorio nacional pendientes de valor catastral, así como por los radicados en el extranjero, sus titulares o poseedores no podían imputar ningún rendimiento.

Desde el 1 de enero de 1997, en estos casos, el rendimiento se calculará aplicando el porcentaje del 1'1 por 100 sobre el 50 por 100 del valor del inmueble a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio.

### IV. CESIÓN DE LOS DERECHOS DE IMAGEN

Se produce una novedosa regulación de estas rentas en el artículo 2.º de la Ley 13/1996 debiendo distinguir los siguientes dos aspectos:

- 1.º Se califican de rendimientos del capital mobiliario los procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, lo que supondrá su automático sometimiento a retención a cuenta del IRPF y también del Impuesto sobre Sociedades si el proyecto de reglamento se aprueba en los términos actuales, pues hace una remisión a la normativa del IRPF a efectos de identificar las rentas percibidas por una sociedad sometida a retención.
- 2.º Se establece un singular mecanismo de inclusión en la base imponible del titular de la imagen de los ingresos derivados de la cesión de estos derechos cuando existe interposición societaria.

#### MECANISMO DE INCLUSIÓN EN LA BASE IMPONIBLE DEL IRPF.

El análisis completo de esta compleja norma excedería del espacio y objetivo de estos comentarios. Sin embargo, es de destacar su finalidad, que no puede ser otra que reconducir los ingresos por las sucesivas cesiones de estos derechos a su titular originario (la persona física) de manera que en el futuro, ya no puedan construirse los mecanismos de interposición societaria actuales.

A continuación se resume lo más importante de su contenido:

## A) **Ámbito de aplicación.**

### 1. Delimitación positiva.

Aplicarán la norma que a continuación se explica las personas físicas sujetas por obligación personal de contribuir cuando concurren las circunstancias siguientes:

- a) Que hubiesen cedido el derecho a la explotación de su imagen o hubiesen consentido o autorizado su utilización a otra persona o entidad, residente o no residente, siendo indiferente que la cesión, consentimiento o autorización hubiese tenido lugar cuando la persona física fuese no residente.
- b) Que presten sus servicios a una persona o entidad en el ámbito de una relación laboral (curiosamente la Ley 13/1996 sólo previó que el empleador fuera residente, ampliándose a los no residentes en la disp. adic. segunda de la Ley 14/1996).
- c) Que la persona o entidad con la que mantengan la relación laboral, o cualquier otra persona o entidad vinculada con ellas, haya obtenido, mediante actos concertados con personas o entidades residentes o no residentes, la cesión del derecho a la explotación o el consentimiento o autorización para la utilización de la imagen de la persona física sujeta por obligación personal de contribuir.

### 2. Delimitación negativa.

Sin embargo, no procederá la aplicación de esta norma cuando los rendimientos del trabajo obtenidos en el período impositivo por la persona física, en virtud de la relación laboral, no sean inferiores al 85 por 100 de la suma de los citados rendimientos más la contraprestación a que se refiere la letra c) anterior.

## B) **Contenido de la norma: renta a imputar por el titular del derecho de imagen, corrección de la doble imposición e imputación temporal.**

La cantidad a incluir en la base imponible del titular del derecho de imagen será el valor de la contraprestación que haya satisfecho con anterioridad a la contratación de los servicios laborales de la persona física o que deba satisfacer la persona o entidad a que se refiere la letra c) del apartado uno por los actos allí señalados. Dicha cantidad se incrementará en el importe del ingreso a cuenta a que se refiere el apartado D) y se minorará en el valor de la contraprestación obtenida por la persona física como consecuencia de la cesión, consentimiento o autorización a que se refiere la letra a), siempre que la misma se hubiera obtenido en un período impositivo en el que la persona física titular de la imagen fuese residente en territorio español.

La norma también se ocupa de eliminar la doble imposición que pueda producirse, permitiendo deducir de la cuota del IRPF del titular de la imagen aquellos impuestos de naturaleza idéntica al IRPF o al Impuesto sobre Sociedades satisfechos por las personas o entidades cesionarias de

los derechos de imagen por los ingresos que la norma obliga a imputar a los titulares de la imagen, así como también el impuesto pagado por este titular por la contraprestación recibida correspondiente a la cesión de esos derechos. Por la misma razón, tampoco tributarán los dividendos repartidos por las entidades cesionarias que deriven de los beneficios procedentes de los ingresos por la cesión de los derechos de imagen que ya se han imputado los titulares de la imagen.

En cuanto a la imputación temporal de estos ingresos, la inclusión se realizará por la persona física en el mismo período en que la entidad cesionaria interpuesta cobre la contraprestación acordada, salvo que en ese período la persona física deba tributar por obligación real, en cuyo caso la inclusión se efectuará en el primero o en el último período impositivo por el que deba tributar por obligación personal.

Por último, la naturaleza de la renta a incluir por la persona física será de renta regular, aunque nada dice la norma de si debe calificarse como rendimiento o como imputación de base imponible.

### **C) Caso de sociedades cesionarias transparentes.**

Cuando hubiese procedido la inclusión a que se refiere la letra A) y la cesión, consentimiento o autorización se hubiese producido a favor de una sociedad sometida al régimen de transparencia por aplicación de lo dispuesto en la letra c) del apartado 1 del artículo 75 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, y ésta, a su vez, hubiese efectuado la cesión, consentimiento o autorización a persona o entidad a que se refiere la letra c):

- a) No tendrá la consideración de ingreso fiscalmente computable en la sociedad transparente el valor de la contraprestación que deba satisfacer la persona o entidad a que se refiere la letra c) por los actos allí señalados.
- b) No tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible en la sociedad transparente la contraprestación satisfecha a la persona física titular del derecho de imagen.

### **D) Ingreso a cuenta cuando se satisfagan derechos de imagen a entidades no residentes.**

Cuando proceda la aplicación de esta norma, la persona o entidad que satisfaga contraprestaciones a los cesionarios de los derechos de imagen deberá efectuar un ingreso a cuenta de las contraprestaciones satisfechas en metálico o en especie a personas o entidades no residentes por los actos allí señalados.

Si la contraprestación fuese en especie, su valoración se efectuará de acuerdo a lo previsto en el artículo 27, apartado uno, de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, practicándose el ingreso a cuenta sobre dicho valor.

La persona o entidad a que se refiere la letra c) deberá presentar declaración del ingreso a cuenta en la forma, plazos e impresos que establezca el Ministro de Economía y Hacienda. Al tiempo de presentar la declaración, deberá determinar su importe y efectuar su ingreso en el Tesoro.

Reglamentariamente se regulará el tipo de ingreso a cuenta.

**E) Régimen transitorio.**

La aplicación de esta norma será de aplicación a partir de 1 de enero de 1997.

No obstante, dicha inclusión no será aplicable a las rentas que se devenguen entre el 1 de enero y el 30 de junio de 1997, siempre que dicho devengo se hubiese producido al amparo de contratos celebrados con anterioridad a 1 de enero de 1997.

Se entenderán incumplidas las condiciones que determinan la no inclusión y, en consecuencia, procederá ésta, cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

- a) Que se modifiquen, a partir del 31 de diciembre de 1996, las condiciones económicas que, en los contratos celebrados con anterioridad a dicha fecha, deben regir hasta 30 de junio de 1997.
- b) Que, en el plazo comprendido entre el 1 de enero de 1997 y el 30 de junio de 1997, se satisfagan contraprestaciones superiores a las que contractualmente corresponda satisfacer en dicho período.

**F) Valoración del contenido de esta norma.**

El objeto de la norma es claro: se trata de incluir en la base imponible de las personas físicas titulares de derechos de imagen las retribuciones que perciban las entidades o personas que hayan sido cesionarias de la explotación de esos derechos en determinadas circunstancias que hacen presumir que los cesionarios son meros interpuestos con objeto de deslocalizar las contraprestaciones derivadas de la cesión de los derechos de imagen, de manera que tributen los titulares de la imagen.

Aunque la propuesta toma como modelo la denominada transparencia fiscal internacional, en realidad define dos sistemas de tributación de la cesión de los derechos de imagen diferentes, uno, cuando se ceden a una persona o entidad residente no transparente o a no residentes y, otro, cuando se hace a una entidad transparente:

**1.º Casos de cesión de los derechos de explotación de la imagen a una entidad residente no transparente o a una entidad no residente.**

El régimen de tributación en estos casos puede calificarse de híbrido, en el sentido de que, por una parte, se imputa directamente al titular del derecho la contraprestación que corresponde a la entidad cesionaria, pero, por otra, se permite deducir el impuesto pagado por ésta, lo que supone de alguna manera que la renta percibida por la entidad cesionaria tributa «a cuenta» de lo que debe tributar en el IRPF el titular de la imagen.

No se trata, por tanto, de una imputación directa al titular de la imagen (que supondría no considerar estas contraprestaciones como ingresos de la entidad), ni tampoco un régimen de transparencia fiscal, pues no se imputan bases imponibles de la entidad cesionaria sino sólo un tipo de ingreso (las contraprestaciones por la cesión de los derechos de imagen) y tampoco se imputan estos ingresos a los socios de la entidad sino exclusivamente al titular de la imagen.

En definitiva, supone una doble tributación de la contraprestación pactada entre las entidades cesionarias por los derechos de imagen, que posteriormente se corrige a través de un procedimiento complicado que permite descontar ese impuesto en el IRPF del titular de la imagen.

## 2.º Cesión de los derechos a una entidad residente y transparente (según el art. 75 de la Ley 43/1995)

En estos casos, por el contrario, el régimen fiscal previsto constituye una imputación directa al titular de la imagen de las contraprestaciones percibidas por la entidad cesionaria, pues elimina de la base imponible de la entidad estos ingresos y tampoco considera gasto deducible los pagos por la adquisición de los derechos de explotación de la imagen.

## V. SIGNOS, ÍNDICES O MÓDULOS

### 1. Reducción general del rendimiento neto.

El artículo 4.º de la Ley 13/1996 permite para 1997 una reducción general del 15 por 100, igual que el Real Decreto-Ley 7/1996 para 1996, aplicándose sobre el rendimiento neto de todo el ejercicio y repitiéndose la técnica que viene siendo habitual desde 1993: reducción general compatible con la prevista en el Real Decreto-Ley 3/1993 para las actividades nuevas, cuando lo más correcto sería instrumentar las reducciones que se entiendan oportunas en las cuantías de los «módulos» que se aprueban cada año según el sector de actividad lo demande y no de manera lineal.

### 2. Incentivos al empleo en las pequeñas empresas.

La disposición final 8.ª de la Ley 13/1996 da continuidad para 1997 a la norma aprobada por el artículo 1.º del Real Decreto-Ley 7/1996 para 1996 e introduce un incentivo a la creación de empleo, aunque restringido al ámbito de las pequeñas empresas que tributan en el IRPF en signos, índices o módulos.

El incentivo consiste en que para calcular el rendimiento neto en estas actividades para 1997 no se valorarán los trabajadores contratados por tiempo indefinido desde el 1 de enero hasta 30 de junio de 1997, siempre y cuando continúen en plantilla a 31 de diciembre o el día en que finalice la actividad, si fuera anterior. De esta manera, el rendimiento que fuera imputable a esos nuevos trabajadores no tendrá reflejo en la declaración del IRPF del año 1997, rompiéndose de esta manera el «aparente» desincentivo que el empleo supone en esta modalidad de estimación de rendimientos, dado que el sistema de cálculo en la mayoría de las actividades en esta modalidad utiliza como «módulo» más importante el factor trabajo.

La norma también se asegura de que el incentivo suponga creación de empleo «neto», aunque sólo sea entre la entrada en vigor de la norma y el final de 1997, para lo cual se exige que el número de personas asalariadas a 31 de diciembre de este año sea superior a las existentes a 1 de enero de 1997, computándose a estos efectos todas las que presten sus servicios en el total de las actividades desarrolladas por el sujeto pasivo, independientemente de la modalidad de estimación de rentas en la que se encuentre, para evitar la simple deslocalización de empleados de unas a otras con el único fin de beneficiarse del incentivo, pero sin crear empleo neto.

## VI. INCENTIVOS PROVENIENTES DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

### 1. Incentivo al empleo en estimación directa.

El artículo 8.º de la Ley 13/1996 amplía para 1997 el incentivo previsto para 1996 por el artículo 3.º del Real Decreto-Ley 7/1996 y que se instrumenta como deducción en cuota por creación de empleo tanto en el Impuesto sobre Sociedades como en el IRPF, aunque en este último caso sólo a los empresarios o profesionales que determinen sus rendimientos netos en estimación directa.

La cuantía de la deducción es de 800.000 pesetas por trabajador (para 1996 era de 1 millón) contratado en 1997 y con el límite del incremento de plantilla de esos mismos trabajadores respecto al año anterior.

Por otra parte, quedan muy limitados los contratos que generan el derecho a esta deducción, pues deben ser, en todo caso, contratos indefinidos a trabajadores minusválidos, contratados de acuerdo a la Ley 13/1982 (para 1996 también se incluían los trabajadores mayores de 45 años).

A diferencia del Real Decreto-Ley 7/1996, ahora no se exige el requisito de mantenimiento de la plantilla durante al menos dos años, como venía siendo habitual cuando existía esta deducción en el Impuesto sobre Sociedades para evitar contratos y despidos inmediatos después de beneficiarse de la deducción fiscal.

### 2. Otros incentivos por inversiones.

#### 2.1. *Deducción por inversiones destinadas a la protección del medio ambiente.*

Se incorpora novedosamente una deducción nueva para las inversiones materiales consistentes en instalaciones que eviten la contaminación, cuantificada en el 10 por 100 de las inversiones medioambientales que así se certifiquen por la Administración competente, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan.

## 2.2. Deducción por actividades de I+D.

Se añade también dentro de esta deducción, regulada en el artículo 53 de la Ley 43/1995, el gasto de I+D realizado en el extranjero, cuando la actividad de I+D principal se efectúe en España y aquella no sobrepase el 25 por 100 del importe total invertido.

## 2.3. Actividades de exportación.

A partir del 1 de enero de 1997 se mejora la aplicabilidad de este incentivo, al suprimirse el requisito, exigido en el artículo 34.4 de la Ley 43/1995, de obtener renta por la actividad exportadora para poder aplicarse la deducción.

## VII. UNIDAD FAMILIAR

El artículo 3.º de la Ley 13/1996 amplía el concepto de unidad familiar, modificando a tal efecto el *artículo 87 de la Ley 18/1991*, incluyendo a los hijos mayores de edad incapacitados judicialmente sujetos a patria potestad prorrogada.

## VIII. RETENCIONES A CUENTA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

Se producen dos importantes modificaciones en este punto:

### 1. Supresión de la elevación al íntegro (art. 5.º de la Ley 13/1996).

Este precepto, da nueva redacción al artículo 98, dos de la Ley 18/1991 del IRPF (también al art. 17.3 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades).

Los citados artículos establecen el procedimiento a seguir cuando se han satisfecho retribuciones sujetas a retención y ésta no se ha practicado o bien se ha hecho en cuantía inferior a la reglamentaria. Aunque tal y como están redactadas sus reglas parecen dirigidas a los perceptores de esas retribuciones, de manera que éstas puedan determinar su base imponible así como las cantidades que podrán deducir en la cuota como pagos a cuenta, también se han venido aplicando al pagador que debió retener y no lo hizo correctamente, lo cual es necesario para que los efectos fiscales en el pagador y en el perceptor sean simétricos.

Pues bien, a continuación se explica este procedimiento con la norma legal anterior y posterior a la redacción dada por el artículo 5.º de la Ley 13/1996.

A) Procedimiento a seguir hasta la Ley 13/1996.

Conviene reproducir la redacción del artículo 98, dos de la Ley del IRPF, en vigor hasta 31 de diciembre de 1996:

«Las cantidades efectivamente satisfechas por los sujetos obligados a retener se entenderán percibidas en todo caso con deducción del importe de la retención correspondiente, salvo que se trate de retribuciones legalmente establecidas.»

La redacción original del artículo 98, dos de la Ley del IRPF fue desarrollada por el 60, uno del Reglamento:

«Las cantidades efectivamente satisfechas a las personas físicas residentes en territorio español por los sujetos obligados a retener se entenderán percibidas, en todo caso, con deducción del importe de la retención correspondiente, salvo que se trate de retribuciones legalmente establecidas.

Cuando la retención no se hubiera practicado o lo hubiera sido por importe inferior al resultante de las reglas establecidas en este Reglamento, el percceptor computará como rendimiento íntegro en su declaración del Impuesto una cantidad de la que restada la retención procedente, arroje la efectivamente percibida. Asimismo, deducirá de la cuota del impuesto, como retención a cuenta, la diferencia entre lo realmente percibido y la cantidad por él consignada en la mencionada declaración.

Tratándose de retribuciones legalmente establecidas, el percceptor computará como rendimiento íntegro en su declaración el legalmente establecido y deducirá como retención a cuenta la que se le haya practicado efectivamente».

De las redacciones anteriores se derivaban los siguientes efectos, (tanto en el pagador como en el percceptor), de no hacer retención o hacerla pero insuficiente, que se resumen en la conocida regla de elevación al íntegro.

Mayoritariamente el precepto anterior era considerado como una presunción iuris et de jure, que partía del supuesto de que las cantidades percibidas lo habían sido siempre con detracción del importe de la retención procedente, es decir, que se entendían líquidas, salvo que se tratara de retribuciones legalmente establecidas.

En consecuencia, las retribuciones íntegras resultaban de la siguiente ecuación:

$$\text{Cuantía percibida (L)} = \text{Cuantía íntegra (I)} - \text{Retención (R)}$$

Donde:  $R = X I$  (X es el tipo de retención)

De manera que:

$$I = \frac{L}{(1 - X)}$$

De esta manera, si un accionista hubiera percibido un dividendo de 100.000 pesetas sin retención, la regla de elevación al íntegro se aplicaría de la siguiente manera:

$$I = \frac{100.000}{1 - 0'25} = 133.333 \text{ ptas.}$$

Para el receptor, el dividendo íntegro serían 133.333 pesetas que se llevaría a la base imponible y la retención teórica, lógicamente, 33.333 pesetas, podría deducirse de la cuota líquida, aunque no darían derecho a devolución mientras el pagador no ingresara la retención.

En contrapartida, al obligado a retener, la Administración podría exigirle la retención no practicada, por importe de 33.333 pesetas, con los correspondientes intereses de demora y, si procediese, sanción.

No obstante, hay que aclarar que algunos tribunales han interpretado el precepto anterior como una norma de presunción *iuris tantum*, es decir que admite prueba en contrario, y que, en consecuencia, sólo debe operar, de la manera explicada, cuando no pueda acreditarse fehacientemente el importe de la retribución íntegra pactada sobre la que debe practicarse la retención reglamentaria.

Cabe citar, como ejemplos de esta postura, tres sentencias de la Audiencia Nacional, de 23 de junio de 1995, 4 de julio de 1995 y 1 de octubre de 1996, en las cuales se repite la afirmación de que la regla de elevación al íntegro, cuando puede acreditarse la cuantía de rendimiento íntegro, conduciría a gravar una renta ficticia, con vulneración del artículo 31 de la Constitución. En cuanto a la manera de destruir la presunción habrían de aplicarse las normas generales al efecto, pudiendo alegarse cualquier medio de prueba admitido en Derecho (contratos públicos, privados, contabilidad, etc.). En el ámbito administrativo, también el Tribunal Económico-Administrativo Central se pronunció en este sentido en alguna ocasión, como la Resolución de 2 de noviembre de 1989, aunque es cierto que posteriormente pueden encontrarse resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central en sentido contrario.

De entenderse la norma de elevación al íntegro como se hace en estas sentencias citadas, en el ejemplo anterior y supuesto que pueda acreditarse (lo cual será generalmente fácil) la retribución íntegra pactada (en este caso, el dividendo acordado), tanto para el pagador como para el perceptor su importe sería de 100.000 pesetas, al que le correspondería una retención de 25.000 pesetas que podría deducirse el perceptor como si se hubiera practicado y que, consecuentemente, la Administración Tributaria podría exigir al pagador.

B) Procedimiento a seguir después de la Ley 13/1996. Transformación de una norma de presunción *iuris et de iure* en regla de presunción *iuris tantum*.

La redacción del artículo 98.2 de la Ley 18/1991 dada por la Ley 13/1996 es la siguiente:

«El perceptor de cantidades sobre las que deba retenerse a cuenta de este Impuesto computará aquéllas por la contraprestación íntegra devengada.

Cuando la retención no se hubiera practicado o lo hubiera sido por importe inferior al debido, el perceptor deducirá de la cuota la cantidad que debió ser retenida.

En el caso de retribuciones legalmente establecidas que hubieran sido satisfechas por el sector público, el perceptor sólo podrá deducir las cantidades efectivamente retenidas.

Cuando no pudiera probarse la contraprestación íntegra devengada, la Administración Tributaria podrá computar como importe íntegro una cantidad de la que, restada la retención procedente, arroje la efectivamente percibida. En este caso se deducirá de la cuota, como retención a cuenta, la diferencia entre lo realmente percibido y el importe íntegro».

Los efectos de la nueva redacción legal son los siguientes:

Es evidente que existe continuidad en un aspecto importante, como es que el perceptor podrá seguir deduciéndose la retención que le debieron practicar, aunque el pagador no haya retenido o haya practicado una retención insuficiente, salvo que se trate de retribuciones legalmente establecidas y (novedosamente desde 1 de enero de 1997) estén satisfechas por el sector público.

Sin embargo, han cambiado radicalmente las normas para calcular la retención correcta, pues como regla general ya no es necesaria la ficción que subyace en la «elevación al íntegro», tal y como antes se explicó, pues salvo que no pueda acreditarse la retribución pactada no será necesaria, y la retención procedente resultará de aplicar el tipo de reglamentación a esa retribución pactada.

## 1

**Ejemplo:**

Sea una retribución pactada del trabajo de 50.000.000 de pesetas, sobre la que no se practicó retención alguna (tipo de retención procedente 47%).

CÁLCULO DE LA RETENCIÓN CON Y SIN ELEVACIÓN AL ÍNTEGRO:

a) *Con elevación al íntegro.*

$$\frac{50.000.000}{1 - 0'47} = 94.339.622 \text{ rendimiento íntegro}$$

$$94.339.622 \times 0'47 = 44.339.622 \text{ retención procedente}$$

El perceptor integrará en su base imponible un rendimiento íntegro de 94.339.622 pesetas y podrá deducir de la cuota líquida 44.339.622 pesetas.

Al pagador podrá exigirle la Administración una retención de 44.339.622 pesetas, con los intereses y sanción que proceda.

b) *Sin elevación al íntegro.*

$$50.000.000 \times 0'47 = 23.500.000 \text{ pesetas, retención procedente}$$

El perceptor integrará en su base imponible un rendimiento íntegro de 50.000.000 de pesetas y podrá deducir una retención de 23.500.000 pesetas, cantidad esta última que podrá exigirse al pagador, con los intereses y sanción que proceda.

De la comparación de ambos sistemas resulta evidente que la no elevación del íntegro beneficia claramente al pagador que no retenga correctamente, mientras que para el perceptor, aunque saldrá también beneficiado generalmente, las diferencias con el sistema anterior no serán notables, e incluso en algún caso puede quedar en peor situación (cuando se produjera un aumento del tipo de retención, por efecto de la elevación al íntegro, respecto del que correspondería sin elevación al íntegro).

## 2. Eficacia temporal de las modificaciones relativas a la supresión de la elevación al íntegro (disp. trans. 11.<sup>a</sup> de la Ley 13/1996).

La redacción legal es la que sigue:

«Las modificaciones introducidas en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en la Ley del Impuesto sobre Sociedades por el artículo 5 de la presente Ley, serán de aplicación a las liquidaciones que se practiquen con posterioridad a la entrada en vigor de la misma o que estén pendientes de resolución administrativa firme a la misma fecha, como consecuencia de la regulación de retenciones sobre rendimientos del trabajo.

No obstante, como consecuencia de dichas modificaciones no podrán practicarse liquidaciones que determinen deudas tributarias superiores a las que resultarían de la aplicación de la normativa anterior.»

Lo primero que cabe resaltar de esta disposición es el propio título, que reconoce la supresión del mecanismo de elevación al íntegro contenida en el artículo 5.º de la misma Ley 13/1996.

En cuanto a los efectos temporales de la nueva regulación surgen bastantes dudas, algunas de las cuales se intentarán aclarar a continuación, en espera de las soluciones oficiales que vayan dándose.

En principio, las modificaciones contenidas en el artículo 5.º de la Ley 13/1996 entrarán en vigor el 1 de enero de 1997, de manera que al tratarse de reglas que fijan el importe del rendimiento íntegro para poder determinar el importe de la retención, este precepto se aplicará a las rentas que deban someterse a retención desde 1 de enero de 1997, mientras que a aquellas que debieron someterse a retención hasta 31 de diciembre de 1996 les será de aplicación la regla de «elevación al íntegro» antes explicada y que la Ley 13/1996 suprime con carácter general.

Sin embargo, hay que profundizar en el contenido de la disposición transitoria 11.ª para concluir en qué manera queda afectada la conclusión anterior. Para ello, pueden distinguirse los siguientes aspectos de la disposición transitoria 11.ª:

1.º Ámbito subjetivo: obligados tributarios afectados.

A pesar de que literalmente la norma se refiere a la «regulación de retenciones», no parece que haya dudas de que no sólo afectará al pagador, sino también al perceptor, dado que las reglas del artículo 5.º tratan de la fijación del importe íntegro de la retribución y ésta, evidentemente, se refiere a ambas partes. Por otro lado, el párrafo segundo de la disposición transitoria 11.ª carecería de sentido de no afectar el primero también a los perceptores, pues la no elevación al íntegro beneficia siempre a los pagadores.

2.º Ámbito objetivo: rentas a las que afecta la disposición transitoria 11.ª.

Claramente sus efectos se proyectan a rentas satisfechas con anterioridad a 1 de enero de 1997 sólo y exclusivamente en el caso de rendimientos del trabajo, sin que queden afectadas por la nueva norma el resto de las rentas sometidas a retención.

3.º Procedimientos tributarios a los que se aplicará la disposición transitoria 11.ª.

Cabe distinguir entre actuaciones de la Administración y de los particulares:

- a) Actuaciones de la Administración Tributaria. No cabe duda que será de aplicación en todas aquellas actuaciones de regularización, es decir, de comprobación e investigación, relativas tanto a pagadores como a perceptores de rendimientos del trabajo suje-

tos a retención, ya se produzcan las liquidaciones administrativas con posterioridad o anterioridad a 1 de enero de 1997, aunque en este último caso las liquidaciones que pueden rectificarse en base a la nueva norma serán aquellas que no hayan ganado firmeza en vía administrativa.

Igualmente cabe entenderla aplicable en todas las liquidaciones administrativas que no sean de oficio, sino que traigan causa de solicitudes de los obligados tributarios a la Administración para que ésta rectifique sus autoliquidaciones, presentadas por los períodos ya finalizados antes de 1 de enero de 1997, en las que hayan aplicado el mecanismo de elevación al íntegro, puesto que la normativa en vigor sobre devolución de ingresos indebidos exige una resolución expresa de la Administración.

Sorprende que sólo puedan rectificarse de esta manera las situaciones administrativas no firmes y, por el contrario, no puedan hacerlo aquellas no firmes en vía judicial, que deberán resolverse con las normas en vigor con anterioridad a la Ley 13/1996.

b) Autoliquidaciones de los obligados tributarios.

A pesar de que la disposición transitoria 11.<sup>a</sup> se refiere literalmente a liquidaciones y éstas, en principio, deben entenderse como actos administrativos de liquidación, lo cual parece excluir literalmente a las autoliquidaciones que se presenten a partir de 1 de enero de 1997, tanto por el ejercicio 1996 como los que se presenten voluntaria y extemporáneamente por los períodos anteriores no prescritos, esta imposibilidad podría muy fácilmente salvarse por los particulares mediante la realización de sus autoliquidaciones y posterior solicitud de rectificación de las mismas a la Administración, con lo que se estaría en la situación de la letra a) anterior.

Por ello, lo razonable sería que se admitiera directamente que en estas autoliquidaciones no se aplicara la regla de elevación al íntegro si resulta favorable a los obligados tributarios.

4.º Períodos impositivos a los que afectará la disposición transitoria 11.<sup>a</sup>.

Podrán rectificarse en base a la nueva norma todas aquellas liquidaciones, en los términos antes expuestos, que correspondan a períodos no prescritos mientras no exista resolución administrativa firme, es decir, liquidación administrativa o resolución de los Tribunales Económicos-Administrativos no firmes a 1 de enero de 1997.

En este punto se plantea el problema de si puede afectar la no elevación al íntegro al año 1991 y anteriores no prescritos y pendientes de resolución administrativa firme, puesto que la disposición transitoria 11.<sup>a</sup> se remite a la Ley del IRPF y la que está en vigor en estos momentos es la Ley 18/1991, que se aplica desde 1 de enero de 1992. La respuesta debe ser afirmativa necesariamente, pues de otra manera se iría contra su finalidad que es clara, y, además, porque las normas de la Ley 44/1978 están ya derogadas y eran idénticas a las de la Ley 18/1991 en esta cuestión.

## IX. OBLIGACIÓN REAL

El artículo 6.º de la Ley 13/1996 ha dado una nueva redacción a los *apartados tres y cuatro del artículo 22 de la Ley 18/1991* que supone:

- Equiparar la sanción por falta de nombramiento de representante al régimen sancionador derivado de la Ley 43/1995, reduciendo la sanción máxima de 2.000.000 a 1.000.000 de pesetas.
- Que en las rentas inmobiliarias el domicilio fiscal de los no residentes sea el de sus representantes y, en su defecto, el inmueble. (Hasta el 31 de diciembre de 1996 era el lugar de situación del inmueble).
- En los casos en que no haya establecimiento permanente o no se trate de inmuebles, el domicilio fiscal será el del representante o, en su defecto, el del responsable solidario (hasta 31-12-1996 era al contrario).

## X. REDUCCIONES EN LA BASE IMPONIBLE

El artículo 15 de la Ley 13/1996 modifica el *artículo 71 a) de la Ley 18/1991* y permite considerar como rendimientos de actividades profesionales los imputados de sociedades transparentes de profesionales, artistas y deportistas. En consecuencia, los socios que efectivamente ejerzan su actividad a través de las mismas como profesionales, artistas o deportistas, podrán minorar su base imponible regular en el importe de las cantidades aportadas a planes de pensiones y mutualidades, en los términos previstos en el propio artículo 71 de la ley.

## XI. RENTAS FORESTALES

La disposición adicional 23.ª de la Ley 13/1996 introduce dos novedades en esta materia:

- Los rendimientos plurianuales positivos de esta naturaleza se considerarán generados en el período de producción medio que, según la especie, determine la Administración forestal competente.
- Las subvenciones de capital concedidas a quienes exploten fincas forestales gestionadas de acuerdo con planes técnicos de gestión forestal y siempre que el período de producción medio sea igual o superior a 30 años, no se integrarán en la base imponible.