

UNIVERSIDAD DE GRANADA
Departamento de Derecho Financiero
y Tributario



*LAS PRESTACIONES TRIBUTARIAS A
CUENTA. PERSPECTIVAS DE
REFORMA*

MARÍA GARCÍA CARACUEL
GRANADA, 2004

SUMARIO

	<i>PÁGINA</i>
OBJETO Y JUSTIFICACIÓN	1

I

INTRODUCCIÓN: EVOLUCIÓN HISTÓRICA DE LAS PRESTACIONES TRIBUTARIAS A CUENTA

1. Antecedentes legislativos de las Prestaciones Tributarias a Cuenta	11
2. Ley de Reforma del Sistema Tributario de 11 de junio de 1964 (Ley 41/1964)	21
2.1. El Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas	24
2.2. El Impuesto General sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades Jurídicas	27
2.3. Las detracciones anticipadas en el marco de la Ley 41/1964, de 11 de junio de Reforma del Sistema Tributario, diferentes de los Impuestos de producto a cuenta	29
3. La reforma de 1978: el sistema de pagos a cuenta. Ley 44/1978, de 9 de septiembre del IRPF y Ley 61/1978, de 27 de diciembre del IS	34

SUMARIO

3.1.	Las retenciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	42
3.2.	Las retenciones en el Impuesto sobre Sociedades .	45
3.3.	Los pagos fraccionados en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	46
3.4.	Los pagos fraccionados en el Impuesto sobre Sociedades	47
3.5.	Los ingresos a cuenta	47
4.	Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	48
4.1.	Las retenciones y los ingresos a cuenta	49
4.2.	Los pagos fraccionados	61
5.	La Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades	64
5.1.	Las rentas sujetas a retenciones y los ingresos a cuenta	65
5.2.	Los sujetos obligados a retener o a efectuar los ingresos a cuenta	67
5.3.	La base de retención y del ingreso a cuenta y los porcentajes aplicables	69
5.4.	Los deberes de los sujetos obligados a retener o ingresar a cuenta	70
5.5.	Los pagos fraccionados a cuenta	71
6.	La Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF y la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del IRNR	74

SUMARIO

6.1. Las retenciones e ingresos a cuenta en el IRPF	77
6.2. Los pagos fraccionados en el IRPF	85
6.3. Las retenciones y los pagos fraccionados en el IRNR	87
7. Últimas modificaciones	98
7.1. La Ley 46/2002 de Reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas y por la que se modifican las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes	99
7.2. La nueva Ley General Tributaria y textos refundidos de los impuestos directos sobre la renta	107
8. Recapitulación	110

II

LAS PRESTACIONES TRIBUTARIAS A CUENTA EN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA

1. Evolución legislativa de las prestaciones tributarias a cuenta en la Ley General Tributaria de 1963	119
1.1. La retención tributaria. Análisis del artículo 32 de la LGT	119
1.2. La reforma parcial introducida por la Ley 25/1995. Las prestaciones tributarias a cuenta como deuda tributaria. Artículo 58 de la LGT	128

SUMARIO

2. La vigente Ley General Tributaria	137
3. La consideración de las prestaciones tributarias a cuenta como deuda tributaria	151
3.1 Efectos materiales	153
3.2 Efectos formales	160
4. Características comunes y diferencias entre las distintas obligaciones a cuenta	164
4.1. Retenciones e ingresos a cuenta	164
4.2. Los pagos fraccionados frente a las retenciones e ingresos a cuenta	170
5. Sujetos y relaciones intersubjetivas	175
5.1. El sujeto retenedor	177
5.1.1. El retenedor como sustituto del contribuyente ..	178
5.1.2. El retenedor como colaborador de la Administración tributaria	186
5.1.3. El retenedor como sujeto pasivo de la obligación de retención	190
5.2. El sujeto obligado al ingreso a cuenta	193
5.3. El sujeto obligado al pago fraccionado	195
5.4. Relaciones de carácter tripartito	197
5.4.1. La relación entre el pagador y el retenido u obligado a soportar el ingreso a cuenta	199
5.4.2. La relación entre el pagador de los rendimientos y la Administración	209

5.4.3. La relación entre el retenido o beneficiario de la prestación en especie y la Administración	217
5.5. Relaciones de carácter bipartito	227
5.5.1. Relaciones en la retención directa	228
5.5.2. Relaciones en el pago fraccionado	231

III
FUNDAMENTO Y NATURALEZA JURÍDICA DE LAS
OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE REALIZAR PAGOS
A CUENTA

1. Fundamento	237
1.1. Fundamento extrajurídico	238
1.1.1. La función recaudatoria	241
1.1.2. La función de control	250
1.1.3. La ilusión financiera originada por el ingreso de la prestación tributaria a cuenta	253
1.1.4. La función extrafiscal	254
1.1.5. Algunos fines específicos en relación con las entidades jurídicas.	255
1.2. Fundamento jurídico	256
1.2.1. Autonomía de las prestaciones tributarias a cuenta	257
1.2.2. Artículo 31 de la Constitución Española y los principios de justicia tributaria	263
1.2.2.1. Principio de generalidad	272

SUMARIO

1.2.2.2. Principio de igualdad	273
1.2.2.3. Principio de progresividad	276
1.2.2.4. Principio de capacidad económica	278
2. Naturaleza jurídica	303
2.1. Tesis obligacionales	306
2.1.1 Pago anticipado o a cuenta	306
2.1.2. Obligación cautelar	314
2.1.3. El crédito de impuesto: derecho de deducción .	323
2.2 Tesis procedimentales	329
2.2.1. Pagos parciales de la deuda principal	329
2.2.2. Tesis d'Amati	333
2.2.3. Deducciones técnicas	334
3. Nuestra propuesta	336

IV

**CONCEPTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA DE
REALIZAR PAGOS A CUENTA Y DISTINCIÓN DE
FIGURAS AFINES**

1. Las prestaciones tributarias a cuenta	351
1.1. Terminología empleada por la ley y por la doctrina	351
1.2. Posibilidad de concepto unitario	363

2. Distinción de figuras afines	366
2.1. Impuestos de producto o “a cuenta”	366
2.2. Liquidaciones o autoliquidaciones a cuenta	375
2.2.1. La liquidación a cuenta como modalidad de liquidación provisional	375
2.2.2. Pagos a cuenta en el ICIO	383
2.2.3. Pagos a cuenta en las Contribuciones Especiales	394
2.3. Fraccionamiento del pago de deudas liquidadas o autoliquidadas nacidas de la realización del hecho imponible	403
2.4. Otras prestaciones asimilables. El supuesto de retención en la Directiva 2003/48/ CE en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses	412
2.5. La experiencia de los pagos a cuenta en Francia e Italia	428
2.5.1. La retención en la fuente en Francia	429
2.5.2. Los ingresos anticipados en Italia	432

V

**RÉGIMEN JURÍDICO GENERAL DE LAS
PRESTACIONES TRIBUTARIAS A CUENTA**

1. Análisis de la estructura de la obligación tributaria de realizar pagos a cuenta	447
---	-----

SUMARIO

2. Retención e ingreso a cuenta	457
2.1. Deberes formales	457
2.1.1. Deberes formales del retenido en relación con el retenedor u obligado a practicar el ingreso a cuenta	458
2.1.2. Deberes formales del retenedor u obligado a practicar el ingreso a cuenta	464
3. Deberes formales en la realización del pago fraccionado	473
4. Régimen de infracciones y sanciones de las obligaciones tributarias a cuenta	477
4.1. Falta de ingreso de la totalidad o parte de la deuda tributaria	486
4.2. Incumplimiento de los deberes formales	499
4.2.1. Incumplimiento de deberes formales respecto a la Administración	500
4.2.2. Incumplimiento de deberes formales entre particulares	504
4.3. Otras infracciones recogidas en la LGT que afectan a los sujetos de las prestaciones tributarias a cuenta	513
4.4. Responsabilidad en supuestos de infracciones cometidos por personas jurídicas	520
4.5. El delito de defraudación contra la Hacienda Pública	526

VI
PRESTACIONES TRIBUTARIAS A CUENTA Y
PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

1. El procedimiento de liquidación	553
1.1. La declaración y la autoliquidación	554
1.2. Las actuaciones de comprobación e investigación de los órganos de gestión	562
2. El procedimiento declarativo de devolución por retenciones, ingresos a cuenta o pagos fraccionados	565
2.1. Devolución de retenciones e ingresos a cuenta para contribuyentes no obligados a declarar	566
2.2. Devolución de oficio a contribuyentes obligados a declarar	571
3. El procedimiento de comprobación e inspección	575
4. Procedimiento de recaudación de las prestaciones tributarias a cuenta	579
5. Reclamaciones y recursos: impugnación de los actos de retención tributaria y demás prestaciones tributarias a cuenta	586
5.1. La impugnación de las prestaciones tributarias a cuenta en la vía administrativa	587
5.2. El procedimiento de la reclamación económico- administrativa de los actos de retención y del ingreso a cuenta	593

SUMARIO

5.2.1. Órganos competentes	593
5.2.2. Legitimación	596
5.2.3. Requisitos objetivos	597
5.2.4. Procedimiento	606
5.2.5. Efectos y ejecución de la resolución	607
5.3. La jurisdicción contencioso-administrativa	614
CONCLUSIONES	619
BIBLIOGRAFÍA	637

OBJETO Y JUSTIFICACIÓN

Son varios los motivos que nos han llevado a elegir el estudio de las prestaciones tributarias a cuenta, si bien, en un principio nos llamó especialmente la atención, la escasez de obras que abordasen un estudio global de las prestaciones a cuenta en sus tres modalidades, retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados, así como en las distintas figuras impositivas en las que se insertan. No encontramos en la doctrina un estudio completo que tenga por objeto la figura de las prestaciones tributarias a cuenta en su conjunto; aunque no faltan artículos en las diferentes revistas publicadas en nuestro país, ni monografías relacionadas con el tema. Éstas, sin embargo, sólo proporcionan una visión individualizada de cada prestación.

Debido a esta segmentación en su estudio, es imposible clarificar la naturaleza jurídica de todas las prestaciones o alcanzar un concepto claro y único de las prestaciones tributarias a cuenta, analizar la incidencia de los principios materiales del Ordenamiento financiero o determinar las consecuencias de su configuración legal como deuda tributaria.

Partiendo de este hecho, nos ha parecido necesario realizar un tratamiento distinto de esta figura. Un tratamiento que de forma global y unitaria ayude a entender mejor su situación, función y fundamento dentro del actual sistema tributario, teniendo en cuenta su enorme incidencia en el mismo e igualmente el volumen de recaudación periódico que suponen para la Administración.

No puede negarse en el momento presente, la gran importancia de la que goza esta figura, y esto se debe a varias razones. La principal es que coadyuvan de forma regular al sostenimiento de los gastos públicos gracias a la periodicidad con la que se hacen los ingresos; suponen la mayor parte de la recaudación de los impuestos sobre la renta y, a pesar de ello, la práctica administrativa y jurisprudencial todavía no les otorga la importancia que merecen en sus interpretaciones.

Por otro lado, supone un mecanismo eficiente de control de las rentas generadas por los contribuyentes facilitando la gestión y motivando las autoliquidaciones, al igual que se convierte en un eficiente instrumento de política económica. Tampoco puede perderse de vista que para un número, cada vez mayor, de contribuyentes, estas prestaciones tributarias se han convertido en el único medio de satisfacer su deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos por sus rentas.

No obstante, las prestaciones tributarias a cuenta no están exentas de polémica y contradicciones, tanto en el plano legislativo como en el doctrinal, circunstancia que origina múltiples recursos a los tribunales, así como doctrinas contrapuestas que no llevan a ningún punto concreto. Poco a poco se han resuelto las numerosas discusiones en torno a las prestaciones tributarias a cuenta como, por ejemplo, los supuestos en que proceden la retención y el ingreso a cuenta o el carácter *iuris et de iure* o *iuris tantum* de las presunciones de retenciones, la elevación al íntegro. Pero, en nuestra opinión, aún está pendiente otra cuestión muy importante que se refiere a la naturaleza jurídica. Muy diversas han sido las explicaciones ofrecidas por la doctrina que han debido descartarse tras la reforma del artículo 58 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria por la Ley 25/1995, que reconduce las cantidades procedentes de retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados a la deuda tributaria.

En la actualidad, se conciben las prestaciones tributarias a cuenta, fundamentalmente, como un mecanismo que se articula para facilitar a la Hacienda y a los mismos contribuyentes, la aplicación del tributo, lo que explica que la Administración se dirija en todo caso al sujeto obligado a practicar la retención y se libere al contribuyente de la carga de la prueba de que soportó la misma. Pero su análisis no debe limitarse a su carácter procedimental, sino que puede verse en ellas un contenido sustantivo, especialmente en aquellos supuestos en los que los contribuyentes satisfacen su deuda, exclusivamente, a través de estas prestaciones.

El trabajo de investigación que se ha llevado a cabo se estructura en las siguientes partes:

La primera se corresponde con la evolución histórica de las prestaciones tributarias a cuenta, esencial para poder entender y llegar a profundizar en el fundamento de esta figura. En este capítulo se hace un rápido recorrido de su evolución histórica, hasta la vigente regulación tras las modificaciones introducidas por la Ley 46/2002, de 18 de diciembre de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes. Este análisis histórico, en mi opinión, debe partir del nacimiento y desarrollo de la imposición personal sobre la renta en nuestro país, en cuanto es en ella en la que se encuentran insertadas estas figuras, sin la cual carecerían de sentido.

En el mismo podremos examinar cómo un único instrumento recaudatorio, la retención en la fuente, ha derivado en tres mecanismos diferentes de ingresos anticipados – retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados – y se ha estructurado en torno a ellos un complejo régimen de derechos y obligaciones para los sujetos implicados: los obligados tributarios a

retener, practicar ingresos a cuenta y pagos fraccionados, así como los obligados a soportarlos.

Al observar la evolución de la imposición sobre la renta y en concreto de las obligaciones a cuenta, llama la atención cómo desde el establecimiento de estas prestaciones ya generaban numerosas devoluciones a favor de los contribuyentes. Esta situación creó grandes inconvenientes a la Administración ya que todo el proceso de devolución conllevaba un alto coste de gestión y de personal administrativo, sin olvidar el riesgo de vulneración del principio de capacidad económica que podía presentar para el contribuyente. Debido a estos motivos no han cesado los intentos de alcanzar una mayor precisión en la equiparación de las cantidades ingresadas a cuenta con la futura deuda tributaria.

La segunda parte del trabajo se centra en el estudio de la configuración y las diversas referencias que se hacen a las prestaciones tributarias a cuenta en la nueva Ley General Tributaria. El 17 de diciembre de 2003 se aprobó la *Ley 58/2003 General Tributaria*; desde que empezó a plantearse esta reforma, se ha puesto de manifiesto la importancia de estas obligaciones y la necesidad de una regulación clarificadora. Incluso se llegó a indicar en el Informe de la Comisión para el estudio y propuestas de medidas para la Reforma de la Ley General Tributaria que del correcto desarrollo de las prestaciones tributarias a cuenta, depende la justicia y la eficacia en la aplicación del sistema tributario. El capítulo segundo va a finalizar con un análisis comparativo entre los diferentes tipos de obligaciones tributarias de realizar pagos a cuenta, es decir, retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados, junto con un estudio de las distintas tesis doctrinales en torno a los sujetos que intervienen en dichas obligaciones y las relaciones inter-subjetivas que se originan alrededor de ellas.

La tercera y cuarta parte tratarán del fundamento y naturaleza jurídica de las obligaciones tributarias a cuenta y en ellas se intentará elaborar un concepto único que englobe las tres categorías, retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados, al ser consideradas como tres especies de una figura tributaria. El fundamento extrajurídico coincide con esa realidad prejurídica que ha determinado su establecimiento y asentamiento en el sistema tributario. Mientras que el fundamento jurídico, en cambio, hay que buscarlo en la relación de estas obligaciones con la obligación tributaria principal. Esta conexión y los efectos que producirá una obligación sobre otra son imprescindibles para fundamentar la legitimidad de las prestaciones tributarias a cuenta. Por otro lado, es importante que, precisamente, estas figuras, se analicen a la luz de los principios que fundamentan el deber general de contribuir a los gastos públicos y de acuerdo con los postulados de la justicia tributaria, lo que nos ayudará a aclarar y determinar su adecuada configuración en el Ordenamiento jurídico.

En el apartado de la naturaleza jurídica hay que partir de que las prestaciones tributarias a cuenta suponen en la actualidad un elemento básico en la estructura del sistema tributario. Las diversas posturas doctrinales en torno a la naturaleza jurídica de estas figuras pueden agruparse en dos grandes grupos, en función de la consideración del tributo como una obligación o como un procedimiento. Entre las tesis obligacionales se encuentran la consideración de las obligaciones a cuenta como Pago anticipado o a cuenta, como obligación cautelar, garantía del impuesto o bien como crédito de impuesto, es decir, derecho de deducción. Por su parte entre las tesis procedimentales se distinguirán las relativas a los pagos parciales de la deuda principal y las deducciones técnicas.

Para la elaboración de un concepto único de las prestaciones tributarias a cuenta, deben tenerse en cuenta todas las conclusiones a las que se lleguen en los capítulos anteriores en torno a su fundamento y función en el sistema

tributario, su naturaleza jurídica o el carácter de las relaciones entre los sujetos que participan en dichas obligaciones. Dentro de esta idea de definir y conceptuar esta figura, también puede resultar útil un análisis y un estudio comparativo de las prestaciones tributarias a cuenta con diversas instituciones jurídicas de nuestro sistema tributario que de algún modo se acercan, ya sea por su nomenclatura, ya sea por su técnica, a la figura de las obligaciones a cuenta. Por tanto, la idea consistirá en delimitar de la forma más clara posible esta técnica tributaria para evitar su confusión con otros mecanismos jurídicos cuyo funcionamiento o denominación pudiera dar lugar a equívocos.

El capítulo V se dedicará a determinar el régimen jurídico general de las prestaciones tributarias a cuenta a raíz de su configuración como deuda tributaria y como obligaciones tributarias autónomas. En esta parte del trabajo deberá destacarse especialmente la repercusión que dicha configuración tiene sobre el régimen de responsabilidad, especialmente de aquellos obligados a realizar las retenciones y los ingresos a cuenta periódicamente, pues desde que constituyen la deuda tributaria, la falta de ingreso debe suponer impago de la misma, originando una infracción tributaria grave cuya responsabilidad corresponde a un sujeto que no es sujeto pasivo y que no manifiesta la capacidad económica que grava estos impuestos.

Por último consideramos imprescindible dedicar un capítulo a los procedimientos tributarios dentro del marco de la nueva Ley General Tributaria, a los que están vinculados los pagos a cuenta, destacando su importancia en el procedimiento de recaudación al producir efectos directos sobre la obligación tributaria principal, así como el procedimiento de devolución a través de la comunicación recientemente incorporado en nuestro ordenamiento en el IRPF.

El trabajo de investigación finalizara, como es habitual, con unas Conclusiones, en las que se pondrá de relieve lo más destacado de la Tesis y,

asimismo, se plantearán, unas consideraciones finales sobre la actual estructura de las prestaciones tributarias a cuenta y sobre la contribución actual del sistema tributario español que viene a marcar una necesaria reforma para superar las deficiencias estructurales que se hayan puesto de relieve a lo largo del trabajo de investigación.

1. ANTECEDENTES LEGISLATIVOS DE LAS PRESTACIONES TRIBUTARIAS A CUENTA.

El sistema tributario español, está siendo objeto de una continua expansión de los supuestos de aplicación de obligaciones tributarias a cuenta. El último ejemplo lo encontramos en la reciente reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y la modificación del Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, que suponen un paso adelante en la técnica y aplicación de estas prestaciones anticipadas y en la sujeción a retenciones e ingresos a cuenta de la mayoría de las diferentes rentas que reciben los contribuyentes. Ya dijo el profesor LASARTE ÁLVAREZ que “lo que funciona en realidad no es el Impuesto sobre la Renta, sino el sistema de retenciones y pagos fraccionados”¹.

En el presente capítulo analizaremos la evolución de las obligaciones tributarias a cuenta con el fin de entender mejor la actual configuración de estas figuras. Pero antes de iniciar este estudio y actual situación de lo que denominaremos en este trabajo “Prestaciones Tributarias a Cuenta”, consideramos interesante partir del origen de la imposición personal sobre la renta, ya que las obligaciones a cuenta se encuentran íntimamente ligadas a esta, pues se insertan en sus figuras tributarias.

La evolución del sistema fiscal español es una consecuencia irremediable del devenir histórico y de la realidad económica en la que se ha

1 Cfr. LASARTE ÁLVAREZ, J. “La complejidad del Impuesto sobre la Renta”, *Revista española de Derecho Financiero*, Civitas, núm. 46, 1985, pág. 176.

encontrado nuestro país a lo largo de su historia. Por esta razón veremos cómo el paso de una sociedad eminentemente agrícola a una sociedad en la que primará la actividad comercial e industrial, aunque esta última en menor medida, permitió la regulación de una imposición personal y directa en el seno de la cual se han creado las prestaciones tributarias a cuenta².

De este modo comenzaremos con los orígenes del impuesto sobre la renta para entender mejor el sentido de la imposición directa sobre la renta y el motivo por el que se articuló, tomando como punto de partida la Reforma MON - SANTILLÁN de 1845³. Aunque somos conscientes de que este punto de partida puede resultar demasiado remoto y fuera de lugar en relación las prestaciones tributarias a cuenta, lo hemos escogido únicamente para apuntar cómo ya entonces empezó a nacer la conciencia de la necesidad de concentrar las múltiples figuras impositivas existentes en el momento en un menor número de tributos pero con un ámbito de aplicación más amplio y una mayor potencia de recaudación.

Tras numerosos intentos fallidos en el establecimiento de un sistema impositivo personal, por fin, se consigue asentar las bases de modificaciones posteriores que darán lugar a la anhelada imposición personal. MON intenta combinar los impuestos ya existentes con otros inspirados en figuras próximas

2 Cfr. HERNÁNDEZ DE LA TORRE Y GALÁN, C. “El Sistema Fiscal español. Evolución histórica, características actuales y perspectivas de reforma”, incluido en Capítulo I del *Curso de Sistema Fiscal Español*, AAVV, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1977, pág. 15.

3 Si bien en un principio se la conocía con el nombre de Reforma de Alejandro Mon, en honor al Ministro de Hacienda que la firmó, posteriormente pasa a denominarse Reforma Mon – Santillán, gracias a la determinante participación de este último en la elaboración del anteproyecto y el proyecto que finalmente se presentó en el Parlamento. Cfr. HERNÁNDEZ DE LA TORRE Y GALÁN, C., “El Sistema fiscal español...”, op. cit., pág. 15.

a la tributación directa, reordenando y simplificando la vastísima variedad de impuestos existentes hasta el momento⁴.

La reforma se inspiró en el sistema francés y clasificó los tributos en impuestos directos e indirectos⁵. Este sistema, a pesar de las elevadas y constantes defraudaciones por parte de los contribuyentes, funcionó relativamente bien y de forma satisfactoria durante los siguientes años. No obstante, a partir de 1868 comienza a ser patente la transformación de la sociedad y comienzan a crecer en importancia los bienes inmuebles, las rentas del trabajo y las del capital mobiliario frente al carácter fundamentalmente agrícola que prevalecía a principios de siglo⁶.

En definitiva el período comprendido entre 1845 y 1900 se caracteriza por el predominio de la imposición de producto, que carece una adecuada

4 Gracias a ella se simplificó y unificó nuestro sistema tributario, suprimiendo una multitud de pequeños impuestos y fundiendo otros para configurar grandes figuras impositivas que tuvieran una capacidad recaudatoria superior a la de los impuestos preexistentes. Cfr. BELTRÁN FLÓREZ, L. “Evolución histórica del Sistema Tributario español”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 65-66, septiembre-diciembre, 1966, págs. 1137 y ss.

5 Por un lado cuatro Impuestos Directos: Contribución sobre Inmuebles, Cultivos y Ganadería; Subsidio Industrial y Comercio; Derecho de Hipoteca y el Impuesto de Inquilinato que finalmente no pudo implantarse suprimiéndose al año siguiente de su establecimiento. En él pudo verse un antecedente del Impuesto Personal sobre la Renta y una base para su posterior asentamiento. MON defendió esta figura para poder gravar a los residentes en España con capitales en el extranjero. Y de otra parte tres Impuestos Indirectos: El Sello; El de Consumos de especies determinadas y el de Renta de Aduanas. Cfr. HERNÁNDEZ DE LA TORRE Y GALÁN, C., “El Sistema fiscal español...”, op. cit., págs. 16 y ss.

6 La subida al poder de los liberales y su política anti-intervencionista tendrá repercusiones en el sistema fiscal. Se elimina el Impuesto de Consumo y se rebajan los aranceles, por tanto el Estado no dispondrá de recursos con que hacer frente a las deudas, que cada vez eran más numerosas, a corto plazo. Laureano FIGUEROLA - Ministro de Hacienda de la Revolución de 1868- completa los antiguos impuestos de producto – la Contribución Territorial, la Contribución Industrial y de Comercio – con los llamados impuestos nuevos de producto entre los que sobresale el Impuesto de Sueldos y Asignaciones, de carácter personal, con una retención definitiva en el origen de la producción de rentas. Gravaba toda aquella renta que no procediese de inmuebles o de la actividad industrial. Sin embargo este nuevo tributo recaía únicamente sobre las rentas, asignaciones y sueldos que se satisfacían a cargo de los presupuestos estatal, provincial y municipal.

potencia recaudatoria como consecuencia de la rigidez y falta de movilidad de estos impuestos de producto. La escasez de ingresos desvía el protagonismo de la carga impositiva hacia la imposición indirecta, principalmente a los impuestos de consumo⁷.

En 1900 tiene lugar la Reforma de FERNÁNDEZ VILLAVERDE que se introduce a través de la *Ley 27 de marzo de 1900*. Ésta es una reforma caracterizada por la extensión de los impuestos de producto a todos los sectores de la renta y en especial a la derivada de la propiedad mobiliaria. Destaca de esta reforma la creación de la Contribución sobre Utilidades, tributo que se compone de tres tarifas diferentes que someten a gravamen distintas fuentes de rentas⁸.

El objetivo fundamental y primordial que se propuso el autor de la reforma fue la obtención ingresos, debido a la escasez de recursos que proporcionaba el anterior esquema tributario. En cambio, dejó para el final un problema importante cuando debía haberse resuelto al principio: una revisión de los criterios o principios de reparto de la carga tributaria. Existía una profunda desigualdad por la que los campesinos pobres contribuían desproporcionadamente a los gastos de la Hacienda, llegando al embargo de sus bienes y tierras a causa del impago de las Contribuciones, mientras que los

7 Cfr. LUCHENA MOZO, G. M., *Retenciones e ingresos a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Universidad de Castilla La Mancha, 1997, págs. 33 y ss.

8 La Tarifa I corresponde a los ingresos del trabajo personal. En ésta existe una retención por el propio organismo que abona el sueldo. La Tarifa II dedicada a los valores mobiliarios y capitales en general. Grava los intereses de la deuda pública y es la que proporcionó mayores ingresos y por último la Tarifa III sobre los beneficios de Sociedades Anónimas aunque nunca quedó bien definida. Los únicos factores que daban cierta homogeneidad a esta Tarifa III eran la forma social de la persona jurídica, ya fuera anónima o cooperativa, y la actividad desarrollada por las empresas sociales sujetas a tributación. En este año, 1900, la Tarifa III de la Contribución de Utilidades se utilizó como una caja vacía que podía llenarse con cualquier contenido, sobre la cual el legislador no tenía muy claro ni el elemento subjetivo ni el objetivo de la misma. Cfr. ALBIÑANA GARCÍA – QUINTANA, C. “El Impuesto General sobre la Renta de Sociedades”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 65-66, septiembre – diciembre, 1966, pág. 1647.

grandes y ricos empresarios y terratenientes no pagaban de acuerdo con las ganancias obtenidas.

La primera de las tarifas vino a consolidar la retención que tenía su origen y que ya se producía en el Impuesto sobre Sueldos y Asignaciones y que era realizada por el propio organismo que abona el sueldo como forma de recaudación⁹. Este mecanismo se regula en el Reglamento de esta contribución aprobado por *Real Decreto de 17 de noviembre de 1906*. Es el artículo 24 del Reglamento el que dispone que las Diputaciones Provinciales, Ayuntamientos, Corporaciones y particulares retengan según la tarifa aplicable, el tanto por ciento que corresponda al Estado el día en el que abone el sueldo, retribuciones o intereses (siempre y cuando estos pagos se realicen con cargo a los presupuestos provinciales o municipales –art. 40 del Reglamento-) , dándoles la calificación a los entes obligados a realizar esta retención de segundos contribuyentes a los que se les atribuye una responsabilidad solidaria. Será a través de la *Ley de 9 de septiembre de 1931*, en su regla 44, cuando se introduzca la responsabilidad subsidiaria en los casos de retención indirecta.

Por su parte, la Contribución de utilidades fue objeto de numerosas modificaciones hasta su total desaparición con la reforma de 1957¹⁰.

Durante las primeras décadas del siglo veinte, en concreto los años 20 y 30, la agricultura continúa siendo el principal sector económico en nuestro país; no obstante, la ocultación y consiguiente defraudación llevan a una recaudación que no se correspondía con la realidad económica de la época. Por estos motivos, la Contribución Territorial se convierte en instrumento

⁹ Cfr. LUCHENA MOZO, G. M., *Retenciones e ingresos a cuenta...*, op. cit., págs. 37 y ss.

¹⁰ Cfr. BELTRÁN FLÓREZ, L., “Evolución histórica del Sistema...”, op. cit., págs. 1142 y 1150.

primordial de los ministros de Hacienda para mejorar la recaudación y la equidad impositiva.

Asimismo, en este primer tercio del siglo XX, la imposición personal no era socialmente aceptada y la organización administrativa de la Hacienda era incapaz de gestionar los antiguos impuestos de producto por falta de personal y de ingresos. Por tanto parecía muy difícil que un impuesto sobre la renta personal de carácter general y progresivo pudiera sustituir con alguna garantía de continuidad recaudatoria a los tradicionales impuestos de producto.

Entre los años 1919 y 1935 se produce una mesurada modernización fiscal que se manifiesta en el desarrollo de la Tarifa III de la Contribución de utilidades que se convirtió, posteriormente, en un impuesto sobre sociedades y el establecimiento por Carner de la Contribución sobre la Renta¹¹.

Con el paso del tiempo, era cada vez más evidente la necesidad de un impuesto sobre la renta, sin embargo todos los proyectos sobre el mismo fracasaron y ni siquiera llegaron a ser aprobados. El proyecto del Impuesto sobre la renta aprobado en 1932 durante el primer bienio de la República, ya fue presentado por Calvo Sotelo en 1926¹², cuando pretendió implantar el

11 La *Ley de 29 de abril de 1920*, de Bugallal, introduce una serie de principios a este impuesto sobre sociedades que, al menos, perduran hasta la reforma de 1964. Estos son:

- Determinar de forma precisa de la obligación personal de contribuir.
- Recaer sobre la renta de la sociedad contribuyente.
- Adecuar al sujeto pasivo a la carga que éste ha de soportar, midiendo la relación entre la intensidad del beneficio y el importe del capital de la sociedad.
- Compatibilizar este impuesto con el sistema de tributos reales y de producto. Cfr. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. “El Impuesto General sobre la Renta de Sociedades...”, op. cit., pág. 1647.

12 Mucho más ambicioso fue este proyecto fallido en el cual los impuestos de producto perdían su autonomía y desaparecían como tributos independientes. Vendrían a sustituirles unas “liquidaciones parciales” sobre cada tipo de renta que originarían un ingreso anticipado de la deuda tributaria total que se devengaba por el Impuesto. Estas exacciones previas tendrían la naturaleza de las retenciones a cuenta del impuesto personal, pues se contemplaba la devolución del exceso, en el caso de la que la cantidad ingresada como consecuencia de las “liquidaciones parciales” sobrepasara a la cuota resultante de

Impuesto sobre Rentas y Ganancias, sin éxito por el rechazo los grupos de presión que soportaban la Dictadura¹³.

Finalmente, la *Ley de 20 de diciembre de 1932* aprobada por las Cortes republicanas siendo J. Carner Ministro de Hacienda implantó la Contribución General sobre la Renta.

La introducción de dicho impuesto en el sistema tributario, se sitúa dentro de lo que FUENTES QUINTANA denomina “reforma tributaria silenciosa”. Con estos términos se refiere al conjunto de proyectos, dictámenes, memorias y consejos que emitió Antonio FLORES DE LEMUS entre 1906 y 1936, cuando actuó como asesor de los sucesivos Ministros de Hacienda españoles de distinto signo político.

La Contribución sobre la Renta de 1932 no eliminaba los impuestos de producto sino que se superponía a los ya existentes, lo que condicionaba al legislador a implantar tipos muy suaves aplicables a aquellas clases sociales consideradas como privilegiadas – con una renta superior a las 100.000 pesetas –. Apoyándose en los argumentos utilizados por la Comisión de 1927, se elige para la Contribución General una naturaleza complementaria de la imposición de producto. Conscientes los miembros de la comisión de la escasez de medios disponibles para la Administración financiera, una sustitución radical de los Impuestos reales por uno global sobre la renta, habría supuesto un gran riesgo¹⁴.

aplicar la escala del tributo. Cfr. PARAMIO FERNÁNDEZ, J., “Clasificación de los sistemas de imposición sobre la renta. La imposición personal en España”, *Hacienda Pública Española*, núm. 30, 1974, págs. 23 y ss.

13 Cfr. COMÍN COMÍN, F., *Hacienda y Economía en la España contemporánea. 1800-1936*, Vol. II, Instituto de Estudios Fiscales, 1988, págs. 906 y ss.

14 La comisión nombrada para dictaminar acerca del Impuesto sobre Rentas y Ganancias propuesto por Calvo Sotelo, adoptó una postura más realista considerando más conveniente una implantación del tributo por etapas sucesivas, iniciando la nueva experiencia con las rentas más elevadas. Cfr. PARAMIO FERNÁNDEZ, J., “Clasificación de los sistemas de imposición...”, op. cit., pág. 24.

Al ser un impuesto complementario, llegó a gravar manifestaciones de riqueza que ya estaban siendo gravadas por otros impuestos. En la *Ley de CARNER*, como ya apuntó FUENTES QUINTANA, no había finalidad recaudatoria, sino que lo que importaba era el arraigo del tributo para que, por fin, pudiera hablarse de imposición personal en el sistema financiero¹⁵.

Como acaba de indicarse, este tributo es complementario a los de producto y en él empiezan a estar presentes signos que manifiestan la presencia del principio de progresividad. No obstante, los impuestos de producto seguían conservando su autonomía, pues incluso para aquellos sujetos a los que les era aplicable la Contribución general, no se producía una compensación de la cuota general, sino que únicamente tenían la consideración de gasto deducible de los ingresos.

Después de la Guerra Civil española se produce una nueva reforma tributaria siendo LARRAZ el Ministro de Hacienda. Éste pretende dar un impulso al Impuesto sobre la Renta reduciendo el mínimo exento y aumentando los tipos de gravamen para hacerlo más progresivo y subjetivo, lo cual se lleva a cabo mediante la *Ley de 16 de diciembre de 1940*.

La subjetivización del Impuesto sobre la Renta se produce por dos razones, como son la posibilidad de desgravar a determinados contribuyentes por razón de cargas familiares y el establecimiento de recargos para contribuyentes solteros y viudos sin hijos. Serán, por tanto, las condiciones personales y familiares del contribuyente las escogidas para dotar al impuesto de un carácter subjetivo¹⁶.

15 Vid. COMÍN COMÍN, F., *Hacienda y economía en la España...*, op. cit., págs. 938 y ss.

16Cfr. HERNÁNDEZ DE LA TORRE Y GALÁN, C., *El Sistema fiscal español...*, op. cit., pág. 22.

Otro cambio importante en esta reforma consiste en la creación del Registro de Rentas y Patrimonios para centralizar datos y evitar la evasión del impuesto que era la principal causa del escaso nivel de recaudación.

En esta misma década se aprueba el *Estatuto de Recaudación, de 29 de diciembre de 1948*. En él se mantiene la figura de la retención, que se recoge en el artículo 6 pero que se define con carácter general en el 8: “*Están obligados en concepto de segundos contribuyentes las Entidades o personas que, sin ostentar título de Recaudadores y en virtud de precepto legal efectúan retención indirecta a favor del Estado o recaudan determinados impuestos estatales*”. Y es el artículo 113 el que recogía el régimen de responsabilidad “*si el ejecutor comprobase que la retención tuvo efecto – pero no tuvo lugar el ingreso –, pondrá el hecho inmediatamente en conocimiento de la Tesorería, para que por ésta se pase el tanto de la culpa al Juzgado correspondiente por malversación de caudales, sin perjuicio de seguir el procedimiento hasta la realización completa del débito o la declaración de insolvencia. Si no se hubiere practicado la retención indirecta y el obligado a hacerla resultase insolvente en todo o en parte, lo participará el ejecutor a la Tesorería, y ésta acordará la derivación del procedimiento contra los primeros contribuyentes, por la parte alícuota que del débito total les corresponda*”. El segundo contribuyente se incorporaba en la estructura de determinados tributos como sujeto pasivo con ocasión del abono que realizara de determinadas rentas gravadas por el tributo, para facilitar las tareas de recaudación, al tiempo que garantizaba el pago de los mismos¹⁷. Este sujeto ocupaba el lugar del contribuyente aunque esto no implicaba la total desaparición del contribuyente de la relación tributaria con la Administración, ya que en caso de incumplimiento por parte del segundo contribuyente, se podía derivar el

17 Del precepto del Estatuto de Recaudación pueden deducirse dos tipos diferentes de segundo contribuyente, como retenedor y como recaudador de impuestos.

procedimiento ejecutivo hacia el primer contribuyente por su condición sujeto pasivo de la obligación tributaria¹⁸.

LUCHENA MOZO ha puesto de manifiesto que en la práctica, tan ambiciosa modificación fue un absoluto fracaso que junto con la situación de endeudamiento no se pudo evitar una nueva modificación que supone la definitiva desaparición de la Contribución de Utilidades de la riqueza mobiliaria y la Contribución Industrial. Paralelamente, se introducen cuatro impuestos independientes: Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal, Impuesto sobre las Rentas del Capital, Impuesto sobre Actividades Comerciales e Industriales y, finalmente, Impuesto sobre las Rentas de Sociedades y Entidades Jurídicas¹⁹.

La reforma a la que nos referimos, se articuló a través de la *Ley de 26 de diciembre de 1957*. En cuanto al Impuesto sobre Rendimientos del Trabajo Personal, éste comprendía la Tarifa I y la Contribución Industrial en lo que afectaba a los profesionales. Y en relación con las prestaciones a cuenta, el párrafo tercero del artículo 47 estableció un supuesto de retención, de manera que “*todos los organismos estatales y los autónomos de la Administración, Corporaciones Públicas, sociedades y, en general, cualesquiera entes jurídicos que satisfacen honorarios profesionales, vendrán obligados a retener e ingresar en el Tesoro el dos por cien de los satisfechos, siendo responsables cuando incumplieren esta obligación*”. Una Instrucción provisional del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal, publicada por *Orden ministerial de 27 de enero de 1958*, completa la figura de

18 Cfr. SARTORIO ALBALAT, S. *La repercusión de las cuotas tributarias en el Ordenamiento jurídico Español*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1992, págs. 23 y ss.

19 Esos dos últimos impuestos son el resultado de un desdoblamiento que sufrió la Tarifa III de la Contribución sobre Utilidades de la Riqueza Mobiliaria como consecuencia de la *Ley de Presupuestos del Estado para 1958-59* y la *Ley de Reformas Tributarias, de 26 de diciembre de 1957*.

Cfr. LUCHENA MOZO, G. M., *Retenciones e ingresos a cuenta...*, op. cit., págs. 39 y 40.

la retención con dos obligaciones, una para el retenedor de expedir un justificante de la cantidad retenida y de declarar las retribuciones sujetas a retención y el importe retenido y la otra para el contribuyente cuyos ingresos están sometidos a retención, de declarar las que les hayan sido efectuadas, que acompañe a los justificantes del retenedor²⁰.

2. LEY DE REFORMA DEL SISTEMA TRIBUTARIO, DE 11 DE JUNIO DE 1964.

Como indica FERREIRO LAPATZA, “el éxito recaudatorio de la reforma de 1957 permitió, en los años que siguieron pensar en una nueva reforma que sin tener como preocupación esencial la insuficiencia del sistema pero, sin que pusiera en peligro las cifras recaudadas con cambios demasiado bruscos a los que no estarían adaptados ni la Administración ni los contribuyentes, intentara una nueva sistemática más racional y modificaciones

20 La *Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964* mantiene vigente de forma expresa este precepto en el artículo 45, párrafo primero, y posteriormente quedará recogido en el artículo 31 del Texto refundido del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal, publicado por *Real Decreto de 2 de marzo de 1967*, número 512 Art. 31.”1. *Serán sujetos pasivos del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal en este régimen tributario los propios contribuyentes. 2. Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado anterior, todos los Organismos estatales y autónomos de la Administración y las Corporaciones, Sociedades y Asociaciones, vendrán obligados a retener e ingresar en el Tesoro el 2 por cien de los honorarios que por cualquier concepto satisfagan a los contribuyentes, personas físicas, de este título, siendo responsables de las sanciones correspondientes cuando incumplieran esta obligación”.*

El artículo 52 del mismo texto, había previsto la deducción de dichas retenciones indirectas de la cuota resultante y en caso de que fueran superiores a la cuota, se admitía la devolución de la cantidad excedente. Vid. PALAO TABOADA, C., “La retención a cuenta”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 74, marzo – abril, 1968, págs. 280 a 284.

de fondo en los distintos impuestos para que estos se acomodasen y respondiesen a las exigencias de la economía española del momento”²¹.

La reforma de 1964 supone un paso fundamental y definitivo en la conversión de los impuestos de producto en impuestos personales. A través de esta reforma puede decirse que comienza la desaparición de lo que había sido hasta entonces una imposición de producto, muy aferrada a nuestra historia, para dar paso a la configuración de una imposición general sobre la renta.

Los impuestos de producto venían representado en nuestro país un elevado porcentaje de ingresos procedentes de la imposición sobre la renta y los beneficios; no obstante, su rigidez y el retraso en el establecimiento del principio personal de reparto de la carga tributaria, tuvo un efecto inmediato en la imposición indirecta sobre el consumo y la circulación de riqueza con la que se pretendía sufragar mayoritariamente el gasto público²². Los Impuestos directos que nacieron de esta reforma fueron el Impuesto General sobre la Renta de la Personas Físicas, el Impuesto General sobre la Renta de las Sociedades y demás entidades jurídicas.

De este modo, los anteriores impuestos, estos son, la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria, la Contribución Territorial Urbana, el Impuesto Industrial, el Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal y el Impuesto sobre las Rentas del Capital, se convirtieron en exacciones previas de los impuestos generales sobre la renta, tanto de las personas físicas como de las sociedades²³.

21 Cfr. FERREIRO LAPATZA, J. J., *Curso de Derecho Financiero Español*, Sexta edición, Madrid, 1983, pág. 265.

22 Cfr. PAREDES PÉREZ, E., “Las retenciones en la fuente y la supresión de la imposición a cuenta”, *Revista Crónica Tributaria*, núm. 35, 1981, págs. 129 y 130.

23 Cfr. CASADO OLLERO, G., “De la imposición de producto al sistema de retenciones y fraccionamiento del pago en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas I. Retenciones”, *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, núm. 21, enero – marzo, 1979, págs. 55 y ss.

La necesidad de mantener un determinado nivel de recaudación – como ha ocurrido constantemente en las sucesivas reformas de nuestro sistema tributario a lo largo de la Historia – fue lo que obligó al legislador a convertir el Impuesto General sobre la Renta (IGRPF) y el Impuesto General sobre la Renta de las Sociedades en unos impuestos complementarios a los cinco impuestos de producto ya existentes que a partir de ese momento se exigirían a cuenta de los primeros²⁴.

No obstante, la voluntad del legislador plasmada en la Exposición de Motivos, era la de convertirlos en impuestos generales y únicos, para conseguir, al fin, una personalización de la imposición directa, por lo que en la misma se dotó a los impuestos de producto de un carácter transitorio, aunque ninguno de estos dos objetivos llegó a corresponderse con el articulado de la ley²⁵. Este objetivo no llegará a hacerse realidad hasta el 1 de enero de 1979.

De este modo, permanecen los cinco impuestos de producto como impuestos completamente autónomos que coexistirán con los nuevos generales mediante un sistema de deducción de la cuota de los primeros a la cuota resultante de la aplicación de la Tarifa de los generales.

Esta mecánica mantiene a los impuestos reales o de producto como el pilar sobre el que se asienta la imposición directa sobre la renta, sin alcanzar los objetivos de la equidad y la progresividad, muy necesitados por nuestro Sistema Tributario²⁶.

24 Sin embargo como señala PARAMIO FERNÁNDEZ los problemas de suficiencia financiera no constituían en esta ocasión un gran escollo pues las previas modificaciones introducidas en 1957 llevaron a un éxito recaudatorio de los regímenes objetivos de estimación que se mantenía en 1964 y que permitieron enfrentarse con la tarea reformadora sin el peso de urgencias financieras. Vid. PARAMIO FERNÁNDEZ “Clasificación de los sistemas de imposición sobre la renta...”, op. cit., pág. 26 y 27.

25 Cfr. PARAMIO FERNÁNDEZ, J., “Clasificación de los sistemas de imposición sobre la renta...”, op. cit. pág. 27.

26 Otra muestra de esa importante influencia que ejercían los impuestos “a cuenta” sobre el Impuesto General sobre la Renta puede encontrarse en el método que había previsto

2.1. El Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas.

La transición hacia el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas se lleva a cabo de forma pausada, y su plena aplicación no se produce hasta pasados unos años desde la aprobación de la ley. La Contribución sobre la Renta debería haber dejado de aplicarse el 31 de diciembre de 1965, momento a partir del cual debía comenzar a aplicarse el nuevo Impuesto General sobre la Renta, es decir, el 1 de enero de 1966 – artículo 110 de la *Ley de 11 de junio de 1964* –. Sin embargo, el artículo 25 del *Decreto-Ley de 3 de octubre de 1966* prorroga la aplicación de la Contribución hasta el 1 de enero de 1967. Por tanto no encontramos una aplicación completa del nuevo tributo hasta el año 1967 y así lo corrobora la *Ley 18/1967, de 8 de abril*, que regulara en sus disposiciones gran parte de la obtención de rentas a partir de esa fecha, dejando todo aquello que no hubiese sido modificado por ella, a la normativa de la *Ley 41/1964*.

En este período transitorio que transcurre durante el año 1966, se continúa aplicando la Contribución sobre la Renta, aunque se previó una adaptación de las normas de la “*Contribución General sobre la Renta a las contenidas en el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas, que durante su vigencia en el período de imposición de 1966, afecten, en el*

la Ley de Reforma para la determinación de la tarifa. El cálculo de la tarifa se haría mediante una refundición de los tipos aplicables en ese momento a los impuestos a cuenta y los de la Contribución General sobre la Renta. Cfr. RODRÍGUEZ PÉREZ, H., “La transición hacia el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas y la normativa de éste, posterior a la *Ley de Reforma de 11 de junio de 1964*”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 69, mayo – junio, 1967, págs. 323 y ss.

primero de dichos impuestos a las circunstancias del hecho imponible y demás elementos de la Deuda Tributaria”²⁷.

Teniendo en cuenta que los impuestos de producto son los antecedentes más inmediatos de las prestaciones tributarias a cuenta, vemos preciso analizar su funcionamiento. En primer lugar, las bases fijadas en estos servían para determinar la base correspondiente del Impuesto General, de modo que se estimaban como ingresos computables los comprendidos en los impuestos a cuenta; posteriormente, se deducían de la cuota los importes finales de todos aquellos impuestos de producto que se hubiesen devengado en el mismo período impositivo, siempre que estos figuraran a nombre del contribuyente respectivo y, el mismo, hubiese sido objeto de la correspondiente retención. Se exceptuaban de la deducción aquellas cuotas que correspondiesen a ingresos deducidos de la base imponible del Impuesto General, como era el caso de los rendimientos de los Patrimonios Familiares Mobiliario y Agrícola, de acuerdo con lo establecido por el *Decreto-ley de 3 de octubre de 1966*. En la declaración del impuesto general debían constar igualmente las bases que gocen de exención, reducción o desgravación de los impuestos a cuenta, así como las cuotas que en su caso se hubieran devengado de no existir dichos beneficios fiscales²⁸.

Por otro lado, aquellas bases que no hubieran sido liquidadas en los impuestos a cuenta por encontrarse dentro del mínimo exento contemplado para ellos, podían deducirse por una cantidad igual a la que resultase de aplicar a esa base (en principio exenta) el tipo más bajo que le correspondiera en el impuesto a cuenta respectivo. No obstante, se preveía una excepción a esta posibilidad ya que no podían deducirse las cuotas no liquidadas

²⁷ Es el artículo 25 del *Decreto Ley de 3 de octubre de 1966*, el que se pospone la aplicación del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas hasta el 1 de enero de 1967.

²⁸ Vid. RODRÍGUEZ PÉREZ, H., “La transición hacia el Impuesto General...”, op. cit., pág. 1768.

correspondientes a depósitos, cuentas corrientes e imposiciones de ahorro en establecimientos de crédito.

Ahora bien, como prueba de su independencia y sustantividad hay que destacar que estos impuestos a cuenta constituían un gravamen mínimo, ya que en el caso de que lo ingresado por los mismos fuera superior a la cuota definitiva del impuesto general, la diferencia no era devuelta al contribuyente, siendo los impuestos a cuenta la exacción definitiva para la mayoría de ellos.

De acuerdo con las características y funcionamiento de los impuestos de producto, se podía señalar que frente a la alternativa del “pago a cuenta”, realmente nos hallábamos ante una “imposición a cuenta” de exacción mínima que conservaba sus propios mecanismos en materia de política y técnica fiscal concretados en medidas personalizadoras o de discriminación en función del origen de las rentas o incluso de los incentivos fiscales²⁹.

Otro de los efectos producidos en el Impuesto General sobre la Renta, consecuencia de estos impuestos a cuenta, era el trato discriminatorio en la tributación por rentas de igual cuantía. Los impuestos de producto a cuenta sometían a gravamen distintas clases de rendimientos aplicando tipos impositivos diferentes según el origen o fuente de la renta a pesar de tratarse de rentas cuantitativamente iguales y sin tener en cuenta las circunstancias

29 GARCÍA MARTÍN ha destacado como principios y resortes técnicos en los que se basan la imposición de producto y la imposición personal, los siguientes:

La sustantividad propia de dentro del sistema de los impuestos “a cuenta”, con regulación y exacción independientes respecto de los personales.

El carácter de exacción mínima sobre los diferentes rendimientos sin que proceda devolución alguna por los excesos de esta imposición a cuenta.

Una política fiscal que se manifiesta en minoración o exención de las cuotas, en un tratamiento diferenciado de las rentas según su origen o incluso la consideración de determinadas circunstancias familiares de los contribuyentes.

Cfr. GARCÍA MARTÍN, J. A., “La deducción de los impuestos a cuenta en el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas: comentarios al artículo 16.2 del *Real Decreto – ley 18/1976, de 8 de octubre*”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 9, enero – marzo, 1976, pág. 131.

personales del contribuyente; consecuentemente la deducción en la cuota del impuesto general sería mayor o menor, en función del tipo aplicado en el impuesto a cuenta respectivo que no era ni progresivo ni subjetivo. De este modo se supeditaban los principios de progresividad y de capacidad económica al principio de suficiencia financiera.

2.2. El Impuesto General sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades Jurídicas.

El otro impuesto directo que se configura con la Reforma de 1964, también se vio afectado por los constantemente citados impuestos “a cuenta”. Vemos, por tanto, en el Impuesto General sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades Jurídicas un procedimiento de actuación similar al comentado.

La *Ley 41/1964, de 11 de junio*, de Reforma del Sistema Tributario introduce importantes novedades en este Impuesto sobre Sociedades. En primer lugar se le da un nuevo nombre, “*Impuesto General sobre las Rentas de las Sociedades y demás Entidades Jurídicas*”; por otro lado, se concretan los ingresos sujetos al impuesto incluyendo en la base imponible de este impuesto hasta los ingresos obtenidos al margen del propio negocio. A su vez se suprime cualquier referencia a la fuente de donde procedan los rendimientos gravados.

Sin perder de vista los impuestos a cuenta, se puede observar cómo la clasificación de las rentas imponibles coincidía con la estructura de los

impuestos “a cuenta”³⁰. De un lado, los impuestos a cuenta eran la Contribución Territorial Urbana, la Contribución Territorial Rústica y Pecuaría, el Impuesto sobre las Rentas del Capital, el Impuesto sobre el Rendimiento del Trabajo Personal, la Licencia Fiscal de profesionales y la Licencia del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal e Impuesto Industrial; del otro, encontramos que los rendimientos gravados por el impuesto eran la propiedad urbana, la propiedad rústica, otras formas de capital, el trabajo personal, las actividades profesionales, las actividades o explotaciones comerciales e industriales y las actividades o explotaciones agrarias.

La determinación de la cuota líquida que era objeto de recaudación se realizaba de manera muy parecida al Impuesto sobre la Renta, pues se trataba de un impuesto de exacción posterior a los denominados impuestos “a cuenta”. Una serie de normas regían la deducción de estos impuestos. La deducción se correspondía con la cuantía íntegra que se devenga en el período impositivo, sin tener en cuenta las bonificaciones o exenciones correspondientes a ese impuesto.

Al igual que en el anterior impuesto personal sobre la renta, si el importe de los impuestos a cuenta excedía de la cuota tributaria, no había lugar a devolución de cantidad alguna.

Por último, indicar que no cabía deducción del Impuesto en relación con las rentas del capital, los rendimientos de valores que constituían las carteras de las Compañías de Seguros, Reaseguros, de Ahorro y Capitalización, Bancos, Cajas de Ahorro y Entidades de crédito de todas clases.

30 A pesar de no mencionarse el origen de las mismas sí es importante saber que cada una tiene un tratamiento diferente según su naturaleza jurídica.

Otro supuesto de deducción o compensación de Impuestos “a cuenta” previsto en aquella época que podemos mencionar, se contemplaba en el art. 70.3 de la *Ley 41/1964*, de la forma siguiente: “*Cuando las cuotas pagadas en el extranjero sean inferiores a las que resulten de aplicar los tipos de los Impuestos españoles a cuenta, la diferencia satisfecha en España se deducirá, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 97 de esta Ley, de la cuota del Impuesto español de Sociedades*”.

2.3. Las detracciones anticipadas en el marco de la *Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario, diferentes de los impuestos de producto a cuenta*³¹.

El constante aumento de las necesidades financieras del Estado le obligó a buscar y articular nuevos mecanismos que proporcionasen abundantes recursos con los que hacer frente al gasto público. Tradicionalmente, los métodos más utilizados por la Administración para incrementar la recaudación han sido tanto la creación de nuevas figuras tributarias, como la elevación de los tipos de gravamen; sin embargo, estos mecanismos no son fuentes inagotables de ingresos sino que las materias imponibles están contadas y, por supuesto, a estas alturas ya estaban más que gravadas. En consecuencia, un aumento indiscriminado de los tipos de gravamen, que en un breve plazo de tiempo, conduciría a efectos desequilibradores en el entorno social y económico del país.

³¹ Por todos, vid. CASADO OLLERO, G., “De la imposición de producto...”, op. cit., págs. 65 y ss.

Por todas estas razones, el legislador, en su permanente búsqueda de una solución al problema de iliquidez del Tesoro, pero sin recurrir al aumento de la presión fiscal, arbitró un sistema de detracciones anticipadas, unas veces exigidas previa liquidación provisional y una vez realizado el hecho imponible, y otras, con anterioridad al nacimiento de la obligación tributaria³².

En el primer caso podríamos hablar de pago a cuenta, pues el hecho imponible se ha realizado y la obligación tributaria ya ha nacido. Esta exacción surgió con la publicación del *Decreto 988/1968, de 11 de mayo* (BOE de 13 de mayo), por el que se aprobaron las normas reglamentarias provisionales del IGRPF. En su artículo 4 se contemplaba la posibilidad de que los contribuyentes o sus representantes, al tiempo de presentar la declaración, practicasen una liquidación a cuenta, ingresando en ese mismo acto, las cuotas que pudieran producirse. A continuación, el art. 6º preveía la devolución de la diferencia en caso de que la cantidad ingresada como consecuencia de la liquidación provisional fuese superior a la resultante de la liquidación definitiva³³.

El segundo ingreso es, por el contrario, anterior a la realización del hecho imponible y se cuantificaba atendiendo a la cuota autoliquidada en el ejercicio anterior. Este nuevo sistema vino de la mano de una disposición sobre medidas de política económica y social – *Decreto-ley 2/1975, de 7 de abril* – por la que se autorizaba al Gobierno la exigibilidad del “*pago anticipado del impuesto en función de un tercio de la cuota autoliquidada, correspondiente al ejercicio inmediato anterior*” (art. 8).

32 Vid. CASADO OLLERO, G., “De la imposición de producto...”, op. cit., págs. 65 y ss.

33 El carácter potestativo inicial de estas disposiciones pasa a ser obligatorio cuando el *Decreto 638/1970, de 5 de marzo*, (BOE de 14 de marzo) modifica el art. 43 del Texto Refundido del IGRPF.

Un par de años después, esa cantidad anticipada se elevó a un sesenta por ciento de la cuota líquida correspondiente al ejercicio anterior a través de la *Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal*³⁴. En esta ocasión la letra de la ley se refiere al ingreso con el concepto de pago a cuenta. No obstante, y ya desde el año 1975, no se podía entender como pago de una obligación tributaria existente, ya que en el momento en que debía efectuarse aún no había nacido la obligación y ni siquiera se sabía si llegaría a nacer. Posteriormente, se va a desarrollar este ingreso a cuenta por medio de la Orden de 31 de julio de 1978, con el fin de alcanzar una mayor precisión y concreción de los métodos y aspectos formales para llevar a cabo el mismo, aunque olvida hacer referencia alguna con la estructura del tributo³⁵.

Llama la atención la absoluta desconexión que había entre el ingreso que se debía hacer a cuenta de una futura obligación tributaria y la misma obligación tributaria que hipotéticamente surgía una vez acabado el período impositivo. El tomar como referencia la cuota del ejercicio anterior y, por tanto, la capacidad económica de un año anterior, manifestaba una total desvinculación con la que sería la próxima cuota tributaria. Al parecer, en ningún momento se

34 Para facilitar la realización de este ingreso, la Ley establece que el importe se dividirá en terceras partes que deberán ingresarse por trimestres; el primer tercio se ingresará en el mes de septiembre siguiente a la formulación de la declaración por el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas, el segundo a lo largo del mes de diciembre y el tercero en marzo del año siguiente. Art. 47. 2º *Ley 50/1977*. En opinión del profesor ESEVERRI, aunque aparentemente este sistema parecía dificultar las relaciones entre la Administración y el administrado, en cambio, suponía la ventaja de adelantar la tributación en el tiempo al momento de recibir las rentas, además de repartirla en distintos períodos. Cfr. ESEVERRI MARTÍNEZ, E. “El ingreso a cuenta del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, núm. 20, 1978, pág. 733.

Vemos en esta disposición normativa lo que parece el antecedente inmediato de la figura que posteriormente se denominará ingreso a cuenta en relación con las retribuciones obtenidas en especie.

35 Por ejemplo, se preveía en esta Orden la solución para el caso en que la cuantía anticipada resultara demasiado pequeña de modo que el pago en tres tiempos diferentes pudiera apartarse del fin de la norma complicando la situación tanto para el contribuyente como para la Administración. En estas situaciones se ofrecía al contribuyente la opción de realizar el ingreso total en un único pago, en el momento de llevar a cabo el primer pago. Cfr. ESEVERRI MARTÍNEZ, E., “El ingreso a cuenta....”. op. cit., págs. 734 y 735.

tenía en cuenta el hecho de que el contribuyente estuviese o no recibiendo rentas a lo largo del período en que se exigía esta prestación a cuenta; este tipo de liquidaciones y su correspondiente ingreso a cuenta, estaban completamente desligadas de la obligación tributaria principal, respecto de la cual se efectúa el pago.

En relación con la práctica de este ingreso a cuenta, señalaba GARCÍA AÑOVEROS que podía suponer “una falta de equidad notable en el caso de rentas con fuertes oscilaciones de un año a otro, pues mientras unos anticiparán de hecho mucho menos de un tercio de lo que hayan de pagar con posterioridad, otros anticiparán mucho más, pudiéndoles corresponder luego incluso una autoliquidación negativa”³⁶.

Además de la *Orden de 31 de julio de 1978*, la Dirección General de los Tributos dictó una Resolución, publicada en el Boletín Oficial del Estado de 26 de septiembre de 1978, para la interpretación del artículo 47 de la *Ley 50/1977*, así como de la Orden antes mencionada. De acuerdo con el contenido de esta Resolución, podríamos decir que se pretendía mitigar el problema de la falta de una relación lógica con la obligación tributaria principal; para ello señalaba que el ingreso a cuenta se calcularía en relación, exclusivamente, con las rentas normales o previsiblemente periódicas, sin tener en cuenta determinados ingresos atípicos o irregulares que ya no tienen por qué producirse en el siguiente período impositivo³⁷. De todas formas, existía una desconexión muy clara entre el ingreso anticipado que se realiza y la obligación tributaria en virtud de la cual se ingresaba.

Antes de terminar con este período de reforma, no se puede olvidar, al menos, una breve mención a las retribuciones en especie que en esta época

36 Cfr. GARCÍA AÑOVEROS, P. A., *El Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas*, Civitas, Madrid, 1977, págs. 188 a 189.

37 Cfr. ESEVERRI MARTÍNEZ, E. “El ingreso a cuenta...”. op. cit., pág. 740.

comienzan a tenerse en cuenta y a considerarse como renta sometida a gravamen, aunque su tributación efectiva no llegará hasta más adelante³⁸. Estas rentas se caracterizaban por ser una vía importante de evasión tributaria, debido a su difícil control. Han sido muy frecuentes en determinados estratos sociales, altos ejecutivos y empresarios, gracias al bajo coste fiscal que supone la retribución del trabajo con rentas de esta naturaleza³⁹.

Es la propia *Ley de 11 de junio de 1964* de Reforma del Sistema Tributario la que, por primera vez, las clasificó individualmente como una nueva categoría de renta gravada por el impuesto. Ya en la Exposición de Motivos manifestaba su intención de gravar todas las rentas del contribuyente “*cualquiera que sea su naturaleza*”. Y en el articulado lo hizo a través del mecanismo de la remisión, en concreto, los artículos 46 y 47 se remitían al *Real Decreto de 15 de diciembre de 1927* para determinar las rentas sometidas al Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal.

La *Orden de 12 de junio de 1964*, dictada en desarrollo del Real Decreto anterior, ratifica el deseo de gravar cualquier tipo de retribución. Finalmente, encontramos una mención específica en la *Circular de la Dirección General de Impuestos de 5 de diciembre de 1964* que decía “*serán objeto de gravamen los rendimientos en especie, comprendiéndose entre ellos los procedentes de casa - habitación, prestación de servicios, entrega de bienes de cualquier clase, manutención, hospedaje, etc., incluso aunque sean realizados o entregados gratuitamente o por un precio inferior al que corresponda, a favor de los contribuyentes, siempre que retribuyan, directa o indirectamente, el trabajo personal*”.

38 No obstante, existió un *Real Decreto de 8 de mayo de 1928* en el que las retribuciones en especie ya fueron reguladas como rentas sometidas a gravamen.

39 En este sentido, cfr. LUCHENA MOZO, G. M., “Retenciones e ingresos a cuenta...”, op. cit., págs. 40 y ss.

Pero, como muy bien ha indicado LUCHENA MOZO, todo quedó en una mera declaración de intenciones, aunque no debe desmerecerse este paso, sin duda, importante, como es el reconocimiento de la retribución en especie como una importante fuente de renta susceptible de someterse a gravamen⁴⁰.

3. LA REFORMA DE 1978: SISTEMA DE PAGOS A CUENTA. LEYES 44/1978, DE 8 DE SEPTIEMBRE DEL IRPF Y 61/1978, DE 27 DE DICIEMBRE DEL IS.

Esta nueva reforma supone una ruptura definitiva con los impuestos de producto tan arraigados en nuestro sistema tributario, que tras la última reforma se configuraban como impuestos a cuenta de un impuesto general sobre la renta. La reforma consigue el establecimiento de un único Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y un nuevo Impuesto sobre Sociedades⁴¹.

España, poco a poco y con gran esfuerzo, va siguiendo la evolución de los sistemas impositivos sobre la renta de los países más desarrollados de su entorno. Este seguimiento le llevó a la desaparición de los impuestos de producto o cedulares para establecer una imposición única sobre la renta en la que sería fundamental una determinación más amplia del concepto de renta sometido a gravamen. Este cambio le permitió no sólo un sistema impositivo

40 Cfr. LUCHENA MOZO, G. M., *Retenciones e ingresos a cuenta...*, op. cit., pág. 40.

41Cfr. GUERRERO ARIAS, E. y ROSICH ROMEU, E. “Las retenciones a cuenta como exacción tributaria. Sanciones por su falta de ingreso”, *Impuestos*, núm. 11, noviembre, 1985, págs. 117 y ss.

personalizado, sino también con carácter progresivo⁴². Para hacer compatibles todas estas ventajas con el indudable beneficio que suponía la recaudación de los impuestos a cuenta, se establece la figura de la retención a cuenta con carácter provisional⁴³.

Los nuevos impuestos sobre la renta de las personas físicas y sociedades fueron consecuencia directa de la Reforma Fiscal Española que introdujo la *Ley 50/1977, de 14 de noviembre, de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal*. Muchos eran los inconvenientes del sistema anterior, que obligaron al planteamiento de un nuevo sistema tributario, como han puesto de manifiesto CRUZ AMORÓS y CARBAJO VASCO. Entre otros, se podían citar la limitación del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas debida a su subordinación a la imposición de producto que gozaba de gran protagonismo en la tributación de la renta, la ausencia de mecanismos de control e información tributaria, el alejamiento del modelo europeo de imposición, insuficiente y sin elasticidad para obtener los recursos necesarios que necesitaba el país, así como su regresividad como manifiesta el hecho de que la recaudación procedía fundamentalmente de los impuestos de producto,

42 COSCIANI, en su labor de definición de un sistema tributario moderno que proporcione una estabilidad “real y monetaria” a la renta nacional y que garantice una redistribución de la renta y el patrimonio del país, destaca como necesario y fundamental un impuesto personal sobre la renta global de las personas físicas de carácter progresivo. Partiendo de la experiencia que han tenido en Italia, reseña el éxito absoluto del que han gozado las retenciones en la fuente, que junto con la compensación que se produce a finales de cada año, permiten liquidar el total del impuesto progresivo para quien no posea otras rentas.

En Italia, el establecimiento de un impuesto general sobre la renta también supuso, unos años antes que en España, la sustitución de distintos impuestos reales aplicados sobre específicas categorías de renta. Cfr. COSCIANI, “Estructura y condiciones de un sistema tributario moderno”, *Revista Hacienda Pública Español*, núm. 56.,1979, pág. 26.

43 En este sentido, ALGUACIL MARÍ, P., *La retención a cuenta en el Ordenamiento Tributario Español*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1995, págs. 29 y ss.

dejando sin fuerza alguna a los gravámenes progresivos sobre la renta y el patrimonio⁴⁴.

Como indicábamos al comienzo de este trabajo, toda transformación del sistema tributario va unida a la evolución política del país, de ahí que la transición política española produjese una determinante aceleración histórica en el proceso de reforma tributaria, permitiendo la rápida aprobación, entre 1977 y 1978, de impuestos tan importantes como son el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre el Patrimonio.

La ruptura radical que se crea con esta nueva LIRPF de 8 de septiembre de 1978, lleva a la Hacienda Pública de nuevo al problema de insuficiencia financiera e iliquidez durante un largo período de tiempo⁴⁵. Los impuestos a cuenta suponían un ingreso periódico para el Erario Público que a partir de 1979 iba a desaparecer.

Para evitar dicha situación y, al menos, mantener los mismos niveles de recaudación, el legislador articuló un doble sistema de exacción previa que proporcionaría unos ingresos adelantados, pero que sin embargo no tenían naturaleza de impuestos, por un lado porque no existía tributo devengado ni liquidado, y por otro porque, en la mayoría de las ocasiones, lo retenido superaba con creces lo que sería futura cuota del impuesto, siendo obligatoria la devolución del exceso⁴⁶.

44 Cfr. CRUZ AMORÓS, M. y CARBAJO VASCO, D., “La Reforma Fiscal Española diez años después (1978-1988): balance y perspectivas”, *Revista Hacienda Pública Española*, núm. 113, 1988, págs. 3 y ss.

45 La Disposición Transitoria Primera ordena la derogación de la totalidad de los impuestos a cuenta y del Impuesto General sobre la Renta de la Personas Físicas. Al mismo tiempo se transformaron en tributos locales las cuotas fijas de la Contribución Territorial, Rústica y Pecuaria, del Impuesto Industrial y del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal, así como la Contribución Territorial Urbana.

46Cfr. PALAO ARRIETA, C. y BANACLOCHE PÉREZ, J., “Retenciones: naturaleza e incumplimientos”, *Impuestos*, núm. 2, Febrero, 1987, págs. 87 y ss.

Estos dos mecanismos eran la retención en la fuente y el fraccionamiento del pago⁴⁷. El modelo escogido corresponde sustancialmente al adoptado por otros Ordenamientos europeos. Uno y otro se distinguían en función del origen de la renta sobre la que se practica la detracción económica; de este modo, la retención en la fuente, de acuerdo con el art. 36.1 de la *Ley 44/1978*, se aplica sobre los rendimientos del trabajo y los del capital y el pago fraccionado, a los rendimientos de actividades empresariales, profesionales o artísticas. No obstante, en el caso de profesionales y artistas podían darse tanto retenciones como pagos fraccionados, ya que los rendimientos que se satisfacían a los mismos estaban sometidos a retención, como a continuación veremos⁴⁸.

No siempre estuvo tan claro el ámbito objetivo de aplicación de las retenciones en la fuente debido al diferente contenido que podía apreciarse en los artículos 10, 36.1 de LIRPF y 147 del Reglamento que la desarrollaba, que, entre otros, regulan esta figura.

Si bien, el primero había previsto la retención para todos aquellos rendimientos que estuviesen gravados por el Impuesto “*en los casos en que reglamentariamente se establezcan*”, de modo que, en principio, el reglamento estaba facultado para delimitar los casos de práctica de retenciones. En cambio, el texto del art. 36 se limitaba a mencionar los rendimientos del trabajo personal y del capital mobiliario, señalando que en estos casos, para la práctica de la retención se tendrían en cuenta las circunstancias familiares y personales, pero en el mismo no se hacía ninguna referencia a los rendimientos procedentes de actividades profesionales. El conflicto lo agravó el artículo 147 del Reglamento, al incluir como rendimiento aparte, los

47 Este novedoso sistema a cuenta venía fundamentalmente de la mano de dos argumentos: 1) Permite acercar la detracción impositiva al momento de percepción o generación de la renta. 2) Permite un reparto del esfuerzo tributario a lo largo de todo el período impositivo que diluye el efecto psicológico del pago de la cuota.

48 Cfr. PAREDES PÉREZ, E., “Las retenciones en la fuente y la supresión de la imposición a cuenta”, op. cit., págs. 133 y ss.

derivados de actividades profesionales y artísticas, por lo que inmediatamente se alegó la ilegalidad de dicho precepto al entenderse que se había excedido en sus potestades. En la medida en que el art. 36 guardaba silencio en relación con los rendimientos profesionales, un sector de la doctrina entendió ilegal la retención a profesionales por lo que, en este sentido, el precepto reglamentario – art. 147 – en su opinión era ilegal⁴⁹. Del mismo modo, consideraron que excedía la habilitación legal cuando establecía la obligación de soportar la retención a los profesionales⁵⁰.

Los defensores de la legalidad del reglamento optaron por una interpretación distinta de ambos artículos de la LIRPF. La clave estaba en considerar que el artículo 36 tenía una finalidad específica que consistía en señalar los límites precisos dirigidos a la Administración para la práctica de la retención en relación con los rendimientos del trabajo personal y del capital. Estos límites se referían a la observancia de las circunstancias familiares y personales del sujeto pasivo en el cálculo de la retención, mientras que para el

49 No han faltado autores que califiquen de ilegal la retención de rendimientos de actividades profesionales o artísticas ya que no están previstos en el artículo 36, entre ellos, DÍAZ TOVAR J. E. “Honorarios a profesionales: ¿una retención ilegal?”, *Crónica Tributaria*, núm. 28, 1979, págs. 49 y ss. Frente a esta postura, es mayoritaria la que considera esta contradicción como un mero problema aparente que se soluciona con una interpretación sistemática, como son, CASADO OLLERO, G., “De la imposición de producto...”, op. cit., págs. 72 y ss., LUCHENA MOZO, G. M^a, *Retenciones e ingresos a cuenta...*, op. cit., págs. 42 y ss.

50 Argumentos para defender la ilegalidad pueden ser la total equiparación de los profesionales a los empresarios hasta el punto de formar una categoría plenamente diferenciada de los trabajadores; los artículos 36 de la LIRPF y el 32 de la LIS únicamente hacen referencia a los rendimientos del trabajo y del capital mobiliario excluyendo de la retención a los rendimientos empresariales, profesionales y del capital inmobiliario. Un segundo argumento lo constituirían las *Órdenes de 23 de diciembre de 1978 y de 23 de enero de 1979*, que indican que los artículos 10 y 36 de la Ley establecen la retención en relación a los rendimientos procedentes del trabajo del capital en concepto de ingreso a cuenta de aquel impuesto, y no mencionan a los profesionales. Por último, teniendo en cuenta el paralelismo entre las retenciones del IRPF y del IS, resulta característico que el *Decreto de 20 de febrero de 1979*, que desarrolla el régimen de retenciones del Impuesto sobre Sociedades, no se incorpore supuesto de retención para los rendimientos de actividades profesionales desarrolladas por las sociedades. Vid. MORIES JIMÉNEZ, M. T., *La retención a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1996, pág. 173 y 174.

resto de rendimientos la práctica de la retención, siempre dentro de la legalidad, podía hacerse de cualquier otra forma. Esta interpretación evitaba la contradicción entre los textos normativos y permitía considerar correcto el artículo 147 del Reglamento, en la medida en que está haciendo uso correcto de la autorización concedida por el artículo 10 de la Ley para que señalase los casos en que procedía la retención.

La cuestión fue clarificada en este último sentido por diversas sentencias del Tribunal Supremo – SSTS de 17 de mayo de 1986, de 29 de septiembre de 1986, de 16 de noviembre de 1987 y de 22 de febrero de 1989⁵¹ – que indicaron que no cabía la menor duda de que los honorarios de profesionales (entiéndase también de artistas), constituyen rendimientos de los comprendidos en el artículo 3.2.b) de la Ley, y por tanto estaban sometidos a retención como disponía el art. 10 de la misma Ley, y que estos mismos rendimientos de profesionales y artistas, “*con arreglo al artículo 18, son los que proceden del trabajo personal y capital conjuntamente o de uno solo de estos factores*”, por lo que el artículo 36 no desvirtuaba lo preceptuado en el art. 10. A pesar de llegar a una conclusión acertada, MARTÍN QUERALT ha criticado la argumentación seguida por el Tribunal al no estar totalmente de acuerdo con que la estructura de las actividades profesionales es mixta, participando de los factores del capital y del trabajo⁵².

Una interpretación armónica y de carácter sistemático de todos estos preceptos es aquélla que no entiende sometidos a retención únicamente los rendimientos del trabajo y los del capital mobiliario en el sentido que se señala la jurisprudencia del Tribunal Supremo, y que se ha descrito anteriormente. FALCÓN Y TELLA ha expuesto que el artículo 36 debía interpretarse de modo restrictivo para el cumplimiento de las obligaciones de retener e ingresar

51 RJ 1986 \ 2382, RJ 1986 \ 4656, RJ 1987\7884 y RJ 1989\1382 respectivamente.

52 Cfr. FERREIRO LAPATZA, CLAVIJO, MARTÍN QUERALT y PÉREZ ROYO, *Curso de Derecho Tributario*, Civitas, Madrid, 1989, pág. 227.

a cuenta, y también de modo que no supusiese ninguna contradicción, ni redundancia, pues había que presumir que el legislador quiso añadir algo con este precepto que se correspondía con la posibilidad de que en el cálculo de la retención se tuviesen en cuenta las circunstancias personales y familiares del sujeto pasivo, y establecer la presunción iuris et de iure de que los rendimientos satisfechos por personas obligadas a retener se entendieran percibidos con deducción de la correspondiente retención⁵³.

Sin embargo, no fue ésta la única polémica que surgió en relación con la defectuosa técnica legislativa utilizada en dichos artículos y que se resolvió en las anteriores Sentencias del Tribunal Supremo citadas, sino que también originó dudas entorno a la legalidad de las retenciones y los pagos fraccionados por la escasa cobertura legal que se les prestaba en la ley correspondiente, dejándolos, en este caso, en manos de Órdenes Ministeriales y Circulares. En concreto, sobre los pagos fraccionados puede decirse que no existió precepto legal alguno referido a los mismos.

Desde el principio el Tribunal Supremo ha defendido la aplicación del principio de reserva de ley en materia de obligaciones a cuenta en cuanto que eran prestaciones patrimoniales coactivas; no obstante, se consideraba suficiente la mera previsión de la figura en la ley para cumplirse dicha reserva frente a la postura contraria de la doctrina que exigía que la ley estableciera los elementos identificadores y cuantificadores de la prestación⁵⁴.

Resulta novedoso en estas obligaciones a cuenta, en comparación con el sistema anterior en el que se convivía con los impuestos de producto, la posibilidad de una devolución parcial de las cantidades ingresadas en el

53 Cfr. FALCÓN Y TELLA, R., “Comentario General de Jurisprudencia”, *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, núm. 53, 1987, págs. 140 y 141.

54 Cfr. ALGUACIL MARÍ, M^a P., “Acerca de la flexibilidad de la reserva de ley en materia tributaria”, *Revista española de Derecho Financiero*, Civitas, núm. 101, enero-marzo, 1999, págs. 181 y ss.

Tesoro. El presupuesto de hecho que daba lugar a la devolución se correspondía con un exceso en las cantidades retenidas o ingresadas en concepto de ingreso a cuenta. Previsto tanto en el artículo 36.3 de la Ley, como en el 159 del Reglamento del IRPF y, aunque se refería exclusivamente a las cantidades retenidas e ingresadas, no cabe duda de que debían entenderse incluidos también los pagos fraccionados en cuanto que constituían el conjunto de ingresos a cuenta junto con las retenciones. Igualmente, se contemplaba esta posibilidad en el Impuesto sobre Sociedades por haber ingresado las retenciones, ingresos y pagos a cuenta pertinentes, en el apartado cinco del art. 24 de la Ley.

La devolución se contemplaba como una devolución de oficio – art. 159, 1 y 2 del Reglamento IRPF –, exigible (mediante un procedimiento de devolución de oficio) dentro de los treinta días siguientes a la notificación de la liquidación provisional o a los seis meses transcurridos desde los plazos de la declaración, si aquella no hubiese sido notificada por la Administración. Si, a pesar de esto, la Administración no procediese a la devolución, le quedaba como último recurso, la compensación con la cuota resultante de la siguiente declaración con la percepción de los correspondientes intereses⁵⁵.

55 En relación con el procedimiento de devolución de oficio regulado en el artículo 159 del Reglamento, se ha publicado el *Real Decreto 351/1980, de 11 de enero*. El artículo 3º regula la compensación a la que hemos hecho referencia del siguiente modo:

“1. Excepcionalmente, en aquellos supuestos en que transcurrido el plazo de los treinta días a que se refieren los apartados 1 y 2 del artículo primero, la Administración no hubiera procedido a la devolución de la cantidad correspondiente de acuerdo con la autoliquidación que figure en la declaración o la liquidación que hubiere sido fijada provisionalmente por aquella, el sujeto o sujetos pasivos integrados, en este caso, en la unidad familiar, podrán optar bien por la compensación directa y automática de estas cantidades, bien por obtener la devolución que corresponda.

2. Cuando el contribuyente utilice la facultad compensatoria que se le reconoce en el apartado anterior, deberá ejercitarla en las siguientes declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o, en su caso, en los correspondientes pagos a cuenta fraccionados.

3. Transcurrido el plazo legal para efectuar la devolución sin haber tenido lugar ésta, el sujeto pasivo podrá solicitar por escrito que le sean abonados los intereses de

3.1. Las retenciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El régimen jurídico de las retenciones se encontraba recogido en una variedad de disposiciones legales y reglamentarias que han complicado bastante una definitiva interpretación y una clara comprensión del mismo. En primer lugar, la redacción de los artículos mencionados de la *Ley 44/1978, de 8 de septiembre*, en cuya redacción ya se advertía elementos de confusión. A continuación se aprueba el *Real Decreto 2789/1978, de 1 de diciembre*, que regulaba el régimen de retenciones, pero su texto tampoco fue muy acertado como después demostró el hecho de que el Ministerio tuviese que dictar la *Orden Ministerial, de 23 de diciembre de 1978*, y la *Circular número 10 de la Dirección General de los Tributos, de 26 de febrero de 1979*, para aclarar, concretamente, el método de fijación de los porcentajes de retención y consecuentemente, las cuantías de los “pagos a cuenta”, pues existían numerosas críticas por su elevado porcentaje de retención.

En relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la regulación de los rendimientos sometidos a retención se encontraba dispersa en distintos textos normativos. Por un lado, el artículo 10 venía a decir que la retención podía practicarse sobre cualquier rendimiento, mientras que el 36 concretaba que las retenciones se practicarían sobre los rendimientos del trabajo y los del capital mobiliario con carácter obligatorio. El Reglamento,

demora en la forma dispuesta en el artículo 45 de la Ley General Presupuestaria de 4 de enero de 1977.

Las cantidades que por intereses de demora puedan ser reconocidas a favor de los sujetos pasivos se harán efectivas, como devolución, con cargo a la recaudación del Impuesto sobre la renta”.

por su parte, extendió esta obligación a todo tipo de rendimiento obtenido por los sujetos pasivos no residentes⁵⁶.

Los rendimientos sometidos a retención eran los procedentes del trabajo, incluidos los satisfechos a profesionales y artistas, y los del capital mobiliario. De acuerdo con el artículo 14, apartados 1 y 2, de *Ley 44/1978*, se consideraban rendimientos del trabajo todas las contraprestaciones, cualquiera que fuese su denominación o naturaleza, que procedieran directa o indirectamente del trabajo personal del sujeto pasivo⁵⁷.

El artículo 17, apartados 1 y 2, de la misma ley, indicaba qué debía considerarse como rendimientos procedentes del capital mobiliario, y así hacía referencia a las percepciones, independientemente de su denominación, que se derivaran directa o indirectamente de elementos patrimoniales, tanto materiales como inmateriales, cuya titularidad correspondiese al sujeto pasivo y no se hallasen afectos a actividades profesionales o empresariales realizadas por el mismo⁵⁸.

La *Orden Ministerial de 23 de diciembre de 1978* había previsto la determinación del porcentaje de retención en base a lo que se percibiría durante el año, para lo que podría considerarse lo obtenido durante el año anterior⁵⁹. La Circular la completaba indicando que, entre lo percibido, debía incluirse tanto las retribuciones fijas como variables, para lo que podía

56 “Las personas residentes en el extranjero, naturales de los propios países cuando obtienen rendimientos desde territorio español se les retiene”. Consulta de 23 de febrero de 1979, extraída del artículo de BANACLOCHE PÉREZ, J. “Las Retenciones”, *Crónica Tributaria*, núm. 33, 1980, pág. 304.

57 A continuación el artículo enumera una serie de rendimientos en particular que no consideramos necesario transcribir aquí, por no ser nuestro objeto principal de estudio.

58 Igualmente hay una referencia a rendimientos del capital mobiliario en particular que por la razón anteriormente expuesta no se transcribe en este texto.

59 Este último inciso vino especificado por la *Circular nº 10 de la Dirección General de los Tributos de 26 de febrero de 1979*, que se dictó a continuación de la Orden Ministerial.

utilizarse como criterio auxiliar “*el importe de las percepciones de la misma naturaleza que obtuvieron el año anterior, siempre que no concurren circunstancias que hagan presumir una notoria reducción de las mismas*”. El porcentaje se determinaba al inicio del año y ya no se modificaba aunque cambiasen las percepciones⁶⁰.

Las cantidades retenidas se deducirían, finalmente, de la cuota líquida, pero una vez más podían encontrarse en este punto problemas de interpretación, pues no queda claro si debían deducirse las cantidades efectivamente retenidas o las que se hubieran debido retener⁶¹. Ante la ausencia de una respuesta clarificadora de la Ley, será los ambiguos preceptos reglamentarios donde se debía buscar la respuesta. En este sentido, el artículo 131 que sólo permitía deducir las retenciones “practicadas” en la fuente.

En cuanto a las personas obligadas a retener, con carácter general, el artículo 10 de la Ley imponía esta obligación a todos aquellos que satisficiesen algunos de los rendimientos antes citados; y con carácter más concreto, las enumeraba el art. 147 del Reglamento del IRPF: las personas jurídicas y demás entidades residentes en territorio español, tanto públicas como privadas; las personas físicas, jurídicas y demás entidades que no residiendo en territorio español operasen en él mediante establecimiento permanente y los titulares de explotaciones económicas, actividades profesionales o artísticas que tuviesen su residencia habitual en territorio español, en cuanto a los rendimientos que abonasen en el ejercicio de sus actividades.

60 Existen reiteradas contestaciones en las que se deja claro la imposibilidad de modificar el porcentaje una vez establecido, como son las del 10 de enero de 1979, del 16 de enero de 1979, 20 de marzo de 1979 y 20 de junio de 1979. Extraídas de “Las Retenciones”, BANACLOCHE PÉREZ, J. “Las retenciones”, op. cit., págs. 307 y 308.

61 Art. 29 de la Ley 44/1978.

3.2. Las retenciones en el Impuesto sobre Sociedades.

Las disposiciones en las que venían reguladas estas retenciones eran el art. 32 de la *Ley 61/1978, de 27 de diciembre*, del Impuesto sobre Sociedades, y el *Real Decreto 357/1979, de 20 de febrero* y la *Orden de 26 de febrero de 1979*.

Hasta la Ley de Presupuestos de 1983, *Ley 9/1983*, únicamente existían las retenciones que se deducían de la cuota líquida. Desde entonces conviven con las retenciones, los pagos fraccionados a cuenta; dos años más tarde, también por medio de una ley presupuestaria, *Ley 14/1985, de 29 de mayo*, se fijan los ingresos a cuenta. Los rendimientos sujetos a retención son los mismos que los previstos para el IRPF. Para determinar los del capital mobiliario, fue el *Real Decreto 347/1979, de 20 de febrero*, el que los recogió de forma más restringida que los previstos para el IRPF, contraviniendo, de nuevo, el principio de reserva de ley.

La LIS fue muy clara – art. 24 – a la hora de indicar la cantidad relativa a las retenciones que debían deducirse de la cuota, señalando únicamente como admisible las cantidades que “*se hubiesen practicado*”, sin dar lugar a equívocos como ocurrió en la regulación del IRPF de 1978.

En cuanto a los sujetos obligados a retener en concepto de pago a cuenta por este impuesto, eran aquellos que satisfacían tanto rendimientos del trabajo como rendimientos del capital mobiliario, concretamente, siguiendo el *Real Decreto de 20 de febrero de 1979*, serían las personas jurídicas y demás entidades, tanto públicas como privadas, residentes en territorio español; las personas jurídicas y demás entidades que no residiendo en territorio español operaran en él mediante establecimiento permanente; así mismo lo eran las personas jurídicas españolas o extranjeras con establecimiento permanente en nuestro país depositarias de valores extranjeros propiedad de residentes en

territorio español o que tuviesen a su cargo la gestión de cobro de los rendimientos de dichos valores.

3.3. Los pagos fraccionados en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Los pagos fraccionados en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas perseguían la misma finalidad que las retenciones pero estaban previstos para aquéllos rendimientos que conllevaban gastos y que no podían ser retenidos por el pagador con la misma facilidad como en las retenciones. Venían obligados a realizar pagos fraccionados los sujetos pasivos que ejerciesen actividades empresariales, profesionales y artísticas.

No estaban previstos en la Ley que regula el impuesto, que simplemente mencionaba en su artículo 37 que el pago del impuesto se podría periodificar y fraccionar. La primera interpretación que debería hacerse es que el legislador hacía referencia exclusivamente a la figura del fraccionamiento del pago, y que nada tenía que ver con la prestación a cuenta, aparte de la terminología parecida empleada

En cuanto al Reglamento que desarrolla la ley del impuesto, los pagos fraccionados se contemplaban conjuntamente con las retenciones en los artículos 147 a 157. Concretamente, el artículo 153 del Reglamento del IRPF, establecía de forma imperativa el sistema de pagos fraccionados que se efectuará en los meses de enero, abril, julio y octubre. Este sistema conllevaba

un deber de declarar y una obligación de ingresar en el Tesoro la cantidad correspondiente a los rendimientos obtenidos en cada período⁶².

3.4. Los pagos fraccionados en el Impuesto sobre Sociedades.

En este impuesto se establecen por primera vez, de forma generalizada, en la *Ley de Presupuestos para 1983*, por la que se extendía a todas las sociedades, la modalidad de anticipación del impuesto que estaba prevista para las empresas individuales desde 1979.

Durante los años siguientes, los pagos fraccionados se vinieron regulando de forma sucesiva, siempre con el nombre de pago a cuenta, en vez de pagos fraccionados, en las Leyes de Presupuestos, hasta que finalmente, se contempló en el art. 38 de la *Ley 43/1995* del IS, ya sí, con el nombre de pago fraccionado, como veremos a continuación.

3.5. Los ingresos a cuenta.

Por lo que se refiere a los ingresos a cuenta, ya nos hemos referido anteriormente a la clara voluntad del legislador de gravar todo tipo de retribuciones que reciba el contribuyente, cualquiera que sea la naturaleza de

⁶² Para la denominación de uno y otro seguimos la clasificación y distinción que hace la profesora SOLER ROCH en “Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, en la *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, núm. 25, enero – marzo, 1980, págs. 11 y ss.

las mismas. Entre éstas se encuentran las retribuciones en especie que ya quedaron definidas como una categoría más de las rentas sometidas a gravamen en la reforma de 1964. Pero no se llegó más lejos de eso, pues no se consiguió la materialización de dicho gravamen.

Un nuevo intento se produce en la ley que ahora nos ocupa, la *Ley 44/1978, de 8 de septiembre*, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, pero tampoco fue muy fructífero. Un solo artículo, el 14.1.d), se ocupará de las retribuciones en especie y se referirá, exclusivamente a la utilización de vivienda por razón de cargo o empleo público.

Sin embargo, no sólo se daba este tipo de retribuciones en el ámbito de los rendimientos del trabajo, sino que también tuvieron y tienen, en la actualidad, su importancia en el de los rendimientos del capital mobiliario.

Respecto al Impuesto sobre Sociedades, su reconocimiento no se producirá hasta el año 1985 a través de la Ley de Activos Financieros, *Ley 14/1985, de 29 de mayo*, desarrollada por Real Decreto 2027/1985, de 23 de octubre, para supuestos de retribuciones en especie abonados por las entidades financieras.

4. LEY 18/1991, DE 6 DE JUNIO, DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por la *Ley 18/1991, de 6 de junio*, que comienza a aplicarse desde enero de 1992, se clarifica todo el sistema que la Ley denomina de pagos a cuenta a través del

Reglamento en el que se regulan las tres clases con sus características, más o menos diferenciadas.

Frente al régimen anterior, la nueva regulación, en términos generales, mejora y completa dicho sistema; no obstante, el excesivo y, en ocasiones, exclusivo desarrollo reglamentario presenta dudas sobre la legalidad de estos preceptos en cuanto que la habilitación legal que parece contemplar el artículo 98 de la Ley deja mucho que desear. Esto se manifiesta, concretamente, en el caso de los ingresos a cuenta y pagos fraccionados, sobre el que la mayoría de la doctrina denuncia una vulneración del principio de reserva de ley ya que ninguna de estas dos figuras aparecen previstas de forma específica en la ley como veremos en las páginas siguientes⁶³.

La principal novedad de la que reza este impuesto, es la generalización de los ingresos a cuenta para los rendimientos satisfechos en especie, que hasta 1992, sólo se aplicaba a algunas retribuciones del capital en especie y en ciertos casos de presunción de retribuciones, también del capital, en los que los intereses efectivos eran inferiores al mínimo legal.

4.1. Las retenciones y los ingresos a cuenta.

Las disposiciones que los regulaban eran los art. 98 de la Ley del IRPF, y los artículos 41, 42, 43, 48 a 52 del Reglamento IRPF.

Los sujetos obligados a retener podían ser cualquier persona, física o jurídica, o entidades, incluidas la comunidades de bienes y de propietarios que

63 Por todos, ALGUACIL MARÍ, M. P., “Retención a cuenta y principios tributarios: la reciente doctrina del Tribunal Supremo”, *Revista Impuestos*, núm. 1, enero 2001, pág. 12 y ss.

abonasen rentas sujetas a este Impuesto. Las personas físicas serán empresarios individuales o profesionales que por razón de su trabajo satisfagan rentas que estén sometidas a retención o ingreso a cuenta⁶⁴.

Cuando estas personas, físicas o jurídicas, y entidades no eran residentes en territorio español pero actuaban en él mediante establecimiento permanente, también estaban obligados a practicar las retenciones e ingresos a cuenta que fuesen oportunos por las rentas que satisficiesen.

En el art. 43 del Reglamento se procedía a la enumeración de las rentas que son susceptibles de retención e ingreso a cuenta cuya enumeración sería demasiado extensa por lo que dejamos solamente esta referencia al texto normativo.

El importe de estas prestaciones se calculaba aplicando un porcentaje a la cuantía íntegra que se haya abonado. En el Reglamento, la determinación del importe venía estructurada por los distintos tipos de rendimientos que gravaba el Impuesto y que componían la base imponible.

En primer lugar, siguiendo la sistemática escogida por el texto normativo, eran objeto de retención los rendimientos del trabajo⁶⁵. El porcentaje aplicable sobre el rendimiento íntegro satisfecho sería variable en función, según la tabla que los contiene, no sólo de la cuantía sino también de las circunstancias

64 Cuando la actividad de alguno de estos sujetos se limite a la mediación en el pago, se verán excluidos de cumplir esta obligación. El Reglamento del Impuesto especifica, no obstante, cuándo debe entenderse que no existe mediación en el mismo art. 42: “*Cuando sean depositarias de valores extranjeros propiedad de residentes en territorio español o tengan a su cargo la gestión de cobro de los intereses derivados de dichos valores, siempre que tales rentas no hayan soportado retención previa en España; cuando satisfagan a su personal prestaciones por cuenta de la Seguridad Social; cuando satisfagan a su personal cantidades desembolsadas por terceros en concepto de propina, retribución por el servicio u otros similares; en caso de cooperativas agrarias, cuando distribuyan o comercialicen los productos procedentes de la explotaciones de sus socios*”.

65 Artículos 45, 46, 47 del Reglamento del Impuesto.

personales del sujeto⁶⁶, situación personal que debía comunicar al sujeto que satisfacía el rendimiento. Excepcionalmente estaba previsto un porcentaje fijo del 40 por 100 para los miembros de los Consejos de Administración o de las Juntas que hagan sus veces⁶⁷.

El porcentaje de retención de los rendimientos del capital mobiliario e inmobiliario era del 25 y 15 por 100 respectivamente⁶⁸. Como en el caso anterior, también se preveían reglas especiales, concretamente para los rendimientos implícitos y explícitos.

Las retenciones sobre los rendimientos de actividades profesionales y empresariales, según la redacción dada por el *Real Decreto 113/1998, de 30 de enero*, que modificó el art. 51 del Reglamento, entre otros, eran las siguientes. Sobre los rendimientos de actividades profesionales, del 20 por 100 para todas las actividades profesionales recogidas en la sección segunda y tercera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas. No obstante, estaba previsto un porcentaje especial, más reducido, del 10 por 100 para el caso de los rendimientos abonados a Representantes garantizados de “Tabacalera, Sociedad Anónima”, recaudadores municipales, agentes de seguros que utilicen los servicios de subagentes, delegados territoriales procedentes del extinguido Patronato de Apuestas Mutuas Deportivo Benéficas integrado en el Organismo Nacional de Loterías y Apuestas del Estado.

66 Circunstancias personales como el número de hijos que tengan derecho a la deducción prevista en la Ley, art. 78.1.a) sobre deducciones familiares.

67 No obstante lo indicado en la tabla, el porcentaje de retención no podía ser inferior al 15 por 100 cuando los rendimientos se derivaran de relaciones especiales dependientes o del 2 por 100 en contratos de duración inferior al año; pero el perceptor de la renta sí podía solicitar que el porcentaje fuese superior al que le correspondía según la tabla.

La aplicación de esta tabla de porcentajes requería una serie de reglas especiales para su aplicación que estaban contenidas en el apartado tres del mismo art. 46.

68 Artículos 48 a 50 del Reglamento del Impuesto.

Para las actividades agrícola o ganadera se preveían otros porcentajes mucho más reducidos de un 1 y 2 por 100; para las actividades ganaderas de engorde de porcino y avicultura, el primero y el segundo para los restantes casos. El último supuesto previsto en el art. 51 se refería a la actividad empresarial de arrendamiento de inmuebles a cuyos rendimientos se le aplicaba un 15 por 100.

A los premios en metálico – art. 52 del Reglamento – se les aplica un 25 por 100. Y no podemos olvidar un supuesto especial de retención cuando en el caso de transmisión de un inmueble situado en España por un no residente en nuestro país, sin mediación de establecimiento permanente⁶⁹. En un principio el porcentaje de la retención ascendía a un 10 por 100 del valor de adquisición acordado, hasta que en 1997 se redujo hasta el 5 por 100. El obligado a retener, es decir, el adquirente, debía presentar declaración en el plazo de un mes desde que se llevó a cabo la transmisión. Por otro lado, el sujeto pasivo, debía declarar e ingresar el impuesto definitivo, compensando en la cuota el importe retenido por el adquirente, en el plazo de tres meses contados a partir del término del plazo establecido para el ingreso de la retención. En caso de exceso en la cantidad retenida, la Administración, previa comprobación, procederá a la devolución al sujeto pasivo.

Para garantizar el pago del impuesto, si la retención no se hubiese llevado a cabo, el bien o bienes transmitidos quedarán afectos al pago del mismo. Una penalización excesiva que en la actualidad continúa vigente.

No obstante lo dicho, el legislador había previsto dos excepciones a esta obligación tan especial de retener. En primer lugar, cuando el transmitente acreditase su sujeción al régimen de obligación personal del Impuesto mediante certificación expedida por el órgano competente de la

⁶⁹ Igualmente, estaba y sigue previsto el ingreso a cuenta cuando la contraprestación sea en especie, excepto cuando se trate de una aportación de bien inmueble para la constitución o aumento de capital de sociedades residentes (desde 1997).

Administración Tributaria o mediante la exhibición de la declaración por el IRPF correspondiente al último período impositivo cuyo plazo de declaración hubiese vencido. La segunda excepción se refiere al supuesto en el que los inmuebles transmitidos debían haber permanecido en propiedad del transmitente durante más de veinte años antes de la fecha de transmisión y siempre que no hubiesen sido objeto de mejoras en ese tiempo; dicho plazo de veinte años se modificó en el año 1996. A partir de enero de 1997 ese plazo se va a reducir a 10 años que debían contarse a partir de la adquisición hasta el 31 de diciembre de 1996.

Existen unas cuantías mínimas por debajo de las cuales no podía practicarse retención o ingreso a cuenta alguno. Tratándose de retenciones sobre los rendimientos del trabajo, estas cuantías venían reflejadas en las tablas correspondientes. Por lo que se refiere a los rendimientos del capital mobiliario y a los rendimientos de actividades profesionales, se retenía desde la primera peseta ingresada. Y sobre los premios en metálico sólo se practicaba retención cuando superaban el valor de 100.000 Ptas.

En relación con los ingresos a cuenta y los rendimientos en especie, la Exposición de Motivos de la Ley señala que *“en los rendimientos del trabajo es de subrayar, por una parte, la regulación de las retribuciones en especie, fórmula retributiva que está tomando un gran auge y que carecía de un marco normativo adecuado”*. La práctica de un ingreso a cuenta sobre las retribuciones en especie supuso una de las principales novedades de la Ley, a pesar de que ya fueron introducidos en nuestro ordenamiento con la promulgación de la *Ley 14/1985, de 29 de mayo*, sobre el régimen fiscal de determinados Activos Financieros, desarrollada por el *Real Decreto 2027/1985, de 23 de octubre*, para supuestos de retribuciones en especie abonados por las entidades financieras, pero no tuvieron ninguna efectividad.

El objetivo principal que se pretendía con la articulación del ingreso a cuenta era obtener la tributación efectiva de estos rendimientos al tiempo que se perseguían idénticos fines que con la retención, es decir, la obtención de información e ingresos periódicos para la Administración y dar mayor facilidad a los contribuyentes a la hora de contribuir a los gastos públicos⁷⁰.

En la *Ley 18/1991*, el art. 26, recogía un conjunto abierto de supuestos en los que podía darse el rendimiento en especie que, a su vez, se acompañaba de una serie de criterios de valoración para cada una de las retribuciones en el art. 27. A pesar de la declaración de intenciones plasmada en la Exposición de Motivos, se prestó escasa atención al ingreso a cuenta en el texto de la Ley en la que solamente los apartados 2º y 3º del art. 27 se ocupan de ella, pero que ni siquiera llegaban a establecerlo específicamente, sino que en ellos se contemplaba una mera previsión del mismo⁷¹. Es el reglamento el que establecían los diferentes supuestos de ingresos a cuenta, ya que en ese momento el legislador entendía como suficiente habilitación legal contemplada en el artículo 98 cuando hacía referencia a “*otros pagos a cuenta*” en cuanto que venían a ser asimilados a las retenciones a cuenta.

En el art. 53 del Reglamento venía indicado cómo se realizaba el cálculo del ingreso a cuenta. Se partía del valor que resultase de la aplicación de reglas de valoración del artículo 27 de la Ley, al mismo se le aplicaba el porcentaje que correspondía de la tabla del artículo 45 del Reglamento sobre

70 No obstante, a un sector de la doctrina, esta medida le pareció desproporcionada, entendiendo que era posible obtener los mismos resultados sin necesidad de imponer la obligación de practicar un ingreso a cuenta; en estos casos bastaría un deber de información para el pagador de los rendimientos en especie para poder controlar los rendimientos. Fue obviamente el interés recaudatorio y de anticipación de ingresos lo que promovió el establecimiento del ingreso a cuenta a imagen de la retención. Vid. Jurisprudencia Tributaria, tomo II, 1995, presentación 28 y el núm. 92, enero 1997, pág. 12.

71 Art. 27.dos. “*El ingreso a cuenta que, en su caso, se establezca sobre las retribuciones en especie, de acuerdo con lo previsto en el artículo 98 de esta Ley, se calculará sobre los valores a que se refiere e apartado anterior*”.

retenciones del rendimiento del trabajo. Dicho porcentaje no podía ser inferior al 15 por 100, en cuyo caso se aplicaría este último.

En los rendimientos del capital mobiliario, el antecedente inmediato de los ingresos a cuenta, está en la Ley de Activos Financieros de 1985, *Ley 14/1985, de 29 de mayo*, y en su Reglamento aprobado por *Real Decreto 2.027/1985, de 23 de octubre*.

Al igual que en las retenciones, el porcentaje para determinar el ingreso a cuenta era de un 25 por 100 que se aplicaba sobre el valor de mercado de la retribución en especie de que se tratase (éste era el resultado de incrementar en un 25 por 100 el coste de adquisición para el pagador del bien, derecho o servicio entregado como contraprestación).

El ingreso a cuenta de las retribuciones profesionales en especie equivalía al 15 por 100 con carácter general y el 8 por 100 para representantes garantizados de Tabacalera y los demás supuestos de retención al 8 por 100⁷². En el caso de los premios el porcentaje aplicable para el cálculo del ingreso a cuenta era igual que el indicado para las retenciones. Existían, al igual que en las retenciones, unas cuantías mínimas por debajo de las cuales no podía practicarse el ingreso a cuenta, que en el caso de los rendimientos del trabajo se correspondían con 50.000 Ptas. anuales por sujeto pasivo y para los premios, como en las retenciones, debía ser de 100.000 Ptas.

La empresa debía realizar el ingreso a cuenta dentro de los veinte primeros días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero que correspondiesen al trimestre natural inmediato anterior, ante la Administración Tributaria.

⁷² El valor de la retribución se hacía conforme a las reglas de valoración que para cada caso establece el art. 27 de la Ley cuando derivaran del trabajo.

La aplicación de las cantidades constitutivas de los ingresos a cuenta se refería a las reglas de elevación al íntegro – arts. 98. dos de la Ley y art. 60 del Reglamento –. Se trataba de una presunción por la que las cantidades efectivamente satisfechas al sujeto pasivo se entenderían percibidas por éste con deducción del importe de la retención correspondiente⁷³. A pesar de la trascendencia de estas previsiones no encontraban suficiente apoyo legal, ya que la referencia a las mismas se seguía haciendo de forma muy genérica y era el Reglamento el que asumí la labor normativa lo que suscitó de forma reiterada cuestiones de legalidad⁷⁴.

En el artículo 98.dos estaba prevista una presunción, llamada de retención, para todo tipo de rendimientos, excepto para las retribuciones legalmente establecidas. Ésta, quizás fuese la cuestión más polémica entre la doctrina y la jurisprudencia desde que se introdujo en la *Ley 44/1978* en términos similares, no solo por las injusticias que ésta ocasionaba, sino también a la hora de determinar la naturaleza de dicha presunción.

Aunque tradicionalmente se la ha denominado como presunción de retención, en realidad se trataba de una norma que obligaba a considerar las retribuciones recibidas como satisfechas al neto de la retención correspondiente por lo que se trataba de una norma de derecho material y de obligado cumplimiento. Siempre que se cumpliese el deber de retener coincidiría la realidad con el presupuesto establecido en la Ley; sin embargo, cuando la retención no se hubiese practicado o se hubiese hecho por un importe inferior al correspondiente, se consideraría, por aplicación de dicho

73 Existían dos excepciones a la regla general antes de la modificación de diciembre de 1996 que se aplicaban a los no residentes en España y a las retribuciones legalmente establecidas en cuyo caso el perceptor deberá computar como rendimiento íntegro el legal y como retención la efectivamente practicada.

74 Cfr. LOZANO SERRANO, C., *El ingreso a cuenta por rendimientos del trabajo en especie*, Aranzadi, Pamplona, 1998, págs., 18 y 19.

precepto, que a la cantidad percibida le había sido deducida el importe correspondiente de la retención, llevándose a cabo una elevación al íntegro.

La otra cara de la presunción la constituía la mencionada elevación al íntegro de dichas cantidades. Como consecuencia de la aplicación de la presunción, las cantidades efectivamente percibidas se entendía que siempre han sido objeto de la correspondiente retención; este hecho motivaba, a la hora de la declaración de los ingresos, que a las mismas se debía adicionar la cuantía de la retención. Es decir, que debería declarar como ingreso una cantidad de la que restada la retención correspondiente arrojase como resultado la efectivamente percibida.

Otra de las consecuencias del artículo 98.dos era la posibilidad de deducirse las cantidades retenidas y las que debieron haberse retenido. No obstante, el legislador no quiso ir más lejos, de modo que la presunción no alcanzaría a la devolución de oficio en caso de exceso en la práctica de la retención. Así se protegía a la Hacienda Pública de devoluciones de cantidades que aún no se habían ingresado⁷⁵.

La exclusión de las retribuciones legales resultaba lógica en cuanto que la retribución íntegra venía fijada por la Ley, por lo que no afectaba a la práctica de la retención. La finalidad del precepto era la de reforzar el cumplimiento del deber de la obligación de retener, ya que en caso contrario, las consecuencias del incumplimiento resultarían visiblemente agravadas, pues la responsabilidad no se limita a las cantidades efectivamente retenidas, sino también a las que hubiera debido retener.

El presupuesto de hecho lo constituía el abono efectivo de rentas, siempre y cuando éstas no tuviesen carácter legal. A parte de estas últimas, tampoco podían incluirse en el mismo las cantidades que sólo estuviesen adeudadas o

⁷⁵ Cfr. SÁNCHEZ PINO, A. J, *Presunciones y ficciones en el IRPF*, Publicaciones de la Universidad de Huelva, 1997, págs. 420 y ss.

anotadas en cuenta; esto tampoco quería decir que se trate exclusivamente de pagos definitivos. Por otro lado, los ingresos a cuenta de retribuciones en especie tampoco tenían cabida en el presupuesto de hecho, a pesar de la tendencia del legislador de equiparar ambas obligaciones. Los términos precisos del artículo 98.dos impiden hacer una interpretación extensiva de dicha presunción además de que en el Reglamento – artículo 60.dos – se ha previsto su propia presunción sobre la realización del ingreso⁷⁶.

Ésta era la situación hasta 1996, período durante el cual la presunción se ha venido entendiendo mayoritariamente como *iuris et de iure*, aunque no han faltado resoluciones de algún tribunal que las considerara *iuris tantum*⁷⁷. De este modo, cuando no se hubiese retenido o se hubiese hecho por debajo de la cuantía reglamentaria, el perceptor de la renta debía, igualmente, incluir en su base imponible la cantidad que debió retenerse. Si bien, para algunos autores se deducía el carácter de la presunción de *iuris et de iure* por la inclusión por el legislador de los términos “*en todo caso*”⁷⁸, expresión que podía entenderse también como presunción aplicable a todos los supuestos de retención, excepto en caso de retribuciones legales⁷⁹. Lo que quedaba claro era carácter imperativo de la elevación al íntegro en los supuestos de aplicación del precepto.

76 Artículo 98.dos de la Ley del IRPF “*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*”.

77 Sentencia de la Audiencia Nacional de 23 de junio de 1995, RJ 730,1995.

78 Vid. MORIES JIMÉNEZ, M. T., *La retención a cuenta en el Impuesto...*, op. cit., págs. 297 y ss., SÁNCHEZ PINO, A. J., *Presunciones y ficciones...*, op. cit., págs. 400 y ss.

79 La posibilidad de reclamar al retenido el importe de la retención en cuanto que forma parte de la deuda tributaria y porque así lo contempla el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, lleva a LUCHENA MOZO a considerar la presunción como *iuris tantum*. Cfr. LUCHENA MOZO, G. M., *Retenciones e ingresos a cuenta...*, op. cit., págs. 124 a 129.

Por otro lado, tradicionalmente se ha utilizado la existencia de la presunción para determinar o negar el carácter de obligado tributario del retenedor, de modo que la responsabilidad del retenedor no derivaría de su situación propia y originaria de obligado, independientemente de la realización efectiva de la retención, sino de una presunción de que dicha retención se ha producido produciendo la imposibilidad de que la Administración pueda exigir del sujeto pasivo las sumas no retenidas⁸⁰. Como ha señalado ALGUACIL MARÍ, el retenedor estaba obligado al ingreso, del que responde personalmente, por una obligación propia e independiente, nacida del régimen jurídico configurador de su propia situación jurídica frente a la Hacienda Pública, no porque se haya establecido una presunción de que se ha efectuado la retención. La retención y el ingreso son dos actuaciones que responden a deberes diferentes por lo que la práctica del ingreso debe lícita y posible independientemente de la práctica de la retención. Para esta autora la presunción constituía más bien una consecuencia lógica de la configuración del retenedor como responsable de las deudas a favor de la Hacienda, que no su causa⁸¹.

Ante esta polémica, no había que perder de vista el reglamento del Impuesto que había previsto en el artículo 60.1, segundo inciso, que cuando *“la retención no se hubiera practicado o lo hubiera sido por importe inferior al resultante de las reglas establecidas en este reglamento, el perceptor computara 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”*. Este precepto nos llevaba a los

80 Cfr. ALGUACIL MARÍ, M. P., “La retención a cuenta...”, op. cit., pág. 302.

81 Esto no significa que existiese una completa desconexión entre ambas actuaciones ya que los dos responden a un mismo fin y constituyen el contenido de una misma relación de retención. Ibidem, págs. 307 y 314 - 315.

mismos resultados que la aplicación de la presunción, pero además, al contemplarse el supuesto de incumplimiento de la retención, sólo nos puede llevar a pensar que el artículo 98.dos contemplaba inicialmente una presunción iuris et de iure con la correspondiente elevación al íntegro para todos los supuestos en los que se obtengan rendimientos sujetos a retención, se haya cumplido correctamente o no la misma.

A partir de enero de 1997, la presunción va a transformarse en “iuris tantum”, por lo que en caso de una práctica incorrecta de la retención, el perceptor solamente podía deducir de la cuota la retención que debió practicarse sobre la contraprestación íntegra devengada, sin necesidad de añadirla en la base imponible⁸². Esta es la redacción que se mantiene en la actualidad en la vigente normativa y que sin duda resulta más acorde con los principios que deben inspirar el Sistema Tributario.

De acuerdo con la naturaleza de las presunciones “iuris tantum”, cuando no pudiese probarse la contraprestación íntegra devengada, la Administración podía seguir aplicando la regla de la elevación al íntegro. La elevación al íntegro se siguió contemplando, como actualmente, aunque con carácter residual cuya operatividad va a resultar bastante remota.

Aunque para los ingresos a cuenta la regla de presunción era muy parecida, podemos señalar algunas diferencias en relación con las retenciones. En

82 Modificación introducida por el art. 5 de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre: “El perceptor de cantidades sobre las que deba retenerse a cuenta de este impuesto imputará 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 lealmente establecidas que hubieran sido satisfechas por el sector público, el perceptor sólo podrá deducir las cantidades efectivamente retenidas.

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

primer lugar no se encontraba referencia legal alguna, salvo en Reglamento, art. 60.dos. Tampoco se habían previsto excepciones a la presunción, por lo que se acercaba más a una regla de valoración.

El perceptor de la retribución en especie debía declarar y computar en su base imponible, cuando la empresa no descontase de su nómina el ingreso a cuenta, el valor de la retribución en especie más el ingreso a cuenta. En el caso contrario, únicamente el valor de la retribución en especie.

Otra cuestión delicada que se planteó con esta Ley es que no se contemplaba la repercusión del ingreso a cuenta al perceptor de los rendimientos que de confirmarse esta no repercusión, se estaría originando un gravamen para el pagador sin reflejo legal alguno. Para solventar este problema se optó por la admisión de la repercusión ya que era la opción más razonable y, sobre todo, más justa.

Al margen de esta presunción, debemos mencionar las retribuciones legalmente establecidas y satisfechas por el sector público, que se aplican de diferente forma, ya que en caso de que la retención no se practique correctamente, sólo podrá deducir en la cuota la retención efectivamente practicada.

4.2. Los pagos fraccionados.

La previsión legal de los pagos fraccionados la ha deducido el Tribunal Supremo del artículo 98.tres de la Ley, en el que se indicaba que el pago del Impuesto se podía periodificar y fraccionar, y la ha considerado suficiente a

pesar de que ni siquiera se describe la figura a la que hace referencia⁸³. Partiendo de esta habilitación, el reglamento, artículos 40 y 61 a 64, configuraba el pago fraccionado y establecía los criterios de cuantificación. Desde nuestro punto de vista, no nos parece apropiada dicha interpretación que pecaba de excesiva y creaba demasiada ambigüedad e inseguridad. Del precepto lo que debía desprenderse era solamente la posibilidad de fraccionar el pago una vez devengada la deuda tributaria; sin embargo, en el caso de los pagos fraccionados por rendimientos de actividades económicas, nos encontrábamos con una obligación anterior al nacimiento de la deuda, por lo que no podía entenderse incluida en el supuesto del artículo 98.

No obstante, conforme a lo desarrollado en el reglamento, todo aquel que realizara actividades empresariales o profesionales, incluidas las artísticas, estaba obligado a realizar e ingresar en el Tesoro los pagos fraccionados sobre los rendimientos obtenidos en estas actividades, independientemente de que determinen sus rendimientos en estimación directa u objetiva. Estos debían realizarse mediante una autoliquidación.

La declaración e ingreso de dichos importes tenía trimestral, con un plazo entre los días uno y veinte de los meses de abril, julio, octubre y enero. Dicha declaración era, en todo caso, obligatoria, incluso cuando no existía obligación de realizar pagos fraccionados, en cuyo caso la declaración era negativa.

Inicialmente, en el art. 62 del Reglamento, hasta que fuera anulado por el Tribunal Supremo en la Sentencia de 12 de noviembre de 1993 (RJ 1993\8437), el importe del pago fraccionado se determinaba para las actividades en régimen de estimación directa u objetiva por coeficientes, escogiendo entre la mayor de tres cantidades: el 6% de los rendimientos netos empresariales o profesionales obtenidos en el penúltimo año anterior al de los pagos fraccionados; el 2% del volumen de ventas o ingresos del trimestre,

83 Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de noviembre de 1993, RJ 1993\8437.

salvo el caso siguiente; el 1% del volumen de ventas o ingresos del trimestre, en el caso de comerciantes mayoristas o comerciantes al por menor de las labores del tabaco en expendedorías generales, especiales e interiores. La primera de ellas, tenía en cuenta los rendimientos netos empresariales o profesionales obtenidos en un período impositivo ya finalizado, anterior al de los pagos fraccionados.

La Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de noviembre de 1993 (RJ 1993\8437), declaró nulo el párrafo referido a dichos rendimientos de períodos anteriores por considerarlo no ajustado a Derecho y por ser contrario a los principios generales del Derecho y el cálculo del pago fraccionado vuelve al sistema utilizado inicialmente⁸⁴. Como consecuencia, se estableció con carácter general el 20 por 100 de los rendimientos netos resultantes de la diferencia entre ingresos y gastos producidos desde el uno de enero hasta el último día del trimestre que se liquidaba. Del resultado se podían deducir los pagos fraccionados pagados en los trimestres anteriores⁸⁵.

A las actividades agrícolas, ganaderas, forestales y pesqueras se les aplicaba un porcentaje más reducido⁸⁶.

84 Sin embargo, rechazó completamente la posible infracción del principio de reserva de ley, considerando suficiente la habilitación legal contemplada en el artículo de LIRPF. Cfr. ROZAS VALDÉS, J. A., “La deficiente eficacia del conflicto. (Comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de noviembre de 1993, en materia de pagos fraccionados del IRPF) ”, *Revista Española de Derecho Financiero, Civitas*, núm. 84, octubre – noviembre 1994, págs. 847 y 848.

85 Cfr. ALGUACIL MARÍ, M. P., “La regulación de los “pagos fraccionados”: la nulidad del artículo 62.uno.a) del IRPF (comentario a la STS de 12 – XI – 1993)”, *Quincena Fiscal*, núm. 12, 1994, pág. 42 y LÓPEZ CARBAJO, J. M. y CORDÓN EZQUERRO, T. , *Manual práctico de los Impuestos sobre renta y patrimonio*, DEUSTO, 1997, págs. 228 y ss.

86 El porcentaje más reducido se aplicará a las:

- Actividades forestales y pesqueras: se ingresa del 2 por 100 de las ventas trimestrales incluyendo las subvenciones.
- Actividades agrícolas y ganaderas. El 2 por 100 del volumen de ingresos del trimestre, excluidas las subvenciones de capital y las indemnizaciones, aunque sí se computan las subvenciones corrientes. Con ocasión de la obligación de retener que comienza a aplicarse

5. LEY DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. LEY 43/1995, DE 27 DE DICIEMBRE.

A continuación, pasaremos a comentar brevemente las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados que deben llevarse a cabo en el Impuesto sobre Sociedades que, aunque no son exactamente iguales a los del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sí son objeto de un tratamiento similar⁸⁷.

Seguramente en este impuesto, más que en cualquier otro, el desembolso periódico de estas prestaciones anticipadas supone para las entidades obligadas al pago del tributo, un reparto a lo largo de todo el período impositivo del esfuerzo que supondría el pago de la deuda de una sola vez.

en enero de 1995, se introducen algunas novedades como la exclusión de la obligación de efectuar pago fraccionado si en el año natural anterior, al menos, el 70 por 100 de los ingresos procedentes de la explotación, con excepción de las subvenciones corrientes o de capital y las indemnizaciones, fueron objeto de retención o ingreso a cuenta. Tratándose del primer año de actividad, el porcentaje se calcula de forma independiente para cada pago fraccionado teniendo en cuenta los ingresos totales y los ingresos sometidos a retención en cada uno de los trimestres correspondientes.

- Actividades empresariales en régimen de estimación objetiva por signos, índices o módulos que no sean ni agrícolas ni ganaderas. El porcentaje es del 5 por 100 de los rendimientos netos resultantes de la aplicación de dicho método, para su aplicación se parte de los datos – base del primer día del año a que se refiere el pago fraccionado o, en caso de inicio de actividad, del día en que éstas hubiesen comenzado. Si no fuese posible determinar los datos el primer día del año, se tomarán, entonces, los correspondientes al año inmediato anterior. En su defecto, el pago fraccionado consistirá en el 2 por 100 del volumen de ventas o ingresos del trimestre.

⁸⁷ Las fuentes normativas que tomamos como referencia son: los art. 38 y 146 de la Ley del Impuesto y los arts. 56 a 64 del Reglamento del Impuesto. No obstante, hay que tener en cuenta que muy recientemente se ha aprobado por *Real Decreto-legislativo 4/2004, de 5 de marzo*, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, cuyas novedades tendremos ocasión de analizarlas posteriormente en el apartado dedicado a las “últimas modificaciones”.

5.1. Las rentas sujetas a retención y los ingresos a cuenta.

La enumeración de las rentas sometidas a retención nos llevaría a una relación demasiado extensa, por lo que nos limitaremos a hacer un comentario de carácter general partiendo del art. 56 del Reglamento del Impuesto.

En primer lugar son rentas sujetas a estas obligaciones tributarias, las derivadas de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad, de la cesión a terceros de capitales propios y las restantes rentas comprendidas en el art. 23 de la Ley del IRPF. También los premios derivados de la participación en juegos, concursos, rifas o combinaciones aleatorias, estén o no vinculados a la oferta, promoción o venta de determinados bienes, productos o servicios. Igualmente, las contraprestaciones obtenidas como consecuencia de la atribución de cargos de administrador o consejero en otras sociedades y las rentas procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, aun cuando constituyan ingresos derivados de explotaciones económicas.

Y asimismo, deberá practicarse retención o ingreso a cuenta sobre las rentas procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos, incluso cuando estos constituyan ingresos derivados de explotaciones económicas y las rentas obtenidas como consecuencia de las transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio de instituciones de inversión colectiva.

Añade el apartado segundo del mismo art. 56 un supuesto especial referido a los rendimientos conjuntos, como consecuencia de que en un mismo contrato se comprendan prestaciones de servicios o la cesión de bienes inmuebles, y la cesión de bienes y derechos de los incluidos en el art. 23.4 del la LIRPF, en cuyo caso la retención deberá practicarse sobre el importe total. Por el

contrario, se exime de la obligación de practicar la retención, cuando en un mismo contrato se incluye el arriendo, subarriendo o cesión de fincas rústicas, conjuntamente con otros bienes muebles, excepto si se tratara del arrendamiento o cesión de negocios o minas.

En cuanto a las rentas sujetas al ingreso a cuenta, simplemente apuntar que deberá practicarse a todas aquellas rentas que se abonen en especie – artículo 56.3 del Reglamento –.

El art. 146.4 de la Ley ha previsto la posibilidad de exceptuar la retención o ingreso a cuenta a algunos de los rendimientos sujetos a dichas obligaciones. Son cinco las excepciones que recoge pero, al mismo tiempo, autoriza al Reglamento para regular otras. Las cinco exenciones coinciden con supuestos en que las rentas no están sujetas o gozan de exención en el Impuesto sobre Sociedades; partiendo de este hecho, algunos autores defienden que la enumeración del apartado 4 tiene carácter enunciativo y que por tanto pueden entenderse incluidos todos los demás supuestos en los que la renta no esté sujeta al Impuesto y que el pagador tenga conocimiento de dicha exención⁸⁸. Ésta nos parece una interpretación correcta, ya que en caso contrario podemos entender que el legislador estaría buscando supuestos de tributación mínima a través de dichas retenciones. A continuación, el art. 57 del Reglamento recoge en una larga lista estas excepciones a la obligación de retener e ingresar a cuenta.

⁸⁸ Vid. AAVV, *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Régimen general*, Marcial Pons, 2000, pág. 703 y ss.

5.2. Los sujetos obligados a retener o a efectuar los ingresos a cuenta.

Según el art. 146 de la LIS estarán obligados a retener las entidades que satisfagan o abonen las rentas, expresión bastante desafortunada por la ambigüedad que introduce el término “entidades” y que se agrava al incluir expresamente las comunidades de propietarios que ni siquiera aparecen entre los sujetos del art. 33 de la LGT⁸⁹.

También están obligados a practicar retenciones y efectuar ingresos a cuenta las personas físicas que ejerzan actividades económicas cuando satisfagan rentas en el ejercicio de dichas actividades e igualmente las personas físicas o jurídicas no residentes que operen en España mediante establecimiento permanente.

Atendiendo al artículo 58 del Reglamento, son seis los supuestos que pueden distinguirse, el primero de los cuales corresponde a una regla general y los cinco restantes pueden calificarse como supuestos especiales. El supuesto general coincide *quasi* totalmente con los que hemos venido indicando respecto de los Impuestos de la Renta de las Personas Físicas y de No Residentes⁹⁰.

89 Lo más probable es que la Ley se refiera a aquellas comunidades que gozan de una estructura organizativa que permita incluirla en la categoría de sujetos de derecho. Cfr. AAVV, *Comentarios a...*, op. cit., pág. 711.

90 Están obligadas a retener cuando satisfagan o abonen rentas sujetas a retención:

Las personas jurídicas (sociedades mercantiles, entidades públicas, las asociaciones, fundaciones...)

Las entidades sin personalidad jurídica.

Los contribuyentes por el IRPF que ejerzan actividades económicas, cuando satisfagan rentas en el ejercicio de sus actividades.

El segundo supuesto, también comentado anteriormente se refiere a los sujetos mediadores en el pago, actividad que regularmente hemos venido excluyendo de la obligación de retener, excepto cuando se trate de entidades depositarias de valores extranjeros propiedad de residentes en territorio español o que tengan a su cargo la gestión de cobro de dichos valores, y las rentas de esos valores no hayan soportado retención previa en España⁹¹.

Sobre los premios derivados de juego, concursos, rifas o combinaciones aleatorias, el tercero de los supuestos, tampoco presenta ninguna novedad, es la persona o entidad que lo entrega el que estará obligado a retener o ingresar a cuenta.

En cuarto lugar, sobre los activos financieros están obligados, cuando los rendimientos se obtienen a través de la amortización o reembolso de los activos financieros, la entidad emisora o la entidad financiera encargada de la operación. En aquellos otros obtenidos en el vencimiento de instrumentos de giro convertidos después de su emisión en activos financieros, el fedatario público o la entidad financiera que intervenga en la presentación al cobro y en los rendimientos generados en la transmisión de activos financieros, incluidos los instrumentos de giro anteriores, cuando se canalice a través de una o varias entidades financieras, al banco, caja o entidad financiera que actúe por medio de transmitente, entendiéndose por tal la que haya recibido la orden de venta de los activos financieros. En los demás casos, el fedatario público que obligatoriamente debe intervenir en la operación.

Las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en territorio español, que operen en él mediante establecimiento permanente.

91 este supuesto excepcional de obligación de retener para el mediador, tiene su explicación en la localización en el extranjero del pagador de la renta y por tanto, en la imposibilidad de practicar la retención, por lo que se recurre a la persona mediadora que se encuentra en nuestro país.

En quinto lugar, en las transmisiones de valores de la Deuda del Estado, la Entidad Gestora del Mercado de Deuda Pública en Anotaciones que intervenga en la transmisión.

En último lugar, en el supuesto referido a las transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones representativas del capital o del patrimonio de instituciones de inversión colectiva deben practicar retención las siguientes personas o entidades, según se trate de uno de estos tres casos: en el reembolso de participaciones en fondos de inversión, serán las sociedades gestoras; en el caso de instituciones de inversión colectiva domiciliadas en el extranjero, serán las entidades comercializados o los intermediarios facultados para la comercialización de las acciones o participaciones de aquéllas y en tercer lugar y con carácter subsidiario, las encargadas de retener o ingresar a cuenta serán la entidad o entidades encargadas de la colocación o distribución de valores entre los potenciales suscriptores, cuando efectúen el reembolso. Cuando no proceda la retención conforme a los apartados anteriores, estará obligado a efectuar el pago a cuenta el socio o partícipe que efectúe la transmisión.

5.3. La base de retención y del ingreso a cuenta y los porcentajes aplicables.

La cantidad que debe ser retenida o ingresada a cuenta se determina en el Reglamento, como ocurre en el IRPF, por lo que podrían trasladarse aquí los planteamientos que ya se han expuesto sobre el peligro y los inconvenientes que supone esta mala técnica de remisión al reglamento de la que abusa el

legislador en materia de prestaciones tributarias a cuenta. En cuanto a la base del cálculo será, como regla general, la contraprestación íntegra exigible o satisfecha, aunque se contemplan casos específicos para la amortización, transmisión o reembolso de activos financieros, premios, transmisión o reembolso de acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio de instituciones de inversión colectiva y rentas abonadas en especie.

El porcentaje que debe aplicarse a las cantidades retenidas o pertenecientes al ingreso a cuenta con carácter general será del 18 por 100. No obstante, se han previsto otros tipos, en su mayoría inferiores, para determinados rendimientos.

Tratándose de arrendamiento y subarrendamiento de inmuebles urbanos, es el 15 por 100 ó el 7,5 por 100 cuando los inmuebles estén situados en Ceuta y Melilla y los rendimientos sean obtenidos por entidades domiciliadas en dichas ciudades y que operen en ellos mediante establecimiento permanente o sucursal.

En caso de transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva, el 18 por 100. Y cuando las rentas procedan de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización el 25 por 100.

5.4. Los deberes de los sujetos obligados a retener o ingresar a cuenta – art. 64 del Reglamento –.

Los deberes de los sujetos obligados a retener o a ingresar a cuenta serán objeto de una breve mención descriptiva, ya que procederemos a realizar un

estudio más detallado y profundo en el Capítulo V⁹². Estos deberes se corresponden con las declaraciones correspondientes a las retenciones e ingresos a cuenta que con carácter trimestral deberán presentar. Los plazos para la presentación coinciden con los veinte primeros días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero; o bien, con carácter mensual cuando el volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el art. 121 de la *Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto Sobre el Valor Añadido*, haya superado la cantidad de 6.010.121,4 euros durante los doce meses anteriores a la fecha en que se inicien los períodos impositivos.

Asimismo las entidades encargadas de retener o ingresar a cuenta están obligadas a presentar una declaración anual dentro del plazo de la última declaración del año, que contenga un resumen de las retenciones e ingresos a cuenta, acompañada de una relación nominativa de las entidades perceptoras, con indicación de las cantidades íntegras y retenciones o ingresos a cuenta que les sean imputables.

También, las personas obligadas a retener o ingresar a cuenta, deberán expedir certificación acreditativa de la retención practicada o de otros pagos a cuenta practicados (art. 146.3 de la Ley y 64.3 del Reglamento del Impuesto).

5.5. Los pagos fraccionados a cuenta.

Los pagos fraccionados son realizados por las propias entidades, sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, siempre y cuando resulte una cantidad a entregar. El ingreso del pago se realizará en los meses de abril, octubre y

92 Vid. págs. 475 y ss.

diciembre. La Ley en el art. 38 (apartados 2⁹³ y 3) ha previsto dos formas de calcular el pago fraccionado; una general, como suele ser habitual, y otra opcional y alternativa a la anterior.

La primera toma como base para el cálculo del pago fraccionado la cuota íntegra del último ejercicio cerrado cuyo plazo reglamentario de declaración estuviese vencido el día 1 de los citados meses de abril, octubre y diciembre. A esa cantidad se le restan: las deducciones para evitar la doble imposición, las bonificaciones, las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades y las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a dicho ejercicio. Si el último período impositivo fuese inferior al año, se completará con la parte proporcional de cuota de ejercicios anteriores hasta completar los doce meses. Esta opción resultaría perjudicial para aquellas empresas cuyo volumen de negocios se hubiese reducido en relación con el del año anterior, sin olvidar la directa relación que mantienen las obligaciones a cuenta con la futura deuda tributaria, no con rentas pretéritas, lo que podría ser incompatible con el principio de capacidad económica.

En cuanto a la segunda modalidad, la cantidad a tener en cuenta será la parte de base imponible del período de los tres, nueve u once meses de cada año natural. Frente a la modalidad anterior, es indudable que ésta resulta más respetuosa con los principios de justicia tributaria. Por estas razones y las anteriormente citadas, plantea FALCÓN Y TELLA “la posibilidad de optar,

93 Este segundo apartado ha sido ampliado por la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, puntualizando la liquidación a la que se refiere el pago anticipado. Dicho apartado quedará redactado de la siguiente manera: “Los sujetos pasivos cuyo período impositivo no coincida con el año natural realizarán el pago fraccionado sobre la parte de la base imponible correspondiente a los días transcurridos desde el inicio del período impositivo hasta el día anterior al inicio de cada uno de los períodos de ingreso del pago fraccionado a que se refiere el apartado 1. en estos supuestos, el pago fraccionado será a cuenta de la liquidación correspondiente al período impositivo que esté en curso el día anterior al inicio de cada uno de los citados períodos de pago”.

en cualquier momento del ejercicio, por calcular los pagos fraccionados restantes de acuerdo con la modalidad del art. 38.3 LIS...”⁹⁴.

En el caso de que no coincida el período impositivo con el año natural, el pago fraccionado se realizará sobre la parte de la base imponible correspondiente a los días transcurridos desde el inicio del período impositivo hasta el 31 de marzo, 30 de septiembre y 30 de noviembre, correspondientes a los tres pagos.

Para que pueda aplicarse esta modalidad es necesaria una declaración censal en el mes de febrero, para aquellos en los que coincida el año natural con el período impositivo o bien, cuando no sea así, durante el plazo de dos meses a contar desde el inicio de dicho período o dentro del plazo comprendido entre el inicio del período impositivo y la finalización del plazo para efectuar el primer pago fraccionado correspondiente a ese período, cuando este último plazo sea inferior a dos meses⁹⁵. Para la renuncia también habrá que presentar una declaración censal dentro de los plazos que acabamos de mencionar.

En torno a la declaración censal, el mismo autor, pone de manifiesto la desproporcionalidad de la misma y aboga por una interpretación más flexible que admita cualquier otro documento que cumpla la misma finalidad o incluso o incluso la opción tácita utilizando en el impreso correspondiente la fórmula de cálculo del 38.3 LIS. Esta segunda modalidad es obligatoria para los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el art. 121 de la *Ley 37/1992, de 28 de diciembre*, del Impuesto sobre el Valor Añadido, haya superado la cantidad de 6.010.121,04 euros durante los doce

94 Cfr. FALCÓN Y TELLA, R., “Los pagos fraccionados en el Impuesto sobre Sociedades: tiempo y forma de la opción”, *Quincena Fiscal*, núm. 5, marzo, 1998, págs. 5-8.

95 La *Ley 13/2000, de Presupuesto Generales del Estado* para el año 2001 ha previsto en el art. 63 que esta modalidad se aplique para el año 2001 a los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones de los doce meses anteriores supere los mil millones de pesetas.

meses anteriores a la fecha en que se inicien los períodos impositivos dentro del año 2002.

Los porcentajes que hay que aplicar variarán según el sistema del cálculo del pago fraccionado⁹⁶.

6. LEY 40/1998 DEL IRPF, DE 9 DE DICIEMBRE DEL IRPF Y LA LEY 41/1998 DEL IRNR, DE 9 DE DICIEMBRE.

Finalmente llegamos a la regulación relativa al IRPF y al IRNR que se encuentra vigente en la actualidad en la que encontramos algunas novedades respecto de la situación anterior entre las que podemos destacar el cambio en el sistema de cálculo de las retenciones con el objetivo de ajustar éstas lo máximo posible al importe de la cuota del Impuesto y evitar así las numerosas devoluciones que tradicionalmente ha venido ocasionado el elevado porcentaje de retención y que suponen un gasto importante pero, por otro lado, innecesario si se consiguiera un cálculo más aproximado a la futura cuota tributaria⁹⁷. Este deseo de ajustar las cantidades retenidas a la cantidad que el

96 Para el año 2002, la *Ley 23/2001, de 27 de diciembre, Presupuesto Generales del Estado*, en el art. 60 dispone para los pagos fraccionados que el porcentaje será del 18 por 100 para la modalidad de pago fraccionado prevista en el apartado 2 del art. 38. Para la modalidad prevista en el apartado 3 del art. 38 el porcentaje será el resultado de multiplicar por cinco séptimos el tipo de gravamen redondeado por defecto.

97 Hasta la entrada en vigor de la Ley, los desajustes que se producen entre el tipo de retención y el tipo medio efectivo resultante de la escala del Impuesto eran, en algunos casos, tan desproporcionados que se había cuestionado en numerosas ocasiones la constitucionalidad del régimen de retenciones pues parecían utilizarse como una forma indiscriminada de financiación del Estado. Cfr. DURÁN-SINDREU, A. y CORONA, J. F. “La nueva normativa en materia de retenciones”, Sección doctrinal de la Web jurídica Noticias Jurídicas, abril 1999, pág. 1.

contribuyente tenga que ingresar por todos los conceptos, explica que con la nueva Ley que regula el IRPF se sujeten a retención muchas rentas que tradicionalmente venían excluyéndose de la retención, como ocurre con algunas ganancias patrimoniales, como son las obtenidas en la transmisión o reembolso de acciones y participaciones en Fondos de Inversión o incluso los rendimientos de actividades forestales⁹⁸. No obstante, hay que advertir que la reducción de devoluciones y la mayor adecuación surte verdaderamente efecto sólo en los supuestos en los que el contribuyente perciba exclusivamente rendimientos del trabajo, ya que en el caso de recibir rentas distintas, éstas tendrán un régimen de deducciones y reducciones que sólo permite conocer su importe en el momento de la liquidación definitiva del impuesto, manteniéndose una diferencia importante en el grado de adecuación⁹⁹.

Las demás novedades están relacionadas con una ampliación de los sujetos obligados a retener a las personas no residentes que obtengan rentas en nuestro país sin mediación de establecimiento permanente por los rendimientos que abonen y representen para ella un gasto deducible, de los rendimientos sometidos a retención y con un nuevo supuesto de infracción grave para aquellos sujetos que dejen de comunicar al retenedor o que comuniquen datos falsos, incorrectos o inexactos que generen retenciones o de ingresos a cuenta inferiores a los legalmente previstos.

A pesar de no mostrar la jurisprudencia del Tribunal Supremo una postura suficientemente rígida entorno a la “legalización” de las obligaciones a cuenta, el legislador parece atender, en estas leyes, las peticiones de la doctrina y regula de forma mucho más detallada las distintas obligaciones a cuenta, estableciendo su hecho imponible, los criterios aplicables para su

98 Se han incluido a través del *Real Decreto de 23 de diciembre de 1999*.

99 Cfr. DURÁN-SINDREU, A. y CORONA, J. F., “La nueva normativa en materia de retenciones”, op. cit., pág. 4.

cuantificación e incluso un listado de tipos máximos de retención a los que pueden someterse los rendimientos.

Esta cobertura legal era ya necesaria, no sólo por los problemas de legalidad y seguridad jurídica que se han ido apuntando en las páginas anteriores, sino también por el protagonismo e importancia que se le ha otorgado a las obligaciones a cuenta en el nuevo régimen. Con la aproximación y ajuste de los ingresos a cuenta a la cuota final del IRPF atendiendo a las circunstancias personales que debe comunicar el sujeto pasivo al sujeto obligado a retener e ingresar a cuenta, fundamentalmente de las retenciones sobre los rendimientos del trabajo, se ha conseguido simplificar la gestión de los Impuestos eliminando de la declaración a numerosos contribuyentes que, a través de las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados, han satisfecho ya su cuota del Impuesto¹⁰⁰.

Como pone de manifiesto ALGUACIL MARÍ, antes de 1998 ya tributaban por el IRPF a través de las obligaciones a cuenta un gran número de contribuyentes que ingresaban provisionalmente una cantidad superior a lo debido y que además venía regulado este ingreso fundamentalmente por el reglamento. Por tanto, era entonces más necesario reforzar la reserva de ley que en el actual sistema, en el que el acercamiento de los pagos a cuenta a la cuota final ha supuesto una garantía para los sujetos pasivos derivada del principio de capacidad económica¹⁰¹.

100 Vid. LOZANO SERRANO, C. “La gestión del IRPF sin declaración”, *Jurisprudencia Tributaria* nº 11, octubre 1999, pág. 24 y ss.

101 Cfr. ALGUACIL MARÍ, M. P., “Acerca de la flexibilidad de la reserva de ley en materia tributaria”, op. cit., pág. 7

Entorno a este tema la jurisprudencia del Tribunal Supremo se ha mantenido, como al principio, admitiendo una débil y amplia habilitación legal para el establecimiento de los pagos a cuenta a través del Reglamento¹⁰².

Los artículos que la Ley dedica a lo que ella denomina “pagos a cuenta” son los artículos 82 – obligación de practicar pagos a cuenta – y 83 – importe máximo de los pagos a cuenta –, junto al 87 que regula las obligaciones formales del retenedor¹⁰³. Todos ellos se encuentran en el Título IX sobre la gestión del impuesto. Estos artículos han sido desarrollados por el Reglamento aprobado por *Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero*, en el Título VI (art. 69 y ss.).

6.1. Las retenciones e ingresos a cuenta en el IRPF.

Recogidos en los artículos 82 y 83 de la Ley y 69 a 101 del Reglamento, los sujetos obligados a retener o ingresar a cuenta pueden clasificarse en cuatro modalidades, tal como indica el Reglamento (art. 71). En primer lugar las entidades jurídicas incluidas las que se encuentren en régimen de atribución de rentas; las personas físicas cuando ejerzan una actividad

102 Entre otras, un claro ejemplo se encuentra en la STS de 19 de mayo de 2000 cuando señala, en relación con las retribuciones variables, que “no existe reproche alguno de ilegalidad respecto de las retribuciones variables porque... la Ley reguladora del nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ha establecido una amplia habilitación reglamentaria, para que el Gobierno de la Nación señale la cuantía de las retenciones, en los casos y en la forma que establezca.”, RJ, 2000\6067, Jurisprudencia Tributaria.

103 Hay que tener en cuenta que esta numeración y la que se menciona en todo el epígrafe número 6 es anterior a la aprobación del texto refundido por *Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo*, aunque el contenido es básicamente el mismo, sólo que se han añadido más preceptos como el referido a los pagos a cuenta en supuestos de transmisión y obligaciones formales relativas a activos financieros y otros valores mobiliarios.

económica; las personas físicas y jurídicas no residentes en España que actúen mediante establecimiento permanente y finalmente las personas no residentes sin establecimiento permanente en nuestro país que obtengan beneficios en el mismo, por las retribuciones que satisfagan por su actividad y cualquier rendimiento que suponga para ellas un gasto deducible para la obtención de rentas según el artículo 23.2 de la Ley sobre el Impuesto de No Residentes (LIRNR, Ley 41/1998)¹⁰⁴.

Por el contrario no existirá obligación de retener o ingresar cuando alguna de esas personas que acabamos de enumerar, se limite a mediar en el pago de las retribuciones. En este caso el Reglamento – art. 71.1 – ha previsto una serie de situaciones concretas en las que no se va a considerar que existe solamente una mediación y que por tanto conllevarán obligación de retener. La exclusión de los mediadores en el pago para la práctica de las prestaciones a cuenta se debe a que el abono de rendimientos es necesario que se realice en nombre propio y no por cuenta de otro. Sin embargo, de este precepto no se desprende que los pagos realizados a través de intermediario no están sujetos a retención o ingreso a cuenta, sino que la mediación misma no es considerada como otra transacción diferente de la originaria que es la que debe originar la obligación a cuenta¹⁰⁵.

A parte de los supuestos más genéricos a los que hemos hecho alusión, hay que tener en cuenta otros más específicos o atípicos.

Generalmente, la obligación de retener nace en el momento en que se satisfacen o abonan las rentas. Cuando se trate de rendimientos del capital mobiliario, la obligación va a nacer cuando sea exigible el rendimiento o

104 La Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social añade un nuevo párrafo al apartado 2 del art. 82 de la LIRPF en el que se excluye, en todo caso, del deber de practicar retención o ingreso a cuenta a las misiones diplomáticas u oficinas consulares en España de Estados Extranjeros.

105 Cfr. ALGUACIL MARÍ, M. P., “La retención a cuenta en el ordenamiento...”, op. cit., págs. 76 y 77.

cuando se pague o entregue si esto fuese anterior. En el caso de ganancias patrimoniales – transmisión o reembolso de acciones y participaciones de Instituciones de Inversión Colectiva – la obligación de retener surge en el momento en que se formalice la operación, independientemente de las condiciones pactadas para el cobro.

Sobre las rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta, en principio y con carácter general, podría decirse que son todas, excepto aquéllas que por su naturaleza o características son de imposible sujeción. De este modo quedarán sujetos los rendimientos de trabajo, del capital mobiliario, los rendimientos profesionales, los de actividades agrícolas y ganaderas, los de actividades forestales y las ganancias patrimoniales obtenidas por transmisión o reembolso de acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva¹⁰⁶.

Asimismo los ingresos por arrendamiento o subarrendamiento, los ingresos procedentes de la propiedad industrial, intelectual, los ingresos por asistencia técnica, por arrendamiento de bienes muebles, de negocios o de minas y los rendimientos obtenidos por cesión del derecho de explotación de la imagen, independientemente de cómo se califique la renta¹⁰⁷.

106 No obstante, no existirá obligación de efectuar ingresos a cuenta respecto a las contribuciones satisfechas por los promotores de planes de pensiones y de mutualidades de previsión social que reduzcan la base imponible, de acuerdo con el artículo 95.2 del Reglamento del IRPF.

107 Siguiendo con las enumeraciones pero sin ánimo de ser demasiado exhaustivos, consideramos conveniente detallar aquellos supuestos en los que no debe practicarse retención:

Rentas exentas, dietas y gastos de viaje exceptuados de gravamen.

Rendimientos de los valores emitidos por el Banco de España que constituyan instrumento regulador de la intervención en el mercado y los de las Letras del Tesoro.

Primas de conversión de obligaciones en acciones.

Rendimientos de cuentas en el exterior satisfechos por establecimientos permanentes en el extranjero de entidades de crédito o instituciones financieras residentes en España.

Dividendos procedentes de períodos impositivos durante los cuales la sociedad que los distribuye se encontraba en régimen de transparencia fiscal.

El cálculo de las retenciones era una de las novedades que se indicaban en las páginas anteriores. El nuevo sistema de retención pretende ajustar lo máximo posible las cantidades retenidas a lo largo del período impositivo con la cuota que resultará tras la liquidación del impuesto. Este modelo obliga al retenedor a conocer y valorar determinadas cuestiones personales y familiares del contribuyente.

El procedimiento para calcular el tipo de retención, y que igualmente se aplicará para el cálculo del ingreso a cuenta, es el siguiente. En primer lugar se determina la base para calcular el tipo de retención compuesta por la cuantía que vaya a percibir el contribuyente durante el año natural disminuida en las reducciones que contempla el art. 17.2 y en las cotizaciones a la Seguridad Social y en las cantidades abonadas a mutualidades generales obligatorias de funcionarios las deducciones por derechos pasivos y cotizaciones a colegios de huérfanos o entidades similares a las que se refieren los apartados a), b) y c) del art. 17.3 de la Ley del Impuesto, las reducciones del art. 18 y el mínimo personal y familiar correspondiente. A esta base se le aplicarán, con carácter general, unos porcentajes que vienen recogidos en la tabla del art. 79.1 del Reglamento para obtener la cuota de retención. Finalmente, a partir de la cuota de retención se calculará el tipo de retención dividiéndola por la cuantía total de las retribuciones a que se refiere el art. 78.2 del Reglamento (base para el cálculo de la retención) y multiplicando el resultado por cien. El tipo de retención se expresará con dos decimales. Se ha previsto para determinadas circunstancias especiales de cambio de la situación personal o familiar, la regularización del tipo de retención a lo largo del período impositivo.

Rendimientos derivados de la transmisión o reembolso de activos financieros con rendimiento explícito que se negocien en un mercado secundario oficial de valores.

Arrendamientos o subarrendamientos de inmuebles urbanos cuando la renta no supere las 150.000 Ptas. anuales.

- Juegos de suerte, envite o azar regulados por el *Real Decreto-Ley 16/1977*, en los que resulta prácticamente imposible su deducción, así como los premios inferiores a 50.000 Ptas.

No obstante continúan algunos rendimientos con un tipo de retención fijo como son los obtenidos por los administradores y los miembros del Consejo de Administración, los rendimientos por coloquios, conferencias, seminarios, derechos de autor o los atrasos imputables a ejercicios anteriores¹⁰⁸.

A pesar de toda la polémica creada en torno a la elevación al íntegro de las retenciones, la *Ley 40/1998* sigue contemplando dos supuestos de elevación al íntegro de los rendimientos. Cuando no pudiera probarse la contraprestación íntegra devengada, la Administración tributaria podrá computar como importe íntegro una cantidad que, una vez restada de ella la retención procedente, arroje la efectivamente percibida. En este caso se deducirá de la cuota como retención a cuenta, la diferencia entre lo realmente percibido y el importe íntegro, en el caso de las retenciones. O bien, un segundo supuesto se refiere a los ingresos a cuenta, cuando el pagador de los rendimientos en especie no retuviera la cantidad correspondiente de los rendimientos dinerarios que en su caso tuviera que entregar al mismo sujeto. En relación con el primer caso, hay que hacer una llamada de atención sobre que la decisión de aplicar la elevación al íntegro del rendimiento corresponde exclusivamente a la Administración cuando ésta lo considere conveniente¹⁰⁹. De todas formas

108 Para los primeros, como consecuencia de las Sentencias del Tribunal Supremo de 22 y 23 de marzo de 2001 que anularon el número 2º del apartado 1 del artículo 75 del Reglamento del IRPF aprobado por *Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero*, el porcentaje de retención, hasta entonces de un 40 por 100, se ha reducido en cinco puntos porcentuales, quedando, por tanto, en el 35 por 100. Esta modificación se introduce con el *Real Decreto-Ley 12/2001, de 29 de junio*, por el que se aprueban medidas fiscales urgentes en materia de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En cuanto a los rendimientos por coloquios, conferencias, seminarios, derechos de autor o los atrasos imputables a ejercicios anteriores se han mantenido en el 18 por 100 hasta la aprobación de la *Ley 46/2002, de 18 de diciembre*, por la que se reduce al 15 por 100, a lo que haremos referencia más adelante.

109 Cfr. PALAO TABOADA, C., “Presunción de retención y elevación al íntegro. ¿Es aconsejable el cambio de modelo de retención a cuenta?”, en la obra colectiva *Presente y futuro de la imposición directa en España*, Ed. Lex Nova, Valladolid, pág. 298. Pone de manifiesto este autor que en realidad si no puede probarse la prestación íntegra devengada, tampoco será posible conocer la cantidad que debe elevarse al íntegro, por lo que la elevación al íntegro en ningún caso va a resolver el problema, lo más sencillo es utilizar medios ordinarios de prueba. En su opinión, lo que se esconde detrás de este mecanismo es

sigue siendo sorprendente la previsión de esta técnica pues no se entiende muy bien cómo podrá calcularse la retención correspondiente si no se conoce el importe exacto de la retribución. Por otro lado, debe reconocerse positivamente la eliminación de la presunción de rendimientos netos sometidos a retención que daba lugar a situaciones muy injustas.

Se sigue permitiendo al sujeto obligado a soportar la obligación a cuenta a deducir la cantidad correspondiente a la retención o ingreso a cuenta¹¹⁰, aun cuando no se hubiese practicado las mismas o se hubiese hecho por un importe inferior al debido; no ocurre lo mismo con la devolución de oficio que se corresponderá con las cantidades efectivamente ingresadas. En definitiva, se trata de entender que la retención o el ingreso a cuenta se han practicado siempre, aunque gracias a la nueva redacción, no se va a presumir que las retribuciones entregadas se corresponden con cantidades netas a las que ya se les ha aplicado la retención o detraído el ingreso a cuenta. La posibilidad de deducir dichas cantidades de la cuota del impuesto se debe a la autonomía e independencia de la obligación tributaria de practicar la retención y el ingreso a cuenta. Dicha autonomía conlleva la exclusiva exigibilidad del cumplimiento de la obligación al sujeto retenedor u obligado a realizar el ingreso a cuenta que deja al margen al sujeto retenido o que debe soportar el ingreso a cuenta. La razón de poder deducir estas cantidades independientemente de la práctica de la retención o del ingreso a cuenta es que consiste en una técnica de cuantificación de la deuda tributaria.

Otra de las cuestiones polémicas que surgieron con la entrada en vigor de la *Ley 40/1998, de 9 de diciembre*, fue el porcentaje de retención previsto para

una presunción de retención, ya que es más probable que no se conozca si se ha realizado o no retención, problema que se soluciona fácilmente mediante la elevación al íntegro el pago realizado.

110 En la actualidad se aplica esta posibilidad tanto a retenciones como a ingresos a cuenta por las retribuciones percibidas en especie siguiendo la tendencia de equiparar ambas prestaciones tributarias a cuenta.

las contraprestaciones de actividades profesionales. La Ley, en el artículo 83.3, había previsto un tipo máximo del 20 por 100, aplicable sobre los rendimientos íntegros, y así lo contempló el *Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero*, por el que se aprueba el Reglamento del IRPF. Este elevado porcentaje de retención, por aplicarse concretamente sobre rendimientos íntegros, produjo numerosas devoluciones que no se correspondían con el propósito de no superar las cuotas respectivas del Impuesto sobre la renta. En este sentido, el Tribunal Supremo ha señalado la necesidad de aplicar tipos de retención bajos a estos rendimientos, debido a la imposibilidad de personalizar las retenciones a profesionales por la diversidad de pagadores que tienen y para compensar, al mismo tiempo, las diferencias cuantitativas existentes entre los ingresos íntegros de las retenciones y los rendimientos netos sobre los que se calculan los pagos fraccionados que corresponden, igualmente, a estos contribuyentes¹¹¹. Para salvaguardar el principio de capacidad económica de los profesionales obligados a soportar retenciones y siguiendo la doctrina del Tribunal Supremo, se redujo dicho porcentaje al 18 por 100, que se ha mantenido hasta la entrada en vigor de la *Ley 46/2002*, en la que se vuelve a reducir el porcentaje al 15 por 100.

Hasta ahora, lo estudiado en este apartado puede aplicarse indistintamente a retenciones e ingresos a cuenta, ya que, en principio, podríamos hablar de una equiparación casi absoluta entre una y otra en su regulación. Algunas diferencias a las que nos referiremos a continuación, van a impedir la absoluta identificación de las retenciones y los ingresos a cuenta.

El ingreso a cuenta supone un gasto real para el sujeto obligado a realizarlo, aunque hoy día es unánime la doctrina y la jurisprudencia de todos los órdenes y niveles en que es posible que el empresario descuente de la nómina del trabajador el importe de los ingresos, en cuyo caso la cantidad del

111 Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de mayo de 2000, RJ 2000\6067, Fundamento jurídico séptimo.

ingreso a cuenta no aumentaría la valoración final de la retribución en especie¹¹².

El cálculo del ingreso a cuenta para los rendimientos del trabajo en especie viene recogido en el artículo 95 del Reglamento que remite al procedimiento que se ha expuesto para las retenciones. Por tanto, a la valoración de la retribución conforme el artículo 44 de la Ley se le aplica el porcentaje que se aplique a las retenciones por los rendimientos del trabajo. De este modo, la retribución en especie integrará la base para calcular el tipo de retención sin incluir nunca el importe del ingreso a cuenta¹¹³, se repercute o no al empleado¹¹⁴.

En cuanto a los ingresos a cuenta sobre los rendimientos en especie del capital mobiliario el porcentaje es el mismo que el de las retenciones de estos rendimientos, el 18 por 100 que se aplica sobre el valor de adquisición del bien entregado por el pagador, incrementado en un 20 por 100. En los rendimientos en especie de actividades económicas el porcentaje para calcular el ingreso a cuenta también es fijo y es el mismo que para las retenciones; el 18% para rendimientos profesionales y el 1 ó 2 por 100 para actividades agrícolas, forestales y ganaderas, según corresponda. Para los premios el porcentaje es del 18 por 100 que se practica sobre el valor del mercado de los bienes entregados como premio¹¹⁵. Si el importe por arrendamiento urbano se entregase en especie, sobre el valor de mercado de los bienes entregados se aplica el 18 por 100 para calcular el ingreso a cuenta.

112 Esta circunstancia ha determinado desde el establecimiento de los ingresos a cuenta que sean diferentes las consecuencias que conlleva el incumplimiento total o parcial.

113 Artículo 78.2.1ª del Reglamento del IRPF.

114 Cfr. ABELLA POBLET, E. J. *Régimen de las retribuciones del trabajo en especie*, Ed. Fundación Confemebal, Madrid, 2000, págs. 295 y 296.

115 Este valor resultará de incrementar en un 20% el valor de adquisición de los bienes entregados.

Cuando proceda imputación de rentas por cesión de derechos de imagen, la segunda cesionaria de los derechos que es la que mantiene la relación de carácter laboral con el contribuyente cuya imagen se trata de explotar, deberá realizar un ingreso a cuenta sobre las contraprestaciones en dinero o en especie satisfechas a la persona o entidad primera cesionaria de los derechos de imagen del contribuyente. Este ingreso a cuenta sólo procederá cuando esa persona o entidad no sea residente en España. Siguiendo el art. 100, el ingreso se calcula aplicando un porcentaje del 18 por 100.

6.2. Los pagos fraccionados en el IRPF.

Regulados en los arts. 82.1 y 83.5 de la Ley y 102 a 105 del Reglamento, los pagos fraccionados se enmarcan en el ámbito de los rendimientos de actividades económicas y son los titulares de dichas actividades los obligados a efectuar el pago fraccionado (art. 102 RIRPF)¹¹⁶.

En el supuesto de entidades que se encuentren en régimen de imputación de rentas, el pago corresponde hacerlo a cada uno de los comuneros, partícipes, etc., en proporción a su participación. Para todos los titulares de actividades y obligados a ingresar el pago fraccionado, la declaración—

¹¹⁶ Excepcionalmente, los rendimientos de actividades profesionales y de actividades agrícolas, forestales y ganaderas están sometidos con carácter general a retención en vez de a pago fraccionado. Los titulares de estas actividades no tendrán obligación de realizar pagos fraccionados si durante el año inmediato anterior, al menos, el 70 por 100 de los ingresos procedente de la explotación, sin computar subvenciones o indemnizaciones, fueron objeto de retención o ingreso a cuenta. En caso de inicio de actividad en ese período impositivo, debe cumplirse esta condición durante el período a que se refiere el pago fraccionado.

liquidación e ingreso se realizará en los primeros veinte días naturales de los meses de abril, julio, octubre y los primeros treinta días de enero.

A la hora de determinar el importe de los pagos fraccionados, hay que distinguir dos métodos según que el cálculo de los rendimientos se realice por estimación directa o por estimación objetiva. Cuando el régimen escogido es el de estimación directa, bien normal bien simplificada, el importe del pago fraccionado será el 20 por 100 del rendimiento neto correspondiente al período de tiempo transcurrido desde el primer día del año. Sólo hay una pequeña diferencia entre los dos ya que en la estimación directa simplificada el procedimiento de cuantificación de los rendimientos netos sobre los que se aplica el porcentaje del pago fraccionado, la cuantía que corresponda a las provisiones se sustituye por un porcentaje del 5 por 100 aplicado a la diferencia entre los ingresos íntegros y el resto de gastos deducibles.

Tratándose de contribuyentes a los que se le aplique el régimen de estimación objetiva, se calculará sobre el rendimiento neto resultante de la aplicación de dicho régimen a los datos - base de la actividad el primer día del año a que se refiere el fraccionamiento o en su caso al primer día del ejercicio de la actividad. En el caso de que algún módulo no pueda fijarse en su cuantía en esa fecha se tomará el módulo del año inmediatamente anterior. Sobre estas cantidades se aplicarán los porcentajes siguientes: 4 por 100 que es el general, 3 por 100 para actividades con un solo asalariado y 2 por 100 cuando no haya ninguno.

En el caso de actividades forestales, agrícolas, ganaderas o pesqueras, sea cual sea el régimen de estimación de rendimientos, se aplicará el porcentaje del 2 por 100 del volumen de ingresos trimestrales, excluyendo de los mismos las subvenciones de capital y las indemnizaciones.

A las cantidades que resulten de la aplicación del pago fraccionado hay que restarle siempre el importe de las retenciones e ingresos a cuenta que se hayan

aplicado al contribuyente en el mismo período impositivo. Todos estos porcentajes se reducirán a la mitad cuando las rentas por las actividades económicas se obtengan en Ceuta o Melilla. Al igual que con las retenciones e ingresos a cuenta, se ofrece la posibilidad al sujeto pasivo de aumentar el porcentaje que establece la Ley.

6.3. La retenciones y los pagos fraccionados en el IRNR

Con la reforma del IRPF en 1998 se aprovecha para introducir un impuesto nuevo en nuestro sistema tributario que grave los rendimientos generados en España por sujetos no residentes en nuestro país, bien personas físicas como personas jurídicas. Estas rentas ya se estaban gravando con anterioridad pero su régimen se incluía en el IRPF y el IS respectivamente mediante lo que se denominaba la obligación real de contribuir. El nuevo Impuesto viene regulado en la *Ley 41/1998, de 9 de diciembre*¹¹⁷. En la regulación del Impuesto sobre la Renta de No Residentes el régimen jurídico de las obligaciones tributarias a cuenta previsto varía según exista o no establecimiento permanente.

Los establecimientos permanentes están sometidos al mismo sistema de retenciones y pagos fraccionados a cuenta que el establecido en el Impuesto

117 A principios de este año se ha elaborado igualmente un texto refundido que apenas ha afectado al contenido pero sí ha cambiado ligeramente la numeración.

sobre Sociedades, al cual nos remitimos para no reiterarnos en la explicación, aunque ahora le dediquemos unas cuantas líneas¹¹⁸.

En relación con las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados hay previstas tres situaciones diferentes. En primer lugar los establecimientos permanentes vienen obligados a soportar las retenciones e ingresos a cuenta por las rentas que obtengan a través del mismo. En segundo lugar están obligados a efectuar los pagos fraccionados a cuenta de la liquidación del I.R.N.R.; finalmente, a estos establecimientos permanentes se les impone la obligación de practicar retenciones e ingresos a cuenta en los mismos términos que las entidades residentes en territorio español.

Cuando no existe mediación de establecimiento permanente, sí se ha previsto una regulación propia de la obligación de retener e ingresar a cuenta. La entrada en vigor de la LIRNR, ha supuesto para el retenedor un cambio muy importante y beneficioso. Hasta 1999 el pagador de las rentas se erigía en responsable solidario de la deuda tributaria cuando autoliquidaba el impuesto correspondiente al contribuyente no residente. Con la nueva ley para no residentes, la condición de responsable solidario desaparece, y el sujeto pagador de rentas sometidas a este impuesto será considerado exclusivamente como retenedor y será responsable únicamente de las cantidades que retuvo o debió retener, de este modo desaparece responsabilidad solidaria del total de la deuda tributaria¹¹⁹.

118 Recogido en el art. 22 de la LIRNR, dice lo siguiente. “1. *Los establecimientos permanentes estarán sometidos al régimen de retenciones del Impuesto sobre Sociedades por las rentas que perciban y quedarán obligados a efectuar pagos fraccionados a cuenta de la liquidación de este impuesto en los mismos términos que las entidades sujetas al Impuesto sobre Sociedades.*

2. *Asimismo, estarán obligados a practicar retenciones e ingresos a cuenta en los mismos términos que las entidades residentes en territorio español”.*

119 Cfr. CARMONA FERNÁNDEZ, N., *Guía del Impuesto sobre la Renta de No Residentes*”, CISS, 2003, pág. 354.

Cuando existe obligación de retener en el seno de este impuesto, ésta va a tener un carácter definitivo, no se retiene a cuenta de un impuesto final, sino que el importe de la retención será muy similar al que correspondería como Impuesto definitivo. Esta circunstancia va a configurar al retenedor como el verdadero protagonista de este nuevo impuesto que se va a convertir en el exactor del mismo.

De acuerdo con el marco jurídico anterior a la LIRNR, sólo se contemplaba una obligación de retener, aplicable en el ámbito del IS, que afectaba a los sujetos pasivos por obligación real de contribuir que operasen en España sin mediación de establecimiento permanente, respecto de los rendimientos del trabajo personal que satisficieran o de otros rendimientos que también estuviesen sometidos a retención, siempre y cuando, estos constituyeran gasto deducible para la determinación de la renta del contribuyente no residente sometido a tributación en nuestro país¹²⁰.

Con la nueva Ley se disocia la obligación tributaria de retener e ingresar a cuenta en relación con las rentas que se satisfagan o abonen a contribuyentes no residentes sin mediación de establecimiento permanente, de la obligación tributaria principal de los propios contribuyentes no residentes.

Antes de analizar cada supuesto, tenemos que hacer referencia al principio genérico recogido en el artículo 28 de la Ley por el que el cumplimiento de la obligación de retener o ingresar a cuenta, exime a los contribuyentes de este

120 En esta misma regulación, se hacía recaer la responsabilidad solidaria sobre el pagador de los rendimientos del sujeto pasivo no residente, o el depositario o gestor de los bienes o derechos de los sujetos pasivos no residentes sin establecimiento permanente en nuestro territorio. Esta responsabilidad lo era respecto del impuesto del no residente correspondiente a los rendimientos satisfechos o a las rentas de los bienes o derechos cuyo depósito o gestión tuvieran encomendados. Esta responsabilidad se reproduce en el artículo 8 de la LIRNR, aunque se excluye la misma, como novedad, cuando resulte de aplicación la obligación de retener e ingresar a cuenta a que se refiere el artículo 30 de la misma Ley, sin perjuicio de las obligaciones propias como retenedor. Cfr. AAVV (Cuatrecasas) *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes*, Ed. Thomson, Aranzadi, 2004, pág. 475.

Impuesto de presentar declaración o de realizar ingreso de impuesto alguno en relación con las rentas sobre las que se ha practicado e ingresado la retención o el ingreso a cuenta, por lo que las cantidades ingresadas en concepto de retención o ingreso a cuenta constituirán para estos sujetos la única contribución por este Impuesto, sólo estas constituirán la deuda tributaria por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes¹²¹.

En el Capítulo IV de la Ley, dedicado a las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, se contempla el supuesto especial de retención previsto en el art. 24.2, situado al margen de los demás casos que recoge el art. 30 de la L.I.R.N.R.¹²², al tratarse de una excepción a la regla de no sujeción a retención o ingreso a cuenta de las ganancias patrimoniales¹²³.

Se trata de una retención en aquellos supuestos de transmisión de un bien inmueble situado en territorio español del que sea titular un sujeto pasivo no residente que actúe sin mediación de establecimiento permanente, por parte del adquirente. Este supuesto de retención constituye una excepción, ya tradicional, a la regla de no sujeción a retención o a ingreso a cuenta de las ganancias patrimoniales, independientemente de que la transmisión del inmueble genere una ganancia o una pérdida patrimonial.

Mientras que en el caso del transmitente su condición de no residente es clara, en relación con el adquirente podemos encontrarnos con la hipótesis de que sea residente o no en territorio español; si no fuese residente, esto no le excusa de tener que practicar la retención o ingreso a cuenta, aunque en este

121 AAVV, Cuatrecasas, *Comentarios a la Ley...*, op. cit., pág. 477.

122 En el *Informe de la D.G.T. de 23 de julio de 1999*, se pone de manifiesto esta especialidad y que no es asimilable a los restantes supuestos de la obligación de retener por la finalidad garantista que persigue de cobro de la deuda tributaria correspondiente al sujeto no residente, con una afección del bien inmueble transmitido al pago de la cuota de retención o del impuesto a satisfacer por el no residente (el importe que resulte menor).

123 Desarrollado por el art. 18 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por *Real Decreto 326/1999, de 26 de febrero*.

supuesto la Administración va a tener muy difícil su exigibilidad¹²⁴. La cantidad retenida supone un 5 por 100 de la contraprestación acordada o en su caso, el ingreso a cuenta correspondiente en caso de que se acuerde una contraprestación no monetaria¹²⁵.

Se exceptúa la retención cuando concorra alguna de las circunstancias que a continuación se señalan y que son muy diferentes. La primera excepción, que resulta bastante obvia, se da cuando el sujeto acredite su sujeción al I.R.P.F. o al .I.S., acreditación que debe hacerse mediante certificación expedida por el órgano competente de la Administración. Se trata de una circunstancia, la de ser contribuyente del I.R.P.F. o del I.S., que por sí misma excluye la aplicación de impuesto que se analiza en este apartado, pero a la que se le ha otorgado un carácter formal de acuerdo con la finalidad controladora e informadora que está presente en todas las prestaciones tributarias a cuenta.

La segunda excepción se refiere a los casos de aportación de bienes inmuebles para la constitución o aumento de capitales de las sociedades residentes en territorio español. Y la tercera requiere la concurrencia de varias

124 Cfr. LOZANO SERRANO, C., “Lagunas normativas del pago a cuenta por la transmisión de inmueble por no residentes sin establecimiento permanente”, *Revista Jurisprudencia Tributaria*, num. 10, 2001, pág. 16.

125 En la previsión de un ingreso a cuenta cuando la contraprestación acordada no sea de carácter monetario puede advertirse una deficiencia al no haberse incluido ninguna referencia a la posibilidad de reembolso del ingreso a cuenta por el transmitente a favor del adquirente ya que es éste, en principio, quien asume el ingreso con su patrimonio; aunque esta cuestión se deje en manos del ámbito jurídico-privado no cabe duda de que las controversias que puedan surgir entre ambos pueden ser objeto de reclamación económico-administrativa como veremos en el capítulo VI, pues se trata de una obligación tributaria a cuenta del impuesto sobre la renta que el Estado español tiene derecho a percibir. Sin embargo, tratándose el transmitente de un sujeto no residente y si además nos situamos en la hipótesis de que el adquirente es un no residente resulta difícil imaginar que la cuestión pueda someterse a la vía económico-administrativa. “Ello confirma; por otra vía, la insuficiente regulación del instituto y coadyuva a explicar que la frecuencia de su aplicación difiera grandemente de la de supuestos que quedan sujetos al mismo según la normativa”. Cfr. LOZANO SERRANO, C., “Lagunas normativas del pago a cuenta...”, op. cit., págs. 21 y 22.

circunstancias, ya que se liberará de la obligación de retener al adquirente cuando el titular del inmueble que se transmite, fuese una persona física y que a 31 de diciembre de 1996, el inmueble hubiese permanecido en su patrimonio más de diez años, sin haber sido objeto de mejoras durante dicho tiempo.

Realizada la retención, el obligado debe presentar declaración ante la Delegación o Administración de la A.E.A.T. en el plazo de un mes a partir de la fecha de la transmisión. Por su parte el contribuyente no residente en territorio español deberá declarar, e ingresar en su caso, el impuesto definitivo compensado en la cantidad correspondiente a la retención o ingreso a cuenta, en el plazo de tres meses contados a partir del término del plazo establecido para el ingreso de la retención.

Una característica especial de esta prestación a cuenta es la afección del bien transmitido al pago del menor de estos dos importes: el correspondiente a la retención o ingreso a cuenta o el importe definitivo del impuesto. Esta afección deberá indicarla el registrador de la propiedad mediante nota al margen de la inscripción respectiva, nota que se cancelará por caducidad, por presentación de la carta de pago, certificado administrativo que acredite la no sujeción o por prescripción de la deuda. Para LUCHENA MOZO¹²⁶, la finalidad que subyace en dicha afección es la de establecer un responsable solidario en el sujeto adquirente del inmueble, mientras que para otros autores, como el profesor COLLADO YURRITA lo que se establece realmente es un derecho real de garantía en favor de la Hacienda Pública¹²⁷. Efectivamente, no tiene mucho sentido considerar este caso como un supuesto de responsabilidad solidaria cuando ésta ya se ha establecido con carácter general para todos los

126 Cfr. LUCHENA MOZO, G. M., "Retenciones e ingresos a cuenta en...", op. cit., pág. 89.

127 Cfr. COLLADO YURRITA, M. Á., *Los no residentes sin establecimiento permanente en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Publicaciones Real Colegio de España, Bolonia, 1995, pág. 93.

supuestos de pago de rentas entre los que entendemos incluido el adquirente del inmueble situado en territorio español¹²⁸.

A pesar de utilizarse en la Ley el término retención a cuenta, la doctrina se ha planteado la posibilidad de excluir este supuesto especial de dicho instituto, pues en este caso no se alcanzan las finalidades que de forma unánime se ha atribuido a la retención a cuenta, además de que no coincide el procedimiento que viene a caracterizar la retención. Desde que se introduce la figura de la retención en el Ordenamiento tributario, se ha destacado como característica esencial, su aplicación con anterioridad al nacimiento de la obligación tributaria principal, aspecto que debe considerarse fundamental a la hora de determinar la naturaleza jurídica de este ingreso anticipado o a cuenta. En cambio, cuando analizamos este supuesto de retención no es posible hallar dicha nota fundamental pues cuando no medie establecimiento permanente, el Impuesto sobre la Renta de no Residentes va a devengarse de forma coetánea con la obligación de practicar la retención o ingreso a cuenta ya que la realización del presupuesto de hecho de la primera implica la realización simultánea del presupuesto de hecho de la segunda, por lo que técnicamente no puede considerarse como un anticipo; el presupuesto de hecho que conforma el hecho imponible se realiza a la vez que el presupuesto de hecho de la retención.

En cuanto a las funciones características de la retención, parece que éstas no tienen mucho sentido o funcionalidad en el caso de retención por transmisión de inmueble por persona no residente. Al existir una coincidencia en el devengo de ambas obligaciones tributarias, el efecto de ilusión financiera para el sujeto pasivo carece de eficacia, así como la posibilidad de obtener

128 Si bien el artículo 8 de la LIRNR excluye expresamente esta responsabilidad “cuando resulte de aplicación la obligación de retener e ingresar a cuenta a que se refiere el artículo 30 de esta Ley...”, el supuesto de retención al que nos referimos no está incluido en dicho artículo 30 por lo que debe entenderse comprendido en el supuesto de responsabilidad general que ha establecido la Ley.

ingresos periódicos y anteriores al devengo del impuesto correspondiente adelantando el momento del pago al momento de obtención de la renta.

Este supuesto puede utilizarse como fuente de información o control para la Administración tributaria que resultará además muy útil al intervenir un elemento extranjero. Además puede ser útil para alcanzar objetivos de política económica y financiera aunque la medida más efectiva para conseguir un aumento de la inversión en nuestro país sería la exención de la obligación de practicar retención o ingreso a cuenta.

Si no puede considerarse como retención, la alternativa que propone LUCHENA MOZO es que se trate de una figura que previamente ha existido en nuestro ordenamiento como es la sustitución con retención¹²⁹. En cuanto que la obligación tributaria existe, esta autora señala que no hay inconveniente en calificar al retenedor como sustituto del sujeto pasivo. Por nuestra parte, tal y como está regulada esta figura en la LIRNR no puede considerarse este supuesto como una sustitución con retención porque la realización del hecho imponible no desplaza de la escena tributaria al sujeto pasivo, que sigue obligado a presentar una declaración en el plazo de un mes desde que se produce la transmisión; y porque además el sujeto retenedor ya está considerado por el ordenamiento como un responsable solidario de acuerdo con el art. 8 de la LIRNR lo que da ventaja a la Administración que podrá dirigirse contra cualquiera de los dos obligado o incluso podrá actuar conjuntamente contra ambos.

Por otro lado, nosotros nos inclinamos más por la postura del Tribunal Económico – Administrativo Central que concibe el ingreso como una tributación definitiva en la *Resolución de 23 de febrero de 1994*, pero profundizaremos en esta cuestión en el Capítulo III en relación con la

129 Vid. LUCHENA MOZO, G. M., *Retenciones e ingresos a cuenta en...*, op., cit., págs. 92 y 93.

naturaleza jurídica de la retención y las demás prestaciones tributarias a cuenta.

El artículo 30 de la *Ley 41/1998 del IRNR, de 9 de diciembre*, está dedicado a las obligaciones de retener e ingresar a cuenta sobre los rendimientos sujetos al Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

Los sujetos obligados a retener o ingresar a cuenta son las entidades residentes en territorio español, incluidas las que estén en régimen de atribución, las personas físicas residentes en nuestro país, que realicen actividades económicas y los contribuyentes de este Impuesto, que actúen en nuestro país mediante establecimiento permanente. Aquéllos que actúen sin establecimiento permanente, sólo estarán obligados respecto de los rendimientos a que se refiere el art. 29 de la misma Ley, es decir, los del trabajo y aquellos otros que supongan gasto deducible para la obtención de las rentas a que alude el art. 23.2 de esta ley. Desde la entrada en vigor en 2003 de la *Ley 46/2002, de 18 de diciembre*, también vendrán obligadas a retener e ingresar a cuenta las entidades en régimen de atribución de rentas a que se refiere el artículo 32 sexies LIRNR, como las entidades extranjeras con presencia económica en territorio español.

El Reglamento del IRNR – art. 15 – añade supuestos concretos de sujetos pasivos en las operaciones de activos financieros haciendo una remisión a la Ley del IRPF, art. 71.2, letras b), c) y d), así como para el caso de premios, cuya retención corresponderá a la persona o entidad que lo satisfaga.

La *Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social*, ha añadido un nuevo párrafo al art. 30.1 de la Ley en el que se excluye, en todo caso, a las misiones diplomáticas u oficinas consulares en España de Estados extranjeros, de la obligación de practicar la retención o ingreso a cuenta.

Las rentas que se someten a retención e ingreso a cuenta son, en principio todas las rentas sujetas al IRNR que se satisfagan o abonen. Este principio general, no obstante, tiene algunas excepciones, como las rentas declaradas exentas en virtud del artículo 13 de la misma Ley o rentas exceptuadas de retención por el art. 14.3 del Reglamento IRNR – determinadas ganancias patrimoniales como las procedentes de transmisiones de participaciones de instituciones de inversión colectiva o premios de juegos o sorteos –, por aplicación de un Convenio de Doble Imposición – en los sucesivo, CDI – firmado por España que resulte aplicable y otros supuestos específicos recogidos en la Ley.

Para el cálculo de la retención, el apartado segundo del mismo art. 30 señala que hay que estar a las disposiciones previstas para la determinación de la deuda tributaria correspondiente a los contribuyentes por el impuesto sin establecimiento permanente¹³⁰, donde quedan patentes las pretensiones de ajustar y equiparar lo máximo posible las retenciones y la deuda tributaria, o las establecidas por un convenio para evitar la doble imposición que resulte aplicable. Esta es la regla general que debe completarse con tres especiales que recoge el art. 17 del Reglamento. La primera referida a los premios derivados de la participación en juegos, concursos, rifas o combinaciones aleatorias, estén o no vinculados a la oferta, promoción o venta de determinados productos o servicios, la base de la retención es el importe del premio. Y la siguiente, para transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio de instituciones de inversión colectiva, en que será la diferencia entre el valor de transmisión o reembolso y el valor de adquisición de las acciones o participaciones.

130 Cfr. CHECA GONZÁLEZ, C., *Ley del Impuestos sobre la Renta de No Residentes*, Colección Leyes Tributarias Comentadas, Ed. Edersa, Madrid, 2000, págs. 196 y ss.

La Ley es consciente de que en casos concretos, el retenedor no puede disponer de toda la información necesaria y elementos determinantes para la cuantificación de la retención. En estos casos, a efectos de la práctica de la retención, no se va a tener en cuenta lo dispuesto en los artículos 23.2, el 25 y el 32.7¹³¹, y será el contribuyente quien deba regularizar la situación a través de una posterior declaración.

Y por último, cuando las rentas sean abonadas en especie el cálculo se hará conforme a las disposiciones generales de los ingresos a cuenta del IRPF¹³². A pesar de ser muy claros los términos de la Ley, tanto la doctrina como la práctica administrativa han advertido que el artículo 82.6 de la LIRPF no puede aplicarse al IRNR. El ingreso a cuenta, al contrario que la retención, no puede detrarse del propio rendimiento, por lo que si se imputara en la base imponible – en caso de no repercutirse – se convertiría en un rendimiento impropio y adicional¹³³.

La aplicación de esta remisión normativa constituye la inaplicación del principio por el que las obligaciones a cuenta en el IRNR se configuran prácticamente como el impuesto definitivo del contribuyente y con carácter liberatorio de la responsabilidad tributaria del sujeto pasivo no residente. Y esto es así porque en la misma remisión al IRPF en relación al cálculo de la base imponible del Impuesto, se exige que a la hora de integrar la renta en la base imponible, se debe adicionar el importe del ingreso a cuenta cuando el mismo no hubiese sido repercutido al perceptor de la renta, de modo que, en

131 Se trata de supuestos de deducción por donativos prevista en la LIRPF. Supuestos en que se determina una base imponible excepcionalmente para las rentas de actividades económicas y de deducción de la cuota de Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes de la base imponible, respectivamente.

132 Cáp. III del Título II del RIRNR integrado por los artículos 95 a 100.

133 Cfr. CARMONA FERNÁNDEZ, N., *Guía del Impuesto sobre la Renta...*, op. cit., pág. 357.

estos casos, la cuantía de la base del cálculo del ingreso a cuenta y la base imponible del IRNR van a ser diferentes.

Este mismo problema surge con los rendimientos en especie del capital mobiliario, de actividades económicas o premios en los que la base de retención es el resultado de aplicar el veinte por cien al coste del pagador, por lo que puede no coincidir el importe del ingreso a cuenta del IRNR y el valor de mercado de la renta al que se adiciona el importe del ingreso a cuenta, excepto en el caso en que se repercuta dicha cantidad. Esta práctica parece quebrar el principio inspirador de la estructuración de las obligaciones tributarias a cuenta en el seno del IRNR como impuesto definitivo y liberatorio¹³⁴.

Realizado el cálculo correspondiente de las prestaciones se procederá a su ingreso en el Tesoro.

7. ÚLTIMAS MODIFICACIONES

En los últimos años hemos sido testigos de una serie de cambios legislativos determinantes para las prestaciones tributarias a cuenta. Las recientes y ambiciosas reformas tributarias han tenido como objeto los tres impuestos generales sobre la renta, IRPF, IRNR y el IS, así como la, tan

134 Para solventar esta cuestión se proponen varias interpretaciones. O bien fijar un tipo de ingreso a cuenta tal que al aplicarlo a la base de cálculo, determine un ingreso a cuenta equivalente al importe del impuesto definitivo. Esta solución difiere de la literalidad de la Ley pero respeta la finalidad y el espíritu del funcionamiento del IRNR que pretende que las obligaciones tributarias a cuenta cubra el importe de deuda tributaria final. Otra opción es, calcular el ingreso a cuenta aplicando el tipo de gravamen previsto en la normativa del impuesto o del CDI aplicable. Cfr., AAVV (Cuatrecasas) *Comentarios a la Ley del Impuesto...*, op. cit, pág. 485.

esperada nueva LGT que, después de un largo proceso de propuestas y de debate, ha sido aprobada con fecha de 17 de diciembre de 2003.

En ambas vamos a encontrar una mayor atención a estas obligaciones tributarias, que se traduce en una mayor cobertura legal acorde con su naturaleza de prestación pecuniaria de carácter coactivo.

7.1. Ley 46/2002 de Reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes.

Una de las últimas reformas más importantes y amplias de los impuestos directos sobre la renta se ha realizado a través de la *Ley 46/002, de 18 de diciembre (BOE de 19 de diciembre) de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes* para adaptar, una vez más, estos impuestos a “*la cambiante realidad de la sociedad española y así fomentar el ahorro, la inversión y el empleo... todo ello con el cumplimiento de los compromisos previstos en el programa de estabilidad presupuestaria*”, como señala en la Exposición de Motivos.

En relación con el tema que estamos tratando, la reforma también va a afectar a las prestaciones tributarias a cuenta.

En el Informe para la Reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se aconsejaba en relación con el cálculo de la cuota diferencial – art. 65 de la Ley –, detallar y determinar claramente los requisitos, límites y el

posible carácter reembolsable de cada una de las deducciones que recoge este precepto. Debido a la distinta naturaleza de estas cantidades, la Comisión señalaba la conveniencia de aclarar el régimen jurídico de cada una de ellas¹³⁵. No obstante, en este sentido, la Ley no parece haber recogido esta recomendación y el artículo 69 se limita a la enumeración de las cantidades deducibles para hallar la cuota diferencial.

Entre los diversos cambios, la novedad más significativa radica en el establecimiento de obligaciones a cuenta en los supuestos de cambio de residencia de España al extranjero y del extranjero a España. Con la reforma se pretende, como dice la Exposición de Motivos, *“facilitar la movilidad internacional de los trabajadores y los correspondientes cambios de residencia de España al extranjero y viceversa, se simplifica, en relación con los rendimientos del trabajo, el sistema de pagos a cuenta aplicable en estos supuestos mediante el mecanismo de una comunicación de inmediato cambio de residencia a la Administración tributaria”*. Estos cambios afectarán, paralelamente, a los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre la Renta de no Residentes. Esta novedad debe entenderse como medida directa para salvaguardar la libre circulación de trabajadores en el seno de la Unión Europea, aunque indirectamente también va a beneficiar al resto de países extranjeros. Esta medida adquiere especial importancia en el ámbito de la Unión Europea en la que la libre circulación de trabajadores se perfila como una de las libertades comunitarias fundamentales; gracias a su claridad en el enunciado y su aplicabilidad directa, ningún Estado miembro podrá justificar el mantenimiento de una disposición que conlleve, ya sea directa o indirectamente, efectos perjudiciales para los nacionales de otro Estado

135 Entre estas deducciones están “...las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados que son cantidades deducibles sin limitaciones y reembolsables cuando su importe excede de la cuota líquida.”. Informe para la Reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, op. cit. págs. 154 y 155.

miembro¹³⁶. En virtud de este principio, el Estado miembro deberá adaptar o suprimir dicha disposición, siempre que el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas no encuentra un interés general suficiente que justifique el incumplimiento de esta libertad comunitaria. Los Estados miembros no pueden, por tanto, diferenciar los regímenes tributarios de los sujetos no residentes respecto de los residentes cuando sean discriminatorios o puedan constituir un obstáculo a la libertad de circulación o de establecimiento¹³⁷.

En relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se ha previsto, con la finalidad de evitar la inseguridad de los pagadores de rendimientos de trabajo en los casos de trabajadores por cuenta ajena, que como consecuencia de su traslado al territorio español adquieran la condición de contribuyentes por este Impuesto, pudiendo comunicar esta circunstancia a la Administración tributaria para que el pagador de los rendimientos del trabajo les considere como tales desde la fecha de entrada en nuestro país. Para ello, se expedirá un documento acreditativo a los trabajadores por cuenta ajena y de este modo las retenciones e ingresos a cuenta se practicarán por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas desde ese momento. Si finalmente el interesado no alcanzase la condición del contribuyente de dicho

136 En este sentido véase MARCHESSOU, P. y ANÍBARRO PÉREZ, S., “Imposición directa y Derecho Comunitario: una aproximación a la contribución del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas”, *Nueva Fiscalidad*, núm. 9, octubre, 2003, págs. 14 y ss.

137 En el ámbito de la imposición directa, ante la imposibilidad de establecer modelos armonizados que puedan comprender sectores impositivos completos, debe trabajarse en otros niveles relacionados fundamentalmente, con los instrumentos de política fiscal que se encuentran en los distintos sistemas tributarios. Cfr. DI PIETRO, A., “El futuro tributario de la Unión Europea: del mercado al ordenamiento jurídico, de las libertades económicas a los principios de la imposición”, *Revista española de Derecho Financiero*, Civitas, núm. 116, octubre-diciembre, 2002, pág. 574.

Impuesto, en su declaración del Impuesto sobre la Renta de no Residentes podrá deducir las retenciones practicadas¹³⁸.

En cuanto del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, se ha introducido un nuevo artículo, el 30 bis, para las obligaciones de retención sobre las rentas de trabajo en caso de cambio de residencia. El mecanismo previsto en este caso es el mismo pero al contrario, pues el traslado deberá ser al extranjero para adquirir la condición de sujeto pasivo en este Impuesto y la comunicación a la Administración tributaria se realizará para que desde la salida del territorio español, las retenciones e ingresos a cuenta se practiquen por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Además de esto, el importe de los pagos a cuenta resulta igualmente modificado por la Ley al ampliar y redactar detalladamente el porcentaje de retención o ingreso a cuenta aplicable a cada uno de los rendimientos en el IRPF y el IS.

En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas el porcentaje ya no viene impuesto como límite máximo, sino que se directamente aplicable. En algunos casos se va a reducir – generalmente va a pasar del 18% al 15% – como en los rendimientos del capital¹³⁹, los rendimientos de actividades económicas, los premios, las ganancias patrimoniales derivadas de las

138 Esta posibilidad se contempla en el número 8 del artículo 82 y se desarrolla en el artículo 82 bis del Reglamento del Impuesto que se ha incorporado por el *Real Decreto 27/2003*.

139 El informe de la Comisión para la Reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de 3 de abril de 2002, proponía que, “cuanto sea posible, se continúen reduciendo los porcentajes de retención y se amplíen los supuestos de excepción de la obligación de retener, habida cuenta del nivel de información tan elevado que tiene hoy ya a su disposición la Administración tributaria”. La Comisión en este caso se refiere a los productos de ahorro concretamente, pág. 131. Esta proposición coincide, además, con la política que se ha seguido después en Europa en relación con la fiscalidad del ahorro en la que se prefiere un sistema efectivo de intercambio de información al de retención en la fuente, Vid. *Directiva 2003/49/CE*.

transmisiones o reembolsos de acciones y participaciones de instituciones de inversión colectiva, etc.

En primer lugar, los apartados del artículo 83 pasan de 5 a ser 11 lo que supone una importante ampliación y especificación. En relación con los rendimientos del trabajo se incluye una referencia a las retenciones e ingresos a cuenta – de un 15% – sobre los rendimientos derivados de conferencias, coloquios, seminarios y similares así como de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas.

Para determinar el importe de retención e ingreso a cuenta aplicable a los rendimientos del capital se diferencian los del capital mobiliario y los rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de bienes inmuebles urbanos. Para los rendimientos de actividades económicas se han previsto diversos porcentajes en función de las actividades económicas, agrícolas, ganaderas o forestales.

Asimismo se incorpora una referencia específica sobre los rendimientos procedentes de la propiedad intelectual, industrial, de la prestación de asistencia técnica, del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas y del subarrendamiento sobre los bienes anteriores frente a la mención genérica que se hace en el Reglamento del IRPF, aprobado por *Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero*.

El último apartado de este artículo 83, el número 11, se refiere a los porcentajes de los pagos fraccionados que deban practicar los contribuyentes que ejerzan actividades económicas según se determine el rendimiento neto por el régimen de estimación directa en cualquiera de sus modalidades o estimación objetiva, según el personal asalariado o bien según el tipo de actividad económica agrícola, ganadera o forestal.

En todos los casos se mantiene la reducción a la mitad de los porcentajes cuando los rendimientos señalados se obtengan en las Ciudades Autónomas Ceuta y Melilla.

Por lo que se refiere al Impuesto sobre Sociedades, se han previsto tres diferentes porcentajes de retención o ingreso a cuenta. Uno, con carácter general, del 15 por 100. Éste se reducirá a la mitad cuando las rentas procedan del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos situados en Ceuta, Melilla o sus dependencias, obtenidas por entidades domiciliadas en dichos territorios o que operen en ellos mediante establecimiento o sucursal. Y el tercero mantiene el 20 por cien para las rentas procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización.

Entre las diversas reformas contempladas en la ley, hay que resaltar la supresión del régimen de transparencia fiscal y la modificación del régimen de las entidades en atribución de rentas en los tres impuestos¹⁴⁰.

En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el segundo de ellos pasa a regularse, en la Sección 2ª del Título VII. De esta forma, queda redactado el artículo 74.2 *“Estarán sujetas a retención o ingreso a cuenta, con arreglo a las normas de este Impuesto, las rentas que se satisfagan o abonen a las entidades en régimen de atribución de rentas, con independencia de que todos o alguno de sus miembros sea contribuyente por este Impuesto, sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades o contribuyente por el Impuesto sobre*

140 En realidad, los partidarios de una necesaria modificación de este régimen no defendieron en ningún momento la desaparición total del mismo. La propuesta, que ya hiciera la Comisión para la Reforma del IRPF, consistía, más bien, en una modificación del régimen de las sociedades transparentes para reubicar las distintas clases de aquéllas modificando la respuesta legislativa a cada una –profesionales, artistas y deportistas, mera tenencia-. Y es ésta precisamente la orientación de la *Ley 46/2002* cuyos autores se han limitado a la tarea de diagnosticar que la aproximación de tipos de gravamen entre ambos impuestos era ya significativa y permitía, por tanto, dar ya algunos pasos en la orientación antes propuesta. Cfr. CAYÓN GALIARDO, A., “Las sociedades patrimoniales”, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 59, 2002, pág. 12.

la Renta de no Residentes. Dicha retención o ingreso a cuenta se deducirá en la imposición personal del socio, heredero, comunero o partícipe, en la misma proporción en que se atribuyan las rentas”.

La Comisión para la Reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas había señalado la conveniencia de un sistema por el que estas entidades determinen tanto la renta global que han obtenido como su atribución a cada uno de sus socios o partícipes en la parte que les corresponda, así como de efectuar una retención e ingreso sobre esa renta, sin perjuicio de la atribución de la parte de renta que le corresponda a cada uno de sus miembros¹⁴¹.

En el Impuesto sobre Sociedades, como consecuencia de la supresión del régimen de transparencia fiscal, va a aparecer un nuevo supuesto en el que no existe obligación de retener sobre los dividendos o participaciones en beneficios que procedan de períodos impositivos durante los cuales la entidad se hallase en régimen de transparencia fiscal (art. 146.4.b) LIS). Este nuevo caso exime de retención *“los dividendos o participaciones en beneficios repartidos por agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y por uniones temporales de empresas que correspondan a socios que deban soportar la imputación de la base imponible y procedan de períodos impositivos durante los cuales la entidad haya tributado según lo dispuesto en el régimen especial del Capítulo II del Título VIII de esta Ley”.*

Asimismo, en el marco de esta reforma, la supresión del régimen de transparencia fiscal por la *Ley 46/2002*, ha introducido una nueva redacción del Capítulo VI del Título VIII de la *Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades*, por la que se incorporan, como figuras novedosas, las sociedades patrimoniales. Esta nueva figura viene a sustituir las conocidas como sociedades cartera o de mera tenencia de bienes y van a tributar aplicando lo

141 Informe para la Reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 3 de abril de 2002, Madrid, pág. 149.

establecido en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para la determinación e integración de la base imponible, de modo que su base imponible se va a dividir en dos, la parte general y la parte especial, a las que se les va a aplicar un tipo del 40 por 100 y del 15 por 100 respectivamente, sin realizar ninguna imputación a sus socios. La aparición del nuevo régimen tributario de estas sociedades ha necesitado la adaptación del sistema de pagos fraccionados; de este modo, la determinación de la base para el cálculo del pago fraccionado – en el caso de que éste se calcule conforme al apartado 3 del artículo 38 de la LIS – se realizara a partir de magnitudes extraídas de la Ley del IRPF¹⁴². Las especialidades del cálculo de los pagos fraccionados pueden resumirse del siguiente modo: Cuando los pagos fraccionados se cuantifiquen en función de la cuota íntegra del último período impositivo, las únicas minoraciones que podrán practicarse serán las que correspondan según las disposiciones de la LIRPF por los conceptos de actividades económicas, por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla y por inversiones y gastos en bienes de interés cultural (artículo 55 LIRPF), o bien, por deducción por doble imposición interna e internacional, y retenciones e ingresos a cuenta correspondientes al mismo período.

En cambio, cuando los pagos fraccionados se cuantifiquen sobre la parte de la base imponible correspondiente al tiempo transcurrido de cada período impositivo – tres, seis, nueve y once meses –, solo se les podrán aplicar las deducciones por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla (art. 55.4 de la LIRPF), las retenciones e ingresos a cuenta practicados sobre los ingresos del sujeto

¹⁴² *Orden Hac/540/2003, de 10 de marzo*, por la que se aprueban los modelos 202, 218 y 222 para efectuar los pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación telemática, y se modifica la regulación de la colaboración social en la presentación telemática de las declaraciones-liquidaciones correspondientes a los modelos 115, 117, 123, 124, 126 y 128 y de las declaraciones correspondientes a los resúmenes anuales de retenciones, modelos 180 y 193. (BOE 14 de marzo de 2003).

pasivo y los pagos fraccionados efectuados correspondientes al período impositivo¹⁴³.

Al Impuesto sobre la Renta de no Residentes también le afecta el nuevo régimen de atribución de rentas para determinadas entidades, de modo que las entidades en régimen de atribución de rentas “*con presencia en territorio español*” serán nuevos contribuyentes por este Impuesto (art.5. c)). A su vez, estos sujetos pasivos, estarán obligados a practicar retención e ingreso a cuenta respecto de las mismas, en cuanto que abonen o satisfagan rentas gravadas por el impuesto (art. 30.1).

En relación con las retenciones o ingresos a cuenta practicados conforme a la ley de este Impuesto, independientemente de que alguno de los miembros de la entidad sea contribuyente por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, se deducirán en la imposición personal del socio, heredero, comunero o partícipe, en la misma proporción en que se atribuyan las rentas.

7.2. La nueva Ley General Tributaria y los textos refundidos de los impuestos directos sobre la renta.

Para cerrar este capítulo de carácter introductorio e histórico sobre la evolución de la regulación de las prestaciones tributarias a cuenta desde que aparecieron en nuestro Ordenamiento jurídico-financiero, queremos introducir muy brevemente y como adelanto del próximo capítulo, las conclusiones que

143 Cfr. CAYÓN GALIARDO, A., “Las sociedades patrimoniales”, op. cit., pág. 18.

se expusieron en el Informe de la Comisión que estudió la reforma de la Ley General Tributaria.

En este Informe elaborado por la Comisión para el Estudio de la reforma de la Ley General Tributaria ha quedado patente el nivel de importancia adquirido por las prestaciones tributarias a cuenta y cuál va a ser el sentido que va a tomar, en adelante, su futura regulación en la que va a ser imprescindible los textos de rango legal.

En primer lugar, la Comisión vino a confirmar la sujeción de las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados a la reserva de ley. Simplemente por el hecho de que sean obligaciones entre particulares no pueden considerarse irrelevantes para el Derecho tributario pues de su correcto desarrollo depende la justicia y la eficacia en la aplicación del sistema tributario.

Consecuentemente, la Comisión consideró, de forma mayoritaria, que la LGT debería albergar las relaciones surgidas entre estos particulares, regularlas y permitir que las partes puedan solicitar la tutela de los Tribunales Económico – Administrativos, como posteriormente ha ocurrido en el nuevo texto de la Ley General Tributaria. En el art. 10 de la anterior LGT se contemplaban los elementos esenciales de la deuda tributaria y se dejaba al margen las prestaciones tributarias entre particulares como las obligaciones a cuenta; sin embargo, en la nueva LGT, y en la misma línea que ya se proponía por esta Comisión, se someten a reserva de ley, entre otras, las obligaciones entre particulares resultantes de los tributos.

La Comisión entendió además que la nueva LGT debía definir las obligaciones a cuenta y había de recogerse una distinción básica de éstas en función de quién sea el deudor, es decir, las que están a cargo de un tercero distinto del sujeto pasivo de las que están a cargo del propio sujeto pasivo.

Asimismo recomendaba la importancia de precisar en la Ley que el presupuesto de hecho, el devengo y exenciones de las obligaciones a cuenta son conceptos que cumplen la misma función que en la obligación tributaria porque pueden identificarse unos y otros.

Además sería importante hacer mención al derecho de la deducción que surge con el cumplimiento, al menos de forma genérica; e incluso, el derecho del retenido de deducirse el importe íntegro que debía haberse retenido en el supuesto de que el retenedor hubiese practicado la retención en un importe inferior al debido legalmente.

Por último, se consideró necesario que la LGT identificara de modo individualizado, el concepto de retenedor y el obligado a ingresar a cuenta.

De acuerdo con la disposición final decimoctava de la *Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social*, el Gobierno venía obligado a elaborar en el plazo de 15 meses, los textos refundidos del IRPF, IS y el IRNR¹⁴⁴. Estos nuevos textos aprobados con fecha de 5 de marzo no han supuesto una relevante modificación ya que estaban limitados a la elaboración de un mero texto único por cada impuesto, sin autorización para regularizar, aclarar y armonizar los textos legales que han quedado refundidos.

La finalidad de la elaboración de dichos textos, según expresa la Exposición de Motivos se centra en aportar una mayor claridad al sistema tributario, ya que se ha realizado la integración en un único cuerpo normativo las múltiples disposiciones que afectan a estos tributos y que se han aprobado con posterioridad a la elaboración de las normas principales de estos

144 Los textos refundidos se han aprobado, respectivamente, por los *Reales Decretos-legislativos 3, 4 y 5/2004, de 5 de marzo*.

impuestos. Con esto se consigue garantizar la seguridad jurídica tanto de la Administración tributaria como del contribuyente.

8. RECAPITULACIÓN

En el período de tiempo analizado, hemos comprobado cómo las prestaciones tributarias a cuenta se han multiplicado; de ser una única figura, la retención en la fuente, han pasado a tres mecanismos distintos de ingresos anticipados, la retención, el ingreso a cuenta y el pago fraccionado. Al mismo tiempo se ha estructurado en complejo régimen de derechos y obligaciones para los sujetos implicados, el retenedor u obligado a ingresar a cuenta y el sujeto pasivo retenido y obligado a ingresar los pagos fraccionados.

Surge como un simple instrumento de recaudación, como una rápida e inmediata salida al problema de escasez de recursos que amenazaba permanentemente a la Hacienda Española. No obstante, debido a la falta de medios económicos y de personal, no pudo establecerse un sistema de recaudación demasiado complejo, por lo que se recurrió al personal y a los organismos que se encargaban de pagar las rentas procedentes de los presupuestos estatal, provincial y municipal para que retuviesen determinadas cantidades en el momento de abonar los rendimientos.

Esta simple retención en el origen de las rentas se mantuvo durante muchos años en los que el sujeto “retenedor” desempeñó un papel importante debido al grado de responsabilidad que se la atribuía en el cobro de la deuda tributaria, solidaria en un principio, y posteriormente subsidiaria.

Con la reforma operada por la Ley de 26 de diciembre de 1957, por la que se establece el Impuesto sobre Rendimientos del Trabajo Personal, y en concreto, a través de la *Orden de 27 de enero de 1958*, se extendieron los supuestos de sujetos obligados a retener a las sociedades y cualesquiera entes jurídicos pagadores de rendimientos y además, incluyeron una serie de obligaciones de comunicar y declarar las cantidades retenidas, tanto para el retenedor como para el contribuyente; aunque en ese momento sólo se podía hablar de mecanismo de recaudación, pues no existía ningún anticipo de la deuda tributaria.

El Impuesto sobre Rendimientos del Trabajo Personal pasó a ser un impuesto a cuenta del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas en 1964, convirtiéndose así en uno más de los impuestos de producto cuyas cuotas se deducían de los Impuestos Generales de las Sociedades y demás Entidades Jurídicas y de la Renta de las Personas Físicas.

No obstante, los impuestos de producto a cuenta van a mantener una autonomía e independencia absolutas en relación con los impuestos generales, pues responden a su propia política fiscal y conservan sus mecanismos fiscales y medidas personalizadas para su liquidación.

A pesar de la compensación del importe de los impuestos de producto en las cuotas generales, no se contemplaba la devolución de las cantidades pagadas por los impuestos a cuenta en caso de que la suma sobrepasara el montante a que asciende la cuota del Impuesto General, por lo que se constituyeron como un gravamen mínimo en cada período impositivo manteniendo su naturaleza tributaria. Aunque cada vez se asemejan más a los llamados pagos a cuenta, todavía no se había previsto algo tan característico como la devolución, ya que aún no se consideraban como un adelanto de la deuda tributaria.

A partir de 1978 ya se podía hablar de un “sistema de pagos a cuenta”, aunque su establecimiento en el Impuesto sobre Sociedades fue más ralentizado y progresivo que en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; el ingreso a cuenta que se generaría por el abono de rendimientos en especie no llegó a asentarse del todo, sino que quedó en una mera previsión en relación con el uso de vivienda por razón de cargo o empleo público y con los rendimientos del capital mobiliario y que no se materializaría definitivamente hasta años más tarde gracias a la Ley de Activos Financieros de 1985.

En relación con los regímenes anteriores, encontramos en esta nueva regulación un sistema más complejo y completo. Estas cantidades anticipadas ya no tienen naturaleza impositiva y los impuestos a cuenta de producto han desaparecido del sistema tributario. Como alternativa a esta derogación y para suplir la escasez de recursos se incluyeron, en principio, dos exacciones previas, la retención en la fuente y el pago fraccionado que posteriormente fueron completadas con los ingresos a cuenta por las retribuciones obtenidas en especie.

La consecuencia fue la extensión de las retenciones a un mayor número de rendimientos, incluidos los obtenidos en territorio español por sujetos no residentes que estén sujetos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Paralelamente se ampliaron los supuestos de sujetos obligados a retener siempre que satisficieran rendimientos sometidos a retención. Los pagos fraccionados, en cambio, se aplicaban a aquellos rendimientos sobre los que no era posible practicar fácilmente la retención por parte del pagador como los rendimientos procedentes de actividades empresariales, profesionales y artísticas.

Estas novedosas exacciones sí darán lugar a la devolución del exceso de las cantidades retenidas e ingresadas a cuenta en relación con la deuda tributaria. No obstante, el sistema era todavía demasiado joven y adolecía de

una escasa previsión legal y de ciertas imperfecciones por las que se ingresaban a cuenta elevadísimas cantidades que superaban los importes de la deuda tributaria final y, consecuentemente, generaban numerosas devoluciones a los contribuyentes. Estas retenciones e ingresos tan elevados al final se convertían en un problema para la Administración, pues todo el proceso de devolución conllevaba un alto coste de gestión y de personal administrativo. Sin olvidar el riesgo de vulneración del principio capacidad económica que podían presentar.

La regulación, mayoritariamente reglamentaria, nunca fue bien aceptada por la doctrina que la veía como una flagrante vulneración del principio de reserva de ley. Sin embargo, el Tribunal Supremo ha estado admitiendo la genérica previsión de la ley para evitar la declaración de ilegalidad de la ley y del reglamento.

A partir de estos problemas de desproporcionalidad en los ingresos anticipados que presentan las prestaciones tributarias a cuenta, se inicia una permanente preocupación y cuidado para ajustar en la mayor medida posible las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados al montante final de la deuda tributaria.

La primera en considerar elementos subjetivos y circunstancias personales para calcular el porcentaje de retención es la *Ley 18/1991, de 6 de junio*, a través de una tabla que indica, en función de los rendimientos obtenidos por el sujeto pasivo, el porcentaje de retención o ingreso a cuenta correspondiente. De este modo, parece haber una mayor adecuación a la capacidad económica de cada contribuyente. Además de esta tabla, se mantienen porcentajes fijos para determinados rendimientos como los obtenidos por los miembros de los Consejos de Administración o los procedentes del capital mobiliario e inmobiliario, etc.

Por lo demás, el genérico establecimiento y la amplia remisión al reglamento para el desarrollo y concreción del régimen jurídico de las prestaciones a cuenta, siguen siendo cuestionables y generadores de opiniones contrarias como la surgida en torno al pago fraccionado, que ni siquiera estaba previsto en la Ley que hemos reseñado previamente.

En la *Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas* arriba mencionada y en la *Ley del Impuesto sobre Sociedades, Ley 43/1995, de 27 de diciembre*, se asientan y generalizan los ingresos a cuenta que se acompañan de una serie de criterios de valoración para cada una de las retribuciones en especie. Desde que se incluyeron en el sistema de imposición directa sobre la renta, el ingreso a cuenta ha protagonizado algunas polémicas relacionadas con las reglas de elevación al íntegro. Esta regla presumía incluidas en la retribución el importe constitutivo del ingreso a cuenta; por otro lado, no se contempló por el legislador, la posibilidad de que el pagador del rendimiento pudiese deducir del salario del trabajador la cantidad correspondiente al ingreso a cuenta. Actualmente, es unánime tanto la doctrina como la jurisprudencia sobre la facultad del empresario de descontarlo del salario del trabajador, y de este modo, el ingreso a cuenta no puede aumentar la valoración final de la retribución en especie que debe incluirse en la base imponible.

En los años siguientes no han cesado los intentos de alcanzar una mayor precisión en la equiparación de las cantidades ingresadas a cuenta con la futura cuota tributaria como demuestran las *Leyes 40/1998 del IRPF* y *41/1998 del IRNR, de 9 de diciembre*. Con esta nueva regulación se ha alcanzado el nivel más bajo de devoluciones gracias al procedimiento de cálculo de retenciones previsto en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y al sometimiento a retención de rentas que tradicionalmente estaban excluidas como las ganancias patrimoniales procedentes de la transmisión o reembolso de acciones y participaciones en Fondos de Inversión. Hemos llegado a un

sistema de “pagos a cuenta” que, a diferencia del inicial, afecta a casi la totalidad de rendimientos gravados por los impuestos sobre la renta, a excepción de algunos casos contados de primas de conversión de obligaciones en acciones, los rendimientos de los valores emitidos por el Banco de España que sean instrumento regulador de la intervención en el mercado, juegos de suerte, envite o azar, etc.

Las obligaciones formales del retenido, correlativas a las prestaciones tributarias a cuenta de informar y comunicar los datos necesarios para una adecuada práctica de la retención, han adquirido gran importancia, por lo que se agravan las sanciones en los supuestos de omisión de comunicación o comunicación errónea de datos.

El ingreso de las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados ha llegado convertirse en una obligación independiente y autónoma cuyo cumplimiento por parte de la persona obligada a la misma produce su extinción. El cumplimiento se realizará al margen de lo reflejado como retención en la declaración del sujeto pasivo, en el caso de retención e ingreso a cuenta.

En la actualidad nos encontramos con una reciente reforma de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, la Renta de los no Residentes y sobre Sociedades que, aunque no introduce cambios significativos en el régimen de las prestaciones tributarias a cuenta, puede denotar una diferente actitud del legislador ante estas figuras; de este modo, se detallan y se desarrollan extensamente los supuestos en los que deben aplicarse las prestaciones tributarias a cuenta en el texto legal en comparación con la regulación anterior.

También se acaba de aprobar, con fecha de 17 de diciembre, la nueva *Ley General Tributaria, Ley 58/2003*, en la que se subraya la necesidad de la presencia de la ley en la regulación de las obligaciones, la importancia de

concretar su naturaleza jurídica y determinar cuáles son sus características y funciones, como elementos de la deuda tributaria.

Precisamente la falta de una regulación suficientemente detallada en la ley ha creado numerosos problemas con el principio de reserva de ley. Como puede observarse en la evolución de estas prestaciones son muy numerosas las remisiones al reglamento para determinar desde los supuestos en que son aplicables o los sujetos implicados, hasta la cuantía en que debía practicarse la retención, ingreso o pago fraccionado. En cuanto prestaciones patrimoniales de carácter coactivo, necesitan una adecuada regulación en una norma con rango de ley que proteja y haga efectiva la seguridad jurídica del contribuyente¹⁴⁵.

145 Sobre cuestiones de seguridad jurídica en materia tributaria, véase la monografía de GARCÍA NOVOA, C., *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, 2000 y SÁNCHEZ PINO, A. J., “Exigencias de la seguridad jurídica en materia tributaria”, *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 109 y 110, Estudios en Memoria del Profesor Jaime García Añoveros, 2001, págs. 163 a 186.

1. EVOLUCIÓN LEGISLATIVA DE LAS PRESTACIONES TRIBUTARIAS A CUENTA EN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA DE 1963.

1.1. La retención tributaria. Análisis del artículo 32 de la Ley General Tributaria.

Antes de cumplirse un año de la entrada en vigor de la anterior Ley General Tributaria (LGT, en adelante), la *Ley 230/1963, de 28 de diciembre*, se produjo una reforma del sistema tributario español a través de la *Ley 41/1964, de 11 de junio*. En aquel momento ya existía la retención a cuenta en el Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal de los Profesionales, introducida en el párrafo tercero del artículo 47 de la *Ley de reforma tributaria de 26 de diciembre de 1957* y siguió vigente en nuestro ordenamiento durante bastantes años después de la reforma de 1964, como hemos tenido ocasión de exponer en el capítulo anterior de este trabajo.

En este momento, las tesis sobre la retención a cuenta giraban en torno a la posibilidad de que el régimen jurídico de la retención a cuenta coincidiese con el de la sustitución. En la elaboración de estas tesis seguramente ayudó el concepto de sustituto que estaba recogido en el art. 32 de la LGT ya que en el sistema de 1964 el sustituto desempeñaba como función principal el facilitar

las tareas recaudatorias de la Administración¹⁴⁶. Durante todo el período de vigencia, incluso a pesar de las distintas modificaciones que ha sufrido la LGT de 1963, dicho artículo ha permanecido con la misma redacción, en la que la situación descrita se adecua, a primera vista, a la figura de la retención a cuenta del IRPF.

El artículo 32 de la derogada LGT definía de esta manera al sustituto: “*Es sustituto del contribuyente el sujeto pasivo que por imposición de la Ley, y en lugar de aquél, está obligado a cumplir las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria. El concepto se aplica especialmente a quienes se hallan obligados por Ley a detraer, con ocasión de los pagos que realicen a otras personas, el gravamen tributario correspondiente, asumiendo la obligación de efectuar su ingreso en el Tesoro*”.

La figura del sustituto ya existía con anterioridad a la entrada en vigor de la LGT de 1963, o, mejor dicho, el sujeto que realizaba las funciones a las que se refería el artículo 32, aunque no se denominó así hasta la redacción de esta novedosa ley. Entonces se hacía referencia a la retención directa e indirecta así como a la expresión de “*segundo contribuyente*” para referirse a este sujeto que desempeñaba las funciones de sustituto¹⁴⁷. Las obligaciones del segundo contribuyente que podían extraerse de los textos legales que regulaban la Contribución de Utilidades, consistían en retener y conservar en depósito el importe de la contribución y en presentar, en los quince días siguientes al final de cada trimestre natural, una declaración jurada de la utilidad e ingresar el

146 Cfr. FERREIRO LAPATZA, J. J., “La figura del sustituto en las nuevas leyes del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas y sobre Sociedades”, *Revista Crónica Tributaria*, núm. 28, 1979, pág. 63.

147 Cfr. PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. 4^o Edición, Civitas. 1994, pág. 139. “Están obligados en concepto de Segundos Contribuyentes las entidades o personas que, sin ostentar título de recaudadores, y en virtud de precepto legal, efectúan retención indirecta a favor del Estado o recaudan determinados impuestos estatales”. Art. 8 del *Estatuto de Recaudación de 1948*.

importe de la liquidación que se practicase en el Tesoro Público¹⁴⁸, de modo que actuaban como meros intermediarios entre los verdaderos deudores del tributo y el acreedor, y no contribuían al sostenimiento de los gastos públicos¹⁴⁹.

A partir de la LGT se unifica la terminología, pero desde la entrada en vigor de esta nueva normativa se hace referencia con el término “sustituto” a una técnica muy concreta, la retención definitiva, que en aquel momento se aplicaba en determinados tributos del sistema de 1963. Con posterioridad esta técnica evolucionó y, por tanto, era difícil encajarla en la definición del artículo 32. El supuesto al que se refería de manera específica el párrafo segundo del artículo 32 era la retención del impuesto que efectuará el “sustituto” por razón del pago de sumas de dinero sujetas a tributación. Es la sustitución con retención frente a la sustitución con repercusión¹⁵⁰. El contribuyente quedaba liberado de la deuda tributaria si demostraba que se había practicado la retención.

En conclusión, como hemos dicho, estas características se corresponden con la retención definitiva que en la actualidad ya no se encuentra vigente en nuestro Ordenamiento tributario, pero que venía representada en los “impuestos a cuenta” en los que, normalmente, no era el contribuyente quien cumplía la obligación tributaria material ni las prestaciones formales, sino que

148 Cfr. ALONSO GONZÁLEZ, L. M., *Sustitutos y retenedores en el ordenamiento tributario español*, IEF – Marcial Pons, Madrid, 1992, pág. 115.

149 Cfr. CORTÉS DOMÍNGUEZ, M., “El principio de capacidad contributiva en el marco de la técnica jurídica”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 60, diciembre 1965, pág. 1033 – 1034.

150 La distinción entre los distintos tipos de retención atiende fundamentalmente al método utilizado por el sustituto para recuperar las cantidades pagadas en concepto de tributo; uno de esos mecanismos es la retención a la que hacía referencia el párrafo segundo del art. 32 LGT. La retención, en este caso, se utiliza como instrumento de resarcimiento del pago hecho por el sustituto al sujeto activo de la obligación tributaria aprovechando que aquél es pagador de determinada cantidad al sujeto pasivo contribuyente del tributo. Vid. SARTORIO ALBALAT, S., *La repercusión de las cuotas tributarias en el ordenamiento jurídico español*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1992, pág. 187.

era sustituido en su cumplimiento por la persona que satisfacía los rendimientos; de modo que los perceptores de rendimientos eran contribuyentes en sentido legal – como realizadores del hecho imponible – y los pagadores eran sustitutos de aquéllos – como realizadores del presupuesto de hecho consistente en el pago del rendimiento –¹⁵¹.

La sustitución con retención coincidía, a su vez, con la retención definitiva que se encuadraba en el marco de los Impuestos de producto o a cuenta, como se conocía a los impuestos reales existentes hasta 1978 y a los que he hecho referencia en el anterior capítulo. La sustitución con retención definitiva se caracteriza por constituir un pago definitivo de una relación obligatoria principal, no sujeto a una liquidación posterior. En la mecánica de este instituto, se produce simultáneamente el cobro de un tributo independiente y el ingreso anticipado de un futuro impuesto general. Y al mismo tiempo se produce, igualmente de forma simultánea, el cobro de una prestación dineraria y el devengo del impuesto, de modo que se extingue la deuda por compensación directa. Como indica MORIES JIMÉNEZ, en este supuesto tienen lugar los tres estadios a través de los que pasan los ingresos del Estado: liquidación, cobro y pago, por lo que no resultaba necesaria la emisión de ningún acto en las confrontaciones con el contribuyente, que únicamente tenía derecho a percibir la renta neta tras la práctica de las retenciones¹⁵².

Sobre esta figura se construyó el concepto y funcionamiento de la sustitución tributaria que plasma el artículo 32 de la LGT anterior¹⁵³. Los pagos definitivos, como su nombre indica, no admitirían ni su deducción ni su

151 Cfr. SAINZ DE BUJANDA, F., *Lecciones de Derecho Financiero*, Décima edición, Servicio de publicaciones de la Universidad de Madrid, Universidad Complutense de Madrid, 1993, pág. 251.

152 Cfr. MORIES JIMÉNEZ, M. T., *La retención a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1996, págs. 28 a 30.

153 Cfr. PALAO TABOADA, Carlos, “La gestión del Impuesto”, en AAVV *Comentarios al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Civitas, 1983, pág. 533.

restitución en el ámbito de esa relación obligatoria. Sin embargo, en el que era nuestro Sistema tributario hasta 1978, debido a la coexistencia de los diferentes impuestos a cuenta con el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas y con el Impuesto General sobre Sociedades y demás Entidades Jurídicas, sí se había previsto una compensación¹⁵⁴, aunque sin devolución, de lo pagado previamente por los impuestos reales en la cuota que resultara de los impuestos generales. A pesar del vínculo entre unos y otros, era clara su independencia y autonomía que se manifestaba no sólo en el plano normativo (existían Textos Refundidos propios y desarrollos distintos), sino también en el sustantivo, como las bases imponibles, su forma de estimación y los tipos impositivos. En este contexto tenía plena justificación la figura del sustituto del contribuyente como retenedor con ocasión de los pagos que realizara a otras personas¹⁵⁵.

Tras la reforma de 1978, la retención definitiva ha sido sustituida por la retención en la fuente (a cuenta de la obligación tributaria principal) cuyo régimen jurídico en los distintos impuestos sobre la renta no coincide con la descripción contenida en el art. 32 de la LGT, ya que estas retenciones no suponen una sustitución total del contribuyente, que sigue manteniendo su relación con la Administración financiera hasta el cumplimiento de la obligación tributaria principal¹⁵⁶. Así los requisitos exigidos legalmente para

154 La compensación estaba prevista debido a la identidad entre los hechos imponibles de los impuestos reales y los distintos componentes de las bases imponibles de los impuestos generales; pero al no estar prevista la devolución se convirtieron en una imposición mínima que se pagaba todos los años.

155 Cfr. PALAO ARRIETA, C. y BANACLOCHE PÉREZ, Julio, “Retenciones: naturaleza e incumplimientos”, *Impuestos*, núm. 2, febrero, 1987, pág. 87.

156 Si bien es claro que la retención a cuenta no podía ser una sustitución ya que no se ha devengado y no existe todavía obligación para sustituir en su cumplimiento, sin embargo, “en virtud de la presunción de retención el retenedor quedaba equiparado en la práctica al sustituto, por lo cual la polémica, en buena medida si no totalmente extinguida, acerca de si el retenedor es o no un sustituto había quedado reducida a una simple logomaquia estéril”. Cfr. PALAO TABOADA, C., *Presunción de retención y elevación al íntegro. ¿Es aconsejable el cambio de modelo de retención a cuenta?*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 1997, pág. 273.

que se produzca la sustitución desaparecen en la nueva figura del retenedor; las cantidades que los pagadores retienen a los perceptores de rentas no constituyen cuotas tributarias adeudadas por los últimos, sino que se trata de cantidades de dinero que se entregan al Tesoro para proporcionarle una liquidez y continuidad de ingresos a cuenta de la posterior liquidación al final del período impositivo, que resulte del impuesto correspondiente¹⁵⁷. Para SAINZ DE BUJANDA esta confusión terminológica se debía a que frecuentemente la sustitución estaba asociada a la idea de retención en el sentido de que los retenedores “sustituyen” en la órbita tributaria a los perceptores de las cantidades de las que debía detraerse una parte para ingresarla en el Tesoro.

Pero esto, en la actualidad no puede llevar a confundir ambos conceptos, porque faltan los requisitos legalmente exigidos para que la sustitución tenga lugar; ni existe todavía ninguna obligación tributaria derivada por el mero cobro de rendimientos del trabajo o del capital, por ejemplo, ni las cantidades que los pagadores retienen a los perceptores son cuotas adeudadas por estos últimos, sino que se trata de sumas de dinero que se ingresan a la Administración para proporcionarle fluidez económica a cuenta de la liquidación que en su momento se practique por el IRPF¹⁵⁸. La única obligación tributaria que nace será titularidad del propio retenedor.

En Italia también se produjo esta misma confusión debida al uso inoportuno del término “sostituto” por el legislador cuando en realidad estaba designando al sujeto obligado a realizar la retención a cuenta, como ha puesto de manifiesto, entre otros, Antonio BERLIRI¹⁵⁹. El “sostituto d’imposta”

157 Cfr. GUERRERO ARIAS, E. Y ROSICH ROMEU, E., “Las retenciones a cuenta como exacción tributaria. Sanciones por su falta de ingreso”, *Impuestos*, núm. 11, noviembre 1985, pág. 122.

158 Cfr. SAINZ DE BUJANDA, F. “*Lecciones de Derecho Financiero*, op. cit., págs. 250 a 253.

159 Esta terminología se ha empleado en el *D.P.R. 600/1972*, art. 64.

intervenía en la relación tributaria cuando un sujeto se constituía como deudor de una suma que era susceptible de ser gravada; verificada esta posición, se le obligaba a ingresar un porcentaje de tal cantidad a título provisional hasta comprobarse si el sujeto al que se le retuvo la cantidad era efectivamente deudor tributario¹⁶⁰. El mismo autor expone en su trabajo que la diferencia entre sustituto y el que nosotros llamamos retenedor es muy evidente; mientras que el primero sustituye íntegramente al contribuyente en todo y deviene, por tanto, titular pasivo de la relación tributaria, el segundo es sujeto pasivo de una obligación distinta a la obligación tributaria principal. Frente a la retención a cuenta, el contribuyente se mantiene como titular de todas las obligaciones formales y materiales que le corresponden, y sólo tiene derecho a deducir de la cuota, las cantidades que por cuenta suya han sido ingresadas por el sujeto obligado a retener. Cuando la ley prevé el ingreso de una cantidad a cuenta, ésta no muta al sujeto pasivo de la relación jurídica del impuesto, sino que crea al lado de esta obligación una segunda relación que tiene como finalidad facilitar y ayudar en la recaudación del impuesto del que es deudor el sujeto pasivo. A esto se añade, además, que el cumplimiento de la obligación de retener a cuenta da lugar a un ingreso a título provisional, mientras que el pago efectuado por el contribuyente, así como el del sustituto, da lugar a un ingreso a título definitivo¹⁶¹.

160 Vid. BERLIRI, A. *Corso istituzionale di Diritto Tributario*, Vol. I, Giuffrè Editore, 1985, págs. 44 – 45, 150.

161 Así concluye BERLIRI su distinción entre sustituto y retenedor: “...qui appare chiara l’opportunità di definire il sostituto d’imposta come colui che in forza di disposizione di legge è obbligato al pagamento di imposte in luogo di altri per fatti o situazione a questi riferibili ed anche a titolo di acconto. In tale definizione, infatti, si vengono ad unificare, o pe lo meno a qualificare con lo stesso nome, due figure netamente diverse, quali il sostituto d’imposta e l’obbligato alla ritenuta.” Cfr. BERLIRI, A. “Il rapporto giuridico d’imposta” en *Corso istituzionale.....*, op. cit., págs. 150 - 151.

PÉREZ ROYO y CORRAL GUERRERO¹⁶² entienden que la LGT estaba haciendo referencia a la retención definitiva, perteneciente al género de la retención en la fuente y al subgénero de retención indirecta, cuya cantidad detrída del rendimiento es entregada por el retenedor a la Administración en concepto de un impuesto real, un impuesto real que grava una renta parcial, por contraposición al impuesto personal que grava la renta total del sujeto pasivo.

No faltan autores que precisamente a partir de las líneas del derogado artículo 32 LGT encuentren el fundamento para negar la sustitución en la figura de la retención. Así entiende PALAO TABOADA que “por el gravamen tributario correspondiente no puede entenderse sino la cuantía íntegra de la cuota tributaria”. Y que asumiendo la obligación de efectuar su ingreso en el Tesoro “parece expresar el pleno colocarse del sustituto en la posición jurídica que ante el Fisco tendría, de no existir la sustitución, el sujeto pasivo”¹⁶³. A esta argumentación se oponen autores como ELIZALDE Y AYMERICH o ALONSO GONZÁLEZ por la interpretación tan restrictiva que se hace de este segundo inciso del art. 32 de la LGT, ya que la sustitución puede establecerse sobre una obligación inserta en la relación jurídica tributaria, pero accesoria; no tiene por qué ser sustituida exclusivamente la obligación tributaria principal¹⁶⁴.

162 Cfr. PÉREZ ROYO, F, *Derecho financiero y tributario*, op. cit, pág. 283 y CORRAL GUERRERO, L. “Relación obligatoria de retención”, *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, núm. 91, 1996, pág. 443.

163 Vid. PALAO TABOADA, C. , “La retención a cuenta”, op. cit, págs. 286 y ss.

164 Señala ELIZALDE Y AYMERICH que la retención tributaria tradicionalmente se ha considerado como un tipo de sustitución, caracterizada por un reembolso anticipado, y así queda plasmado en el art. 32 de la LGT, a pesar de que su aplicación al la retención a cuenta se haya visto dificultada mediante una interpretación restrictiva de “el gravamen tributario correspondiente”. En su opinión, resulta exagerado equiparar esos términos con la deuda tributaria, y, por tanto, debería entenderse como los pagos que realiza el retenedor, ya que estos son los que fundamentan la posibilidad de una detracción por parte del retenedor al contribuyente. Vid. ELIZALDE Y AYMERICH, P. “Las retenciones tributarias como actos económico - administrativos” en la obra colectiva, AAVV *Derechos y Garantías del*

Por su parte, AMORÓS RICA entiende el segundo inciso del art. 32 LGT como un ejemplo de la figura del sustituto y del vínculo o relación lógica con el hecho imponible del impuesto; el pago a una persona no es más que “una exteriorización concreta del hecho imponible gravable”¹⁶⁵.

El sustituto se caracteriza porque no realiza el presupuesto de hecho del que deriva la obligación principal, sino otro diferente, pero que está relacionado con aquél. También es característico de la sustitución el colocarse en lugar del contribuyente, de modo que deberá hacerse cargo de todas sus obligaciones, materiales y formales. Teniendo esto en cuenta, en la retención a cuenta no se está ante una verdadera sustitución pues el retenedor, que debiera ser sustituto, no se sitúa en el lugar del sujeto pasivo contribuyente, ni responde por sus obligaciones materiales ni por sus deberes formales.

Practicada la retención e ingresadas en el Tesoro las cantidades retenidas, una vez que acaba el período impositivo y nace la obligación tributaria, el contribuyente continúa obligado a pagar la deuda tributaria, sin perjuicio de que se le deduzcan las cantidades previamente retenidas, pagando sólo el exceso de su deuda.

De este modo, los retenedores y los obligados a ingresar a cuenta, en vez de constituir una modalidad de sustitución han venido a “sustituir” en su mayor parte a la figura del sustituto¹⁶⁶. A pesar de que no estaban reconocidos ni enunciados en el capítulo de Sujetos Pasivos de la Ley General Tributaria, a raíz de la modificación parcial de la misma, se introduce una nueva redacción del art. 77 que distingue al retenedor del sujeto pasivo sustituto, así como del

Contribuyente, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid. 1985, págs. 57 y 58. En el mismo sentido, cfr., Cfr. ALONSO GONZÁLEZ, L. M., *Sustitutos y retenedores en el Ordenamiento...*, op. cit., págs. 115 y ss.

¹⁶⁵ Cfr. AMORÓS RICA, N., “Los sujetos pasivos en la Ley General Tributaria”, *Revista de Derecho Financiero*, Vol. XIV, núm. 54, junio, 1964, pág. 401.

¹⁶⁶ Cfr. PÉREZ ROYO, F., “*Derecho financiero y tributario*”, op. cit., pág. 141.

contribuyente. Gracias a ésta puede considerarse que se les mencionaba entre los sujetos responsables de infracciones tributarias y, por tanto, de acuerdo con el régimen anterior, debían considerarse como obligados o deudores principales de una deuda propia e autónoma.

A pesar de todas estas consideraciones que una doctrina mayoritaria ha puesto de manifiesto, existe todavía un sector que preside el profesor FERREIRO LAPATZA que mantiene y defiende la consideración del retenedor como sujeto pasivo sustituto¹⁶⁷. Aunque esta tesis se refería anteriormente a la sustitución de la obligación principal, esta teoría, recientemente, ha evolucionado a una nueva versión y, aunque sigue defendiendo la sustitución en la figura del retenedor, no la refiere a la deuda tributaria principal, sino de la obligación de realizar el ingreso a cuenta. Según este autor, el cambio terminológico en el ámbito de la sustitución por “retenedor”, es meramente caprichoso y sólo viene a introducir confusión en los términos y conceptos usados por el Derecho positivo, lo cual no le impide seguir aplicando al retenedor el régimen jurídico que define y caracteriza a la figura del sustituto.

1.2. La reforma parcial introducida por la Ley 25/1995. Las prestaciones tributarias a cuenta como deuda tributaria. Artículo 58 de la Ley General Tributaria.

La modificación parcial de la LGT a través de la *Ley 25/1995, de 20 de julio*, afectó profundamente, entre otros temas, a la configuración de la deuda

167 “La técnica de la sustitución ofrece en nuestro ordenamiento dos variantes: la sustitución en sentido estricto y la retención”. Vid. FERREIRO LAPATZA, J. J., *Curso de Derecho Financiero Español. Volumen II. Derecho Tributario, Parte General*, 23ª edición, Marcial Pons, Madrid, 2004, págs. 102 y ss.

tributaria, tanto en su estructura básica como en los elementos accidentales de la misma. Destaca la consideración de elemento esencial, de las prestaciones tributarias a cuenta, en el concepto de deuda tributaria, como consecuencia de la creciente importancia que han adquirido estas obligaciones en el ámbito de la imposición personal. Con esta llamativa novedad se aclara, como pone de manifiesto el profesor ESEVERRI MARTÍNEZ¹⁶⁸, una discusión doctrinal latente sobre el carácter de estas prestaciones a cuenta, en cuanto se trata de ingresos a cuenta previos al nacimiento de la obligación principal.

Advierte GOROSPE OVIEDO que el nuevo precepto es una consecuencia lógica de la importancia que dichas prestaciones, anteriores al devengo, han ido adquiriendo en el mecanismo de aplicación de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre Sociedades¹⁶⁹.

La deuda tributaria que está recogida en la LGT tras la modificación de 1995 y que describe el artículo 58 de la misma, está compuesta por un grupo heterogéneo de prestaciones: la cuota a que se refiere el art.55 de la misma ley, las obligaciones tributarias a cuenta (los pagos a cuenta o fraccionados, las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener y los ingresos a cuenta), los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas a favor del Tesoro u otros entes públicos, los recargos del art. 61.3 de la LGT, el interés de demora, el recargo de apremio y las sanciones pecuniarias. Es significativo que las prestaciones a cuenta se enumeren junto con la cuota del tributo, motivo que puede venir a significar la especificidad de estas obligaciones¹⁷⁰.

168 Cfr. ESEVERRI MARTÍNEZ, E., “Artículo 58”, en AAVV *La Reforma de la LGT*, Barcelona, Cedecs, 1995, pág. 76.

169 Cfr. GOROSPE OVIEDO, J. A., *La deuda tributaria básica. Cuota, prestaciones a cuenta y recargos contributivos*. Ed. Marcial Pons, Madrid, 2000, pág. 42.

170 GOROSPE OVIEDO define la deuda tributaria, “en tanto que instituto jurídico, como un conjunto de disposiciones reguladoras de la prestación legalmente impuesta de dar una suma de dinero para satisfacer gastos públicos de forma mediata o inmediata, cuya estructura básica precisa que dicha contribución responda al principio de capacidad económica y cuya estructura adicional asegura esa aportación al sostenimiento de los gastos

En opinión de LUCHENA MOZO, el término “deuda tributaria” debe abarcar un contenido más amplio que simplemente el de cuota tributaria y equipararse al de “ingreso tributario” para todo aquél al que se le imponga la obligación ex lege de realizarlo sin ser sujeto pasivo del tributo, pero que sí puede considerarse obligado tributario. Como apoyo normativo utiliza el inciso segundo del apartado número tres del artículo 61 LGT dirigido a los “obligados tributarios”, lo que supone la admisión de otros vínculos con la Administración tributaria diferentes de la tradicional obligación tributaria principal. Gracias a esta reforma del concepto de deuda tributaria se ha terminado con la tradicional identificación entre obligación tributaria, la principal derivada de la realización del hecho imponible, y la deuda tributaria. Ello, además, permite entender que existen otros institutos tributarios que se enmarcan en la compleja estructura del tributo, que vienen a constituir una atribución patrimonial a favor de la Hacienda Pública pero que, a su vez, proceden de la realización de un presupuesto de hecho diferente del hecho imponible¹⁷¹.

La nueva estructura de la deuda tributaria pone de manifiesto que el esquema tradicional del tributo ha cambiado; éste ya no se compone de un único acto, que sería la realización del hecho imponible, sino que se ha convertido en la sucesión de actos vinculados entre sí, a través de los cuales se lleva a cabo la recaudación y que todos ellos tienen como finalidad principal hacer efectivo el principio constitucional de contribución al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica que se pone de manifiesto, no sólo con la realización del hecho imponible. También es posible advertir manifestaciones de la misma en algunos de estos vínculos, como las prestaciones a cuenta; en ellas puede apreciarse una capacidad

públicos, con la pretensión global de alcanzar el ideal de justicia tributaria”. Cfr. GOROSPE OVIEDO, J. Ignacio. *La deuda tributaria...*, op. cit., pág. 35.

171 Cfr. LUCHENA MOZO, G. M., *Retenciones e ingresos a cuenta en el IRPF*, Universidad de Castilla la Mancha, 1997, pág. 30 y 31.

económica potencial suficiente para legitimar dichas obligaciones de carácter tributario.

Los elementos que de acuerdo con la anterior normativa componían la estructura básica de la deuda tributaria principal constituyen un conjunto de prestaciones de naturaleza tributaria, fundamentadas en el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y guiadas por unos principios comunes, siendo el más representativo el de la capacidad económica. En el caso de las obligaciones tributarias a cuenta, la importancia de este principio se ha puesto de manifiesto en la propia legislación del Impuesto sobre la Renta; y respecto al carácter contributivo de las mismas, éste puede deducirse, por ejemplo, de la ausencia de obligación de declarar para aquellos contribuyentes que *“obtengan exclusivamente rendimientos del trabajo, del capital, de actividades profesionales y ganancias del patrimonio hasta un importe máximo conjunto de 601’01 euros”* anuales en tributación conjunta o individual¹⁷², en cuanto que la tributación para estos sujetos, se hace efectiva a través de estas obligaciones anticipadas¹⁷³.

172 Art. 59.2 del Reglamento del IRPF.

173 Lo mismo sería aplicable a los sujetos que se encuentren en el supuesto contemplado en el apartado 3 del mismo artículo 59. *“Tampoco tendrán que declarar (...) los contribuyentes que obtengan rentas procedentes exclusivamente de las siguientes fuentes, en tributación individual o conjunta:*

Rendimientos íntegros del trabajo, con los siguientes límites:

Con carácter general, 22.000 euros anuales, cuando procedan de un solo pagador. Este límite también se aplicará cuando se trate de contribuyentes que perciban rendimientos procedentes de más de un pagador y concurra cualquiera de las dos situaciones siguientes:

Que la suma de las cantidades percibidas del segundo y restantes pagadores, por orden de cuantía, no supere en su conjunto la cantidad de 1.000 euros anuales;

Que sus únicos rendimientos del trabajo consistan en las prestaciones pasivas a que se refiere el artículo 16.2.a de la Ley del Impuesto y la determinación del tipo de retención aplicable se hubiera realizado de acuerdo con el procedimiento especial regulado en el artículo 77 bis de este Reglamento.

8.000 euros anuales, cuando:

La profesora SOLER ROCH define la naturaleza contributiva de una obligación tributaria como “un vínculo jurídico entre el titular del crédito (la Hacienda Pública) y el correspondiente deudor tributario que constituirá, en cada caso, la manifestación jurídica concreta del deber general y abstracto de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos” pero ésta no se la atribuye a las prestaciones a cuenta¹⁷⁴. Al frente de una importante posición doctrinal, LEJEUNE VALCÁRCEL y SOLER ROCH no admiten que la obligación de retener e ingresar a cuenta anticipadamente tenga carácter contributivo, sino únicamente tributario debido a su condición dependiente respecto de la obligación principal que sí es de carácter contributivo¹⁷⁵. En su opinión, las obligaciones a cuenta no cumplen una finalidad contributiva, sino más bien garantista del crédito tributario principal. MARTÍN QUERALT afirmaba en 1983 que la retención consistía en una “obligación no contributiva cuyo sujeto

Procedan de más de un pagador, siempre que la suma de las cantidades percibidas del segundo y restantes pagadores, por orden de cuantía, superen en su conjunto la cantidad de 1.000 euros anuales.

Se perciban pensiones compensatorias del cónyuge o anualidades por alimentos diferentes de las previstas en el artículo 7, letra k, de la Ley del Impuesto.

El pagador de los rendimientos del trabajo no esté obligado a retener de acuerdo con lo previsto en el artículo 71 de este Reglamento.

Rendimientos íntegros del capital mobiliario y ganancias patrimoniales sometidos a retención o ingreso a cuenta, con el límite conjunto de 1.600 euros anuales.

Rentas inmobiliarias imputadas, a las que se refiere el artículo 71 de la Ley del Impuesto, que procedan de un único inmueble, rendimientos íntegros del capital mobiliario no sujetos a retención derivados de Letras del Tesoro y subvenciones para la adquisición de viviendas de protección oficial o de precio tasado, con el límite conjunto de 1.000 euros anuales”.

174 Vid. SOLER ROCH, M. T., “Notas sobre la configuración jurídica de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre lamente de las Personas Físicas”, *Revista española de Derecho Financiero*, Civitas, núm. 25, enero-marzo, pág. 9. De acuerdo, precisamente, con esta definición de obligación contributiva, pueden incluirse las prestaciones a cuenta en el conjunto de obligaciones contributivas en cuanto que para su configuración y establecimiento va a ser imprescindible una manifestación del deber de contribuir en el sujeto pasivo obligado a soportarlas. Este planteamiento se verá extensamente fundamentado en el siguiente capítulo, al ver la incidencia del principio de capacidad económica en las prestaciones tributarias a cuenta.

175 Cfr. LEJEUNE VALCÁRCEL, E. *La anticipación de ingresos en el IRPF*. ED. Edersa, 1982, págs. 191 y ss.; SOLER ROCH, M. T., “Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios...”, op. cit., pág. 26.

pasivo será quien ha realizado un presupuesto de hecho – no hecho imponible – cuya realización determina ex lege el nacimiento de una obligación carente de carácter contributivo y que debe insertarse en el más amplio marco del procedimiento de imposición de los tributos”; en definitiva, este autor les negaba la condición contributiva porque no estaban orientadas por la realización de un hecho imponible indicativo de capacidad económica¹⁷⁶. Contrarios al carácter contributivo de las prestaciones tributarias a cuenta se muestran aquellos autores que no consideran que a través del supuesto de hecho de la retención e ingreso a cuenta se ponga de manifiesto una efectiva capacidad económica que permita el mantenimiento de los gastos públicos a través de estas obligaciones. Para los partidarios de esta postura, la consideración del carácter contributivo del ingreso equivaldría a afirmar que se hace un ingreso a título de tributo y consecuentemente a título definitivo¹⁷⁷.

En nuestra opinión, la conclusión a la que se llega con esta última postura negativa, podría ser demasiado drástica. Efectivamente, estamos de acuerdo con que el ingreso se hace a título de tributo, pero no definitivo en relación con la obligación principal del impuesto sobre la renta, aunque sí es definitivo en relación con la obligación tributaria a cuenta.

Para VICENTE – ARCHE, la estructura contributiva de un presupuesto de hecho tributario se compone de dos requisitos: que el ingreso responda a la tutela del interés del ente público consistente en la cobertura de sus

176 Cfr. MARTÍN QUERALT, J., “Notas en torno a la configuración jurídica de la retención a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Hacienda Pública española*, núm. 82, 1983, pág. 135.

177 Entre otros, vid. VICENTE AARCHE- DOMINGO, F., “Apuntes sobre el instituto del tributo, con especial referencia al Derecho español”, *Revista española de Derecho Financiero*, pág. 142; SOLER ROCH, M. T., “Notas en torno a la configuración jurídica...”, op. cit., pág. 26; HINOJOSA TORRALVO, J. J., *Los Créditos de Impuesto en el Sistema Tributario Español*, Ed. Cedecs, Barcelona, 1995, pág. 11 y LUCHENA MOZO, G. M., *Retenciones e ingresos a cuenta...*, op. cit., pág. 206.

necesidades financieras y que refleje la capacidad económica de los sujetos pasivos para soportar la contribución¹⁷⁸.

En cuanto al primer requisito podemos señalar que la autonomía e independencia de las obligaciones a cuenta nos permite considerarlas como una auténtica forma de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que requiere el esfuerzo y un sacrificio de soportar todo los meses la práctica de la retención en caso de retenciones e ingresos a cuenta o de efectuar los titulares de actividades económicas cada trimestre un ingreso al Tesoro. Por su parte, ROZAS VALDÉS las considera como auténticas prestaciones contributivas que, además, en numerosos casos son de cuantía superior al “crédito pretendidamente afianzado” y que, asimismo, suponen un elemento esencial en la cuantificación de la deuda tributaria¹⁷⁹. La provisionalidad no excluye el concurso a los gastos públicos ya que aunque la obligación provisional pueda ser posteriormente reembolsada, en el momento de cumplir la obligación a cuenta es imprescindible disponer de los medios necesarios. El sistema de las obligaciones a cuenta funciona como una fuente de ingresos constante para la Administración a la que incluso puede otorgársele carácter crediticio, pues si se supera el montante de la deuda final, la Administración habrá dispuesto de cantidades, a lo largo de un año, que deberá restituir pero sin el pago de intereses¹⁸⁰.

Por lo que se refiere al segundo requisito, hemos visto la incidencia del principio de capacidad económica sobre estas prestaciones que es el que ha permitido y sobre el que se ha fundamentado una mayor adecuación del importe de estas prestaciones al importe final del impuesto, sobre el que no

178 Cfr. VICENTE-ARCHE DOMINGO, F., “Apuntes sobre el instituto del tributo, con especial referencia al Derecho español”, op. cit., págs. 459 y 467.

179 Cfr. ROZAS VALDÉS, J. A. “La deficiente eficacia del conflicto”, *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 84, 1994, pág. 841.

180 Cfr. GOROSPE OVIEDO, J. I. “La deuda tributaria básica...”, op. cit., págs. 116 y 117.

cabe duda de su necesario sometimiento al principio de capacidad económica consecuencia de la necesaria conexión del presupuesto de hecho de las obligaciones a cuenta con el hecho imponible del impuesto. Demostrada una determinada capacidad económica para la satisfacción de estos ingresos, que debe manifestarse a lo largo de toda la actuación del tributo, se puede afirmar el carácter contributivo de estas obligaciones.

La presencia del principio constitucional también ha quedado demostrada por los diversos pronunciamientos jurisprudenciales que han obligado a reducir los porcentajes de retención hasta alcanzar un importe que no suponga una vulneración del principio de capacidad económica¹⁸¹. Actualmente está demostrado que la intención del legislador es la de conseguir que las obligaciones a cuenta se conviertan en el más fiel reflejo de la obligación tributaria principal, en la medida que esto sea posible, sobre la que no hay ninguna duda de su carácter contributivo, para que, gracias a esta semejanza, su anticipación en el tiempo goce de la mayor fiabilidad y seguridad, y esté justificada su contribución al mantenimiento de los gastos públicos¹⁸². Si bien, no hay duda de que existe una finalidad garantista en las prestaciones tributarias a cuenta, esto no es obstáculo para que pueda admitirse, igualmente, una finalidad contributiva en las mismas.

Siguiendo con el concepto de deuda tributaria que se encontraba en la anterior LGT, el art. 58 se estructuraba en dos apartados, coincidiendo el

181 STS de 2 de marzo de 2000 (JT, 2996) y STS de 14 de julio de 2000 (JT, 6839) STS 19 de mayo 2000, (RJ 2000, 6067).

182 Con esta finalidad, por ejemplo, se ha calificado como infracción grave la falta de comunicación, o comunicación de datos erróneos, al pagador de las cantidades sujetas a retención, de aquellas circunstancias que facilitan una aplicación de la retención mucho más correcta como pueden ser las cargas familiares. También es representativa de esta voluntad que con la nueva Ley se sujeten a retención otras rentas que tradicionalmente venían excluyéndose de esta detracción como las ganancias patrimoniales obtenidas en la transmisión o reembolso de acciones y participaciones en Fondos de Inversión. Vid. MARTÍN QUERALT, J. “El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Residentes) (II)” en la obra colectiva *Curso de Derecho Tributario. Parte especial. Sistema tributario: los tributos en particular*, 17ª edición, Marcial Pons, Madrid, 2001, pág. 164.

primero con la estructura básica de la deuda tributaria y el segundo con las prestaciones accesorias que en su caso podrán formar parte de la deuda tributaria, cuya función consiste en procurar el correcto cumplimiento de la deuda principal. En principio, esta distinción podría basarse tanto en la naturaleza de cada uno de los ingresos, como en la autonomía respecto de la deuda principal. El legislador, con esta distinción, situó en el mismo nivel a la cuota y a las prestaciones a cuenta que se erigen como elementos constitutivos y estructurales de la deuda tributaria, algo que resulta llamativo en cuanto que éstas, o bien, no se dan en todos los impuestos que componen el Ordenamiento tributario, o bien, pueden no existir, bajo determinadas circunstancias, en aquellos tributos para los que sí están previstas.

Son varias las razones que han determinado la integración en la deuda tributaria principal de las obligaciones tributarias a cuenta como su naturaleza tributaria, su aplicación con carácter previo a la realización del hecho imponible atendiendo a una potencial capacidad económica, su importancia en el esquema recaudatorio en los impuestos personales sobre la renta y, especialmente, su carácter autónomo respecto de la obligación tributaria en cuanto que nacen con anterioridad al devengo del impuesto y, por tanto, independientemente de la existencia del tributo¹⁸³. Concretamente, esta autonomía les permite existir aunque no se produzca el nacimiento de la obligación tributaria y la cuota correspondiente, pero al ser un elemento básico de la deuda tributaria pueden generar sus propias obligaciones accesorias que recoge el mismo art. 58 en su apartado número 2.

Con esta novedosa orientación legislativa que se introdujo con la reforma del art. 58 de la LGT de 1995, se ha conseguido definir otros institutos

183 Cfr. GOROSPE OVIEDO, J. Ignacio, *La deuda tributaria básica...*, op. cit., págs. 46 y ss. También, añade este autor, otras razones de política recaudatoria como sería la posibilidad de aplicarles las prestaciones accesorias del artículo 58.2 de la LGT, exceptuando los recargos legalmente exigibles sobre las bases o las cuotas, han determinado su inclusión en la estructura principal de la deuda tributaria.

tributarios que aun no siendo tributos en sentido estricto, como las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados, suponen una atribución patrimonial a la Hacienda Pública como consecuencia de la realización de un presupuesto de hecho diferente de aquél que origina la obligación tributaria principal.

No obstante, las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados son tan eventuales como los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas a favor del Tesoro u otros entes públicos – no se dan en todos los impuestos y no surgen siempre – y sin embargo aquéllas se incluyen en el primer apartado y estos en el apartado número dos. Sobre las razones que han propiciado esta distinción, suscribimos la opinión de GOROSPE OVIEDO, que señala el carácter marginal y accesorio de estos recargos frente a la autonomía y relevancia de las prestaciones a cuenta en los impuestos pilares de nuestro Sistema tributario.

2. LA VIGENTE LEY GENERAL TRIBUTARIA

A finales del año 2003 culminó el procedimiento de elaboración de la nueva Ley General Tributaria y el 17 de diciembre se aprueba *Ley 58/2003*, publicada en el BOE con fecha de 18 de diciembre del mismo año. La Exposición de Motivos confiesa la insuficiente adaptación al actual sistema tributario de la anterior LGT y, en general, a todo el ordenamiento jurídico español que comenzó a desarrollarse tras la promulgación de la Constitución de 27 de diciembre de 1978, a pesar de las numerosas modificaciones, más o menos profundas, que ha sufrido desde que vio la luz en 1963. *“A pesar de los esfuerzos revisores del legislador, el sistema tributario ha evolucionado en los últimos años en el seno de los distintos impuestos sin el correlativo desarrollo*

de los preceptos de la Ley General Tributaria”¹⁸⁴. Entre los principales objetivos que se propone la nueva ley está el reforzar las garantías de los contribuyentes y la seguridad jurídica, para lo que sería muy propicio una clarificadora regulación de las prestaciones a cuenta respetuosa con los principios de justicia tributaria.

En el primer capítulo de este trabajo, en el que se incluían unas breves pinceladas sobre las perspectivas de reforma de las prestaciones tributarias a cuenta, hacíamos alusión al Informe de la Comisión para el estudio y propuestas de medidas para la Reforma de la LGT en el que se aconsejaba, debido a su relevancia para el Derecho tributario, incluir en la nueva Ley una definición de estas obligaciones que las distinga entre ellas, en función de quién esté a cargo de la misma, si el mismo contribuyente o un tercero ajeno al mismo. También se consideraba pertinente incluir, al menos brevemente, el régimen de las prestaciones y las repercusiones que las mismas conllevan hasta el derecho de deducirse del sujeto retenido. De acuerdo con el Informe sobre el Borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria, en el Título II se especifican los conceptos de las obligaciones tributarias de realizar pagos a cuenta, así como de las obligaciones entre particulares que resulten del tributo como consecuencia de la aplicación de las retenciones o ingresos a cuenta¹⁸⁵.

No obstante, en este apartado, creemos oportuno plantear la cuestión de si en la actualidad es realmente necesario que quede regulado en la LGT el concepto de estas obligaciones, el régimen de las prestaciones tributarias a

184 Exposición de Motivos de la Ley 58/2003 General Tributaria.

185 Éste ha sido elaborado por la Comisión para el estudio del borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria, publicado por el Instituto de Estudios Fiscales. Esta Comisión venía compuesta por los siguientes miembros; como presidente, Ferreiro Lapatz, como vocales: Simón Acosta, Clavijo Hernández, Falcón y Tella, Martín Fernández, de la Peña Velasco, Rubio Guerrero, Bernardo Gómez, Eseverri Martínez y Mendizábal Allende; como secretario, Cervantes Sánchez-Rodrigo y vicesecretario, Mestre García.

cuenta e incluso hasta las consecuencias de la aplicación de las mismas en el esquema tributario.

A pesar de su importancia e influencia en el sistema tributario de la que estamos convencidos, no se puede olvidar que, en definitiva, son obligaciones propias y características de sólo determinados impuestos del sistema, los impuestos directos sobre la renta, y es en su regulación específica, y siempre con rango de ley, donde debería quedar plasmado su régimen jurídico exclusivamente. La LGT, como indica su nombre, debe regular solamente aquellas figuras y materias que verdaderamente tengan un carácter general y común a las distintas figuras tributarias que componen el ordenamiento. Con esta opinión no queremos quitarle la consideración que han adquirido las obligaciones a cuenta y que ha ayudado a la aplicabilidad del principio de reserva de ley y del principio de capacidad económica en su regulación, más bien, se trata de sistemática legislativa. Únicamente proponemos la búsqueda de la sede natural de estas figuras, que entendemos que no debe estar en la LGT, sino en los impuestos específicos en los que se insertan y con los que mantienen una relación fundamentalmente instrumental.

No obstante lo indicado, parece que finalmente con la nueva LGT, se pretende aclarar la extensa polémica que hemos tratado de exponer, modestamente, entorno a la figura del sustituto y su posible equiparación con la del retenedor.

En este sentido, ya apuntaba el Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria la intención de acabar con las confusiones terminológicas. En él se incluía, un concepto más definido y perfilado de sustituto. Aunque en los términos del anteproyecto se seguía la misma línea de la fórmula, ya clásica, del artículo 32 de la anterior LGT, se precisaba y limitaba la función del sustituto; y así, se identificó como la persona obligada por la ley a cumplir, en

lugar del contribuyente, la obligación tributaria principal y las formales inherentes a la misma.

No obstante, la nueva Ley General Tributaria ha sido mucho más novedosa de lo esperado y finalmente parece haber oído a la mayoría doctrinal que reclamaba, fundamentalmente, una solución al problema del sustituto y el retenedor.

Para proceder al examen del régimen jurídico de las prestaciones tributarias a cuenta en la nueva Ley General Tributaria seguiremos el orden de los artículos del mismo texto legal. Vamos a comenzar destacando el reconocimiento expreso de la aplicación de la reserva de ley tributaria tanto a los “*supuestos que den lugar al nacimiento de las obligaciones tributarias de realizar pagos a cuenta y su importe máximo*” – art. 8.b) –, como en la “*determinación de los obligados tributarios previstos en el apartado dos del art. 35 de la presente Ley*” entre los que se encuentran los retenedores y retenidos, obligados a realizar ingresos a cuenta y el obligado a soportarlos y también los obligados a practicar pagos fraccionados – art. 8.c) –. Pero la LGT llega más allá e incluye en la reserva de ley las prestaciones entre particulares resultantes de los tributos como las existentes entre retenedor y retenido o entre el obligado a realizar el ingreso a cuenta y el sujeto obligado a soportarlo.

También de forma novedosa, se reconoce en el contexto de los tributos, la existencia de más de una obligación tributaria. Las relaciones jurídico-tributarias se distinguen entre obligaciones tributarias materiales y obligaciones tributarias formales.

El art. 17.3 reconoce como obligación tributaria material la de realizar pagos a cuenta y las establecidas entre particulares resultantes del tributo. De este modo, aparte de la obligación tributaria principal, recogida en el artículo 19, se reconoce con carácter autónomo la obligación tributaria de realizar

pagos a cuenta – artículo 23 – que “...consiste en satisfacer un importe a la Administración tributaria por el obligado a realizar pagos fraccionados, por el retenedor o por el obligado a realizar ingresos a cuenta. Esta obligación tiene carácter autónomo respecto de la obligación tributaria principal”. Este último inciso, desde mi punto de vista, acaba con todas las discusiones y dudas sobre la autonomía de las prestaciones a cuenta respecto de la obligación tributaria principal.

El segundo párrafo continúa: “El contribuyente podrá deducir de la obligación tributaria principal el importe de los pagos a cuenta soportados salvo que la Ley propia de cada tributo establezca la posibilidad de deducir una cantidad distinta a dicho importe”¹⁸⁶.

Sin querer menospreciar los aspectos positivos que conlleva esta novedad, sí resulta criticable el recurso que hace el legislador, una vez más, a los términos “pagos a cuenta” para referirse a las prestaciones anticipadas. Desde que estas figuras aparecen en nuestro sistema tributario se ha puesto de manifiesto por la doctrina el error que supone denominarlas con el concepto de “pago” en cuanto que se trata de prestaciones cuyo cumplimiento es anterior al nacimiento de la obligación principal y por tanto las cantidades ingresadas no pueden concebirse como un pago anticipado de una deuda que todavía no ha nacido y que no se sabe por qué cuantía nacerá o si, realmente, llegará a nacer¹⁸⁷. A pesar de las críticas, son muchos los años que han permanecido con esta nomenclatura y así se les conoce comúnmente; por este motivo,

186 En los siguientes artículos – del 24 al 29 – también se reconocen como obligaciones tributarias las obligaciones entre particulares resultantes del tributo, las obligaciones tributarias accesorias y las obligaciones tributarias formales. Las obligaciones entre particulares resultantes del tributo son las que se generan como consecuencia de actos de retención o de ingreso a cuenta previstos legalmente y tienen por objeto una prestación de naturaleza tributaria exigible entre obligados tributarios. Estas relaciones específicas las trataremos más adelante debido a la relevancia tributaria que han adquirido.

187 Por todos, Cfr. CASADO OLLERO, G., “De la imposición de producto...”, op. cit., págs. 60 y 61.

probablemente, el legislador ha decidido mantenerla para no crear mayor confusión.

Debemos llamar la atención sobre la posibilidad de que se devenguen intereses de demora con ocasión del retraso de la devolución pertinente de las sumas ingresadas a cuenta. En el Título II dedicado a “Los Tributos”, se enumeran las obligaciones y deberes de la Administración tributaria (art. 30). Una de ellas consistirá en la devolución de las cantidades que procedan, de acuerdo con lo previsto en la normativa de cada tributo, que correspondan a sumas ingresadas o soportadas debidamente como consecuencia de la aplicación del tributo. Dicha devolución se practicará en el plazo previsto en la normativa específica de los respectivos tributos o, en defecto del mismo, en el plazo máximo de 6 meses. Transcurrido el plazo sin que se hubiese procedido a la devolución por causa imputable a la Administración, debe abonarse el interés de demora regulado en el art. 26 de la presente Ley sin necesidad de solicitud por parte del interesado. Entendemos que constituye una de las devoluciones mencionadas aquéllas que se originan con ocasión de la práctica de las obligaciones tributarias a cuenta, cuando la cantidad anticipada supere al montante final de la cuota tributaria liquidada.

En cuanto a los obligados tributarios en la nueva LGT, encontramos importantes novedades¹⁸⁸. Si bien los retenedores, los obligados a practicar

188 En opinión de FERREIRO LAPATZA, el término “obligados tributarios” está lleno de imprecisión y además no goza de gran utilidad. La imprecisión viene de la amplitud del término obligado que abarca un ámbito muy extenso, incluidos los entes públicos o todos lo que están obligados a algo por una norma tributaria. También le resulta inútil al dudar de la eficacia que pueda tener una norma que se dirige por igual a tantos sujetos diferentes y con situaciones tan distintas. “El nombre obligados tributarios es totalmente inadecuado, porque el principio constitucional de legalidad exige que las prestaciones de carácter público, cada una de ellas, sean establecidas con arreglo a la Ley de modo individualizable, concretando en cada caso los deberes y obligaciones que comportan sin que quepa, en absoluto, una regulación genérica e imprecisa que permita a la Administración todo tipo de exigencias no amparadas en una norma con suficiente rango que las concrete y especifique de modo tal que no pueda entenderse burlado no sólo el principio de legalidad, sino también el principio de seguridad igualmente recogido en nuestra Constitución”. Cfr. FERREIRO LAPATZA, J. J., *Curso de Derecho Financiero Español*, 23ª Edición, op. cit., págs. 35 y 36.

ingresos a cuenta y los obligados a realizar pagos fraccionados no venían reconocidos de forma expresa en ningún texto legal como obligados tributarios, eran considerados como tales de forma unánime por la doctrina tributarista. Siguiendo estas consideraciones doctrinales se introduce en la nueva ley una amplia enumeración de obligados tributarios donde no sólo están incluidos los obligados a realizar las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados, sino que también se mencionan los obligados a soportar la retención y los obligados a soportar los ingresos a cuenta, en el artículo 35.2, letras c), d), e), h), i) ¹⁸⁹.

En cuanto al sujeto pasivo, que es el que nos interesa diferenciar de los obligados a las prestaciones a cuenta, tanto en su modalidad de contribuyente como de sustituto del contribuyente, éste se define en el artículo 36 y se relaciona exclusivamente con el cumplimiento de la obligación tributaria principal. Se elimina, afortunadamente, el último inciso del anterior artículo 32 dedicado al sustituto, sobre la detracción con ocasión de los pagos que se realicen a otras personas para efectuar su ingreso en el Tesoro. En nuestra opinión, estas palabras han sido durante mucho tiempo las responsables de que se confundieran y equipararan las figuras del sustituto y del retenedor. Con la nueva Ley es sustituto “el sujeto pasivo que, por imposición de la Ley y en lugar del contribuyente, está obligado a cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma”¹⁹⁰.

189 Art. 35. Obligados tributarios: contribuyente, sustituto del contribuyente, obligados a realizar pagos fraccionados, retenedores, obligados a practicar ingresos a cuenta, obligados a repercutir, obligados a soportar repercusión, obligados a soportar la retención, obligados a soportar los ingresos a cuenta, los sucesores y los beneficiarios de supuestos de exención o devolución cuando no tengan la condición de sujetos pasivos. Como consecuencia de la distinción de las obligaciones tributarias en el seno del tributo, se extiende la consideración de obligados tributarios a aquéllos a los que le venga impuesto el cumplimiento de una obligación tributaria formal.

190 Art. 36.3 LGT.

A continuación, en el artículo 37 se define a los “*obligados a realizar pagos a cuenta*”: *1. Es obligado a realizar pagos fraccionados el contribuyente a quien la Ley de cada tributo impone la obligación de ingresar cantidades a cuenta de la obligación tributaria principal con anterioridad a que ésta sea exigible. 2. Es retenedor la persona o entidad a quien la Ley de cada tributo impone la obligación de detraer e ingresar en la Administración tributaria, con ocasión de los pagos que deba realizar a otros obligados tributarios, una parte de su importe a cuenta del tributo que corresponda a éstos. 3. Es obligado a practicar ingresos a cuenta la persona o entidad que satisface rentas en especie o dinerarias y a quien la Ley impone la obligación de realizar ingresos a cuenta de cualquier tributo”.*

Para terminar con los sujetos implicados en las prestaciones tributarias a cuenta, el artículo 38 contempla los obligados tributarios a soportar la retención o ingreso a cuenta por imposición de la ley.

También está reconocida la estructura de las obligaciones a cuenta como una auténtica obligación tributaria con sus correspondientes elementos de cuantificación iguales a los de la obligación tributaria principal. La obligación de realizar “pagos a cuenta se determinará a partir de las bases tributarias, los tipos de gravamen y los demás elementos previstos” en el Capítulo III del Título II de LGT, de acuerdo con lo establecido en las Leyes propias de cada tributo.

El artículo 58 se sigue reservando para el concepto de deuda tributaria. “*La deuda tributaria estará constituida por la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta*”¹⁹¹.

191 El número 2 del artículo incluye en su caso, en la deuda tributaria el interés de demora, los recargos por declaración extemporánea y los recargos del período ejecutivo. A diferencia del régimen anterior quedan excluidas las sanciones del concepto de deuda

En esta nueva redacción no se enumeran una por una las obligaciones de retener, ingresar a cuenta o de practicar pagos fraccionados, sino que se integran las tres en el concepto general de “obligaciones de realizar pagos a cuenta”, hecho que refuerza nuestra intención de realizar un estudio conjunto

tributaria, que van a regularse de forma específica en el Título IV de la Ley. Es probable que el legislador haya advertido los problemas de constitucionalidad que planteaba el que las sanciones formaran parte de la deuda tributaria. El auto de 28 de febrero de 1996 de la Sección Cuarta del la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña planteó una cuestión de inconstitucionalidad del artículo 58.2e) en relación con el derecho constitucional de tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE) “por cuanto en las normas cuestionadas” se incluyen las sanciones tributarias propias del Derecho sancionador con conceptos típicos del Derecho tributario. El *ius puniendi* siempre debe aplicarse bajo el prisma de los principios y caracteres que caracterizan las garantías penales que tutelan los derechos de los ciudadanos, lo cual también afecta a la potestad sancionadora tributaria en relación con las infracciones y sanciones tributarias que no son otra cosa que expresión del *ius puniendi* del Estado. El problema se plantea desde el momento en que se equipara la sanción con la cuota tributaria cuando son cosas diferentes. La cuota tributaria, junto con sus prestaciones accesorias, viene a materializar la contribución individual del ciudadano al sostenimiento de los gastos públicos, que se fundamenta en el deber contributivo del artículo 31.1 de la Constitución Española. La Sanción, por su parte, constituye la respuesta del Ordenamiento jurídico ante un ilícito, que a su vez se fundamenta en el *ius puniendi* del Estado. De ahí la diferente naturaleza y fundamento de unas y otra. La ejecución de la deuda tributaria, en caso de liquidación administrativa, conlleva, de acuerdo al artículo 58.2 LGT, la simultánea ejecución de sus componentes, entre los que destaca la sanción tributaria. Y, por razón jurídica de garantía constitucional, resulta que no puede confundirse lo inconfundible, ni asimilarse lo que es ajeno: la sanción evidencia la actividad punitiva del Estado y la deuda tributaria resulta la consecuencia de la realización del hecho imponible y los deberes patrimoniales principales y accesorios que le siguen. Esto evidencia una vulneración tanto de la presunción de inocencia como del derecho de tutela judicial efectiva. En relación con este último, advertía la Sala de lo Contencioso-administrativo que era posible ejercitar la sanción integrada en la deuda tributaria antes de que fuese firme, “ya que la Administración tiene, como autotutela, la ejecutoriedad del acto administrativo (incluida la sanción), con jurisdicción contenciosa, porque si hay ejecución, es global y total y no por conceptos”. El auto que se indicaba arriba proponía que la actuación inspectora indicase la infracción pero que fuese otro órgano el que se encargara de imponer la sanción mediante un procedimiento diferente, separando así el procedimiento liquidador del procedimiento sancionador y salvaguardando el derecho a la tutela judicial efectiva. Vid. ROSEMBUJ, T., “La inconstitucionalidad del artículo 58.2 de la Ley General Tributaria”, *Quincena Fiscal*, núm. 18, octubre 1996, págs. 9 y ss. y ESEVERRI MARTÍNEZ, E., “Sanciones tributarias e intereses de demora”, *Crónica Tributaria*, núm. 87, 1998, págs. 28 y 29.

En relación con la redacción del propio artículo 58, desde mi punto de vista, no se alcanza a comprender cómo en la sistemática de la Ley se incluyen las obligaciones a cuenta en el apartado primero del artículo 58 en vez de en el número 2 junto con el resto de prestaciones que como ellas tienen un carácter extraordinario pues no son predicables de las deudas de todos y cada uno de los tributos existentes en nuestro sistema tributario.

de estas tres prestaciones y de buscar un concepto claro y único que pueda definir las tres categorías de prestaciones tributarias a cuenta.

Llegados a este punto y vista la configuración de las prestaciones tributarias a cuenta en la Ley General Tributaria, nos gustaría retroceder a los primeros artículos de la Ley en los que se encuentra la definición de tributo y de impuesto¹⁹². Son tributos “*los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración Pública como consecuencia de la realización del presupuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin de obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos*”. Los impuestos son “*los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente*”. El concepto de impuesto coincide con el recogido en la Ley derogada, sin embargo, no se incluyen ejemplos sobre las diversas manifestaciones de capacidad económica como ocurría en el anterior artículo 26. Atendiendo a los conceptos que nos da la Ley, nos planteamos la posibilidad de considerar las prestaciones tributarias a cuenta como tributos en su modalidad de impuestos. La práctica de obligaciones a cuenta viene determinada por la obtención de unas determinadas rentas, hecho que sin duda pone de manifiesto una capacidad económica de un sujeto que coincide con el contribuyente de los impuestos en los que radican estas prestaciones anticipadas.

El elemento característico de estos tributos, lo constituiría la intervención, en el caso de las retenciones e ingresos a cuenta, que no en el de los pagos fraccionados, de una tercera persona llamada retenedor u obligado a ingresar a cuenta. Estos terceros ajenos, por su idónea situación de pagadores

192 Esta ha sido otra de las incorporaciones novedosas de la Ley General Tributaria, a pesar de no ser muy bien acogida por algún sector de la doctrina, que no ve la necesidad de introducir y conceptuar las instituciones jurídicas en una norma con rango legal como si se tratase de un libro o manual para el estudio del Derecho tributario.

de rendimientos, se convierten en los sujetos más adecuados para practicar el ingreso al Tesoro público. Una vez ingresada la suma pertinente se extingue la “obligación tributaria de realizar pagos a cuenta”, sin perjuicio de la repercusión que tendrán en la cuota tributaria de los impuestos personales sobre la renta. No obstante, volveremos sobre esta idea al analizar la naturaleza jurídica de estas obligaciones.

Para concluir el estudio de la nueva Ley General Tributaria, en relación con las novedades y aspectos que nosotros consideramos más relevantes, no podemos dejar de mencionar la previsión de la reclamación económico-administrativa contra las actuaciones u omisiones de los particulares relativas a las obligaciones de practicar y soportar retenciones. Autores como ESEVERRI MARTÍNEZ, siempre han sido partidarios de admitir el acceso de los actos de repercusión o reembolso a la vía económico – administrativa debido a su relevancia entre los actos de gestión tributaria y su función en el procedimiento de gestión, ayudando a conseguir una mayor efectividad en la aplicación del tributo¹⁹³. Por otra parte, es el único medio a través del cual se consigue que soporte la carga tributaria el verdadero realizador del hecho imponible y el que manifiesta la capacidad económica. A pesar de estas propuestas doctrinales, con anterioridad a la LGT de 2003, las reclamaciones en relación con esta materia de las prestaciones a cuenta sólo se admitían haciendo una interpretación extensiva del art. 166; acogiéndose al apartado b) quedan legitimados para impugnar en vía económico – administrativa “*cualquiera otra persona cuyos intereses legítimos y directos resulten afectados por el acto administrativo de gestión*”¹⁹⁴; pero no podía encontrarse

193 Vid. ESEVERRI MARTÍNEZ, E., *Las actuaciones tributarias reclamables en vía económico – administrativa*, Cuadernos Civitas, Madrid, 1983. 1ª Edición, pág. 90. En el mismo sentido, Vid. ALONSO GONZÁLEZ, L. M., “*Sustitutos y retenedores....*”, op. cit., pág. 347.

194 Esta posibilidad específica se recogía en el Reglamento de Procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas – en lo sucesivo, RPREA –, aprobado por *Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo*, en el artículo 38.2 referido a la impugnación de actos de gestión tributaria. En concreto señala: “*Los actos de repercusión tributaria previstos*

ningún precepto específico referido a las relaciones tributarias entre particulares. En la Ley vigente, la situación cambia de forma acertada, y se amplía el número de sujetos legitimados e interesados en estas reclamaciones a todos los obligados tributarios, término que, como hemos apuntado previamente, incluye a todos los sujetos que intervienen en las prestaciones tributarias a cuenta, es decir, obligados a practicar retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados y a los sujetos obligados a soportar las retenciones y los ingresos a cuenta. Pero, seguramente, resulta mucho más llamativo el reconocimiento expreso de las actuaciones y omisiones relacionadas con la práctica de las obligaciones a cuenta y de soportarlas, lo que quiere decir que las situaciones derivadas de relaciones tributarias entre particulares son igualmente impugnables por la vía económico – administrativa.

Otra de las materias que han sufrido mayores cambios y novedades en esta nueva Ley General Tributaria es el régimen sancionador en materia tributaria que, como la mayoría de los procedimientos tributarios, también afecta a las obligaciones tributarias de realizar pagos a cuenta. A pesar de que en un ulterior capítulo se dedicará una especial atención al conjunto de infracciones y sanciones aplicables a los sujetos que intervienen en las prestaciones a cuenta, antes de finalizar definitivamente este apartado mencionaremos los preceptos referidos a las mismas.

En los mismos términos que empleaba la Ley anterior, serán sujetos infractores los retenedores y los obligados a practicar ingresos a cuenta – artículo 181 LGT - . En cuanto a las infracciones tipificadas, en primer lugar hay que mencionar la infracción grave por la falta de ingreso las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, cualquiera que

legalmente. Las retenciones efectuadas por el sustituto del contribuyente o por las personas obligadas por Ley a practicar retención”. A continuación, el artículo 118 del mismo reglamento desarrollaba la impugnación de los actos de retención.

sea la cuantía. Este primer tipo de infracción ya venía contemplado en la anterior LGT de 1963, con la que se nos presentaba una cuestión que creemos conveniente dejar apuntada en este apartado. La cuestión estaba relacionada con la estructura compleja de la obligación de retener e ingresar a cuenta (que será analizada con posterioridad) de la que pueden desprenderse dos obligaciones distintas: la obligación / deber de retener y la obligación de ingresar dichas cantidades retenidas o que hubieran debido retenerse¹⁹⁵. En aquella infracción, y por tanto, no podía entenderse que existiese reacción alguna en caso de incumplimiento de la retención como acto anterior al ingreso a cuenta, por tanto no estaba sancionado.

La nueva LGT, de forma acertada, ha venido a resolver este problema al tipificar en el artículo 191, apartados 3 y 4, como infracciones graves o muy graves respectivamente, al haber dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, siempre que las retenciones practicadas y no ingresadas, y los ingresos a cuenta repercutidos y no ingresados, representen un porcentaje inferior o igual al 50 por 100 del importe de la base de la sanción – en el caso de la infracción grave – o un porcentaje superior al 50 por 100 del importe de la base de la sanción – en el caso de la infracción muy grave –. Al introducirse estos nuevos supuestos no debe entenderse en relación con la primera infracción referida que queda impune el incumplimiento de practicar retenciones. Pero del análisis en conjunto de las tres infracciones que están tipificadas en la LGT, sí puede concluirse que en los casos en que no se practique retención pero sí se

195 MORIES JIMÉNEZ considera que la práctica de las retenciones efectuada por el retenedor no puede encuadrarse en la categoría de las obligaciones, sino en la de los deberes jurídicos. “La práctica de la retención constituye un derecho – deber del retenedor no renunciabile, frente al que no existe un derecho de crédito de la Administración tributaria ni una exigibilidad por parte del retenido de que se efectúe la retención, sino un comportamiento positivo impuesto a un sujeto – el retenedor – en consideración a intereses que no son los suyos, sino los de otro sujeto – el retenido, que está obligado a soportar la retención – o los generales de la colectividad”. Vid. MORIES JIMÉNEZ, M. T., *La retención a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las personar físicas*, op. cit., págs. 209 a 211.

produzca el ingreso en el Tesoro, este incumplimiento quedará sin responsabilidad ni sanción para el sujeto retenedor.

Otra de las infracciones leves previstas será la falta de ingreso en plazo de pagos a cuenta que hubieran sido regularizados por el mismo obligado tributario en una autoliquidación presentada con posterioridad sin cumplir los requisitos establecidos en el apartado 4 del artículo 27 de esta Ley para los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo. Los requisitos a que se refiere el tipo de la infracción se relacionan con los datos necesarios que deben incluirse en las declaraciones extemporáneas en orden a identificar el período impositivo a que se refieren.

A continuación se regula la infracción por imputar incorrectamente pagos a cuenta por las entidades sometidas a un régimen de imputación de rentas.

Las tres últimas infracciones que se recogen en la LGT en los artículos 204, 205 y 206, están directamente relacionadas con las prestaciones tributarias a cuenta y se refieren al incumplimiento de distintos deberes, como el deber de sigilo exigido a los retenedores y obligados a realizar ingresos a cuenta, el deber que corresponde al que será futuro contribuyente del impuesto correspondiente, de comunicar correctamente datos al pagador de rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta para determinar correctamente su importe y el deber de los pagadores de rendimientos dinerarios o en especie sujetos a retención o ingreso a cuenta, respectivamente, de entregar el certificado de dichos ingresos¹⁹⁶.

196 En cuanto al incumplimiento del deber de sigilo exigido, durante el Seminario sobre la Nueva Ley General Tributaria celebrado en la Universidad Internacional Menéndez Pelayo, en la Sede de Santander, se advirtió de la existencia de la concurrencia de delitos a la vez que se propuso una solución a la misma. Para hablar de concurrencia, en primer lugar tenemos que hablar de dos textos legislativos que recojan la misma infracción; en este caso se trata de la *Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal* y la reciente LGT. Posteriormente, hay que buscar la identidad de hechos,

3. LA CONSIDERACIÓN DE LAS PRESTACIONES TRIBUTARIAS A CUENTA COMO DEUDA TRIBUTARIA.

La consideración de las obligaciones tributarias de practicar pagos a cuenta como deuda tributaria tiene como consecuencia fundamental, la confirmación de su carácter autónomo. La nueva LGT ha venido, definitivamente, a confirmarlo en el artículo 23.1, párrafo segundo, que reconoce la autonomía de estas prestaciones respecto de la obligación tributaria principal.

Como se indicaba, también el propio artículo 58.1 de la LGT corrobora la autonomía e independencia de estas obligaciones anticipadas; así puede entenderse de la descripción de la deuda tributaria que distingue entre los elementos esenciales, la obligación tributaria principal de las obligaciones a realizar pagos a cuenta, cada una por separado.

Además de estos preceptos, hay otros artículos en el mismo texto legislativo de los que puede desprenderse esta idea de autonomía e independencia. Se trata de otras disposiciones en las que se hace referencia de manera individualizada a las prestaciones tributarias a cuenta, retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados. Entre otros, el artículo 181 que enumera los sujetos infractores¹⁹⁷. Con la anterior LGT, se deducía dicha

que en ambos casos coincide en el incumplimiento del deber de sigilo, la identidad de los sujetos obligados a guardar sigilo y, por último, la identidad de fundamento que lo constituye la vulneración del derecho a la intimidad. Determinada la concurrencia de delito, el siguiente paso es proceder a su eliminación. Para su resolución habría que aplicar el artículo 8 del Código penal que recoge el principio de especialidad que, en este caso, la Ley de Protección de Datos debe ceder a favor de la LGT cuyo tipo es más específico.

197 Art. 181 LGT “*Serán sujetos infractores las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta Ley que realicen las acciones u omisiones tipificadas como infracciones en las Leyes.*

Entre otros serán infractores los siguientes:

autonomía del mismo artículo 58 que regulaba la deuda tributaria y enumeraba, junto con la obligación principal, las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados.

Fuera de la LGT encontramos el artículo 45 del texto refundido del IS que afirma en su apartado 5 la consideración de los pagos fraccionados como deuda tributaria¹⁹⁸.

Desde esta perspectiva hay autores, con los que nos identificamos, que entienden que la retención y el ingreso a cuenta suponen la descomposición del tributo, es decir, de la obligación tributaria, en “dos obligaciones o deberes pecuniarios diferentes. Por un lado, el correspondiente a la retención y al ingreso, que surge del presupuesto de hecho consistente en el abono de rendimientos sujetos a este régimen, corriendo en todo caso a cargo del pagador de los mismos su cumplimiento, aun cuando no hubiera practicado la retención. Por otro lado el del sujeto pasivo del tributo de ingresar la diferencia entre la cuantía global del tributo y el importe de las retenciones e ingresos a cuenta procedentes”¹⁹⁹.

Confirma también el carácter autónomo el profesor ESEVERRI MARTÍNEZ²⁰⁰, quien indica que la inclusión de las obligaciones tributarias a cuenta en la deuda tributaria al mismo nivel que la cuota supone su

a) *Los contribuyentes y los sustitutos de los contribuyentes.*

b) *Los retenedores y los obligados a practicar ingresos a cuenta...*”.

198 Art. 45.5 del texto refundido del IS aprobado por *Real Decreto-legislativo 4/2004, de 5 de marzo*. “*El pago fraccionado tendrá la consideración de deuda tributaria*”.

199 Cfr. MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO y TEJERIZO LÓPEZ, *Curso de Derecho financiero*, 12ª edición, Editorial Tecnos, 2002, págs. 284 y 285. En un mismo sentido se pronuncia M. A. COLLADO YURRITA cuando señala que la retención supone la escisión del tributo en dos obligaciones pecuniarias diferentes y que cada una seguirá su propio camino. Cfr. COLLADO YURRITA, M. Á., *La retención a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Ed. Civitas, Madrid, 1992, pág. 73.

200 Cfr. ESEVERRI MARTÍNEZ, E. “Artículo 58”, op. cit., pág. 76.

configuración jurídica como deuda tributaria con un grado de autonomía total respecto de la verdadera deuda de la que traen causa, con lo que se confirma la tendencia a ordenar jurídicamente las prestaciones a cuenta como obligaciones específicas e independientes de las deudas principales de los tributos en los que se insertan, sin perjuicio de su función de ingresos a cuenta deducibles de la deuda principal. En definitiva, la Administración quiere dotar a estas prestaciones anticipadas de los mismos instrumentos de protección y tutela que amparan y garantizan el cobro de la cuota u obligación tributaria en sentido estricto, incluido el régimen sancionador.

Son diversas las consecuencias que han derivado de la inclusión de las prestaciones tributarias a cuenta en el concepto de deuda tributaria. Unas tienen carácter material y otras de carácter formal, como exponemos a continuación.

3.1. Efectos materiales.

Son diversos y variados los efectos que se han derivado de la consideración de las prestaciones tributarias a cuenta como deuda tributaria. Con carácter material, esta nueva configuración jurídica termina, en primer lugar, con la cuestión tradicional de identificar la deuda tributaria con la obligación tributaria que nace de la realización del hecho imponible. Con la modificación del artículo 58 se pone de manifiesto una realidad que ya había sido advertida por la doctrina como es que la deuda tributaria alberga otras prestaciones tributarias que van a suponer una atribución económica a la Hacienda Pública como consecuencia de la realización de un presupuesto de hecho diferente al hecho imponible.

Consecuentemente, la consideración de las prestaciones tributarias a cuenta como deuda tributaria, conlleva la exigibilidad de las obligaciones pecuniarias accesorias que también recoge el artículo 58 de la LGT en su apartado segundo como el interés de demora, el recargo por presentación voluntaria fuera de plazo y el recargo de apremio, ya que todos ellos toman como referencia la deuda tributaria.

Ya era admisible, desde que se reformó la anterior LGT por la *Ley 25/1995*, la aplicación de los efectos jurídicos que entonces el artículo 61, en concreto el apartado tercero de la LGT²⁰¹, había previsto para los ingresos tributarios extemporáneos, que también fuesen aplicables a retenciones e ingresos a cuenta y pagos fraccionados, así como la aplicación del procedimiento de apremio una vez finalizado el plazo correspondiente al período voluntario de ingreso²⁰². Si con anterioridad a esta reforma de 1995 no se admitía su aplicación, esgrimiendo como principal argumento que el artículo 61 regula tan sólo el pago de la deuda tributaria, a sensu contrario, debemos admitirla en la actualidad una vez reconocida esta condición²⁰³.

201 Menos el precepto relativo al aplazamiento del pago, ya que tras la nueva redacción dada por el art. 6.2 del *Real Decreto 448/1995, de 24 de marzo*, al art. 49 del Reglamento General de Recaudación, no se admite el aplazamiento de las cantidades procedentes de retenciones y en especial de las retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades. En la actualidad tendríamos que considerar en la misma situación las retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de no residentes que por su posterior incorporación al Sistema tributario no aparece enumerada junto con los otros dos impuestos personales.

202 Vid. LUCHENA MOZO, G. M^a, *Retenciones e ingresos a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, op. cit., pág. 93.

203 Vid. PÉREZ BERENGENA, J., “Una opinión en torno a la aplicabilidad del art. 61.2 de la LGT a los pagos fraccionados a cuenta del IRPF”, *Crónica Tributaria*, núm. 69, 1994, págs. 127-140. Dos son las razones por las que este autor llega a la conclusión de la imposibilidad de aplicar dicho artículo de acuerdo con el régimen anterior: “1^a. Por la propia naturaleza del pago fraccionado como una obligación distinta de las del IRPF. Sólo ésta es obligación principal (art. 35 de la LGT) consistente en el pago de la deuda tributaria, y sólo a ésta le es aplicable el art. 61.2 LGT. 2^a. Porque el art. 61 de la LGT regula tan sólo el pago de los tributos (la deuda tributaria), no siendo posible, ni por vía directa ni mediante aplicación analógica, extender sus efectos al pago de obligaciones que aunque tengan

El recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo viene regulado en la actualidad en el artículo 27 de la Ley²⁰⁴. En este sentido debe entenderse que cuando el obligado de la prestación tributaria a cuenta realice el ingreso fuera de los plazos señalados por la normativa específica del impuesto sin requerimiento previo por parte de la Administración, se procederá a la aplicación del recargo del 5, 10 ó 15 por 100 si la autoliquidación se efectúa dentro de los tres, seis o doce meses siguientes a la finalización del plazo establecido para la presentación e ingreso, respectivamente. El recargo se calculará sobre el importe a ingresar que resulte de la autoliquidación y va a excluir las sanciones que hubieran podido exigirse así como los intereses de demora que se hubieran devengado hasta el momento de la presentación de la autoliquidación. Cuando la presentación de la autoliquidación sin requerimiento previo se realice transcurridos doce meses desde la finalización del plazo, el recargo será del 20 por 100 y también excluirá las sanciones, pero se sumará a la base los intereses de demora devengados desde el día siguiente de la finalización de los doce meses posteriores al término del plazo establecido para la presentación de la autoliquidación.

También serán aplicables todas aquellas garantías que hasta el momento eran predicables exclusivamente de la cuota tributaria²⁰⁵.

naturaleza tributaria no sean, en puridad, tributos; máxime por el rigor de las consecuencias jurídicas previstas en el referido artículo”.

204 Artículo 27.1 “*Los recargos por declaración extemporánea son prestaciones accesorias que deben satisfacer los obligados tributarios como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria*”. Como señalaremos al referirnos a los deberes formales de los sujetos obligados a realizar los ingresos anticipados, el cumplimiento de los mismos mediante la realización del ingreso, constituye una auténtica autoliquidación por lo que la aplicación de este precepto debe quedar fuera de toda duda”.

205 LUCHENA MOZO advierte en el régimen de la ya derogada LGT de 1963 que “no cabe lugar para la duda sobre la aplicación de los efectos jurídicos que el artículo 61 de nuestra Norma Común Reguladora prevé para el caso de ingresos tributarios fuera de plazo al retraso en el ingreso de las retenciones a cuenta. Consecuencias entre las que, lógicamente,

En cuanto al interés de demora, en la anterior LGT, el artículo 77.5 recogía de manera expresa su exigibilidad, pero haciendo referencia a un supuesto muy concreto: la falta de pago de retenciones o ingresos a cuenta en los casos de infracciones que no dan lugar a responsabilidad. En dicho precepto no se mencionaban expresamente los pagos fraccionados como sí se hacía con los otros dos tipos de prestaciones a cuenta, por lo que podría caber la duda de su aplicación; aunque no puede olvidarse que, tanto entonces como ahora, se trata de una obligación a cuenta que forma parte de la deuda tributaria y que en todo lo posible debe equipararse a las dos anteriores. En la nueva redacción de la LGT no se encuentra ninguna disposición en términos similares; no obstante, de acuerdo con una interpretación flexible de las disposiciones generales aplicables a las obligaciones tributarias materiales – artículos 17 y siguientes –, podemos concluir la aplicación del interés de demora, que como obligación accesoria que es, sólo puede predicarse de otras obligaciones entre las que consideramos las prestaciones tributarias a cuenta²⁰⁶. Se trata de una prestación que deben satisfacer los obligados tributarios – entre los que se encuentran los retenedores, obligados a practicar ingresos a cuenta y los obligados a realizar pagos fraccionados – y los sujetos infractores como consecuencia de la realización de un pago fuera de plazo. Los retenedores y obligados a practicar ingresos a cuenta y pagos fraccionados, desde el momento que incumplen su prestación – el pago de la obligación a cuenta –,

no sólo se encuentra la aplicación del procedimiento de apremio cuando finalice el plazo reglamentario, sino también todas aquellas garantías tributarias a favor de la Hacienda Pública que parecían ser exclusivas de la cuota tributaria”. Cfr. LUCHENA MOZO, G. M. *Retenciones e ingresos a cuenta en...*, op. cit., pág. 111.

Al considerarse al retenedor u obligado a realizar el ingreso a cuenta como deudor principal de la obligación legal, el correspondiente procedimiento de apremio será dirigido contra él en caso de incumplimiento de la obligación de ingresar la cantidad correspondiente a la retención o ingreso a cuenta.

206 El artículo 25 define a las obligaciones tributarias accesorias de la forma siguiente: “*Son obligaciones tributarias accesorias aquellas distintas de las demás comprendidas en esta Sección que consisten en prestaciones pecuniarias que se deben satisfacer a la Administración tributaria y cuya exigencia se establece en relación con otra obligación tributaria...*”.

están incurriendo en una infracción que genera la aplicación del interés de demora.

La consideración de deuda tributaria va a influir, igualmente, en la responsabilidad del sujeto obligado a realizar los ingresos anticipados ya que se va a ver agravada tanto en el orden administrativo como en el orden penal. El retenedor y el obligado a ingresar a cuenta deben retener, declarar e ingresar esa cantidad en el Tesoro independientemente de que se haya producido o no dicha retención. En caso de omisión, en realidad lo que se estaría dejando de pagar sería deuda tributaria y por tanto será de aplicación el artículo 185 de la LGT que tipifica como infracción grave la falta de ingreso en los plazos señalados de la totalidad o parte de la deuda tributaria dentro de la cual hay que considerar las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados. El sujeto pasivo de las obligaciones a cuenta debe considerarse un deudor tributario, en la medida en que la obligación de la que es titular no sólo forma parte de la deuda tributaria, sino que es deuda tributaria en sí misma, ya que puede llegar a darse la situación de que no nazca la obligación tributaria principal y, en cambio, sí se practiquen las retenciones, ingresos a cuenta o pagos fraccionados pertinentes a lo largo del período impositivo.

En el orden penal, la redacción del artículo 349 del Código penal dada por la *Ley Orgánica 2/1985*, sólo hacía referencia a la elusión del pago de tributos, por lo que el retenedor y el obligado a realizar los ingresos a cuenta que no ingresaba el importe únicamente cometía una apropiación indebida, pero no se le podía acusar de un delito fiscal, aunque esta opción ha sido muy discutida por la doctrina²⁰⁷. En coherencia con la reforma del art. 58 de la LGT, la nueva redacción introducida por la *Ley Orgánica 6/1995* del art. 349, junto con la del art. 305 del nuevo Código penal aprobado por la *Ley Orgánica 10/1996*, se ha

207 Cfr. PÉREZ ROYO, F., “La configuración de la acción típica del delito de defraudación tributaria (artículo 349)”, *Revista española de Derecho Financiero*, Civitas, núm. 47-48, julio-diciembre, 1985, pág. 359.

reconducido la falta de ingreso de las “cantidades retenidas o que se hubieran debido de retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie”, al delito fiscal.

La vigente redacción del apartado uno del art. 58 de la LGT puede suponer un apoyo a la tendencia doctrinal que sostiene que una vez pagadas las obligaciones a cuenta, la obligación tributaria no puede nacer por la cantidad total, constituyendo aquéllas el cumplimiento de una prestación específica diferente de ésta²⁰⁸. Su cumplimiento, por tanto, supondría una minoración de la obligación tributaria principal.

En la aplicación de los tributos directos sobre la renta podemos decir que surgen dos obligaciones distintas en el tiempo pero también en el objeto. La primera corresponde a las retenciones, ingresos a cuenta o pagos fraccionados y, la segunda, por otro lado, es la obligación tributaria principal que nace por la realización del hecho imponible.

Frente a esto, GOROSPE OVIEDO argumenta que esta dualidad de obligaciones no quiere decir que la obligación tributaria nace con la deducción de las prestaciones tributarias a cuenta. En su opinión, incluso con la posterior reforma de *Ley 25/1995 de 20 de julio* y la nueva LGT, la obligación tributaria nace por el total, es decir, sumando la cuota y las obligaciones a cuenta²⁰⁹. En el mismo sentido se pronuncia PÉREZ DE AYALA, cuando afirma que el importe de la obligación tributaria se corresponde con el total del importe de la

208 Como defensor de esta tesis en la doctrina italiana se encuentra Fedele según el cual la naturaleza satisfactoria del pago anticipado “excluye la posibilidad de un posterior nacimiento, y lógica extinción, de una relación obligatoria que tiene por objeto la prestación ya efectuada”. FEDELE, A., “La teoría del procedimiento de imposición y la denominada anticipación del tributo”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 14, 1974, pág. 1727. Además, en este mismo sentido se pronuncian MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO y TEJERIZO LÓPEZ “*Curso de Derecho Tributario*, op. cit., pág. 284; LUCHENA MOZO, G. M., *Retenciones e ingresos a cuenta en el Impuesto...*”, op. cit., pág. 206.

209 Cfr. GOROSPE OVIEDO, J. I., *La deuda tributaria...*, op. cit., pág. 212 y 213.

deuda formado por la cuota y los ingresos anticipados; lo que ocurre, sigue argumentando, es que en el momento del nacimiento de la obligación a causa de la realización del hecho imponible se produce una “mutación de la naturaleza jurídica de dichos ingresos anticipados”, pasan de tener un carácter eventual a convertirse en pagos liberatorios, cuyo efecto liberatorio podrá oponerse en el momento de realizar el ingreso de la deuda²¹⁰.

MORIES JIMÉNEZ, con palabras de TESAURO, se muestra partidaria igualmente de que la obligación tributaria principal, en caso de nacer, lo haga siempre por la totalidad del importe y no con carácter parcial, “independientemente de que como consecuencia de la deducción de las sumas retenidas, la deuda tributaria sea menor, ya que en definitiva el sistema de pagos a cuenta constituye un elemento más en la cuantificación de la obligación tributaria principal”²¹¹. En caso de que la cuota diferencial resulte inferior a las cantidades que han sido ingresadas a cuenta, la ley ha previsto una obligación que tendrá por objeto el reembolso del exceso de las cantidades retenidas, en este caso la Administración pasará a ser deudora y el retenido el acreedor, que ha sido el que se vio privado de dichas sumas que ahora le pertenecen.

Nosotros no somos partidarios de esta opinión como acabamos de exponer en las anteriores páginas de forma más extensa²¹². Nuestra postura es la opuesta, es decir, que una vez ingresadas las prestaciones tributarias a cuenta, la deuda tributaria correspondiente al impuesto general sobre la renta, no va a nacer por la totalidad del mismo, sino por el importe resultante tras deducir las cantidades procedentes de las retenciones, ingresos a cuenta y pagos

210 Cfr. PÉREZ DE AYALA, J. L., *Dinámica de la relación jurídica tributaria en el Derecho español*, Ed. Dykinson, 1997, Madrid, pág. 81 y 82.

211 Cfr: MORIES JIMÉNEZ, M. T., *La retención a cuenta en el Impuesto...*, op. cit., págs. 285 y 286.

212 Vid. Capítulo II, apartado núm. 3 “La consideración de las prestaciones tributarias a cuenta como deuda tributaria”, págs. 151 y ss..

fraccionados. La retención y el ingreso a cuenta en los impuestos directos sobre la renta suponen la descomposición del impuesto en dos obligaciones pecuniarias diferentes, cuyo cumplimiento supondrá la minoración de la obligación tributaria principal en dichas cantidades. Éste es el resultado de la tendencia de ordenar jurídicamente las prestaciones tributarias a cuenta como obligaciones autónomas e independientes de las obligaciones principales de los tributos en los que se insertan, independientemente de su función de ingresos a cuenta deducibles de la deuda principal.

3.2. Efectos formales.

La primera consecuencia de contenido formal, es la necesidad de un reforzamiento en la fundamentación legal de estas figuras. Desde hace mucho tiempo se viene exigiendo por la doctrina de lege ferenda el rango legal en la regulación de estas prestaciones. Si bien esto no se consiguió con la reforma de la anterior LGT en 1995, finalmente, hemos tenido que esperar hasta la nueva LGT para ver un reconocimiento expreso por el legislador. El art. 8 de la LGT somete al principio de reserva de ley *“los supuestos que dan lugar al nacimiento de las obligaciones tributarias de realizar pagos a cuenta y su importe máximo”* así como *“la determinación de los obligados tributarios, entre los que se encuentran todos los sujetos implicados en las prestaciones tributarias a cuenta previstos en el apartado 2 del artículo 35 de la presente Ley”*. Ha sido, sin duda, una previsión más extensa de la esperada, pues incluye además de los presupuestos de hecho, a los sujetos vinculados a las prestaciones tributarias a cuenta, tanto los obligados a ingresar como los obligados a soportar retenciones e ingresos a cuenta.

Desde la entrada en vigor de la nueva LGT, se especifica claramente el ámbito de aplicación del principio de reserva de ley. El principio de reserva de ley en materia tributaria es de carácter relativo, el cual, como señala DI PIETRO, deberá vincular al legislador en el momento de elegir y determinar los elementos estructurales de las obligaciones tributarias en general, así como de los elementos que pueden incidir en el reparto de la carga tributaria²¹³. A la vez, se manifiesta en un doble sentido, cuantitativo y cualitativo²¹⁴.

Cuantitativo o parcial ya que la reserva de ley no se aplica a la totalidad de la materia tributaria, sino que también procede la intervención del reglamento para la regulación y el desarrollo de esta materia. El fundamento de esta relatividad puede extraerse del art. 31.3 de la CE “*Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley*” de cuya expresión puede reconocerse que no se concede a la ley la exclusividad en materia tributaria. La jurisprudencia del Tribunal Constitucional, en varias ocasiones, ha señalado la necesidad de la reserva de ley solamente en la creación de los tributos y en sus elementos esenciales²¹⁵.

Los pagos a cuenta deberían entrar en este ámbito acotado de materia tributaria reservado a la ley. En primer lugar por ser elementos esenciales del tributo derivado de su carácter autónomo dentro de la estructura de la deuda tributaria (art. 58.1 de la LGT) y por su importante incidencia en la deuda principal de los respectivos impuestos. Además no sólo se trata de una prestación patrimonial de carácter coactivo para las que el Tribunal

213 El profesor DI PIETRO ha puesto de manifiesto la relatividad de la reserva de ley en su trabajo sobre los reglamentos tributarios, en el que defiende la importancia de alcanzar el en ámbito tributario el mayor consenso parlamentario posible para el sacrificio que supone el cumplimiento de los deberes tributarios. Vid. DI PIETRO, A., “Regolamenti Tributari”, *Enciclopedia Giuridica Treccani*, 1999, pág. 1 y ss.

214 Vid. CUBERO TRUYO, A., “La doble relatividad de la reserva de ley en materia tributaria. Doctrina constitucional”, *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, núm. 109-110, Enero- junio, 2001, págs. 233 y ss.

215 STC 6/1983, STC 185/1995.

Constitucional impuso su establecimiento por ley²¹⁶, sino que también deben considerarse prestaciones contributivas que están dirigidas al soporte de los gastos públicos, lo cual constituye otro fundamento para la aplicación del principio de reserva de ley aunque no ha sido considerado así por el Tribunal Constitucional²¹⁷.

El principio de reserva de ley puede considerarse también relativo en sentido cualitativo en cuanto que no se aplica con la misma intensidad o con el mismo grado a toda la materia tributaria²¹⁸. Es decir, la presencia de la ley como fuente reguladora de los elementos fundamentales del tributo es esencial e imprescindible, mientras que el contenido y extensión de la regulación puede variar²¹⁹. Es este carácter flexible el que permite la participación del reglamento, sobre todo en la determinación de los elementos cuantificadores del tributo, especialmente en operaciones de carácter técnico²²⁰.

La aplicación del principio de reserva de ley a las prestaciones tributarias a cuenta es admitida por todos, jurisprudencia, doctrina y legislador. En cambio, encontramos opiniones encontradas sobre el grado de

216 STC 185/1995 “... cuando un Ente público impone coactivamente una prestación patrimonial a un ciudadano, cuenta para ello con la voluntaria aceptación de sus representantes... este es, en última instancia, elemento determinante de la exigencia de reserva de ley”, Base de Datos Aranzadi Jurisprudencia.

217 STC 28 de octubre 1997 y STC 195/185. B. D. Aranzadi Jurisprudencia.

218 CUBERO TRUYO y ALGUACIL MARÍ también hablan de flexibilidad o elasticidad para referirse a este sentido relativo del principio de reserva de ley. Vid. CUBERO TRUYO, A., “La doble...”, op. cit., págs. 245 y ss. ALGUACIL MARÍ, M. P., “Acerca de la flexibilidad de la reserva de ley en materia tributaria”, *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, núm. 101, enero-marzo, 1999, págs. 5 y ss.

219 De este modo, la mayor o menor flexibilidad del principio dependería del ente titular del poder tributario (entes locales), de las distintas categorías de tributos (impuestos, tasas y contribuciones especiales) o los diversos elementos de los tributos. Cfr. CUBERO TRUYO, A. “La doble...”, op. cit., págs. 246 y ss.

220 DI PIETRO defiende la máxima operatividad del principio de reserva de ley sobre la materia que definimos como sustancial en el ámbito tributario, mientras que la eficacia del reglamento podrá ser más amplia en los aspectos procedimentales del tributo, sobre los cuales existe una consolidada opinión de excluirlos de la reserva de ley. Cfr. DI PIETRO, A., “Regolamenti Tributari”, op. cit., págs. 1 y 2.

aplicación del principio a esta figura. Una vez admitida su consideración como elemento esencial del tributo, es indudable la intervención de la ley, pero la cuestión consiste en determinar hasta dónde debe llegar esta intervención legal.

Hemos visto como la jurisprudencia del Tribunal Supremo y el legislador, en un principio, optaron por una postura muy flexible considerando que sería suficiente el rango legal para el establecimiento de los pagos a cuenta como una mera habilitación para su posterior desarrollo reglamentario. Mientras que el Tribunal Supremo mantiene de forma reiterada su doctrina, el legislador parece más consciente de la trascendencia que puede llegar a tener las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados y lo ha demostrado en las presentes leyes del IRPF, IRNR y el IS. Aun así no parece que sea suficiente la cobertura legal y resulta todavía excesivo el uso del reglamento en esta materia.

Si bien ya era necesaria con anterioridad a su consideración como deuda tributaria, pues en cualquier caso se trataba de prestaciones patrimoniales de carácter público, ahora resulta ya imprescindible la intervención de la ley en la regulación de estas obligaciones a cuenta, su presupuesto de hecho, los sujetos implicados y su cuantificación.

La ampliación del concepto de deuda tributaria es la respuesta a la necesidad de otorgar rango de ley a un conjunto de prestaciones cuya regulación sustantiva se contemplaba en normas de carácter reglamentario. A esta respuesta se han unido, afortunadamente, las leyes propias de los impuestos en las que se regulan las distintas obligaciones a cuenta, Ley IRPF y Ley IS, aunque, como ya pusimos de manifiesto con anterioridad, todavía no podemos sentirnos completamente satisfechos hasta que no encontremos con una regulación legislativa completa y apropiada de las prestaciones tributarias a cuenta.

Esta ampliación del concepto de deuda tributaria no sólo resuelve las dudas sobre su fundamentación formal en la regulación general de los tributos sino que también permite la aplicación de todas las disposiciones relativas a la deuda tributaria.

4. CARACTERÍSTICAS COMUNES Y DIFERENCIAS ENTRE LAS DISTINTAS OBLIGACIONES A CUENTA.

En principio, las tres figuras son perfectamente diferenciables entre sí y constituyen obligaciones diversas y autónomas, no sólo en relación con la obligación principal, sino entre ellas también. No obstante, es innegable que las retenciones e ingresos a cuenta tienen más notas comunes frente a los pagos fraccionados, cuya diferente configuración en cuanto al sujeto o el elemento temporal va a ser determinante, entre otras cosas, en el régimen de responsabilidad y el sancionador.

4.1. Retenciones e ingresos a cuenta.

Puede observarse en la ley cómo el legislador ha querido configurar el ingreso a cuenta a imagen y semejanza del régimen de retenciones y parece coherente con el hecho de que ambas instituciones pertenecen a un mismo género y que las funciones que cumplen los dos son similares, como la de proporcionar información de los contribuyentes a la Administración, facilitar la recaudación al repartirla a lo largo del período impositivo, a la vez que

proporcionan al Fisco una liquidez para afrontar los gastos públicos²²¹. De este modo lo manifestó la Exposición de Motivos del Reglamento aprobado por *Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre* (en su núm. II), cuando señala que con dicha regulación se pretende una sistematización de todos los pagos a cuenta a través de un tratamiento conjunto de retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados²²².

Para conseguir esta equiparación se han impuesto las mismas obligaciones formales del retenedor al obligado a ingresar a cuenta e igualmente se ha intentado establecer una relación similar a la que existía previamente entre el retenedor y el Fisco, independiente de la obligación principal.

Ambos pueden realizarse tanto por un tercero como por la Administración dependiendo de quién abone el rendimiento sometido a gravamen. Cuando es la Administración la que practica la retención o ingreso a cuenta se denomina retención o ingreso a cuenta directos frente a la retención y el ingreso a cuenta indirectos que realiza un tercero. El punto en común proviene de la aplicación al sujeto obligado de la misma normativa

221 Cfr. MALVÁREZ PASCUAL, L. A., *La tributación de los rendimientos del trabajo percibidos en especie*, Ed. Marcial Pons, 1998, págs. 283-284.

222 Uno de los principales escollos que se presentaron en el establecimiento de los ingresos a cuenta fue la posibilidad de repercutir por parte del pagador del rendimiento, el importe ingresado al beneficiario de la retribución. Para poder conseguir una pacífica aplicación equiparable a la de la retención, era necesario que el pagador no soportase el ingreso a cuenta. La propuesta fue la posibilidad de una detracción por parte del pagador sobre los rendimientos dinerarios que pudiera satisfacer; propuesta que progresivamente fue admitiendo la jurisprudencia: sentencia del TSJ de Asturias de 23 de marzo de 1995, sentencia del TSJ de La Rioja, de 24 de enero de 1995 y la sentencia del TSJ de Andalucía de 13 de febrero de 1995. En el supuesto de que no hubiese rendimientos monetarios sobre los que practicar detracción, el obligado tributario tendrá la opción de repetir el importe, lo mismo que haría el retenedor si no hubiese practicado la retención correspondiente, pues estos sujetos no vienen obligados a soportar dicha carga tributaria.

vigente en relación a las obligaciones formales y responsabilidad por infracciones²²³.

No obstante, son mucho más numerosas las diferencias que se pueden reseñar entre ambas figuras. Se trata de dos instituciones que están informadas por principios y objetivos comunes pero que, sin embargo, responden técnicamente a necesidades diferentes; “el ingreso a cuenta es un mecanismo sustitutivo de la retención cuando ésta no se puede aplicar”²²⁴.

Comenzamos por el presupuesto de hecho y el objeto de la obligación donde, quizás, se puede apreciar la mayor diferencia ya que las rentas de las que procede el ingreso anticipado van a ser dinerarias para la retención y en especie en el caso del ingreso a cuenta. De acuerdo con la vigente regulación, el ingreso a cuenta va a afectar a la gran mayoría las retribuciones en especie que reciba el sujeto obligado a soportar el mismo, bien en el seno de una relación laboral por el trabajo realizado, bien en cualquier otra relación comercial.

El contenido de la obligación también varía, ya que se establecen soluciones diferentes en relación con el patrimonio que debe asumir la carga del ingreso. Si bien en la retención la prestación se realiza a cargo del sujeto pasivo pues como su nombre indica, no hay más que detraer de un porcentaje de la cantidad ingresada en concepto de rendimiento; en el ingreso a cuenta, la prestación, en principio, corre a cuenta del obligado a realizarlo debido a la naturaleza en especie del rendimiento, aunque esta diferencia tiene su causa en una interpretación más bien formal que real, ya que el obligado a realizar el

223 Para GARCÍA NOVOA dicho paralelismo y semejanza resulta demasiado forzado, de modo que provoca importantes distorsiones y que incluso da lugar a injusticias. Cfr. GARCÍA NOVOA, C., “Algunas reflexiones sobre el ingreso a cuenta en las retribuciones en especie del trabajo personal”, en la obra colectiva *Presente y futuro de la imposición directa en España*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 1997, pág. 199.

224 Cfr. MALVÁREZ PASCUAL, L. A., *La tributación de los rendimientos...*, op. cit., pág. 285.

ingreso puede trasladar sobre el trabajador la cuantía de la cantidad anticipada²²⁵.

Otra de las circunstancias que los diferencia es la posibilidad de solicitar el aplazamiento de la deuda o fraccionamiento del pago que se reconoce en el ingreso a cuenta²²⁶, tanto en período voluntario como en vía ejecutiva; en definitiva, en cualquier momento previo al acuerdo de enajenación de los bienes embargados. Esta diferencia, a su vez, es consecuencia de la distinción a la que anteriormente hemos hecho referencia, ya que el obligado a realizar el ingreso a cuenta en un principio deberá afrontar la obligación con sus propios recursos aunque con posterioridad pueda rembolsar dicha cantidad detrayéndola de la nómina del trabajador.

Una distinción más la constituyen las distintas presunciones aplicables a una y a otra prestación a cuenta. En el ingreso a cuenta sólo cabe una presunción *iuris tantum* de la práctica del ingreso y sólo en el ámbito del IRPF²²⁷. En cuanto a la retención son dos las presunciones aplicables, la primera, al igual que la anterior, sobre la práctica de la retención, pero en este caso *iuris et de iure* que afecta a todo tipo de retribuciones, salvo las legalmente establecidas que se abonen por el sector público, y la segunda, en este caso *iuris tantum*, de elevación al íntegro de la renta sujeta a retención²²⁸.

225 Sobre este tema, vid. LOZANO SERRANO, C., *El ingreso a cuenta por rendimientos del trabajo en especie*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1998, págs. 87 a 113; MALVÁREZ PASCUAL, L. A., *La tributación de los rendimientos del trabajo percibidos en especie*, op. cit., pág. 313 y ss; MAYORAL HERNÁNDEZ, P., “La repercusión del ingreso a cuenta en las retribuciones en especie”, *Impuestos*, núm. 8, Tomo I, 1995; GARCÍA MOCHALES CORREA, J. L., “Repercusión del ingreso a cuenta al perceptor de retribuciones en especie”, *Impuestos*, núm. 7, Tomo I, 1996, págs. 1342 y ss.

226 En principio no cabe aplazamiento ni fraccionamiento para la retención salvo en casos excepcionales como los que recoge el art. 53 del RGR de carencia de bienes suficientes en los que haya peligro de perjudicar la capacidad productiva o los intereses de la Hacienda Pública.

227 Artículo 101.6 texto refundido del IRPF.

228 Artículos 101.5 de texto refundido del IRPF y el 17.3 del texto refundido del IS.

En relación con la presunción de la elevación al íntegro que se contenía en la regulación anterior, la Administración venía entendiendo que las cantidades efectivamente percibidas por los sujetos pasivos eran cantidades netas, no íntegras y, por tanto, procedentes de una elevación al íntegro que era necesaria para calcular la renta que cada contribuyente debía declarar, así como la cuantía exigible al pagador en concepto de retención. Mientras la Administración se empeñaba en practicar la elevación al íntegro, los pronunciamientos jurisprudenciales y las resoluciones del TEAC abogaban por este sistema sólo cuando no fuese posible probar la cuantía por los medios adecuados²²⁹.

En la actualidad, de acuerdo con la regulación introducida por la *Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales*, sólo en aquellos casos en que no pueda probarse el importe real de tales contraprestaciones se seguirá aplicando la regla de elevación al íntegro, en caso contrario, cuando la retención no se hubiera practicado o se hubiera hecho en una cantidad inferior a la debida, el perceptor de la renta deducirá de la cuota la cantidad que debió ser retenida, manteniéndose de este modo la presunción iuris et de iure; una presunción absoluta a favor del sujeto pasivo. Esta es una consecuencia más del carácter autónomo e independiente de estas obligaciones a cuenta y de su cumplimiento. Dicha presunción sólo tiene efectos en la relación entre el contribuyente y la Hacienda y en relación con la obligación principal.

También supone una diferencia la imposibilidad de extinguir mediante compensación la relación entre el sujeto obligado a soportar el ingreso a cuenta y el sujeto que suministra los rendimientos; mientras que en la retención éste es el método ordinario, la falta de identidad en el objeto de la deuda – el obligado a practicar el ingreso a cuenta paga en especie mientras

229 La mayoría de los Tribunales Superiores de Justicia han manifestado esta sugerencia: STSJ de Galicia de 15 de noviembre de 1989, STSJ del País Vasco de 3 de febrero de 1990. También en la Audiencia Nacional en sus sentencias de 23 de junio de 1995 (RJ 1995\730) y 1 de octubre de 1996. Res. TEAC 2 de junio 1993.

que el obligado a soportarlo debe reembolsarlo en metálico – impide que pueda aplicarse esta vía en el ingreso a cuenta²³⁰.

Para terminar con las distinciones, hay que señalar la posibilidad de reclamar en vía económico-administrativa las retenciones y los ingresos a cuenta, era una cuestión muy controvertida²³¹. Tras la reforma parcial de la LGT y del *Texto Articulado de la Ley de Bases del Procedimiento Económico – Administrativo por la Ley 25/1995* y con la aprobación del nuevo *Reglamento de procedimiento en las Reclamaciones Económico – Administrativas*, por el *RD 391/1996, de 1 de marzo*, los ingresos a cuenta continuaron sin enumerarse entre los actos reclamables en la vía económico-administrativa, lo que nos podía llevar a pensar que no se admite reclamación para estas obligaciones a cuenta. Sin embargo, esto parece contrario al sentido de la justicia y a los principios fundamentales ya que, si bien, aquí hemos tratado de destacar las diferencias entre la retención y el ingreso a cuenta, no puede negarse que existe una identidad en la naturaleza, fundamento y finalidad de estas dos figuras, por lo que carece de sentido un tratamiento tan diferenciado y perjudicial para una de las prestaciones a cuenta. Por este motivo, podría reclamarse recurriendo al principio de tutela judicial efectiva del art. 24 CE y a la jurisprudencia favorable²³² o incluso recurriendo a la figura de la repercusión prevista en el 117 del RPREA, aunque más práctico y sencillo sería acudir directamente a la previsión genérica del artículo 30 del *Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas* para aquellas personas cuyos intereses legítimos resulten

230 Cfr. MORIES JIMÉNEZ, M. T., *La retención en el Impuesto...*, op. cit., pág. 240 y 241.

231 Para las retenciones se encuentra recogida esta posibilidad en la *Ley de Bases 39/1980, de 5 de julio del Procedimiento Económico – Administrativo*, en el apartado 2 del art. 15: “Será admisible también la reclamación, previo cumplimiento de los requisitos y en la forma que se determine reglamentariamente (...) c) Las retenciones efectuadas por el sustituto del contribuyente o por las personas obligadas por ley a practicar retención”.

232 STSJ de Castilla La Mancha de 6 de febrero de 1996, RJ 1996\169.

afectados por el acto administrativo de gestión siempre y cuando no hayan aceptado la carga del ingreso previo²³³. Como hemos tenido ocasión de ver, la nueva LGT, en su artículo 227, ha previsto expresamente las actuaciones entre particulares derivadas del ingreso a cuenta como objeto de estas reclamaciones, despejando toda duda que pudiera haber conforme la anterior regulación.

4.2. Los pagos fraccionados frente a las retenciones e ingresos a cuenta.

Fundamentalmente, el elemento común de ambos sistemas de anticipación es su naturaleza obligatoria. Los tres constituyen obligaciones autónomas y distintas de la obligación tributaria principal en las que el hecho imponible que da lugar al nacimiento de las mismas es la obtención de rendimientos parciales. Tienen un carácter instrumental y dependiente de la obligación tributaria principal, en cuanto que una vez nacida ésta, desplegarán sus efectos jurídicos, aunque no pueden considerarse como obligaciones accesorias en sentido estricto ya que ni su nacimiento ni extinción depende de la obligación tributaria principal.

Entre las diferencias, la primera que se puede señalar y, quizás sea la más llamativa, es la diversidad de sujetos intervinientes en la prestación tributaria a cuenta. El obligado a efectuar el pago fraccionado va a ser el propio

²³³ Hay una excepción dentro de esta posibilidad recogida en el apartado 2.e) de el mismo artículo 30 que excluye a las personas que “asuman obligaciones tributarias en virtud de pacto o contrato”, por lo que si el empleador se hubiese comprometido a pagar el ingreso a cuenta con su economía, las controversias que puedan surgir entre dichos sujetos, no podrían ser objeto de reclamación.

contribuyente por la obtención de rentas procedentes de una actividad económica. De este modo, en el pago fraccionado, son sólo dos los sujetos que intervienen siguiendo un esquema dual, el contribuyente y la Administración, frente al esquema triangular de la retención y el ingreso a cuenta, retenedor/empleador, retenido/contribuyente y Administración²³⁴.

El presupuesto de hecho de los pagos fraccionados lo constituye la condición de contribuyente que ejerza una actividad económica en el IRPF, mientras que en el Impuesto sobre Sociedades basta con ser sujeto pasivo del impuesto. En el caso del IRNR de entidades con establecimiento permanente, la obligación de efectuar pagos fraccionados a cuenta de la liquidación de este impuesto, se realizará en análogos términos que los dispuestos para entidades sujetas a gravamen por el IS. Por otro lado, el presupuesto de hecho de la retención e ingreso a cuenta consiste en el abono de determinadas categorías de renta por personas físicas, jurídicas, entidades sin personalidad jurídica, empresarios y profesionales en el ejercicio de su actividad y demás entidades no residentes en territorio español, los pagadores de premios sujetos a retención, entidades gestoras o depositarias de fondos de inversión y adquirentes de inmuebles transmitidos por no residentes, todo ello con los requisitos normativos de cada impuesto²³⁵.

La retención y el ingreso a cuenta constituyen obligaciones con una estructura compleja que conllevan un deber de retener y una obligación de ingresar. Los dos son inseparables para conseguir una completa efectividad de

234 En los supuestos de retención directa y el ingreso a cuenta directo en las que la Administración se encarga del ingreso de las obligaciones a cuenta no puede entenderse como una excepción a esta regla, ya que ésta interviene como el sujeto que abona los rendimientos sujetos a retención o ingreso a cuenta cumpliendo el supuesto de hecho de tales obligaciones.

235 Artículos 101.2 texto refundido IRPF, 22.2 y 30.1 texto refundido IRNR y 140.1 texto refundido IS.

las figuras. Únicamente con la concurrencia de ambos se consigue una traslación patrimonial desde el sujeto pasivo hasta la Hacienda Pública²³⁶.

Por otro lado, difiere también la renta, considerada objeto de la prestación en la retención o ingreso a cuenta y en los pagos fraccionados. Así, estos últimos se calculan a partir de la totalidad de los rendimientos procedentes de actividades económicas y habitualmente sobre el rendimiento neto o la cuota autoliquidada, sólo excepcionalmente sobre el rendimiento íntegro. Por su parte, las retenciones e ingresos a cuenta se practican sólo sobre determinadas rentas y siempre van a ser rendimientos íntegros satisfechos o el valor de mercado de la retribución en especie con aplicación de porcentajes diversos según la clase de renta. Además, la retención y el ingreso a cuenta no pueden aplicarse sobre cantidades adeudadas, sino únicamente sobre cantidades satisfechas, en cambio, el pago fraccionado, salvo que se siga un criterio de caja en la imputación de ingresos y gastos, sí toma como base dichas partidas.

También relacionada con la cuantía encontramos la posibilidad de “elevación al íntegro” del sistema de retenciones en la fuente que no se admite en los pagos fraccionados.

El régimen sancionador es otro de los puntos en los que se pueden encontrar diferencias entre estas figuras. El artículo 187 de la LGT tipifica como infracción grave el dejar de ingresar las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o las cantidades procedentes de ingresos a cuenta, cuando el importe represente un porcentaje inferior o igual al 50 por 100 del importe de la base de la sanción. Será tipificada como muy grave cuando supere el 50 por 100 de la base de la sanción. No se hace ninguna referencia a la falta de ingreso de los pagos fraccionados que constituyen también deuda tributaria. Entendemos que si la falta de ingreso fuera constatada antes de la

236Vid. SOLER ROCH M^a T., “Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, op. cit., pág. 47.

liquidación definitiva, sí estamos ante una infracción cuya graduación dependerá del perjuicio económico que suponga para la Hacienda. Pero, una vez producida la liquidación, pueden ocurrir dos cosas, o bien no se ingresa la obligación principal y por tanto la infracción por no ingresar el pago fraccionado quedará subsumida en ésta, o bien se regulariza la situación.

La consideración de las prestaciones tributarias a cuenta como deuda tributaria nos trae como consecuencia la inclusión dentro de este presupuesto de infracción, la falta de ingreso, total o parcial, de las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados. A pesar de esto, las sanciones serán más graves para las dos primeras que para la falta de ingreso de los pagos fraccionados.

Si bien podría entenderse justificada esta diferencia para quien retiene y no ingresa, en cambio parece un poco desproporcionada para el supuesto en que no se ha retenido previamente o para el obligado a ingresar a cuenta que detrae de su patrimonio la correspondiente cantidad. Si no se retiene, se está incumpliendo un deber pero no se estaría produciendo ni una apropiación indebida ni un enriquecimiento injusto. Entienden algunos autores como GARCÍA AÑOVEROS o BELTRÁN ARAGONÉS, que se trata de un caso de negación de colaboración debida conforme al cual debería sancionarse pues no revela voluntad de no pagar sino de no colaborar²³⁷.

En el caso de los pagos fraccionados, el motivo de este trato diferenciado podría encontrarse en la coincidencia del sujeto obligado al ingreso anticipado con el sujeto pasivo contribuyente, pues en definitiva habría un único titular de la deuda tributaria que puede regularizar la situación en el momento del ingreso definitivo de la cuota tributaria. Sin embargo, cuando el contribuyente se encuentra ante la ausencia de ingreso anticipado o bien cuando el ingreso sea insuficiente por razón de retenciones e ingresos a cuenta correspondientes,

237 Vid. GARCÍA AÑOVEROS, J. “¿Una cuestión de Hacienda?”. Cinco Días, separata del 29 de junio de 1995 y ARAGONÉS BELTRÁN, E., “Artículo 88” en AAVV, *La Reforma de la LGT*, Barcelona. Cedecs, 1995, pág. 183.

sólo cabrá deducción de lo que efectivamente se le ha retenido y, siempre y cuando, no medie dolo o culpa del retenedor; por lo que también se estaría consiguiendo una posterior regularización de la situación. Algunos autores como FALCÓN Y TELLA llegan a defender la exclusión de la sanción con esta posterior regularización ya que la obligación principal ha sido cumplida en su integridad²³⁸, frente a la posición contraria de la jurisprudencia que indica que en todo caso la falta de retención constituye infracción tributaria y la sanción supone un medio coercitivo suficiente para lograr el cumplimiento de la obligación a cuenta²³⁹.

En el orden penal, el art. 305 del Código Penal recoge como tipo del delito fiscal la omisión del ingreso de retenciones e ingresos a cuenta por retribuciones en especie. En cambio la elusión del ingreso de los pagos fraccionados no puede incluirse en este tipo penal, a pesar de constituir un supuesto de defraudación fiscal, pues no es equiparable, habría que esperar a que dejara de pagarse la cuota tributaria para tipificarlo como delito fiscal²⁴⁰.

En último lugar, podemos advertir alguna diferencia en la extensión de los efectos de la prescripción de la obligación principal que va a afectar a los pagos fraccionados de los impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, sobre la Renta de no Residentes y sobre Sociedades. Frente a esto, las retenciones e ingresos a cuenta no se extinguen, debido a la presunción iuris et de iure de retención que supone que ésta siempre se ha practicado impidiendo a la Hacienda exigir al sujeto pasivo de la obligación principal las cantidades correspondientes a la retención a cuenta sino que será el retenedor el que debe hacer frente a esta obligación. Sin embargo, volviendo a la cuestión planteada

238 Cfr. FALCÓN Y TELLA, R., “La posibilidad de resarcirse “a posteriori” de las mayores retenciones exigidas por la Inspección”, *Quincena Fiscal* núm. 15, septiembre, 2001, pág. 7.

239 STSJ Castilla La Mancha, de 16 de marzo de 1999, RJ 1999\562.

240 Cfr. MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO Y TEJERIZO LÓPEZ, *Curso de Derecho Financiero*, op. cit. 12ª ED. 2001, pág. 510.

unos párrafos más arriba, si no se realiza ni se ingresa la retención y por esta misma razón el contribuyente no deduce ninguna cantidad en la cuota líquida cumpliendo íntegramente la cuota tributaria, la situación se regulariza y carecería de sentido, una vez cumplida la obligación principal, exigir al retenedor el cumplimiento de su obligación que tendría que ser satisfecha con su propio patrimonio para que éste, a su vez, tenga que resarcirse frente al retenido.

5. SUJETOS Y RELACIONES INTERSUBJETIVAS.

Los sujetos titulares de las obligaciones tributarias a cuenta son tres: el retenedor, el obligado a realizar el ingreso a cuenta y el sujeto que practica el pago fraccionado.

Además del sujeto pasivo, en sus modalidades de contribuyente y sustituto, en el Ordenamiento tributario encontramos la amplia figura del obligado tributario²⁴¹. Esta es una categoría jurídica que procede de la Ordenanza Tributaria Alemana de 1977, parágrafo 33, que la describe de la siguiente forma: *“quien debe un impuesto o responde del mismo, quien está obligado a retener e ingresar un impuesto por cuenta de un tercero y quien está obligado a presentar una declaración tributaria, presentar garantía, llevar libros y*

241 En materia de obligados tributarios, vid. MENÉNDEZ MORENO, A., “La configuración de los obligados tributarios en el Derecho español”, *Temas pendientes de Derecho Tributario*, Ed. Cedcs, Barcelona, 1997, págs. 111-137 y MENÉNDEZ MORENO, A., y TEJERIZO LÓPEZ, J. M., “Los obligados tributarios en el ordenamiento español: aspectos generales de su configuración”, *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, IEF-Marcial Pons, 1997, págs. 123-146.

registros o cumplir los deberes que las Leyes tributarias le impongan. No es obligado tributario quien, en un asunto tributario ajeno, debe dar información, exhibir documentos, emitir un dictamen pericial o permitir la entrada en fincas o locales comerciales o industriales”²⁴².

La inclusión en 1995 de las prestaciones tributarias a cuenta en la estructura básica de la deuda tributaria supuso un reforzamiento legal a la clasificación de deudores que previamente el Reglamento General de Recaudación (RGR, en adelante) estableciera en el artículo 10. No obstante, este artículo sólo mencionaba de forma expresa a los retenedores, añadiendo de una forma genérica a “*quienes deban efectuar ingresos a cuenta en cualquier tributo*”. Ante esta alusión se nos planteó la duda sobre si los términos ingreso a cuenta están haciendo referencia a los otros dos casos de obligaciones a cuenta, ingresos a cuenta y pagos fraccionados, o sólo al primero con ocasión de los pagos que se realicen en especie. Con la nueva LGT quedan al margen todas estas conjeturas y, por tanto, en la actualidad no hay ninguna duda de que son tres obligaciones diferentes, cada una con sus sujetos correspondientes, las que pueden denominarse como prestaciones tributarias a cuenta y que desde el año 1995 forman parte de la deuda tributaria. De este modo, y a partir de la *Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria*, queda expresamente reconocido en el texto normativo que el retenedor, el obligado al ingreso a cuenta y el obligado al pago fraccionado deben considerarse deudores tributarios.

242 Traducción de la Ordenanza Tributaria Alemana, realizada por PALAO TABOADA, C., Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1980, pág. 73.

5.1. El sujeto retenedor.

Puede ser una persona física o jurídica, incluidas las entidades en régimen de atribución de rentas, así como los empresarios individuales y los profesionales respecto a las rentas no monetarias que satisfagan en el ejercicio de sus actividades empresariales y profesionales y las personas físicas, jurídicas y las demás entidades no residentes en territorio español que operen en él mediante establecimiento permanente o sin él, respecto a los rendimientos del trabajo que satisfagan y también de otros rendimientos sometidos a retención o ingreso a cuenta que constituyan gasto deducible para la obtención de las rentas a que se refiere el artículo 24 del texto refundido del Impuesto sobre la Renta de No Residentes y normas tributarias²⁴³. Con carácter general, el legislador ha encomendado dicha obligación a sujetos cuya realidad económica resulta la adecuada para la práctica de la retención sobre el patrimonio ajeno por lo que quedan al margen las personas físicas particulares salvo una excepción para los sujetos adquirentes de inmuebles situados en España cuando el transmítete sea no residente y no actúe mediante establecimiento permanente.

Autores como MENÉNDEZ MORENO y TEJERIZO LÓPEZ, afirman que en la actualidad no cabe duda de que el retenedor ha desplazado en los impuestos más importantes de nuestro Ordenamiento tributario, a la figura del sustituto del contribuyente, con el que guarda ciertas similitudes²⁴⁴.

243 Artículo 101.2 del texto refundido del IRPF.

244 Cfr. MENÉNDEZ MORENO, A. y TEJERIZO LÓPEZ, J. M., “Los obligados tributarios en el Ordenamiento español: aspectos generales de su configuración”. En la obra colectiva *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, op. cit., pág. 133.

Las teorías de nuestra doctrina ante la figura del retenedor han sido muy variadas y lo continúan siendo desde que se introdujo esta figura en el sistema tributario, entre las que podemos destacar brevemente las siguientes.

5.1.1. El retenedor como sustituto del contribuyente

Una de las tesis más importantes y, a la vez, de las más polémicas, es aquélla que lo identifica con el sujeto sustituto del contribuyente, apoyada en el artículo 32 de la LGT de la anterior Texto de 1963²⁴⁵. Esta corriente parte de considerar el presupuesto de hecho de la retención como una realización parcial del hecho imponible de los impuestos sobre la renta, de modo que al integrarse una obligación en otra, nace “a cargo del sustituto, la obligación de efectuar en lugar del contribuyente, el pago anticipado y le faculta para llevar a cabo la correspondiente retención”²⁴⁶.

Matizando esta afirmación, ALONSO GONZÁLEZ entiende que cuando se produce la detracción de cantidades de dinero por el sustituto sobre el sustituido, “dicho sustituto no asume de forma final y definitiva la deuda tributaria. De ahí – sigue argumentando – que, aun siendo deudor principal o

245 Como puede observarse esta polémica sobre la configuración jurídica del sujeto retenedor o el obligado a ingresar a cuenta está latente en la misma letra de la ley, pero no sólo de la LGT como previamente hemos puesto de manifiesto, sino que también ha quedado plasmado en anteriores leyes reguladoras del IRPF como la *Ley 44/1978, de 8 de septiembre*, en su artículo 39, apartado 2º que decía : “*cuando la falta de ingresos de las cantidades retenidas por los sustitutos se conocida por la Administración, de oficio o a instancia de personas distintas del sujeto pasivo sustituto, la falta de ingreso será calificada, en todo caso, como una defraudación.*” . Cfr. CASADO OLLERO, G., “Un nuevo modelo de relaciones con la Administración tributaria”, *Revista Hacienda Pública Española*, núm. 68, 1981, pág. 159.

246 Cfr. FERREIRO LAPATZA, J. J., “Los sujetos pasivos de la obligación tributaria”, op. cit., pág. 479.

directo (el sustituto/ retenedor), según nomenclatura grata a las normas recaudatorias, no es deudor final porque será el contribuyente quien a través de la retención soporte el peso de la tributación”²⁴⁷.

Sin embargo, resulta imposible aceptar que en el supuesto de hecho de la retención esté incluido parte del hecho imponible de los impuestos sobre la renta cuando éste ni siquiera se ha cumplido completamente. Los defensores de esta tesis, frente al obstáculo de ser la obligación principal futura e incierta en el momento de practicarse la retención, han contra-argumentado que sí es admisible la realización parcial del supuesto de hecho, para resolver el problema de la inexistencia de obligación²⁴⁸. En cambio, no podemos aceptar que el abono o satisfacción de rentas constituya una realización parcial del hecho imponible.

Por otro lado, el retenedor no puede ser identificado ni con el contribuyente ni con el sustituto porque ni realiza el hecho imponible previsto en la norma y del que deriva la obligación tributaria principal, ni ocupa el lugar del contribuyente mediante la realización de su presupuesto de hecho, porque éste sigue en su misma posición frente a la obligación tributaria principal.

El máximo exponente de este planteamiento es FERREIRO LAPATZA que ha llegado a declarar que la sustitución lleva aparejada la retención indirecta de las sumas a pagar por el sustituto²⁴⁹. Para este autor, si bien el

247 Cfr. ALONSO GONZÁLEZ, L. M., *Sustitutos y retenedores en el Ordenamiento...*, op. cit., pág. 183 y 184.

248 Cfr. FERREIRO LAPATZA, J. J., “Los sujetos pasivos de la obligación tributaria”, *Revista española de Derecho Financiero*, Civitas, núm. 72, octubre - diciembre, 1991, pág. 61.

249 Esta tesis explica exclusivamente la posición jurídica del retenedor, por lo que nos parece interesante ver cuál es la opinión de este autor en relación con las restantes prestaciones tributarias a cuenta como el pago fraccionado y el ingreso a cuenta. En relación con los pagos fraccionados, señala que se tratan de pagos a cuenta de la obligación tributaria principal, futura e incierta. En cuanto a los ingresos a cuenta los equipara a las retenciones

sustituto viene configurado en la LGT, fundamentalmente, como sujeto pasivo de la obligación tributaria principal, asimismo puede extraerse de la misma la posibilidad de que se configure también como sujeto pasivo de otras obligaciones tributarias distintas de la principal²⁵⁰. Recientemente, en este mismo año, ha ratificado su postura, y continúa considerando la retención como una segunda vertiente de la sustitución, referida a la obligación tributaria de retener e ingresar la cantidad retenida en el Tesoro²⁵¹.

Desde el año 1978 y desde la desaparición de los impuestos de producto, a esta tesis se le ha dado una perspectiva diferente e indican sus defensores que a partir de este momento la figura del sustituto ha sufrido una evolución novedosa. Si con anterioridad era habitual la retención e ingreso de cantidades cuya obligación ya había nacido, al haberse realizado el hecho imponible, esta situación se ha convertido en la actualidad en una excepción muy puntual en la propia regulación de la figura del sustituto²⁵².

Para explicar esta teoría, se parte de la diferenciación entre sustitución total y sustitución parcial²⁵³; se incluye al retenedor en la categoría de sustituto pero la sustitución se refiere a una obligación accesorio, la obligación de ingresar

apoyándose en que la misma Ley utiliza indistintamente unos y otros, por lo que les hace aplicables las mismas consideraciones atribuidas a las retenciones, Cfr. *Curso de Derecho Financiero Español*, op. cit., págs. 105 y 106.

250 Cfr. FERREIRO LAPATZA, J. J., “Los sujetos pasivos de la obligación tributaria”, op. cit., pág. 477.

251 Cfr. FERREIRO LAPATZA, J. J., *Curso de Derecho Financiero Español*, op. cit., pág. 103.

252 Cfr. FERREIRO LAPATZA, J. J. “La figura del sustituto...”, op. cit., pág. 64 a 66.

253 El profesor BERLIRI expone claramente en qué consiste una y otra “Según que el tercero ocupe, en todo y para todo, el lugar del que debería haber sido obligado al pago, en cuyo caso éste permanece ajeno a la relación obligatoria (obligación tributaria) o, que por el contrario, se coloque a su lado en posición preponderante, de modo que, aún ocupando en gran parte su lugar, no lo desplace completamente, con la consecuencia de que, siquiera sea en casos excepcionales, éste debe responder frente al sujeto activo, nos encontramos ante una sustitución total o parcial”. Cfr. BERLIRI, A., *Principios de Derecho Tributario*, Vol. II. Ed. Derecho Financiero, Madrid, 1979, págs. 228 – 229.

anticipadamente²⁵⁴, no la sustitución en la obligación tributaria en sentido estricto. Ésta es una vía para resolver el obstáculo que supone la inexistencia de la obligación principal en el momento de practicar la retención, por tanto se recurre a este tipo de prestaciones, con deberes formales y materiales, y que gozan de autonomía propia y cuyo nacimiento tiene lugar con cada abono de rentas sujetas al impuesto.

La tesis de FERREIRO LAPATZA es la siguiente. Realiza un análisis del hecho imponible de forma dinámica, “cinematográficamente” como él lo denomina, en cuanto que este no se realiza en un determinado momento, sino durante todo el año. A lo largo de todo este período en que se realiza el presupuesto del impuesto, el legislador aísla y escoge algunos de los elementos del hecho imponible que se está llevando a cabo para constituirlos como una obligación diferente con carácter accesorio de la obligación tributaria principal²⁵⁵; y esta obligación consiste en practicar un ingreso anticipado y a cuenta de la obligación tributaria que nacerá el 31 de diciembre.

254 Le sigue al Profesor FERREIRO en su teoría, ALONSO GONZÁLEZ, L. M. que reconoce la retención indirecta como prototipo de sustitución tributaria. *Sustitutos y retenedores en el Ordenamiento Tributario español*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1992, págs. 221 y ss.

255 Se opone a esta idea BERLIRI, para el que la obligación tributaria no nace hasta que se ha completado el período impositivo, ya que hasta ese momento no puede verificarse si existen más pérdidas que beneficios y si la diferencia de unas y otros cierre el período impositivo con una renta positiva o negativa. Completado el período impositivo, y si se comprueba la inexistencia de deuda tributaria, el Estado debe restituir la cantidad ingresada a título de retención. Cfr. “Considerazioni in tema di ritenuta d’acconto”, *Rivista Giurisprudenza delle Imposte*, núm. 4, 1982. Pág. 1400. En nuestro país, opina DÍAZ DELGADO, jurídicamente no puede admitirse que durante el transcurso del período impositivo se esté realizando el hecho imponible. En este tipo de impuestos periódicos, el hecho imponible no se realiza efectivamente hasta que no finaliza el período impositivo, ya que hasta entonces no se sabe si existe o no renta gravable. Siguiendo este argumento, si el hecho imponible no se realiza hasta el final del período impositivo no existirá contribuyente antes de llegar a ese momento y menos un sustituto de dicho contribuyente. Vid. DÍAZ DELGADO, J. “El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Retenciones, cuotas y deducciones” en la obra colectiva AAVV *Aspectos materiales del Derecho tributario*, Cuadernos de Derecho Judicial núm. XIII, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1995, pág. 53.

En opinión de este autor, los pagos anticipados pueden realizarse directamente por el que será contribuyente, a quien va dirigida en principio, dicha obligación accesoria o bien, puede encomendarse al sustituto para que ocupe el lugar del contribuyente en la realización del ingreso a cuenta. De este modo, la sustitución puede describirse así: “La realización parcial del hecho imponible constituye el presupuesto de hecho de una obligación accesoria de la obligación tributaria: la obligación de efectuar un pago anticipado a cargo del contribuyente futuro. La realización de otro presupuesto de hecho que engloba al anterior hace nacer a cargo del sustituto la obligación de efectuar en lugar del contribuyente el pago anticipado y lo faculta para llevar a cabo la correspondiente retención”²⁵⁶.

Como conclusión, señala, que la nueva regulación de los impuestos personales sobre la renta no acaba definitivamente con los caracteres esenciales de la figura de la sustitución, sino que lleva a reconocer dentro de ella dos tipos diferentes de sustitución: una cuando se paga la obligación tributaria principal en lugar del contribuyente y la otra cuando se paga anticipadamente en lugar del contribuyente futuro, que ha realizado el presupuesto de hecho de una obligación accesoria que constituye parte del hecho imponible del impuesto. Lo que ha ocurrido en las disposiciones legales y reglamentarias posteriores a 1978, es que han preferido denominar al sustituto en las obligaciones accesorias de pago a cuenta en el IRPF y el IS como “retenedor”; no obstante, en su opinión, esto no es más que un cambio terminológico que carece de fundamento, por lo que no existe inconveniente para continuar aplicando sobre el retenedor las construcciones doctrinales y el régimen jurídico que se han establecido en torno a la figura del sustituto²⁵⁷.

256 Cfr. FERREIRO LAPATZA, J. J., “La figura del sustituto...”, op. cit., pág. 66 y 67.

257 Cfr. FERREIRO LAPATZA, J. J. “Los sujetos pasivos...”, op. cit., pág. 478.

Los dos supuestos de sustitución, a pesar de ser diferentes, comparten las mismas líneas definidas en el art. 32 de la LGT, aunque el segundo supuesto esté concretado en leyes específicas de los impuestos sobre la renta²⁵⁸. El retenedor sólo retiene, ingresa y declara parte de la deuda tributaria, dejando la parte restante por cumplir al sujeto pasivo contribuyente que será el deudor directo de la deuda que resta por satisfacer²⁵⁹. Se trata de adaptar la institución de la sustitución a un nuevo sistema tributario en el que las retenciones se practican sobre obligaciones no devengadas; con este objetivo, se amplían los márgenes de esta figura para que admita una nueva característica que consiste en que el presupuesto de hecho que la origina ahora es la realización parcial del hecho imponible de la obligación tributaria.

En este sentido, COLLADO YURRITA propone dar un sentido más amplio a la definición que formulaba el artículo 32 de la anterior LGT y, consiguientemente, elevar la condición de sustituto a una categoría más general que comprenda la sustitución del deudor originario de una obligación tributaria que no tiene que ser la principal exclusivamente, sino cualquier otra con su propio presupuesto de hecho; de esta forma podrá aplicarse al retenedor

258 Cfr. FERREIRO LAPATZA, J. J. “La figura del sustituto...”, op. cit., pág. 67 y ss.

259 El inconveniente que PALAO TABOADA encuentra a esta tesis es que la construcción del profesor FERREIRO “parte de un concepto de sustitución distinto del adoptado por el Derecho positivo en el art. 32 de la Ley General Tributaria, que, como hace un momento recordábamos, exige indispensablemente que el reemplazo del contribuyente se produzca no respecto de cualquier obligación, sino precisamente de la deuda tributaria principal. El presupuesto metodológico de que parte FERREIRO, parece ser la idea de que hay que elaborar un concepto de sustitución por inducción de todas las normas positivas, tanto generales como especiales. Se encierra aquí, por un lado, la petición de principio de que el retentor a cuenta es un sustituto, puesto que se incluye en la base de la inducción. Por otro lado, este método es inadecuado cuando las normas formulan un concepto de sustitución al que vinculan ciertas consecuencias jurídicas”. Cfr. PALAO TABOADA, C., “Gestión del Impuesto”, op. cit., págs. 535 y 536.

a pesar de que la obligación tributaria principal aún no ha nacido y no existe todavía un contribuyente²⁶⁰.

En el mismo sentido que FERREIRO, se pronuncia ELIZALDE Y AYMERICH, pues entiende que no se encuentra apoyo legal suficiente que fundamente la imposibilidad de encajar al retenedor en la figura del sustituto²⁶¹. Si bien la ley caracteriza al sustituto por tres puntos clave, a saber: ser sujeto pasivo establecido por ley, colocarse en lugar del contribuyente y cumplir las prestaciones materiales y formales correspondientes; en su opinión, estos no son obstáculo para admitir una sustitución parcial por la que el sustituto cumple una serie de prestaciones que se integran en la relación jurídica tributaria, y los términos de la LGT pueden entenderse suficientemente amplios como para admitir la configuración de la retención a cuenta como un supuesto de sustitución parcial que no afecta al total de la obligación tributaria principal, sino, solamente, a una parte de la misma²⁶². De modo que, a pesar de la incertidumbre de la obligación principal, la retención no queda excluida de la relación tributaria y, además, se pone en evidencia su carácter accesorio. Concluye este autor que, de acuerdo con las consideraciones manifestadas, está más que justificada la consideración de que el ingreso de las cantidades retenidas se hace a título de pago de la propia obligación accesoria, en lugar de la obligación tributaria principal, en la que se verifica la “auténtica sustitución tributaria”.

260 Cfr. COLLADO YURRITA, M. Á., “Configuración jurídica de la retención a cuenta en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 6 de junio de 1991”, *Revista Crónica Tributaria*, núm. 61, 1992, pág. 12.

261 Cfr. ELIZALDE Y AYMERICH, P. De, “La retención tributaria...”, op. cit., págs. 55 y ss.

262 En la tesis de este autor es posible esta opción porque no admite el desplazamiento total del contribuyente de la relación tributaria y considera que el sustituto solamente ocupa su lugar a ciertos efectos, quedando el contribuyente prácticamente en las mismas condiciones frente a la Administración financiera. Por tanto, la sustitución total no sólo debe y puede coexistir con la sustitución parcial, sino que en su opinión, resulta imposible su producción. Vid. ELIZALDE Y AYMERICH, P. De, “La retención tributaria...”, op. cit., pág. 56.

Para LUCHENA MOZO, esta argumentación cae por su propio peso. Cualquier obligación accesoria requiere la preexistencia de la obligación principal a la que va referida y en este caso la principal es incierta e indeterminada²⁶³. Esto supone ampliar excesivamente el concepto de sustituto que abarca a cualquier deudor de una obligación tributaria en cuanto realizador del hecho imponible del que deriva ésta y esto lo desvirtuaría perdiendo la finalidad que lo caracteriza. Además, no pueden perderse de vista las disposiciones de la LGT, artículo 36, cuando define al contribuyente como sujeto al que le corresponde la obligación tributaria derivada de la realización del hecho imponible y el sustituto el obligado a sustituir al anterior en sus obligaciones formales y materiales, por lo que no parece que haga referencia a otra obligación que no sea la principal del impuesto. Aunque, efectivamente, el retenedor cumple entre sus funciones facilitar la aplicación del tributo y asegurar su cumplimiento realizando una serie de ingresos en nombre de otro sujeto que con posterioridad resultará ser el contribuyente, estas funciones que coinciden con las que persigue el sustituto no implican que sea equiparable una y otra figura y tengan la misma naturaleza. Es cierto que cumplen funciones parecidas pero no son iguales.

Con anterioridad, ya expuso el Profesor PALAO TABOADA que la retención a cuenta no puede entenderse como una verdadera sustitución en la medida en que el retenedor no llega a ocupar el lugar del contribuyente en el cumplimiento de las obligaciones materiales y los deberes formales a que viene obligado este último. En la aplicación del impuesto, el contribuyente sigue obligado a ingresar la deuda tributaria, al menos de forma parcial, junto con los deberes accesorios a la misma²⁶⁴. A esto puede añadirse la necesidad de su establecimiento legal en los distintos textos específicos de cada tributo;

263 Cfr. LUCHENA MOZO, G. M., *Retenciones e ingresos a cuenta...*, op. cit., págs. 169 y ss.

264 Cfr. PALAO TABOADA, C., “La retención a cuenta”, op. cit., pág. 286.

debería haber, por tanto en el IRPF, IRNR y el IS, una mención expresa de los retenedores como sustitutos que a su vez supusiera el olvido inmediato de la existencia de los contribuyentes²⁶⁵

5.1.2. El retenedor como colaborador de la Administración tributaria

Otra de las posturas califica al retenedor como colaborador de la Administración tributaria, como un ayudante de la Administración en su función recaudatoria por voluntad de la ley. *A priori*, este sujeto cumpliría con un deber de colaboración impuesto por ley. La participación del particular como colaborador de la Administración es una idea bastante reciente en nuestro ordenamiento. A pesar de que se reconoce como instituto jurídico en la Reforma de Mon Santillán de 1845 esta figura no llegó a arraigarse de forma definitiva hasta la reforma de 1957. La colaboración del administrado puede manifestarse de muchas maneras, más o menos directas, que impliquen una actividad con repercusión directa o bien la mera comunicación de información²⁶⁶.

Resulta muy claro e ilustrativo el concepto que LÓPEZ MARTÍNEZ da de la colaboración definiéndola como “aquella actuación voluntaria o impuesta,

265 Cfr. AMORÓS RICA, N., “Los sujetos pasivos en la LGT”, op. cit., pág.383.

266 Siguiendo a GARCÍA DE ENTERRÍA, se distinguen tres formas diferentes de llevar a cabo dicha colaboración ciudadana en la actividad administrativa. Una actividad orgánica, a través de la cual el ciudadano se incorpora a órganos propiamente administrativos. Una actividad funcional en la que el ciudadano no pierde su condición de tal, de manera que actúa en funciones administrativas desde su condición de sujeto privado. Y una actuación cooperativa, a través de la cual se presta una colaboración desde fuera de la Administración pero que ayuda a la satisfacción de los intereses de ésta participando de forma voluntaria en programas o actividades que la propia Administración patrocina. Vid. GARCÍA DE ENTERRÍA, E., *Principios y modalidades de la participación ciudadana en la vida administrativa*, Libro homenaje al Profesor Luis Villar Palasí. Ed. Civitas, Madrid. 1989. Págs. 441 a 448.

fundamentalmente individual, del administrado que, sin dejar de serlo, toma parte en el procedimiento administrativo de elaboración de las decisiones sin participar en las mismas, coopera en la realización de las funciones administrativas, las facilita o las hace posibles”²⁶⁷. Es cierto que el sujeto actúa como un verdadero recaudador, llevando a cabo una labor de gran importancia por cuya relevancia se le ha dotado de una especial regulación y protección, y es precisamente por este motivo por el que no puede considerarse simplemente como una manifestación del deber de colaboración en el sistema de gestión de los tributos, ya que se trata de una figura mucho más compleja. La práctica de la retención y el posterior ingreso en el Tesoro constituye, en definitiva, la entrega continua de efectivo a la Administración que sólo se convertirá en ingresos tributarios definitivos una vez liquidado el impuesto sobre la renta del sujeto al que se le retuvo²⁶⁸. El profesor SAINZ DE BUJANDA plantea esta teoría como una alternativa a la consideración de la retención como sustitución²⁶⁹.

No puede negarse que entre la compleja situación del retenedor se integran deberes propios de colaboración en la gestión de los tributos, en relación tanto con la situación tributaria correspondiente al retenido como a la suya propia.

267 Sobre esta cuestión, vid. LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *Los deberes de información tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1992, pág. 16 y ss y la reciente publicación de lo que podría considerarse la segunda parte *La información en poder de la Hacienda Pública: obtención y control*, ED. Edersa, Madrid, 2000.

268 Cfr. SAINZ de BUJANDA, F., *Lecciones de Derecho Financiero*, op. cit., págs. 235 a 239.

269 “...resulta obvio que quienes retienen cantidades a los receptores de rentas del trabajo o del capital no son sustitutos del contribuyente en sentido técnico jurídico. Falta, en efecto, todos los requisitos legalmente exigidos para que la sustitución tenga lugar. Así: 1º Al producirse los cobros de rendimientos del capital o del trabajo no se realiza ningún hecho imponible ni surge, por tanto, ninguna obligación tributaria, lo que impide que los retenedores realicen a la Hacienda ninguna prestación material o formal que sea objeto de una obligación inexistente, y 2º Las cantidades que los pagadores retienen a los perceptores no consisten en cuotas tributarias adeudadas por estos últimos, sino en sumas de dinero que se entregan a la Administración financiera para procurarle una fluidez y continuidad de ingresos, a resultas de la liquidación que en su momento se practique por el IRPF.”, Cfr. *Ibidem*, págs. 235 a 239.

Respecto a la primera, se puede mencionar la entrega el resumen anual de las rentas abonadas y de las retenciones realizadas y en cuanto a la segunda, encontramos las autoliquidaciones del ingreso al que está obligado como pagador de rendimientos²⁷⁰.

No obstante nos parece que calificar a la retención como un supuesto de colaboración administrativa no aporta ninguna novedad, si bien debe tenerse como referencia, sin embargo, esta característica no individualiza a esta figura dotándola de una sustantividad propia²⁷¹. La figura del retenedor no puede, por tanto, encuadrarse en el deber general de colaboración con la Administración tributaria de la LGT; la obligación de retener a cuenta conlleva un mecanismo mucho más complejo que genera obligaciones y deberes que no son exclusivamente de carácter formal sino que también materiales; el retenedor – también podemos entender el obligado a ingresar a cuenta – se constituye como un auténtico obligado frente a la Hacienda Pública que responde ante la misma con todo su patrimonio para el cumplimiento del ingreso de la retención o ingreso a cuenta correspondiente. Igualmente la responsabilidad, en caso de incumplimientos, es mayor y más grave que la de un mero colaborador de la Administración ya que es parte de la deuda tributaria lo que se está dejando de ingresar.

En un mismo sentido ha entendido CASADO OLLERO al sujeto retenedor. Lo considera como un colaborador de la Administración, pero considera que ésta no es más que una de las manifestaciones de este sujeto. De este modo, el mecanismo de la retención consiste en una serie de actos jurídicos que, colaborando en el ejercicio de una función administrativa tributaria, se interfiere en la esfera jurídica privada de otro sujeto que está

270 Cfr. ALGUACIL MARÍ, M. P., *La retención a cuenta...*, op. cit., págs. 424 a 427.

271 Cfr. COLLADO YURRITA, M. Á., *La retención a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, op. cit., pág. 68 y LUCHENA MOZO, G. M., *Retenciones e ingresos a cuenta...*, op. cit., pág. 190.

obligado a soportar dicha intromisión²⁷². El obligado tributario retenedor tiene más autonomía y sustantividad que un simple colaborador, sin perjuicio de que su actuación suponga una colaboración para la Administración tributaria.

En la jurisprudencia italiana, en la sentencia de 20 de octubre de 1980, núm. 5777, de la Corte di Cassazione, se ha considerado al retenedor como un recaudador tributario²⁷³. No obstante, esta afirmación no puede mantenerse aunque el término fuese usado por el órgano jurisdiccional en un sentido lato y a pesar de la ayuda efectiva y agilización que supone para la recaudación tributaria. No obstante, el contenido y naturaleza del sujeto retenedor no puede limitarse y corresponderse exclusivamente con dicha labor. Esta función recaudatoria quedaría incluida en el carácter colaborador que apuntábamos en el párrafo anterior. Son varios los motivos que BERLIRI pone de manifiesto para contradecir dicha afirmación. Por un lado, el obligado a retener e ingresar a cuenta, lo está únicamente en relación con aquellos sujetos a los que tenga que pagar unos determinados rendimientos, mientras que el recaudador, como empleado público de la Administración tributaria, está encargado de recaudar todos los tributos de todos los contribuyentes que residan en un ámbito concreto. Además, el retenedor está efectuando una obligación propia de la que será responsable hasta el último momento, independientemente de la actuación del contribuyente. Por tanto, en la realización de una obligación autónoma, señala este autor, no puede entenderse de ningún modo, que se esté actuando por cuenta de otro, en este caso el Estado, porque lo hace en nombre propio. Por último, desde un punto de vista económico, el recaudador obtiene

272 Cfr. CASADO OLLERO, G., “Un nuevo modelo de relaciones con la Administración tributaria”, *Hacienda Pública Española*, núm. 68, 1981, pág. 160. En la misma línea se encuentran Juan LÓPEZ MARTÍNEZ y J. M. PÉREZ LARA en “El ingreso a cuenta en las retribuciones del trabajo en especie. Una vuelta a viejas polémicas”, en la obra colectiva *Presente y futuro de la imposición directa en España*, Ed. Lex Nova, Valladolid, pág. 244.

273 “...l’obbligato alla ritenuta d’acconto, agisce per conto dello Stato e non del contribuente, e sarebbe costituito esattore dell’imposta”. Sentencia de la Corte di Cassazione de 20 de octubre, núm. 5777, 1980.

un beneficio de la recaudación de los impuestos debidos por los contribuyentes, mientras que, por el contrario, el retenedor tiene que soportar el coste de calcular las sumas que deber retener, ingresar las cantidades y realizar los certificados de retención para entregarlos a la Administración²⁷⁴.

5.1.3. El retenedor como sujeto pasivo de la obligación de retención

Una última opinión sobre la figura del retenedor, parte de la distinción de dos obligaciones, la principal y la de retención que se consideran diferentes, con presupuestos de hecho diferenciables y efectos jurídicos distintos, en consecuencia, el retenedor es sujeto deudor de una obligación autónoma y diferente a la obligación derivada del hecho imponible. En este caso el pago que se realiza produce la extinción de la obligación del retenedor. No obstante, no se puede negar que la retención produzca efectos sobre la relación entre el sujeto pasivo contribuyente y la Administración financiera, pues, la retención, así como el resto de prestaciones a cuenta, se ha establecido en relación o en atención a la obligación principal del impuesto. En esta línea teórica, algunos autores han propuesto la calificación del retenedor como sujeto pasivo de la obligación tributaria de retener, que se materializa en una obligación sustancial tanto en el IRPF e IRNR como en IS y que consiste en el pago de la obligación generada por el abono de rentas sujetas a retención y que conlleva otros deberes formales²⁷⁵. El retenedor es el único que puede realizar el

274 BERLIRI, A., “Considerazioni in tema in ritenuta da conto”, *Giurisprudenza delle imposte*, núm. 4, 1985 pág. 1436 y 1437.

275 Cfr. APARICIO PÉREZ, A., “El retenedor: sujeto pasivo de la obligación tributaria”, *Hacienda Pública Española*, págs. 233 y ss. Este autor se apoya en la flexibilidad y capacidad de adaptación que caracteriza al Derecho. El Derecho no es algo hermético e infranqueable, sino algo vivo, flexible, adaptable a las cambiantes necesidades sociales. No se puede partir de un criterio cerrado que impida la aplicación de las categorías existentes a nuevas realidades... En cualquier caso la esencia del Derecho es la renovación.

presupuesto de hecho del cual deriva la obligación tributaria. Sin embargo, de acuerdo con la normativa vigente, el retenedor no puede encajarse ni adaptarse a ninguno de los dos supuestos existentes; ni como sujeto pasivo contribuyente, ya que no realiza el hecho imponible que da lugar a la obligación tributaria principal, ni como sustituto por las razones que se han alegado previamente. Por tanto debe ser considerado como una nueva clase de sujeto pasivo distinta al contribuyente y al sustituto. Con posterioridad, MORIES JIMÉNEZ también se ha manifestado partidaria de considerarlo sujeto pasivo de la obligación a cuenta que, a pesar de que esta categoría subjetiva no viene recogida ni en la anterior LGT de 1963 ni en la vigente Ley, es considerada adecuada para explicar esta realidad jurídica tan cambiante y evolutiva²⁷⁶.

Si bien la nueva LGT no llega a denominarlos como sujetos pasivos, el legislador ha admitido considerarlos obligados tributarios, lo que estabiliza su situación pero no llega a clarificarla del todo; más bien, parece quedarse a mitad de camino sin querer arriesgarse a adoptar una postura definida que aclare y estabilice definitivamente a tan importantes obligaciones como son las prestaciones tributarias a cuenta.

El deudor principal retenedor deberá el importe de las retenciones correspondientes a las rentas que haya satisfecho y estén sujetas a retención.

El retenedor, y lo mismo es extensible al sujeto obligado a ingresar a cuenta al que nos referimos en el apartado 4.2, no cumple una obligación ajena sino una propia de la que él será el único responsable. El contribuyente no está obligado a nada, pues se trata de una situación jurídica propia del retenedor, con sus derechos y sus obligaciones. GOROSPE OVIEDO proponía de lege ferenda que estos sujetos formaran en la LGT un tercer tipo de sujetos pasivos

²⁷⁶ Cfr. MORIES JIMÉNEZ, M. T., *La retención a cuenta en el Impuesto...*, op. cit., pág. 197.

junto con el contribuyente y el sustituto incorporándolas en el art. 30 de la misma ley o bien incorporarlas en el concepto de sustituto una vez ampliado y reelaborado para evitar la confusión de figuras jurídicas distintas, este concepto. En sentido parecido encontramos la propuesta de LUCHENA MOZO, quien señala que aunque la Ley General Tributaria sea el marco de referencia en el estudio de los sujetos pasivos, no se puede perder de vista que la disciplina de los sujetos pasivos es una categoría abierta, pero en cambio la anterior LGT, en cierto modo obsoleta y caduca, no conocía las nuevas figuras subjetivas que se han introducido con posterioridad a su entrada en nuestro Ordenamiento positivo²⁷⁷. Los sujetos pasivos que vienen regulados en esta Ley, se refieren únicamente a las figuras que se sitúan en torno al hecho imponible, dejando fuera otros que aunque no están directa o indirectamente relacionados con el hecho imponible del impuesto, pero desempeñan una labor importante en la aplicación del tributo y “tremendamente enriquecedoras para el estudio y la esencia del fenómeno tributario en su estricta dimensión”²⁷⁸. Partiendo de esto, afirma LUCHENA MOZO que la categoría de sujetos pasivos no puede aplicarse exclusivamente a los dos supuestos previstos por la LGT, sino que pueden admitirse otros al margen de estos que igualmente están vinculados con la Hacienda Pública, aunque no coincidan con las categorías conocidas; en este sentido, puede considerarse al retenedor como un obligado tributario, que en virtud de una norma con rango de ley es llamado a satisfacer una deuda en nombre propio, aunque a cuenta de otro sujeto pasivo.

La LGT vigente parece haber contemplado estas propuestas, aunque no llega a reconocer a los retenedores como sujetos pasivos que, hasta el momento, continúan siendo dos supuestos diferenciados, el contribuyente y el

277 Cfr. LUCHENA MOZO, G. M., *Retenciones e ingresos a cuenta...*, op. cit., pág. 183.

278 ESEVERRI MARTÍNEZ, E., “Las posiciones subjetivas derivadas de la aplicación del tributo”, en la obra colectiva, *Estudios de Derecho y Hacienda*, Vol. II, Ministerio de Economía y Hacienda, 1987, pág. 856.

sustituto. Sí se les considera, en cambio, obligados tributarios sometidos al imperio de la ley como en el caso de los anteriores.

5.2. El sujeto obligado al ingreso a cuenta.

El deudor principal obligado a efectuar ingresos a cuenta deberá realizar los ingresos relativos a las retribuciones en especie satisfechas por el mismo tomando como base la valoración contenida en la norma del impuesto.

Puede ser una persona física, jurídica, incluidas las entidades en atribución de rentas, así como los empresarios individuales y los profesionales respecto a las rentas no monetarias que satisfagan en el ejercicio de sus actividades empresariales y profesionales y las personas físicas, jurídicas y las demás entidades no residentes en territorio español que operen en él mediante establecimiento permanente o sin él, respecto a los rendimientos del trabajo que satisfagan y también de otros rendimientos sometidos a ingreso a cuenta que constituyan gasto deducible para la obtención de las rentas a que se refiere el artículo 24 del texto refundido del Impuesto sobre la Renta de No Residentes y normas tributarias²⁷⁹.

El sujeto obligado a realizar el ingreso a cuenta se le puede hacer extensibles todas las teorías y tesis expuestas en las páginas anteriores en relación con el retenedor. Dejando a un lado las diferencias técnicas relacionadas con la naturaleza del rendimiento gravado, parece que no hay elementos sustanciales que impidan que determinadas elaboraciones conceptuales realizadas en relación con la retención sean aplicables a la

²⁷⁹ Artículo 101.2 del texto refundido del IRPF, aprobado por *Real Decreto-legislativo 3/2004, de 5 de marzo*.

obligación de ingresar a cuenta. De acuerdo con lo que se ha expuesto unas líneas más arriba, el sujeto obligado a practicar el ingreso a cuenta, ni se puede encuadrar en la figura del sustituto ni resulta muy clarificador definirlo como un colaborador de la Administración, sobre lo cual no hay duda porque esta condición no lo dota de sustantividad propia.

La situación de este sujeto es más peculiar que la del retenedor, puesto que en principio, es éste quien debe soportar el ingreso y, sin embargo, el importe de la obligación no se calcula en función de las circunstancias personales ni la capacidad económica del pagador de rendimientos, sino de las del obligado a soportar el ingreso a cuenta. En la práctica, sin embargo, esta peculiaridad ha quedado reducida a una mera teoría, ya que al contemplarse la repercusión por la misma Ley del Impuesto, el ingreso a cuenta se realizará detrayendo el importe correspondiente de los rendimientos dinerarios.

Al igual que en el caso anterior, debe considerarse un obligado tributario – art. 37 LGT – compelido ex lege a satisfacer una deuda impositiva en nombre propio, pero a cuenta del sujeto pasivo.

La anterior normativa del IRPF en la que no estaba prevista una repercusión frente al receptor de los rendimientos en especie y principalmente se consideraba como un método para disuadir los pagos de esta naturaleza, llevó a autores a considerarlo casi como “un sujeto infractor conminado al abono de una sanción por llevar a cabo una conducta no querida por la Ley, pero al fin y al cabo obligado tributario cuyas peculiaridades rayan la inconstitucionalidad”²⁸⁰. Realmente, al no contemplarse la posibilidad de reembolso, este sujeto se encontraba en una situación muy peculiar pues se veía obligado a soportar una deuda sobre su patrimonio que en realidad estaba dirigida y calculada según las circunstancias personales y económicas de otro.

280 Cfr. LUCHENA MOZO, G. M., *Retenciones e ingresos a cuenta...*, op. cit., pág. 375.

De esta situación solo puede extraerse la intención de la Administración de, además de controlar estos ingresos, desincentivar la entrega de los mismos o al menos frenar su proliferación y para alcanzar este fin qué mejor que gravar al pagador de los mismos. Se deja a un lado la función recaudatoria de estas prestaciones, al contrario que en el caso de la retención, para combatir el fraude. El problema es que la consecución de este fin se realizaba a costa del principio de capacidad económica, lo que debía considerarse completamente inadmisibile.

5.3. El sujeto obligado al pago fraccionado.

Uno de los elementos característicos que lo distingue claramente de la retención o del ingreso a cuenta, es el elemento subjetivo. Sólo puede ostentar esta posición el sujeto pasivo contribuyente en el IS, en el IRNR y en el IRPF que realice actividades económicas. No obstante, en determinados casos puede ser aventurado denominar de esta forma al sujeto, ya que puede ocurrir que, una vez finalizado el período impositivo, no nazca la obligación tributaria y, por tanto, el sujeto que ha realizado el pago fraccionado no adquiera la condición de sujeto pasivo contribuyente del impuesto. Por estos motivos, distingue GOROSPE OVIEDO entre el “deudor principal contribuyente y el deudor principal obligado al pago fraccionado”²⁸¹. Otra de las características que destacan de este sujeto es que resulta obligado con anterioridad al nacimiento de la obligación tributaria principal.

Aunque retenciones y pagos fraccionados participan de los mismos fines económicos, estos últimos no van a suponer un instrumento tan potente de

²⁸¹ Cfr. GOROSPE OVIEDO, J. I., *La deuda tributaria básica...*, op. cit., págs. 206 y 207.

control de rentas para la Administración, como las retenciones o ingresos a cuenta. Al no intervenir en dicha prestación un tercero ajeno a la obligación tributaria principal, sino que será el mismo sujeto vinculado con la Hacienda Pública, la Administración tributaria va a estar siempre, en estos supuestos, a merced de la información y del ingreso que aporte el contribuyente trimestralmente en la autoliquidación. Además, la posibilidad de regularizar fácilmente su situación fiscal con posterioridad, en la declaración del Impuesto, permite a estos sujetos sentirse menos coaccionados en el cumplimiento de la prestación y parece que se les ofrece una segunda oportunidad.

En el Impuesto sobre Sociedades están obligados a efectuar el pago fraccionado los sujetos pasivos de este impuesto, sujetos por obligación personal y los sujetos que obtengan rentas en nuestro país mediante establecimiento permanente. La obligación de ingresar los pagos fraccionados es independiente de la situación en que se encuentre el sujeto pasivo y afecta, incluso, a las sociedades en liquidación²⁸².

En el Impuesto sobre la Renta de no Residentes sólo se ha previsto el ingreso de pagos fraccionados para los establecimientos permanentes en nuestro país mediante un procedimiento análogo al previsto en el Impuesto sobre Sociedades al que se remite en su texto normativo. Para los sujetos sin establecimiento permanente sólo se le practicarán retenciones e ingresos a cuenta por las rentas que obtengan en territorio español.

282 Resolución TEAC de 28 de julio de 1987.

5.4. Relaciones de carácter tripartito.

Estas relaciones son características de la retención y del ingreso a cuenta; son aquéllas en las que intervienen tres sujetos diferentes: la Administración, el futuro sujeto pasivo contribuyente y un tercero ajeno a la relación entre contribuyente y Administración tributaria, que es el sujeto obligado por la ley a realizar dicho ingreso anticipado y que actúa como intermediario entre ambas partes de la obligación sustantiva. Puede ser el retenedor o el obligado a realizar el ingreso a cuenta.

Se trata de tres relaciones con forma triangular: al estar entrelazadas, cada una necesita de la otra para que la estructura se mantenga y tenga sentido²⁸³.

Este tercer sujeto, al ser el pagador de los rendimientos, dinerarios o en especie, está en mejores condiciones que la Administración para llevar a cabo la recaudación anticipada de los tributos, en la medida en que se adelanta al momento del pago de los distintos rendimientos gravados y sujetos a retención o, en caso de rendimientos en especie sujetos al ingreso a cuenta.

Entre estos tres sujetos se van a establecer tres relaciones obligatorias diferentes: entre el retenedor u obligado a ingresar a cuenta y el ente impositor; otra entre el sujeto que ha soportado la retención o ingreso a cuenta y la Administración; y por último, la relación entre retenedor u obligado a practicar el ingreso a cuenta y el sujeto que soporta la retención o ingreso a cuenta. Como indica BERLIRI, las dos primeras son reguladas por disposiciones de carácter tributario ya que se trata de relaciones tributarias, en cambio, la tercera es esencialmente de derecho privado aunque interesa a nuestra disciplina por dos razones: primero porque la ley que establece la

²⁸³ Cfr. LUCHENA MOZO, G. M., *Retenciones e ingreso a cuenta en...*, op. cit., pág. 105.

obligación de retener e ingresar a cuenta es una norma tributaria y porque las consecuencias de la omisión o ingreso insuficiente por parte del obligado a la prestación a cuenta, son reguladas por normas tributarias y se han previsto para ellas sanciones administrativas²⁸⁴. Seguramente todos estos motivos han llevado al legislador a incluirla como una obligación tributaria en los artículos 17.3 y 24 de la LGT, sometiéndola específicamente al principio de reserva de ley.

Además del reconocimiento legal, en la actualidad existe unanimidad en la doctrina sobre la consideración de las prestaciones a cuenta como relaciones obligatorias. Las obligaciones de retención, de ingreso a cuenta y de realizar pagos fraccionados vienen estructuradas con sus elementos constitutivos propios: un presupuesto de hecho, un sujeto obligado a ingresar y unas prestaciones determinadas como la cuota tributaria a cuenta. También produce una serie de efectos jurídicos y de ahí que puedan considerarse como auténticas relaciones obligatorias²⁸⁵; pero estas relaciones tributarias obligatorias pertenecen al conjunto de las relaciones tributarias complejas que en su día definiera el profesor TESAURO, que componen un complejo de relaciones tributarias conexas²⁸⁶.

Los diferentes efectos jurídicos que se atribuyen al entramado de vínculos y relaciones entre el pagador, el sujeto pasivo y la Administración van a venir condicionados por la naturaleza atribuida al sujeto pasivo retenedor y al obligado a practicar el ingreso a cuenta, tal como se ha tratado de exponer en los epígrafes anteriores.

284 Cfr. BERLIRI A., “Considerazioni in tema”, op. cit., pág. 1402 y 1403.

285 En relación con la retención, algunos autores proponen la denominación de hecho retenible al hecho que genera la retención. Vid. CORRAL GUERRERO, L., “Relaciones jurídicas conexas”, *Revista española de Derecho Financiero* Civitas, núm. 91, 1996, pág. 451.

286 Cfr. TESAURO, F., *Istituzioni di Diritto tributario, Parte generale*, Ed. UTET, Torino, vol. I, 1990, pág. 56.

5.4.1. La relación entre el pagador y el retenido u obligado a soportar el ingreso a cuenta

Dos son las relaciones que se producen entre el sujeto obligado a retener y el sujeto obligado a soportar la retención. Constituyen dos relaciones independientes que se sitúan en planos diferentes del Derecho, a pesar de hacerse efectivas conjuntamente: una con carácter privado y otra con carácter público.

La relación no tributaria es preexistente a la relación obligatoria de retención, contiene la causa de la retención y es la base que la sustenta. Es el vínculo previo de Derecho Privado y va a ser el vehículo idóneo para la adecuada consecución de las obligaciones tributarias de retener y realizar los ingresos a cuenta. También va a servir de nexo o vínculo de las dos siguientes, la obligación de retención y la obligación de ingresar a cuenta.

Esta relación también va a ser clave para justificar la obligación del contribuyente de soportar la retención o el ingreso a cuenta correspondiente. Puede ser, entre otras, la relación laboral de empleador y empleado en el caso de las retribuciones por el trabajo, una relación mercantil en el supuesto de abono de rendimientos del capital mobiliario o fruto de un contrato de carácter civil, cuando se trate de arrendamientos de bienes inmuebles²⁸⁷. Esta es la relación por la que se genera el rendimiento gravado por el impuesto y la que genera el vínculo entre acreedor y retenido, y el pagador y retenedor, que puede ser un tercero que trabaja por cuenta y orden propio²⁸⁸, o bien puede ser la propia Administración. A pesar de ser las dos relaciones diferentes e

287 Cfr. VICENTE – ARCHE COLOMA, P., *Las prestaciones tributarias exigibles entre particulares*, Ed. Marcial Pons, Madrid. 2001, pág. 122.

288 Los pagadores por cuenta y orden de un tercero no tienen la condición de retenedores salvo en supuestos muy específicos en los que intervienen sujetos extranjeros.

independientes entre el pagador y el beneficiario del rendimiento, ambas van a incidir la una sobre la otra. Por un lado, en esta relación privada se encuentra el hecho generador de la relación obligatoria de retención como es la satisfacción de rentas brutas sujetas a alguno de los impuestos que contemplan esta institución²⁸⁹; y por otro, esta primera relación va a verse modificada como consecuencia de la obligación de retener o ingresar a cuenta, en cuanto que el pagador sólo va a entregar al contribuyente parte de su deuda, no el total, ya que el resto deberá entregarla a la Administración tributaria a título de retención o ingreso a cuenta²⁹⁰. Aunque nos hemos referido fundamentalmente a la retención, el ingreso a cuenta, entendido como una de las clases de obligación a cuenta, no encuentra hasta aquí mayores diferencias que la diversa naturaleza del rendimiento sobre el que recae.

La segunda a la que nos referíamos es la relación pública de ejercicio privado de retención entre el retenedor y el retenido, denominada por VICENTE-ARCHE COLOMA como prestación tributaria legalmente exigible entre particulares y que la LGT ha venido recientemente a calificar como “*obligaciones entre particulares resultantes del tributo*”, art. 24²⁹¹.

Debido al ligamen con la relación de Derecho Privado, la doctrina se ha planteado tradicionalmente si la relación de retención participa también de la condición de Derecho Privado o, por el contrario, y a pesar de vincular a dos particulares, debe encuadrarse en el ámbito del Derecho Público. Con la entrada en vigor de la nueva LGT se han disipado las dudas ya que en su

289 La obligación de retener viene originada por la entrega de rendimientos brutos, no netos, ya que la cuantía viene determinada a partir de las percepciones integras abonadas, entre otras cosas, porque en el momento de realizar el cálculo no se conoce todavía el total de gastos deducibles. Por el contrario, en los pagos fraccionados, el importe a ingresar deberá realizarse a partir del rendimiento neto, es decir sin contemplar los gastos producidos durante el período en que se han producido esos beneficios.

290 Cfr. BERLIRI A., “Il rapporto giuridico d’imposta” en *Corso istituzionale...*, op. cit., págs. 248 y 249.

291 Vid. VICENTE-ARCHE COLOMA, P., *Las prestaciones tributarias exigibles entre particulares*, op. cit., pág. 123

articulado la configura como obligación tributaria. Su incorporación a la LGT ha ayudado a reforzar la presencia del principio constitucional de legalidad tan necesitado en la regulación de este tipo de prestaciones. Ya antes de la LGT de 2004 no cabía duda de que se trataba de una relación tributaria en cuanto que colabora en el pago del tributo y porque está regulada por la normativa tributaria; en realidad, les viene impuesta por una norma con rango de Ley que obliga al sujeto que abona una renta a realizar el correspondiente ingreso a cuenta²⁹². En esta relación puede encontrarse un derecho-deber del retenedor a detraer las correspondientes cantidades que vienen indicadas en la ley y una obligación del retenido a soportar dicha detracción. CORRAL GUERRERO considera la facultad de descontar un porcentaje de la renta parcial que debe pagar al contribuyente como un derecho-deber de naturaleza pública por estar reconocido y constituido por una norma con rango de ley y porque, en definitiva, supone el ejercicio de unas funciones públicas de gestión y de recaudación tributaria que producen efectos públicos²⁹³.

En los textos normativos no se hace referencia a la obligación de soportar la retención por parte del retenido pero es evidente que se trata de un deber que se encuentra implícito en el propio funcionamiento de la retención. El retenedor se dirige al patrimonio del retenido, no porque exista una relación de crédito, sino que se corresponde con un deber jurídico impuesto al primero en el seno de una relación jurídica compleja. En la relación entre retenedor y retenido y entre el sujeto obligado a ingresar a cuenta y el obligado a soportarla no se establece un crédito tributario que puede hacerse valer una vez nacida la obligación tributaria principal, así como tampoco contiene un derecho subjetivo en sentido estricto. El cumplimiento de la obligación de soportar la retención le otorga un interés legítimo, derivado de la Ley, que

292 Cfr. LUCHENA MOZO, G. M., *Retenciones e ingresos a cuenta...*, op. cit., pág. 193.

293 CORRAL GUERRERO, L., “Relación obligatoria de retención”, op. cit., págs. 457 y ss.

consistirá en el derecho a deducir en la autoliquidación las cantidades que previamente le han sido deducidas.

Por tanto, se trataría de una relación jurídica entre dos particulares, pero que al nacer y desarrollarse dentro de una relación tributaria compleja dentro del procedimiento de aplicación de un tributo, va a hacer suyos determinados efectos propios de las obligaciones tributarias “llegando a desbordar la órbita jurídico-privada que le es propia”²⁹⁴. Un efecto paradigmático de esta naturaleza pública es que la responsabilidad en caso de cumplimiento incorrecto es de índole administrativa y no civil. En este sentido, se admite la reclamación económico-administrativa contra las actuaciones u omisiones relativas a las obligaciones de practicar y soportar retenciones o ingresos a cuenta (art. 227.4 LGT). No obstante, esta legitimación para la impugnación de retenciones e ingresos a cuenta tiene un carácter muy reciente, al ser introducida con la nueva LGT que ha entrado en vigor el 1 de julio de este mismo año, lo cual no impedía antes su reclamación gracias a la consideración del acto de retención como impugnabile en la vía económico-administrativa en cuanto que forma parte de los instrumentos que el legislador puede utilizar para hacer efectiva la aplicación de los tributos.

Por otro lado, siguiendo con los deberes de las partes, la obligación del retenido consiste en la aceptación de la retención, siempre que se lleve a cabo de conformidad con la legislación. Esta obligación de soportar, que se corresponde con el derecho de retener o rembolsar del sujeto activo, se establece con la finalidad de evitar un enriquecimiento injusto por parte del contribuyente que es el que obtiene los rendimientos, del que se presume una

294 Cfr. MORIES JIMÉNEZ, M. T. *La retención a cuenta...*, op. cit., pág. 136.

capacidad económica y el que, en definitiva, debe soportar la carga derivada de los ingresos a cuenta²⁹⁵.

El fundamento último del establecimiento de esta relación tributaria entre particulares consiste en el deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, en el mismo sentido que la obligación tributaria principal. Desde el momento en que la ley establece a un particular como deudor frente a otro con motivo de una prestación patrimonial, es porque considera a aquel deudor como titular de una capacidad económica y, por tanto, obligado a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos del Estado o cualquier otro ente público. En esta situación concreta que se produce en las retenciones y los ingresos a cuenta, dicha contribución no se va a hacer de forma directa e inmediata, sino por medio de otra obligación tributaria – frente a la Hacienda Pública – que no es la principal y que está a cargo del acreedor de la obligación exigible entre particulares²⁹⁶.

Se ha discutido mucho sobre el carácter contributivo o no de los ingresos practicados con ocasión de las obligaciones a cuenta y que se defiende en este trabajo; esta cuestión se ha extendido a las obligaciones exigibles entre particulares hasta llegar a defender el carácter contributivo del reembolso que el acreedor de esta relación hace sobre el deudor de la misma. Desde el punto de vista del retenido, su obligación consiste en entregar o rembolsar las cantidades al retenedor u obligado a ingresar a cuenta para que realice el ingreso correspondiente en el Tesoro público, ya que el patrimonio que debe soportar la carga tributaria es precisamente el sujeto en esta obligación entre particulares. Él es quien pone de manifiesto la capacidad económica que se grava en el impuesto y por tanto el titular del deber de contribuir; “de esta

295 Cfr. VICENTE-ARCHE COLOMA, P., *Las prestaciones tributarias exigibles...*, op. cit., pág. 231.

296 Cfr. VICENTE -ARCHE COLOMA, P., *Las prestaciones tributarias exigibles...*, op. cit., pág. 79.

manera, puede observarse que mediante dicho reembolso, el retenido está cumpliendo el deber de contribuir, aunque sea de manera previa respecto del devengo de la obligación tributaria principal”²⁹⁷.

El sujeto activo de esta obligación goza de un derecho subjetivo a exigir al deudor el efectivo cumplimiento de una obligación pecuniaria²⁹⁸; el sujeto pasivo, por su parte, está obligado a cumplir dicha prestación. Este es el contenido material de esta prestación que en la práctica se traduce en el derecho del acreedor de retener o realizar el ingreso a cuenta y la obligación del deudor de soportar dicha retención o el ingreso a cuenta²⁹⁹. Si bien no está así recogida específicamente en la LGT ni en las Leyes o Reglamentos de los impuestos, puede deducirse de su articulado; por un lado, en la LGT se reconocen las prestaciones tributarias entre particulares como uno de los tipos de obligaciones tributarias que pueden darse en los tributos – art. 24 –, por otro, se incluyen entre los obligados tributarios, además de retenedores y obligados a realizar ingresos a cuenta, los obligados a soportar la retención y los obligados a soportar los ingresos a cuenta. En cuanto a la normativa específica sobre la renta, no se hace ninguna mención sobre la obligación de soportar estas detracciones, aunque sí tienen el reconocimiento de la doctrina³⁰⁰. Tampoco se hace mención a los sujetos titulares de esta obligación, pues sólo se hace referencia a los retenedores y las rentas que son

297 Cfr. VICENTE-ARCHE COLOMA, P., *Las prestaciones tributarias exigibles...*, op. cit., pág. 229 y 230.

298 Señala PALAO TABOADA que la retención no es otra cosa que una forma de ejercitar la acción de regreso del retenedor frente al contribuyente, que queda enmarcada en las relaciones internas de ambos sujetos y que por tanto podría satisfacerse por otros medios, todos ellos fundamentados en el enriquecimiento injusto que tendría lugar a favor del contribuyente. Cfr. PALAO TABOADA, C., “Gestión del Impuesto”, op. cit., pág. 549.

299 Cfr. VICENTE-ARCHE COLOMA, P., *Las prestaciones tributarias exigibles...*, op. cit., pág. 97.

300 Entre otros, Cfr. MORIES JIMÉNEZ, M. T., *La retención a cuenta...*, op. cit., pág. 213 y VICENTE-ARCHE COLOMA, P., *Las prestaciones tributarias exigibles entre particulares...*, op. cit., pág. 97.

objeto de retención. Debe deducirse de esto que aquéllos sujetos que perciban tales rendimientos serán los retenidos³⁰¹.

El objeto de la prestación material lo constituyen las rentas sobre las que se practica la retención o el ingreso a cuenta, sin que sea posible, como resalta MORIES JIMÉNEZ, sumar los intereses de demora en caso de retraso del retenedor u obligado a practicar el ingreso a cuenta en la entrega de las cantidades debidas, ya que el retenido sólo está obligado a soportar la retención o el ingreso a cuenta, pero nunca el pago de intereses³⁰².

En definitiva, el sujeto que abona una renta y viene obligado a practicar el ingreso a cuenta correspondiente y el sujeto pasivo en cuyo nombre viene realizado este ingreso, están unidos por dos relaciones independientes entre sí, relacionadas, pero sin que este vínculo pueda llegar a confundirlas. La primera nace de la voluntad de las partes y la segunda de una norma de Derecho Público. VICENTE-ARCHE COLOMA opina que la prestación tributaria entre particulares es una obligación accesoria de la relación privada que une a los dos sujetos, en el sentido de que, a pesar de ser distintas, la que pertenece al ámbito tributario, nace como consecuencia del inicio de la relación privada entre las partes. Por tanto, la prestación entre particulares seguirá el destino y le afectarán todas las vicisitudes que se produzcan en la obligación privada, de modo que en caso de anulación o rescisión de ésta, también desaparecerá la obligación tributaria entre particulares. No obstante, este vínculo y la dependencia no le hacen perder su carácter jurídico tributario, ni nos puede conducir a una confusión de ambas prestaciones. Lo que ha llevado al legislador a crear este vínculo de accesoriedad, en opinión de la autora, no es únicamente la posición idónea que detenta el pagador de rentas para exigir las

301 Cfr. MORIES JIMÉNEZ, M. T., "Régimen jurídico de la relación entre el retenedor y el retenido: el deber de retener y la obligación de soportar la retención". En la obra colectiva *Sujetos pasivos y responsables tributarios*. XVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Cartagena de Indias 1995. IEF-Marcial Pons, 1997, pág. 561.

302 Cfr. MORIES JIMÉNEZ, M. T., *Las retenciones a cuenta...*, op. cit., pág. 243.

cantidades que debe ingresar anticipadamente al Tesoro, sino también porque es concretamente en el seno de dicha relación de Derecho privado donde se manifiesta la capacidad económica del sujeto³⁰³.

En esta segunda relación hay que poner de manifiesto una diferencia entre la retención y el ingreso a cuenta de los rendimientos percibidos en especie, pues resulta imposible la práctica de una detracción por parte del pagador sobre los rendimientos en especie; no obstante, este obstáculo viene resuelto en la actualidad mediante la previsión en la ley de la posibilidad de repercutir la cantidad íntegra sobre el contribuyente que le impone el deber de soportar el efecto económico consecuente de la práctica de los ingresos a cuenta.

Con anterioridad a esta previsión normativa de soportar la cuantía en la que se traduce dicho ingreso, la situación era muy diferente. Lo primero que hay que señalar es que nos encontrábamos ante una laguna normativa, pero no referida exclusivamente a la repercusión del ingreso a cuenta, sino que ni siquiera venía reconocida específicamente en la ley la figura del ingreso a cuenta como uno de los tres tipos de “pagos a cuenta” que en la práctica se llevaban a cabo, simplemente hacía una leve alusión en la Ley IRPF al “*ingreso a cuenta que, en su caso, se establezca sobre las retribuciones en especie*”³⁰⁴. La omisión en la Ley de la posibilidad de repetir por parte del pagador de la renta al contribuyente el importe ingresado resultaba muy contradictoria con la finalidad y fundamento de la institución de los pagos a cuenta, pues carecía de sentido que una tercera persona ajena a la relación tributaria tuviera que soportar un ingreso a cuenta de un impuesto ajeno y por otro lado, la obligación del ingreso a cuenta no tiene por qué resultar más gravosa que la de la retención. A diferencia de la retención, aquí no existe relación de reciprocidad entre los dos sujetos, falta el deber del sujeto

303 Cfr. VICENTE – ARCHE COLOMA, P., *Las prestaciones tributarias exigibles...*, op. cit., págs. 267 y 268.

304 Artículo 27.dos L 18/1991 del IRPF.

beneficiario de los rendimientos de soportar el peso económico correspondiente de su obligación de realizar ingresos tributarios anticipados. En este caso la relación trilateral no se daba de forma íntegra por lo que se predicaba la diferencia entre la retención y el ingreso a cuenta, tanto en su régimen jurídico como en sus consecuencias³⁰⁵.

Semejante situación llevó a la doctrina a plantear posibles soluciones, entre las que destacan dos. Una sobre la posibilidad del pagador de deducir de la retribución en metálico que entregue al mismo sujeto, o bien, dejar el reembolso de la cantidad para un momento posterior a través de una acción civil³⁰⁶. En cuanto a la primera, resultaba incompatible con el sistema de valoración de las rentas en especie del art. 27 de la Ley, pues habría originado una doble imposición para el sujeto que recibe rendimientos en especie. Admitir la segunda solución y dejarla en manos de la voluntad de los particulares habría supuesto vaciar de contenido el principio de capacidad económica que es el que determina la sujeción al impuesto.

Estando así las cosas, llegó a calificarse el ingreso a cuenta de contrario al principio de capacidad económica en la forma en que se había regulado por el Reglamento del IRPF, en concreto por la forma en que se había previsto la integración de la retribución en especie en la base imponible. Una vez que se ha contemplado la opción de deducir de las nóminas el importe relativo a los

305 Cfr. LUCHENA MOZO, G. M., *Retenciones e ingresos a cuenta en...*, op. cit., pág. 341.

306 Sobre este tema y a favor de una u otra opción, véase ARIAS VELASCO, J. “¿Son repercutibles los ingresos a cuenta por retribuciones en especie?”. Asociación Española de Asesores Fiscales. Informe 25/92, entrega núm. 5, mayo 1992, pág. 3 y 4; PALAO TABOADA, C., “El ingreso a cuenta por un tercero”, *Estudios Financieros, Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 121. 1993, pág. 23; PALLARÉS RODRÍGUEZ, M. R., “Las retribuciones en especie del trabajo personal en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 224, 1993, pág. 376; PÉREZ TORRES, E., “Los ingresos a cuenta por retribuciones en especie en los rendimientos del trabajo”, *Crónica Tributaria*, núm. 70, 1994, págs. 170 y ss.; LUCHENA MOZO, G. M., *Retenciones e ingresos a cuenta...*, op. cit., págs. 334 y ss.

ingresos a cuenta, se ha salvado la flagrante vulneración del principio de capacidad económica.

Vamos a hacer una última referencia sobre los modos más frecuentes de extinción de dicha obligación. Para ello, en primer lugar, tenemos que dirigirnos al Derecho Común. Con carácter general, la relación entre retenedor y retenido se va a extinguir mediante compensación ya que ambos sujetos son deudores y acreedores recíprocos. El retenedor es deudor en relación con las contraprestaciones debidas por la relación laboral, civil o mercantil y que están sometidas a retención, pero al mismo tiempo es acreedor por la práctica de retenciones; el retenido, en ambos casos, ocupa la posición contraria. Analizando esta situación, podemos comprobar que concurren los requisitos de la compensación del art. 1196 del Código civil: cada uno de los obligados lo está principalmente, y es a la vez acreedor principal del otro; y ambas deudas consisten en una cantidad de dinero. Debido a esta identidad en el objeto, la compensación solo puede tener lugar en la relación de retención a cuenta, pero no cuando se perciban rendimientos en especie. Otros requisitos son el vencimiento y la liquidez y exigibilidad de las mismas; por último, es necesario que no exista litigio o retención promovida por terceras personas y notificada oportunamente al deudor.

En segundo lugar estaría el pago. Este supuesto se da cuando el obligado a soportar la retención o el ingreso a cuenta, no ha soportado efectivamente ninguna detracción o lo ha hecho por una cuantía inferior. A pesar de esto, el obligado sigue estando sujeto al reembolso porque es él el que tiene que soportar la carga tributaria, independientemente de que el obligado a retener y a practicar el ingreso a cuenta cumpla o no su obligación de ingresar en el Tesoro. En el caso del ingreso a cuenta, ya que la obligación no puede extinguirse mediante compensación, el cumplimiento debe hacerse siempre mediante pago.

Otra de las formas de extinción es la prescripción de la obligación de retener y de la obligación de soportar la retención o ingreso a cuenta que se registrará conforme a las disposiciones de la LGT, ya que en este caso no caben los plazos previstos en el Derecho común. Por un lado, la obligación de retener que va aparejada con la de ingresar, desaparecerá con la prescripción de esta última. Para la obligación de soportar la retención o ingreso a cuenta, el acreedor podrá exigir el reembolso antes de que transcurra el plazo previsto por la LGT. Sobre la incidencia de la obligación tributaria principal hay que decir varias cosas.

Por otro lado, la obligación de retener nace cuando se hacen efectivos los rendimientos y aunque en ese momento no se practique retención, el sujeto sigue estando obligado a soportar la práctica, siempre y cuando el retenedor practique el ingreso correspondiente. No obstante, la prescripción – así como el cumplimiento – de la obligación principal previa al abono de un rendimiento sometido a retención son oponibles al retenedor en relación con la obligación de retener pero debe ser alegada por el perceptor ya que no se aplicaría de oficio.

Cosa distinta es la obligación de ingresar las cantidades retenidas o que debieron haberse retenido, a la que haremos referencia en el apartado siguiente.

5.4.2. La relación entre el pagador de los rendimientos y la Administración

La relación entre el pagador de los rendimientos y la Administración tiene su origen en la realización del presupuesto de hecho objetivo de abono o satisfacción de rentas por los sujetos correspondientes que tendrán la

consideración de obligados ex lege. El elemento subjetivo de esta relación lo compone la Hacienda Pública y el sujeto que abona rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta. Los sujetos obligados a retener o a realizar el ingreso a cuenta, vendrán obligados al ingreso en el Tesoro de las cantidades correspondientes sin perjuicio del incumplimiento de la primera de sus obligaciones. Se trata de una obligación propia y que consiste en el ingreso de una deuda tributaria como puede desprenderse del artículo 58.1 de la LGT y el obligado a ingresar es el deudor principal³⁰⁷.

La obligación de retener o de practicar el ingreso a cuenta nace cuando se abonen o satisfagan las rentas sometidas a la retención o ingreso a cuenta excepto en el caso de los rendimientos del capital mobiliario – artículo 87 LIRPF – y las ganancias patrimoniales – artículo 91 LIRPF – en los que será posible desde que resulten exigibles por el perceptor.

El punto clave de la relación entre el pagador y la Administración pública se encuentra en el momento que transcurre desde que se practica la retención hasta que la cantidad retenida deviene exigible por la Hacienda Pública. En este período de tiempo el retenedor es el poseedor de la cantidad, pero la cuestión está en determinar con qué título ostenta el retenedor la posesión de esa cantidad de dinero. En el caso en que se realice la repercusión del importe del ingreso a cuenta en la nómina del contribuyente, las conclusiones a las que se llegue en este apartado serían plenamente aplicables al vínculo entre el pagador de la renta en especie y el beneficiario de la misma.

Una de las ideas más asentadas, especialmente en el ámbito jurisprudencial, es la de depósito³⁰⁸. No obstante, nos estaríamos refiriendo a

307 Cfr. LÓPEZ MARTÍNEZ, J. y PÉREZ LARA, J. M., “El ingreso a cuenta sobre las retribuciones del trabajo en especie. Una vuelta a viejas polémicas”, en la obra colectiva *Presente y futuro de la imposición directa en España*, op. cit., págs. 232 y 233.

308 Sentencias del Tribunal Supremo como la de 24 de diciembre de 1986 (RJ 1986\7990) o de 5 de julio de 2000 (2000\5729). Señala el Fundamento de Derecho 2º de ésta última que “los impuestos que aquí se trata por una parte del sueldo o salario gravados o

un depósito legal en la medida en que surge de una norma con rango de ley, de acuerdo con los términos del Código civil: “*es necesario el depósito cuando se hace en cumplimiento de una obligación legal*”³⁰⁹. El apoyo normativo que utiliza la jurisprudencia para fundamentar la opción por el depósito, se encuentra en el *Reglamento General de Recaudación*³¹⁰ - en lo sucesivo, RGR -, en su art. 96.5, que aunque sólo está previsto para un supuesto muy específico de recaudación en vía de apremio en el que el retenedor se encuentra inmerso en un proceso concursal³¹¹, la doctrina ha realizado una

por un porcentaje que se incorpora a un precio y se percibe además de él, es evidente que sus respectivos importes no pertenecen, en momento alguno, a quien recibe los mismos sino a su definitivo destinatario y la consiguiente obligación de aquél de trasladar a éste, sin movernos más que el área del derecho civil, constituye al así obligado, en tanto no realiza su obligación, en depositario de esos valores”.

309 Según el art. 1758 de nuestro Código civil “*el depósito se constituye desde que uno recibe la cosa ajena con la obligación de guardarla y de restituirla*”. Aunque no existe un traspaso material del dinero al obligado a practicar la retención, sí es cierto que una vez retenido el porcentaje apropiado, el título por el que tiene la cantidad es diferente, pasa de ser dueño a un mero poseedor, dando lugar a lo que los civilistas denominan “*constitutum posesorium*”.

310 Vid. LUCHENA MOZO, G. M., *Retenciones e ingresos a cuenta...*, op. cit., págs. 200 y ss.

311 Para el 1 de septiembre de 2004 está prevista la entrada en vigor de la *nueva Ley Concursal*, Ley 22/2003, de 9 de julio, que va a introducir una profunda reforma de la legislación concursal de nuestro país. Con ella se consigue la unificación de los diversos procedimientos de insolvencia para los supuestos en los que el estado patrimonial del deudor no puede hacer frente a sus obligaciones de forma regular. Los créditos privilegiados se distinguen entre especiales y generales, en función de la garantía de la que gocen éstos, de su causa o su naturaleza. En la misma se consideran créditos con privilegio general las cantidades correspondientes a retenciones tributarias debidas por el concursado como cumplimiento de una obligación legal – artículo 91.2º de la Ley – y otros créditos tributarios – artículo 91.4º – entre los que deben incluirse los correspondientes a los ingresos a cuenta y los pagos fraccionados a falta de una mención expresa. Cabe la posibilidad de considerar en el orden de prelación, junto con las retenciones, a los ingresos a cuenta ya que constituyen obligaciones tributarias que tienen el mismo origen que las retenciones cuando los pagos se realicen en especie y no con carácter dinerario. Los supuestos de retribución van a ser los mismos para uno y otro caso por lo que tendría más sentido incluir ambas obligaciones en el mismo orden de preferencia debido a su idéntica naturaleza y fundamento. Por otro lado, este trato diferenciado no puede deberse a la ya tradicional intención del legislador de desincentivar el pago de rendimientos en especie mediante la constante penalización de los mismos ya que es la propia Administración la acreedora de la obligación y el retrasar el ingreso a cuenta en el orden de prelación sólo consigue dificultar el cobro del mismo.

Como indica la misma Exposición de Motivos, muchos de estos créditos privilegiados se han visto limitados como es el caso de los créditos tributarios que se limitan

interpretación extensiva incluyendo en él las cantidades procedentes de la retención en cualquier tipo de situación. Dice así dicho artículo: “*Sin perjuicio de los derechos de prelación y demás garantías que afecten a los créditos de la Hacienda Pública, no se computarán en la masa de acreedores las cantidades que el sujeto del procedimiento hubiere cobrado en concepto de retenciones o repercusiones de tributos que, a tal efecto, se considerarán depósitos a favor de la Hacienda Pública*”.

La condición de depositario del retenedor ya se contemplaba en la figura del segundo contribuyente, considerado un antecedente del mismo retenedor. Si se entiende que desde el momento en que se practica la retención, la cantidad pertenece al Fisco, el depósito se va a constituir desde que los rendimientos sobre los que se practica la retención o el ingreso a cuenta devienen exigibles³¹².

Los elementos subjetivos de este contrato son, por un lado, el retenedor como depositario, sobre lo que no cabe plantearse ninguna duda. Sin embargo, el problema radica en determinar al depositante que es la persona que constituye el depósito. Por un lado tendríamos al retenido, de cuyo patrimonio procede la retención y, por otro, la Administración que es la destinataria y beneficiaria de la cantidad retenida aunque sea con carácter provisional³¹³ pues

en su cuantía hasta un 50 por 100. Los créditos con privilegio general se verán satisfechos una vez deducida de la masa activa los bienes y derechos suficientes para cumplir los créditos contra la masa así como los créditos privilegiados especiales afectos a bienes concretos siguiendo el orden establecido en el artículo 91, de modo que las retenciones se situarán en segundo lugar mientras que los restantes créditos tributarios (ingresos a cuenta y pagos fraccionados) se colocarán en cuarto lugar. En determinados casos el pago de estos créditos puede ser a prorrata dentro de cada número.

312 ALONSO GONZÁLEZ, L. M., *Sustitutos y retenedores...*, op. cit., págs. 117 y 118. En relación con el segundo contribuyente, el mismo Tribunal Supremo reconocía esta idea del depósito que reseña este autor en su obra. S. T. S. de 21 de noviembre de 1905, S. T. S. de 29 de septiembre de 1906.

313 En relación con la provisionalidad del ingreso, este carácter siempre hay que ponerlo en relación con la obligación tributaria futura que está por nacer de la que todavía no se conoce el quantum; porque si consideramos la obligación a cuenta independientemente de la principal, el ingreso va a tener carácter definitivo para el obligado a su cumplimiento, así

el ingreso no adquirirá carácter definitivo hasta que no se cumpla completamente el presupuesto de hecho del impuesto en cuestión³¹⁴. El depósito de las cantidades cuya posesión se ha obtenido de la retención le obliga a la posterior entrega a la Hacienda Pública de su contenido, por lo que desde el mismo instante en que se practica la retención, la titularidad de la cantidad retenida es de la Hacienda Pública, siendo ésta la que se constituya como depositante aunque sea de forma implícita³¹⁵.

Siguiendo a LUCHENA MOZO, que considera a la Administración como depositante en cuanto que titular de la cantidad retenida, este supuesto de depósito necesario podría hacerse extensible a toda la retención y por qué no, también al ingreso a cuenta, hasta que proceda la entrega a la Administración financiera pues en nada cambia la situación, solamente la naturaleza del rendimiento sobre el que se practica el ingreso a cuenta. Llegado el plazo que se haya fijado en el Reglamento, el depositario deberá ingresar las cantidades retenidas durante el trimestre anterior acompañado de una declaración, de este modo cumple su obligación en relación con la Administración financiera, lo que supondría la restitución de la cantidad depositada previamente.

Sin embargo, encontramos también argumentos contrarios a la consideración del depósito en la obra sobre la retención a cuenta de ALGUACIL MARÍ; para negar éste, la autora parte de la diferenciación e independencia entre la obligación de retener y la obligación de ingresar a cuenta por parte del retenedor. Como puede desprenderse de la normativa del Impuesto, el retenedor va a estar siempre obligado al ingreso

como para la Administración que va a poder disponer de él ya que no tendría sentido fundamentar una institución en la posibilidad de proporcionar liquidez a la Administración para que no pueda disponerse de dichos ingresos. Cfr. HINOJOSA TORRALVO, J. J., *Los créditos de impuesto...*, op. cit., pág. 62.

314 Cfr. *Ibidem.* págs. 204 y 205.

315 Cfr. LUCHENA MOZO, G. M., *Retenciones e ingresos a cuenta en...*, op. cit., pág. 205.

independientemente de que haya practicado la retención, por lo que ambos deberes se configuran como independientes, aunque no en el ámbito funcional, ya que el acto de retención puede concebirse como un derecho-deber a resarcirse del pago sobre las personas a quienes satisfagan los rendimientos. El retenedor es un auténtico deudor tributario, incluso podríamos llegar a decir que se trata de un deudor principal de su propia obligación de retención.

Por tanto no va a ser necesaria la constitución de un depósito para ingresar a la Administración las cantidades de las cuales es acreedora y que corresponden a la retención. Los términos empleados por el Reglamento General de Recaudación seguramente no son los más apropiados técnicamente hablando, por ello recurre a la expresión *“a tal efecto, se considerarán depósitos...”*. Hay que tener en cuenta, igualmente, que este precepto se contempla para un supuesto muy específico de concurso de acreedores, de ellos solamente debería traducirse la intención del legislador de proteger las cantidades correspondientes a las retenciones y otros tributos que dicho sujeto está obligado a ingresar en la Administración. Cuando el sujeto se encuentre ante esta situación se excluirá en todo caso una cantidad equivalente a las retenciones a las que viene obligado.

Si el retenedor es un obligado frente a la Hacienda Pública, como cualquier otro, realmente no habría obligación de constituir un depósito a partir de la retención para que se cumpla la obligación de ingresar a cuenta. Por otro lado, la práctica de la retención no supone para el mismo un aumento de su patrimonio o una mayor disponibilidad económica si se entiende ésta como una mera operación contable. El retenedor tiene una deuda respecto del retenido pero de la que tiene que abonar solamente la diferencia una vez calculada la retención, sin traducirse dicha operación en disponibilidad dineraria. Un tercer argumento que utiliza la autora para negar la condición de depositario del retenedor es que las cantidades retenidas no son de otro sujeto

distinto sino del propio retenedor que mediante todo su patrimonio, bienes presentes y futuros, debe responder a la obligación de ingresar³¹⁶.

Desde nuestro punto de vista, esta teoría nos resulta más válida, por no que no consideramos que estemos antes un supuesto de depósito. El retenedor como deudor tributario es el titular de las cantidades retenidas o que deberá ingresar en concepto de retención; y la Administración será titular de un derecho de crédito frente al mismo.

Además, no nos parece fundamento suficiente un único precepto reglamentario que es muy específico, como se acaba de indicar. Existen, por el contrario, varios preceptos normativos, de rango legal, que nos apartan de esta teoría. Dos ejemplos son, el artículo 58 de la LGT – tanto la ley de 1963, tras la reforma de 1995 como la vigente – que configura las retenciones, junto con las demás prestaciones tributarias a cuenta como deuda tributaria y el artículo 305 del Código Penal, aprobado por *Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre*, que tipifica la falta de pago de “*las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener*” como delito fiscal, ya que si se tratara de un depósito, el tipo apropiado sería el de la apropiación indebida. Por estos motivos, dicho precepto del RGR debería entenderse derogado.

Si echamos, de nuevo, una rápida mirada a la regulación anterior en relación con el ingreso a cuenta, también en esta relación entre el sujeto pagador y la Administración se manifestaba una crisis con el principio de capacidad económica del sujeto que viene obligado al ingreso a cuenta por el pago de una renta en especie que, según el Reglamento, debía soportar con su propio patrimonio pero que, sin embargo, producía efectos en el impuesto sobre la renta del sujeto perceptor. Para evitarlo, LUCHENA MOZO nos proponía, en el marco de los rendimientos del trabajo, la admisibilidad para el pagador de deducir el importe como gasto de personal haciendo una

316 Cfr. ALGUACIL MARÍ, M. P., *La retención a cuenta...*, op. cit., págs. 283 y ss.

interpretación extensiva e “integral del Ordenamiento Tributario”³¹⁷, ya que así se admitía en el Impuesto sobre Sociedades al ser consideradas las contraprestaciones en especie como gastos del personal.

Conforme a la anterior regulación, la imposibilidad de repercutir la cuantía del ingreso a cuenta correspondiente constituía al pagador de la renta como único responsable de su cumplimiento y esto entraba en contradicción con la calificación de las prestaciones a cuenta como deuda tributaria pues para ello el sujeto pasivo debía ser el único y último responsable.

En cuanto a la extinción de la relación entre el pagador de rendimientos y la Administración tenemos en este caso, el método mas frecuente y ordinario es el pago o ingreso de las cantidades retenidas o que debieron haberse retenido y el importe del ingreso a cuenta. Si no hubiesen sido efectivamente retenidas surgirá un derecho de reembolso a favor del sujeto obligado a ingresar a cuenta. Por otro lado esta la prescripción de la obligación de ingresar las retenciones y los ingresos a cuenta que es autónoma y diferente de la obligación tributaria principal, por lo que la prescripción de esta ultima no se extiende y no va a afectar a la obligación de ingresar a cuenta las cantidades correspondientes a retenciones e ingresos a cuenta.

Para explicar esta situación recurrimos a las razones expuestas por el profesor FALCÓN Y TELLA³¹⁸. La primera se refiere al sujeto obligado al cumplimiento de esta obligación que es un tercero ajeno a la obligación principal. El segundo motivo se encuentra en el que era art. 98.2 de la LIRPF anterior cuyo contenido ha pasado, en cierto modo, al art. 82.5 de la vigente Ley, según el cual, las cantidades satisfechas se entenderán percibidas con deducción del importe de la retención correspondiente, salvo cuando se trate

317 Cfr. LUCHENA MOZO, G. M., *Retenciones e ingresos a cuenta...*, op. cit., pág. 342.

318 Cfr. FALCÓN Y TELLA, R., “La prescripción en materia tributaria”, *La Ley*, Madrid, 1992, págs. 195 y 196.

de retribuciones legalmente establecidas. Esta medida asegura la autonomía de la obligación en su extinción, bien sea mediante cumplimiento o prescripción, e impide que la Administración pueda exigir al sujeto pasivo de la obligación principal las cantidades correspondientes a la obligación a cuenta. El régimen de prescripción aplicable debe ser el mismo que el de la obligación principal, es decir, cuatro años a contar desde la finalización del plazo para presentar la declaración de retenciones o ingresos a cuenta. Dicho período de prescripción puede interrumpirse conforme a lo dispuesto en la LGT, pero siempre de forma autónoma respecto de la obligación principal. La insolvencia del retenedor puede provocar la prescripción de la obligación cuando no hayan podido hacerse efectivas las deudas por haber sido declarado fallido el “obligado al pago” – artículo 70 del RGR –; aunque la LGT y el RGR recojan la propia insolvencia como causa de extinción de la obligación, es en realidad un supuesto de prescripción como acertadamente ha señalado la mayoría de la doctrina.

5.4.3. Relación entre el retenido o beneficiario de la prestación en especie y la Administración

La relación entre el retenido o el sujeto que soporta el ingreso a cuenta con la Administración es la que se ha venido a denominar relación obligatoria de retención. Es una relación obligatoria concéntrica porque mirando al centro constituido por la relación obligatoria principal, se encuentra en su periferia para hacer posible y asegurar el cumplimiento de ésta³¹⁹. Se trata de una relación obligatoria, no principal, ya que su hecho generador es distinto del

319 Vid. NAWIASKY, H., *Cuestiones fundamentales de Derecho tributario*, Ed. IEF, Madrid, 1982, traducción y notas del profesor Ramallo, pág. 54-56.

hecho imponible y sus efectos jurídicos son propios y autónomos como hemos venido exponiendo a lo largo de este capítulo.

Como consecuencia de las retenciones y los ingresos a cuenta por los rendimientos percibidos en especie, el sujeto pasivo se va a ver relacionado con la Administración a través de dos vínculos diferentes, uno originado por la realización del presupuesto de hecho que da lugar a la obligación tributaria principal y el otro que se genera al poner de manifiesto la capacidad económica potencial que lo hace sujeto pasivo implicado en la obligación de practicar la retención o ingreso a cuenta por la percepción de unas determinadas rentas.

Además, el contribuyente, en cuanto obligado al pago de la obligación principal tributaria y como consecuencia de la práctica de la retención o del ingreso a cuenta, va a adquirir el derecho a deducir de la cuota e incluso el derecho de devolución, en caso de exceso, de las cantidades objeto de estas prestaciones a cuenta³²⁰. Teóricamente, este derecho de deducción debe adquirirse como consecuencia del ingreso efectivo de las cantidades anticipadas, sin embargo, desde que se introdujeron las retenciones a cuenta en el ordenamiento, se ha equiparado la retención al ingreso del cual es exclusivamente responsable el obligado a retener o practicar el ingreso a cuenta³²¹. De modo que el contribuyente siempre tendrá derecho a deducir las cantidades que hubieran debido retenerse, independientemente de si se ha practicado o no la retención o el ingreso a cuenta. Existe una excepción a esta

320 Como señala HINOJOSA TORRALVO, el desarrollo de las técnicas fiscales está favoreciendo la proliferación de situaciones en las que el sujeto pasivo contribuyente se sitúa en una posición acreedora frente a la Administración. La aplicación de estas técnicas originan situaciones subjetivas que no responden de forma exclusiva al esquema tradicional de la Hacienda acreedora y los particulares deudores de obligaciones tributarias. Éstas son posiciones acreedoras procedentes de un ingreso debido correspondiente a una obligación legal de ingresar en el Tesoro. Cfr. HINOJOSA TORRALVO, J. J., *Los créditos de Impuesto en el Sistema Tributario Español*, op. cit., págs. 3 y 4.

321 Cfr. PALAO TABOADA, C., “Gestión del Impuesto”, op. cit., pág. 552.

presunción para los supuestos de retención directa practicada por un ente público, en los que se minorará solamente la cantidad que se haya retenido efectivamente por la Administración.

Siguiendo la postura doctrinal mayoritaria, tenemos que decir que las instituciones de la retención y del ingreso a cuenta, suponen la descomposición del tributo en dos obligaciones patrimoniales diferentes, una correspondiente a las obligaciones tributarias a cuenta y otra que se corresponde con la diferencia entre el importe total del tributo y la cantidad correspondiente a los ingresos anticipados. Como consecuencia de esta división, no va a devengarse una obligación por el importe total del tributo³²².

Al estudiar esta tercera relación vamos a intentar determinar cómo afecta el ingreso anticipado, procedente de retención o de ingreso a cuenta, al retenido y a la que será su obligación tributaria principal una vez finalizado el período impositivo. Sin embargo, para determinar este efecto se nos presenta como una necesidad previa determinar la naturaleza jurídica de estas prestaciones, objetivo al que nos dedicaremos con más detenimiento en el siguiente capítulo de este trabajo, razón por la que en este apartado, haremos referencia, de forma breve, a las teorías más destacadas elaboradas sobre este tema.

Empezamos por el profesor BOSELLO que nos plantea la posibilidad de considerar la relación entre el sujeto que soporta la retención y la Administración tributaria como una relación obligacional, ex lege, en la cual el sujeto pasivo adopta la posición de acreedor respecto de la Administración por las cantidades retenidas en la fuente; es lo que él denomina “crédito d’imposta”. Señala este autor que este crédito que surge en el sistema de la

322 MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO, TEJERIZO LÓPEZ, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, op. cit., págs. 297 y 298; LEJEUNE VALCÁRCEL, E., “Los ingresos anticipados en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, pág. 163 y ss.; COLLADO YURRITA, M. A., *La retención a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, pág. 74.

retención a cuenta, vendrá a compensarse con la obligación tributaria del sujeto, con la peculiaridad de que si dicha obligación no llega a nacer o nace en una cuantía inferior al crédito, este sujeto tendrá derecho a que se le reembolse la cantidad pertinente³²³. Según este autor, la aplicación del sistema de retención se trataría de un supuesto de compensación.

Trasladar esta teoría al Ordenamiento jurídico español resultaría muy complicado, aunque no han faltado autores que lo hayan intentado, como HINOJOSA TORRALVO. En el ámbito privado, en concreto en el Código Civil la figura de la compensación viene recogida en los artículos 1195 y ss., cuyo régimen jurídico y características resultan incompatibles con la situación en la que se encuentran el sujeto retenido y la Administración tributaria. Para su posible aplicación sería necesario que el sujeto pasivo fuera titular de un derecho de crédito exigible por una deuda líquida y vencida, hecho que parece a todas luces insostenible.

En cambio, frente a esta opinión y partiendo del mismo articulado del Código Civil, ALONSO GONZÁLEZ considera a la Administración y al contribuyente, acreedor y deudor el uno del otro, cuyas deudas dinerarias se extinguen por efecto de dicha compensación. Para este autor, el obstáculo del requisito de las deudas vencidas, líquidas y exigibles, no es insalvable. El mismo autor sigue argumentando que no puede considerarse como un escollo de suficiente envergadura para destruir esta asimilación; es más, en su opinión puede entenderse como un supuesto *sui generis* de la compensación³²⁴. Sin embargo, nosotros consideramos que resulta demasiado arriesgado darle tan poca importancia a algo que debe considerarse como fundamental en la

323 Cfr. BOSELLO Furio, *Il prelievo alla fonte nel sistema della impsizione diretta*, Padova, 1972, pág. 137.

324 Cfr. ALONSO GONZÁLEZ, L. M., *Sustitutos y retenedores en el Ordenamiento tributario español*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1992, pág. 233.

compensación como son los requisitos de vencimiento, liquidez y exigibilidad de las deudas compensables.

Previamente se ha llegado a la conclusión de que las obligaciones de retener y de practicar el ingreso a cuenta constituyen unas obligaciones diferentes e independientes de la obligación principal del impuesto correspondiente. A partir de esta conclusión entendemos, siguiendo las tesis de algunos autores como COLLADO YURRITA, que tras el cumplimiento de las prestaciones tributarias a cuenta, el importe final de la obligación tributaria principal vendrá constituido por la diferencia entre la cuantía global del tributo y el importe de las prestaciones a cuenta correspondientes³²⁵. Partiendo de esta premisa, siempre que se practique la retención o el ingreso a cuenta, realizado el hecho imponible, no va a nacer una obligación tributaria por el importe total del tributo, sino que equivaldrá a la diferencia entre ésta y las prestaciones anticipadas, ya que carecería de sentido el nacimiento de una obligación que comprendiera una prestación que ya se ha realizado y a través de la cual ya se ha satisfecho el interés legítimo que pretendía protegerse con dichos institutos jurídicos. Con el ingreso de las prestaciones tributarias a cuenta ya se ha obtenido la tutela del Ordenamiento jurídico por lo que ya no es necesario que se exijan en una nueva obligación.

Siguiendo esta postura y apoyándose en la teoría de la satisfacción del interés, LUCHENA MOZO ha destacado la función protectora de los intereses de la Administración que tienen estas obligaciones, intereses de carácter público, que en este caso se concretan en la posibilidad por parte del Fisco de obtener una importante cantidad de líquido con anterioridad al devengo de los impuestos sobre la renta aunque sea con carácter provisional, en definitiva, consiste en la obtención de ingresos. Realizado el hecho imponible, continúa argumentando la autora, va a carecer de sentido el nacimiento de una

325 Cfr. COLLADO YURRITA, M. A., *La retención a cuenta...*, op. cit., pág. 73.

obligación que trataría de satisfacer un interés que ya ha sido satisfecho mediante la obligaciones a cuenta como es obtener recursos para hacer frente a las funciones que le son propias³²⁶.

Mucho más simple que la anterior sería la postura que considera al retenido y a la Administración unidos por un derecho de deducción. Según esta teoría, una vez realizado el hecho imponible, nace la obligación tributaria por la totalidad del impuesto. A esta deuda tributaria hay que deducirle lo previamente ingresado para extinguir la primera de las obligaciones, es decir, la retención o ingreso a cuenta, en la parte correspondiente. Desde que se produce la detracción en concepto de retención o se practica el ingreso a cuenta hasta que nace la obligación tributaria principal ambas obligaciones, la principal y la anticipada, quedan relacionadas por este derecho de deducción cuya operatividad permanece latente, sin embargo, hasta que es posible cuantificar el hecho imponible³²⁷.

Para MORIES JIMÉNEZ, hasta que nazca la obligación principal, lo que existe es un interés legítimo pero el cual no le faculta para dirigirse contra la Administración, sino que se le reconoce una acción para exigirle a la Administración el exacto cumplimiento de la ley, que en este caso se corresponde con la posibilidad de hacer efectivo el derecho a la deducción de las cantidades retenidas o que debieron haberse retenido y las cantidades

326 Cfr. LUCHENA MOZO, G. M., *Retenciones e ingresos a cuenta...*, op. cit., pág. 213 y ss.

327 Ibidem, pág. 212. La principal objeción que plantea esta solución se haya en materia de infracciones y sanciones y del delito de defraudación tributaria para el sujeto pasivo. “Si entendemos que la obligación tributaria nace por el total de su cuantía y lo que tiene lugar es un simple derecho de deducción, a efectos de cuantificar la infracción tributaria grave o para fijar la cuantía por la que ha sido cometido el delito de defraudación tributaria, lo lógico sería considerar el total de la obligación tributaria que es la que ha nacido para el sujeto pasivo, cuestión esta no baladí si se tiene en cuenta que lo que cualifica el actual delito del artículo 349 del Código penal es la cantidad de lo dejado de ingresar en concepto de tributo”.

procedentes del ingreso a cuenta, para poder determinar el importe de la cuota diferencial³²⁸.

De todas formas, el considerar que la obligación principal no nace por el total del importe del tributo no excluye este derecho de deducción que efectivamente existe; para llegar al importe de la obligación final será necesario deducir las cantidades ingresadas anticipadamente. En caso de que el importe correspondiente a la obligación a cuenta supere a la cantidad que de acuerdo con el hecho imponible la Administración está autorizada a recaudar, el sujeto tendrá un derecho a la devolución del exceso.

Para HINOJOSA TORRALVO, más que un interés legítimo, se trata de un derecho subjetivo que puede ejercitarse, bien mediante la técnica de la deducción, bien mediante devolución en el caso que corresponda. Este derecho nace porque el particular ha realizado un ingreso obligatorio. Frente al derecho subjetivo siempre debe existir una obligación correlativa que en este caso se correspondería con la obligación de soportar la deducción de las cantidades ingresadas a cuenta y, en su caso, la de devolver el exceso de dichas cantidades sobre el importe final de la deuda tributaria³²⁹.

También forma parte de esta relación entre retenido y Administración, el derecho a obtener el reembolso de las cantidades que excedan la cuota tributaria principal. Este derecho viene legitimado, en primer lugar, por el artículo 31.1 de la Constitución; ya que es este mecanismo el que permite que se cumplan los principios de capacidad económica y se garantiza la seguridad jurídica en todo el sistema de ingresos a cuenta, pues evita al sujeto pasivo una merma económica superior a la que realmente está obligado.

328 Cfr. MORIES JIMÉNEZ, M. T., *La retención a cuenta...*, op. cit., pág. 286.

329 Vid. HINOJOSA TORRALVO, J. J., *Los Créditos de Impuesto...*, op. cit., pág. 269.

Este derecho nace porque se soporta previamente una detracción patrimonial de carácter tributario en virtud de una norma vinculante que lo convierte en obligación. En relación con la naturaleza jurídica de los derechos derivados de soportar dicha detracción – en el caso de retención y del ingreso a cuenta, aunque el mismo derecho nace para el sujeto obligado a efectuar los pagos fraccionados – no existe una doctrina muy definida y tampoco se aclara la cuestión en los textos legales. La doctrina se debate entre interés legítimo y derecho subjetivo del particular frente a la Administración. Vamos a dejar aquí planteada la cuestión para abordarla en el siguiente capítulo dedicado a la naturaleza jurídica de las prestaciones tributarias a cuenta.

Como formas de extinción de esta relación encontramos, además del método ordinario como sería la correcta práctica de la deducción y cuando así corresponda la devolución, otras vías de extinción como por ejemplo la renuncia a la devolución a favor de la Hacienda. Se trataría de una auténtica renuncia de derechos contemplada en el artículo 6.2 del Código Civil³³⁰, unilateral, que paradójicamente viene ofrecida por la misma Administración.

Cuando se habla de derecho de reembolso o devolución, no puede entenderse que nos referimos al derecho a la devolución de ingresos indebidos³³¹ aunque exista un sector doctrinal que no esta conforme con esta

330 La renuncia a la Ley aplicable y a los derechos en ella reconocidos sólo es valida cuando no contradiga al interés ni al orden público ni perjudique a terceros. Por lo que en caso de existir un acreedor perjudicado con dicha renuncia, éste va a poder hacer valer la nulidad de dicha renuncia.

331 Entre la doctrina española que admite dicha distinción encontramos a ESEVERRI, E., “El pago de interés por el fisco con ocasión de la devolución de ingresos”, *Revista española de Derecho Financiero*, Civitas, num. 47-48, 1985, pág. 395; LEJEUNE VALCÁRCEL, E. “La anticipación de ingresos...”, op. cit., pág. 92-94; CASANA MERINO, F. *La devolución de ingresos indebidos en materia tributaria*, Ed. La Ley, 1992; FALCÓN Y TELLA, R., “La prescripción en materia tributaria”, La Ley, Madrid, 1992, pág. 38; NAVAS VÁZQUEZ, R., *La devolución de los ingresos tributarios*, Civitas, EDFT, 1a. edición 1992, págs. 20 y ss.

distinción³³². Para los autores partidarios de la diferenciación, el exceso que se produce por el ingreso correspondiente a las prestaciones tributarias a cuenta, no puede considerarse ingresos indebidos porque su entrega al Tesoro es absolutamente obligatoria y legal.

Existe una norma jurídica que crea y regula dichas obligaciones que, en definitiva, las legitima y hace que el ingreso sea legal y regularmente percibido. El hecho de que con posterioridad pueda haber un exceso en el ingreso no las deslegitima; se trata de un mecanismo que dota de seguridad jurídica a las prestaciones tributarias a cuenta en la medida en que evita que el contribuyente participe en el sostenimiento de los gastos públicos por encima de su capacidad económica y consigue la adecuación a la correspondiente cuota del impuesto. La nueva LGT las define como “*Devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo*” en el artículo 31 y que deben efectuarse conforme a la normativa específica de cada tributo pero en un plazo máximo de seis meses, transcurrido el cual sin haber procedido a la devolución pertinente, se aplicará el interés de demora regulado en el art. 26 de la misma ley. En el caso del IRPF, el procedimiento de devolución se inicia con la propia autoliquidación en la que se hace constar la cuota tributaria y la suma de las cantidades anticipadas mediante retención, ingreso a cuenta o pago fraccionado. El reembolso se corresponderá exclusivamente con las cantidades efectivamente retenidas o ingresadas a cuenta.

No obstante, es posible plantearse la posibilidad de considerar indebido el exceso de los ingresos tributarios a cuenta cuando el mismo fuese

332 Vid. GARCÍA NOVOA, C., *La devolución de ingresos tributarios indebido*, IEF, Marcial Pons, 1993, págs. 155 y 156. Este autor no admite la diferenciación entre la devolución de ingresos indebidos y la devolución de ingresos debidos, ya que considera que los primeros son indebidos en el momento del pago y los segundos devienen indebidos con posterioridad al pago. Desde su punto de vista, es indiferente para su régimen jurídico, el momento en que se produce la contradicción, lo importante es que en ambos casos la contradicción del pago con el ordenamiento jurídico y la consideración de indebidos es la misma.

desproporcionadamente elevado pues no coincide con el espíritu de la ley³³³. Las prestaciones tributarias a cuenta tienen sentido si con ellas se consigue al final del período impositivo haber ingresado al Tesoro una cantidad lo más próxima y ajustada posible a la cuota tributaria final del impuesto; esta es la única manera de compaginar el cumplimiento de los principios constitucionales de justicia tributaria con la finalidad de la institución que manifiestamente beneficia a la Administración. Por tanto, un ingreso anticipado de retenciones, ingresos a cuenta o de pagos fraccionados desproporcionado e inadecuado a la capacidad económica y a la futura cuota tributaria, puede dar lugar a un ingreso indebido desde el momento del pago de la obligación tributaria a cuenta, a la que se le podría aplicar el correspondiente régimen jurídico – artículo 32 de la LGT – que conlleva el pago del interés de demora conforme a lo establecido en el artículo 26 de la LGT. Este criterio ha sido reconocido por NAVAS VÁZQUEZ y se basa, fundamentalmente, en que determinados ingresos no responden adecuadamente a la ratio legitimadora de los presupuestos de la obligación que le da origen, es decir, a los principios que constitucionalmente los legitima³³⁴. Esta doctrina se sitúa en una perspectiva material finalista que analiza la obligación desde los fundamentos constitucionales de la obligación de contribuir.

Como hemos hecho en las anteriores relaciones, consideramos interesante poner de manifiesto y comparar el régimen tan diverso que afectaba a los ingresos a cuenta en la normativa anterior y ello, principalmente, por no preverse una traslación de la cuantía del ingreso a cuenta. Esta ausencia de un reconocimiento legal de la repercusión hacía muy difícil entender la deducción

333 Evidentemente siempre que se practique la retención, ingreso a cuenta o pago fraccionado de forma errónea dando lugar al ingreso de cantidades inexactas que no se corresponden con lo establecido por la ley estaremos ante ingresos indebidos cuyo régimen se corresponde con el del artículo 32 de la LGT.

334 Vid. NAVAS VÁZQUEZ, R., *La devolución de los ingresos tributarios*, Ed. Civitas, 1992.

de la cuantía de la cuota junto con las retenciones y los pagos fraccionados que se hubiesen realizado como preveía el art. 83 de la *Ley 18/1991*.

A pesar de la suma del ingreso efectuado a la cantidad resultante de las normas de valoración de la retribución que vendría a justificar su posterior deducción de la cuota líquida, el resultado no era justo. El sujeto pasivo se beneficiaba en exceso porque la cuota líquida se minoraba más de lo que comparativamente había supuesto el aumento en la progresividad del impuesto con motivo de la suma a la valoración del rendimiento en especie y esto suponía pagar menos.

Esto se entendió como un incentivo fiscal al sujeto pasivo a obtener rentas en especie ya que parecía que se gratificaba económicamente su percepción cuando en realidad, y así se manifestaba en la Exposición de Motivos de la Ley, lo que motivó la sujeción de las rentas en especie era, además de gravar una fuente de ingresos, reducir el número de las mismas. Pero con la desafortunada regulación del Reglamento sólo se consiguió ocasionar una situación ilegal de enriquecimiento injusto.

5.5. Relaciones de carácter bipartito.

Las relaciones de carácter bipartito corresponden a la relación obligatoria que surge entre Administración y contribuyente en dos supuestos diferentes. Uno es la retención directa y el otro, por el pago periódico, cada tres meses, de las cantidades correspondientes a un porcentaje sobre los rendimientos procedentes de actividades económicas, es decir, el pago fraccionado. En estas relaciones obligatorias que surgen al margen de la obligación tributaria, no va a intervenir un tercero ajeno a la relación tributaria. Sin embargo, a pesar de la similitud en la estructura de estas relaciones, no puede confundirse la figura

del pago fraccionado con la retención directa simplemente por el mero hecho de que en ambas no intervenga ningún tercero; la diferencia entre ambas figuras es clara. Como indica MORIES JIMÉNEZ, en los pagos fraccionados no se retiene ninguna cantidad ya que son los mismos sujetos pasivos, titulares de actividades profesionales, empresariales o artísticas los que hacen un ingreso de forma periódica a cuenta de la posible y futura obligación tributaria principal que está por nacer; en la retención directa, en cambio, sí se practica una retención, como su nombre indica, de una cantidad de dinero por el pagador de los rendimientos sujetos a retención que coincide con el sujeto titular del crédito tributario³³⁵.

5.5.1. Relaciones en la retención directa.

La retención directa es el sistema de retención en la fuente por el que el Estado y los demás entes públicos³³⁶ detraen, de las partidas económicas que tiene que satisfacer como sujeto pagador de rendimientos, el importe correspondiente a las retenciones contempladas en la ley que con posterioridad

335 Cfr. MORIES JIMÉNEZ, M. T., *La retención a cuenta...*, op. cit., pág. 98.

336 Es importante precisar esta distinción, para no confundir la práctica de retenciones por parte de las entidades públicas distintas del Estado, como por ejemplo sus Organismos Autónomos, que en cuyo caso se tratará de supuestos de retención indirecta a cuenta, ya que no es el Estado quien practica directamente la prestación a cuenta, independientemente de que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 115 de la Ley General Presupuestaria, “constituyen el Tesoro Público todos los recursos financieros, sean dinero, valores, o créditos de la Administración del Estado y de los Organismos autónomos, tanto por operaciones presupuestarias como extrapresupuestarias”. Tampoco pueden confundirse los Habilitados con los obligados a retener. Es la Administración estatal el sujeto obligado a practicar la retención o, en su caso, el ingreso a cuenta; los Habilitados están obligados exclusivamente al cumplimiento de las obligaciones formales.

Cfr. MORIES JIMÉNEZ, M. T., *La retención a cuenta en el Impuesto sobre la Renta...*, op. cit, págs. 36 y ss.

darán lugar a una deducción de la cuota líquida³³⁷; por tanto el sujeto que retiene es el propio sujeto activo, no existe la labor mediadora del tercero retenedor que retiene e ingresa en el Tesoro las sumas retenidas.

Como se vio en la introducción histórica, el sistema de gravamen en la fuente comienza a articularse mediante este tipo de retención por el que el Estado, al abonar rendimientos a los particulares, especialmente los derivados de la Deuda Pública, detrae de los mismos una cuantía correspondiente al impuesto³³⁸. Seguramente, una mayor asimilación de la figura al funcionamiento del tributo y la simplicidad técnica, fueron las causas de que apareciera en primer lugar.

En este caso no cabe hablar de retener e ingresar, puesto que los rendimientos se quedan ya en el Tesoro, no teniendo lugar el período intermedio desde que se practica la retención hasta que se efectúa el ingreso; MORIES JIMÉNEZ lo denomina “retener en el Tesoro” que es donde se integran y custodian los fondos y valores de la Hacienda Pública, según el art. 13 de la Ley General Presupuestaria³³⁹. Aun así, la retención directa puede calificarse como una figura análoga a la indirecta en su funcionamiento, salvo el hecho de que la relación se establece exclusivamente entre la Administración y el contribuyente, sin intervención de un tercer sujeto ajeno a la obligación tributaria principal³⁴⁰. Como se ha puesto de manifiesto por la doctrina, este tipo de retención no va a alterar de forma sustancial la

337 Cuando es el Estado el que paga las rentas estamos ante el supuesto, que recoge la ley, de retribuciones legalmente establecidas que las satisface el sector público y que el perceptor sólo puede deducirse las cantidades efectivamente retenidas. Art. 82.5, párrafo tercero de LIRPF.

338 Cfr. ALGUACIL MARÍ, M. P., *La retención a cuenta...*, op. cit. págs. 30 y 31.

339 Cfr. MORIES JIMÉNEZ, M. T., *La retención a cuenta en el Impuesto sobre la Renta...*, op. cit, pág. 37.

340 Cfr. BOSELLO, F., “Ritenuta diretta”, *Enciclopedia Giuridica Treccani*, pág. 1.

configuración del tributo entendida como relación directa entre el particular gravado y la Administración impositora.

En definitiva se trata de una relación mucho más simple, desde el punto de vista técnico, pero en la que se nos van a plantear las mismas cuestiones y las mismas situaciones que en las relaciones triangulares, en concreto, respecto del contribuyente y la Administración, sobre la determinación de cómo afecta el ingreso anticipado, procedente de retención o de ingreso a cuenta, al retenido y a la que será su obligación tributaria principal³⁴¹. Esta relación en la que intervienen sólo dos sujetos, va a ser, igualmente, susceptible de aplicarse las mismas teorías que se han expuesto previamente para dar respuesta a las anteriores cuestiones y a las que ahora nos remitimos³⁴².

La retención directa presupone la existencia de otras relaciones jurídicas interconectadas y de cumplimiento simultáneo. La primera, de carácter extratributario, es la de función pública por la que el Estado es deudor y el funcionario, acreedor. Este primer tipo de relación es el que origina y hace posible la prestación tributaria exigible entre particulares que viene impuesta por la ley, ya que la entrega de una suma de dinero es el vehículo idóneo para la práctica de la retención. A pesar de que interviene en esta relación un ente público como sujeto acreedor, éste lo va a hacer como si se tratara de un particular pero no en calidad de Hacienda Pública acreedora de un crédito tributario.

Por otro lado, el sujeto pasivo ostenta la condición de futuro contribuyente que, casi con toda seguridad, se consolidará tras la finalización del período impositivo y la realización del hecho imponible. En cuanto a la propia relación de retención, como hemos remarcado con anterioridad, se trata de una relación

341 Vid. BOSELLO, F., *“Il prelievo alla fonte nel sistema della imposizione diretta”*, Padova, 1972, pág. 15.

342 Vid. Epígrafe 4.4.3. Relación entre el retenido o beneficiario de la prestación en especie y la Administración.

obligatoria no principal ya que su hecho generador es distinto del hecho imponible y sus efectos jurídicos son propios y autónomos. La percepción de un determinado tipo de rendimientos pone de manifiesto una potencial capacidad económica que se ha escogido como presupuesto de hecho de la obligación de retención.

5.5.2. Relaciones en el pago fraccionado.

Como en el caso de la retención y del ingreso a cuenta, los pagos fraccionados constituyen un instrumento que suministra fondos de forma anticipada a la Hacienda Pública para el cumplimiento de sus obligaciones sin necesidad de esperar a que finalice el período impositivo anual y gradúa el esfuerzo del contribuyente, proporcionando lo que ya se conoce como “ilusión financiera”, no obstante, la principal diferencia estriba en que no se obliga a un tercero ajeno a la relación impositiva a efectuar el ingreso de forma periódica, sino que es el mismo sujeto que percibe los rendimientos el que trimestralmente debe calcular el importe correspondiente e ingresarlo en el Tesoro.

También aquí nos encontramos ante una relación obligatoria no principal, cuyo hecho generador consiste en la obtención de rentas por el desempeño de actividades empresariales o profesionales, y sus efectos jurídicos son propios y autónomos.

Teniendo en cuenta lo ya visto sobre los vínculos y las relaciones obligatorias entre los sujetos que intervienen en las prestaciones tributarias a cuenta, relación que surge en la obligación tributaria de practicar pagos fraccionados, equivaldría a la relación entre retenido y la Administración

tributaria y, como en ésta, la cuestión se centra en determinar en qué concepto se entienden entregados los pagos fraccionados.

Para no resultar repetitivos y teniendo en cuenta que se profundizará sobre este tema que afecta directamente con la naturaleza jurídica de las prestaciones tributarias a cuenta en el siguiente capítulo, nos remitimos a las páginas anteriores en las que se expone cómo la teoría de la satisfacción del interés justifica el ingreso anticipado de determinadas cantidades para, valga la redundancia, satisfacer los intereses públicos de la Administración. Ingresos que, una vez realizado el hecho imponible del impuesto, se computarán en la liquidación del tributo y, en la medida en que ha soportado el pago de forma directa de los mismos, podrá deducirlos del importe final de la cuota cumpliendo correctamente su obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos a la vez que ha proporcionado previamente fondos líquidos a la Hacienda Pública.

No obstante, queda una cuestión interesante relacionada con la extinción de esta obligación a cuenta en los supuestos de prescripción. Desde el inicio de este trabajo, hemos predicado la autonomía respecto de la obligación principal de las prestaciones tributarias a cuenta. Como consecuencia de ésta, la prescripción de la obligación tributaria principal, hemos visto que no afecta a la obligación de ingresar las cantidades procedentes de la retención y el ingreso a cuenta. La Administración no podrá exigir al sujeto pasivo de la obligación principal, las cantidades correspondientes a la obligación a cuenta.

En el caso del pago fraccionado nos encontramos ante una situación diferente; debido a la propia estructura de la prestación, no se puede encontrar la misma autonomía de la que gozan las retenciones o los ingresos a cuenta. Es el mismo sujeto que recibe los rendimientos sometidos a estas prestaciones anticipadas, el obligado a efectuar el ingreso en el Tesoro. Como consecuencia de la identidad de sujetos en el pago fraccionado y la que será obligación

tributaria principal, va a ocurrir que la prescripción de la obligación tributaria principal extiende sus efectos a esta obligación a cuenta. Esto traerá diversas consecuencias, como por ejemplo en caso de incumplimiento del pago fraccionado, la deuda correspondiente se va a confundir con la obligación principal y será ésta la que prescriba y no la obligación de efectuar el pago fraccionado³⁴³.

Al margen de la prescripción, la obligación principal del impuesto directo en el que se inserta el pago fraccionado, va a extender sus efectos sobre este último. El cumplimiento de la obligación principal regulariza la situación fiscal del sujeto pasivo, extinguiendo ambas obligaciones. En este supuesto, si hubiese incumplimiento del ingreso trimestral correspondiente al pago fraccionado, en el momento de autoliquidar la obligación tributaria principal, la situación puede regularizarse quedando extinguidas ambas obligaciones mediante un único ingreso, el de la obligación principal.

343 Cfr. MORIES JIMÉNEZ, M. T., “La retención a cuenta en el Impuesto...”, op. cit, págs. 272 y 273.

1. FUNDAMENTO.

En todo estudio científico es necesario analizar la razón de ser de la institución jurídica objeto de estudio que en nuestro caso son las prestaciones tributarias a cuenta; determinar cuáles son los motivos, tanto dentro como fuera del Derecho, que justifican su establecimiento por la ley, así como sus funciones y finalidades que ayuden a entender el porqué de la conveniencia de una exacción coactiva y anticipada. Además, como señala COLLADO YURRITA, “este criterio metodológico de búsqueda de las funciones de un instituto particular puede llevarnos a la conclusión de que esa figura cumple unas funciones esencialmente similares a las de otro instituto, lo que permitiría construir una categoría general que comprendiera ambos institutos y respecto de la cual se podría formular una serie de principios y reglas comunes que sirvan para colmar las eventuales lagunas legales que pudieran existir en la regulación legal de aquéllos”³⁴⁴. Y ésta es, efectivamente, nuestra intención con las tres modalidades de prestaciones tributarias a cuenta: retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados, construir en torno a ellas una categoría general y poder enunciar los principios y reglas comunes que les afectan.

Las razones que vamos a utilizar para fundamentar la institución de las prestaciones tributarias a cuenta, dentro de la que incluimos retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados, pueden ser de carácter jurídico y

344 Cfr. COLLADO YURRITA, M. A., *La retención a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Ed. Civitas, Madrid. 1992, pág. 19.

extrajurídico según se encuentren en el Ordenamiento jurídico tributario, en toda su extensión, o fuera del mismo.

Y es importante que, precisamente, estas razones se analicen a la luz de los principios que fundamentan el deber general de contribuir a los gastos públicos y de acuerdo con los postulados de la justicia tributaria, lo que nos ayudará a aclarar su adecuada inserción en el Ordenamiento jurídico.

Independientemente de de todas la finalidades que vamos a comentar a continuación, no cabe ninguna duda de que las prestaciones tributarias a cuenta son una institución que se ha establecido “al servicio del fin último del tributo, detraer recursos de las economías particulares en función de la capacidad económica de cada contribuyente, para obtener medios que permitan la realización de los fines del Ente Público”³⁴⁵.

1.1. Fundamento extrajurídico.

El fundamento extrajurídico se refiere a aquella realidad prejurídica que ha determinado su establecimiento y asentamiento en el sistema tributario como pueden ser las funciones y finalidades de este conjunto de obligaciones tributarias de carácter anticipado. De las tres, la retención a cuenta es la que ha tenido mayor acogida en todos los ordenamientos tributarios modernos y ha constituido, junto con los ingresos a cuenta y los pagos fraccionados, un elemento esencial para el éxito de la imposición personal sobre la renta³⁴⁶.

345 Cfr. COLLADO YURRITA, M. A., *La retención a cuenta...*, op. cit., pág. 39.

346 Cfr. COLLADO YURRITA, M. A., *La retención a cuenta...*, op. cit., pág. 20.

Son cuatro las funciones principales que pueden destacarse y que encajan perfectamente en las técnicas fiscales recaudatorias y de gestión utilizadas por la Administración³⁴⁷: la obtención por parte de la Administración tributaria de ingresos periódicos y anteriores al devengo del impuesto correspondiente; asimismo, son una fuente de información; facilitan enormemente la obtención de información que va a facilitar las tareas de gestión y control de los impuestos en los que encontramos prestaciones a cuenta; no menos importante es, especialmente para los contribuyentes, el “efecto de anestesia” o también llamado “ilusión financiera” que hace más tolerable y llevadero el sistema de imposición personal³⁴⁸; y por último, pueden ser muy útiles como instrumento de la política económica³⁴⁹.

Otra finalidad, de carácter subsidiario, que puede atribuírsele a las prestaciones tributarias a cuenta, sin que por ello haya que entrar en conflicto con las anteriores, es la de reforzar y garantizar el crédito tributario desde un punto de vista genérico y nunca técnico³⁵⁰. Precisamente, BERLIRI señala que de esta función de garantía viene individualizado el motivo por el que el fenómeno de la retención (aunque también podíamos incluir al ingreso a cuenta y al pago fraccionado) se ha ido extendiendo en su aplicación a un gran

347 Cfr. RODRÍGUEZ BEREIJO, A., “Las garantías del crédito tributario”, *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, núm. 30, abril – junio, 1981, págs. 192 y 193.

348 Aquí habría que matizar que dicho efecto se producirá verdaderamente, siempre y cuando el ingreso anticipado se practique y realice de acuerdo con los principios de justicia tributaria, especialmente el principio de capacidad económica para que se equiparen al máximo a la futura cuota.

349 Al parecer, en la Exposición de Motivos de la primera disposición en que se previó en nuestro país una detracción anticipada (*Decreto – ley 2/1975, de 7 de abril*) que, eventualmente, pudiese corresponder a un período impositivo posterior se explicaba “la necesidad de moderar la progresión de la demanda interna de la economía como medio para luchar contra la inflación..., así como el lograr que tal medida afecte esencialmente a las personas con más altos niveles de renta...”. Cfr. GOROSPE OVIEDO, J. I., *La deuda tributaria básica*, op. cit., págs. 125 y 126.

350 MAZORRA MANRIQUE DE LARA igualmente, pone de manifiesto la función cautelar que desempeña la retención a cuenta respecto de la futura e incierta obligación del contribuyente. Cfr. MAZORRA MANRIQUE DELARA, S., *Los responsables tributarios*, Ed. IEF- Marcial Pons, Madrid, 1994, pág.69.

número de rendimientos objeto de gravamen. Desde que se realiza el ingreso anticipado hasta que se determina la existencia de una deuda tributaria y si la Administración debe restituir todo o parte de la cantidad que se entregó a cuenta, ésta, en tal caso, habrá desempeñado una función de garantía y no de un pago anticipado de una obligación³⁵¹.

Este efecto cautelar que producen las obligaciones a cuenta ha llevado, en nuestra opinión, equivocadamente, a un sector de la doctrina a considerarlas como garantías personales del crédito tributario, considerando la función garantista como esencial en el régimen y naturaleza de estas figuras tributarias. No obstante, no es este el momento de entrar en esta polémica doctrinal, que se tratará en las páginas siguientes, cuando se pretenda determinar la naturaleza jurídica de las prestaciones tributarias a cuenta; en este momento, tendremos ocasión de exponer las distintas teorías existentes entre las que no puede faltar esta tesis.

Centrándonos en las características propias de estas obligaciones, el primero que se encarga de poner de manifiesto las funciones y finalidades de las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados, es el legislador a través de la Exposición de Motivos, ya que se trata del instrumento utilizado para explicar y descubrir los motivos que fundamentan la elaboración de las normas que componen el Ordenamiento jurídico. De este modo, el Preámbulo del *Real Decreto 2789/1978, de 1 de diciembre*, por el que se regulan las retenciones y fraccionamientos de pago del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE del 2 de diciembre de 1978) que desarrollaba la Ley del IRPF vigente en el momento, indicaba sobre las retenciones y los fraccionamientos del pago en relación con su utilización como instrumento de política fiscal, que estos servían para “aproximar la detracción impositiva al momento en que se genera la renta, consiguiendo con ello que el sistema fiscal

351 Cfr. BERLIRI, A., “Il rapporto giuridico d’imposta” en *Corso istituzionale di Diritto Tributario*, Giuffrè Editore, Milán, 1985, pág. 246.

se adecúe con mayor aproximación a la coyuntura económica y consiga de esta forma mayor grado de flexibilidad y de capacidad estabilizadora”. También, el mismo texto legislativo, hacía una breve referencia al alivio progresivo que estas figuras suponían en el esfuerzo del pago del impuesto.

En el *Real Decreto 113/1998, de 30 de enero*, por el que se modificó el sistema de retenciones y pagos a cuenta, se resalta como justificación última de estas obligaciones su finalidad de control, sobre todo, respecto de aquellos rendimientos de más difícil control, y la de ayuda para el contribuyente en el pago de sus deudas tributarias.

Vamos a analizar, una a una, las distintas funciones que desempeñan las prestaciones tributarias a cuenta aunque encontremos lazos de unión entre ellas.

1.1.1. La función recaudatoria

La que llama la atención en primer lugar, por tener un efecto más directo e inmediato para la Hacienda Pública fundamentalmente, es la función recaudatoria. Las retenciones, los ingresos a cuenta y los pagos fraccionados se han convertido en una importante fuente periódica y continua de ingresos para el Estado, que ayudan a soportar el desmesurado volumen de gastos públicos y que, gracias a ellos, adelantan el momento de la recaudación acercándola al momento en el que se producen los rendimientos³⁵². En la

352 Para aquellos contribuyentes que por su volumen de ingresos no tengan obligación de declarar, las retenciones e ingresos a cuenta se convierten en el impuesto que tienen que pagar. Exposición de Motivos del *Real Decreto 2717/1998* sobre los pagos a cuenta.

actualidad, podría decirse incluso que su aplicación resulta imprescindible para la Administración.

Mientras que este sistema de ingresos anticipados de retenciones en la fuente podemos encontrarlo en la mayoría de los países desarrollados de Europa, hemos encontrado en Francia un sistema de recaudación de *l'Impôt sur le revenu* que evita la retención pero que, al mismo tiempo, proporciona la misma afluencia de ingresos periódicos al Tesoro, aunque con un año de retraso, al mismo tiempo que simplifica la gestión del impuesto, denominado *la mensualistaion de l'impôt sur le revenu*.

La técnica de la retención en la fuente encontró desde el principio, en Francia, la oposición tanto de los empresarios – por el esfuerzo y coste tan elevado que puede suponer ésta – como de la misma Administración, ya que la adopción de ésta supondría la supresión de la actividad de un importante número de funcionarios. Con carácter general, la fiscalidad francesa no se caracteriza solamente por la ausencia de retención en la fuente, sino también por su carácter atípico. El impuesto directo sobre los rendimientos familiares es a la vez el más débil, el más concentrado y el más progresivo de todos los impuestos sobre la renta de los grandes países industriales.

La Administración francesa ha entendido que el sistema de retención a cuenta se adapta mal al caso francés porque el impuesto sobre la renta es a la vez que progresivo, muy personalizado; desde este punto de vista, la retención sólo puede ser de carácter aproximativo por lo que va a conllevar siempre una regularización al final del año y supondrá numerosas liquidaciones *a posteriori*. Además, en Francia, existen muchas reservas en relación con la necesidad de comunicar al empleador las circunstancias personales y familiares por parte del trabajador para lograr un cálculo del importe de la retención lo más ajustado posible a la cuota final del tributo.

En España, a partir de la *Ley 40/1998* hemos podido demostrar que sí es posible un ajuste de las retenciones al importe final del impuesto, si bien sólo puede conseguirse en relación con los rendimientos del trabajo mientras que para el resto de rendimientos sigue siendo aproximativo. No obstante, el mecanismo de retención en la fuente no es desconocido para Francia ya que está previsto para determinados supuestos muy concretos de rendimientos del capital mobiliario o rentas vitalicias o pensiones cuando el beneficiario es un no residente en el país. Se han establecido con la finalidad de evitar el fraude y de este modo asegurar un ingreso mínimo al Tesoro; algunos de ellos tienen incluso carácter liberatorio para el perceptor de los mismos, así que no deberán incluirse con el resto de rendimientos. En cambio, la mensualización no suponía ningún problema y aseguraba a la Administración ingresos regulares de una forma simple y flexible aunque dichas cantidades corresponden a los ingresos obtenidos en el ejercicio impositivo precedente.

Para comprender bien este sistema de ingresos mensuales hay que explicar antes, brevemente y en grandes líneas, el procedimiento de recaudación francés. Durante el mes de marzo del año siguiente al periodo impositivo al que corresponde el impuesto, el contribuyente deberá presentar la declaración anual con todos los rendimientos gravados por el impuesto en base a la cual, y una vez hechas las comprobaciones pertinentes, la Administración procederá a la liquidación del impuesto que será notificada y enviada al contribuyente alrededor del mes de agosto. Esta notificación incluye la fecha en que el impuesto debe pagarse y será exigible – antes del último día del mes siguiente del recibimiento de la notificación –. A la vez se contemplan dos modalidades de pago. Una de régimen común que se compone de dos ingresos provisionales, el primero el 15 de febrero y el segundo el 15 de mayo, equivalentes a un tercio del impuesto pagado el año precedente (que corresponde a la renta obtenida hace dos años). Existe en este régimen común un tercer ingreso de regularización que se efectuará una vez recibida la

liquidación del impuesto para completar la diferencia entre el total de los dos impuestos provisionales y el importe debido en concepto del impuesto del correspondiente período impositivo. La segunda de las modalidades tiene carácter excepcional y es voluntaria para el contribuyente.

Este sistema, de carácter voluntario y abierto a todos los contribuyentes, sin excepciones, se denomina Régimen de pago mensual – *Le régime du paiement mensuel o mensualisation* –. Finalizado el período impositivo, a partir del mes de enero del año siguiente, se procederá al ingreso de diez cuotas mensuales de enero a octubre, todas iguales y correspondientes a un décimo del importe del impuesto pagado en año precedente, es decir el impuesto correspondiente a los ingresos obtenidos hace dos años. Durante los meses de noviembre y diciembre, como ya se ha recibido el aviso de liquidación, se ingresará el importe que eventualmente quede por pagar por el contribuyente. La forma de proceder es mediante la deducción a principios de cada mes del importe correspondiente de forma automática sobre una cuenta de depósito bancaria o postal, titularidad del sujeto pasivo del impuesto a través de transferencias.

Este sistema empieza de forma experimental a partir de 1972 en los departamentos del norte y en París y se estabilizará en 1984. Consiste en un sistema de cobro (*recouvrement*) del impuesto que puede ser acogido por el contribuyente de forma voluntaria mediante la adhesión a un contrato anual que se renueva cada año de forma tácita si no se solicita la suspensión por el mismo sujeto. Dicha suspensión, desde 1986, puede solicitarse en cualquier momento si el sujeto considera que en dicho período impositivo no va a estar sujeto al impuesto o bien cuando considere que las cantidades ingresadas hasta el momento cubren completamente su deuda tributaria.

También, mediante la *Loi de finances*, va a ser posible una modulación de las cantidades en función del impuesto futuro. La modulación puede

hacerse al alza o a la baja. En caso de solicitarse un aumento de las cuotas, las futuras deducciones se calcularán sobre la base proporcionada por el contribuyente sin que las transferencias anteriores deban reajustarse de forma retroactiva. En el caso contrario (reducción), la modulación va a tener efecto retroactivo desde el uno de enero y en caso de haber un exceso se procederá a la devolución de oficio mediante un giro a la misma cuenta domiciliada. Estas variaciones en el pago mensual se harán bajo la absoluta responsabilidad del contribuyente pudiendo dar lugar a sanciones en caso de que se produzca un uso abusivo de las mismas. Será considerado como tal cuando tras la suspensión o modulación, al final del período impositivo y una vez liquidado el impuesto, el contribuyente resulte obligado a pagar una cantidad superior al 10 por cien del montante total del impuesto; en este caso, además de ser excluido del sistema de pago mensual sufrirá una penalización del 10 por cien sobre la diferencia entre los dos tercios del impuesto y el montante de las transferencias mensuales.

Igualmente, están previstas sanciones en caso de irregularidades en la práctica de estas transferencias. Cuando, por ejemplo, la transferencia no pueda efectuarse por no haber saldo suficiente en la cuenta, la cantidad correspondiente deberá ser detraída en el siguiente mes pero si se produjese un segundo retraso durante el mismo año, la opción del contribuyente del pago mensual caducará.

Por último, decir que la técnica del pago mensual también está afectada por el régimen de solidaridad de modo que dentro del matrimonio, ambos cónyuges estarán obligados solidariamente al pago del impuesto sobre la renta así como a los ingresos y transferencias mensuales, entre otros supuestos³⁵³.

353 Vid. GROSCLAUDE, J. y MARCHESSOU, P., *Droit Fiscal General*, 4ª edition, Dalloz, 2003, págs. 212 y 213; DE CRÉMIERS, C., “De l’impôt sur le revenu et de sa mensualisation”, *La Revue du Trésor*, num. 7, juillet, 1993, pág. 431 y ss.; CHARLET, J., “Le recouvrement informatisé de l’impôt direct”, *La Revue du Trésor*, juillet, 1986, págs.

Son diversas las cuestiones que se nos plantean al analizar este sistema: los ingresos mensuales se realizarán en concepto de pago ya que el período impositivo ha finalizado y la obligación tributaria ha nacido. Teniendo en cuenta que en el mes de enero todavía no se ha presentado la declaración por el contribuyente y no se conoce el importe del impuesto, los ingresos se medirán a partir del impuesto pagado el año precedente. Los ingresos, en cuanto que pagos definitivos pasarán inmediatamente a disposición de la Administración que de esta forma, aunque con un año de retraso, obtiene ingresos periódicos y constantes a lo largo de todo el año. El desajuste de un año va a impedir su utilización como instrumento de política fiscal pudiendo adecuarse a las conjeturas económicas que se produzcan al mismo tiempo ni va a facilitar el aumento de la flexibilidad de la política de los poderes públicos. Con el sistema de los ingresos mensuales, el importe de las cantidades entregadas al Tesoro en el año N se determina en función del año N-1 que corresponde a los ingresos obtenidos en el año N-2 y en función de decisiones legislativas acordadas y definidas al final de ese mismo año (N-2). De este modo durante la mayor parte del año N, el montante de los ingresos efectivos están determinados conforme a las decisiones y los rendimientos y disponibilidad económica del año N-2. Por el contrario, con el sistema de la retención a la fuente no se observan los mismos desajustes entre las decisiones legislativas concernientes al impuesto, la producción y obtención de rendimientos y el gravamen de los mismos. Las sumas ingresadas a la Administración procedentes de los salarios durante el curso del año N se han determinado en función del mismo año y de acuerdo con los baremos del impuesto votados al final del año N-1³⁵⁴.

385 y ss. y VINCENT, M. "La mensualisation de l'impôt sur le revenu", *La Revue du Trésor*, num. 5, mai, 1989, págs. 247 y ss.; LEVOYER, L., "La retenue à la source : technique d'avenir en matière de fiscalité ?", *Revue Française de Finances Publiques*, núm. 71, 2000, págs. 168 y ss.

354 Cfr. GOUDAIN, D. "Les enjeux de l'introduction de la retenue à la source de l'impôt sur le revenu", *Revue Droit Fiscal*, núm. 52, 1991, págs. 1908 y ss.

Resulta llamativo que se imponga la obligación de realizar ingresos definitivos conforme a los rendimientos obtenidos hace dos años – lo mismo ocurre con los *acomptes provisionnels* del régimen común – ya que existe un riesgo importante de vulnerar el principio de capacidad económica. Si bien se permite la modulación o suspensión de los mismos como medio para solventar este problema. No obstante, parece que la doctrina francesa no se ha planteado la posible vulneración del principio de capacidad económica a través de la utilización de un sistema de cálculo retroactivo. La respuesta, como hemos dicho, puede ser la posibilidad de modular o suspender cada contribuyente la mensualización del impuesto, si bien dichas modificaciones conllevan una responsabilidad muy elevada ya que el riesgo de sanción se alcanza con sólo un 10 por cien de diferencia conforme a la cuota real del impuesto. Teniendo en cuenta la dificultad que lleva normalmente la liquidación de un impuesto que en el caso francés, debido a la enorme progresividad del mismo, puede ser mayor aún y que, además, la liquidación es realizada siempre por la Administración por lo que el contribuyente no tiene ningún conocimiento ni práctica, un margen de error del 10 por cien resulta un poco estricto. Ante esta situación podemos imaginarnos que serán pocos los sujetos que modulen o suspendan su pago mensual a no ser que la diferencia de rendimientos de un año para otro sea espectacular, por lo que la Administración no corre el riesgo de disminuir sus ingresos periódicos.

Volviendo a las prestaciones tributarias a cuenta en España y su finalidad recaudatoria, señala RODRÍGUEZ BEREIJO que no es más que un “objetivo monetario o de caja, a fin de una más ordenada gestión del Tesoro Público”³⁵⁵. Muchos han sido los autores que han puesto de manifiesto esta finalidad de las obligaciones a cuenta y muchas han sido también las formas de justificarla. Un ejemplo lo tenemos en BANACLOCHE PÉREZ, que parte de una hipótesis

³⁵⁵ Cfr. RODRÍGUEZ BEREIJO, A., “Las garantías del crédito tributario”, op. cit., pág. 192.

sobre el día inicial de la sociedad organizada³⁵⁶; si desde ese momento, se entiende que el Sector Público actúa y necesita una financiación, hay que entender, asimismo, que se adelante la recaudación del año siguiente para obtener ingresos que puedan utilizarse en el servicio público, conforme los contribuyentes van obteniendo sus rendimientos.

O, también, CASADO OLLERO encuentra una explicación para el establecimiento del sistema de ingresos a cuenta en la imposición sobre la renta. El motivo está en la muy desarrollada estructura de los sistemas fiscales, “integrados por una nutrida trama de tributos que comprenden la triple manifestación económica representada por renta – gasto – patrimonio”; situación que dificulta enormemente encontrar nuevas materias imponibles que permitan la creación de tributos, sin caer en la doble imposición. Si los medios tradicionales para sufragar el incremento de las necesidades financieras eran la elevación de los tipos de gravamen y la creación de nuevos tributos, éstos podrían acarrear distorsiones tanto en el marco social como macroeconómico del país. Ante este peligro, el legislador ha optado por otras vías de ingresos que no eleven la presión fiscal pero que, en cambio, proporcionen una liquidez a la Hacienda, como sucede con las obligaciones tributarias a cuenta.³⁵⁷. A esta justificación hay que añadirle, en el caso del sistema tributario español, la concurrencia de una circunstancia histórica como fue la desaparición de los impuestos de producto que, hasta 1978, proporcionaban al Fisco una liquidez periódica. De este modo, el principio de “suficiencia financiera” se ha convertido en el principal móvil de las constantes reformas tributarias.

356 Cfr. BANACLOCHE PÉREZ, J., “Los pagos fraccionados”, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 17, pág. 37 y 38.

357 Cfr. CASADO OLLERO G., “De la imposición de producto al sistema de retención y fraccionamiento”, *Revista española de Derecho Financiero*, Civitas, núm., 21, 1979 pág. 65.

No puede negarse que entre los objetivos que se persiguen con estas prestaciones, el fundamental, que además le dio origen, es el recaudatorio. La recaudación periódica y anticipada que se consigue con ellas asegura un volumen de ingresos que, de otro modo, la Administración no los percibiría hasta la entrega de la autoliquidación o que incluso no llegaría a recibir, si la obligación tributaria principal no nace al final de período impositivo³⁵⁸.

El legislador ha conseguido asegurar, en gran medida, estos ingresos anticipados a través de la figura del retenedor, el obligado a ingresar a cuenta y el obligado a realizar el pago fraccionado. La labor de los dos primeros, ajenos a la relación tributaria principal, consiste en detraer una cantidad de dinero del importe que paga al contribuyente para ingresarla en el Tesoro. Como el ingreso no procede de su patrimonio, sino de uno ajeno, no tiene motivos para defraudar e incumplir su obligación que en nada le perjudica. De esta forma se garantiza la obligación, pero sólo en el caso de las retenciones y los ingresos a cuenta, ya que en el supuesto de los pagos fraccionados es el propio contribuyente el que cada tres meses debe hacer efectivo el ingreso a cuenta por los rendimientos procedentes de actividades empresariales o profesionales.

Otra manifestación de esta finalidad recaudatoria va a ser la reducción de los costes de gestión porque se desvían hacia el retenedor o quien venga obligado a efectuar el ingreso a cuenta³⁵⁹. Sin embargo, esta función, que sin duda supone una ayuda para la Administración en el procedimiento de recaudación del impuesto, puede perder eficacia cuando las cantidades ingresadas anticipadamente a través de las prestaciones tributarias a cuenta

358 Cfr. GOROSPE OVIEDO, J. I., *La deuda tributaria básica...*, op. cit., pág. 129.

359 Cfr. LÓPEZ MOLINO, A. M. “Retribuciones en especie e ingresos a cuenta: análisis sobre la legalidad del resarcimiento de quien satisface las mismas mediante la deducción de la cuantía del ingreso a cuenta de los rendimientos dinerarios del preceptor. (Al hilo de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia de 19 de junio de 1996)”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 248, 1998, pág. 342.

superen el importe final de la deuda o también, cuando al finalizar el período impositivo no nazca la obligación tributaria principal. En estos casos, el efecto será el de complicar mucho el procedimiento liquidatorio al tener que restituir el exceso al contribuyente o bien, el importe total de las retenciones, ingresos a cuenta o pagos fraccionados³⁶⁰. No obstante, como pone de manifiesto CASADO OLLERO, la Administración sigue estando en una situación de ventaja y privilegio ya que dichas devoluciones no tendrán que ir acompañadas de ningún tipo de interés³⁶¹.

1.1.2. La función de control

La función de control y de fuente de información tiene asimismo una finalidad antifraudatoria. Gracias a las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados, llega periódicamente información a la Administración sobre los distintos rendimientos que son percibidos por los contribuyentes sujetos al impuesto a partir de los cuales se extrae la retención, ingreso fraccionado y el pago a cuenta. Destaca fundamentalmente esta finalidad en los ingresos a cuenta por las rentas retribuidas en especie que, de este modo, asegura su tributación efectiva. El Informe sobre la reforma de la imposición personal sobre la renta y el patrimonio previo a la Ley del IRPF de 1991 exponía claramente la intención de “conseguir la tributación efectiva de las

360 “...complica il procedimento di liquidazione dell’imposta giacchè nello stabilire la somma dovuta dal sostituto a titolo di tributo si deve tener conto della ritenuta versata dal terzo, la quale può risultare non solo uguale ma addirittura superiore al tributo complessivamente dovuto; nel qual caso si dovrà procedera ad un rimborso a favore del contribuente”. Vid. A. BERLIRI, “Il rapporto giuridico d’imposta”, op. cit., pág. 249.

361 Cfr. CASADO OLLERO, G., “Un nuevo modelo de relaciones con la Administración tributaria”, *Hacienda Pública española*, núm. 68, 1981, pág. 168.

fórmulas de retribución no dinerarias, como las retribuciones en especie y los sistemas de previsión personal”³⁶².

La información que llega a la Administración como consecuencia de las prestaciones tributarias a cuenta influye, de forma positiva, en la presentación de autoliquidaciones, bien por temor a una liquidación administrativa, o bien para conseguir las devoluciones pertinentes, por lo que se instituye como un buen instrumento contra el fraude fiscal. Influye, además, el hecho de que el retenedor u obligado a practicar los ingresos a cuenta – siempre y cuando tenga posibilidad de repercutir –, no va a tener interés alguno en incumplir su obligación ya que, en principio, ésta no tiene por qué afectar a su patrimonio.

Del mismo modo, el reparto de la carga tributaria en cantidades parciales que se ingresan periódicamente, reduce los posibles incentivos para defraudar al ser cantidades más pequeñas las que resultan a la hora de practicar la autoliquidación, a la vez que aumenta el riesgo, ya que la Administración dispone de una mayor cantidad de información³⁶³. Para aquellos sujetos pasivos cuyas retenciones e ingresos a cuenta constituyan las únicas cantidades a pagar y que no tengan obligación de presentar declaración, este sistema habrá logrado una elusión total de defraudación fiscal.

Un claro ejemplo de la potencial capacidad antidefraudatoria la encontramos en nuestro país vecino, Francia. Desde el establecimiento completo de una imposición global sobre la renta en este país alrededor de 1917, la técnica de la retención en la fuente no ha sido bien acogida en Francia como método generalizado de recaudación del impuesto, sino que se ha limitado a imponerla en relación con determinados supuestos en los que el

362 Vid. El Informe sobre la reforma de la imposición personal sobre la renta y el patrimonio previo a la Ley del IRPF de 1991 de la Secretaría de Estado de Hacienda, IEF, junio de 1990, pág. 53.

363 Cfr. ALGUACIL MARÍ, M. P., *La retención a cuenta...*, op. cit., pág. 43.

sujeto que percibe las rentas no esté domiciliado en Francia³⁶⁴. La casuística pone de manifiesto que la única intención del legislador es la de evitar el fraude contra el Tesoro y la evasión fiscal de determinadas categorías de rendimientos a la vez que asegura una tributación efectiva sobre las mismas, ya que, al igual que ocurre en España, los sujetos sin domicilio fiscal en el país pero que perciben rendimientos procedentes de una fuente francesa están sujetos al impuesto sobre la renta o bien al impuesto sobre sociedades³⁶⁵.

364 Tras la Revolución francesa, la izquierda se manifiesta favorable al establecimiento de un impuesto directo que es sinónimo de democracia, justicia y progreso. Efectivamente, a través de un impuesto directo podía tenerse en cuenta no sólo la materia imponible sino también la situación personal del contribuyente teniendo en cuenta todas las cargas familiares; además, la progresividad permitía una modulación de la contribución en función del volumen de ingresos. Por todas estas razones, la izquierda siempre ha sido partidaria de la implantación de un impuesto de este tipo. En 1876, Gambetta, presidente de la Comisión de presupuestos, propone la instauración de un impuesto proporcional sobre la renta. Peytral, nombrado ministro de finanzas por Floquet, presenta en 1889 un proyecto sobre el establecimiento del impuesto sobre la renta que nunca será discutido. Las elecciones en 1893 manifiestan un desplazamiento de la voz popular hacia la izquierda, gracias a esto se crea una comisión extra-parlamentaria encargada de examinar los problemas de la imposición sobre la renta; en 1895 esta concluye y pone de manifiesto las ventajas sociales de un impuesto de este tipo. En este mismo año, Doumer es nombrado Ministro de Finanzas y entre sus principales propuestas y objetivos está la reducción de la deuda y los gastos del Estado, así como de reducir las desigualdades para lo que intenta, en vano, que un impuesto sobre la renta sea aceptado. En 1898, Léon Bourgeois hace todavía otro intento sin éxito.

Es en 1909 cuando finalmente, Caillaux obtiene un voto favorable de la Cámara de Diputados a favor de un proyecto de impuesto cedulario a partir de un proyecto de impuesto sobre la renta depositado en 1907. Éste no verá la luz hasta el 15 de julio de 1914, pero será finalmente en 1917 cuando el sistema completo se haya establecido.

Después de la reforma de Caillaux de 1914-1917, la historia del impuesto sobre la renta ha sufrido numerosas reformas siempre en búsqueda de mayor justicia y simplificación. En 1945 se introduce el cociente familiar para intentar paliar las injusticias provocadas por situaciones diferentes y desiguales. La ley de 28 de diciembre de 1959 sustituye el sistema anterior por un impuesto único, el impuesto sobre la renta de las personas físicas; hasta entonces el impuesto sobre la renta se componía de hecho, de una tasa profesional y de una sobre-tasa progresiva. A partir de este momento, los salarios y otras fuentes de ingresos son gravadas sobre la misma base. Por último la reforma de 1970 se centra en la recaudación del impuesto con la intención de simplificarlo. Cfr. DE CRÉMIERS, C., "De l'impôt sur le revenu et de sa mensualisation", *La Revue du Trésor*, núm. 7, julio 1993, pág. 432.

365 Ver Capítulo IV, Epígrafe 2.5 sobre diferentes supuestos de retención en la fuente en Francia.

1.1.3. La ilusión financiera originada por el ingreso de la prestación tributaria a cuenta

La ilusión financiera que se consigue con las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados hace sentir al contribuyente que el impuesto es menos gravoso porque evita que el pago total del impuesto se acumule en una fecha determinada y esto hace menos sensible la carga tributaria para el contribuyente, incluso puede hacerle creer que su aportación fiscal es “negativa”³⁶⁶. Esta finalidad es de carácter más técnico y se consigue por dos motivos. Por un lado, gracias a su periodicidad; las obligaciones a cuenta se distribuyen, así como la carga impositiva, en el tiempo a lo largo de todo el período impositivo. De este modo, se gradúa el esfuerzo tributario y se evita el pago de la deuda tributaria de un solo golpe y los problemas de tesorería que podría acarrear a empresarios o profesionales.

Por otro lado, respecto de las retenciones y los ingresos a cuenta, cuando éstas sean repercutidas en la misma nómina del contribuyente, al ser detraídas en la fuente, no van a llegar al patrimonio del sujeto, por lo que parece que se suaviza el carácter gravoso del impuesto; en cierto modo, lo que se consigue es hacer desaparecer la sensación de perder algo que está ya en nuestro poder porque deja la imposición en manos del pagador de la renta, no del perceptor. No ocurre lo mismo con los pagos fraccionados que, como hemos indicado en

366 Cfr. RODRÍGUEZ BEREIJO, A., “Las garantías del crédito...”, op. cit., pág. 192. Lo mismo opina BANACLOCHE PÉREZ, aunque desde un punto de vista más crítico, ya que, si bien la devolución produce una satisfacción en el contribuyente, este autor pone de relieve que esta satisfacción se debe a que el sujeto pasivo no suele analizar que la devolución significa que durante el período impositivo ha pagado de más, por anticipado y, aunque se le devuelva el exceso más adelante, se le entregará sin intereses. Cfr. BANACLOCHE PÉREZ, J., “Las retenciones”, op. cit., pág. 35.

varias ocasiones, corresponde su ingreso al propio contribuyente haciendo un cálculo cada trimestre sobre sus rendimientos netos.

COLLADO YURRITA ha puesto de manifiesto que esta función carece de valor jurídico pero, en cambio, tiene gran importancia desde la perspectiva de la política legislativa, pues ayuda, de forma importante, a la aceptación social de una imposición sobre la renta. Entra en el campo de la psicología financiera³⁶⁷.

1.1.4. La función extrafiscal

En último lugar, pero no por eso debe considerarse menos importante, las obligaciones a cuenta se están utilizando por la Administración con fines extrafiscales, como un instrumento de política económica y financiera adecuada a cada momento. El acercamiento del gravamen al momento de obtención de la renta y la aplicabilidad a los rendimientos de mayor incidencia en las cifras macroeconómicas han convertido al sistema de pagos a cuenta en un instrumento indispensable de política tributaria lo que explica su extensión y mayor reconocimiento en el sistema de imposición directa³⁶⁸.

Esta finalidad se manifiesta en la elección de los supuestos de no sujeción y exención³⁶⁹, así como en la adopción de medidas que dispongan el aumento o reducción de las retenciones, ingresos a cuenta o pagos fraccionados, con lo que se consigue dejar, en función de lo que interese, más o menos dinero libre

367 Cfr. COLLADO YURRITA, M. A., *Configuración jurídica de la retención a cuenta...*, op. cit., pág. 21.

368 Cfr. ALGUACIL MARÍ, M. P., *La retención a cuenta...*, op. cit., pág. 46.

369 Cfr. CORRAL GUERRERO, L., "Relación obligatoria de retención", *Revista española de Derecho Financiero*, Civitas, núm. 91, 1996, págs. 438 y 439.

en el mercado³⁷⁰, posibilitando el control del consumo tanto de forma positiva como negativa³⁷¹. Gracias a la detracción del impuesto en el momento en el que se produce el rendimiento, se consigue una mayor adecuación del sistema fiscal a la situación económica vigente que trae como consecuencia una flexibilización y estabilización de la imposición personal sobre la renta que constituye la base de la imposición directa.

Para PÉREZ DE AYALA, las prestaciones tributarias a cuenta se utilizan para llevar a cabo una política económica anti-inflacionista, en cuanto que el impuesto es usado como medio de retirar medios de pago de manos de los contribuyentes³⁷².

1.1.5. Algunos fines específicos en relación con las entidades jurídicas

En relación con el Impuesto sobre Sociedades encontramos otros argumentos propios de este Impuesto, además de los ya señalados, para justificar su presencia en el Ordenamiento tributario. En primer lugar, como sabemos, las retenciones e ingresos a cuenta acercan la exacción del impuesto al momento de la generación y percepción de los rendimientos, lo cual va a

370 Cfr. DÍAZ DELGADO, J. “El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Retenciones, cuotas, y deducciones” en la obra colectiva *Aspectos materiales del Derecho tributario*, Cuadernos de Derecho Judicial num. XIII, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1995, pág. 51.

371 En este sentido señala ALGUACIL MARÍ, “la exención de la retención puede utilizarse para eliminar la onerosidad de operaciones de financiación estimadas como incentivables por el ordenamiento, como ocurre con los supuestos de las operaciones de activo de Instituciones públicas de fomento. Como se ha puesto de manifiesto, es en gran medida por esta razón que el Estado la ha utilizado para desviar el ahorro privado en beneficio de la Deuda Pública”. Cfr. ALGUACIL MARÍ, M. P., *La retención a cuenta...*, op. cit., pág. 99.

372 Cfr. PÉREZ DE AYALA, J. L., *Dinámica de la relación jurídico-tributaria en el Derecho español*, Ed. Dykinson, Madrid, 1997, pág. 80.

otorgar una mayor flexibilidad al sistema fiscal en relación con la coyuntura económica y aumentará notablemente su capacidad estabilizadora, lo que resulta de trascendental importancia en el ámbito de las sociedades. Por otro lado, las retenciones e ingresos a cuenta en este impuesto ayudan a que las entidades jurídicas puedan ir graduando su esfuerzo tributario que generalmente va a ser muy superior al de las personas físicas. Este reparto a lo largo del período impositivo, conforme se va percibiendo la renta, evitará los problemas de iliquidez que podrían surgir a la entidad al pagar la deuda tributaria de una sola vez³⁷³.

1.2. Fundamento jurídico.

Dentro del Ordenamiento jurídico y más concretamente en el sistema tributario también podemos encontrar otros fundamentos que han determinado el vigente régimen jurídico que caracteriza a las prestaciones tributarias a cuenta. Tradicionalmente se ha considerado el carácter contributivo de la obligación tributaria principal como elemento legitimador del tributo y en este sentido, los demás deberes y prestaciones derivadas del tributo se legitimarían por su directa relación con dicha obligación tributaria que constituye el núcleo principal de la obligación tributaria compleja. Sin embargo, el supuesto de las prestaciones tributarias a cuenta no se ajusta a esta realidad jurídica al tener presupuestos distintos del hecho imponible e independientes del mismo tributo; pero al mismo tiempo no puede admitirse que unas prestaciones patrimoniales coactivas derivadas de la aplicación de un tributo y realizadas con la finalidad de contribuir al gasto público se realicen sin estar legitimadas

373 Cfr. CLAVIJO HERNÁNDEZ, F., “Impuesto sobre Sociedades (II)” en la obra colectiva *Curso de Derecho Tributario. Parte especial. Sistema tributario: los tributos en particular*, 17ª edición, Marcial Pons, 2001, pág. 375.

durante toda su vida jurídica³⁷⁴. Por este motivo conviene buscar su propia legitimidad jurídica.

Previamente nos hemos referido a la concepción de las obligaciones a cuenta como auténticos deberes de colaboración, a pesar de que ésta no es su característica más representativa. Sin embargo, sí nos resulta interesante lo que el profesor LÓPEZ MARTÍNEZ apunta sobre estos deberes de colaboración que es perfectamente aplicable a estas prestaciones personales de carácter público que han nacido por imperativo legal. En relación con su labor colaboradora de la Administración, el fundamento hay que encontrarlo en la configuración del deber de contribuir, en el que se manifiesta un interés fiscal y sobre el que se apoyan el resto de los principios constitucionales en materia tributaria; el conjunto de principios constitucionales de justicia tributaria se imponen a todos los administrados, sean sujetos pasivos o no, que se encuentren en disposición de coadyuvar con la Administración para hacer efectivas las funciones tributarias que les vengán asignadas³⁷⁵.

1.2.1. Autonomía de las prestaciones tributarias a cuenta.

Para encontrar y determinar el fundamento jurídico de estas obligaciones hay que estudiar la vinculación de las prestaciones a cuenta con la obligación tributaria principal que nace tras la realización del hecho imponible del impuesto correspondiente, ya sea el IRPF, el IS o el IRNR. Esta conexión y los efectos que producirá una obligación sobre otra son esenciales para fundamentar la legitimidad de las prestaciones tributarias a cuenta.

374 Cfr. ALGUACIL MARÍ M. P., *La retención a cuenta...*, op. cit., pág. 133.

375 Cfr. LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *Los deberes de información...*, op. cit., pág. 37.

Hasta ahora hemos venido defendiendo la autonomía e independencia de los efectos de las distintas obligaciones a cuenta sin profundizar en los motivos que nos han llevado a adoptar dichas conclusiones. Ahora vamos a fundamentar esta postura sobre la autonomía.

Partiendo de las consideraciones que realiza el profesor PALAO TABOADA, hay que señalar en primer lugar que simplemente el hecho de que aparezca una tercera persona en las obligaciones de retener y de practicar el ingreso a cuenta se puede afirmar la autonomía e independencia de éstas respecto de la obligación principal³⁷⁶. En su opinión, para poder demostrar que se trata de obligaciones distintas habría que probar que la obligación de la que es titular el obligado a retener y el obligado a practicar el ingreso a cuenta es una obligación diferente de la principal.

La autonomía de la retención a cuenta ya la puso de manifiesto el profesor BOSELLO y es nuestra intención ver si esta autonomía es también predicable del resto de prestaciones a cuenta que son el pago fraccionado y el ingreso a cuenta³⁷⁷. En primer lugar, el presupuesto de hecho de la retención, y cabe decir lo mismo en el resto de los casos, nace y produce sus efectos previamente e independientemente de la finalización del período impositivo, al final del cual puede nacer la obligación tributaria principal o no. De este modo el nacimiento, vigencia y extinción de estas obligaciones a cuenta se produce al margen de la relación impositiva entre la Administración y el contribuyente. Asimismo, el concepto de renta en la obligación principal y las obligaciones tributarias a cuenta no es el mismo ni puede identificarse. En la obligación principal la renta viene considerada de forma global frente al carácter parcial

376 Cfr. PALAO TABOADA, C. “La retención a cuenta”, op. cit., pág. 264 y ss.

377 “la relación entre el sujeto activo y el obligado a la retención es distinta y autónoma respecto a la relación de impuesto...el presupuesto de hecho de la relación de impuesto y el de la relación de retención son distintos...no se encuentra entre sí ninguna relación de conexión...en el sentido de que experimenten las mismas vicisitudes o que uno constituya el presupuesto del otro”. Vid. BOSELLO, F., *Il prelievo alla fonte nel sistema della Imposizione diretta*, op. cit., págs. 109 y ss.

de cada uno de los tipos de ingresos a cuenta, lo que demuestra una diferencia de carácter cuantitativo³⁷⁸.

Por otro lado, la omisión de la obligación de retener e ingresar a cuenta, supone un tipo de infracción y conlleva las correspondientes sanciones autónomas al titular de la obligación, que no quedarán resarcidas al pagar la deuda tributaria derivada del impuesto al finalizar el período impositivo³⁷⁹.

Prueba de la autonomía del presupuesto de hecho de las obligaciones a cuenta respecto del hecho imponible del impuesto en el que se insertan, es también la ausencia de coincidencia en los elementos objetivos y subjetivos de las obligaciones a cuenta y de la obligación principal, especialmente en los aspectos temporal y cuantitativo del elemento objetivo de los diferentes hechos imponibles³⁸⁰. En la primera se encuentra en relación con la Administración tributaria, el retenedor o quien satisfaga las retribuciones en especie y en la obligación tributaria el sujeto pasivo propiamente dicho; y lo mismo puede decirse de los pagos fraccionados, pues aunque no interviene una tercera persona sino que es la misma, ésta interviene en las obligaciones a cuenta como mero obligado tributario, mientras que en la obligación principal lo hará como contribuyente, en cuanto que ya se ha realizado completamente el hecho imponible³⁸¹.

378 Cfr. ALGUACIL MARÍ, M. P., *La retención a cuenta...*, op. cit., pág. 112.

379 Cfr. DIAZ DELGADO, J., “El Impuesto sobre la Renta de las Personas...”, op. cit., pág. 57.

380 Cfr. SOLER ROCH, M. T., “Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Revista española de Derecho Financiero*, Civitas, núm. 25, enero-marzo, 1980, pág. 26.

381 Cfr. MERINO JARA, I. y SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J. L. “La elusión del pago de cantidades a cuenta de tributos y la proyectada reforma de los delitos contra la Hacienda Pública”, *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, núm. 86, 1995, págs. 285 y 286.

Para continuar con las diferencias, hay que señalar que el devengo en las obligaciones a cuenta se produce con anterioridad al de la obligación principal y de forma instantánea, cada vez que se perciben los rendimientos, y continuada a lo largo de todo el período impositivo³⁸². Para MAZORRA MANRIQUE DE LARA, esta circunstancia confirma la autonomía de las prestaciones tributarias a cuenta frente a la obligación principal del impuesto sobre la renta³⁸³.

La cuantificación, para las prestaciones a cuenta se hará de forma individual de cada rendimiento y en la mayoría de los casos sobre rendimientos íntegros – excepto para los rendimientos del trabajo y los pagos fraccionados, pero en este último caso, o bien se valora sobre la cuota de un ejercicio anterior, o bien, la cuantificación está limitada a sólo una parte de la renta generada en ese ejercicio, de modo que no coincide en ningún momento con la obligación principal –. Todas estas diferencias permiten que la retención o el ingreso a cuenta puedan “cumplir su ciclo vital” al margen de que la obligación principal pueda o no nacer³⁸⁴.

No obstante, no puede negarse una relación entre ambos tipos de prestaciones, la principal y las prestaciones a cuenta, y esto es evidente además de necesario. Los ingresos a cuenta se efectúan en relación con la obligación tributaria principal, y en el caso de que nazca la obligación principal, que será lo más frecuente, ésta será disminuida por las retenciones, ingresos a cuenta o pagos fraccionados pertinentes. A pesar de que en la

382 Las retenciones e ingresos a cuenta se practican cada mes, ingresándose posteriormente cada trimestre (Art. 101 RIRPF y 64 RIS) y los pagos fraccionados difieren según estemos en el IRPF, en cuyo caso serán trimestrales (art. 104 RIRPF) o en el IS en el que se calcularán de acuerdo con la cuota de un período impositivo anterior o, alternativamente, sobre la renta generada durante una parte del período impositivo actual (art. 38 LIS).

383 Cfr. MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S., *Los responsables tributarios*, op. cit., pág. 68.

384 Cfr. ALGUACIL MARÍ, M. P., *La retención a cuenta...*, op. cit., pág. 122.

actualidad esté cobrando mayor relevancia el aspecto material de estas prestaciones, como puede deducirse de su regulación, cada vez más próxima a la de la obligación tributaria principal, no puede negarse una función instrumental respecto de la obligación principal³⁸⁵.

Es necesario plantearse si es compatible la autonomía con la accesoriedad y si esta vinculación que existe entre las obligaciones a cuenta y la obligación principal del impuesto, puede o no definirse como una relación de accesoriedad³⁸⁶. Si nos acogemos al concepto de accesoriedad que se describe en el ámbito privado, resulta del todo inadmisibles la consideración de las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados como prestaciones accesorias, pues, como se ha puesto de manifiesto en múltiples ocasiones, las prestaciones a cuenta nacen y se extinguen previa e independientemente de la obligación principal, que en todo caso, si llega a nacer, lo hará con posterioridad. No obstante, no es necesario acudir al Derecho civil para excluir el carácter accesorio de las prestaciones tributarias a cuenta. Dentro de nuestra doctrina tributaria se tiene también muy claro qué son prestaciones accesorias y qué tipo de prestaciones pueden considerarse como tales³⁸⁷. Sin embargo, la

385 Y no sólo de su regulación, sino también de los efectos que del pago de las mismas se produce sobre el correspondiente impuesto. Cfr. GOROSPE OVIEDO, J. I., *La deuda tributaria...*, op. cit., pág. 136.

386 Si acudimos al Derecho privado encontramos como definición de obligaciones accesorias, en relación con la obligación principal, aquellas que sólo existen ligadas a otra principal, a la cual se añaden y de la que son secuela. Un ejemplo claro de estas obligaciones, en el Derecho civil, lo constituyen las obligaciones de garantía como la fianza o también las cláusulas penales y las compromisorias que se añaden a cualquier contrato. La naturaleza accesorio de estas obligaciones y la imprescindible vinculación a una obligación principal, determinan la suerte y vicisitudes de éstas, y en este sentido dice el artículo 1528 del Código civil “*la venta o cesión de un crédito comprende la de todos los derechos accesorios, como la fianza, la hipoteca, prenda o privilegio*”. De modo que la extinción o nulidad de la obligación principal conlleva la extinción o nulidad de la accesorio. En cambio las vicisitudes que padezca la relación accesorio no afectan en ningún caso a la obligación principal. Cfr. OSSORIO MORALES, J., *Lecciones de Derecho Civil. Obligaciones y contratos, Parte General*, Ed. Comares, Granada, 1996, pág. 60.

387 Entre otros, Cfr. SOLER ROCH, M. T. “Notas sobre la configuración...”, op. cit., págs. 17 y ss., o la Comisión para el estudio del borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria. Ministerio de Hacienda.

dependencia o el vínculo que existe entre la obligación tributaria principal y las obligaciones tributarias a cuenta no puede confundirse con la accesoriedad, en cuanto que las obligaciones accesorias, aun teniendo un presupuesto de hecho autónomo, guardan relación con una obligación tributaria ya nacida y realizada, sin cuya existencia no es posible el nacimiento de la obligación accesorias. En cambio, en el caso de las obligaciones a cuenta, estamos ante un presupuesto de hecho también autónomo pero que nace con anterioridad a la obligación tributaria principal y se mantiene sin tener seguridad de que aquélla llegará a nacer. Por tanto, la dependencia reside en los efectos jurídicos de las prestaciones a cuenta, cuyos ingresos, en principio provisionales, inevitablemente actúan sobre la futura obligación principal.

En el texto de la nueva Ley General Tributaria, concretamente en su artículo 23, se definen las obligaciones accesorias como “*aquellas cuya exigencia se impone en relación con otra obligación tributaria*”, lo que nos hace descartar la posibilidad de considerar las obligaciones a cuenta como accesorias de la principal. En definitiva, se consideran obligaciones accesorias aquéllas cuyo devengo se encuentra vinculado al cumplimiento de otra obligación tributaria anterior y ya devengada; como ejemplos se exponen los intereses de demora, los recargos por declaración extemporánea y los recargos del período ejecutivo.

Un sector doctrinal sostiene que estas obligaciones se mueven en una relación de accesoriedad como el profesor FERREIRO³⁸⁸. Para comprender su postura, tenemos que volver, una vez más, a su teoría de realización parcial del hecho imponible. Cuando determinados elementos del presupuesto de hecho se están realizando, como puede ser la obtención de rendimientos del trabajo personal, hay que entender que lo que ha ocurrido no es otra cosa que la realización de un hecho imponible diferente que da lugar a una obligación

388 Vid. FERREIRO LAPATZA, J. J., *Curso de Derecho financiero español*, sexta edición, op. cit. o “Los sujetos pasivos de la obligación tributaria”, op. cit.

accesoria a la obligación tributaria principal, pero que al mismo tiempo, supone una realización parcial del hecho imponible del impuesto principal. Esta obligación consiste en realizar un ingreso anticipado y a cuenta de la obligación final del impuesto correspondiente. De este modo, a lo largo de todo el período impositivo pueden nacer varias obligaciones accesorias conectadas a la principal “con una existencia autónoma”³⁸⁹, a pesar, de que nazcan y se extingan antes de que haya nacido la obligación principal que las justifica³⁹⁰.

Al analizar los distintos sujetos que intervienen en las prestaciones tributarias a cuenta, en el capítulo anterior, nos hemos manifestado en contra de esta visión que el autor denomina “cinematográfica” del cumplimiento del hecho imponible, a la que nos remitimos.

1.2.2. El artículo 31 de la Constitución Española y los principios de justicia tributaria.

En la Constitución Española se puede encontrar un conjunto de normas materiales contenedoras de derechos y obligaciones con valor puramente

389 Cfr. ALONSO GONZÁLEZ, L. M., *Sustitutos y retenedores...*, op. cit., pág. 33 y 34.

390 Esta afirmación es una contradicción ya que la obligación accesoria, por definición, no puede nacer si previamente no existe la obligación principal de la que depende. Incluso, llega a decir ALONSO GONZÁLEZ que “puede suceder perfectamente que la obligación tributaria accesoria ultime su vida jurídica y la obligación tributaria principal que es su razón de ser no nazca jamás o si lo hace su importe sea inferior al de las cantidades retenidas e ingresadas a cuenta en el transcurso del año”; si bien, es cierto que la obligación principal puede no llegar a nacer, por esta misma razón no puede admitirse el carácter accesorio de estas prestaciones a cuenta porque necesitarían la existencia previa de la obligación principal a la que están íntimamente vinculadas.

normativo que son, por tanto, susceptibles de una aplicación inmediata³⁹¹. Estas disposiciones también afectan al orden tributario, en concreto, el apartado primero del artículo 31 dispone: “*Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio*”. Estos principios tributarios no tratan otra cosa que alcanzar un sistema tributario justo, no exclusivamente desde un nivel estrictamente formal, sino preferentemente desde la perspectiva de una aplicación justa de las diferentes figuras tributarias³⁹².

Tradicionalmente no se han considerado aplicables los principios constitucionales de justicia tributaria a lo que la ley denomina como pagos a cuenta y especialmente, el principio de capacidad económica³⁹³, debido a la consideración del hecho imponible del impuesto como pieza fundamental y explicativa de todo el mecanismo tributario, dejando al margen otros elementos del tributo³⁹⁴. Según esta teoría, a partir de este principio, solamente nace la obligación tributaria principal y en torno a él, surge el resto de

391 STC, de 28 de abril de 1982. “...la Constitución, lejos de ser un mero catálogo de principios de no inmediata vinculación y de no inmediato cumplimiento hasta que sean objeto de desarrollo por vía legal, es una norma jurídica, la norma suprema de nuestro ordenamiento, y en cuanto tal tanto los ciudadanos como todos los poderes públicos y, por consiguiente, también los jueces y magistrados integrantes del poder judicial, están sujetos a ella (arts. 9.1 y 117.1 CE)”. (FJ 1º). Base de datos Aranzadi.

392 El apartado primero del artículo 31 de la Constitución española, ha consagrado los principios de justicia material que, junto con el de legalidad tributaria, constituyen el marco fundamental e imprescindible del establecimiento, desarrollo y aplicación del sistema tributario. Cfr. SÁNCHEZ GALIANA, J. A., “Las actuaciones de la Agencia Tributaria y los principios constitucionales tributarios”, *Revista española de Derecho Financiero*, Civitas, núm. 87, julio-septiembre, 1995, pág. 421.

393 BOSELLO, por ejemplo, niega la aplicación del principio de capacidad económica. Cfr. BOSELLO, F., *Il prelievo alla fonte...*, op. cit., pág.

394 Cfr. CENCERRADO MILLÁN, E., “La aplicación del principio de capacidad económica a los pagos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades”, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 40, enero, marzo, 1998, pág. 18.

elementos estructurales del tributo que sólo adquieren significado en relación con el supuesto de hecho del tributo³⁹⁵. Esta posición privilegiada del hecho imponible y, consecuentemente, de la obligación tributaria principal, constituye el fundamento del gravamen del ciudadano de acuerdo con su capacidad económica y, en cambio, queda mucho más suavizada la aplicación del mismo al resto de prestaciones procedentes de hechos imponibles distintos pero que siguen dentro de la dinámica aplicativa del tributo.

Era, además, frecuente entender suficiente la presencia de los principios constitucionales de carácter tributario exclusivamente respecto de la obligación tributaria principal, en aquellas figuras tributarias en las que la legislación había establecido prestaciones a cuenta; de modo que, la constitucionalidad del tributo sería incuestionable si se daban estos principios de justicia en la obligación principal.

Sin embargo, no puede perderse de vista que tanto la obligación principal como las obligaciones a cuenta son partes de un mismo tributo aunque con elementos estructurales diferentes, como hemos visto en el capítulo anterior, pero que todos deben estructurarse de acuerdo con los principios constitucionales que configuran el deber de contribuir que predica el art. 31.1. CE. Siendo así, parece que no tiene mucho sentido que se exija la presencia de estos principios fundamentales para la obligación principal y no para las obligaciones a cuenta, ya que si se cumplen para una parte del tributo y dejan

395 “A lo largo de varios decenios, y sin perjuicio de las insalvables matizaciones entre las diferentes posturas, existió una coincidencia básica en erigir el hecho imponible en eje del Derecho Tributario sustancial. Se afirmaba, en esta línea, que del hecho imponible derivaba toda la disciplina jurídica del tributo, obteniéndose a partir de él, no sólo los supuestos gravados, sino también los sujetos pasivos, el momento de nacimiento de la obligación tributaria y su régimen jurídico, la legislación aplicable, la clasificación entre los distintos impuestos y, en fin, hasta la cuantía de la deuda tributaria”. Cfr. MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J. M., *Curso de Derecho Financiero...*, op. cit., pág. 265.

de reflejarse en otra, no parece posible afirmar que estos se cumplen en todo el tributo³⁹⁶.

No obstante, el lugar preferente que durante mucho tiempo ha ocupado la obligación tributaria principal ha cambiado gracias a la evolución que con posterioridad han sufrido los sistemas tributarios hacia impuestos personales, mucho más genéricos y amplios que los reales en sus hechos imposables; al mismo tiempo, la estructura jurídica del tributo se ha hecho mucho más compleja, de modo que, aparte de la obligación tributaria principal, han surgido numerosas obligaciones y deberes que corresponden a presupuestos de hecho diferentes del hecho imponible. Toda esta serie de circunstancias ha motivado una necesidad de que los principios constitucionales y las exigencias de justicia del tributo se vean reflejados en todos los aspectos de la regulación de éste, tanto en los aspectos sustantivos como en los aplicativos³⁹⁷. No obstante, este reflejo, en materia de obligaciones a cuenta no tiene la misma intensidad que en la obligación principal, sino que se deriva de su vínculo y relación con la obligación principal, lo que ha provocado que desde su incorporación en el Ordenamiento tributario que en algunas ocasiones se hayan dejado de lado alguno de los principios como hemos podido comprobar que ha ocurrido con el principio de reserva de ley³⁹⁸, muy afectado por la amplia habilitación que tradicionalmente se le ha atribuido al Reglamento de los impuestos para la regulación de las obligaciones tributarias a cuenta, afectando a los tres tipos por igual³⁹⁹.

396 Cfr. MIGUEL CANUTO, E. DE, “La sentencia constitucional núm. 211/1992, de 11 de diciembre: capacidad económica e inflación”, *Crónica Tributaria*, núm. 66, 1993, págs. 104 y 105.

397 Cfr., *Ibidem.*, pág. 265.

398 Sobre la necesidad de aplicar el principio de reserva de ley a las prestaciones tributarias a cuenta, nos remitimos a lo señalado en el capítulo II de este trabajo.

399 Cfr. MORIES JIMÉNEZ, M. T., “Régimen jurídico de la relación entre el retenedor y el retenido: el deber de retener y la obligación de soportar la retención”. En la obra colectiva *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, op. cit., pág. 544.

Por otro lado, en la aplicación de los principios tributarios de justicia, el legislador tributario no puede permanecer al margen de los cambios de la vida económica y las nuevas necesidades que nacen conforme va evolucionando el mismo sistema tributario. En este sentido, hay que procurar que la idea “justicia de los tributos” esté concretada en cada momento histórico de la forma más conveniente y coherente, para alcanzar la justicia financiera⁴⁰⁰.

En relación con los pagos a cuenta, muy frecuentemente para la doctrina y el legislador, ha resultado suficiente una aproximación y adecuación de los mismos a la obligación tributaria principal. Posiblemente se deba a su consideración en el sistema como instrumentos de gestión tributaria, sobre los cuales no existe una tradicional aplicación de los principios tributarios de justicia y un claro ejemplo de ello se encuentra en su regulación y en el constante abuso del reglamento.

No han faltado autores de opinión contraria que defiendan la aplicación de los principios tributarios de justicia en el ámbito de la gestión tributaria⁴⁰¹; en concreto, CENCERRADO MILLÁN defiende la aplicación de estos principios constitucionales en la normativa que regula la gestión tributaria ya que, como elemento fundamental del funcionamiento del tributo y parte integrante del sistema tributario, debe entenderse como un instrumento jurídico necesario

400 Cfr. CORTÉS DOMÍNGUEZ, M., “El principio de capacidad contributiva en el marco de la técnica jurídica”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 60, diciembre, 1985, pág. 1014.

401 Entre otros, ESEVERRI ha afirmado la importancia de fundamentar el tributo en el deber de contribuir del ciudadano que está recogido en nuestra Constitución y cuya aplicación es susceptible de graduarse en función de la capacidad económica de cada uno. De este modo sería posible estructurar aquellas otras posiciones jurídicas que traen su origen de los criterios de capacidad contributiva que informan el sistema y que les sitúan como colaboradores u obligados a colaborar en la gestión del tributo. Desde esta perspectiva, el fenómeno tributario, se enriquece ya que el deber de contribuir puede entenderse aplicable tanto a los sujetos obligados al pago como a los titulares de otras prestaciones materiales y formales que ayudan a dotar de mayor eficacia a la gestión pero que no se concretan en deberes de prestación pecuniaria. Cfr. ESEVERRI MARTÍNEZ, E., “Las posiciones subjetivas derivadas de la aplicación del tributo”, en AAVV *Estudios de Derecho y Hacienda (homenaje a Cesar Albiñana García – Quintana)*, ED. Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987, Vol. II., pág. 864.

para hacer efectivo el deber de contribuir que está contenido en el artículo 31.1 de la Constitución⁴⁰².

Dentro de la misma línea, encontramos autores que están dispuestos a admitir el carácter contributivo de dichas prestaciones y, consecuentemente, la aplicación a las mismas del principio de capacidad económica y el resto de principios constitucionales relativos al tributo⁴⁰³. Señalan éstos, que si la obligación a cuenta y la obligación principal son elementos de un único tributo, la obligación a cuenta forma parte de ese mismo y único tributo que responde a la necesidad de contribuir⁴⁰⁴.

Desde esta perspectiva, las prestaciones a cuenta suponen una forma de contribución a las cargas públicas adicional a la que ya existe por el pago del tributo finalizado el período impositivo. El hecho de que sean provisionales no impide que se impongan con carácter coactivo ni obsta para que dichas cantidades, conforme son ingresadas en el Tesoro periódicamente, se vayan destinando al soporte de los gastos públicos. Esta teoría parte de una consideración sustantiva de las prestaciones tributarias a cuenta en vez de procedimental. Tampoco pueden suponer un obstáculo a esta consideración los efectos de garantía del crédito tributario o de liquidez que pueden producir estas prestaciones y que no pueden negarse, pero éstos no excluyen su carácter contributivo que puede convivir pacíficamente con los anteriores. Un ejemplo lo tenemos en los supuestos de aquellos sujetos pasivos sin obligación de declarar cuando sus rendimientos del trabajo, del capital mobiliario, ganancias patrimoniales o rentas inmobiliarias de un único inmueble no alcancen

402 Cfr. CENCERRADO MILLÁN, E., “La aplicación del principio de capacidad económica...”, op. cit., pág. 17.

403 Para PALAO TABOADA resulta muy discutible la afirmación que se ha extendido entre la mayoría de la doctrina de que las prestaciones a cuenta son tributarias pero no contributivas. Cfr. PALAO TABOADA, C. “Presunción de retención...”, op. cit., pág. 276.

404 MIGEL CANUTO, E. DE, “La sentencia constitucional...”, op. cit., pág. 105.

determinadas cantidades. En estos casos, las cantidades retenidas e ingresadas a cuenta constituyen una modalidad de tributación mínima y no por ello se dice que no contribuyen al sostenimiento de los gastos públicos; de modo que estas prestaciones a cuenta se configuran como su medio de contribución. Por otro lado, los ciudadanos con declaraciones negativas también están contribuyendo a los gastos públicos pues la devolución no significa que el contribuyente deje de pagar el impuesto, sino, solamente, que las cantidades entregadas a cuenta son superiores a la deuda tributaria⁴⁰⁵.

Por tanto, partiendo de la idea de que tanto la obligación tributaria principal como los pagos a cuenta tienen un referente común: los principios constitucionales que configuran el deber de contribuir del artículo 31.1. de la Constitución Española, vamos a estudiar, a continuación la influencia de cada uno de estos principios sobre las prestaciones tributarias a cuenta según la vigente regulación.

Del precepto constitucional se extraen los siguientes principios de justicia tributaria: el de generalidad, capacidad económica, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad; y todos ellos están llamados a coadyuvar a la justicia del sistema tributario. Todos ellos están muy relacionados entre sí por lo que será difícil analizarlos individualmente sin hacer alusión a cualquiera de los restantes que resultarán complementarios.

Como indicó NEUMARK “es muy posible que entre los tratadistas contemporáneos de la Hacienda Pública exista unanimidad, no absoluta, pero sí muy amplia, en que solamente se puede hablar de una imposición justa en el caso de que se cumplan los postulados de generalidad, igualdad y

405 Cfr. LASARTE ÁLVAREZ, J. “La compleja realidad el Impuesto sobre la Renta”, *Revista española de Derecho Financiero*, Civitas, núm. 46, abril – junio 1985, pág. 175.

proporcionalidad”⁴⁰⁶. Las relaciones entre la generalidad, igualdad y proporcionalidad no son tan simples como pudieran parecer a primera vista. Por un lado, se considera a los principios de igualdad y generalidad insertos en el de proporcionalidad, entendido este último como un presupuesto de la capacidad contributiva⁴⁰⁷. La relación consiste en que el principio de proporcionalidad no será efectivo si no se cumplen simultáneamente los de generalidad e igualdad, de modo que estos dos principios pueden ser considerados como requisitos necesarios, pero no suficientes, de la proporcionalidad⁴⁰⁸.

Dentro de la legislación ordinaria, el art. 3 LGT advierte que “*La ordenación de los tributos ha de basarse en la capacidad económica de las personas llamadas a satisfacerlos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad y equitativa distribución de la carga tributario y no confiscatoriedad*”.

Sin perder de vista el texto constitucional, encontramos en el artículo 53 del mismo, el grado de protección que se otorga a estos principios que vinculan a todos los poderes públicos, que sólo por ley podrán regularse y que se tutelarán mediante un recurso de inconstitucionalidad⁴⁰⁹.

Una última cuestión que interesa analizar es el grado de aplicación de dichos principios constitucionales. MORIES JIMÉNEZ es partidaria de una aplicación más tenue o suavizada de los mismos considerando el carácter

406 Vid. NEUMARK, F., *Principios de la Imposición* (Traducción de Enrique Fuentes Quintana), Ed. Instituto de Estudios Fiscales, 2ª edición, Madrid, 1994, págs. 83 y 84.

407 Vid. KOCK, W. “Una nueva interpretación de los principios fiscales”, *Finanzarchiv, N. F.*, Tomo 25, 1966, pág. 319.

408 No son suficientes porque el cumplimiento de los principios de igualdad y generalidad no garantiza siempre la efectiva proporcionalidad del reparto de las cargas públicas. Cfr. NEUMARK, F., “Los principios...”, op. cit., pág. 84.

409 Cfr. GOROSPE OVIEDO, J. I., *La deuda tributaria...*, op. cit., págs. 141 y 142.

autónomo e independiente de las prestaciones tributarias a cuenta en relación con la obligación principal⁴¹⁰. En definitiva, la aplicación de los principios constitucionales de justicia tributaria es consecuencia de la manifestación necesaria de los mismos en la obligación tributaria principal. También utiliza como argumento para rebajar la intensidad de su aplicación, el carácter no contributivo de las obligaciones a cuenta, con lo que no estamos de acuerdo, como hemos expuesto unas líneas mas arriba. Desde nuestro punto de vista, mejor que hablar de intensidad en la aplicación de los principios tributarios, preferimos referirnos a una aplicación de estos principios constitucionales adecuada a la estructura propia de las prestaciones tributarias a cuenta y a los elementos subjetivos y objetivos que las componen. Si bien es cierto que la justa y necesaria equiparación de las prestaciones a cuenta al importe final de la deuda es lo que hace exigible el reflejo de los principios constitucionales, también hay que decir que, precisamente por la autonomía e independencia en su aplicación respecto de la obligación principal, debemos hablar de una incidencia apropiada de los principios tributarios pero sin hacer referencia a la intensidad en comparación con la obligación principal.

A la hora de exponer y ver la incidencia de los principios constitucionales de justicia tributaria en las prestaciones tributarias a cuenta, hemos decidido alterar el orden que recoge el texto de nuestra Constitución, a saber, el de generalidad, capacidad económica, igualdad y progresividad. En este trabajo, hemos situado en último lugar para poder destacar la importancia de dicho principio en las obligaciones a cuenta, al estar convencidos de la necesidad de alcanzar un reflejo suficiente de la capacidad económica del sujeto que legitime la existencia de estas prestaciones en nuestro Ordenamiento tributario; no obstante, tenemos que afirmar que el principio de capacidad económica no tiene carácter exclusivo como parámetro de justicia del sistema

410 Cfr. MORIES JIMÉNEZ, M. T., *La retención a cuenta en el Impuesto...*, op. cit., págs. 120 y 121.

tributario, sino que su aplicación simultánea con los restantes principios supone la formulación constitucional de la justicia tributaria⁴¹¹.

1.2.2.1. Principio de generalidad

El principio de generalidad significa que todos los ciudadanos deben contribuir al sostenimiento de las cargas públicas siempre y cuando ostenten la necesaria capacidad económica que justifica la exigencia del impuesto, respondiendo así a una necesidad de igualdad⁴¹². Por tanto, todo acto o negocio jurídico que sea un índice de capacidad económica quedará tipificado como hecho imponible de un tributo evitando que se mantenga la aplicación de exenciones sin razón de ser. Por el contrario, cuando los beneficios o exenciones tributarias estén justificados constitucionalmente así como los fines que se persigan con los mismos, no puede haber duda de su legitimidad, aun cuando estos favorezcan a sujetos titulares de capacidad económica susceptible de ser gravada⁴¹³.

411 Cfr. SÁNCHEZ GALIANA, J. A., “Las actuaciones de la Agencia Tributaria...”, op. cit., pág. 427.

412 Para NEUMARK, el principio de generalidad conlleva que “todas las personas (naturales y jurídicas) – en cuanto tengan capacidad de pago y queden tipificadas por una de las razones legales que dan nacimiento a la obligación tributaria, sin que se tengan en cuenta para ello criterios extraeconómicos, tales como la nacionalidad (jurídica), estamento y clases sociales, religión, raza, etc. – sean sometidas al gravamen tributario, y que, por otra parte, no se admitan en el marco de un impuesto particular otras excepciones a la obligación tributaria subjetiva y objetiva que las que parezcan inexcusables por razones de política económica, social, cultural y sanitaria o por imperativos de la técnica tributaria”. Vid. NEUMARK, F., *Principios de la imposición*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2ª edición, 1994, pág. 109.

413 MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO y TEJERIZO LÓPEZ, *Curso de Derecho...*, op. cit., pág. 110 y 111.

Observando nuestros antecedentes constitucionales, las Constituciones españolas anteriores a la actual, el deber de contribuir se predicaba para “todo español”, excepto en la Constitución de 1931 que hacía referencia a la riqueza del país “sea quien fuere su dueño”.

El principio de generalidad está inseparablemente unido al de capacidad económica, así como al de igualdad, ya que para la consecución de un sistema tributario justo, es imprescindible que afecte a todas las manifestaciones de capacidad económica.

A juicio de GOROSPE OVIEDO, este principio de carácter abstracto, viene a legitimar aquellos beneficios fiscales que no responden a una efectiva capacidad económica porque persiguen fines extrafiscales, ya que lo fundamental es que todos contribuyan de acuerdo con un sistema tributario justo⁴¹⁴.

En cuanto a la efectividad de este principio en el ámbito de las prestaciones tributarias a cuenta, ésta puede advertirse en los numerosos presupuestos de hecho de obligación a cuenta que se han extendido por todos los impuestos personales sobre la renta y a casi todos los tipos de rendimientos. Es significativa la expresión “rentas” que se hace en el texto normativo que ha permitido dicha extensión de retenciones e ingresos a cuenta a un mayor número de supuestos.

1.2.2.2. El principio de igualdad.

La igualdad se ha convertido en un elemento básico de nuestro ordenamiento constitucional que se manifiesta en diversos preceptos como igualdad formal – art. 14, “*todos los españoles son iguales ante la ley*” –,

Esta última se acercaba más a la configuración actual del principio de generalidad que abarca a las personas físicas, jurídicas, nacional o extranjera. Cfr. CORDÓN EZQUERDO, T., y GUTIÉRREZ FRANCO, Y., “Los principios constitucionales de generalidad y capacidad económica en nuestra realidad tributaria”, *Gaceta Fiscal*, núm. 141, marzo, 1996, págs. 182 y 183.

414 Cfr. GOROSPE OVIEDO, J. I., *La deuda tributaria...*, op. cit., pág. 177.

material – el art. 9.2 incita a los Poderes públicos a que promuevan efectivamente la libertad y la igualdad de los ciudadanos – y, en tercer lugar, la igualdad del sistema tributario en el artículo 31⁴¹⁵.

En el ámbito tributario, este principio de igualdad se manifiesta, fundamentalmente, en forma de capacidad contributiva, de modo que exige que iguales situaciones económicas sean gravadas del mismo modo, aunque deberán admitirse discriminaciones o tratos desiguales, siempre que no puedan calificarse de arbitrarios, irrazonables o infundados, sino que se apoyen en alguno de los criterios o principios recogidos en el ordenamiento jurídico⁴¹⁶. La directa correlación entre los principios de igualdad y de capacidad económica es una causa directa de la necesaria racionalidad que recae directamente sobre la elección de los hechos imposables y en el criterio con el que debería distribuirse la carga pública entre los contribuyentes⁴¹⁷.

Si trasladamos este principio al ámbito de las prestaciones tributarias a cuenta, la primera cuestión que viene a llamar nuestra atención es el trato diferenciado que se aplica a los rendimientos del trabajo frente a los rendimientos del capital y los derivados de actividades económicas en el cálculo de las mismas. Por un lado está el procedimiento de cálculo de las retenciones sobre los rendimientos del trabajo personal en el IPRF. Un

415 Cfr. MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO y TEJERIZO LÓPEZ, *Curso de Derecho...*, op. cit., pág. 113 y 114.

El principio de igualdad, junto con el de progresividad y no confiscatoriedad, inspiran el ordenamiento tributario español, hasta el punto que el de capacidad económica ha dejado de ser el único criterio de justicia de los tributos. Cfr. GARMÓN FIDALGO, J. A., “El principio de igualdad en materia tributaria. Comentario a la STC 46/2000, de 17 de febrero”, *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 12, 2000, pág. 26.

416 La desigualdad infringirá el derecho a la igualdad jurídica cuando este trato sea consecuencia de un criterio jurídico que carezca de justificación objetiva razonable. Resulta necesario que las discriminaciones se funden en razones congruentes con la finalidad de las normas y de la Constitución. Vid. HERRERA MOLINA, P. M., “El principio de igualdad financiera y tributaria en la jurisprudencia constitucional”, *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 67, julio-septiembre, 1990, págs. 394 y ss.

417 Cfr. DI PIETRO, A., “El futuro tributario de la Unión Europea: del mercado al ordenamiento jurídico...”, op. cit., pág. 577.

procedimiento minucioso en el que está previsto, en primer lugar, un mínimo “exento” de retención; la aplicación de las reducciones previstas en el artículo 17.2 de LIRPF; la deducción de las cotizaciones a la Seguridad Social, las mutualidades generales obligatorias de funcionarios, detracciones por derechos pasivos y cotizaciones a colegios de huérfanos o entidades similares; las reducciones sobre el rendimiento neto a que se refiere el art. 18 de la ley; la deducción del mínimo personal y familiar por descendientes y ascendientes, etc.⁴¹⁸. Al contemplarse toda esta serie de circunstancias personales y subjetivas, se puede observar un respeto por la capacidad económica del sujeto y es fundamental para conseguir el tan deseado acercamiento a la cuota tributaria final.

Y por otro lado están los restantes rendimientos sobre los que se aplicará un porcentaje predeterminado de retención que, al menos, en la actualidad, se contempla en el texto legal y no exclusivamente en el reglamento. En estos casos no se toma en consideración el volumen de gastos deducibles de cada tipo de rendimiento. Es especialmente llamativa la diferenciación que existe entre los rendimientos de actividades empresariales y profesionales a pesar de la gran similitud que comparten, no estando previstas retenciones para los rendimientos empresariales. No opina lo mismo el Tribunal Supremo, que los considera como grupos de contribuyentes diferentes y cuyo tratamiento diferenciado se debe a una justificación objetiva, razonable y proporcionada, como puede ser la mayor previsibilidad y mejor control de las rentas procedentes de actividades empresariales frente a los profesionales⁴¹⁹.

Precisamente, en relación con los rendimientos profesionales, se puede observar cómo el principio constitucional de igualdad opera en el ámbito de

418 Artículo 78.3 del RIRPF sobre la base para el cálculo del tipo de retención.

419 STS de 10 de julio de 1999, FJ 4º.

las retenciones. En este sentido, se ha previsto para aquellos profesionales que soporten gastos muy elevado (Representantes de Tabacalera, SA, Recaudadores municipales, Agentes de Seguros, etc.) un tipo de retención inferior, partiendo de su situación diferenciada⁴²⁰.

La aplicación de este principio de igualdad está íntimamente relacionada con el de progresividad y sus exigencias, al que nos referimos a continuación.

1.2.2.3. Principio de progresividad.

La conexión del principio de progresividad con el de igualdad se establece exactamente con la igualdad real a la que se refiere el art. 9.2 de la Constitución a través de la cual se canalizan discriminaciones que tienden a limar desigualdades no justificables. En realidad, el principio de progresividad se utiliza como técnica para alcanzar la igualdad real, relacionada con la propia capacidad económica.

El artículo 31 de la Constitución Española exige que la contribución de los ciudadanos al sostenimiento de los gastos públicos se realice mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad, que en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio. La progresividad del sistema tributario es una cualidad y una manera de ser del sistema, mediante su articulación técnica en los distintos tributos permite la consecución de unos fines que no son estrictamente recaudatorios, sino que trascienden dicho plano para alcanzar otros objetivos totalmente distintos, como pueden ser la distribución de la renta o cualquiera de los fines previstos

⁴²⁰ Así lo ha puesto de manifiesto el Tribunal Supremo en la sentencia de 19 de mayo de 2000, RJ 2000\6067.

por el propio artículo 40 de la Constitución. La jurisprudencia constitucional considera compatible la igualdad con la progresividad de los tributos, para ello el grado de progresividad deberá determinarse en función de la base imponible y no del sujeto⁴²¹. La progresividad, por imperativo constitucional, tiene un límite infranqueable en la no confiscatoriedad⁴²².

En relación con las obligaciones a cuenta, este principio viene reflejado claramente en la tabla de retenciones aplicable a los rendimientos del trabajo donde se ha logrado de forma bastante satisfactoria aproximar la base de la retención a la que será base del impuesto, ya que va a tomarse como referencia la tarifa del impuesto que es claramente progresiva; por tanto, se puede afirmar que el principio material de progresividad es tenido en cuenta por el legislador de acuerdo con la estructura de las prestaciones tributarias a cuenta y en la medida en que ha sido posible. El reciente sistema de cálculo de retenciones, pretende en la medida de lo posible, reflejar la progresividad propia del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La adecuación de los principios constitucionales a estas prestaciones no puede realizarse en perjuicio de los sujetos que vienen obligados a su cumplimiento, que no podemos olvidar que son particulares en su mayoría. Un sistema de obligaciones a cuenta absolutamente progresivo supondría una labor liquidatoria desproporcionada para retenedores y obligados a realizar los ingresos a cuenta.

La jurisprudencia del Tribunal Supremo, en las SS de 2 y 18 de marzo de 2000 señala que el principio de progresividad que la Constitución Española ha establecido (art. 31.1 CE), debe entenderse referido al sistema tributario o,

421 STC 46/2000, de 17 de febrero.

422 Cfr. MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO y TEJERIZO LÓPEZ, *Curso de Derecho Financiero...*, op. cit., págs. 117 y 118.

a lo sumo, a figuras impositivas completas⁴²³. Sin embargo, en su opinión, no tiene tanto sentido su aplicación en relación con supuestos más específicos como la retención o los pagos fraccionados que tienen un carácter provisional y que no constituyen la cuota tributaria, sino que suponen un adelanto a cuenta de la cuota que en su día resulte. La progresividad en los tributos debe lograrse a través de la cuota del Impuesto y no de las retenciones, que, por ejemplo, en el caso de los profesionales es difícil conocer el volumen total ingresos a priori, lo que hace a su vez difícil la aplicación de dicho principio constitucional.

Pero, de acuerdo con el art. 58 LGT, en concreto, desde su reforma del año 1995, no podemos olvidar que las prestaciones tributarias a cuenta ya forman parte de la deuda tributaria y no como un elemento accesorio, sino fundamental. Esto nos hace plantearnos la cuestión de si debería aplicarse el principio de progresividad en todo caso. Desde nuestro punto de vista, creemos oportuno la aplicación del mismo, en la medida en que esto sea posible, como es el caso de los rendimientos del trabajo personal, lo que ayudará a cuantificar las retenciones y ajustarlas lo máximo posible a la cuota tributaria final.

1.2.2.4. Principio de capacidad económica.

En último lugar, como adelantábamos antes, analizaremos el principio de capacidad económica y su incidencia en las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados.

423 RJ 2000\2996 y RJ 2000\2998, respectivamente.

Si bien es importante y necesario buscar la legitimidad de las prestaciones tributarias a cuenta en los anteriores principios constitucionales de justicia tributaria, resulta imprescindible, desde nuestro punto de vista, encontrar esta legitimidad en una conexión directa con el principio de capacidad contributiva. Sin necesidad de atender exclusivamente a una probabilidad de realización del hecho imponible finalizado el periodo impositivo o a la posterior devolución si ésta no llegara a producirse. Es importante determinar su propia legitimación desde su nacimiento y durante su realización, ya que las cantidades ingresadas de forma periódica van a ser adquiridas por la Administración para su libre disposición y utilización.

Una vez más hay que volver al texto constitucional para encontrar el origen de este principio⁴²⁴: *“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica...”*. Además, en la legislación ordinaria se ha plasmado este principio, en el art. 3 LGT de modo que la *“ordenación de los tributos ha de basarse en la capacidad económica de las personas llamadas a satisfacerlos...”*.

La capacidad económica es la que determina en qué medida los ciudadanos deben contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y actúa como presupuesto y límite para la tributación; asimismo, supone un parámetro del que pueden valerse los poderes públicos para alcanzar la realización de objetivos fundamentales que también se encuentran en el texto

424 Sin embargo, en opinión de CASADO OLLERO, el constituyente se limitó a establecer la capacidad económica como categoría jurídica sin preocuparse de detallar y desarrollar su contenido y su función en el mecanismo impositivo. Por este motivo, el significado y la función que en definitiva desempeñe el principio de capacidad económica, deberá ser puesto de manifiesto por la interpretación y el uso que del principio haga el Tribunal Constitucional. Cfr. CASADO OLLERO, G., “El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II). El contenido constitucional de la capacidad económica”, *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, núm. 34, abril / junio 1982, pág. 186.

constitucional⁴²⁵. Este principio, por tradición, ha sido de aplicación exclusiva en el ámbito tributario y, por tanto, solamente predicable de los ingresos constitutivos de tributos. Sin embargo, en el intento de definir y delimitar el principio de capacidad económica, así como los hechos indicativos de la misma realizado por la doctrina, se ha podido ver una evolución en su concepción, que, a pesar de mantener sus líneas básicas tradicionales sobre los criterios indicativos de capacidad económica, ha alcanzado una proyección mucho más amplia⁴²⁶.

Gracias a esta expansión en su contenido, podemos señalar la relevancia del principio de capacidad económica fuera de los límites del presupuesto de hecho de la figura tributaria, hasta llegar a todos los elementos estructurales del tributo e incluso, hasta se podría llegar a decir, que constituye un criterio para la ordenación de los gastos públicos⁴²⁷.

De este modo, para que el principio de capacidad económica tenga una plena y justa efectividad, hay que ponerlo en relación con otros principios del ordenamiento tributario, como el de igualdad y progresividad. Podemos decir que esta convivencia de los principios constitucionales con la que se persigue un sistema tributario justo, no sólo no restringe el contenido de ninguno de

425 Por ejemplo, el principio de capacidad económica es un instrumento muy efectivo para conseguir la igualdad de tratamiento que es un objetivo fundamental en la actuación de la Administración pública. Cfr. CASADO OLLERO, G., “El principio de capacidad...”, op. cit., pág. 186.

426 Entre otros podríamos mencionar a GIARDINA que formuló el “principio de normalidad” por el que el legislador sólo establecerá supuestos de hecho que, normalmente, sea indicativo de capacidad económica; BERLIRI puso de manifiesto que no todos los actos configurados como hechos imposables son siempre indicativos de capacidad económica, circunstancia que deberá solucionarse por la vía de las exenciones o bonificaciones; MARTÍN DELGADO que ha señalado la relatividad del mínimo vital exento, dependiendo de la realidad social y económica de cada momento histórico y la postura que adopte el ordenamiento jurídico, hasta el punto que la determinación del mismo va a ser una cuestión de justicia. Cfr. MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO y TEJERIZO LÓPEZ, *Curso de Derecho...*, op. cit., pág. 120 y 121.

427 Cfr. CASADO OLLERO, G., “El principio de capacidad...”, op. cit., pág. 187 (nota núm. 5).

ellos, sino que, por el contrario, potencia, en la mayoría de los casos, el efecto de cada uno de ellos⁴²⁸.

Además, el principio de capacidad económica debe predicarse de todo el ordenamiento tributario, aunque sea algunas veces de forma positiva, es decir, gravando manifestaciones que son claramente indicativas de capacidad económica, o bien de forma negativa, cuando se dejen sin gravar una serie de manifestaciones de riqueza que no son acordes con el mismo⁴²⁹. Otra forma de manifestarse es mediante la cuantificación de la prestación y los criterios utilizados, no siendo suficiente su reconocimiento en el enunciado del hecho imponible⁴³⁰; como ha puesto de manifiesto el TS en la sentencia de 12 de noviembre de 1993 (RJ 1993\8437), en relación con las prestaciones a cuenta, no pueden considerarse legítimas aquellas prestaciones provisionales cuya cuantificación es excesivamente desproporcionada en relación con la obligación tributaria principal.

Siguiendo esta línea, observamos que dentro de nuestro Ordenamiento tributario también existen otras obligaciones tributarias a las que, en principio, no se les considera como tributos, pero las cuales sí tienen un carácter tributario. Estas son las prestaciones tributarias a cuenta, y como elementos del mismo, parece obligado plantearse si también les afecta este principio, y si fuese así, en qué medida y con qué intensidad lo hace.

428 Cfr. DE MIGUEL CANUTO, E., “La sentencia constitucional...”, op. cit., pág. 97.

429 Cfr. MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO y TEJERIZO LÓPEZ, *Curso de Derecho Financiero...*, op. cit., pág. 121.

430 Son dos las facetas en las que debe observarse la incidencia del mecanismo de cuantificación de las prestaciones tributarias a cuenta; una, tomando como referencia los parámetros de medición de la capacidad económica que resultan del impuesto y la otra, que requiere la existencia de alguna correlación entre la prestación derivada del ingreso anticipado y la prestación configurada como definitiva. Cfr. ALGUACIL MARÍ, M. P., *La retención a cuenta...*, op. cit., págs. 174 y 175.

Los tributos más idóneos para hacer efectivo el principio de capacidad económica son aquellos con un mayor grado de subjetividad, en los que los elementos de cuantificación de la deuda se acomodan mejor a las circunstancias personales del sujeto pasivo⁴³¹. La personalización de los tributos es un fenómeno más amplio en el que está incluida la subjetivización que se identifica con la apreciación de la capacidad contributiva en términos relativos y que opera en toda la esfera tributaria, incluso hasta en la magnitud de las retenciones a cuenta y demás obligaciones a cuenta. Con ella se pretende acomodar el impuesto a la capacidad de pago del sujeto en función de sus circunstancias personales, familiares y económicas⁴³². La determinación del porcentaje de retención, ingreso a cuenta o pago fraccionado también supondrá, por tanto, personalizar el tributo, ya que estas magnitudes se calculan en base a razones de capacidad contributiva que afectan directamente al sujeto gravado.

En relación con las obligaciones a cuenta es mucho y muy diverso lo que se ha escrito sobre este tema, aunque es admitido de forma unánime por la doctrina que la intensidad con la que debe reflejarse dicho principio es menor que en relación con la obligación tributaria principal, lo cual no obvia un índice propio de capacidad contributiva, ya que debe presuponerse en estas una potencial disponibilidad económica en el momento de su realización, un índice de riqueza propio y actual.

En principio y desde un punto de vista restrictivo, en cuanto que las obligaciones a cuenta no consisten en ingresos constitutivos de tributos, no parecería apropiado o necesario que se contemplase el principio de capacidad económica. Uno de los autores más relevantes en esta materia que negaban la

431 Cfr. SAINZ DE BUJANDA, F., "Hacienda y Derecho", Tomo III, Madrid, 1962, pág. 230.

432 Cfr. VELARDE ARAMAYO, M. S., *Beneficios y minoraciones en el Derecho tributario*, Ed. Marcial Pons, Madrid. 1997, pág. 92.

aplicación del principio de capacidad económica era el Profesor BOSELLO. No estaba de acuerdo con su aplicación, en cuanto que las cantidades ingresadas en concepto de retenciones no implicaban una definitiva adquisición de la suma por parte del Estado y, por tanto, no era predicable sobre ellas el principio recogido en el art. 53 de la Constitución Italiana sobre la capacidad contributiva. Entre la doctrina española, HINOJOSA TORRALVO niega que se manifieste la capacidad económica en los pagos a cuenta porque, en su opinión, este principio sólo se manifestará en el momento final del período impositivo, cuando se produzca el devengo de la obligación tributaria principal y se verifique el hecho imponible; en cambio, el nacimiento y extinción de las obligaciones a cuenta se producirá con anterioridad a este momento, por lo que se entiende que no puede predicarse una manifestación de capacidad económica en el cumplimiento de las prestaciones tributarias a cuenta⁴³³.

Potro lado, se encuentra SOLER ROCH para quien el principio de capacidad económica opera fundamentalmente en el momento del establecimiento del tributo, de modo que los presupuestos de hecho escogidos contengan una estructura contributiva; por eso mismo, las obligaciones tributarias a cuenta, a pesar de que responden al interés en la satisfacción del crédito tributario, en opinión de esta autora no lo hace en aplicación del principio de contributivo, sino, únicamente, con una finalidad fundamental garantista⁴³⁴.

No obstante, en nuestra opinión, en la medida en que estos ingresos están destinados, en primer lugar, a proporcionar liquidez a la Hacienda Pública y, posteriormente, a sufragar el pago de la cuota tributaria del

433 Cfr. HINOJOSA TORRALVO, J. J., “Pagos a cuenta” en AAVV *Los nuevos impuestos sobre la renta de las personas físicas y sobre la renta de no residentes*, coordinado por Germán ORÓN MORATAL, Madrid, McGraw – Hill, 1999, pág. 628.

434 Vid. SOLER ROCH, M. T. “Notas sobre la configuración.....”, op. cit., pág. 9 y 17.

correspondiente impuesto a la vez que constituyen una parte fundamental de la deuda tributaria, somos partidarios de exigir la proyección del principio de capacidad económica sobre las prestaciones tributarias a cuenta. Las obligaciones a cuenta son un instrumento más dirigido a concretar el deber de contribuir de los ciudadanos; de modo que, si el adelanto de estas cantidades se entiende como instrumento el tributo para que pueda justificarse ese sacrificio que realiza la persona al satisfacer las prestaciones a cuenta, debe practicarse este anticipo de forma proporcional al sacrificio que genera el tributo⁴³⁵.

De todas formas, para legitimar el sacrificio que supone el anticipo del tributo, debe constatarse, al menos, la obtención de una renta bruta durante el período impositivo en que se están exigiendo dichas obligaciones. Es decir, la anticipación de ingresos no puede ser arbitraria, sino que tiene que estar justificada por una relación de probabilidad con el presupuesto que indica capacidad contributiva en que se basa el tributo. En este sentido hay que señalar que teniendo en cuenta que el hecho imponible es lo que permite pronunciarse sobre la legitimidad del tributo, ya que debe reflejarse en el mismo la capacidad económica del sujeto pasivo, y teniendo en cuenta que el presupuesto de hecho de la retención a cuenta ha de estar necesariamente conectado con aquél, puede concluirse que el instituto de la retención a cuenta no sería constitucionalmente legítimo si no fuese posible adecuar la cuantía de la prestación a la capacidad económica del realizador del hecho imponible. Por tanto, la prestación pecuniaria provisional en que se traduce la retención e igualmente ingresos a cuenta y pagos fraccionados, ha de operar de acuerdo con el principio contributivo⁴³⁶.

435 Cfr. PONT CLEMENTE, J. F., *El pago fraccionado de los tributos*, ED. Instituto de Estudios Fiscales – Marcial Pons, Madrid, 1993, pág. 107.

436 Cfr. COLLADO YURRITA, M. A., *La retención a cuenta en el Impuesto sobre...*, op. cit., pág. 72.

Otra característica de las prestaciones a cuenta, además de la anticipación en el tiempo, es la provisionalidad de las cantidades ingresadas, que dependen del nacimiento de la futura obligación tributaria; sin embargo, no debe entenderse como impedimento para la aplicación del principio de capacidad económica. Como señala MOSCHETTI “...el pago provisional también es contribución a los gastos públicos y debe adecuarse a la capacidad del contribuyente, pero...mientras que el pago definitivo debe estar en relación con una capacidad efectiva, definitivamente comprobada, el pago provisional puede estar en conexión con una capacidad presunta, con tal de que esta presunción sea legítima y esté garantizada, en caso de pago superior a lo debido, una total adecuación a la capacidad efectiva”; además, añade, el principio de capacidad económica debe estar presente en todo el proceso de actuación del tributo, no sólo en el momento de realizar el hecho imponible⁴³⁷.

En la misma idea de entender las obligaciones a cuenta como prestaciones que contribuyen al soporte de los gastos públicos desde su ingreso, resulta muy interesante para apoyar nuestro parecer, la reflexión que hace VICENTE – ARCHE DOMINGO sobre el principio de capacidad económica y el deber de sostener los gastos de la Hacienda. Este autor parte de que la noción de gastos públicos es aplicable a los gastos de toda la Hacienda y por tanto, el deber de contribuir, que recoge la Constitución, debe extenderse al sostenimiento de los gastos públicos en general. Con esta premisa debe entenderse que el principio de capacidad económica debe predicarse de todos los ingresos que contribuyan al sostenimiento de los gastos públicos de todas las Hacienda públicas. En este sentido no puede considerarse admisible que determinadas contribuciones que financien gastos públicos se apliquen siguiendo criterios diferentes al de capacidad económica en relación

437 Vid. MOSCHETTI, F., *El principio de capacidad contributiva* (traducido por CALERO GALLEGOS y NAVAS VÁZQUEZ), IEF, Madrid. 1980, págs. 102, 379 y 380.

con los sujetos que las satisfacen⁴³⁸. Por tanto, si mantenemos nuestra consideración de las prestaciones tributarias a cuenta como obligaciones contributivas, una vez más, estaríamos proclamando la necesidad de aplicar y proyectar este principio constitucional sobre las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados.

También está a favor de que se contemple el principio de capacidad económica en las obligaciones a cuenta, FALCÓN Y TELLA que afirma que “es de esencia a las obligaciones a cuenta de cualquier tributo la determinación de las mismas en función de la cuantía previsible de la obligación principal a cuenta de la que se establecen; o más precisamente, el art. 31.1 de la Constitución impide el establecimiento de obligaciones a cuenta por un importe superior al que previsiblemente alcanzará la cuota del ejercicio...”. Se trata, en definitiva, de una serie de exigencias de lógica jurídica perfectamente reconducibles al principio de capacidad contributiva y que son predicables, con carácter general, de todo sistema de ingresos a cuenta⁴³⁹.

En principio, el requisito de actualidad de la capacidad económica impediría la exigencia de prestaciones anticipadas en relación con una obligación tributaria que se verificará en el futuro, no obstante, indica TESAURO, cabría una excepción siempre que la obligación a cuenta no esté desconectada del hecho imponible principal y esté previsto el derecho de reembolso, e incluso, considera que no se puede obligar a realizar ingresos anticipados, si el contribuyente prevé que no va a producir ningún rendimiento durante el presente período impositivo⁴⁴⁰. MORIES JIMÉNEZ se

438 Vid. VICENTE – ARCHE DOMINGO, F., “Apuntes sobre el instituto del tributo, con especial referencia al Derecho Español”, *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, núm. 7, julio / septiembre, 1975, págs. 478 y 479.

439 Cfr. FALCÓN y TELLA, R., “Las obligaciones a cuenta y la capacidad contributiva: especial referencia a la nueva regulación de los pagos fraccionados en el Impuesto sobre Sociedades”, *Quincena Fiscal*, núm. 4, febrero, 1997, pág. 6.

440 TESAURO, F., *Instituzioni di Diritto Tributario. Vol. 1. Parte generale*, Séptima edición, Utet, 2000.

muestra igualmente partidaria de su aplicación, especialmente en los rendimientos del trabajo personal en cuanto que se tiene en cuenta no solo la renta percibida por el trabajador sino también las circunstancias familiares y personales; en cuanto a los rendimientos del capital y los de actividades profesionales en los que el porcentaje de retención o ingreso a cuenta no es variable sino fijo, se va a presumir una capacidad contributiva por el hecho de percibir una renta⁴⁴¹.

No puede perderse de vista que si el legislador ha escogido un concreto índice de capacidad económica para gravarlo, tanto la obligación principal como las obligaciones a cuenta deben ser un reflejo del mismo y estructurarse en torno a ese índice de riqueza aunque no sea con la misma intensidad⁴⁴².

Las prestaciones tributarias a cuenta constituyen un pilar importante en el sistema tributario y, especialmente, en la estructura de los impuestos personales sobre la renta, tanto de personas físicas como jurídicas, además de ser un elemento fundamental constitutivo de la deuda tributaria, por lo que no hay duda de que deben estar afectadas por los principios constitucionales de justicia entre los que se encuentra el principio de capacidad económica al que nos estamos refiriendo. Que el principio de capacidad económica deba predicarse en todo el sistema fiscal en general, no obsta para que igualmente sea exigible, de algún modo, en cada una de las figuras tributarias que lo componen así como en los diversos instrumentos utilizados por la Administración para la exacción de los tributos, especialmente, cuando éstas suponen una importante aportación a los gastos públicos, como es el caso del IRPF⁴⁴³ y las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados⁴⁴⁴.

441 Cfr. MORIES JIMÉNEZ, M. T., *La retención a cuenta en el Impuesto...*, op. cit., pág. 120 y 122.

442 Cfr. MIGUEL CANUTO, E. De, “La sentencia...”, op. cit., pág. 105.

443 La Sentencia del Tribunal Constitucional de 28 de octubre de 1997 destacó la importancia del IRPF como uno de los pilares estructurales de nuestro sistema tributario en

GOROSPE OVIEDO, para estudiar la incidencia del principio de capacidad económica sobre las obligaciones a cuenta, parte de la distinción que en su día hizo GIARDINA entre capacidad contributiva absoluta y capacidad contributiva relativa⁴⁴⁵. Con la primera acepción se quiere hacer referencia a la capacidad o aptitud abstracta para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, y la segunda se utiliza como criterio que debe regir a la hora de determinar y calcular la carga tributaria concreta. Cada una de ellas se tiene en cuenta en un momento distinto en el establecimiento de los tributos; mientras que la absoluta preside el de la fijación de los presupuestos de hecho de cada una de las figuras tributarias, la capacidad contributiva relativa lo hará cuando se delimitan los elementos de cuantificación de la deuda tributaria⁴⁴⁶.

Fuera de la doctrina italiana y volviendo a la española, CASADO OLLERO propone otra distinción frente a la del autor italiano; distingue entre capacidad económica como fuente o sustrato de la imposición y la capacidad económica como criterio para la contribución al sostenimiento de los gastos

el que mejor se realizaba el reparto de la carga tributaria personal de acuerdo con los criterios del principio de capacidad económica además de los principios de igualdad y progresividad, “lo que lo convierte en una figura impositiva primordial para conseguir que nuestro sistema tributario cumpla los principios de justicia tributaria que impone el art. 31.1 CE, dada su estructura y su hecho imponible... Se trata, indudablemente, de un tributo en el que el principio de capacidad económica y su correlato, el de igualdad y progresividad tributarias, encuentran su más cabal proyección” (FJ 9º). Conforme a esta afirmación que hace el Tribunal Constitucional y debido a la importante función que desempeñan las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados en dicho impuesto, que incluso para numerosos contribuyentes constituyen el único medio para contribuir en relación con el IRPF, no está de más, considerar necesaria y, por tanto, exigir la proyección de estos principios sobre las mismas aunque por motivos técnicos tenga que ser más atenuada.

444 Cfr. GOROSPE OVIEDO, J. I., *La deuda tributaria...*, op. cit., pág. 151 y 152.

445 Vid. GIARDINA, E., *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Milano, Giuffrè, 1961, págs. 53 a 57. En España recoge este criterio SAINZ DE BUJANDA, F., en *Reflexiones sobre un sistema de Derecho tributario español*, Hacienda y Derecho, III, págs. 189 y 190.

446 Cfr. GOROSPE OVIEDO, J. I., *La deuda tributaria...*, op. cit., págs. 148 y 149.

públicos, que en definitiva, viene a ser prácticamente equivalente a la distinción del autor italiano⁴⁴⁷.

De acuerdo con esta distinción, para la configuración de las prestaciones a cuenta y su establecimiento es imprescindible la capacidad económica absoluta que constituiría el sustrato de las mismas pues toda exacción de carácter tributario debe tener un sustrato de riqueza. Esto supone la existencia de una potencial capacidad económica tanto en el presupuesto objetivo de la obligación a cuenta como en el sujeto que debe soportar la carga que deriva de la misma.

En cuanto a la posibilidad de exigir una capacidad económica relativa en las prestaciones tributarias a cuenta, hay que recordar que estas obligaciones recaen principalmente sobre rentas brutas sobre las que se aplican muy pocos gastos; es el caso de los rendimientos del trabajo, del capital mobiliario, premios y ganancias patrimoniales por fondos de inversión, o sobre rendimientos netos parciales del ejercicio para aquellos rendimientos que admiten más gastos deducibles, como los rendimientos empresariales y profesionales. No obstante a estos se les aplica unos tipos no demasiado elevados – a excepción de los rendimientos del trabajo a los que se calculan de acuerdo con la tarifa del impuesto –, por lo que puede apreciarse que a la hora de gravarlos se ha tenido en cuenta no sólo la capacidad económica absoluta, sino también relativa, aunque con un contenido menos rígido que en la obligación principal, más bien podría hablarse de una capacidad económica previsible o atemperada⁴⁴⁸.

447 Cfr. CASADO OLLERO, G., “El principio de capacidad y el control...”, op. cit., pág. 190.

448 Cfr. GOROSPE OVIEDO, J. I., *La deuda tributaria...*, op. cit., pág. 154 y 155.

En la vigente regulación de las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados podemos encontrar supuestos en los que no se aplique directamente el principio de capacidad económica, sin embargo, esto no significa que su estructura, su presupuesto de hecho y su mecanismo, no deba responder a una realidad económica que, en este caso, es tomada como índice de capacidad contributiva aunque sea meramente potencial⁴⁴⁹.

Los sucesivos Reales Decretos que se han ido desarrollando en relación con los Reglamentos del IRPF, manifiestan el firme propósito de que las retenciones no superen las cuotas respectivas del impuesto para evitar las correspondientes devoluciones, pues éstas, aunque pudieran tener determinada justificación técnica en algunas circunstancias, lo cierto es que sustancialmente contradicen el principio constitucional de capacidad económica. Destacan las retenciones por los rendimientos del trabajo personal para las que se prevén un mínimo exento de acuerdo con la situación personal y familiar del contribuyente (art. 76 RIRPF) además de contar con gastos deducibles y reducciones, también en función de las circunstancias personales y familiares – en el mismo sentido se han pronunciado, entre otras, las siguientes sentencias: STS 2 de marzo de 2000 (RJ 2000, 2996); STS 19 de mayo 2000 (RJ 2000, 6067); STS 14 de julio de 2000 (RJ 2000, 6839).

Recientemente, el tipo de retención establecido reglamentariamente se ha reducido al 15% para los rendimientos íntegros de profesionales, frente al 20% que se impuso en 1998. Este es un porcentaje más razonable y entendemos que evita en mayor medida la posibilidad, respecto a determinados profesionales, de contravenir alguno de los principios constitucionales, como el de igualdad, progresividad o capacidad económica o de pago.

449 Ibidem, págs. 160 y 161.

Los contribuyentes están obligados a pagar los impuestos debidos pero no a sufrir de forma injustificada la lesión financiera que significa soportar retenciones superiores a la cuota impositiva, pues la devolución restituye la cantidad pero no resarce el daño en cuanto que sólo se cobran intereses si hay retraso en la devolución pero no por el anticipo que implican tales retenciones a devolver.

La figura del ingreso a cuenta, tradicionalmente también ha originado conflictos con el principio de capacidad económica al no existir, en un principio, previsión legal que permitiera al sujeto obligado a realizar el ingreso a cuenta la repercusión frente al receptor de los rendimientos en especie, sobre el que, en definitiva, se predicaba la capacidad contributiva y que era, en últimas instancia, el responsable de dichos ingresos. Aunque, efectivamente el problema del reembolso de las cantidades procedentes del ingreso a cuenta podía resolverse mediante acuerdos privados a un nivel extratributario, era innegable que se trataba de una cuestión que afectaba directamente a los principios esenciales del Ordenamiento tributario que no pueden ser objeto de libre disposición entre particulares. Por tanto, una obligación de ingresar impuesta al pagador de rendimientos en especie y sin posibilidad de recuperar dicho importe del sujeto gravado por el impuesto en el que se inserta dicha obligación, debía ser considerada como contraria al principio de capacidad económica. El pagador de rendimientos en especie no manifestaba ninguna capacidad contributiva y, sin embargo, era su patrimonio el que tenía que soportar el pago del ingreso a cuenta⁴⁵⁰.

Esta era la situación existente antes de la modificación del IRPF y la nueva *Ley 40/1998*; en esta nueva regulación, aunque de forma muy escueta, ya se ha previsto la posibilidad de trasladar el ingreso a cuenta al sujeto

450 Cfr. LUCHENA MOZO, M. G., *Retenciones e ingresos a cuenta en...*, op. cit., págs. 335 y 342. Debido a la gravedad de esta situación se considero, en el ámbito de los rendimientos del trabajo, que como la contraprestación en especie era considerada como gasto personal, lo mismo debía hacerse con el correspondiente ingreso a cuenta.

pasivo mediante la detracción del importe correspondiente a la obligación anticipada de los rendimientos en metálico que perciba del mismo pagador.

En relación con los pagos fraccionados, existe una polémica que tiene mucho que ver con el principio de capacidad económica y que está ocasionada por la cuantificación de los mismos conforme a rendimientos obtenidos en ejercicios anteriores. Este problema se ha dado tanto en los pagos fraccionados del IRPF como en los del IS, si bien en el primer caso se han adoptado las medidas pertinentes para terminar con él, mientras que en el caso del IS todavía se le pueden hacer ciertas críticas al sistema que permanece vigente.

En el IRPF la solución vino de la mano de la Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de noviembre de 1993 (RJ 1993\8437), que anulaba el precepto que calculaba los pagos fraccionados de los empresarios o profesionales en régimen de estimación directa o estimación objetiva por coeficientes, a partir del 6 por 100 de los rendimientos netos empresariales o profesionales obtenidos en el penúltimo año anterior al de los pagos fraccionados (art. 62 del RIRPF que desarrollaba la ley de 1991). Tras la sentencia se publicó una Resolución de urgencia de la Dirección General de Tributos, de 12 de enero de 1994, sobre el pago fraccionado correspondiente al último trimestre de 1993; y, posteriormente, el *Real Decreto 120/1994, de 28 de enero*, que modificó dicho artículo 62 del RIRPF, para que el cálculo de los pagos fraccionados se realizara a partir de renta actual y no pretérita.

En los pagos fraccionados regulados en el Impuesto sobre Sociedades, también encontramos un procedimiento de cálculo del importe basado en rentas pretéritas, no que ha planteado numerosas discusiones doctrinales por considerarse contrario al principio de capacidad económica.

Pero, antes de analizar esta cuestión, es necesario ver si se puede hablar de capacidad económica en el ámbito de las personas jurídicas, que también ha sido un tema objeto de discusión y que no siempre ha estado clara.

En el sector de la Economía Fiscal, aunque también del Derecho Financiero se ha negado la existencia de una capacidad económica autónoma de las personas jurídicas. Esta negación se debe al ámbito subjetivo de aplicación del principio de capacidad económica que, en principio, parece más difícil de reflejarse en las personas jurídicas. Los partidarios de esta negación consideran que, únicamente las personas físicas que se encuentran dentro de dichas entidades, son las titulares de la capacidad económica, de modo que la única vía para alcanzar una imposición justa y acorde con la capacidad contributiva de los contribuyentes es garantizar el postulado de la capacidad económica en los impuestos que gravan las rentas de las personas físicas.

NEUMARK opina que la personalidad jurídica propia que se ha atribuido a las sociedades ha impresionado a los juristas, y esto no les deja ver que detrás de una persona moral siempre hay personas físicas que, antes o después van a participar en los beneficios de la sociedad⁴⁵¹.

Para COSCIANI, la capacidad contributiva supone inevitablemente un elemento de sacrificio que sólo es predicable de la persona física que es la que sufre los desembolsos periódicos y debido a ese esfuerzo tiene sentido la limitación que supone su capacidad económica. En cambio, para la empresa no encuentra una capacidad contributiva como índice de sacrificio, pues nadie puede evitar que la empresa o sociedad “descargue el gravamen sobre otros sujetos, ya sean los socios o propietarios del patrimonio, ya sean los consumidores de su producto”⁴⁵².

El problema de la autonomía de la capacidad contributiva de las sociedades, que es muy diferente de la de las personas físicas o socios que la

451 Cfr. NEUMARK, F., *Principios de la...*, op. cit., págs. 146 y 147.

452 Cfr. COSCIANI, C. “Problemas relacionados con la imposición sobre las personas jurídicas”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 40, diciembre, 1960, pág. 745.

integran, fue puesto de manifiesto por GRIZIOTTI basándose en dos postulados:

- a) “La expansión de la propiedad mobiliaria anónima no permite una aplicación satisfactoria de los impuestos directos personales sobre la renta y sobre el patrimonio”.
- b) “Los sujetos de la imposición no son solamente las personas físicas, sino también las entidades colectivas, por la capacidad contributiva que pueden presentar en forma propia y diferente de la que presentan las personas físicas que las puedan sustituir”⁴⁵³.

También MAFFEZZONI se muestra partidario de reconocerle capacidad económica propia a las sociedades de capital por varios motivos como “la concentración del poder de gestión al margen de los socios y la creación de un régimen privilegiado de responsabilidad limitada a favor de los socios”⁴⁵⁴. Estas dos circunstancias manifiestan una clara individualidad de la persona jurídica respecto de los socios que permitiría la aplicación de este principio.

Ya en nuestro país, no sólo tenemos la Constitución que deja muy claro que “todos” deben contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, sino también la LGT recientemente derogada, en el art. 30, señalaba como sujeto pasivo “la persona natural o jurídica que según la Ley resulta obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea como contribuyente o como sustituto del mismo”. En la vigente LGT, el artículo 35 sobre los obligados tributarios, hace referencia a las

453 Cfr. GRIZIOTTI, B., *Principii di politica, diritto e scienza della finanza*, Ed. Cedam, Padua, 1929, págs. 283 – 290.

454 Cfr. MAFFEZZONI, F., *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, Ed. Unione Tipografico – Editrice Torinese, Torino, 1970, pág. 123.

personas jurídicas y entidades que vienen obligadas por la normativa tributaria al cumplimiento de obligaciones tributarias.

Por tanto, no cabe duda de que las personas jurídicas también son titulares del deber de contribuir y por este motivo sus manifestaciones de riqueza pueden ser escogidas por el legislador como objeto de un tributo determinado siempre y cuando expresen la suficiente riqueza como para contribuir⁴⁵⁵.

Una vez concretada la existencia de capacidad contributiva en las personas jurídicas, es preciso analizar si ésta se respeta en la práctica de los pagos fraccionados en el Impuesto sobre Sociedades. Tradicionalmente la doctrina no ha prestado demasiada atención a los problemas o tensiones que han podido ocasionarse con la práctica de los pagos a cuenta, frente a la enorme repercusión de las retenciones o ingresos a cuenta entre la jurisprudencia y la doctrina. Sin embargo, la polémica no ha faltado en torno a este tema, teniendo en cuenta que uno de los procedimientos para determinarlos se basa en rendimientos obtenidos en ejercicios impositivos pretéritos. A continuación exponemos algunas de las fricciones que encontramos en la práctica de estas obligaciones a cuenta con el principio de capacidad económica.

Aunque la Sentencia del Tribunal Supremo de 1993 que anulaba el precepto por el que los pagos fraccionados debían calcularse a partir de rendimientos netos obtenidos en años anteriores y que se refería exclusivamente al IRPF, debido a la similitud de estas figuras en uno y otro impuesto, debería considerarse trasladable al Impuesto sobre Sociedades en el que también se contemplaba, con carácter obligatorio, el cálculo de los pagos fraccionados mediante rentas pasadas. De este modo, la publicación de la

455 Cfr. CENCERRADO MILLÁN E., “La aplicación del principio de capacidad económica...”, op. cit., pág. 47 y 48.

sentencia también afectó a este impuesto y obligó al legislador a tomar medidas entre las que destacan, en primer lugar, la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1994 que dispuso la alternativa de calcularlo sobre la base correspondiente a los tres, nueve u once primeros meses del año⁴⁵⁶. Unos años más tarde, aprovechando la modificación del IRPF, se incorporó en la *Ley 40/1998*, esta posibilidad de calcular los pagos fraccionados de acuerdo con las rentas parciales que se hayan obtenido a lo largo del período impositivo.

Así, en la actualidad, el art. 45 del texto refundido de la LIS regula la obligación de realizar periódicamente pagos fraccionados a lo largo del período impositivo a través de dos mecanismos muy distintos, sobre los cuales el sujeto pasivo tiene un derecho de opción⁴⁵⁷.

456 Artículo 69 de la *Ley 21/1993, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1994*.

457 Artículo 45 del texto refundido de la LIS. “1. *En los primeros veinte días naturales de los meses de abril, octubre y diciembre, los sujetos pasivos por obligación personal de contribuir y los sujetos pasivos por obligación real de contribuir mediante establecimiento permanente deberán efectuar un pago fraccionado a cuenta de la liquidación correspondiente al período impositivo que esté en curso el día primero de cada uno de los meses indicados.*

2. *La base para calcular el pago fraccionado será la cuota íntegra del último período impositivo cuyo plazo reglamentario de declaración estuviese vencido el primer día de los veinte naturales a que hace referencia el apartado anterior, minorado en las deducciones y bonificaciones a que se refieren los capítulos II, III y IV del presente título, así como en las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a aquél.*

Cuando el último período impositivo concluido sea de duración inferior al año se tomará también en cuenta la parte proporcional de la cuota de períodos impositivos anteriores, hasta completar un período de doce meses.

3. *Los pagos fraccionados también podrán realizarse, a opción del sujeto pasivo, sobre la parte de la base imponible del período de los tres, nueve u once primeros meses de cada año natural determinada según las normas previstas en esta Ley.*

Los sujetos pasivos cuyo período impositivo no coincida con el año natural realizarán el pago fraccionado sobre la parte de la base imponible correspondiente a los días transcurridos desde el inicio del período impositivo hasta el día anterior a cada uno de los períodos a que se refiere el párrafo anterior.

Para que la opción a que se refiere este apartado sea válida y produzca efectos, deberá ser ejercida en la correspondiente declaración censal, durante el mes de febrero del año natural y a partir del cual deba surtir efectos, siempre y cuando el período impositivo a

El supuesto, que en nuestra opinión atenta contra el principio de capacidad económica, es aquél por el que se determina el pago fraccionado conforme a la cuota íntegra del último ejercicio que tenga ya vencido el plazo de declaración y que viene regulado en el apartado 2 del art. 45 del Texto refundido de la LIS. Este supuesto, además, está contemplado como el aplicable con carácter general y en defecto de que se acoja el contribuyente a la opción que se ofrece en el apartado número 3, de lo que podría deducirse una cierta preferencia de este método frente al segundo. Es inevitable pensar que prima, una vez más, la mera comodidad de la Administración frente a los criterios de justicia tributaria⁴⁵⁸.

Esta sistematización debería haberse regulado al contrario para evitarle, al menos, al sujeto pasivo la obligación de acordarse de realizar una declaración censal durante el mes más corto del año, ya que, en caso de no hacerla, se verá obligado a determinar el ingreso anticipado conforme a la cuota íntegra del penúltimo año – en el caso del pago fraccionado de abril – y

que se refiera la citada opción coincida con el año natural. En caso contrario, el ejercicio de la opción deberá realizarse en la correspondiente declaración censal, durante el plazo de dos meses a contar desde el inicio de dicho período impositivo y la finalización del plazo para efectuar el primer pago fraccionado correspondiente al referido período impositivo cuando este último plazo fuera inferior a dos meses.

El sujeto pasivo quedará vinculado a esta modalidad de pago fraccionado respecto de los pagos siguientes, en tanto no se renuncie a su aplicación a través de la correspondiente declaración censal que deberá ejercitarse en los mismos plazos establecidos en el párrafo anterior.

4. La cuantía del pago fraccionado será el resultado de aplicar a las bases previstas en los dos apartados anteriores el porcentaje que se establezca en la Ley de Presupuestos Generales del Estado.

En la modalidad prevista en el apartado anterior, de la cuota resultante se deducirán las bonificaciones del capítulo III del presente título, otras bonificaciones que le fueren de aplicación al sujeto pasivo, las retenciones e ingresos a cuenta practicados sobre los ingresos del sujeto pasivo, y los pagos fraccionados efectuados correspondientes al período impositivo.

5. El pago fraccionado tendrá la consideración de deuda tributaria”.

458 Cfr. CENCERRADO MILLÁN, E., “La aplicación del principio de capacidad económica en los pagos...”, op. cit., pág. 51.

del último año – para los pagos de octubre y diciembre⁴⁵⁹. Por estos motivos, a pesar de que lo más deseable sería que el cálculo de las obligaciones a cuenta se realizara de la forma más fiel a lo que pudiera preverse como resultado final de la obligación tributaria principal⁴⁶⁰, el procedimiento del apartado 2 del art. 45 sólo podría ser admisible si se contemplase como opción, previa solicitud, del sujeto pasivo, en vez de aplicarse por defecto⁴⁶¹.

Desde el punto de vista del principio de capacidad económica, el segundo método regulado en el apartado tercero, recoge mejor las exigencias que conlleva este principio, en cuanto que la base del pago fraccionado tiene en cuenta el índice de riqueza del ejercicio vigente, frente al supuesto previo que no tiene en cuenta que la riqueza obtenida en períodos anteriores puede ser muy diferente a la que se obtiene durante el ejercicio en curso.

CENCERRADO MILLÁN hace una propuesta interesante en su estudio sobre la aplicación del principio de capacidad económica sobre los pagos a cuenta, vista la poca efectividad del principio constitucional sobre el sistema de prestaciones a cuenta⁴⁶². En ella se expone, de lege ferenda, exonerar de la

459 Cfr. FALCÓN y TELLA, R., “Las obligaciones a cuenta y la capacidad contributiva.....”, op. cit., págs. 5 y 6.

460 La STS de 12 de noviembre de 1993 (RJ 1993\8437) señala que “en cualquier relación jurídica donde existan pagos a cuenta o cumplimiento parcial y anticipado de la previsible obligación futura es deseable que aquéllos o aquél respondan, de la manera más fiel posible, a lo que pueda preverse como resultado final de la obligación. En otro caso, el exceso de cumplimiento anticipado puede ser determinante de un enriquecimiento sin causa del acreedor...más aún cuando no proceda, como ocurre en el supuesto, el posible mecanismo corrector de los daños y perjuicios derivados de las obligaciones líquidas denominado pago de intereses”.

461 Más flagrante resulta esta conculcación del principio de capacidad económica la imposición que se viene estableciendo desde 1997 de realizar los pagos fraccionados conforme a la cuota íntegra del período impositivo anterior cuyo plazo de declaración esté vencido, a las sociedades que generen unos rendimientos superiores a los seis millones de euros.

462 A pesar de que el segundo sistema de cálculo de los pagos fraccionados regulado en el apartado 3 del art. 38 responde con mayor efectividad al principio de capacidad económica que el que le precede, este autor reprocha, sin embargo, que no existe ningún mecanismo para devolver, durante el propio período impositivo, las retenciones que se practiquen a una actividad que produce pérdidas en vez de ganancias. En cuanto a las

práctica de pagos fraccionados a aquellas sociedades en las que no se ponga de manifiesto una capacidad económica suficiente para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Los métodos para llevar a cabo su propuesta serían dos, o bien establecer un tipo de pago fraccionado cero o contemplar una reducción de la base del pago fraccionado correspondiente a la cuantía que se fije como insuficiente para contribuir de acuerdo con el sistema de pagos anticipados del impuesto, e incluso de la cuota resultante se podrían deducir las retenciones e ingresos a cuenta ya efectuados para dar lugar a la devolución correspondiente si la diferencia fuera negativa.

Recientemente se ha planteado otro problema que ha creado una gran tensión entre los empresarios de las Islas Canarias, pero que podría hacerse perfectamente extensible a los de las demás regiones, como es la no admisión, en principio, de la futura dotación de la Reserva para Inversiones en Canarias (en adelante, RIC) en el cálculo de los tres pagos fraccionados que las sociedades han de realizar con carácter de anticipo a cuenta. A pesar de ser una cuestión que afecta exclusivamente a los sujetos domiciliados en Canarias no deja de ser un ejemplo significativo para ver cómo se refleja el principio de capacidad económica en los pagos fraccionados y cuál ha sido la línea seguida por la jurisprudencia, ya que en la hipótesis de que pueda darse una situación parecida en todo el ámbito nacional, ya tendríamos un criterio doctrinal aplicable.

El conflicto se inició a partir de una consulta a la D. G. T. en mayo de 2000 sobre la posibilidad, a la hora de calcular la base del pago fraccionado, de restar la dotación futura de la RIC, cuya contestación resultó ser la

propuestas de este autor, consideramos interesante mencionar, aunque no se refiera específicamente a las obligaciones a cuenta, su idea de introducir un mínimo exento en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades fundamentado en la necesidad de mantenimiento y del crecimiento de la capacidad productiva propia de las sociedades, respondiendo a “una convicción social de la comunidad en el momento actual, que el legislador tributario debiera reflejar en la concesión de un mínimo exento destinado a tal fin”. Vid. CENCERRADO MILLÁN, E., “La aplicación del principio de capacidad...”, op. cit., pág. 48 a 51.

imposibilidad de computar dicha reducción sin perjuicio de las devoluciones pertinentes al finalizar el período impositivo. El mecanismo de los pagos se determina aplicando el tipo del 25 por 100 a las bases imponibles parciales determinadas a los tres, nueve y once meses. Hasta la presentación de dicha consulta, el empresario había restado en el cálculo de la base del pago fraccionado la parte proporcional que sobre el beneficio obtenido dotaría a la Reserva. Ésta práctica se fundamentaba en la normativa específica sobre pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades que indica como base para su cálculo, no el beneficio contable en cada uno de los momentos determinados, sino la base imponible que se calcula restando y sumando las diferencias permanentes, y precisamente en Canarias la principal diferencia permanente con carácter negativo es la Reserva para Inversiones.

El mayor problema que esta prohibición suponía para los empresarios era la probable descapitalización en la empresa, pues los planes de inversión no se improvisan. Mientras que para Hacienda, el mayor inconveniente podría ser determinar si el contribuyente había o no cumplido realmente con la aportación que planeaba a la RIC, problema que podía quedar fácil y rápidamente resuelto por la Inspección en sus comprobaciones normales a las Sociedades o en las más específicas de la RIC que en caso de no cumplir, exigiría la cantidad correspondiente más los intereses de demora.

Resulta especialmente criticable esta contestación de la D. G. T. cuando, concretamente, desde 1998 estamos viendo en la técnica tributaria cómo se trata de adecuar y ajustar todo lo posible el importe de las retenciones y demás prestaciones a cuenta a la cuota tributaria final para evitar las masivas y costosas devoluciones. Además los tribunales fallan frecuentemente en el sentido de que las retenciones practicadas no pueden tener carácter confiscatorio, por lo que negar la inclusión de la posible dotación de la RIC en

el cálculo de los pagos fraccionados a cuenta supone una contradicción de la opinión mayoritaria⁴⁶³.

La presión de las asociaciones empresariales y el Gobierno de Canarias logró la publicación de la disposición adicional 26ª de los Presupuestos Generales del Estado para el 2002, la *Ley 23/2001*, que introduce una disposición decimosexta en la *Ley 43/1995* que permite reducir de la base imponible calculada al tiempo de realizar el pago a cuenta la dotación de la RIC con el máximo del 90% de dicha base parcial. Una vez finalizado el ejercicio, si la dotación real de la RIC fuese inferior en más del 20% a las reducciones parciales practicadas elevadas al año, la empresa deberá regularizar los pagos a cuenta realizados que se vieran afectados, con los correspondientes intereses y recargos. Si bien no se pueden negar las ventajas de esta medida, sí que se ha puesto de manifiesto la complejidad de la redacción del precepto, en concreto cuando se refiere a “la cuantía de cada uno de los pagos fraccionados elevados al año”. MIRANDA CALDERÍN propone dos interpretaciones, una siguiendo literalmente los términos de la disposición, de forma que se eleva al año dividiendo la cantidad entre los meses transcurridos y dividiéndola entre doce meses, y otra, al margen de la literalidad que sigue la lógica, pues, en su opinión, lo que habría que elevar es la reducción provisionalmente practicada; ambas interpretaciones van a llevar a resultados diferentes⁴⁶⁴. Otro de los inconvenientes que encuentra este autor, aunque de menor importancia, es que sólo se conocerá si la realización de los pagos fraccionados ha sido correcta en el día en que la Junta apruebe la dotación definitiva que normalmente será en el mes de junio, un mes antes de la liquidación del Impuesto sobre Sociedades. Para simplificar las tareas al contribuyente, así como a la Administración, este autor propone que, en vez de

463 Cfr. MIRANDA CALDERÍN, S., “La reserva para inversiones en Canarias un año después”, *Revista Canarias Fiscal*, núm. 16, marzo 2001, págs. 2 – 3 y 11 – 12.

464 Cfr. MIRANDA CALDERÍN, S., “La reserva para inversiones en Canarias en el año 2001”, *Revista Técnica Tributaria*, nº 56, 2002, págs. 95 a 98.

presentar los tres pagos fraccionados regularizados resultaría más sencillo calcular los intereses, incorporarlos en la autoliquidación y pagarlos junto con la cuota del Impuesto⁴⁶⁵.

Al estudiar la incidencia del principio de capacidad económica no podemos olvidar, en el marco de la retención y del ingreso a cuenta, a la figura del retenedor u obligado a practicar el ingreso a cuenta. Es obvio que en los impuestos directos sobre la renta no se pretende gravar a estos sujetos haciendo recaer sobre su patrimonio el peso de la prestación tributaria a cuenta; a pesar de esto, no resulta completamente desproporcionado, exigir al mismo para el cumplimiento de sus obligaciones, algún índice de capacidad económica. Este índice debe manifestarse en la disponibilidad del sujeto obligado de los medios necesarios para hacer frente a la retención o el ingreso a cuenta a pesar de que su prestación no está configurada, de acuerdo con los fines del impuesto, a ser soportada por él. ALGUACIL MARÍ entiende que existen dos índices diferentes de capacidad económica en el retenedor u obligado a ingresar a cuenta. El primero, denominado como “manifestación objetiva de riqueza” y se deduciría de la delimitación normativa de la figura subjetiva; en definitiva, de su condición de entidad jurídica o de empresario o profesional se extrae la razonable presunción sobre la posesión de los medios económicos necesarios para hacer frente a dichas prestaciones.

El segundo procede, en cambio, no de la situación personal del sujeto sino de su condición de retenedor ya que ésta le sitúa en una situación privilegiada de fácil acceso a la posesión de riqueza al realizar el acto del pago⁴⁶⁶.

No debe perderse de vista que el sujeto retenedor u obligado a realizar el ingreso a cuenta tiene en todo momento el derecho a repercutir los importes

465 Ibidem, págs. 97 y 98.

466 Cfr. ALGUACIL MARÍ, M. P., *La retención a cuenta en el Ordenamiento tributario...*, op. cit., pág. 206.

que viene obligado a ingresar, por lo que el cumplimiento de estas obligaciones no deberían, en ningún caso, mermar su patrimonio. Sin embargo, opinamos que lo más apropiado sería facilitar en todo lo posible el cumplimiento de sus obligaciones y no complicar más los deberes y obligaciones tributarias que le corresponden no sólo como retenedores, sino también como sujetos pasivos de sus propios impuestos sobre la renta. De este modo, la previsión de algún índice de capacidad económica no ocasionaría ningún problema de liquidez y facilitaría la práctica de la retención o ingreso a cuenta.

2. NATURALEZA JURÍDICA

Las prestaciones tributarias a cuenta suponen un elemento básico en la estructura del sistema tributario. No obstante, pese a su posición clave, en relación con la naturaleza jurídica de estas figuras siempre ha habido diversas interpretaciones y diferentes posturas doctrinales.

El conocer la naturaleza jurídica de las prestaciones tributarias a cuenta conlleva dos objetivos fundamentales; por un lado, determinar en qué concepto se realiza el ingreso de la obligación anticipada en relación con la obligación principal y, por tanto, cuáles son los efectos que dicho ingreso producirá en relación con la misma, que como puso de relieve el Profesor PALAO TABOADA es “el problema jurídico básico y preliminar de la retención a cuenta. Según la solución que se dé a este problema serán, en efecto, distintas las consecuencias que se sigan para cada uno de los sujetos

que intervienen en la retención”⁴⁶⁷. Y por otro, concretar la posición del sujeto titular de este tipo de obligación frente a los restantes sujetos que intervienen en el tributo. Este segundo aspecto ya ha sido tratado y analizado en el capítulo anterior en los epígrafes dedicados a las relaciones intersubjetivas de carácter triangular y bilateral, en el que llegamos a las siguientes conclusiones. El retenedor, el obligado a ingresar a cuenta y el obligado a efectuar el pago fraccionado son sujetos deudores de una obligación autónoma y diferente a la obligación derivada del hecho imponible y que se configura de deuda tributaria del Impuesto sobre la renta en el que se insertan. Esta conclusión nos lleva a considerarlos como una nueva clase de sujeto pasivo distinta de la de contribuyente y sustituto, a pesar de que dicha categoría subjetiva no viene recogida en la LGT que se limita a reconocerlos como obligados tributarios sometidos al imperio de la Ley. No obstante, teniendo en cuenta que la disciplina de los sujetos pasivos es una categoría abierta y que debe admitirse en la misma otros sujetos que están vinculados con la Hacienda Pública que no encajan en otras categorías conocidas como los responsables o colaboradores de la Administración.

Desde que entran en juego las obligaciones a cuenta en la compleja estructura de los tributos, la doctrina no ha cesado de buscar y estudiar la verdadera naturaleza de estas prestaciones que al mismo tiempo han ido evolucionando conforme pasaba el tiempo complicando, a su vez, su propia estructura. Con anterioridad a la *Ley 25/1995* por la que se reformó la anterior LGT de 1963, era bastante frecuente la consideración de la retención y el ingreso a cuenta como gestión de negocios ajenos o actuación en nombre de la Hacienda. Dicha teoría comportaba importantes consecuencias, pues suponía negar la existencia de una verdadera y propia deuda tributaria para retenedor u obligado a ingresar a cuenta, por lo que su actuación se asimilaba al depositario. La reforma del artículo 58 de la Ley General Tributaria pone el

467 Cfr. PALAO TABOADA, C., “La retención...”, op. cit., pág. 258.

punto y final a esta interpretación al reconducir expresamente las cantidades retenidas o que hubieran debido retenerse a la deuda tributaria⁴⁶⁸.

Observando las distintas tesis doctrinales, podemos apreciar que, a pesar de la muy abundante bibliografía que hay escrita sobre el tema, no se encuentra hasta el momento un trabajo que estudie en profundidad la naturaleza jurídica de las prestaciones tributarias a cuenta en su conjunto. Si bien no faltan obras que traten sobre la naturaleza y funcionamiento de estas obligaciones, éstas suelen centrarse exclusivamente en una de las tres diferentes que existen en nuestro sistema tributario, especialmente en la retención que, no en vano, es la más veterana⁴⁶⁹. Debido a este fraccionamiento en su estudio, a la hora de exponer las numerosas posturas doctrinales, nos vamos a referir de forma separada a las distintas prestaciones a cuenta. Es este el motivo por el que nos hemos propuesto estudiar en este trabajo de investigación la posibilidad de atribuir una misma naturaleza jurídica a las tres obligaciones a cuenta que existen hasta el momento a pesar de sus diferencias estructurales o, al menos, reunir las en un estudio conjunto la retención, ingreso a cuenta y pago fraccionado.

468 Vid. FALCÓN y TELLA, R., Prólogo a la obra de MORIES JIMÉNEZ, M. T., *La retención a cuenta...*, op. cit., pág. 11 y 12.

469 De los numerosos trabajos que existen, pueden verse entre otros: PALAO TABOADA, C., “La retención a cuenta”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 74, 1968. Pág. 257 y ss.; ESEVERRI MARTÍNEZ, E., “El ingreso a cuenta del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Revista española de Derecho Financiero*, Civitas, núm. 20, 1978; CASADO OLLERO, G., “De la imposición de producto al sistema de retención y fraccionamiento”, *Revista española de Derecho Financiero* Civitas, núm. 21, 1979; BANACLOCHE PÉREZ, J., “Las retenciones”, *Crónica Tributaria*, núm. 33, 1980; ELIZALDE Y AYMERICH, P., “La retención tributaria como acto económico – administrativo” en la obra colectiva *Derechos y Garantías del Contribuyente*, IEF, Madrid, 1985; COLLADO YURRITA, M. A., “Configuración jurídica de la retención a cuenta en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 6 de junio de 1991”, *Crónica Tributaria*, núm. 61, 1992; BANACLOCHE PÉREZ, J., “Los pagos fraccionados en el IRPF”, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 17, 1992; ALGUACIL MARÍ, P., *La retención a cuenta en el ordenamiento tributario español*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1995; CORRAL GUERRERO, L., “Relación obligatoria de retención”, *Revista española de Derecho Financiero*, Civitas, núm. 91, 1996; LUCHENA MOZO, G. M., *Retenciones e ingresos a cuenta en el IRPF*, editado por la Universidad Castilla la Mancha, 1997.

Las diversas posturas doctrinales en torno a la naturaleza jurídica de estas figuras pueden agruparse en dos grandes grupos, en función de la consideración del tributo como una obligación o como un procedimiento⁴⁷⁰.

2.1 Tesis obligacionales

Todas estas teorías que están en una íntima conexión con las tesis de la obligación tributaria, parten de una premisa previa como es la consideración del tributo como una obligación, al igual que las prestaciones tributarias a cuenta que, como el tributo constituyen unas obligaciones complejas generadoras de derechos y obligaciones a los sujetos implicados en las mismas.

2.1.2. Pago anticipado o a cuenta

La primera de las tesis que vamos a comentar, considera las prestaciones tributarias a cuenta como un pago anticipado del impuesto sobre la renta.

El pago constituye el modo más común de extinguir una obligación; el artículo 1.156 del Código Civil lo considera sinónimo de cumplimiento cuando señala que las obligaciones se extinguen por el pago o cumplimiento y en el artículo siguiente se indica que “no se entenderá pagada una deuda sino cuando completamente se hubiese entregado la cosa o hecho la prestación en que la obligación consistía”. Con carácter general puede considerarse como el

470 Cfr. GOROSPE OVIEDO, J. I., *La deuda tributaria...*, op. cit., pág. 180.

acto de realización de la prestación debida en virtud de una relación obligatoria.

DÍEZ – PICAZO y GULLÓN lo resumen en tres puntos fundamentales: como acto de cumplimiento del deber jurídico o deuda que pesa sobre el deudor, como la manera normal que el deudor tiene de liberarse de la obligación (efecto liberatorio) y como la forma de satisfacer el interés del acreedor⁴⁷¹.

Por tanto, la consideración de las retenciones, ingresos a cuenta o pagos fraccionados como obligaciones de pago, supondrá, en principio, el cumplimiento efectivo de una prestación debida. La cuestión radica en determinar qué prestación debida ya que, por un lado estas prestaciones nacen en relación con una obligación tributaria principal pero, al mismo tiempo, constituyen cada una de ellas una obligación autónoma que necesita de “un pago” para su extinción. No cabe duda de que la práctica de la retención y el ingreso en el Tesoro de las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados producen un efecto liberatorio de estas prestaciones anticipadas que quedarán extinguidas tras la entrega de las cantidades correspondientes a la Administración, ya que supone el cumplimiento de una obligación legal establecida de forma autónoma y que está destinada a extinguirse en sí misma. Y respecto de los sujetos obligados a la realización de las prestaciones a cuenta, la suma ingresada dará lugar a una adquisición definitiva por parte de la Administración financiera⁴⁷². Incluso si la retención no llegara a practicarse

471 Cfr. DÍEZ – PICAZO, L. y GULLÓN, A., *Sistema de Derecho Civil. Vol. II*, 7ª edición, Tecnos, 1995, pág. 178.

472 Para MORIES JIMÉNEZ el ingreso efectivo de la retención “supone el cumplimiento de la obligación a cuenta, y en la medida en que facilita el cumplimiento de la eventual obligación tributaria principal que llegue a surgir en su momento, haciendo más asequible su pago – por verse reducido cuantitativamente una vez que se operan las deducciones –, genera un efecto de garantía, no en sentido técnico, sino en un sentido teleológico o finalístico, que no difiere del resto de mecanismos que se arbitran en Derecho tributario para conseguir el cumplimiento de la obligación principal”. Cfr. MORIES JIMÉNEZ, M. T., *La retención a cuenta...*, op. cit., pág. 165.

pero, en cambio, sí se realiza el ingreso, la obligación tributaria a cuenta se extingue en relación con la Administración, aunque entre ambos particulares deberá hacerse efectivo el derecho de reembolso para que el funcionamiento de esta obligación sea el adecuado y sea efectivamente el contribuyente el que soporte la carga tributaria. Esta conclusión es obvia, pero, en nuestra opinión, resulta insuficiente conformarnos con ella; es necesario profundizar en la auténtica naturaleza jurídica de cada una de ellas y analizar la posibilidad de que se trate de una naturaleza común a las tres.

En cuanto a la posibilidad de considerar que el cumplimiento de las obligaciones tributarias a cuenta suponga la extinción parcial de la obligación tributaria principal, la cuestión es mucho más controvertida. Los partidarios de esta tesis consideran a la retención como un pago anticipado referido a la futura obligación tributaria, con todos los efectos que esto conlleva, como la adquisición definitiva de las sumas por parte del Estado, quedando así extinguida la deuda tributaria en la cuantía correspondiente. Esta postura, si la enmarcamos en el período previo a la desaparición de los impuestos de producto y en el sistema de pagos a cuenta anterior a 1978, no habría ningún inconveniente en aceptarla, ya que entonces sí que se trataba de una retención definitiva con efectos solutorios para la obligación tributaria principal. Si nos situamos en este régimen anterior a 1978, las rentas parciales se configuraban como hechos imposables, dando lugar a los impuestos reales o de producto que venían a compensarse en el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas. Como ya hemos comentado en el primer capítulo, éstas constituían obligaciones tributarias principales e individuales, es decir, auténticos impuestos que, además, no estaban personalizados. En el seno de estos impuestos se articulaba el mecanismo de la retención definitiva para quienes se hallaran obligados por la Ley a detraer, con ocasión de los pagos que realizaran a otras personas, el gravamen tributario correspondiente, asumiendo la obligación de efectuar su ingreso en el Tesoro.

Como indica CORRAL GUERRERO, la singularidad de la retención definitiva está en que el descuento ingresado no constituye un pago a cuenta sino “definitivo de la relación obligatoria principal correspondiente al impuesto real, el cual grava una renta parcial, distinto del impuesto personal que grava la renta total del contribuyente”⁴⁷³. Lo que ocurre con estos ingresos es que constituían una cantidad a cuenta de un impuesto general sobre la renta que se devengaría en un momento posterior y que, en definitiva, venía a gravar estos mismos rendimientos pero ya, con un carácter más personalizado.

Otro ejemplo de extinción de la obligación principal mediante un ingreso anticipado lo podíamos encontrar en el régimen del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas, en concreto, en el artículo 4 del *Decreto 988/1968, de 11 de mayo*, que aprobaba un desarrollo reglamentario provisional del IGRPF (BOE de 13 de mayo) que preveía la posibilidad de que los contribuyentes, en el momento de presentar la declaración, practicaran una liquidación a cuenta a la vez que un ingreso correspondiente a las cuotas que pudieran producirse. Se preveía, si los importes correspondientes a la liquidación definitiva fuesen inferiores a lo ingresado con carácter provisional, la devolución de oficio de la diferencia⁴⁷⁴. En este caso, no había ningún inconveniente en considerar tal ingreso como una obligación de pago ya que se ha efectuado la realización del hecho imponible íntegramente, el impuesto se había devengado y la obligación tributaria, por tanto, ha nacido⁴⁷⁵.

473 Cfr. CORRAL GUERRERO, L., “Relación obligatoria...”, op. cit., págs. 442 y 443.

474 Art. 6, párrafo segundo, del mismo *Decreto 988/1968*.

475 Cfr. CASADO OLLERO, G., “De la imposición de producto al sistema...”, op. cit., pág. 65 a 67.

Con el sistema vigente de prestaciones a cuenta, resulta mucho más complicado mantener la tesis de pago a cuenta referido a la futura obligación tributaria principal del correspondiente impuesto directo sobre la renta. Entre la doctrina partidaria de esta teoría, destacan las palabras (dirigidas concretamente a las retenciones a cuenta practicadas en 1979) del profesor FERREIRO que entiende que el “Estado no puede dejar para 1980 la percepción de la totalidad de las sumas que deben ser entregadas como pago de estos impuestos sobre la renta generada en 1979. No puede por dos razones. Porque necesita ese dinero en 1979 y necesita, por tanto adelantar, anticipar, el pago de las obligaciones tributarias que surgirán el 31 de diciembre de 1979, y porque el Estado no puede correr el albur de que los contribuyentes declaren y paguen el correspondiente impuesto cuando les corresponde”⁴⁷⁶.

En el mismo sentido, ALONSO GONZÁLEZ al afirmar que el retenedor efectúa la retención e ingresa en el Tesoro una cantidad como pago anticipado y a cuenta de una obligación que todavía no ha nacido, y extiende la consideración de pago anticipado al ingreso a cuenta y al pago fraccionado a pesar de las diferencias que los caracterizan, pues no son más que la manifestación de la voluntad del legislador de buscar una vía alternativa cuando la retención no pueda practicarse⁴⁷⁷. Continúa argumentando este autor que, como hemos adelantado el ingreso que se hace en el Tesoro de las cantidades procedentes de las retenciones, se hace a título de pago de la obligación (que él considera) accesoria pero, al mismo tiempo, destinado a satisfacer parcialmente la deuda tributaria futura. No obstante, resulta confuso el carácter garantista que atribuye el autor a las obligaciones a cuenta pues suma al efecto de pago anticipado, el efecto de garantizar el pago de la deuda

476 Vid. FERREIRO LAPATZA, J. J., “La figura del sustituto en las nuevas leyes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre Sociedades”, *Crónica Tributaria*, núm. 28, 1979, pág. 66.

477 Vid. ALONSO GONZÁLEZ, L. M., *Sustitutos y retenedores...*, op. cit., págs. 249 a 251.

futura e incierta⁴⁷⁸. O bien aboga por la satisfacción parcial de la deuda tributaria, o lo hace por una garantía del crédito futuro, pero compaginar ambos efectos no es posible. El pago constituye una forma de extinción de las obligaciones y la garantía pretende asegurar la efectividad del crédito sin tener efecto solutorio, por lo que una excluye a la otra e impide su aplicación simultánea⁴⁷⁹.

Dejando a un lado el efecto garantista sobre el que volveremos más adelante y centrándonos en el régimen del Impuesto sobre Sociedades (aunque entendemos no tiene por qué haber mayor diferencia en los otros impuestos sobre la renta), tenemos que citar a CLAVIJO HERNÁNDEZ que es partidario de atribuir, igualmente, la condición de pago de la futura obligación tributaria, además del efecto inmediato de extinguir la obligación de retener o ingresar a cuenta para la persona pagadora de rendimientos. Este autor otorga una naturaleza jurídico-pública de cuenta corriente a la retención y al ingresos a cuenta, de modo que cada ingreso viene a constituir un “abono” que se destina a compensar el “cargo” de la futura cuota líquida del impuesto⁴⁸⁰.

Otros autores hablan de los pagos a cuenta como una deuda tributaria parcial a cuenta de la deuda tributaria definitiva correspondiente a la liquidación del ejercicio en curso el primero del mes, o de cada uno de los meses, según los casos, en que se devenga la prestación anticipada⁴⁸¹.

BOSELLO, en su exhaustivo trabajo sobre la retención a cuenta, puso de manifiesto el error que era considerar la retención a cuenta como un pago parcial del impuesto apoyándose como fundamento principal que en el

478 Ob. últ. cit., págs. 287 y 288.

479 Cfr. LUCHENA MOZO, G. M., *Retenciones e ingresos a cuenta...*, op. cit., pág. 145.

480 Cfr. CLAVIJO HERNÁNDEZ, F., “El Impuesto sobre Sociedades (II)”, op. cit., pág. 380.

481 Cfr. SANZ GADEA, E., *Impuesto sobre Sociedades. Comentarios y casos prácticos*, Tomo III, 3ª edición. CEF, Madrid, 1991, pág. 2231.

momento en que se efectúa la retención existe una incertidumbre objetiva sobre la existencia de la obligación que debería extinguirse⁴⁸². Esta idea había sido puesta de relieve previamente por BERLIRI indicando, además, que si una vez finalizado el período impositivo se confirma la inexistencia de deuda tributaria, el Estado deberá restituir la cantidad ingresada por la retención, esta circunstancia hará más evidente que la retención no se había constituido como un pago anticipado y definitivo⁴⁸³.

Por nuestra parte, y siguiendo la opinión doctrinal mayoritaria, disentimos de la tesis que considera las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados como pagos anticipados de la obligación tributaria principal, sino que constituirán un pago definitivo pero solo en relación con la misma obligación a cuenta. Para que exista pago anticipado, la obligación que pretende satisfacerse debe haber nacido aunque sus efectos estén pendientes del cumplimiento de la misma que se ha fijado para un momento concreto por el deudor y el acreedor; cuando el cumplimiento o pago de dicha obligación se adelanta al término previsto, se está realizando el pago anticipado y la anticipación de los efectos jurídicos que conlleva el mismo. Sin embargo, la obligación principal a la que deben referirse los ingresos de las prestaciones a cuenta todavía no ha nacido pero es que además, no se sabe con certeza si llegará a nacer, por tanto no existe vínculo obligacional que permita el cumplimiento de la misma⁴⁸⁴. A pesar de esta incertidumbre respecto de la

482 Cfr. BOSELLO, F., "La ritenuta d'acconto". Studi dell'Istituto di Economia e Finanza dell'Università di Bologna. 1967.

483 Cfr. BERLIRI, A., "Considerazioni in tema di ritenuta d'acconto", *R. Giurisprudenza delle imposte*, 4, 1984, págs. 1400 y 1401.

484 CASADO OLLERO se pronuncia muy claramente sobre esta cuestión al estudiar el sistema de ingresos anticipados con anterioridad a la reforma de 1978 que, a pesar de ser muy diferente al sistema actual, no ha cambiado la condición de anticipo referida al momento del devengo del impuesto y, consecuentemente, al de realización del hecho imponible por el que nace la obligación tributaria: "Se exige el ingreso a cuenta de una obligación que, al tiempo de efectuarse aquél, se ignora incluso si llegará o no a nacer... no puede considerarse *solvendi causa* por dos fundamentales razones: primera, porque es elemental advertir que, en sentido técnico, no puede procederse al pago de una obligación

obligación principal, las obligaciones a cuenta nacen y transcurren con carácter independiente y autónomo respecto de la futura obligación, sin perjuicio de que, transcurrido el período impositivo, las cantidades ingresadas anticipadamente procedentes de retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados, adquieran un carácter definitivo y se legitime su adquisición por parte de la Administración financiera⁴⁸⁵.

Sin embargo, centrándonos en el carácter definitivo de las obligaciones a cuenta, teniendo en cuenta la posibilidad de disposición de las cantidades anticipadas por parte de la Administración, si las consideramos independientemente de la obligación principal futura, como realmente están articuladas, el ingreso de las cantidades va a tener un carácter definitivo, por un lado para la misma obligación, pues va a suponer su cumplimiento efectivo, pero también para el Ente público que se beneficia del ingreso. Efectivamente, constituye un fundamento esencial de las obligaciones tributarias a cuenta el proporcionar liquidez a la Administración mediante estos ingresos periódicos que, consecuentemente, una vez en el Tesoro, podrán ser disponibles ya que si no, no se entendería la articulación de este sistema. Como conclusión, únicamente podrá hablarse de pago y de ingreso definitivo en relación con la propia obligación a cuenta, en cuanto que el ingreso supone el cumplimiento de una obligación legal que se ha establecido de forma autónoma y respecto de la que no existe ninguna previsión de provisionalidad.

inexistente”. Vid. CASADO OLLERO, G., “De la imposición de producto...”, op. cit., pág. 69.

485 Cfr. LUCHENA MOZO, G. M., *Retenciones e ingresos a cuenta...*, op. cit., págs. 155 y 156.

2.1.2. Obligación cautelar

En el Derecho común, el deudor, ante un crédito, responde del cumplimiento de sus obligaciones con todos sus bienes, presentes y futuros, lo que se llama responsabilidad patrimonial universal (art. 1.911 del Código civil), de modo que el propio patrimonio constituye la principal garantía para el acreedor. No obstante esta garantía, que es inherente al derecho de crédito del que es titular el acreedor, es muy aleatoria en cuanto que éste puede desaparecer para el momento en que la obligación deba hacerse exigible. Por estos motivos, los ordenamientos jurídicos suministran al acreedor otros medios para garantizar y asegurar la efectividad de su crédito. Estos medios se denominan garantías previas ad cautelam⁴⁸⁶. La garantía, en sentido técnico y específico, es un derecho subjetivo diferente o una nueva facultad, según su tipo, que se crea junto al crédito para reforzar la seguridad del acreedor de que su interés se verá satisfecho⁴⁸⁷. Las garantías suelen clasificarse en reales y personales. Las primeras conceden al acreedor la facultad de dirigirse contra cosas concretas y específicas y son oponibles frente a terceros; las personales, conceden al acreedor la posibilidad de dirigirse contra un tercero para que ejecute la prestación que satisface su interés. Unida indisolublemente a la naturaleza de garantía, está su condición de accesoriedad y subordinación al crédito garantizado⁴⁸⁸.

Centrándonos en el ámbito tributario, en éste también podemos encontrar garantías del crédito cuyo fundamento se encuentra en la especial naturaleza de la obligación tributaria, el particular interés jurídico protegido, así como la trascendental función que desempeña, que no es otra que la de implicar en la

486 Cfr. OSSORIO MORALES, J., *Lecciones de Derecho Civil...*, op. cit., pág. 149.

487 Cfr. DÍEZ - PICAZO, L. y GULLÓN, A., *Sistema de Derecho Civil...*, op. cit., pág. 172.

488 Ob. últ. cit., pág. 172.

cobertura de los gastos públicos a todos los administrados interesados y que se benefician de la existencia y funcionamiento del Estado, lo que hace que el Ordenamiento jurídico tenga una especial preocupación por la efectividad práctica de la exacción de los tributos, disponiendo los medios de tutela tendentes a asegurar su adecuado y exacto cumplimiento⁴⁸⁹. La principal preocupación de la Administración financiera es el cumplimiento efectivo de los tributos que se establecen en el ordenamiento tributario y que éste regula. Todas las normas que lo contienen tienden a asegurar las obligaciones tributarias que se plasman en los diversos tributos que componen el sistema tributario; éstas se dirigen a la obtención de información por parte de la Administración, a cubrir todos los resquicios posibles que pudieran dejar escapar la obligación de contribuir a sostener los gastos públicos, mediante los sustitutos, responsables, la vía de apremio, las sanciones, las obligaciones a cuenta, las liquidaciones cautelares, etc.

Se consideran garantías tributarias las recogidas en la sección 5ª, Capítulo IV del Título II de la LGT⁴⁹⁰. Éstas son garantías de carácter técnico y son consideradas en un sentido estricto. Al tratarse de auténticas garantías, constituyen una obligación accesoria y diferenciada de la relación tributaria principal. No obstante, en un sentido amplio, pueden considerarse como tales todas aquellas medidas normativas que tienden a proteger y cubrir de cautelas la prestación tributaria de modo que se asegure su efectividad. Se incluyen en

489 Cfr. RODRÍGUEZ BEREJO, A., “Las garantías del crédito...”, op. cit., pág. 181.

490 Por su parte, el Reglamento General de Recaudación, (en adelante, RGR) recoge en el capítulo dedicado a “Garantías del pago”, aparte las mencionadas de la LGT, la hipoteca especial del art. 36 y otras previsiones que suponen garantías solo en sentido amplio, como la presunción de legalidad de los actos de gestión recaudatoria o la existencia del procedimiento de apremio, excediendo así el concepto técnico de garantía. Cfr. Entre otros, MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO, TEJERIZO LÓPEZ, *Curso de Derecho...*, op. cit., págs. 447 y 448; PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*, 11ª edición, Civitas, Madrid, 2001, págs. 253 y ss.; FERREIRO LAPATZA, J. J., *Curso de Derecho Financiero Español. Derecho Tributario. Parte general*, Vol. II. 22ª edición, Marcial Pons, Madrid, 2000, págs. 113 y ss.

este amplio concepto desde las propias prerrogativas administrativas o las de tipo personal como la responsabilidad tributaria, hasta las específicamente requeridas para el aplazamiento o suspensiones, etc.⁴⁹¹.

Todos estos instrumentos que utiliza el ordenamiento jurídico para reforzar y asegurar el crédito tributario pueden clasificarse, a su vez, en garantías en sentido lato y garantías en sentido estricto⁴⁹². En un sentido amplio, puede incluirse cualquier medio o instrumento que de forma indirecta ayude a asegurar el cobro de la deuda a favor de la Hacienda que es la finalidad última que persigue la Administración; no cabe duda de que cualquier anticipo de una cantidad con motivo de una operación sujeta al impuesto, supone una garantía para el cobro de la deuda tributaria definitiva⁴⁹³. Por el contrario, las garantías en sentido estricto constituyen un vínculo jurídico, establecido por la ley, distinto de la obligación principal pero a la que está subordinada y con la que mantiene una relación de accesoriedad, en virtud de la cual la existencia y vicisitudes de las garantías dependen y son un reflejo de la obligación tributaria principal⁴⁹⁴.

La segunda de las tesis obligacionales a la que vamos a referirnos confiere a las obligaciones tributarias a cuenta la naturaleza de garantía. Los autores que defienden la misma se han referido fundamentalmente al supuesto de la retención, aunque creemos que esto se debe a la falta de atención que padecen el ingreso a cuenta y el pago fraccionado. Esta tesis tiene de positivo respecto de la tesis del pago anticipado a cuenta, que pone de manifiesto la existencia de dos obligaciones distintas – aunque no autónomas, como veremos en las

491 Cfr. RODRÍGUEZ BEREUJO, A., “Las garantías del crédito...”, op. cit., pág. 184.

492 Cfr. RODRÍGUEZ BEREIJO, A., “Las garantías del crédito...”, op. cit., pág. 183.

493 Cfr. DÍAZ DELGADO, J., “El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Retenciones, cuotas y deducciones”, op. cit., pág. 53.

494 Cfr. LUCHENA MOZO, G. M., *Retenciones e ingresos a cuenta...*, op. cit., pág. 158.

siguientes líneas – y con presupuestos de hecho diferenciados como la obligación de ingresar las cantidades procedentes de la retención, ingreso a cuenta o pago fraccionado y la obligación tributaria principal que corresponde al sujeto pasivo de la obligación. También remarca la existencia en la retención y el ingreso a cuenta de una relación de carácter complejo en la que intervienen tres sujetos distintos: el retenedor u obligado a practicar el ingreso a cuenta, la Hacienda Pública y el retenido u obligado a soportar el ingreso a cuenta⁴⁹⁵.

BERLIRI deduce de la compleja estructura que caracteriza al mecanismo de la retención a cuenta que la misma constituye una auténtica obligación cautelar en vez de un pago a cuenta, ya que cuando el obligado a retener ingresa en la Administración una parte de la cantidad debida a su acreedor, todavía no se sabe si éste será o no deudor del Fisco por el impuesto correspondiente, y en caso afirmativo, no se conoce la cantidad exacta a que ascenderá la deuda tributaria⁴⁹⁶.

Siguiendo a BERLIRI, BOSELLO también considera el ingreso realizado a título de caución legal; lo que viene a caracterizar a la retención a cuenta, según este autor, es que venga prestada por un tercero en nombre propio y por cuenta ajena en vez de por el que será deudor⁴⁹⁷. PALAO TABOADA, tras un minucioso estudio de la obra de BOSELLO, critica ciertos aspectos de la tesis de éste. En primer lugar resalta la contradicción en la que entra el autor italiano al defender férreamente, por un lado, la autonomía e independencia de la obligación de retención demostrando que ésta no presupone la existencia de la obligación principal y que las vicisitudes de ésta última no van a condicionar el funcionamiento de la retención. Esta afirmación, en cambio, no

495 Cfr. ALGUACIL MARÍ, M. P., *La retención a cuenta...*, op. cit., pág. 496.

496 Cfr. BERLIRI, A., *Corso istituzionale di Diritto Tributario*, Volume primo, Milano, Dott. A. Giuffrè editore, 1985, pág. 246.

497 Cfr. BOSELLO F., “La ritenuta d’acconto”, op. cit., pág. 126 y ss.

es compatible con la consideración de la retención como una caución o garantía legal ya que es connatural a la obligación de garantía la accesoriedad y dependencia respecto de la obligación principal cuya finalidad es asegurar⁴⁹⁸.

Otro aspecto criticable del concepto de garantía que propone BOSELLO lo constituye el método de constitución de la garantía. El autor italiano sostiene que la garantía quedará constituida mediante la práctica de la retención sin ser necesario el ingreso de las cantidades detraídas; el posterior ingreso de las sumas procedentes de la retención dará lugar al “crédito de impuesto” pero no será el presupuesto directo del establecimiento de la garantía. Finalmente, manifestadas sus discrepancias con BOSELLO, PALAO TABOADA atribuye también una naturaleza de garantía siempre que se produzca el ingreso en el Tesoro. Se trataría de una garantía real, que una vez nacida la deuda tributaria, se aplica directamente a su pago sin esperar a que se produzca el incumplimiento por parte del deudor. Para justificar esta aplicación, entraría en la disciplina de la prenda irregular, cuya característica esencial es la transferencia de la propiedad de las cosas entregadas en garantía⁴⁹⁹.

En el mismo sentido, SOLER ROCH atribuye a las obligaciones a cuenta una naturaleza caucional, siendo establecidas en garantía de una obligación futura e incierta. Tanto la retención a cuenta como el pago fraccionado contemplan entre sus principales objetivos el asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria principal que es, en última instancia, la que satisface las exigencias derivadas del principio de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Esta finalidad puede desprenderse de la estructura del presupuesto, al igual que de las circunstancias que concurren en sus elementos de cuantificación y que responden a los criterios que el legislador ha considerado

498 Cfr. PALAO TABOADA, C., “La retención...”, op. cit., pág. 272.

499 Ob. últ. cit., pág. 279.

adecuados para medir la capacidad de pago de los sujetos pasivos en relación con este impuesto⁵⁰⁰.

FERREIRO también defiende una naturaleza garantista de la retención a cuenta al igual que el profesor PALAO TABOADA, califica a la misma como una garantía real “ya que el sujeto pasivo pone a disposición del futuro acreedor una suma de dinero que éste utilizará, en su caso, en todo o en parte para satisfacer su derecho de crédito”⁵⁰¹. En su opinión, funcionaría como un depósito constituido como caución de una determinada obligación como el cumplimiento de la obligación tributaria.

Como pone de manifiesto LUCHENA MOZO⁵⁰², al profesor CASADO OLLERO tradicionalmente se le ha atribuido una posición garantista en relación con la retención a cuenta⁵⁰³, cuando en realidad éste parece decantarse por considerarla como un mecanismo de colaboración con la Administración fiscal que obliga al sujeto retenedor al cumplimiento de las obligaciones y deberes que derivan del presupuesto de la retención⁵⁰⁴. Pese a esto, no cabe

500 Cfr. SOLER ROCH, M. T., “Notas sobre la configuración...”, op. cit., págs. 27 y 28.

501 Esta afirmación quedó muy clara en su trabajo de “La figura del sustituto en las nuevas Leyes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre Sociedades” de 1979, op. cit., pág. 67, y lo reiteró en 1991 en “Los sujetos pasivos de la obligación tributaria”, *Revista española de Derecho Financiero*, Civitas, op. cit., pág. 479.

502 Ob. últ. cit., pág. 147 y 148.

503 A raíz de su afirmación en su trabajo sobre la retención a cuenta: “...tal atribución patrimonial se efectúa en concepto de garantía del total cumplimiento de una obligación tributaria futura y eventual; o, si se prefiere, como medida de aseguramiento de la recaudación tributaria que le corresponda efectuar al Estado cuando la obligación - que, en el momento den que la entrega se realiza, aún no ha nacido - llegue a ser líquida y exigible”(Pág. 81), autores como RODRÍGUEZ BEREJO, A., “Las garantías del crédito...”, op. cit., pág. 192 y LEJEUNE VALCÁRCEL, E., “La anticipación de ingresos...”, op. cit., pág. 278, SOLER ROCH, M. T., “Notas sobre la configuración...”, op. cit., pág. 27, han entendido que atribuye a la retención naturaleza garantista.

504 El retenedor es una “persona que realizando el presupuesto de hecho previsto por la norma, resulta titular de un conjunto de situaciones jurídicas activas y pasivas que lo convierten en un coadyuvante obligatorio de la Administración fiscal en la gestión de determinados tributos”. Cfr. CASADO OLLERO, G. “La colaboración con la Administración tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el fisco”, op. cit.,

ninguna duda de que, en su opinión, el ingreso anticipado se hace en concepto de garantía legal para afianzar el futuro cumplimiento de la obligación tributaria. Si como decíamos, la naturaleza jurídica de las prestaciones tributarias a cuenta debe definirse a partir del concepto en que se realiza el ingreso de la obligación anticipada en relación con la obligación principal y, por tanto, de cuáles son los efectos que dicho ingreso producirá en relación con la misma, así como la posición del sujeto titular de este tipo de obligación frente a los restantes sujetos que intervienen en el tributo, podemos concluir a la vista de lo analizado, que este autor entiende que la atribución patrimonial con carácter anticipado se realiza como garantía legal de la futura deuda tributaria a pesar de que la retención se configura como una relación de sujeción⁵⁰⁵ que constituye al retenedor como un sujeto colaborador, que “no es sino una muestra más del trasfondo imperativo que subyace en toda relación entre Estado como ente impositor y el contribuyente sujeto de la imposición”⁵⁰⁶.

En la estructura de esta teoría, se recurre al mismo tiempo a la figura del crédito de impuesto – objeto de nuestro siguiente epígrafe – para explicar el régimen jurídico de la deducción y devolución, de modo que la realización de la retención o del ingreso a cuenta originan un derecho de crédito contra la Hacienda Pública por el importe de los mismos que vendrá a ser compensado con la eventual deuda impositiva. Sobre esta cuestión volveremos más adelante.

págs. 159, 189 y 190. En el mismo sentido, SAINZ DE BUJANDA para entender la naturaleza del retenedor acudía a la figura del deber de colaboración con la Administración, deber que, en su opinión, se materializa en la entrega de dinero al Tesoro público que se convertirá en ingresos tributarios definitivos cuando se hayan practicado las liquidaciones del IRPF al sujeto cuyas cantidades se hubiesen retenido. Cfr. SAINZ DE BUJANDA, F., *Lecciones de Derecho Financiero*, Segunda Edición, Madrid, publicaciones de la Universidad Complutense, 1982, pág. 223.

505 Cfr. LUCHENA MOZO, G. M., ob. últ. cit., págs. 147 y 148.

506 Cfr. CASADO OLLERO, G., “De la imposición de producto al sistema de retenciones y fraccionamiento de pago en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (I)”, op. cit., pág. 81 y 82.

Volviendo a los conceptos de garantía que propuso el profesor RODRÍGUEZ BEREIJO, en concreto el concepto de garantía del crédito tributario en sentido técnico, es decir, como un derecho de garantía, resulta muy complicado admitir que las prestaciones tributarias a cuenta constituyen uno de ellos. Son varios los obstáculos que impiden esta equiparación. El primero recae sobre la obligación presuntamente garantizada que en el momento de realizar la retención, ingreso a cuenta o pago fraccionado aún no existe, por lo que cabría plantearse, en primer lugar, la posibilidad de garantizar obligaciones futuras e inciertas. Otro de los inconvenientes de esta teoría es el carácter de accesoriedad que está indisolublemente unido a la figura de la garantía y que choca con la autonomía de las obligaciones a cuenta. En último, lugar se encuentra el propio funcionamiento de la garantía, para cuya efectividad es necesario el incumplimiento previo de la obligación principal, mientras que para una práctica eficaz de las prestaciones a cuenta no interviene en ningún momento el comportamiento del contribuyente en relación con la obligación tributaria principal del impuesto.

Vayamos paso por paso, analizando la viabilidad de cada uno de estos obstáculos. El Código Civil, artículo 1.824, admite la garantía de deudas futuras (en el supuesto de la fianza), cuyo importe no sea aún conocido; en la práctica, la jurisprudencia ha extendido la aplicación de esta norma no sólo a la garantía de deudas indeterminadas en su cuantía pero ya existentes, sino también a la de obligaciones que aún no han nacido⁵⁰⁷. Sin embargo, es necesario un hecho jurídico fiable del que dependa este crédito a pesar de ser futuro y de cuantía indeterminada y la cuestión está en si podemos considerar como tal los ingresos que el particular obtiene durante el período impositivo. Respecto a esto, PALAO TABOADA se manifiesta en sentido positivo, por lo que este reconocimiento jurisprudencial y doctrinal abre un camino importante

507 Cfr. DÍEZ - PICAZO, L. y GULLÓN, A., *Sistema de Derecho Civil...*, op. cit., pág. 547 y las Sentencias a las que el mismo autor hace referencia: de 17 de febrero de 1962 y de 29 de marzo de 1979.

y facilitaría la admisibilidad de esta tesis⁵⁰⁸. No obstante, no es lo mismo una obligación futura y de cuantía incierta pero cuya próxima existencia sí está asegurada que una obligación cuya indeterminación radica no sólo en el quantum, sino también en el an.

Más difícil de salvar es la accesoriedad y dependencia que requiere el derecho de garantía respecto de la obligación principal. La autonomía e independencia de las obligaciones a cuenta respecto de la obligación tributaria principal antes proclamada, resulta incompatible con esta accesoriedad que caracteriza a la garantía; desde el nacimiento tras la realización del propio presupuesto de hecho, su desenvolvimiento como obligación, hasta su extinción, todo ello con anterioridad al nacimiento de la obligación tributaria⁵⁰⁹.

Por último, para que la garantía adquiera eficacia y alcance su objetivo debe producirse previamente el incumplimiento de la obligación principal de la que depende. En cambio, la eficacia de las obligaciones a cuenta y la consecución de los objetivos que persiguen no dependen de ningún incumplimiento; dichas obligaciones se cumplen una vez ingresadas las cantidades en el Tesoro, y al finalizar el período impositivo adquirirán carácter definitivo computándose en la cuota tributaria, sin que sea necesario para dicha imputación el incumplimiento del crédito⁵¹⁰. En cuanto que no hay incumplimiento, tampoco se ha previsto la facultad de elección del órgano impositor, acreedor, entre la imputación de las cantidades ingresadas “a

508 Cfr. PALAO TABOADA, C., “La retención a cuenta...”, op. cit., pág. 268.

509 Cfr. LUCHENA MOZO, G. M., *Retenciones e ingresos a cuenta...*, op. cit., págs. 160 y ss; GOROSPE OVIEDO, J. I., *La deuda tributaria básica*, op. cit., pág. 183.

510 Cfr. LUCHENA MOZO, G. M., *Retenciones e ingresos a cuenta...*, op. cit., pág. 162.

cuenta” y la exigencia del tributo íntegro, con la consiguiente devolución de lo anticipado⁵¹¹.

De acuerdo con estos razonamientos, queda claro que no pueden considerarse las prestaciones tributarias a cuenta como garantías en sentido estricto⁵¹². Aunque tampoco podemos negar una finalidad, aunque de forma indirecta, de aseguramiento y garantizadora de la obligación principal pues, como apuntábamos previamente, su carácter anticipado facilita información a la Administración y ayuda a la recaudación. Por tanto, nos encontramos ante una garantía en sentido amplio y genérico, pero no técnico. Esta función garantizadora no individualiza a las prestaciones a cuenta, sino que supone una característica más de las múltiples que las definen.

2.1.3. El crédito de impuesto: el derecho de deducción.

En relación con la naturaleza garantista y con la intención de encontrar una explicación al funcionamiento del derecho de deducción de las cantidades anticipadas y, en determinados casos, su devolución, algunos autores se han planteado la posibilidad de considerar las obligaciones tributarias a cuenta como un “crédito de impuesto”. Un derecho de crédito que una vez nacida la

511 “La caución en dinero respecto a una específica obligación pecuniaria futura y eventual se traduce siempre en un pago con eficacia traslativa y función satisfactoria, que excluye el sucesivo nacimiento de la obligación a cargo de quien lo efectúa. Por consiguiente, la obligación de constituir la “caución” se traduce en una pura y simple obligación de “dar” la supuesta caución, de suerte que queda satisfecho el interés del ente impositor a la percepción de la suma en sí”. Cfr. FEDELE, A., “La teoría del procedimiento de imposición y la denominada anticipación del tributo”, op. cit., pág. 1731 y 1737 – 1738.

512 “Se trata de una prestación basada...en la finalidad de garantizar la realización de un crédito tributario, cuyo sujeto pasivo es persona distinta del retenedor. Hay, pues, una finalidad garantista. Finalidad que es admisible en términos lógicos, pero que, debe precisarse, no puede calificarse como garantía entendida en sentido técnico jurídico”. Cfr. MARTÍN QUERALT, J., “Notas en torno a la configuración jurídica de la retención a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, op. cit., pág. 134.

obligación tributaria se compensará con la eventual deuda impositiva o, si bien, esta no nace o lo hace por un importe inferior al “crédito”, se procederá a la devolución.

BOSELLO describía el mecanismo de la retención señalando que “en determinadas hipótesis un sujeto, deudor de otro, debe, en el acto del pago, detraer una parte porcentual de la suma debida y entregarla al Estado...como consecuencia de ello, quien ha recibido el pago, sobre el que ha sido practicada la detracción, deviene acreedor frente al Estado, por un importe igual a la cantidad retenida”⁵¹³ y definía el crédito de impuesto como “la relación obligatoria que nace de la práctica de la retención entre el sujeto que la sufre y el ente impositor”⁵¹⁴. El destino de dicho crédito es la compensación con la deuda impositiva del sujeto; sólo en ausencia de la misma porque la deuda tributaria no naciese o naciese por un importe inferior, nace el pago a favor del que ha sufrido la retención⁵¹⁵.

La diferencia entre la deuda tributaria principal y las prestaciones efectuadas anticipadamente origina para el sujeto pasivo un derecho a la deducción para calcular la cuota diferencial reconocido en los artículos. 80 b) del texto refundido de la Ley del IRPF, el 26. b) del texto refundido de la Ley del IRNR y el 46 del texto refundido de la Ley del IS. Como manifiesta SOLER ROCH, el derecho a la deducción es el efecto jurídico fundamental que produce para el sujeto pasivo la obligación a cuenta efectuada por él mismo, cuando se trata del pago fraccionado, o por un tercero, en caso de retención o ingreso a cuenta⁵¹⁶.

513 Cfr. BOSELLO, F., *Il prelievo alla fonte...*, op. cit., pág. 47.

514 Cfr. BOSELLO, F., ob. últ. cit., págs. y 223.

515 Cfr. BOSELLO, F., ob. últ. cit., págs. 137 y 138.

516 Cfr. SOLER ROCH, M. T., “Notas sobre la configuración...”, op. cit., pág. 38.

La consideración de las obligaciones a cuenta como un derecho de crédito sitúa a estas prestaciones junto con las deducciones del IVA que en una mayoritaria y predominante opinión de la doctrina representan también un derecho de crédito frente al Estado. El derecho a la deducción del IVA se manifiesta, a su vez, en dos derechos que lo conforman, por un lado un derecho de compensación y, con carácter subsidiario, un derecho de restitución o devolución, no siendo la compensación con cuotas devengadas posteriores un concepto diferente del ejercicio del derecho a la deducción o de la compensación de cuotas deducibles⁵¹⁷.

El principal defensor de esta tesis es HINOJOSA TORRALVO, que define el derecho de crédito como derecho “relacionado con ingresos o pagos previos de naturaleza tributaria, que se originan o traen causa en aquellos ingresos o pagos, pero antes que justificarse en ellos, se fundamentan en la necesidad de restablecer el equilibrio patrimonial que los ingresos o pagos alteran, por lo que la Ley los atribuye al sujeto que los soportó”⁵¹⁸. El crédito de impuesto se establece mediante una ley para ser atribuido a quien realiza un pago debido en virtud de una obligación de naturaleza tributaria. Dicho derecho podrá ejercitarse mediante una deducción de la cuota del correspondiente impuesto o mediante devolución; puede preverse igualmente, como ocurre en el caso de las prestaciones tributarias a cuenta, que se ejerciten alternativa o subsidiariamente.

Desde nuestro punto de vista, si consideramos que tienen su origen en ingresos debidos procedentes de una obligación realizada de acuerdo a las disposiciones de la Ley, no puede admitirse que el pago de la obligación suponga desde su cumplimiento un desequilibrio; la obligación de realizar

517 Cfr. CHECA GONZÁLEZ, C., *Las deducciones y devoluciones en el IVA*, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid. 2002, págs. 22 y 23.

518 Cfr. HINOJOSA TORRALVO, J. J., *Los Créditos de Impuesto...*, op. cit., pág. 40 y 201.

ingresos a cuenta debe estar articulada bajo el cumplimiento de los principios de justicia tributaria respetando, fundamentalmente, el principio de capacidad económica y responde, al mismo tiempo, esta obligación a un interés público querido por el legislador, por lo que no debemos presuponer en su cumplimiento el origen de un desequilibrio. Parece más acertado basar su fundamentación en la posibilidad de crear dicho desequilibrio en caso de no ejercitar el derecho de crédito mediante la deducción y la solicitud de devolución que corresponda en su caso. Es, en definitiva, la posibilidad de una posterior deducción la que legitima el ingreso.

La tesis de este autor se centra en reconocer al derecho a deducir y, en su caso, a la devolución como un auténtico derecho subjetivo de crédito. El derecho subjetivo nace de una norma cuya protección está garantizada por el Ordenamiento y que puede hacer valer frente a otro; por contraposición, estaría el interés legítimo que consiste en una situación jurídica que se encuentra en una posición inferior al derecho subjetivo ya que se deriva de una norma que tiene como finalidad principal salvaguardar el interés público pero que, al mismo tiempo, favorece de forma ocasional al particular.

La principal crítica que puede hacerse a la consideración de derecho subjetivo es la tutela jurisdiccional del mismo, la posibilidad de que a tal derecho se le reconozca la tutela judicial efectiva. El autor responde a esta idea con la absoluta viabilidad de la tutela efectiva en nuestro actual ordenamiento en el que la garantía jurisdiccional se extiende a ámbitos tan amplios que incluso puede alcanzar a las posiciones activas de los sujetos particulares frente a la Hacienda Pública⁵¹⁹. Por tanto, del ingreso de las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados nace un derecho subjetivo típico o activo ejercitado conforme a la ley, que sitúa al particular en una posición

519 La previa vía económico-administrativa no agota la tutela judicial del art. 24 que alcanza igualmente los derechos del ciudadano ante la Administración, sino que es una consecuencia del modelo administrativo que existen en nuestro país. Cfr. HINOJOSA TORRALVO, J. J., *Los Créditos de Impuesto...*, op. cit., pág. 194 y 195.

activa frente a la Administración para la obtención de un desembolso económico⁵²⁰. El crédito de impuesto se ejercita mediante deducción o devolución y conlleva una correlativa obligación que en algunos casos es doble cuando se produzca un exceso en las cantidades ingresadas anticipadamente. Consiste en la obligación de soportar que el titular del crédito satisfaga su derecho mediante la deducción en la autoliquidación, además de proceder a la devolución pertinente en los casos correspondientes.

Para finalizar se justifica diciendo que, aunque este crédito no se identifique completamente con los parámetros del crédito privado, esto no tiene que suponer un obstáculo insalvable ya que los créditos del ámbito público no tienen que seguir el mismo comportamiento que los privados porque existe una serie de justificadas limitaciones.

Una abundante doctrina española no admite esta consideración de crédito de impuesto pues no concurren en las prestaciones tributarias a cuenta las características definitorias de la institución jurídica de crédito⁵²¹. Nosotros tampoco la consideramos admisible porque para que se instituya un crédito, las sumas anticipadas debieron hacerse a título de pago a cuenta de la obligación tributaria principal, cosa que ya ha quedado descartada con anterioridad. Son pues, diversos, los obstáculos que se interponen para aceptar la tesis del crédito de impuesto.

Las obligaciones a cuenta se separan de la figura del crédito, en primer lugar, porque desde que supuestamente nace – tras el ingreso procedente de la retención, ingreso a cuenta o pago fraccionado – hasta la práctica de la

520 Ibidem, pág. 198.

521 Entre los autores más destacados, Cfr. CASADO OLLERO, G., “De la imposición de producto...”, op. cit., pág. 76 - 77, en su opinión, la ratio de las normas que regulan la retención no es la de hacer nacer un derecho de crédito a favor del sujeto pasivo, sino la de concederle un derecho a deducir; SOLER ROCH, M. T., “Notas sobre la configuración...”, op. cit., pág. 39 y GOROSPE OVIEDO, J. I., *La deuda tributaria...*, op. cit., pág. 186 y 187.

devolución, el mismo permanece inactivo hasta que no es exigible la obligación tributaria principal; por otro lado, al tener como principal finalidad la compensación, no se pone en práctica la ejecución del crédito que es uno de los signos más característicos de la estructura de esta figura, y además, dicha compensación se practicaría con anterioridad a la exigibilidad de la obligación tributaria, de modo que no coincide con la figura de la compensación legal a la que hace referencia el art. 71 de la LGT. Por tanto, la deducción no puede sino considerarse simplemente como una forma de determinar el montante de la carga tributaria que el sujeto debe soportar finalmente.

Sin embargo, sí está admitida la consideración de derecho de crédito para el derecho a la devolución que nace eventualmente en el supuesto de que no nazca la obligación tributaria o nazca por una cantidad inferior a la suma ingresada a cuenta, en cuyo caso sí que hay un crédito ejecutable y en caso de demora habría lugar a indemnización⁵²². Efectivamente, la doctrina ha señalado que el único derecho de crédito que surge en esta relación es cuando existe devolución⁵²³: en ésta se reúnen todas las características propias de un derecho de este tipo como la ejecutabilidad, la reacción indemnizatoria en caso de demora en su incumplimiento e igualmente la posibilidad de compensación con otros créditos, pero no puede decirse lo mismo en el supuesto de la deducción sin posterior devolución.

522 A pesar de la conveniencia y lo justo de dicha indemnización, para los supuestos de devolución de retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados no se han previsto los intereses de demora característicos de las obligaciones líquidas. La Sentencia TS de 12 de noviembre de 1993 advertía que “el exceso de cumplimiento anticipado puede ser determinante de un enriquecimiento sin causa del acreedor... más aún cuando no proceda, como ocurre en el supuesto, el posible mecanismo corrector de los daños y perjuicios derivados de las obligaciones líquidas denominado pago de intereses”.

523 Cfr. ALGUACIL MARÍ, M. P., *La retención a cuenta...*, op. cit., pág. 505 a 508.

2.2. Tesis procedimentales

Este segundo conjunto de tesis, parten de un planteamiento procedimental de las prestaciones tributarias a cuenta, de su consideración como uno más de los instrumentos diseñados por el legislador para desarrollar el procedimiento impositivo.

2.2.1. Pagos parciales de la deuda principal

Esta teoría tiene dos puntos claves: el primero es que el ingreso anticipado se configuraría como un pago provisional de la obligación que nacerá una vez realizado el hecho imponible del impuesto, que será el que proporcione el carácter definitivo al mismo; y el segundo, es que la inexistencia o menor cuantía de la obligación tributaria privaría de causa a la obligación del ingreso anticipado.

Sostiene FEDELE ante el problema de determinar la naturaleza jurídica de las obligaciones a cuenta que “la única solución lógica consiste, pues, en reconocer al ingreso anticipado la naturaleza de la obligación correspondiente y ninguna más. La realización del ingreso excluye el nacimiento de la obligación tributaria por el correspondiente importe, no por obra de cualquier institución de derivación privatística, sino por expresa previsión legislativa. No verificándose el hecho imponible del tributo – o resultando el tributo debido inferior a lo anticipado –, surge una obligación a cargo del ente impositor y a favor del sujeto pasivo, que tiene por objeto la restitución de lo

ingresado”⁵²⁴. De este modo el ingreso anticipado viene legitimado hasta que no se realice el hecho imponible, por el mismo presupuesto que lo origina y se constituye como una obligación distinta e independiente de la obligación tributaria principal aun no nacida. Todos los presupuestos de anticipación representan una única obligación cuyo cumplimiento y extinción se produce en el momento del ingreso, a pesar de incidir en el ulterior desarrollo del procedimiento de imposición por medio del cual se realiza el tributo.

Cuando la anticipación es obligatoria, como en el caso de las obligaciones a cuenta, esta teoría entiende que el tributo se satisface mediante el cumplimiento de diferentes prestaciones patrimoniales en relación con el mismo hecho imponible, siendo posible que algunas de ellas puedan surgir antes incluso de que se realice el mismo hecho imponible⁵²⁵. Aunque es cierto que el cumplimiento de las prestaciones a cuenta supone el cumplimiento de la obligación relativa, esto no quiere decir que no nazca posteriormente la obligación tributaria principal del impuesto por dicho importe, porque como hemos señalado los pagos no se efectúan solvendi causa; de ahí el carácter provisional de las obligaciones a cuenta, el derecho a deducir su importe de la obligación principal y la consiguiente devolución, en su caso, del exceso⁵²⁶.

Otra consecuencia de la tesis procedimental es que las obligaciones a cuenta no participan en los gastos públicos en caso de no verificarse posteriormente el hecho imponible del tributo, de modo que lo percibido por el órgano impositor deberá ser restituido. En cambio nosotros hemos manifestado nuestra opinión favorable al carácter contributivo de las prestaciones tributarias a cuenta y a la correspondiente e inmediata

524 Vid. FEDELE, A., “La teoría del procedimiento de imposición y la denominada anticipación del tributo”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 114, noviembre – diciembre 1974, pág. 1743.

525 Ibidem, pág. 1744.

526 Cfr. GOROSPE OVIEDO, J. I., *La deuda tributaria básica*, op. cit., pág. 189.

satisfacción de los gastos públicos a través de estas obligaciones desde que se produce el ingreso, a pesar de su provisionalidad respecto de la obligación principal, de ahí que se exija un adecuado reflejo del principio de capacidad económica en las mismas; en el supuesto de no verificarse el hecho imponible obviamente se procederá a la devolución de los importes correspondientes a las obligaciones a cuenta, pero eso no va a evitar que en su momento dichas cantidades ingresadas pasaran a disposición de la Hacienda para su utilización.

En términos parecidos, MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO y TEJERIZO LÓPEZ defienden que tanto la retención como el ingreso a cuenta suponen el desdoblamiento del tributo en dos obligaciones diferentes, entre las que se encuentra una con carácter anticipado por el abono de rendimientos sujetos al impuesto y la otra consistirá en el pago de la diferencia entre la cuantía global del tributo y el importe ingresado en concepto de retenciones e ingresos a cuenta; de modo que al final del período impositivo nunca se va a devengar la obligación por el importe total del tributo. Esta tesis es contraria a que la total prestación tributaria se identifique con una única obligación, ya que en el ingreso a cuenta se encuentra una potencialidad satisfactoria de modo que no resulta necesario el nacimiento de una obligación por el total de la prestación debida.

A juicio de GOROSPE OVIEDO, la finalidad básica de las retenciones, los ingresos a cuenta y los pagos fraccionados es recaudar, de forma anticipada en el tiempo, una obligación eventual. Se trata, por tanto, de “pagos parciales de la deuda tributaria principal” que generan un derecho de deducción de la obligación tributaria, además de constituir pagos definitivos de la propia obligación a cuenta de la que traen causa. Las obligaciones a cuenta y la obligación principal son prestaciones distintas que se encuadran en una relación que el autor denomina “cuenta corriente fiscal”, en la que la

obligación principal se va compensando con las obligaciones a cuenta a efectos de determinar la cuantía final a ingresar o devolver al contribuyente⁵²⁷.

Por lo que respecta al derecho de deducción no duda en calificarlo como situación jurídica interina, porque se mantiene en suspenso este derecho hasta la finalización del hecho imponible, y sin calificación especial que sitúan a una persona, en este caso el contribuyente, en una posición especial⁵²⁸.

En definitiva, la idea central de FEDELE radica en que no existe ningún esquema formal que participe de la idea de tributo en la medida en que éste puede constituirse y manifestarse a través de distintos instrumentos formales. Se convierte, de este modo, el tributo como un instrumento idóneo, como podría serlo cualquier otro esquema técnico-jurídico, para la consecución de los fines jurídico-tributarios y de los principios constitucionales tributarios que son expresión del deber de contribuir.

Entre los inconvenientes que presentan las tesis procedimentales se encuentra el hecho de que conllevan la renuncia de la consideración unitaria del tributo cuando éste se compone de diversas prestaciones; asimismo esta tesis no explica la diferencia cualitativa que existe entre los ingresos anticipados y la obligación tributaria principal.

527 Cfr. GOROSPE OVIEDO, J. I., *La deuda tributaria...*, op. cit., pág. 189 y 190.

528 El profesor DE CASTRO las define como situaciones tendentes a conservar en suspenso o interinamente el estado de cosas existente. Distingue cuatro tipos: las titularidades temporalmente limitadas (son derechos subjetivos con un titular actual y otro futuro), las situaciones jurídicas de pendencia (situación de protección jurídica interina a favor del sujeto transitoriamente indeterminado de un derecho subjetivo), las situaciones jurídicas carentes de firmeza (expuestas a desaparecer jurídicamente) y las situaciones jurídicas sin calificación especial (que colocan a una persona en una situación de ventaja). Cfr. CASTRO Y BRAVO, F. de, *Derecho civil de España*, Madrid, Civitas, 1984, pág. 606.

2.2.2. Tesis de D'AMATI⁵²⁹

Frente la fragmentación a la que nos lleva el anterior autor, D'AMATI propone una vuelta al esquema tradicional de la relación jurídica en el que existe una única obligación tributaria. Para ello habría que introducir a los ingresos anticipados dentro de la total estructura del tributo entendiendo la misma como una sola obligación compleja a imagen del hecho imponible que es de carácter duradero. De su tesis puede extraerse un aspecto positivo como es la capacidad de poner de manifiesto la complejidad del tributo en el que se insertan dichos ingresos a cuenta.

Para explicar su idea, D'AMATI pone como ejemplo el esquema de la cuenta corriente que se compone de diversas prestaciones que forman un conjunto unitario pero que, al mismo tiempo, no pueden considerarse como accesorias o instrumentales. Para el autor italiano, todos los ingresos anticipados y la obligación tributaria principal conjuntamente compondrían el tributo para otorgarle un sentido unitario y evitar la fragmentación a la que se llega con la tesis procedimental de FEDELE.

ALGUACIL MARÍ realiza dos objeciones a esta estructura con las que nos mostramos completamente de acuerdo⁵³⁰. Una primera es que deja al margen y sin explicación un aspecto importante en relación con la retención y el ingreso a cuenta como es el régimen jurídico del retenedor u obligado a ingresar a cuenta cuya figura se presenta como fundamental en la estructura de estas obligaciones. La tesis de D'AMATI se centra exclusivamente en la relación entre los ingresos a cuenta y la obligación tributaria principal.

⁵²⁹ Vid. D'AMATI, N., *Teoria e critica del Diritto Finanziario. Aspetti del rapporto tra riflessione giuridica e istituzioni finanziarie*, ed. Cacucci, Bari, 1981, págs. 32 y ss.

⁵³⁰ Vid. ALGUACIL MARÍ, M. P., *La retención a cuenta...*, op. cit., págs. 538 y 539.

La segunda va referida al concepto de obligación utilizado porque se aleja de todo concepto de obligación recogido en el ámbito privado, en cuanto entiende que la obligación tributaria se va formando progresivamente a lo largo del período impositivo, pudiendo incluso desaparecer sin haberse extinguido.

2.2.3. Deducciones técnicas del tributo

Para VELARDE ARAMAYO las prestaciones tributarias a cuenta no son más que deducciones que obedecen a consideraciones técnicas establecidas con el fin de evitar los supuestos de doble imposición⁵³¹.

Las deducciones técnicas se han introducido en los esquemas tributarios con el propósito de lograr una mayor perfección y armonía en el sistema fiscal, fundamentalmente para evitar los problemas de doble imposición⁵³². Define la autora este tipo de deducciones como “minoraciones de carácter eminentemente técnico que, operando casi siempre en la cuota del tributo, se dirigen a eliminar aquellas contradicciones que son consecuencia de su presencia como parte integrante del sistema tributario en su conjunto, o que procuran armonizar la dinámica interna de las fases (en el caso del IVA) y de los momentos (retenciones y pagos a cuenta) que se articulan dentro de un solo tributo”⁵³³.

531 Vid. VELARDE ARAMAYO, M. S., *Beneficios y minoraciones...*, op. cit., pág. 106 - 109.

532 Cfr. PÉREZ DE AYALA, J. L., “El concepto de exención técnica en la Orden de 19 de octubre de 1976”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 127, 1977, págs. 121 y ss.

533 Cfr. VELARDE ARAMAYO, M. S., *Beneficios y minoraciones...*, op. cit., pág. 109.

La finalidad de estas figuras, por tanto, consiste en evitar contradicciones y conflictos ocasionados con motivo de la concurrencia de dos gravámenes sobre una misma manifestación de riqueza o una duplicidad ocasionada en la misma dinámica de aplicación de los tributos, que al no ser instantáneos sino de carácter periódico, como el IRPF, IS o IRNR, se contempla la posibilidad de efectuar “ingresos a cuenta”.

Están configuradas en torno a principios eminentemente técnicos para coordinar, entre otras cosas, las situaciones derivadas del llamado “principio de gravamen en la fuente”. Se enumeran como deducciones técnicas: retenciones, pagos fraccionados o ingresos a cuenta, cómputo del IVA previamente soportado y los mecanismos para eliminar o, al menos, disminuir la doble imposición interna e internacional.

En el sistema tributario anterior a 1978 se incluían en el conjunto de estos mecanismos técnicos los tributos de exacción previa, es decir, los impuestos de producto o a cuenta que se devengaban con carácter previo al impuesto general sobre la renta, cuyas cuotas podían ser deducidas del mismo para evitar una duplicidad de gravamen.

Esta consideración de las prestaciones tributarias a cuenta como deducciones técnicas obliga a ponerlas en un mismo plano junto con las deducciones del “IVA soportado”. En el contexto del IVA, estas deducciones consiguen gravar sólo el importe añadido en cada fase procurando evitar una tributación en cascada; se tiene que deducir el “IVA soportado” por los productos o servicios para el establecimiento del importe exacto del impuesto.

El problema de esta tesis radica en que adolece de una visión parcial de las obligaciones a cuenta. Se limita a analizar y destacar la fase final de la extensa articulación de las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados, que consiste en el derecho de deducción de estas cantidades ingresadas en el Tesoro anticipadamente. Pero la estructura de las prestaciones a cuenta es

mucho más compleja, y su aplicación obedece a más principios, la mayoría de ellos de carácter material, no sólo a un simple principio coordinador y armonizador del “gravamen en la fuente” que se articula en los impuestos personales sobre la renta.

3. NUESTRA PROPUESTA.

Después de las consideraciones hechas en las páginas anteriores respecto a la naturaleza jurídica de las obligaciones tributarias de practicar ingresos a cuenta como auténticos pagos de las mismas obligaciones, autónomas e independientes de la obligación principal, resulta indiscutible y así lo hemos admitido en las anteriores páginas. Sin embargo, esta conclusión, desde nuestro punto de vista, nos resulta insuficiente ya que la estructura y el esquema liquidatorio de estas obligaciones, junto con el protagonismo que están adquiriendo en nuestro sistema tributario, nos exige profundizar más en su naturaleza. Por tanto, no nos quedamos satisfechos con esta visión limitada, por lo que pretendemos dar un paso más e ir más allá en el estudio de esta naturaleza jurídica.

Para hablar de la naturaleza jurídica de las prestaciones tributarias a cuenta, como señalan ESEVERRI MARTÍNEZ y LÓPEZ MARTÍNEZ, conviene pensar en una construcción jurídica “como categorías jurídicas unitarias, que trascienda los rígidos moldes de las categorías jurídico subjetivas, y en la que se perfile de forma definitiva la rica problemática, no resuelta en nuestro derecho positivo, que se traduce en una excesiva casuística

y en una dispersa e inestable regulación”⁵³⁴. No ha quedado duda alguna de su autonomía respecto de la obligación principal del tributo⁵³⁵.

A la hora de elaborar nuestra propia propuesta vamos a partir de la que ya expuso en su día el profesor COLLADO YURRITA en su trabajo sobre la retención a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Este autor parte de un entendimiento del hecho imponible como “presupuesto de hecho expresivo de la ratio del tributo”, es decir, es el hecho que legitima la aplicación del tributo en la medida en que es una clara manifestación de capacidad económica, ya que, en definitiva, la articulación de un tributo siempre viene justificada por una correlativa capacidad económica⁵³⁶. En este sentido, la finalidad del hecho imponible será “permitir el juicio de constitucionalidad en base al principio constitucional de capacidad económica”⁵³⁷.

Estos razonamientos nos ayudan a modificar y flexibilizar el significado jurídico de hecho imponible como un indicador de capacidad económica y no necesariamente como generador exclusivamente de determinados efectos jurídicos como la obligación tributaria principal, ya que como indicador de capacidad económica son muchos los efectos que se pueden crear a partir del mismo.

No obstante lo anterior, para COLLADO YURRITA, la característica fundamental que viene a identificar al hecho imponible es la capacidad de

534 Cfr. ESEVERRI MARTÍNEZ, E. y LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *Temas prácticos de Derecho Tributario, Parte general*, Ed. Comares, Granada, 1994, pág. 238.

535 Resolución del TEAC núm. 613/1998 “son dos obligaciones diferentes: la de los pagos a cuenta y la de declaración, liquidación y pago de la cuota final. Tan verdadera es la deuda que se origina por la obligación de los pagos a cuenta como la originada por el devengo del Impuesto sobre Sociedades”.

536 Cfr. COLLADO YURRITA, M. A., *La retención a cuenta...*, op. cit., págs. 69 y ss.

537 Ibidem, pág. 70.

legitimar la adquisición de una cantidad de dinero a título de tributo; “adquisición que puede producirse a través de distintos mecanismos e, incluso, con anterioridad a la realización del hecho imponible”⁵³⁸.

Siguiendo la argumentación de este autor podemos decir que las obligaciones de ingresar a cuenta son unas prestaciones pecuniarias a título de tributo, sin carácter definitivo en relación con la obligación principal del Impuesto, pero sí respecto de ellas mismas y que se insertan en el sistema de aplicación de los impuestos directos sobre la renta. Y podemos decir igualmente que se ingresan a título de tributo porque en ellas se cumple el principio contributivo y por tanto tienen carácter contributivo. Aunque efectivamente las prestaciones tributarias a cuenta son autónomas, no puede negarse la necesaria conexión de sus presupuestos de hecho con el hecho imponible de la obligación tributaria principal, porque es en éste donde adquieren sentido por ser el que manifiesta la capacidad económica del sujeto que se está gravando. Esta conexión es la que obliga a la adecuación de la prestación anticipada a la capacidad económica del realizador del hecho imponible. Por tanto, los ingresos en que se traducen las prestaciones tributarias a cuenta, han de operar conforme al principio contributivo.

Para terminar, concluye que “entendido el tributo como prestación pecuniaria coactiva adquirida a través de diversos mecanismos jurídicos y que se legitima por una manifestación de capacidad económica, resulta entonces claro que la figura de la retención a cuenta significa la escisión del tributo en dos obligaciones pecuniarias tributarias y contributivas distintas, cada una de las cuales seguirá sus propias vicisitudes, en materia de infracción, prescripción, etc.”. Desde el punto de vista del conjunto de las prestaciones tributarias a cuenta, esto supondría la escisión del tributo en tantas obligaciones pecuniarias, tributarias y contributivas como prestaciones a

538 Ibidem, pág. 70.

cuenta se practiquen por el sujeto pasivo del impuesto, además de la obligación tributaria principal que nacerá al final del período impositivo por la diferencia entre la cuantía global del tributo y el importe ingresado en concepto de obligaciones a cuenta.

Partiendo desde este punto, vamos a intentar argumentar la configuración de las prestaciones tributarias a cuenta como auténticos tributos, pero que a su vez, están relacionados de forma instrumental con los Impuestos directos sobre la renta, IRPF, IRNR y el IS.

La consideración de las obligaciones tributarias de realizar pagos a cuenta como tributos, en principio, no obligaría a reconducirlas a alguno de los tipos preestablecidos por la ley, pudiendo plantearse la opción de proponer de lege ferenda la creación de un cuarto tipo de tributo que contemple el supuesto de las obligaciones tributarias a realizar pagos a cuenta. Por otro lado, la verdadera naturaleza de las instituciones, por encima del nominalismo, está en su régimen jurídico – sentencias del Tribunal Constitucional 37/1981, de 16 de noviembre y 239/1988, de 14 de diciembre –, por lo que antes de atribuir un nombre a esta figura vamos a ver si reúne los requisitos y características de un tributo.

Una de las primeras cuestiones con la que nos encontramos consiste en determinar si existe una capacidad económica adecuada que justifique el establecimiento y exacción de dicho tributo. Ya desde el primer capítulo hacíamos referencia a la necesidad del respeto del principio de capacidad económica en estas obligaciones aunque tuviera algunos matices en relación con la obligación tributaria principal de los Impuestos sobre la renta en los que se insertan las prestaciones a cuenta. La capacidad económica debe predicarse respecto del futuro y eventual sujeto pasivo. El presupuesto de hecho que determina las obligaciones tributarias a cuenta es la obtención de rendimientos

que expresa una capacidad económica potencial, o más bien temporal, sobre la cual deberá determinarse la retención, ingreso a cuenta o pago fraccionado.

¿Podría pensarse en una finalidad extrafiscal en estos tributos? Precisamente, en este sentido, LUCHENA MOZO en su tesis sobre retenciones e ingresos a cuenta plantea esta posibilidad en relación con la figura del ingreso a cuenta por los rendimientos percibidos en especie. La autora parte de una completa diferenciación entre retención e ingreso a cuenta, basándose en la imposibilidad de repercutir el importe correspondiente del ingreso a cuenta conforme la anterior regulación del IRPF. El hecho de que fuese el patrimonio del pagador de los rendimientos en especie el que soportase el pago de la deuda, revela una intencionalidad extrafiscal del legislador, más interesado en desincentivar la entrega de dichos rendimientos que en los fines recaudatorios que pueda conllevar la misma. “Por todo ello, y sentado que estamos ante una prestación patrimonial coactiva de carácter público, que presenta formalmente naturaleza tributaria, perteneciente presuntamente a la categoría del impuesto, no ajustado al principio de igualdad ni al de capacidad económica, podría ser encuadrada entre los impuestos de ordenamiento o extrafiscales”⁵³⁹.

En la actualidad la situación ha cambiado y no concurren algunas de las circunstancias que se plantean en la tesis de LUCHENA MOZO. Indudablemente estamos ante una prestación patrimonial coactiva de carácter público de naturaleza tributaria, sin embargo, desde la entrada en vigor de la Ley 40/1998 del IRPF se contempla la posibilidad de obtener el reembolso de la cantidad correspondiente al ingreso a cuenta, aunque no llega a imponerse obligatoriamente, de modo que es el sujeto que manifiesta la capacidad económica que grava el impuesto sobre la renta el que soporta el ingreso; con esta medida se consigue aproximar, aún más, los ingresos a cuenta a las

⁵³⁹ Cfr. LUCHENA MOZO, G. M., *Retenciones e ingresos a cuenta en...*, op. cit., págs. 372 y 373.

retenciones. Además, con la nueva Ley General Tributaria, se reconoce el carácter tributario de las relaciones que surgen entre particulares como consecuencia de estos ingresos tributarios y por tanto la posibilidad de ser objeto de reclamación económico-administrativa, favoreciendo que sea el perceptor de la renta y no el pagador el que efectivamente asuma el ingreso y la carga tributaria. Aun así, reiteramos que no puede negarse el carácter coactivo de la prestación pecuniaria al igual que las retenciones y los pagos fraccionados.

Partiendo de estas circunstancias, aunque pueda encontrarse en los ingresos a cuenta una importante función de control y desincentivadora de la retribución en especie, la función recaudatoria prima sobre éstas, por lo que tenemos que descartar una naturaleza extrafiscal en estos tributos. Lo mismo puede decirse de las retenciones y los pagos fraccionados que también contribuyen a proporcionar información y favorecer el control de la percepción de rentas por los eventuales sujetos pasivos de los impuestos sobre la renta, además de la función de política financiera que puedan desempeñar, pero todas estas funciones sólo vienen a acompañar la función principal de estas obligaciones que es la recaudatoria lo que impide admitir su consideración de tributos extrafiscales.

No obstante lo dicho, es interesante que la autora se planteara y defendiera entonces la naturaleza impositiva de estos ingresos.

Por su parte, ABELLA POBLET concibe la retención como impuesto específico dentro del de la Renta de las Personas Físicas en el que sólo existe un responsable ante la Hacienda, el retenedor, independientemente de que haya practicado o no la retención previamente⁵⁴⁰. El hecho imponible es el simple pago de unas retribuciones o rentas a una persona y el contribuyente es

540 Aunque igualmente, esta concepción podría hacerse extensible al Impuesto sobre Sociedades. Cfr. ABELLA POBLET, E. "La responsabilidad tributaria del retenedor que no retuvo", *Crónica Tributaria* núm. 46, 1983, págs. 35 y ss.

el obligado al pago de dichas rentas⁵⁴¹. La peculiaridad del tributo es que el contribuyente viene obligado a repercutir – o retener, debido a la posición estratégica del sujeto – este Impuesto de Retenciones sobre el perceptor. En el momento en que la retribución sea exigible por el perceptor, nacerá la obligación de retener y se devengará el “Impuesto de Retención” del que el retenedor es el único responsable. El perceptor, por su parte, queda completamente liberado de responsabilidad frente a la Hacienda por los ingresos a cuenta, pudiendo deducir su importe en la cuota final aunque no se haya practicado retención o repercusión, excepto en los supuestos de retención directa en los que es la propia Administración la encargada de retener.

En la actual regulación del IRNR encontramos un importante fundamento y ejemplo para considerar las obligaciones tributarias a cuenta como tributos. La composición del régimen de retenciones e ingresos a cuenta en este impuesto, para aquellos contribuyentes que actúen en nuestro país sin mediación de establecimiento permanente, tiene como fin, precisamente, configurar dichas obligaciones como el impuesto definitivo del contribuyente con carácter liberatorio de la responsabilidad del sujeto pasivo no residente. Este es el principio inspirador de las obligaciones tributarias a cuenta en el seno de este Impuesto y el principio al que tienden las mismas, en nuestra opinión, en el seno de los otros Impuestos sobre la renta⁵⁴².

De la configuración de retenciones e ingresos a cuenta en el IRNR, puede destacarse el protagonismo del sujeto retenedor, fundamentalmente en la exacción del impuesto, figura que llega a erigirse en la práctica como

541 Al utilizar el término retribuciones podemos entender que el mismo abarca las retribuciones en especie, en cuyo caso estaríamos, igualmente, ante un supuesto de impuesto específico en los impuestos que gravan la renta, en el que simplemente cambia la naturaleza de los rendimientos.

542 Cfr. AAVV, *Comentarios a la Ley del Impuesto...*, op. cit., pág. 485.

“sustituto” del contribuyente no residente⁵⁴³. Para los contribuyentes no residentes sin mediación de establecimiento permanente, el devengo del impuesto es instantáneo y la deuda tributaria nace en el momento en que los rendimientos son exigibles o se pagan o desde que el contribuyente no residente genera una alteración patrimonial, tributando operación por operación. Para calcular el importe de la retención o ingreso a cuenta, se aplican las normas previstas en la LIRNR para determinar la deuda tributaria final de los contribuyentes. Ante esta situación, el retenedor se convierte en el sujeto central del esquema tributario del no residente. Cuando no se cumpla la obligación de ingresar las cantidades retenidas o procedentes del ingreso a cuenta, el único responsable y obligado ante la Hacienda Pública será el retenedor con la responsabilidad que le corresponde como retenedor⁵⁴⁴.

A este supuesto tan específico de retención, LUCHENA MOZO le ha atribuido la naturaleza de sustitución con retención, una figura que anteriormente ha existido en nuestro Ordenamiento con relativa frecuencia, pero sobre la que no existiría ningún inconveniente para reintegrarla en el Ordenamiento tributario para poder explicar la posición del retenedor y el obligado a ingresar a cuenta en la figuras tributarias de retención e ingreso a cuenta⁵⁴⁵.

Esta idea nos lleva a retomar las tesis que otorgan al retenedor la naturaleza de sujeto pasivo sustituto de la obligación tributaria a cuenta cuyo principal representante es FERREIRO LAPATZA. Puede parecer que nos estamos contradiciendo y que dejamos sin sentido lo expuesto anteriormente, pero no es el caso. Desde nuestro punto de vista, tras atribuir a las

543 Cfr. AAVV, *Comentarios a la Ley del Impuesto...*, op. cit., pág. 491 y CARMONA FERNÁNDEZ, N., *Guía del Impuesto sobre la Renta...*, op. cit., pág. 354.

544 Cfr. AAVV (Cuatrecasas), *Comentarios a la Ley del Impuesto...*, op. cit., págs. 491 y 492.

545 Vid. LUCHENA MOZO, G. M., *Retenciones e ingresos a cuenta en...*, op. cit., págs. 92 y 93.

obligaciones tributarias a cuenta la naturaleza impositiva y al considerarlas como auténticos tributos, sí podremos considerar válido el esquema de sustitución para la retención y el ingreso a cuenta. En estos supuestos nos encontramos ante un tributo independiente, cuyo sujeto pasivo contribuyente es desplazado por el retenedor u obligado a realizar el ingreso a cuenta, ya que ocupan una posición estratégica que facilita enormemente el ingreso de este tributo que se devenga periódicamente.

El retenedor u obligado a realizar el ingreso a cuenta se convierte en el único responsable frente a la Administración tributaria por la retención o ingreso a cuenta correspondiente. Retiene, paga la deuda y hasta presenta declaración-liquidación por misma. El sujeto retenido o que soporta el ingreso a cuenta queda al margen de dicha relación obligatoria, por lo que viene completamente sustituido, independientemente del vínculo que mantenga con la Administración en relación con la obligación tributaria de los impuestos directos sobre la renta. Este vínculo no supone ningún obstáculo para la sustitución en las retenciones e ingresos a cuenta, ya que se trata de tributos diferentes e independientes.

Las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados vienen configurados en el Ordenamiento como prestaciones patrimoniales de carácter coactivo y también, desde nuestro punto de vista, de carácter contributivo que en el momento de su exacción manifiestan una capacidad económica suficiente para legitimar su establecimiento, por lo que abogamos por su presunta pertenencia a la categoría de impuestos. Estaríamos ante una única institución impositiva con tres manifestaciones diferentes, retención, ingreso a cuenta y pago fraccionado.

El elemento objetivo de estos impuestos no va a ser coincidente, en cambio el elemento subjetivo, es decir, el contribuyente sí será el mismo en los tres casos, a saber, el eventual sujeto pasivo del Impuesto directo sobre la renta,

aunque en el caso de la retención y el ingreso a cuenta, el contribuyente se verá desplazado por el sustituto.

Se trata de un impuesto periódico que grava la obtención de todo tipo de rentas, ya sea en metálico o en especie, por un sujeto que al mismo tiempo se constituirá en sujeto pasivo del Impuesto, bien sobre la Renta de las Personas Físicas, bien sobre la Renta de No residentes, bien sobre Sociedades, y durante un período concreto de tiempo⁵⁴⁶.

El devengo de estas obligaciones va a ser el mismo en todos los supuestos y coincidirá con el momento en que sean exigibles las prestaciones por el perceptor. En cambio, el período de declaración e ingreso puede variar en algunos supuestos, dependiendo de que se trate de una retención, ingreso a cuenta o pago fraccionado y al mismo tiempo dependerá de si estamos ante el IRPF, el Impuesto sobre Sociedades o el Impuesto sobre la Renta de No residentes.

En el caso de las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados en el IRPF, la obligación de realizar el ingreso se realizará al final de cada trimestre del año – finales de marzo, junio, septiembre y diciembre –. En el Impuesto sobre la Renta de No residentes dependerá de la existencia o no de establecimiento permanente. En el último caso, el devengo será inmediato a la obtención de la renta gravada por la retención o ingreso a cuenta. En cuanto al Impuesto sobre Sociedades se practican tres pagos fraccionados sobre la base de la cuota íntegra del último período impositivo cuyo plazo reglamentario de declaración estuviese vencido en esas fechas o, alternativamente, sobre la parte de la base imponible correspondiente a los días transcurridos desde el inicio del período impositivo hasta los días primeros de abril, octubre y

⁵⁴⁶ Existen algunas excepciones como las primas de conversión de obligaciones en acciones, los rendimientos de los valores emitidos por el Banco de España que sean instrumento regulador de la intervención en el mercado, que, concretamente, quedarán excluidas de la retención.

diciembre. En este impuesto se contempla también la posibilidad de práctica de retenciones e ingresos a cuenta en relación con determinadas rentas enumeradas en el artículo 56 del Reglamento del Impuesto que se practicarán e ingresarán de acuerdo con lo determinado en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En la aplicación de las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados, un paso fundamental va a ser la devolución del exceso de las cantidades ingresadas en concepto de estas obligaciones. La articulación de las mismas en el seno de un impuesto general que grava la renta mundial o, en el caso del IRNR, la renta generada en España, va a dar lugar a una doble imposición que deberá subsanarse mediante la correspondiente deducción que se aplicará en la cuota líquida junto con las deducciones previstas por doble imposición de dividendos y doble imposición internacional, los impuestos o gravámenes satisfechos efectivamente en el extranjero por razón de la distribución de los dividendos o participaciones en beneficios o las deducciones a que se refiere el artículo 93.4 del texto refundido de la LIRPF⁵⁴⁷. Son todos supuestos de impuestos pagados con anterioridad al devengo del impuesto general sobre la renta cuya deducción está prevista para evitar la doble imposición.

547 El artículo 93.4 ha previsto cinco deducciones: a) El impuesto o impuestos de naturaleza idéntica o similar al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o sobre Sociedades que, satisfecho en el extranjero por la persona o entidad no residente primera cesionaria, corresponda a la parte de renta neta derivada de la cuantía que debe incluir en su base imponible. b) El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o sobre Sociedades que, satisfecho en España por la persona o entidad residente primera cesionaria, corresponda a la parte de la renta neta derivada de la cuantía que debe incluir en su base imponible. c) El impuesto o gravamen efectivamente satisfecho en el extranjero por razón de la distribución de los dividendos o participaciones en beneficios distribuidos por la primera cesionaria. d) El impuesto satisfecho en España, cuando la persona física no sea residente, que corresponda a la contraprestación obtenida por la persona física como consecuencia de la primera cesión del derecho a la explotación de su imagen o del consentimiento o autorización para su utilización. e) El impuesto o impuestos de naturaleza idéntica o similar al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas satisfecho en el extranjero, que corresponda a la contraprestación obtenida por la persona física como consecuencia de la primera cesión del derecho a la explotación de su imagen o del consentimiento o autorización para su utilización.

Cuando el importe deducible de la cuota líquida exceda la misma, habrá lugar a la devolución de dicho exceso, devolución que tendrá la naturaleza de crédito de impuesto. Mediante el mismo se pretende recuperar el equilibrio patrimonial que un exceso de retenciones, ingresos a cuenta o pagos fraccionados hubiese podido ocasionar. Es, en definitiva, la posibilidad de deducir y obtener la correspondiente devolución lo que legitima estas obligaciones o tributos en el seno de los impuestos sobre la renta. Cuando existe derecho a la devolución, nos encontramos, efectivamente, ante un crédito ejecutable que en caso de demora daría lugar a indemnización.

La inclusión de una figura tributaria en el seno de otro impuesto no constituye una situación novedosa para nuestro Ordenamiento, por lo que no va a suponer ningún obstáculo. Hasta el año 1978 teníamos una situación muy parecida con los impuestos de producto, a los que hemos considerado, incluso, como antecedentes de estas prestaciones tributarias a cuenta. En la actualidad también podemos encontrar otros ejemplos similares como el del Impuesto municipal sobre Gastos Suntuarios, desde que la *Ley 19/1991* del IRPF modificó la Ley de Haciendas locales en la Disposición adicional 19ª para añadir un apartado 6 a la Disposición adicional 5ª de la misma, y autorizando a las Comunidades Autónomas a establecer, voluntariamente, un impuesto autonómico sobre la misma materia que ya estaba gravada por el Impuesto sobre Gastos Suntuarios municipal. Al mismo tiempo se determina que la cuota del impuesto municipal será deducible de la misma del impuesto autonómico, para impedir que exista doble imposición⁵⁴⁸.

548 Cfr. ORÓN MORATAL, G., “El Impuesto municipal sobre Gastos Suntuarios: el aprovechamiento de los cotos de caza”, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 30, julio-septiembre, 1995, pág. 88 y LASARTE LÓPEZ, R., “Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras e Impuestos sobre Gastos Suntuarios” en la obra colectiva coordinada por SÁNCHEZ GALIANA, J. A., *Manual de Derecho Tributario*, segunda edición, ed. Dodeca-Comares, Granada, 2002, pág. 622.

Para concluir con esta propuesta, en cuanto que el fundamento y la finalidad que persiguen cada una de estas obligaciones pueden considerarse los mismos, debemos atribuir la naturaleza jurídica de impuesto a los tres tipos de obligaciones que conjuntamente se instituyen en un sistema de gravamen anticipado insertado en el régimen de imposición directa sobre la renta.

1. LAS PRESTACIONES TRIBUTARIAS A CUENTA.

1.1. Terminología empleada por la Ley y por la doctrina.

La terminología utilizada por el legislador, la doctrina y la jurisprudencia para designar las obligaciones tributarias de realizar pagos a cuenta, ha sido muy variada desde que se introdujeron en nuestro Ordenamiento. Se han venido utilizando una gran diversidad de vocablos para designar, en definitiva, un mismo fenómeno, las obligaciones tributarias a cuenta⁵⁴⁹. Hay que decir que no siempre se ha empleado con la necesaria propiedad, lo que ha dado lugar a numerosas confusiones y conflictos en torno a su naturaleza y régimen jurídico, como hemos tenido ocasión de ver a lo largo de los diferentes capítulos que componen este trabajo. Para evitar los mismos, es importante encontrar una denominación común en la que se consiga integrar de modo claro este instituto y permita diferenciarlo de los demás⁵⁵⁰.

En concreto, en el ámbito de las prestaciones tributarias a cuenta, el uso de una adecuada terminología adquiere una relevancia especial, ya que la

549 Cfr. MORIES JIMÉNEZ, M. T., “Régimen jurídico de la relación entre el retenedor y el retenido: el deber de retener y la obligación de soportar la retención”, en la obra colectiva *Sujetos pasivos y responsables tributarios.*, op. cit., pág. 545.

550 Cfr. GOROSPE OVIEDO, J. I., *La deuda tributaria básica*, Marcial Pons, 2000, págs. 55 y ss.

misma va a venir condicionada y muy relacionada con la naturaleza jurídica de estos ingresos anticipados.

Empezando por las diferentes Leyes y Reglamentos de aplicación correspondientes a la evolución legislativa de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y de Sociedades, el primer término con el que nos encontramos, y al que ya hemos hecho referencia al inicio de este trabajo, es el de “pagos a cuenta”⁵⁵¹. También en la Ley General Tributaria de 1963, tras la modificación de 20 de julio de 1995, en el artículo 58 se hace referencia a los pagos a cuenta o fraccionados; el uso de dicha terminología refleja claramente la inspiración del legislador en la normativa del IRPF y del Impuesto sobre Sociedades. En relación con la utilización de los términos “pagos a cuenta”, existe absoluta unanimidad en la doctrina sobre la impropiedad de dicha denominación, ya que implica la consideración de los distintos ingresos anticipados como pagos definitivos a cuenta de la obligación tributaria principal del impuesto que, como sabemos, aún no ha nacido y sobre cuyo nacimiento no se tiene seguridad. El término “pago” hace referencia al cumplimiento de una obligación y extinción de la misma que no puede identificarse con la obligación tributaria principal ya que hasta que no acabe el período impositivo y se haya completado el hecho imponible, no puede saberse si habrá o no obligación.

Por su parte, una abundante jurisprudencia se ha acogido, igualmente, a esta terminología de “pagos a cuenta”, seguramente, influenciada, una vez

551 Encontramos, por ejemplo, en el último Reglamento del IRPF en el Artículo 102. “Obligados al pago fraccionado”. “1. Los contribuyentes que ejerzan actividades económicas estarán obligados a autoliquidar e ingresar en el Tesoro, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la cantidad que resulte de lo establecido en los artículos siguientes, sin perjuicio de las excepciones previstas en los apartados siguientes”.

más, por el legislador. En efecto es la utilizada, con carácter exclusivo, en la normativa que se ha ido sucediendo hasta las leyes vigentes⁵⁵².

El término “pagos a cuenta” surge por primera vez en el artículo 29 de la *Ley 9/1983, de 13 de julio, de Presupuestos Generales del Estado* para 1983, en relación con los ingresos a cuenta de la eventual y futura obligación a cargo de los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades. En el mismo se hacía referencia a “un pago anticipado a cuenta de la liquidación del ejercicio en curso”. Dicha expresión se mantuvo durante las siguientes Leyes de Presupuestos y hasta la Ley General Tributaria, tras la reforma de 1995. En la actualidad, igualmente la encontramos en la nueva LGT, a pesar de las numerosas críticas y propuestas de lege ferenda de la doctrina desde su desafortunada incorporación⁵⁵³. En la normativa vigente del IRPF y del Impuesto sobre Sociedades, se mantiene la denominación de “pagos a cuenta” para referirse a este conjunto de obligaciones (artículo 101 del texto refundido de la LIRPF y el artículos 45 del texto refundido de la LIS). Dicha denominación se utiliza para indicar el género, mientras que el término “ingreso a cuenta” hace referencia a la especie, en concreto, a las prestaciones que nacen como consecuencia de la entrega de retribuciones en especie, a pesar de que la doctrina la ha estado utilizando constantemente para referirse al conjunto de ingresos previos.

En el ámbito doctrinal es donde encontramos la mayor variedad de propuestas para su denominación atendiendo a distintos criterios. Así, entre las más comunes encontramos, en relación con el efecto de la obligación, una vez

552 Véanse entre otras las SSTS de 22 de febrero de 1989 (RJ 1989\1382), de 12 de noviembre de 1993 (RJ 1993\8437).

553 “...la próxima modificación de la LGT debería suprimir la mención a los pagos a cuenta que hace el art. 58.1 (en aras de la unificación terminológica prevista en la disposición transitoria primera de la propia LGT), salvo que lo que se pretendiese fuera incluir en este precepto, como una especie de cajón de sastre, cualquier pago anterior al nacimiento de la obligación tributaria.”. Vid. Gorospe Oviedo, J. I., “La deuda tributaria básica...”, op. cit., pág. 57.

más, los términos “pagos a cuenta”⁵⁵⁴ o “ingresos a cuenta”⁵⁵⁵. De acuerdo con el momento en que estas obligaciones se cumplen podemos destacar “impuestos anticipados”, “ingresos anticipados”⁵⁵⁶ o “anticipos tributarios”⁵⁵⁷. Y en función del vínculo que crea entre los sujetos, “relaciones a cuenta” u “obligaciones tributarias a cuenta”⁵⁵⁸.

Otra de las propuestas destacables es la de HINOJOSA TORRALVO que prefiere hacer referencia a ellos con las expresiones “ingresos previos” o “sistema de ingresos previos” o incluso “ingresos derivados de obligaciones a cuenta”⁵⁵⁹. El motivo por el que rechaza la terminología empleada por el legislador es el mismo que arguye toda la doctrina y que radica en la imposibilidad de admitir que constituyen un pago solvendi causa de la obligación tributaria principal ni parcial ni, mucho menos, total. El uso de los términos “a cuenta” implica la existencia de algo a cuya cuenta se paga, como una obligación ya nacida o devengada, aunque aún no esté determinada su cuantía, y sin embargo, la existencia de la obligación futura es algo que no se puede garantizar, por lo que este autor es partidario de su exclusión. En su opinión, las obligaciones tributarias a cuenta se consideran autónomas y el

554 Vid. FERREIRO LAPATZA, J. J., *Curso de Derecho Financiero español*, Sexta edición, Marcial Pons, 1983, pág. 335 y MORIES JIMÉNEZ, M. T., *La retención a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Marcial Pons, 1996, pág. 139.

555 Cfr. ESEVERRI MARTÍNEZ, E., “El ingreso a cuenta en el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 20, 1978, págs. 733 y ss.

556 Cfr. MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J. M., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 12ª edición, 2002, op. cit., pág. 184 y ALGUACIL MARÍ, M. P., *La retención a cuenta en el Ordenamiento...*, op. cit., pág. 27.

557 Cfr. PONT I CLEMENTE, J. F., *El pago fraccionado de los tributos*, Ed. Marcial Pons – IEF, Madrid, 1993, págs. 54 a 73.

558 Cfr. SOLER ROCH, M. T., “Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Revista española de Derecho Financiero*, Civitas, núm. 25, enero-marzo, 1980, pág. 17; GOROSPE OVIEDO, J. I., *La deuda tributaria básica...*, op. cit., pág. 66 y 67.

559 Vid. HINOJOSA TORRALVO, J. J., *Los Créditos de Impuesto en el Sistema tributario español*, Ed. Cedecs, Barcelona, 1995, pág. 41.

correspondiente pago de las mismas constituye la satisfacción plena de las mismas, de ahí que las denomine como “ingresos”. Además, las mismas nacen y se insertan en el esquema de aplicación de los tributos con anterioridad al devengo del impuesto y al nacimiento de la obligación tributaria principal, pero, sin embargo, no suponen un anticipo del cumplimiento de la misma, aunque sí previas a una fecha fijada en la Ley para el devengo del Impuesto. Por todo esto y con la intención de evitar el contenido de anticipación en su denominación, ha optado por la expresión ingresos previos⁵⁶⁰.

Si bien no puede hacerse ninguna objeción a esta solución adoptada por HINOJOSA TORRALVO, en cuanto que en ningún momento contradice las características fundamentales de estas obligaciones, sí hay que señalar que la misma da cabida a otros muchos supuestos del Ordenamiento que reúnen características parecidas, debido al uso de unos términos muy amplios. Con dicha terminología puede hacerse referencia a numerosos supuestos: desde las retenciones, los ingresos a cuenta o los pagos fraccionados, hasta los supuestos de pago anticipado de las tasas o de determinados impuestos locales, el ingreso de liquidaciones provisionales o, igualmente, los impuestos pagados en el extranjero que podrán ser deducidos en la cuota de los mismos impuestos sobre la renta, ya que estos quedarán satisfechos previamente al devengo del impuesto sobre la renta. Esta generalidad nos plantea el problema de no poder delimitar las obligaciones tributarias de realizar pagos a cuenta y distinguirlas de estas otras figuras que pueden integrarse en la misma.

Incluso en la expresión “anticipados” también encuentra el mismo autor algunos inconvenientes para poder emplearla, pues dicho término presupone la existencia de una obligación previa que deberá cumplirse en el futuro, cosa que no ocurre en el seno de los impuestos sobre la renta ya que la incertidumbre sobre el nacimiento de la obligación tributaria principal no

560 Cfr. HINOJOSA TORRALVO, J. J., *Los Créditos de Impuesto...*, op. cit., pág. 50.

recae exclusivamente sobre el quantum, sino también sobre el an. Pero, en cambio, la obligación que está destinada a extinguirse mediante estos ingresos sí ha nacido; desde el momento en que se obtienen las rentas sujetas a retención, ingreso a cuenta o pago fraccionado, se espera el cumplimiento de la misma, por lo que no cabe considerarlos como pagos anticipados, aunque sí pagos definitivos de la obligación tributaria de la que traen causa.

Otra característica del anticipo, que no concurre en estas obligaciones, es la voluntariedad. El ingreso de las cantidades retenidas o procedentes de ingresos a cuenta y pagos fraccionados viene impuesto por la Ley en una fecha determinada y conforme a un procedimiento predeterminado por la Ley.

Una opción más es aportada por VELARDE ARAMAYO que se refiere a los “ingresos o prestaciones deducibles”⁵⁶¹. Esta propuesta viene fundamentalmente condicionada por la postura procedimentalista que defiende la autora en relación con las obligaciones tributarias a cuenta, en la que se destaca su deducibilidad de la cuota en la autoliquidación. Con estos términos la autora las está considerando como deducciones técnicas tendentes a eliminar la doble imposición, junto con el IVA soportado y los demás mecanismos para evitar la doble imposición interna e internacional.

Hemos querido dejar para el último lugar la terminología que nos parece más adecuada y que permite poner de manifiesto una clara diferenciación respecto de otros institutos tributarios que puedan reunir características parecidas. Se trata de la solución propuesta por GOROSPE OVIEDO que utiliza la denominación “obligaciones o prestaciones tributarias a cuenta”⁵⁶². Ha escogido estos términos porque se trata de auténticas obligaciones que nacen de un presupuesto de hecho establecido en la ley

⁵⁶¹ Cfr: VELARDE ARAMAYO, M. S., *Beneficios y minoraciones en Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1997, pág. 108.

⁵⁶² Cfr. GOROSPE OVIEDO, J. I., *La deuda tributaria básica...*, op. cit., págs. 66 y 67.

tributaria y cuyo contenido forma parte de la deuda tributaria. Debido a su necesaria e inevitable relación con la eventual y futura obligación tributaria principal, no puede prescindirse de su carácter de “a cuenta”; con estos términos se pone de manifiesto la relación que debe existir entre ambas relaciones y que se deriva del hecho imponible del impuesto, gracias a la cual se producirá la extensión a las mismas de los principios constitucionales de justicia tributaria. Pese a todo esto, no puede perderse de vista que las prestaciones tributarias a cuenta constituyen obligaciones autónomas e independientes en la estructura del impuesto y que los sujetos obligados a retener, practicar el ingreso a cuenta o el pago fraccionado son verdaderos obligados tributarios al margen del sujeto pasivo contribuyente.

1.2. Posibilidad de concepto unitario

Entre la abundante doctrina dedicada al estudio de retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados, no vamos a tener problema alguno para encontrar distintas definiciones de cada una de estas obligaciones, especialmente de la primera. Sin embargo, como consecuencia de su estudio fragmentado e individualizado, resulta más complicado encontrar un concepto único del conjunto de las obligaciones tributarias a cuenta; un concepto capaz de definir el fundamento y naturaleza de esta institución presente en los impuestos directos sobre la renta.

En relación con la retención a cuenta es imposible dejar a un lado la definición dada en su día por el profesor PALAO TABOADA que la define como instrumento “en que la Ley impone a quien efectúa determinados pagos la obligación de retener e ingresar cierta fracción de los mismos; que será

computada al perceptor de dichos pagos en la liquidación del impuesto que eventualmente deba en relación con ellos”⁵⁶³.

En términos parecidos se pronuncia ELIZALDE Y AYMERICH pero haciendo hincapié en la naturaleza de obligación de la retención: “con el término «retención tributaria» nos referimos a una relación jurídica obligatoria, creada por el ordenamiento para la exacción de ciertos tributos, en cuya virtud una persona, retenedor, queda obligada a descontar determinadas cantidades en los pagos que realice a favor de los contribuyentes, ingresando seguidamente su importe a la Administración financiera”⁵⁶⁴.

En cuanto a los ingresos a cuenta, esta obligación siempre ha estado marcada por su constante identificación con la retención a cuenta. El legislador ha pretendido desde su incorporación una equiparación absoluta entre ambas, por lo que generalmente su estudio y definición ha ido de la mano de la retención o, cuanto menos, en comparación con ésta. El ingreso a cuenta es una prestación patrimonial de carácter coactivo y público por la que, un sujeto que es deudor de una retribución en especie de otro sujeto, en base a una relación previa, es llamado, en virtud de una norma de rango legal, a realizar un ingreso al Tesoro Público, equivalente a un porcentaje del valor atribuido a la retribución in natura, en concepto de ingreso anticipado de la futura obligación tributaria principal del eventual sujeto pasivo del Impuesto. Dicho ingreso podrá ser repercutido contra el sujeto acreedor del rendimiento y eventual sujeto pasivo del impuesto.

En tercer lugar debemos mencionar los pagos fraccionados, que son el tercer tipo de obligación a cuenta y el menos estudiado de los tres pero que

563 Vid. PALAO TABOADA, C., “La retención a cuenta”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 74, marzo-abril, 1968, pág. 258.

564 Vid. ELIZALDE Y AYMERICH, P., “La retención tributaria como acto económico-administrativo”, en la obra colectiva *Derechos y garantías del contribuyente*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1985, pág. 42.

igualmente desempeña un papel importante en la provisión de ingresos periódicos a la Administración y con ello, en la contribución al sostenimiento de los gastos públicos, a la vez que goza del mismo fundamento que hemos destacado del resto de las obligaciones tributarias a cuenta. Los pagos fraccionados son los ingresos que hace el sujeto gravado por el Impuesto sobre Sociedades o el IRPF y que, en este último caso, sea titular de una actividad económica, compelido por una disposición con rango de ley, en concepto de ingreso previo de la futura obligación tributaria de la que eventualmente será sujeto pasivo. Estos ingresos derivan de obligaciones que se devengan, como en los anteriores casos, con anterioridad a la realización del hecho imponible. No obstante pueden existir algunas excepciones como el último pago fraccionado en el IRPF, cuyo devengo viene a coincidir con el devengo de la obligación tributaria principal o bien el Impuesto sobre Sociedades cuando el ejercicio finalice el último día de los meses de marzo, septiembre o noviembre⁵⁶⁵.

Una vez que hemos hecho referencia a las distintas definiciones que tradicionalmente se han aplicado a los tres tipos de obligaciones que componen el sistema de ingresos anticipados, vamos a abordar la elaboración de un concepto único aplicable a los tres y que a la vez sea capaz de expresar el fundamento de este instituto jurídico – tributario.

Para poder formular este concepto no podemos partir de las anteriores definiciones, sino de la nueva naturaleza jurídica que acabamos de atribuirle a estas obligaciones que no es otra que la de tributos en su modalidad de

⁵⁶⁵ Los empresarios y profesionales deben realizar cuatro pagos fraccionados por los períodos que van desde enero hasta el último día de marzo, junio, septiembre y diciembre. Art. 104 del RD 214/1999, de 5 de febrero que aprobó el RIRPF.

En el caso del Impuesto sobre Sociedades se practican tres pagos fraccionados sobre la base de la cuota íntegra del último período impositivo cuyo plazo reglamentario de declaración estuviese vencido en esas fechas o, alternativamente, sobre la parte de la base imponible correspondiente a los días transcurridos desde el inicio del período impositivo hasta los días señalados. Art. 38 de la LIS.

impuestos. De este modo, podemos decir que: **las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados constituyen tres manifestaciones diferentes de un único impuesto que a su vez se insertan en la estructura compleja de la imposición directa sobre la renta, con la que mantienen una relación instrumental, que se materializa en el momento de practicar la deducción en la cuota líquida de los impuestos sobre la renta, y en su caso, la devolución del exceso del importe ingresado en concepto de estas obligaciones tributarias con el fin de reestablecer el equilibrio patrimonial.**

2. DISTINCIÓN DE FIGURAS AFINES.

Vamos, a continuación, a hacer un análisis y un estudio comparativo de las prestaciones tributarias a cuenta con diversas instituciones jurídicas que de algún modo se acercan, ya sea por su nomenclatura, ya sea por su técnica, a la figura de las obligaciones a cuenta. El objetivo, en este caso, será delimitar de la forma más clara posible esta técnica tributaria para evitar su confusión con otros mecanismos jurídicos, cuyo funcionamiento o denominación pudieran dar lugar a equívocos, partiendo, para ello, de la naturaleza jurídica que puede atribuirse a las mismas y el concepto que acabamos de elaborar.

2.1. Impuestos de producto o “a cuenta”.

Como tuvimos ocasión de ver en el primer capítulo, el antecedente más inmediato de los Impuestos de producto se remonta a la Reforma de Mon –

Santillán de 1845 en la que se establecieron tres impuestos indirectos: Contribución sobre Inmuebles, Cultivos y Ganadería, Contribución Industrial y Contribución de Comercio a los que el Ministro de Hacienda, Laureano Figuerola, dos décadas más tarde, añadió el Impuesto de Sueldos y Asignaciones. Fueron estos tributos los que un siglo después pasaron a ser los impuestos de producto. Cuando se aprueba la *Ley de Reforma del Sistema Tributario de 11 de junio de 1964*, se establecen y se aplican como Impuestos de producto los tributos creados con la reforma de Mon-Santillán, a saber, la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria, la Contribución Territorial Urbana, el Impuesto Industrial, el Impuesto sobre los Rendimiento del Trabajo Personal y el Impuesto sobre la Rentas del Capital⁵⁶⁶.

Estos impuestos reales venían representando un nivel de recaudación destacado en los fondos procedentes de la imposición de la renta y los beneficios, por lo que se procedió a la incorporación de los mismos en el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto General sobre la Renta de las Sociedades y demás entidades jurídicas. Sin embargo, el legislador les otorgó un carácter transitorio que se extenderá hasta enero de 1979. La *Ley 41/1964* subordinó la estructura legal del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a la imposición de producto⁵⁶⁷, una imposición de carácter autónomo y de gravamen mínimo que conviviría con los impuestos generales mediante un sistema de deducción en la cuota sobre el importe final resultante de los impuestos generales⁵⁶⁸.

566 Cfr. CASADO OLLERO, G., “De la imposición de producto al sistema...”, op. cit., pág. 55.

567 Cfr. PAREDES PÉREZ, E., “Las retenciones en la fuente y la supresión de la imposición a cuenta”, *Crónica tributaria*, núm. 35, 1981, pág. 130.

568 GARCÍA ASENSIO, S., “El sistema de imposición directa: estructura. Los impuestos “a cuenta”, delimitación de los objetivos y materias imposables”, cap. II en *Curso de Sistema Fiscal Español*, AAVV. Ministerio y Economía y Hacienda, Madrid, 1977, pág. 58.

Los impuestos a cuenta gravaban los diferentes tipos de rentas y según la naturaleza de éstas, se le aplicaban diversos tipos impositivos, de modo que con estos impuestos se producía una gran injusticia en cuanto que la rentas de igual cuantía quedaban gravadas de forma desigual únicamente por el hecho de proceder de fuentes distintas, lo que daba lugar a una fuerte regresión en la aplicación de dichos tributos. Posteriormente, en el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto General sobre Sociedades y demás entidades jurídicas, se compensaban las cuotas pagadas en concepto de los anteriores impuestos, alcanzándose un tratamiento más unitario de las rentas. No obstante, dicho tratamiento sólo afectaba a quienes tuvieran una cuota positiva en los últimos porque, para aquellos que se encontraban en el caso contrario, al no permitirse la devolución del exceso procedente de los impuestos de producto, se mantenía la regresividad⁵⁶⁹.

De acuerdo con la estructura de los impuestos a cuenta y su estructura en el sistema tributario de 1964 a 1978, GARCÍA MARTÍN señala que estos no actúan ni constituyen estrictamente pagos a cuenta de los impuestos generales, en la medida en que mantienen su independencia y sustantividad, que quedó claramente manifiesta con la imposibilidad de obtener la devolución de las cantidades que excedieran de la cuota definitiva del impuesto general⁵⁷⁰. Se mantenían, por tanto, como auténticos impuestos autónomos, constituyéndose como gravámenes mínimos que conservan sus

569 Ibidem, págs. 130 y 131.

570 Cfr. GARCÍA MARTÍN, J. A. “La deducción de los impuestos a cuenta en el...”, op. cit., pág. 131 y en el mismo sentido, MORIES JIMÉNEZ, M. T. “únicamente podría hablarse de los impuestos de producto como pagos a cuenta del Impuesto General sobre la Renta de las Personas físicas (IGRPF), cuando este último se tratara de un impuesto personal sobre la renta de carácter principal, es decir, cuando la renta global hubiera sido objeto de gravamen sólo por este impuesto, provocando así que los impuestos de producto perdieran su autonomía dentro del sistema y se convirtieran en simples pagos a cuenta de aquél. Pero el IGRPF no se configura de esta manera, sino que aparece como una figura híbrida, pudiendo afirmarse que ni es principal ni personal, sino más bien es un súper-impuesto de producto con escala progresiva y matices personales”. *La retención a cuenta...*, op. cit., págs. 78 y 79.

propios mecanismos en materia de política y técnica fiscal que se concretan en medidas personalizadas o de discriminación por el origen de las rentas o incluso incentivos fiscales. El propósito inicial de los Impuestos Generales Sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre Sociedades y demás Personas Jurídicas, como puso de manifiesto el Preámbulo de la Ley de 1964, era que absorbieran los impuestos de producto para que los Impuestos Generales se convirtieran en Impuestos únicos de modo que realmente se convirtieran en ingresos a cuenta de aquéllos. Si hubiese ocurrido así, sí se podría haber hablado de ingresos a cuenta, pero tal y como quedaron configurados no pueden identificarse con el actual sistema de ingresos a cuenta.

Desaparecidos los impuestos de producto de nuestro sistema tributario, quedó cierta reminiscencia en la anterior regulación del Impuesto sobre Sociedades⁵⁷¹, la *Ley 61/1978, de 27 de diciembre*. En materia de entidades exentas, surgió un gran revuelo ante la posibilidad de que las cantidades retenidas por los rendimientos del capital percibidos constituyeran una tributación mínima por dicho impuesto y no se aplicase a estos supuestos el régimen general de liquidación ordinaria del Impuesto, dando lugar a las correspondientes devoluciones⁵⁷². Con la aprobación de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, *Ley 61/1978*, se suprimen los impuestos a cuenta, pero se

571 Cuando coexistían los impuestos de producto con la imposición sobre la renta, era posible el establecimiento de beneficios tributarios autónomos e independientes en cada figura tributaria, de modo que una exención total en el Impuesto sobre la renta de las sociedades no afectaba a la tributación generada por el Impuesto sobre las Rentas del Capital que constituye un gravamen mínimo no reembolsable. Cfr. QUINTAS BERMÚDEZ, J., “Impuesto sobre Sociedades: el problema de la tributación mínima”, *Crónica Tributaria*, 42, 1982, pág. 206.

572 La memoria del Proyecto de Ley era clara en sus términos en los que admitía la coexistencia de un impuesto de producto junto con el Impuesto sobre Sociedades, para conseguir un gravamen general sobre las rentas procedentes de la propiedad de valores mobiliarios sobre los que se practica la retención. Las entidades que están exentas por razón de las actividades que desarrollan para la consecución de sus fines tienen como excepción los rendimientos y ganancias del capital sobre los que se practican una retención en la fuente. Por el contrario, la *Ley 61/1978* no reflejó, con posterioridad, en el texto la clara voluntad de incorporar una imposición de producto en el Impuesto para dichas entidades exentas.

sustituyen por un sistema de tributación mínima en relación con los rendimientos del capital mobiliario, insertado en el IS.

En principio, parecía que la voluntad del legislador se dirigía a que las entidades exentas del artículo 5º - excepto las referidas a las Administraciones públicas que tienen la consideración de Estado – y a las que se refiere el apartado 1 del artículo 5 de la Ley – contribuyesen como mínimo y en concepto de impuesto de producto, con las cantidades retenidas. Estas entidades se encontraban exentas del Impuesto, excepto para los rendimientos obtenidos por el ejercicio de explotaciones económicas, así como los derivados de su patrimonio cuando su uso se encontrara cedido y los incrementos y disminuciones de patrimonio. En concreto, según el apartado 3 de dicho artículo quinto⁵⁷³, la exención se extendía a los rendimientos sometidos a retención⁵⁷⁴. El problema surge en el momento en que dichas entidades, que normalmente obtenían rendimientos del capital mobiliario por los que se le practicaba asimismo la retención correspondiente, sumaban estos rendimientos a otros rendimientos no exentos del Impuesto dando lugar a una cuota final inferior a las retenciones realizadas. En aquel momento la doctrina creyó ver una intención del legislador de impedir la devolución de las cantidades retenidas, ya que la declaración expresa de no exención en el apartado tercero dejaba claro que las retenciones practicadas no se devolvían⁵⁷⁵.

573 Artículo 5.3. “Las exenciones a que se refieren los dos números anteriores no alcanzarán en ningún caso a los rendimientos sometidos a retención por este impuesto”.

574 Cfr. FRAILE SANTOS, T. “Devolución de las retenciones a cuenta del Impuesto sobre Sociedades a entidades exentas”, *Crónica Tributaria*, núm. 43, 1982, pág. 75.

575 Vid. CRUZ AMORÓS, M. y GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E., “Las entidades exentas en el Impuesto sobre Sociedades”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núms. 166 y 167, 1983, págs. 853 y ss; FRAILE SANTOS, T. “Devolución de las retenciones...”, op. cit., pág. 75 y ss.

El efecto de tributación mínima se consiguió al quedar estas entidades exentas exoneradas del deber de presentar declaración del Impuesto cuando sólo se percibiesen rendimientos sujetos a retención. De este modo, la retención se configura como un impuesto real y de producto cuando debería tratarse de un mecanismo de anticipación del impuesto directo sobre la renta y, al mismo tiempo, lo que en un principio se establece para beneficiar al contribuyente para ahorrarle un deber tributario, se convierte en un gravamen mayor que si tuviera que presentar declaración. A pesar de esto, hay que decir que, ni la Ley ni el *Real Decreto 2731/1981*⁵⁷⁶, hacían mención alguna sobre esta idea de la tributación mínima. Fue precisamente la publicación de este Real Decreto⁵⁷⁷, junto con la redacción de la Ley los que suscitaron las dudas sobre la posibilidad de aplicar la devolución de las retenciones a las entidades parcialmente exentas a las que se refiere el artículo 5º de la Ley⁵⁷⁸.

Gracias al *Reglamento del Impuesto de 15 de octubre de 1982* se aclararon diversas cuestiones y, sin duda, queda patente el carácter de tributación mínima de las retenciones. En el texto queda plasmada la exclusión de los rendimientos sometidos a retención al determinar la base imponible; además de manifestar, por haber referencia expresa, la imposibilidad de deducir dichas retenciones a efectos de determinar la deuda tributaria.

576 No obstante, sí podía extraerse esta idea del art. 1.1. del Real Decreto, haciendo una interpretación a contrario. Decía así el precepto: “*De conformidad con lo dispuesto en el apartado cinco del artículo veinticuatro de la Ley sesenta y uno/mil novecientos setenta y ocho, de veintisiete de diciembre, cuando el importe de las retenciones que se hubieran efectuado sobre los ingresos de los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades no incluidos en la exención prevista en el artículo quinto de dicha Ley, supere la cantidad resultante de practicar en la cuota íntegra del impuesto las deducciones a que se refieren los apartados uno, dos y cuatro del mismo artículo, la Administración procederá a devolver de oficio el exceso, o a compensarlo, conforme al artículo setenta y ocho de la Ley General Tributaria*”.

577 En el preámbulo del Real Decreto se decía que “*las retenciones tienen la consideración de ingresos a cuenta con la única excepción de las practicadas a entidades exentas incluidas en el artículo 51 de la Ley para las cuales constituyen una imposición mínima*”.

578 Cfr. FRAILE SANTOS, T, op. cit., págs. 75 y ss.

El principal problema que planteaba este sistema de tributación mínima era la falta de cobertura legal. El *Real Decreto-Ley 24/1982, de 29 de diciembre*, posteriormente convertido en *Ley 5/1983*, hacía referencia a los rendimientos sometidos a retención percibidos por entidades exentas del Impuesto sobre Sociedades y se indicaba que la tributación de los mismos se limitaba al importe de tales retenciones, de modo que no se integraban con los restantes rendimientos a los que no les afectaba la exención. Este precepto explicaba, además, la razón de la no deducibilidad de las retenciones al determinar la cuota final del impuesto y también de la correspondiente declaración-liquidación⁵⁷⁹.

Por su parte, el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por *Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre*, reconoce dos regímenes diferentes de entidades exentas; por un lado se encuentran las entidades consideradas exentas, excepto por aquellos rendimientos sometidos a retención y, por otro, se configuran también como entidades exentas, a pesar de contribuir por la renta derivada de operaciones económicas. Las entidades correspondientes al primer régimen, los únicos rendimientos sujetos a retención que obtenían eran los del capital mobiliario, y precisamente a éstas se les eximía del deber de presentar declaración por el impuesto – artículo 348.1 del Reglamento –. Esto no hubiera ocasionado ningún problema, si las retenciones coinciden con la cuota final definitiva; sin embargo, era frecuente que estas entidades, aunque no recibiesen otro tipo de rendimientos, sí solían tener otros gastos que originarían una cuota negativa por ser inferior a las cantidades retenidas. Lo que hizo el Reglamento fue establecer una liquidación separada de las rentas sometidas a retención respecto de otras posibles, e impidió la devolución de dichas retenciones por esta vía, por lo que

579 Cfr. CRUZ AMORÓS, M. y GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E., “Las entidades exentas en el Impuesto sobre Sociedades”, op. cit., págs. 853 y ss.

se confirmó, una vez más, el sistema de tributación mínima de los rendimientos del capital en el Impuesto sobre Sociedades de 1978.

En la normativa vigente la *Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades* distingue también los sujetos pasivos total y parcialmente exentos – artículo 9 de la Ley –. La Ley deja claro que las rentas obtenidas por las entidades exentas a las que se refiere el apartado 1 del art. 9 no se someterán a retención. Sin embargo, el Reglamento extiende esta exención a todas las “*entidades exentas a que se refiere el artículo 9 de la Ley del Impuesto*” en su artículo 57 letra o) – sobre las excepciones a la obligación de retener y de ingresar a cuenta –, las totalmente exentas como las parcialmente exentas. Debemos ir más allá y no quedarnos con esta simple interpretación literal, ya que el Reglamento no puede establecer exenciones, pues se trata de una materia sujeta al principio de reserva de ley⁵⁸⁰. Por tanto, a pesar de que el reglamento no especifique ningún apartado del artículo, debemos entender que se refiere exclusivamente a las entidades totalmente exentas del apartado primero⁵⁸¹. Queda claro, entonces, que a las entidades parcialmente exentas sí se les deberá practicar las retenciones correspondientes.

580 Artículo 8 LGT “*Se regulará en todo caso por ley: d) el establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales*”.

581 Se llega, también, a la misma conclusión con la *Resolución 3/1998, de 14 de septiembre* del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se establecen los medios y la forma de acreditación de la condición de entidad exenta del Impuesto sobre Sociedades del art. 9 de la *Ley 43/1995 de 27 de diciembre*, reguladora del mismo, a efectos de lo dispuesto en los arts. 146.4.a) de la citada Ley y 57.u) del Reglamento de este impuesto, aprobado por RD 537/1997 de 14 de abril, (BOE núm. 228, de 23 de septiembre de 1998). Dice así la Resolución: “La letra a) del apartado 4 del artículo 146 de la *Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades*, dispone que no se practicará retención a cuenta a de dicho impuesto en las rentas obtenidas por las entidades a que se refiere el artículo 9 de la citada Ley. Se establece, por tanto, una excepción al principio general de sometimiento a retención o ingreso a cuenta de las rentas sujetas al impuesto por los obligados tributarios que las satisfagan o abonen, como consecuencia de que tales entidades gozan de exención total y no tienen obligación de realizar declaraciones por dicho Impuesto...”.

En cuanto a la obligación de presentar declaración y autoliquidación, señala el artículo 142 de la Ley que los sujetos pasivos exentos referidos en el artículo 9 de la misma no están obligados a declarar. Una vez más, a pesar de no concretar nada, hay que entender que se refiere exclusivamente a las entidades totalmente exentas ya que el apartado tercero, de forma taxativa, obliga a presentar declaración a los contribuyentes sujetos al régimen especial de entidades parcialmente exentas, regulado en el capítulo XV del Título VIII de la misma Ley, declaración que afectará a la totalidad de las rentas, ya estén exentas o no⁵⁸². En dicha autoliquidación se computarán las cantidades procedentes de las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados.

Sobre la devolución de los importes retenidos, la Ley del 95 es más clara que en el supuesto anterior. El artículo 145 de la Ley – en el actual texto refundido de la ley coincide con el artículo 139 – y 54 del Reglamento, sobre la devolución de oficio, ordena la misma cuando la cuota resultante de la autoliquidación o, en su caso, de la liquidación provisional, sea inferior a las cantidades efectivamente retenidas, ingresos a cuenta y pagos fraccionados. Se aclara en el Reglamento que los sujetos pasivos sometidos al régimen especial de entidades parcialmente exentas vienen obligados a presentar declaración para obtener la devolución – artículo 54.2. –.

Queda, por tanto, fuera de toda duda que, en la regulación vigente del Impuesto sobre Sociedades de la *Ley 43/1995, de 27 de diciembre*, las retenciones, así como los ingresos a cuenta y pagos fraccionados, practicadas a y por las entidades parcialmente exentas, no constituyen, en ningún caso, una tributación mínima, sino que está prevista su compensación y liquidación y hasta su devolución cuando el importe sea superior a la cuota final del impuesto.

⁵⁸² Este precepto se modificó recientemente por el art. 2. cuarenta y nueve de la *Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social*, (BOE núm. 313, de 31 de diciembre de 2001), con efectos desde el 1 de enero de 2002.

A pesar de la desaparición de los llamados impuestos a cuenta o impuestos de producto, es inevitable acordarse de ellos en los supuestos, cada vez más frecuentes, en que los administrados contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos exclusivamente mediante las retenciones o ingresos a cuenta, cuando no tengan obligación de presentar declaración por el IRPF. Cuando el contribuyente obtenga exclusivamente rendimientos del trabajo, del capital, ganancias patrimoniales sujetas a retención o rentas imputadas cuyas cantidades no superen los límites establecidos en el artículo 97 del texto refundido del IRPF, se le libera del deber de presentar declaración y las retenciones o ingresos a cuenta practicados sobre los mismos se convierten en los únicos ingresos tributarios con los que cumplen su deber constitucional de contribuir. Estos supuestos son cada vez más numerosos, ya que el cálculo de las retenciones e ingresos a cuenta se ha perfeccionado de forma importante hasta conseguir una mayor equiparación con la cuota final del IRPF. Esto ha permitido, a su vez, elevar los importes mínimos con los que no se tendrá obligación de presentar declaración por este impuesto.

2.2. Liquidaciones o autoliquidaciones a cuenta.

2.2.1. La liquidación a cuenta como modalidad de liquidación provisional.

Las liquidaciones tributarias se clasifican en provisionales y definitivas. El artículo 120 de la anterior LGT, atribuía la condición de provisional con carácter residual a todas aquéllas que no estuviesen tipificadas en el párrafo 2 del mismo artículo y las practicadas como consecuencia de las actuaciones de comprobación abreviada por los órganos de gestión a que se refería el art. 123

de la LGT⁵⁸³. La nueva LGT también recurre a la definición por exclusión de las liquidaciones provisionales, aunque pueden observarse algunas diferencias, tanto el número como el contenido del artículo han cambiado. Señala el artículo 101 apartado 3⁵⁸⁴.

La distinción fundamental entre la liquidación provisional y la definitiva está en que la última se ha practicado previa completa comprobación administrativa del hecho imponible y de su valoración realizada por la Inspección de los tributos⁵⁸⁵. La liquidación provisional tiene efectos transitorios y siempre es susceptible de ser revisada de oficio por los órganos de la Administración⁵⁸⁶. Es realizada, bien por las oficinas gestoras o

583 Art. 120.2. *“Tendrán consideración de definitivas: a) Las practicadas previa comprobación administrativa del hecho imponible y de su valoración, haya mediado o no liquidación provisional; b) Las giradas conforme a las bases firmes señaladas por los Jurados tributarios; c) Las que no hayan sido comprobadas dentro del plazo que se señale en la Ley de cada tributo, sin perjuicio de la prescripción.”*

584 Dice el artículo: *“Tendrán la consideración de definitivas: a) las practicadas en el procedimiento inspector previa comprobación e investigación de la totalidad de los elementos de la obligación. b) Las demás a las que la normativa tributaria otorgue tal carácter”. Y el apartado 4 indica: “En los demás casos, las liquidaciones tributarias tendrán el carácter de provisionales. Podrán dictarse liquidaciones provisionales en el procedimiento de inspección en los siguientes supuestos: a) Cuando alguno de los elementos de la obligación se determine en función de los correspondientes a otras obligaciones que no hubieran sido comprobadas, que hubieran sido regularizadas mediante liquidación provisional o mediante liquidación definitiva que no fuera firme, o cuando existan elementos de la obligación tributaria cuya comprobación con carácter definitivo no hubiera sido posible durante el procedimiento, en los términos que se establezcan reglamentariamente. b) Cuando proceda formular distintas propuestas de liquidación en relación con una misma obligación tributaria. Se entenderá que concurre esta circunstancia cuando el acuerdo al que se refiere el artículo 155 de esta Ley no incluya todos los elementos de la obligación tributaria, cuando la conformidad del obligado no se refiera a toda la propuesta de regularización, cuando se realice una comprobación de valor y no sea el objeto único de la regularización y en el resto de supuestos que estén previstos reglamentariamente”.*

585 *“Esto significa que la liquidación definitiva se gira una vez que la Administración entiende que dispone de todos los datos y elementos de juicio necesarios para llevar a cabo la cuantificación del tributo. En caso contrario la liquidación será provisional”. Cfr. MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO y TEJERIZO LÓPEZ, *Curso de Derecho Financiero...*, op. cit., pág. 341.*

586 La posibilidad de un nuevo pronunciamiento o no por parte de la Administración en procedimiento de gestión es otro criterio de diferenciación que señala LEJEUNE VALCÁRCCEL para diferenciar las liquidaciones definitivas y provisionales. La liquidación definitiva resultará inmodificable ya que constituye el pronunciamiento último de la

inspectoras de la Administración cuando exista alguna duda o incertidumbre sobre algún elemento del hecho imponible. Sin embargo, conforme a lo dicho anteriormente, la actividad administrativa de las oficinas gestoras no puede dar lugar a una liquidación definitiva sino que debe tratarse de una completa comprobación inspectora⁵⁸⁷. Pero también, el propio contribuyente, puede practicar la autoliquidación con la que además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo una vez devengado el mismo, realiza las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar el importe de la deuda tributaria – art. 120 LGT –. Estas liquidaciones pueden ser objeto de comprobación y verificación por parte de la Administración.

El ingreso de la deuda que se ha determinado mediante la liquidación provisional constituye un pago del impuesto correspondiente cuya cuantía será provisional hasta que, en su caso, no haya una liquidación definitiva posterior, ya que puede ser susceptible de modificación por la Administración o hasta que finalice el plazo de prescripción.

Una vez analizado brevemente en qué consisten las liquidaciones provisionales, podemos hablar de las liquidaciones a cuenta como una modalidad de liquidaciones provisionales que están contempladas en diversos textos normativos así como en figuras tributarias muy diferentes. Por liquidación a cuenta podemos entender aquella liquidación provisional que se practica previamente a una eventual liquidación que, ya sea provisional o definitiva, determine los elementos esenciales del hecho imponible y de cuyo

Administración sobre la cuantía del tributo, finalizando el procedimiento de gestión, siempre y cuando no haya que acudir a procedimientos especiales de revisión de oficio. Por el contrario, la liquidación provisional puede ser modificada a lo largo del procedimiento de gestión por la actividad administrativa de comprobación e investigación mientras no finalice el plazo de prescripción. Cfr. MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO y TEJERIZO LÓPEZ, *Curso de Derecho Financiero...*, págs. 342 y 343.

587 Cfr. MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO y TEJERIZO LÓPEZ, *ibidem*, págs. 341 y ss.

resultado será deducible⁵⁸⁸. Auténticas liquidaciones a cuenta ya existían en el Impuesto Industrial – regla 38 de la instrucción provisional – que consistía en una tercera parte de la cuota líquida asignada en la evaluación anterior y en el Impuesto sobre Rendimientos del Trabajo Personal – regla 20 de la instrucción provisional –, el 30 por 100 de la cuota líquida del ejercicio anterior. Otro ejemplo se contemplaba en el artículo 6º del Real Decreto de 12 de febrero de 1982 que calificaba como “a cuenta” las liquidaciones practicadas en acta previa cuando el sujeto pasivo acepta parcialmente la propuesta de regularización que la Inspección formula.

Otro de los ejemplos más recientes en encuentra en la LGT de 1963, vigente hasta hace unos meses, que preveía la liquidación provisional de oficio en el art. 123 practicada tras comprobaciones abreviadas⁵⁸⁹ y las liquidaciones provisionales a cuenta⁵⁹⁰, en el art. 120.3, supuestos que han desaparecido en la redacción de la nueva LGT, *Ley 58/2003, de 17 de diciembre*.

588 Cfr. ARIAS VELASCO, J. y SARTORIO ALBALAT, S., *Procedimientos tributarios*, Ed. Marcial Pons, Sexta edición, pág. 167. Asimismo, GOROSPE OVIEDO, J. I., *La deuda tributaria...*, op. cit., pág. 71.

589 La liquidación provisional de oficio puede realizarla la Administración tras realizar comprobaciones abreviadas a partir de los siguientes elementos (art. 123 LGT): los datos consignados en las declaraciones tributarias y los justificantes de los mismos presentados con la declaración o requeridos al efecto; los elementos de prueba que estén en su poder y que pongan de manifiesto la realización del hecho imponible, la existencia de elementos del mismo que no hayan sido declarados o la existencia de elementos determinantes de la deuda tributaria distintos a los declarados y por último, con ocasión de la práctica de devoluciones tributarias, cuando el importe de la devolución no coincida con el solicitado por el sujeto pasivo; para ello deben concurrir las circunstancias previstas en el primer supuesto o bien la Administración debe disponer de los elementos de prueba a que se refiere el segundo supuesto. Para practicar las liquidaciones provisionales de oficio la Administración tributaria podrá efectuar todas las actuaciones necesarias de comprobación abreviada. Lo que se pretende con estas liquidaciones provisionales de oficio es potenciar la utilización de la información disponible por la Administración para agilizar y facilitar la realización de controles masivos de las declaraciones presentadas por los contribuyentes y de los datos incluidos en las bases de datos facilitados por terceros como pone de manifiesto la Exposición de Motivos de la *Ley 25/1995, de modificación parcial de la LGT*.

590 La liquidación a cuenta es uno de los supuestos de liquidación provisional recogido en el párrafo 3 del art. 120 que tradicionalmente han estado vinculado en nuestro Ordenamiento al régimen de la evaluaciones globales que posteriormente desaparecerían. Aparecen por primera vez reguladas en la Regla 20 de la Instrucción provisional para el

BOLLO AROCENA critica la idea de que las liquidaciones a cuenta supongan un anticipo de la cantidad que resulte de otra liquidación posterior por dos razones. Una, porque la obligación ha nacido y la Administración que es titular de la misma tiene capacidad para practicarla; y otra, porque puede ocurrir que sea la única liquidación practicada si no hay una ulterior comprobación o se considera correcta la elaborada por el contribuyente. Por tanto, en su opinión no son ingresos anticipados porque no se adelanta el pago de una futura deuda, sino ingresos a cuenta que deberán ser deducidos del resultado de la liquidación definitiva que hubiere en su caso⁵⁹¹.

En el Reglamento General de Inspección de 25 de abril de 1986, está prevista en el artículo 50.2. a), la liquidación de un acta previa de conformidad con carácter de a cuenta en los casos en que el administrado acepte parcialmente la propuesta de liquidación que contiene el acta. Y en la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones –artículos 35.3 de la LISD y 78 y 86.2 del RISD – se consiente una liquidación o autoliquidación parcial a cuenta para el cobro de determinadas cantidades provenientes de la herencia

Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo (*OM de 27 de enero de 1958*), la Regla 38 de la Instrucción provisional para la Cuota por Beneficios del Impuesto Industrial (*OM de 29 de enero de 1958*) y posteriormente se previó en el art. 5.2 del *Decreto 988/1968, de 11 de mayo*, por el que se aprueban las normas reglamentarias provisionales del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas. Consistía en una técnica meramente recaudatoria por la que la Administración practicaba una liquidación a partir de cuotas tributarias correspondientes a ejercicios anteriores que contenía una cantidad que debía ingresarse “a cuenta de la que posteriormente se cuantificaría. Tras la desaparición de las evaluaciones globales, el concepto de liquidación a cuenta queda vacío. Un sector doctrinal – ARIAS VELASCO, CARRAL LARRAURI, PÉREZ DE AYALA, GONZÁLEZ GARCÍA, BOLLO AROCENA y FERREIRO –, lo aplican a las liquidaciones que se practican previamente a otra liquidación, provisional o definitiva que determine los elementos esenciales del hecho imponible. El otro sector doctrinal – LEJEUNE VALCÁRCEL y CLAVIJO HERNÁNDEZ – defiende que al no existir las evaluaciones globales carece de sentido considerar como un supuesto específico las liquidaciones a cuenta ya que el carácter “a cuenta” es una condición propia de todas las liquidaciones provisionales hasta que se establezca una definitiva. Cfr. MORIES JIMÉNEZ, M. T., *La retención a cuenta...*”, op. cit., págs. 85 y ss.

591 Cfr. BOLLO AROCENA, M. C., *Análisis jurídico de la liquidación provisional*, Madrid, Edersa, 1983, págs. 252 a 254.

que están calificadas como “ingresos a cuenta” de la liquidación definitiva que practicará la Administración.

LEJEUNE VALCÁRCEL pone en cuestión el concepto de liquidación a cuenta y se plantea la autonomía y utilidad de dicha distinción en las liquidaciones provisionales⁵⁹². En su opinión, todas las liquidaciones provisionales son liquidaciones “a cuenta”, en cuanto que la deuda tributaria que viene fijada en la liquidación tributaria es siempre a cuenta de una posterior que se establezca. No obstante, cuando utilizamos los términos “liquidación a cuenta” nos referimos a supuestos más específicos.

Como indican ARIAS VELASCO y SARTORIO ALBALAT, son liquidaciones a cuenta las que carecen de efectos preclusivos por no ser declarativas de derechos ni obligaciones⁵⁹³. Su efecto consiste en originar una obligación de anticipo, a cuenta de una obligación tributaria no liquidada o incluso no devengada. La cuantificación, en este caso, se realiza mediante una abstracción de los elementos del hecho imponible, sobre los que no se hará ningún pronunciamiento. Los ejemplos correspondientes a esta definición que podemos citar, se corresponden con lo que en el pasado fueron las mencionadas liquidaciones a cuenta de los Impuestos Industrial y sobre

592 Cfr. “La anticipación de ingresos...”, op. cit., págs. 206 – 208.

593 Las liquidaciones provisionales pueden ser objeto de comprobación administrativa pues es condición natural de las mismas la posibilidad de modificarlas. Sin embargo, en la medida en que es posible recurrir las liquidaciones provisionales – art. 38, del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones económico-administrativas (RPREA, en adelante) – en vía económico-administrativa y que las resoluciones que se dicten en la misma han de producir efecto de cosa juzgada administrativa previsto en el artículo 55 del RPREA, el efecto preclusivo afecta a las mismas. Este efecto tendrá aplicación en la liquidación que se dicte en ejecución del fallo del Tribunal, liquidación que seguirá siendo provisional y modificable, por tanto, pero la modificación no podrá alcanzar a aquellos puntos de hecho o de derecho sobre los que el Tribunal se haya pronunciado expresamente. De acuerdo con esto, ARIAS VELASCO y SARTORIO ALBALAT llegan a la conclusión de que las liquidación provisional “dictadas en ejecución de acuerdos de los Tribunales Económico –Administrativos – y, obviamente, también de los órganos jurisdiccionales – producen un efecto preclusivo parcial limitado a aquellos extremos de hecho o de derecho sobre los que el Tribunal se hubiese pronunciado”. Vid. ARIAS VELASCO, J. y SARTORIO ALBALAT, S., *Procedimientos...*, op. cit., págs. 168 y 175 y ss.

Rendimientos del Trabajo Personal o incluso también, los ingresos a cuenta del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas, que equivalían a un porcentaje de la cuota del año anterior.

En la actualidad, podemos decir que los pagos fraccionados constituyen el supuesto más parecido y cercano a las liquidaciones a cuenta, o autoliquidaciones, para ser correctos en los términos. Nos referimos a los pagos fraccionados en el IRPF, para aquellos contribuyentes a los que se les aplique el régimen de estimación objetiva. En concreto, se trata del supuesto en el que alguno de los módulos previstos no pueda fijarse su cuantía el primer día del año natural o el primer día del ejercicio de la actividad, en cuyo caso se tomará el módulo del año inmediatamente anterior.

También pueden encontrarse ejemplos en el IS – artículo 38 de la LIS – cuando el pago fraccionado consista en un porcentaje de la cuota íntegra del último período impositivo cuyo plazo de declaración estuviese vencido el día 1 de los meses de abril, octubre y diciembre, minorado por el importe de las deducciones, bonificaciones y retenciones e ingresos a cuenta. Esta modalidad se aplica, con carácter general, si no se ha optado por la modalidad de ingresar en función de la parte de base imponible acumulada en el período de los tres, nueve u once meses de cada año natural⁵⁹⁴.

Sin embargo, podemos advertir en los ejemplos hasta ahora citados, que estas liquidaciones a cuenta de ningún modo son equiparables a los ingresos anticipados de las obligaciones tributarias de realizar pagos a cuenta. La principal diferencia radica en el carácter procedimental de las primeras, frente al carácter material de las obligaciones a cuenta. La provisionalidad de

⁵⁹⁴ No obstante, esta segunda modalidad será obligatoria para los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el art. 121 de la *Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido*, haya superado la cantidad de 6.010,04 euros durante los doce meses anteriores a la fecha en que se inicien los periodos impositivos dentro del año 2002.

unas y otras es completamente diversa. En las liquidaciones provisionales a cuenta el hecho imponible se ha realizado y ha nacido la obligación tributaria, pero por existir dudas e incertidumbre en algunos elementos o datos relacionados con el mismo se le atribuye un carácter provisional a la espera de una posterior comprobación que en su caso se llevará a cabo. No obstante, el ingreso que se realiza tiene la condición de un pago a cuenta del Impuesto porque ya existe obligación tributaria que pagar y la Administración está facultada para practicar la liquidación. De modo que no hay anticipo alguno, la deuda ha nacido, es líquida y es exigible.

En el caso de las obligaciones a cuenta el hecho imponible aún no se ha realizado y la incertidumbre recae en si se realizará o no el mismo, dando lugar al nacimiento de la obligación tributaria. Por este motivo, el ingreso que se realiza en cumplimiento de estas obligaciones, pagos fraccionados, no puede considerarse pago de ningún impuesto, pues hasta el final del período impositivo no se finalizará el hecho imponible ni se devengará el impuesto para proceder al pago de la obligación tributaria⁵⁹⁵.

Efectivamente puede apreciarse una provisionalidad respecto de la obligación tributaria que nacerá al devengarse el impuesto sobre la renta, pero se trata simplemente de una coincidencia terminológica que no puede llevarnos a una equiparación en la naturaleza y el régimen jurídico de las mismas ya que nos encontramos en dos momentos procedimentales del impuesto completamente distintos.

595 Cfr. MORIES JIMÉNEZ, M. T., *La retención a cuenta...*, op. cit., pág. 84.

2.2.2. Pagos a cuenta en el ICIO.

Cuando se habla de ingresos anticipados en el ámbito local, generalmente, entre la doctrina estos se suelen identificar y equiparar, de forma inmediata, con las obligaciones tributarias a cuenta que se insertan en los impuestos personales sobre la renta, equiparándolos a las mismas. No obstante, para comprobar si realmente puede hacerse esta identificación o equiparación, habrá de analizar distintas cuestiones como el concepto en que se entiende realizado el ingreso o la relación existente entre el ingreso anticipado y la obligación tributaria principal.

Existen, en nuestro Derecho tributario, en concreto en el ámbito local, algunos ejemplos más concretos en los que la diferencia con las obligaciones tributarias a cuenta no es tan clara y en los que sí podríamos apreciar considerables similitudes⁵⁹⁶.

El primero lo encontramos en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (en lo sucesivo, ICIO) regulado en la Ley Reguladora de Haciendas Locales (LRHL, en adelante) en relación con lo que la Ley denomina como liquidaciones provisionales a cuenta. Este impuesto se devenga con el inicio de la construcción, instalación u obra, pero se contempla la posibilidad de practicar una liquidación provisional cuando se conceda la

⁵⁹⁶ Por otro lado, existen otros supuestos en los que la diferencia es mucho más notoria, pero a los que la doctrina no ha dudado en considerar como pagos anticipados. Es el caso del IBI o el IAE en los que el devengo se produce el primer día del período impositivo que coincide con el año natural y por tanto antes de que se produzca la total integración de los elementos constitutivos del hecho imponible entre los que también se encuentra la dimensión temporal entre el elemento material del mismo, el pago de dichos impuestos constituiría un pago adelantado. Sobre este tema véase CORS MEYA, X., "Teoría del devengo. El caso de los Impuestos Municipales. Comentario a la STC 197/1992", *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 69, 1995, págs. 30 y 34, PIÑA GARRIDO, M. D., *Devengo y período impositivo en el sistema tributario español*, Ed. Colex, Madrid, 1997, pág. 270 y GOROSPE OVIEDO, J. I., op. cit., págs. 83 a 85.

preceptiva licencia de obra⁵⁹⁷, en función del presupuesto presentado por los interesados, siempre que haya sido revisado por el Colegio Oficial correspondiente o, en su defecto, conforme al coste estimado del proyecto por los técnicos municipales teniendo en cuenta los precios mínimos colegiales⁵⁹⁸. En teoría debe ocurrir que en el momento de conceder la licencia todavía no se haya iniciado la construcción, instalación u obra ya que esta licencia es preceptiva –“previo pago de la tasa de Licencia de Obras” – para el inicio de la ejecución de la obra. Con posterioridad, cuando haya finalizado la construcción, instalación u obra, el Ayuntamiento, previa comprobación administrativa, realizará la liquidación definitiva con arreglo al coste real y efectivo de la que se descontará lo ingresado anticipadamente, exigiéndole al contribuyente la diferencia o, en su caso, procediendo a la devolución si la cantidad correspondiente a la liquidación provisional era superior a la definitiva.

597 No parece adecuado el uso que el legislador hace de los términos “liquidación provisional” teniendo en cuenta la configuración del elemento temporal del hecho imponible. En relación con la liquidación definitiva que se practica al finalizar completamente la obra, tendría sentido hablar de liquidación provisional si ésta se practicara al inicio de la obra y coincidiría con los términos de la LGT.

598 No obstante, las obras pueden iniciarse sin licencia, supuestos en los que también se devenga el impuesto, pero en los que la liquidación provisional tendrá lugar en un momento diferente al que correspondería (antes del inicio de la construcción, instalación u obra). Tres son las situaciones que pueden tener lugar: 1ª Si la licencia se concede una vez iniciada la obra, deberá practicarse la liquidación provisional en el momento de dicha concesión. Dicha liquidación provisional girada cuando el impuesto ya se ha devengado lleva a un ingreso a cuenta de la posterior liquidación definitiva. 2ª Si la licencia se concede una vez concluida la obra, no procederá liquidación provisional y se practicará directamente la definitiva. 3ª Si la obra ya se ha iniciado o concluido, y no se concede la licencia, se procederá a practicar una liquidación definitiva por el coste real y efectivo de la obra ejecutada parcial o totalmente. Son tres situaciones en las que ya se ha devengado el tributo porque la construcción, instalación u obra ya se ha iniciado o incluso se ha finalizado y, por tanto, el hecho imponible se ha ejecutado íntegramente. Devengado el impuesto y nacida la obligación tributaria no podemos hablar de prestaciones tributarias a cuenta anteriores al nacimiento de la obligación tributaria principal por lo que quedan fuera de nuestro objeto de estudio. Cfr. ORÓN MORATAL, G., “El ingreso anticipado en las Ordenanzas Fiscales del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras: entre la reserva de ley y la autonomía municipal”, *Jurisprudencia Tributaria*, Vol. I, 1993, Ed. Aranzadi, pág. 1255.

Por tanto, la liquidación provisional a cuenta podrá practicarse cuando concorra alguna de estas dos circunstancias. Cuando se conceda la licencia preceptiva para la realización de la construcción, instalación u obra. O bien, cuando se inicie la construcción, instalación u obra en el caso de que la licencia no se haya solicitado o no se haya concedido o denegado todavía. Se trata de dos momentos distintos que van a tener trascendencia desde el punto de vista de la naturaleza jurídica de dicho acto.

En el primer supuesto estaremos ante una liquidación provisional que se practica con anterioridad al devengo del mismo que no se produce hasta el inicio de la construcción, instalación u obra⁵⁹⁹. Es llamativo, además, que este supuesto se prevé como el más correcto y el ortodoxo aunque todavía no existe obligación tributaria alguna y el hecho imponible ni siquiera ha comenzado a realizarse. No puede calificarse como liquidación tributaria, pues en la vigente regulación de la LGT, artículo 101, el acto de liquidación se produce siempre con posterioridad a la realización del hecho imponible, ya sea provisional o definitiva la liquidación⁶⁰⁰. Los actos de liquidación de naturaleza tributaria, se caracterizan por cuantificar el importe de la prestación tributaria y por el ejercicio de la pretensión de cobro por parte de la Administración, convirtiendo la deuda en líquida y exigible. Por tanto se incurre en una incorrección terminológica⁶⁰¹.

599 Para ORON MORATAL la liquidación provisional da lugar a un ingreso doblemente “a cuenta”, del eventual hecho imponible y de la también eventual liquidación definitiva. Cfr. ORÓN MORATAL, G., “El ingreso anticipado...”, op. cit., pág. 1255.

600 Art. 101 LGT define la liquidación tributaria como “acto resolutorio mediante el cual el órgano competente de la Administración realiza las operaciones de cuantificación necesarias y determina el importe de la deuda tributaria o la cantidad que, en su caso, resulte a devolver o a compensar, de acuerdo con la normativa tributaria”. Por tanto, en el caso analizado todavía no puede hablarse de deuda tributaria ya que el hecho imponible ni siquiera ha empezado a realizarse. Cfr. PÉREZ LARA, J. M., *El Impuesto sobre Construcciones Instalaciones y Obras. Un análisis doctrinal y jurisprudencial*, inédito, pág. 286.

601 Cfr. PÉREZ LARA, J. M., ob. últ. cit., págs. 286 y 287.

El procedimiento de liquidación se inicia cuando se solicita la preceptiva licencia por la que se ponen en conocimiento los datos relevantes para la cuantificación. Por medio de esta liquidación provisional se está obligando al ingreso de unas cantidades para el cumplimiento de una deuda tributaria que todavía no ha nacido y que no se sabe si llegará a nacer pues puede suceder que no se ejecute la obra. Otro de los problemas que plantea este supuesto, radica en que la solicitud de la licencia no pone de manifiesto la capacidad económica que se pretende gravar con este impuesto; aunque es cierto que pone en conocimiento determinados datos relevantes, no constituye una declaración del hecho imponible del ICIO⁶⁰². Para FANZINI, el principal fundamento y justificación del ingreso es la alta probabilidad de realización del hecho imponible teniendo en cuenta que se ha concedido la licencia⁶⁰³.

Este primer supuesto se admite con carácter general como una anticipación del impuesto y el acto de liquidación corresponde al mismo pago a cuenta. No puede incluirse en los actos de liquidación contemplados por la LGT, aunque lo mismo no impide que el legislador recoja un acto de liquidación no ya de la obligación tributaria nacida por el inicio de las construcciones, instalaciones y obras, sino de un pago a cuenta de la posible obligación tributaria futura, que nacerá tras la concesión de la licencia⁶⁰⁴.

602 Cfr. MONTESINOS OLTRA, S., *El procedimiento de liquidación de los impuestos locales*, Madrid, Ed. Tecnos. 1996, pág. 30 y 31.

603 Cfr. FANZINI, G. C., *Il tributo locale sulle costruzioni*, Maggioli, Rimini, 1990 pág. 59.

604 Los elementos de esta liquidación son: el presupuesto de hecho es el otorgamiento de la preceptiva licencia urbanística; el obligado a realizar el ingreso es la persona a la que se le concede a licencia; el importe del ingreso se determinará por la Administración competente y su cuantificación se realizará a través del presupuesto presentado por el mismo interesado que solicita la licencia, visado por el Colegio Oficial correspondiente cuando fuera requisito preceptivo; o bien, cuando la ordenanza fiscal así lo prevea, en función de los índices o módulos que la misma establezca al efecto. Aunque ambas opciones están previstas por la ley, la más apropiada es la que contempla el presupuesto presentado para obtener la correspondiente licencia municipal, y no el sistema de índices y módulos, si tenemos en cuenta que sólo el primero puede reflejar mejor el

El segundo supuesto en el que se practicará la liquidación provisional a cuenta, de acuerdo con el artículo 104 de la LRHL, tras la reforma efectuada por la *Ley 50/1998, de 30 de diciembre*, es cuando se inicien las obras correspondientes, a pesar de no estar en posesión de la preceptiva licencia urbanística. En este caso, sí se ha devengado ya el Impuesto, para lo que es necesario el mero comienzo de las obras y no hay obstáculo para poder hablar de liquidación provisional de la obligación tributaria del ICIO⁶⁰⁵. Aunque el hecho imponible no ha finalizado, pues para eso es necesaria la finalización de la construcción, instalación u obra, pero sí ha comenzado a realizarse, independientemente de que se haya solicitado, concedido o denegado la licencia preceptiva.

Éste es un claro ejemplo de una liquidación provisional a cuenta de una obligación tributaria nacida y exigible, pero con carácter provisional porque hay que esperar a la finalización de las obras, para determinar el importe definitivo de la obligación tributaria, ya devengada. El Ayuntamiento cuantifica una obligación tributaria, exigiéndole el pago al sujeto pasivo, aunque sea de forma provisional, ya que el hecho imponible no finalizará hasta la conclusión de la construcción, instalación u obra, siendo éste el momento en que quedará definitivamente fijado el importe de la base imponible que hasta entonces se había estimado.

principio de capacidad económica que el Impuesto quiere gravar, que no debe perderse de vista, ya que estamos ante un ingreso público con carácter coactivo.

El tipo de gravamen aplicable será el vigente en el momento, aunque una vez finalizadas las construcciones, instalaciones u obras habrá que comprobar si existe uno distinto, en cuyo caso es este nuevo el que debe tenerse en cuenta.

605 La falta de coincidencia entre el hecho imponible – realización de una construcción, instalación u obra para la que se exija la correspondiente licencia de obras o urbanística – y el devengo – el inicio de dicha s construcción, instalación u obra – del Impuesto es otra de las cuestiones polémicas del ICIO pero que se sale de nuestro tema de estudio por lo que no vamos a entrar en la misma.

Es el primer supuesto en el que aún no se ha devengado el impuesto, el que presenta mayor similitud con las prestaciones tributarias a cuenta, por lo que es el escogido para realizar la comparación y ver si podemos hablar de una misma figura tributaria.

En opinión de MONTESINOS OLTRA, el tributo se descompone en dos prestaciones diferentes, el ingreso anticipado y la obligación tributaria principal, pero sólo esta última corresponde a la realización íntegra del hecho imponible, ya que la primera procede de un presupuesto de hecho distinto como es la concesión de la licencia urbanística. Esta prestación es un ingreso a cuenta respecto de una obligación futura e incierta; por medio de la misma se constriñe al sujeto que realiza el presupuesto de hecho al pago de una prestación que se incardina en el procedimiento de gestión del tributo. Aunque este presupuesto no manifiesta claramente una capacidad económica, continua argumentando este autor, sí constituye un indicio de capacidad económica que se traducirá en el futuro en una aptitud para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Esto no quiere decir que se trate de una prestación contributiva, pero sí de una prestación tributaria que encaja en la aplicación del tributo. Como conclusión este autor afirma la identificación de los ingresos a cuenta en los impuestos sobre la renta y el ingreso a cuenta del ICIO; “sus efectos sobre los derroteros de la gestión tributaria y, ya en el plano de la abstracción teórica, sobre la intelección del tributo como categoría dogmática son idénticos”⁶⁰⁶.

La relación de este ingreso con el principio de capacidad económica, plantea, en opinión de este autor, numerosos problemas. La cuestión principal radica en que se exige un ingreso correspondiente a una cuota en un momento en el que no sólo no ha finalizado la actividad gravada, sino que incluso puede no haberse iniciado, con el riesgo, además, de que la finalización se demore

Cfr. MONTESINOS OLTRA, S., *El procedimiento de liquidación...*, op. cit., págs. 55 y ss.

por tiempo indefinido, teniendo en cuenta las circunstancias propias de la dinámica urbanística y edificatoria. Todas estas circunstancias suponen un alejamiento del necesario vínculo que debe existir entre los mecanismos tributarios y la capacidad económica. Muy criticable es también el papel tan importante que juega la licencia urbanística que se encarga de demostrar la potencialidad contributiva del sujeto, ya que dicha disponibilidad económica que pueda inferirse de la solicitud de una licencia no tiene porqué ser necesariamente actual⁶⁰⁷.

Cuando la cuantificación del ingreso anticipado se limite al presupuesto presentado por el obligado tributario, a pesar de que el mismo carezca de actualidad, siempre se aproximará más a la capacidad económica que grava el ICIO que el modelo de índices y módulos previstos en una ordenanza fiscal, porque va a tener siempre un carácter mucho más abstracto y alejado de la realidad tributaria.

Por otro lado, ORÓN MORATAL nos plantea otra cuestión problemática en relación con el ingreso anticipado en el ICIO, en concreto, en relación al momento en que se puede efectuar el mismo si, como ocurre a menudo en la actualidad, los Ayuntamientos establecen el régimen de autoliquidación que está previsto en la propia Ley RHL en el párrafo 4 del art. 104. Esta posibilidad introducida por el legislador, ha llevado a los Ayuntamientos de nuestro país a exigir la presentación de la autoliquidación del impuesto en el momento de solicitar la licencia de obras. Para paliar los graves efectos que pueden derivarse de esta situación encontramos, por ejemplo, la sentencia del TSJ Cataluña que anuló el precepto de la Ordenanza Fiscal que adelantaba el ingreso al momento de solicitar la licencia y

607 Cfr. MONTESINOS OLTRA, S., *El procedimiento de liquidación...*, op. cit., págs. 60 y 61.

estableció que la autoliquidación se presentará tras la concesión de la licencia en el plazo que señale al efecto⁶⁰⁸.

La cuestión que se plantea este autor versa sobre la posibilidad de que el Ente local, en el ejercicio de su poder tributario, pueda cambiar el presupuesto de hecho que origina el ingreso anticipado. ORÓN MORATAL parte de la idea de que la Ley de Haciendas Locales ha previsto la existencia de ingresos anticipados para el ICIO. Las Ordenanzas fiscales no pueden contradecir ni excederse de lo establecido en la ley y además no podrán regular aquellos aspectos que no que se encuentren cubiertos por el principio de reserva de ley como la determinación del hecho imponible, el sujeto pasivo, la base imponible, el tipo de gravamen y “todos los demás elementos directamente condicionantes de la cuantía de la deuda tributaria”⁶⁰⁹.

La opción por el régimen de autoliquidación no requiere que la misma se gire en el mismo momento que está previsto para las liquidaciones provisionales, a pesar de que reúnan los mismos requisitos que se exigen para las anteriores⁶¹⁰. El problema que surge con el régimen de autoliquidación es que éste lo establece el Ayuntamiento mediante una Ordenanza municipal, norma que carece rango legal. Para justificar la posibilidad de adelantar la autoliquidación al momento de solicitar la licencia urbanística, este autor toma como ejemplo el sistema de pagos a cuenta del IRPF contemplado en la Ley de 1991 en el que se produce una remisión reglamentaria y una deslegalización sobre la que ya nos hemos pronunciado previamente y que de ninguna manera consideramos admisible. Así se ha puesto de manifiesto en

608 Vid. ORÓN MORATAL, G., “El ingreso anticipado...”, op. cit., págs. 1253 a 1261.

609 Entre otras las Sentencias del Tribunal Supremo de 17 de marzo de 1989 [RJ 1991\2366] y de 14 de noviembre de 1991 [RJ 1991\9231] y STS de 9 de enero de 1991 [RJ 1991\3447].

610 Esta exigencia ha sido declarada por el Tribunal Supremo en reiteradas ocasiones, entre otras en las Sentencias de 10 de diciembre de 1991 [RJ 1991\9421] y de 17 de febrero de 1992 [RJ 1992\2288].

posteriores modificaciones legislativas cuyo ejemplo más característico es la vigente Ley del IRPF de 1998 en la que quedan reguladas con un carácter mucho más minucioso las obligaciones tributarias a cuenta; e igualmente ha quedado corroborado en la nueva LGT.

Por tanto, contrariamente a lo que señala ORÓN MORATAL, exigir la presentación de autoliquidación en el mismo momento en el que se exige la liquidación provisional originaría un ingreso a cuenta cuyo establecimiento vulnera el principio constitucional de reserva de ley. Sí consideramos posible, en cambio, exigirlo en un momento distinto y necesariamente posterior como puede ser el inicio de las obras, momento en que se devenga el impuesto. Una vez devengada la obligación tributaria, no hay inconveniente en retrasar su ingreso mediante una norma reglamentaria ya que se trata de una cuestión recaudatoria que no se ve afectada por el principio de reserva de ley.

Con este cambio se evitaría el ingreso anticipado originado por un presupuesto de hecho diferente del hecho imponible y sin vulnerar principio alguno. Este supuesto se trataría igualmente de una liquidación provisional en la que cabe una posterior liquidación definitiva una vez finalizadas las obras, pero no ya un pago a cuenta de una obligación que todavía no ha nacido y sobre la que no hay certeza de si llegará a nacer en el futuro.

Otro de los inconvenientes que se critica en la gestión de este impuesto se refiere a las dificultades que puede ocasionar a las personas que, por causas subjetivas u objetivas, puedan abandonar posteriormente, la realización de la construcción, instalación u obra. En estos supuestos, el ingreso realizado con ocasión de la “liquidación provisional a cuenta”, es un ingreso debido pero como el hecho imponible no se ha realizado, o no ha concluido, hay que admitir el derecho a la devolución de lo ingresado, acogiéndose a la disposición adicional quinta del *Real Decreto 1.163/1990, de 21 de septiembre*, en el que se contempla el procedimiento para la realización de

ingresos indebidos de naturaleza tributaria, que en su apartado tercero se refiere a “devoluciones de naturaleza tributaria, distintas de las devoluciones de ingresos indebidos”. PÉREZ LARA critica que estos casos, que no tienen por qué ser muy excepcionales, no estén previstos por el legislador de forma expresa, en la normativa del ICIO; señala, además, que si se hubiera previsto la autoliquidación en la ordenanza fiscal, se podría articular el procedimiento de rectificación, que se recoge en la disposición tercera de la normativa anteriormente señalada⁶¹¹.

La jurisprudencia ha admitido el derecho de devolución, incluso cuando se hubieran iniciado las obras, por ejemplo en la STSJ Madrid, de 5 de febrero de 1997 – JT 1997\323 – o en la STSJ de Valencia, de 19 de diciembre de 1995 – JT 1995\1540 –.

Aunque no podemos negar que “el ingreso a cuenta” en el ICIO, por concesión de la licencia municipal preceptiva, está muy próximo a las obligaciones tributarias a cuenta objeto de estudio en este trabajo, MONTESINOS OLTRA destaca el diferente fundamento de unas y otras, lo cual no le impide defender su identidad como categoría dogmática⁶¹². Para nosotros, en cambio, es un argumento más para negar la absoluta identidad. Técnicamente sí pueden considerarse iguales pero, por el contrario, el fundamento que pretende legitimar su inclusión en el Ordenamiento tributario es una importante diferencia entre ellos. La liquidación provisional del ICIO pretende exclusivamente un adelantamiento de la recaudación, el esfuerzo tributario para el sujeto pasivo va a ser el mismo, sólo que se adelanta en el tiempo, lo cual, después de haber pagado una tasa por la licencia urbanística no va a suponer ninguna ventaja al contribuyente sino más bien al contrario al

611 Cfr. PÉREZ LARA, J. M., *El Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras. Un análisis doctrinal y jurisprudencial*. Pendiente de publicación, Granada, 2004, pág. 294.

612Cfr. MONTESINOS OLTRA, S. *El procedimiento de liquidación...*, op. cit., pág. 59.

acumularse los ingresos. También tiene un alto componente garantizador de la obligación tributaria principal y por ello el acto administrativo de concesión de la licencia se configura como el momento adecuado para introducir la obligación de ingresar anticipadamente pues ya se han puesto en conocimiento de la Administración parte de los datos relevantes para la liquidación del tributo y porque existe una toma de contacto entre sujeto pasivo y Administración⁶¹³. El Ayuntamiento, al que le corresponde el total de la deuda tributaria que resulte de la liquidación definitiva, se asegura, independientemente de que el proyecto se ejecute total o parcialmente, antes o después, así evita los problemas para recaudar el impuesto en caso de dilación de la obra o cuando el interesado pretenda fraccionar la construcción, instalación u obra⁶¹⁴.

En cambio, le faltan a este ingreso anticipado local todos los demás factores que caracterizan a las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados, como son la periodificación del ingreso y el correspondiente “efecto anestesia” para el contribuyente, la obtención de información por parte de la Administración o su utilización como instrumento de control, así como de política financiera. Factores todos ellos que vienen a definir una figura tributaria muy parecida pero distinta.

El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras es un impuesto instantáneo cuyo presupuesto de hecho no se extiende en el tiempo de forma indefinida, sino que se agota en un período de tiempo determinado; el devengo se produce al iniciarse la obra correspondiente, sin embargo, la liquidación definitiva no se gira hasta que haya finalizado la obra. El largo transcurso de tiempo entre el devengo o inicio de la construcción, instalación u obra y el final de la misma – momento en el que, además, todavía no se ha

613 Cfr. FANZINI, G. C., *Il tributo locale sulle costruzioni*, op. cit., pág. 59.

614 CISS, *Haciendas Locales*, pág. X-46.

realizado completa y satisfactoriamente el hecho imponible – es lo que seguramente ha animado a la Administración a exigir el ingreso anticipado del futuro impuesto⁶¹⁵. En mi opinión, resulta criticable el establecimiento de un “ingreso a cuenta” que solamente viene motivado por intereses recaudatorios.

2.2.3. Pagos a cuenta en las Contribuciones Especiales.

El segundo ejemplo al que nos referíamos como ingresos anticipados en la Hacienda local lo constituyen los pagos parciales y anticipados de las contribuciones especiales. Aunque esta figura tributaria no se limita exclusivamente a la Hacienda Local, desde que se introdujo en nuestro Ordenamiento positivo por *Real Decreto de 31 de diciembre de 1917*, se ha aplicado preferentemente en el ámbito local y, por tanto, también se regulan en la LRHL – artículos de 28 a 37 –.

El hecho imponible de este tributo se corresponde con la obtención de un beneficio o aumento del valor de los bienes del sujeto pasivo, como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos – art. 28 LRHL –. El tributo se devenga en el momento en que las obras se hayan ejecutado (o cada uno de los tramos en que las mismas se fraccionen) o el servicio haya comenzado a prestarse; no obstante, se ha previsto la posibilidad de exigir anticipadamente el pago de las contribuciones especiales en función del importe del coste previsto para el año siguiente. Dice MARTÍN QUERALT que “la razonable opción normativa por

615 No hay que perder de vista, no obstante, la diversidad y complejidad de las realidades sobre las que puede recaer este tributo, desde obras menores de remodelación de interiores hasta grandes obras que, como hemos dicho, pueden prolongarse durante largos períodos de tiempo. Esta diversidad hace que en algunos casos carezca de sentido el ingreso a cuenta, especialmente en esas obras menores cuyo plazo de ejecución no llega a sobre pasar el mes.

fijar el devengo en el momento de finalización de la obra y no en el de inicio (como ocurre en las tasas municipales o en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras) se complementa con diversas normas sobre obras fraccionables y pagos anticipados”⁶¹⁶.

Previamente debe haberse adoptado, con carácter preceptivo, un acuerdo de ordenación que determina el coste previsto de las obras y servicios y los criterios de reparto entre los beneficiarios. En las grandes obras públicas, cuya duración es superior al año, se suele llevar a cabo un fraccionamiento de la misma; es decir, se van realizando por tramos y al final de cada uno de ellos, se devenga el tributo para cada uno de los sujetos pasivos que se vean afectados por dicho tramo o fracción de obra. El pago anticipado de las contribuciones especiales sólo se podrá exigir en función del importe presupuestado para el año siguiente. No puede exigirse una nueva anualidad sin que previamente hayan finalizado las obras para las cuales se había exigido el anticipo – art. 33.2 de la LRHL –. La periodificación del pago correlativo a los tramos de obra constituye para MONTESINOS OLTRA la característica que más los asemeja a las obligaciones a cuenta, aunque no exista una ganancia dineraria ya que, en realidad, hasta que no termine completamente la obra o el tramo de obra programado, no va a manifestarse ningún beneficio especial. Este mecanismo es, además, un instrumento recaudatorio para el Ayuntamiento, que le reportará ingresos continuados durante el período que dure la obra, sin tener que esperar a la ejecución de la misma o recurrir a otras fuentes de financiación como los créditos, o del propio presupuesto de la

616 En relación con las obras fraccionables, porque permiten el devengo parcial para cada uno de los sujetos pasivos cuando se hayan ejecutado las obras correspondientes a cada tramo o fracción de la obra completa. Por otro lado, se permite la exigibilidad del pago anticipado de las contribuciones especiales con el único límite de la anualidad. Cfr. MARTÍN QUERALT, J., “Tributos Locales” en la obra colectiva *Tratado de Derecho municipal II*. Segunda Edición, Dirigido por Santiago MUÑOZ MACHADO, Ed. Civitas, 2003, pág. 2582.

entidad local que mermaría la cobertura de otros gastos locales⁶¹⁷. También facilita y dulcifica, en cierto modo, al contribuyente la tarea del pago de la deuda tributaria, ya que siempre resultará menos costoso en pequeños plazos que pagar la deuda en un solo golpe. Constituye un instrumento de graduación del esfuerzo tributario que evita los problemas de tesorería, ya que los ingresos realizados durante la ejecución de la obra se le computan en su haber si finalmente resulta ser sujeto pasivo de la contribución especial⁶¹⁸.

Sin embargo, esto no llega a ser del todo cierto, sino en determinados supuestos. Para los sujetos afectados por dichas obras públicas no se va a producir una periodificación del pago en pequeños plazos a no ser que su finca esté afectada por más de un tramo de obra. Para los eventuales sujetos pasivos afectados por obras de duración inferior a un año o por un único tramo de obra, el ingreso anticipado de la contribución especial no va a suponer más que eso, un adelanto del tributo que se devengará en un futuro más o menos inmediato; por lo que la ilusión financiera no resulta siempre en todos los casos, mientras que para el Ayuntamiento, en todos los casos, le va a suponer un adelanto de la recaudación. En definitiva, el fundamento principal de estas prestaciones anticipadas obedece a razones de carácter práctico y recaudatorio para que el Ayuntamiento pueda disponer de medios económicos para la realización de las obras o establecimiento o ampliación del servicio, aliviando al mismo el problema de afrontar él solo el pago al ejecutor de la obra⁶¹⁹.

617 Estos son los argumentos que utiliza el legislador en la “Memoria” para justificar los ingresos anticipados ya que considera ambas posibilidades como potencialmente perjudiciales para el interés público. Cfr. MERINO JARA, I., “Contribuciones especiales”, *Cuadernos de Jurisprudencia tributaria*, Ed. Aranzadi, 2002, pág. 65.

618 Cfr. MERINO JARA, I., *Ibidem*, pág. 65.

619 Cfr. GONZÁLEZ LEAL, J. L., *La Financiación de la Obra Publica Local a través de Contribuciones Especiales y Cuotas de Urbanización*, Ed. Cedecs; Barcelona, 1995, pág. 181.

Sobre lo que no hay ninguna duda es de que estos ingresos, como las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados, constituyen prestaciones pecuniarias de carácter público a las que se refiere el art. 33.3 de la Constitución por lo que es necesario el cumplimiento del principio de reserva de ley, que hay que decir que en este supuesto sí ha sido respetado desde el principio, no como en las obligaciones tributarias a cuenta, ya que es la LHL en el artículo 33.2 la que establece las condiciones en que deben practicarse los anticipos.

Desde el punto de vista formal, en cambio, las diferencias son claras en relación con las retenciones y los ingresos a cuenta. Estas últimas obligaciones tributarias a cuenta son realizadas por terceros sujetos ajenos a la obligación tributaria principal y que colaboran con la Administración con la práctica del ingreso anticipado en la aplicación de los tributos⁶²⁰. En el ingreso anticipado de las contribuciones especiales es necesaria una liquidación practicada por el Ayuntamiento – art. 33.2 de la LRHL – una vez que se apruebe el acuerdo concreto de imposición y ordenación y que debe practicar el que, en principio, parece ser el contribuyente.

En el supuesto del pago fraccionado coincide que también le corresponde realizar el ingreso al futuro contribuyente, sin embargo, la determinación del importe no requiere de liquidación provisional del órgano administrativo correspondiente, sino que es el mismo sujeto, bajo su responsabilidad, quien hace la autoliquidación y el ingreso en el Tesoro.

Finalizada la obra, total o parcialmente, o iniciada la prestación del servicio, es decir, devengado el tributo, se procede a indicar los sujetos

620 Cfr. GOROSPE OVIEDO, J. I., *La deuda tributaria básica...*, op. cit., pág. 79 y 80.

Desde nuestro punto de vista, no por esta circunstancia se les debe considerar exclusivamente como colaboradores e incluirlos en la categoría de los colaboradores de la Administración.

pasivos que se constituyen como beneficiarios en ese momento, la base y las cuotas individualizadas definitivas. Entonces se giran las liquidaciones que procedan y se compensan los ingresos anticipados que se hubieran efectuado y en caso de exceso, se procederá la devolución pertinente. Es posible que al finalizar la obra el beneficiario de la misma no sea el sujeto obligado a efectuar el ingreso a cuenta, por lo que a este particular el Ayuntamiento deberá también devolverle la cantidad anticipada – art. 33.5 LRHL –. En caso de cambio de titularidad de la finca afectada, la Ley obliga a la persona que figure como obligado en el expediente y que haya transmitido los derechos sobre los bienes o explotaciones que motivan la imposición de la contribución especial, a comunicar a la Administración dicha transmisión dentro del plazo de un mes desde la fecha de la misma, en caso contrario, la Administración podrá dirigir la acción de cobro contra el titular anterior. Esta medida puede considerarse desproporcionada al atribuirse una consecuencia tan grave como es pagar una deuda tributaria cuyo titular es otra persona por el mero incumplimiento de un deber formal accesorio en un plazo tan corto. MARTÍN QUERALT propone que si el sujeto que aparece en el expediente rechaza el pago de la deuda por no ser en el momento del devengo el titular de la finca, la Administración se dará por enterada del cambio de la titularidad y podrá orientar la acción para el cobro hacia el verdadero y actual sujeto pasivo⁶²¹.

Para poder comparar los pagos a cuenta de las contribuciones especiales con los que se encuentran en los impuestos personales sobre la renta habrá que estudiar y analizar dos cuestiones. Primero ver si la relación entre la obligación “a cuenta” y la obligación tributaria principal es una relación de accesoriedad o, si bien, la obligación “a cuenta” es una obligación autónoma respecto de la principal a pesar de los efectos que la primera pueda crear sobre la segunda. En este sentido se pronuncia favorablemente SIMÓN ACOSTA, afirmando la autonomía del pago a cuenta aunque esto no impide afirmar,

621 Cfr. MARTÍN QUERALT, J., “Tributos Locales”, op. cit., pág. 2583.

igualmente, una vinculación con la obligación principal del sujeto, ya que del ingreso nacerá un crédito de impuesto a compensar con la obligación tributaria definitiva una vez nacida⁶²².

Efectivamente, se trata de una obligación autónoma que nace e incluso se extingue con anterioridad al nacimiento de la obligación tributaria principal y que surge a partir de un presupuesto de hecho diferente del que origina la obligación principal. El presupuesto que determina la obligación de efectuar una anticipación de la contribución especial se refiere a la adopción y aprobación de un acuerdo concreto de imposición y ordenación, y además debe concurrir que el sujeto sea potencialmente beneficiario de las obras o servicios por los que está previsto que se devengue la contribución especial⁶²³. Se trata de un hecho que manifiesta una capacidad económica relativa y que lleva a la realización de un desembolso económico⁶²⁴.

El sujeto obligado a practicar el ingreso, es decir el elemento subjetivo, es diferente en una y otra obligación. En este ingreso a cuenta el sujeto que viene determinado por el acuerdo de ordenación todavía no puede considerarse sujeto pasivo, éste no podrá designarse hasta que se realice el hecho imponible, por tanto, hasta que finalice la obra y pueda probarse el beneficio que la misma le reporta⁶²⁵. Puede ocurrir que durante el transcurso de la obra cambie este sujeto pasivo potencial o probable de modo que no se produzca la coincidencia entre el primero y el segundo, en cuyo caso los pagos anticipados no producirán ningún efecto sobre la obligación tributaria principal y tendrán

622 Cfr. SIMÓN ACOSTA, E., "Tributos municipales" en *Tratado de Derecho municipal*, Civitas, Madrid, 1988, pág. 2265.

623 No se trataría de un pago anticipado ya que, como hemos expuesto, aún no existe la obligación tributaria que pretende satisfacerse posteriormente con dicho ingreso.

624 No ha que perder de vista, sin embargo, que dicha capacidad económica puede cambiar durante el período de la obra dejando sin sentido el ingreso anticipado en concepto de contribución especial.

625 Cfr. MERINO JARA, I., "Contribuciones...", op. cit., pág. 66.

que devolverse al sujeto que realizó el ingreso al tiempo que el verdadero sujeto pasivo se le exige la totalidad de la cuota⁶²⁶.

A pesar de estas diferencias, no puede negarse un vínculo o conexión entre ambas ya que en circunstancias normales se computan y deducen del importe final de la deuda tributaria calculada de acuerdo al coste efectivo⁶²⁷. Por tanto, podemos confirmar la autonomía de la obligación a cuenta en el mismo sentido que las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados.

En cuanto a la consideración como crédito de impuesto, la doctrina española no admite esta consideración de crédito de impuesto en ninguno de estos dos tipos de obligaciones, pues no concurren en las prestaciones tributarias a cuenta las características definitorias de la institución jurídica de crédito; particularmente tampoco la consideramos admisible, porque para que se instituya un crédito las sumas anticipadas debieron hacerse a título de pago a cuenta de la obligación tributaria principal, cosa que ya ha quedado descartada con anterioridad⁶²⁸. Las obligaciones a cuenta se separan de la figura del crédito, en primer lugar, porque desde que supuestamente nace – tras el ingreso procedente de la retención, ingreso a cuenta o pago fraccionado

626 Cfr. MERINO JARA, I., *ibidem*, pág. 67.

627 Con esta expresión nos referimos al supuesto más habitual de que el sujeto que se haya considerado en el acuerdo de imposición y ordenación como especialmente beneficiado por la realización de las obras o por el establecimiento o ampliación de los servicios locales, coincida con la persona obligada al pago del tributo llegado el devengo del mismo. Frente a esto, puede no haber coincidencia porque se produzca un cambio en la titularidad de bienes o empresas afectadas por la contribución especial durante la ejecución de la obra. En este caso, los ingresos anticipados por el primer sujeto no se pueden computar al definitivo sujeto pasivo, sino que se devolverán al que los efectuó.

Otro supuesto anómalo que puede llegar a ocurrir es que no se ejecute la obra o que ésta no sea financiada mediante contribuciones especiales, en cuyo caso, la Entidad Local tiene la obligación de devolver las cantidades, más intereses, para no caer en el enriquecimiento injusto.

628 Cfr. CASADO OLLERO, G., “De la imposición de producto...”, *op. cit.*, págs. 76 - 77, en su opinión, la ratio de las normas que regulan la retención no es la de hacer nacer un derecho de crédito a favor del sujeto pasivo, sino la de concederle un derecho a deducir; SOLER ROCH, M. T., “Notas sobre la configuración...”, *op. cit.*, pág. 39 y GOROSPE OVIEDO, J. I., *La deuda tributaria...*, *op. cit.*, pág. 186 y 187.

– permanece inactivo hasta que no es exigible la obligación tributaria principal; por otro lado, al tener como principal finalidad la compensación, no se pone en práctica la ejecución del crédito que es uno de los signos más característicos de esta figura, y además, dicha compensación se practicaría con anterioridad a la exigibilidad de la obligación tributaria, de modo que no coincide con la figura de la compensación legal definida en el art. 68 de la LGT. Sin embargo, sí está admitida la consideración de derecho de crédito para el derecho a la devolución que nace eventualmente en el supuesto de que no nazca la obligación tributaria o nazca por una cantidad inferior a la suma ingresada a cuenta, en cuyo caso sí que hay un crédito ejecutable y en caso de demora habría lugar a indemnización⁶²⁹. En este aspecto existiría, igualmente, coincidencia entre el ingreso anticipado de las contribuciones especiales y las prestaciones tributarias a cuenta.

En segundo lugar, habría que ver en qué concepto se entiende realizado el ingreso que la Ley denomina “a cuenta” en las Contribuciones especiales. Como indica MERINO JARA, el importe no constituye un pago anticipado de la obligación tributaria porque la obligación tributaria todavía no existe puesto que no se ha producido el devengo, con lo que estamos de acuerdo⁶³⁰. Tampoco puede admitirse su configuración como garantía tributaria más que en un sentido muy amplio en la medida en que refuerza la efectividad del crédito y asegura su cumplimiento. Con carácter general, es consustancial a todos los ingresos y pagos anticipados una finalidad garantizadora, no obstante, esta característica, concretamente en estas figuras que estamos

629 A pesar de la conveniencia y lo justo de dicha indemnización, para los supuestos de devolución de retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados no se han previsto los intereses de demora característicos de las obligaciones líquidas. La Sentencia TS de 12 de noviembre de 1993 (RJ 1993\8437) advertía que “el exceso de cumplimiento anticipado puede ser determinante de un enriquecimiento sin causa del acreedor... más aún cuando no proceda, como ocurre en el supuesto, el posible mecanismo corrector de los daños y perjuicios derivados de las obligaciones líquidas denominado pago de intereses”.

630 Cfr. MERINO JARA, I., “Contribuciones...”, op. cit., págs. 68 y ss.

analizando, resulta complementaria y no es la que viene a definir a los “pagos a cuenta” de las contribuciones especiales, como en las prestaciones a cuenta.

Continúa diciendo este autor, que el presupuesto fáctico del ingreso anticipado es, como mucho, un indicio acerca de la probable realización del hecho imponible en la medida en que los sujetos obligados son titulares de determinados bienes o explotaciones en el momento de aprobarse el acuerdo de ordenación. Dice textualmente que “cuando éste – el sujeto pasivo – realiza pagos anticipados está realizando un pago, *solvendi causa*, liberatorio de una obligación, eso sí, que no es la obligación tributaria, sino una prestación patrimonial pública distinta....pago que de ninguna manera puede calificarse como anticipo, puesto que cuando el mismo tiene lugar la obligación a cuya extinción está destinado ya ha nacido”⁶³¹.

La mayor crítica que hace la doctrina a los ingresos anticipados de las contribuciones especiales es que no pueden considerarse justificados en cuanto que no se manifiesta una capacidad jurídica gravable al no haberse producido el devengo de la obligación tributaria⁶³². Esta condición también se da en las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados, cuestión que igualmente ha sido muy criticada por la doctrina, pero que en la actualidad se ha mitigado notablemente gracias a su vigente configuración para los rendimientos del trabajo personal, fundamentalmente, su equiparación a la cuota tributaria final y al respecto del principio de capacidad económica en la determinación de los mismos, por lo que no puede decirse que en el momento presente estas obligaciones tributarias a cuenta incluidas en los impuestos personales sobre la renta sean contrarias a los más elementales principios de justicia tributaria.

631 Cfr. MERINO JARA, I., *Ibidem*, pág. 70.

632 Vid. Entre otros, VEGA HERRERO, M., *Las contribuciones especiales en España*, IEF, Madrid. 1975, pág. 173 y GOROSPE OVIEDO, J. I., *La deuda tributaria básica...*, op. cit., pág. 79.

2.3. Fraccionamiento del pago de deudas liquidadas o autoliquidadas nacidas de la realización del hecho imponible.

El fraccionamiento del pago constituye una de las modalidades del aplazamiento, según reconoce expresamente el artículo 48.1 del Reglamento General de Recaudación (en lo sucesivo, RGR)⁶³³, el cual viene caracterizado por un retraso en el momento original del pago, junto con un fraccionamiento del importe debido en varias cantidades a las que se les concede un plazo de entrega diferente a cada una⁶³⁴. Sin embargo, la expresión “pago fraccionado”, que podría igualmente aplicarse dentro del contexto del instituto de fraccionamiento del pago, en términos generales, alude a supuestos que tienen en común el realizar ingresos parciales de una obligación tributaria ya devengada o que aún esté por devengarse. Por tanto, podemos ver cómo dicha expresión engloba diversas figuras muy diferentes, desde el pago fraccionado en sentido propio de la obligación tributaria principal, a través del cual el pago de dicha obligación se realiza en períodos diferentes y sucesivos, una vez

633 Antes de finalizar este trabajo de investigación hemos tenido ocasión de analizar el proyecto de Real Decreto por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación que se aprobará en los próximos meses. En relación con la posibilidad de aplazar o fraccionar el pago de las deudas, se desarrolla en el Capítulo II, sobre la extinción de la deuda, subsección segunda, artículos 25 a 34. En cuanto al contenido, se traslada, básicamente, lo establecido en el *Real Decreto 1684/1990*. Como novedades puede mencionarse que el pago deberá hacerse mediante domiciliación, salvo que se establezca otra cosa; por otro lado, la valoración de la garantía, cuando se trate de determinados bienes, deberá realizarse por empresas o profesionales inscritos en los Registros correspondientes. En caso de que la garantía sea insuficiente, se va a exigir al solicitante que aporte garantía complementaria. La tercera novedad es que se exigirá durante el aplazamiento o fraccionamiento, el pago de los plazos propuestos por el obligado en su solicitud, indicándose que en caso de incumplimiento de los mismos la Administración podrá desestimar la solicitud por entender que la dificultad de tesorería no es transitoria. En último lugar, el reglamento desarrolla la adopción de medidas cautelares que sustituirán las garantías, a que se refiere la Ley General Tributaria.

634 Cfr. GOROSPE OVIEDO, J. I., *La deuda tributaria básica...*, op. cit., pág. 82.

producido el devengo de la misma⁶³⁵, hasta el pago fraccionado en sentido impropio, que viene a ser cuando se practica una anticipación de la obligación tributaria a través de ingresos sucesivos antes de devengarse la misma⁶³⁶. Mientras que en el primer supuesto las prestaciones se identifican con la deuda tributaria principal, ya que surgen una vez realizado el hecho imponible y devengado el tributo, en el segundo no se produce dicha identidad ya que los ingresos trimestrales se realizan con anterioridad al nacimiento de la obligación tributaria del impuesto en el que se insertan.

De este modo, en este apartado, la confusión o aparente similitud del fraccionamiento del pago se produciría con la de los pagos fraccionados de las obligaciones tributarias a cuenta, realizados por los profesionales y empresarios como consecuencia del ejercicio de una actividad económica. Pero, se trata éste de un simple supuesto de similitud en la terminología que no plantea ninguna polémica, sino que simplemente da lugar a una discusión meramente teórica y que radica en la realización del hecho imponible.

Así, podemos ver cómo a la figura que tradicionalmente se ha conocido y se conoce como fraccionamiento del pago, en principio, no habría ningún problema en denominarla “pago fraccionado” ya que, efectivamente, se trata del pago de una deuda tributaria devengada y nacida pues surge exclusivamente cuando el hecho imponible se ha ejecutado íntegramente. No obstante, esta coincidencia terminológica no puede ocasionar confusión alguna con el pago fraccionado “a cuenta”.

635 Este pago fraccionado propio puede venir establecido ab origine por el legislador de forma obligatoria por lo que no da lugar ni a intereses ni a constitución de garantía alguna, y este puede ser con carácter exclusivo o compaginado con el pago de la deuda de una sola vez; o bien, el mismo legislador, puede contemplar únicamente la posibilidad de que la Administración autorice el fraccionamiento en varios plazos sucesivos. Cfr. PAGÈS y GALTÉS, J., “El pago fraccionado de los tributos locales: su regulación por ordenanza fiscal”, *Revista Tributos Locales*, núm. 30, junio 2003, págs. 13 y 14.

636 Cfr. PAGÈS y GALTÉS, J., “El pago fraccionado de los tributos locales...”, op. cit., págs. 13 y ss.

Ya desde el principio tenemos que reconocer la inexistencia de identidad o de coincidencia alguna entre ambas figuras, a pesar de la parecida denominación que tienen una y otra. Los presupuestos de hecho y las condiciones y circunstancias que deben concurrir en ambas figuras nada tienen que ver la una con la otra.

La LGT contempla el instituto del fraccionamiento del pago en el art. 65 cuando dice que: *“las deudas tributarias que se encuentren en período voluntario o ejecutivo podrán aplazarse o fraccionarse en los términos que se determinen reglamentariamente y previa solicitud del obligado tributario, cuando su situación económico – financiera le impida, de forma transitoria, efectuar el pago de los plazos establecidos”*⁶³⁷.

A partir del año 1990 esta posibilidad de fraccionar comienza a considerarse como un medio ordinario de gestión recaudatoria, es decir, una modalidad más del pago del tributo⁶³⁸.

Atendiendo a la LGT y al RGR, puede deducirse que el principal fundamento del fraccionamiento del pago autorizado por la Administración, se apoya en las dificultades de tesorería del obligado al pago que impiden afrontar el pago de una deuda tributaria a favor de la Administración Tributaria. Con este mecanismo se consigue evitar un quebranto patrimonial

637 Se ha criticado la remisión reglamentaria de los casos y forma en que los sujetos pasivos pueden solicitar el fraccionamiento y en los que la Administración puede otorgarla acogiéndose al principio de indisponibilidad de la deuda tributaria; debería ser, por tanto, una norma con rango legal la que regulase estos supuestos especiales. En cambio no nos encontramos aquí ante un supuesto de disposición de la deuda tributaria; más bien al contrario pues con esta medida se asegura y refuerza el pago de la obligación. El fundamento del principio de indisponibilidad de la deuda tributaria estriba en garantizar que la Administración perciba íntegramente la prestación, finalidad que persigue precisamente el fraccionamiento del pago.

638 En este sentido se pronuncia la Exposición de Motivos del Reglamento General de Recaudación aprobado por *Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre*, cuando señala que *“el capítulo VII, dedicado al aplazamiento y fraccionamiento del pago, ha sido objeto de importantes modificaciones para su transformación en un medio ordinario de gestión recaudatoria”*.

en el deudor. Por tanto, resultaría imprescindible, para su aplicación, una situación de iliquidez por parte del obligado al pago de la deuda.

En cuanto a la finalidad del mismo, todos están de acuerdo en que ésta consiste en facilitar el cumplimiento del deber de contribuir de aquéllos que, en base a determinadas circunstancias de iliquidez, no pueden hacer frente al pago de la obligación tributaria⁶³⁹. Teniendo en cuenta este objetivo, no puede pensarse que se trate de una actividad absolutamente discrecional de la Administración o en que la concesión sea un privilegio para el deudor; muy al contrario, cuando concurren las condiciones necesarias para su solicitud, la Administración debe concederlo para facilitar el cumplimiento del deber de contribuir a aquellos obligados que, teniendo voluntad de hacerlo, se encuentran transitoriamente imposibilitados, pero con posibilidades de mejorar su situación económico – financiera en un período corto de tiempo. SÁNCHEZ LÓPEZ lo define como una manifestación del principio de justicia que debe informar el ordenamiento jurídico- financiero; la posibilidad de fraccionar el pago se presenta no sólo como un beneficio para el sujeto obligado al mismo, sino que conlleva importantes ventajas para la Administración Tributaria, que durante este período se verá exonerada de iniciar o continuar el procedimiento de apremio. Puede decirse, por tanto, que existe un claro equilibrio de intereses entre ambas partes que se pone de

639 Vid. SERRANO ANTÓN, F., “El aplazamiento y fraccionamiento del pago en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 223, 1993. Pág. 121; MORENO FERNÁNDEZ, J. I., “El aplazamiento o fraccionamiento en el pago de las deudas tributarias”, en *La Reforma de la Ley General Tributaria*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 1996, págs. 239 y ss.; PÉREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILÉS, A., *Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1996, pág. 204 y LOZANO SERRANO, C., *Aplazamiento y Fraccionamiento de los Ingresos tributarios*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1997, pág. 44.

manifiesto con la figura del aplazamiento-fraccionamiento que viene obligado a garantizar el actual sistema tributario⁶⁴⁰.

Teniendo en cuenta que la reforma de la LGT en 1995 ya perseguía, entre sus múltiples objetivos, un mayor estímulo para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, la concesión del aplazamiento y fraccionamiento de la deuda dejó de considerarse como medida discrecional, para pasar a ser uno de los efectos o consecuencias de determinados presupuestos de hecho que la misma ley común recoge⁶⁴¹.

El presupuesto de hecho para que pueda concederse el aplazamiento del pago recoge diversos requisitos cuya concurrencia es imprescindible. En primer lugar y como hemos mencionado anteriormente, es determinante la situación económica del sujeto obligado, situación que transitoriamente le impida afrontar el pago de la deuda tributaria. En segundo lugar, la transitoriedad también constituye un elemento esencial del presupuesto, ya que la dilatación en el pago no tendría sentido si no hubiese indicios de que la situación va a mejorar.

Una vez que se cumplan estas condiciones debe hacerse una petición a la Administración por el sujeto que actualmente se encuentre obligado al pago del tributo ya que es el único supuesto en el que tiene sentido la transitoriedad de la situación económica de iliquidez. Esta condición debe ser probada por el mismo⁶⁴².

640 Cfr. SÁNCHEZ LÓPEZ, M^a E., “Algunas consideraciones acerca del aplazamiento y fraccionamiento de los ingresos tributarios”, *Revista Crónica Tributaria*, núm. 102, 2002. Págs. 81 y 82.

641 Cfr. LOZANO SERRANO, C., *Aplazamiento y fraccionamiento...*, op. cit., pág. 46.

642 Cfr. LÓPEZ GETA, J. M., “Fraccionamiento del pago”, *Crónica Tributaria*, núm. 33, 1980, pág. 27.

El segundo requisito para conseguir el fraccionamiento es el carácter aplazable de la deuda tributaria. Este requisito viene condicionado por la ausencia de dos presupuestos recogidos en el artículo 49 del RGR, que en caso de que concurran se excluirá el fraccionamiento. Dichos presupuestos son: las deudas correspondientes a cantidades retenidas o que se hubieran debido retener a terceros⁶⁴³ y aquéllas cuya exacción se realice por medio de efectos timbrados.

Después de analizar esta normativa tan casuística y estricta para acceder al fraccionamiento del pago, encontramos en el artículo 98.2 del texto refundido de LIRPF un supuesto especial de fraccionamiento del importe resultante de la autoliquidación de carácter general y accesible a los numerosos contribuyentes de dicho impuesto. El Reglamento es el que regula el procedimiento, estableciendo dos plazos, el primero dentro del período voluntario de declaración y pago y que se corresponde con el 60 por 100 de la deuda tributaria. El plazo para ingresar el segundo, equivalente al 40 por 100 restante, lo determinará el Ministro de Hacienda. El contribuyente puede optar por el fraccionamiento simplemente rellenando una de las casillas previstas al efecto en los impresos para la autoliquidación del IRPF, sin necesidad de

643 Este supuesto fue eliminado del ordenamiento tras la modificación de 1990 del RGR supuestamente para beneficiar y cuidar la situación económica de las empresas para que no se viesan en situación de iliquidez por culpa de las retenciones que debe practicar a sus empleados. Después de la reforma de 1995 del RGR vuelve a introducirse aunque con matizaciones, abogando por una solución que pueda satisfacer a las dos partes implicadas, Administración y retenedores. Con carácter general se excluye la posibilidad de aplazamiento y, por tanto, fraccionamiento, del ingreso de las cantidades retenidas o que se hubiesen debido retener; pero al mismo tiempo se ha previsto, de forma excepcional, que podrá concederse dicho aplazamiento cuando se dé una de las circunstancias previstas para la dispensa de garantías – art. 53.1 del mismo Reglamento – que consiste en que “el deudor carezca de bienes suficientes para garantizar la deuda y la ejecución de su patrimonio pudiera afectar al mantenimiento de la capacidad productiva y al nivel de empleo de la actividad económica respectiva, o bien pudiera producir graves quebrantos para los intereses de la Hacienda Pública”. En opinión de SÁNCHEZ LÓPEZ, la intención de esta modificación que incluye la excepción que se mantenga y “se garantice el flujo continuo y regular que los ingresos por retención suponen para las arcas de la Hacienda Pública y que podría poner en peligro la generalización del aplazamiento en esta clase de deudas”. Cfr. SÁNCHEZ LÓPEZ, M^a E., “Algunas consideraciones sobre...”, op. cit., pág. 88.

solicitud alguna. La opción del fraccionamiento de la autoliquidación solamente está prevista para las declaraciones presentadas dentro del plazo establecido, en cualquier otro caso deberán acudir al procedimiento general de fraccionamiento de la deuda previsto en el RGR que acabamos de estudiar⁶⁴⁴. Es el rango de ley ordinaria de la LGT el que permite regular supuestos especiales en la normativa específica del IRPF, de modo que se pueda facilitar lo máximo el pago de la deuda tributaria haciendo cumplir el deber de contribuir a los numerosos contribuyentes afectados por el IRPF.

En cuanto a la posibilidad de fraccionar el importe de las retenciones o ingresos a cuenta, la nueva LGT, en el párrafo 2 del mismo artículo 65, la contempla como una excepción al fraccionamiento del pago, es decir, que en principio no podrán ser objeto de fraccionamiento. Como novedades de la nueva redacción hay que destacar la inclusión del supuesto de la deuda que nace de la obligación tributaria de realizar ingresos a cuenta. Esta prohibición de fraccionar el ingreso, tiene no obstante una excepción que no es otra que los casos previstos por la normativa tributaria. Esta extensión por la que ha optado el legislador es mucho más acorde con la realidad actual debido al destacado incremento de los rendimientos en especie, especialmente en el mundo empresarial, que dan lugar a los ingresos a cuenta.

Además, por otro lado, gracias a la nueva redacción de la actual LGT, va a ser factible la admisibilidad del fraccionamiento de la deuda nacida de las obligaciones tributarias a cuenta, cuando tengan lugar las circunstancias del art. 53.1 del RGR, lo cual tiene más sentido desde nuestro punto de vista⁶⁴⁵. Si bien en la retención, como indica su propio nombre, estamos ante una

644 Así lo ha especificado la doctrina administrativa en la Consulta de 22 de febrero de 1995. Vid. AAVV, *Factbook Fiscal*, IEF, Thomson-Aranzadi, 2004, pág. 595.

645 Dice el apartado 1 del artículo 53 del RGR: “*El órgano competente podrá dispensar total o parcialmente de la prestación de las garantías exigibles cuando el deudor carezca de medios suficientes para garantizar la deuda y la ejecución de su patrimonio pudiera afectar al mantenimiento de la actividad económica respectiva, o bien pudiera producir graves quebrantos para los intereses de la Hacienda Pública*”.

detracción de una parte de las cantidades que el empresario debe pagar a sus trabajadores y, por tanto, resulta mucho más difícil la aplicación de este precepto. En el ingreso a cuenta, en principio, el cumplimiento de la obligación debe asumirlo el mismo empresario con su patrimonio, por lo que puede entenderse mejor que el deudor se encuentre en una situación en la que carezca de los bienes suficientes para garantizar la deuda tributaria y, al mismo tiempo, la ejecución de su patrimonio pudiera afectar al mantenimiento de la capacidad productiva y al nivel de empleo de la actividad económica respectiva, o bien pudiera producir graves quebrantos para los intereses de la Hacienda Pública.

En conclusión, el instituto del fraccionamiento del pago como modalidad de aplazamiento del mismo debe considerarse como un medio ordinario de pago que conlleva una previa liquidación de la deuda y su natural inserción en el procedimiento de gestión recaudatoria. Como tal nada tiene que ver con el “pago fraccionado” ni ninguna de las otras modalidades de obligación tributaria a cuenta que existen en los impuestos personales sobre la Renta de las Personas Físicas, Sociedades y sobre la Renta de No Residentes.

Otro supuesto de fraccionamiento, aunque en este caso, se encuentra completamente fuera de los casos previstos por las normas, es el ocasionado con el incumplimiento de la obligación tributaria. Algunos autores, como GOROSPE OVIEDO, han denominado este supuesto como “fraccionamiento de hecho”, refiriéndose con estos términos al provocado por el incumplimiento de la obligación⁶⁴⁶. Hay que decir que éste se produce en aquellos casos en que se aporta una cantidad inferior a la debida en concepto de deuda tributaria y que hasta ahora no está previsto por la ley. Se trata de liquidaciones practicadas por la Administración o bien autoliquidaciones del propio contribuyente, parciales, por las que se ingresa una cuantía inferior a la

⁶⁴⁶ Cfr. GOROSPE OVIEDO, J. I., *La deuda tributaria básica...*, op. cit., págs. 87 a 89.

correspondiente dentro del período voluntario y dan lugar solamente al abono parcial de la deuda tributaria. No obstante, esta circunstancia va a cambiar en los próximos meses porque en el proyecto de Real Decreto por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación reconoce que en período voluntario es posible el pago parcial de la deuda cuando indica que el período ejecutivo se iniciara únicamente en relación con los importes no satisfechos en período voluntario – artículo 64 del Proyecto del Reglamento –.

Según MORENO FERNÁNDEZ, los particulares se sirven esta práctica para evitar todo el procedimiento rogado de concesión de aplazamiento o fraccionamiento y especialmente para evitar la constitución de garantías⁶⁴⁷. Ésta dará lugar a una posterior liquidación provisional de la Administración por la que se pagará además del principal, los intereses de demora.

De acuerdo con la normativa vigente, esta situación está reconocida en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que exactamente dispone en el art. 86.1 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (RSD, en lo sucesivo), que cuando la autoliquidación no cumpla los requisitos reglamentarios, ésta tendrá carácter de mero ingreso a cuenta. Aunque, en realidad, como hemos visto unas páginas más arriba, cualquier ingreso que se realice mediante una liquidación debe considerarse a cuenta y provisional de la eventual liquidación definitiva que pueda efectuar la Administración. De todas formas, estamos siempre ante situaciones en las que la deuda tributaria ya ha nacido, y en el caso concreto del fraccionamiento de hecho, son actuaciones contrarias a la ley y que en ningún caso están admitidas por nuestro ordenamiento lo que nos lleva, una vez más, a supuestos muy diferentes que nada tienen que ver con las obligaciones tributarias de realizar pagos a cuenta.

⁶⁴⁷ Cfr. MORENO FERNÁNDEZ, J. I., “El aplazamiento o fraccionamiento en el pago de las deudas tributarias”, en *La Reforma de la Ley General Tributaria*. Ed. Lex Nova, Valladolid, 1996, págs. 239 y ss.

2.4. Otras prestaciones asimilables. El supuesto de retención en la Directiva 2003/48/ CE en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses.

Finalmente, después de diversas propuestas, con fecha de 26 de junio de 2003 se ha publicado en el Diario Oficial de la Unión Europea, la *Directiva 2003/48/CE del Consejo de 3 de junio de 2003* en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses. El objetivo final de la Directiva consiste en permitir que los rendimientos del ahorro, en forma de intereses pagados en un Estado miembro a los beneficiarios efectivos, que son personas físicas residentes fiscales en otro Estado miembro, puedan estar sujetos a imposición efectiva de conformidad con la legislación de este último Estado miembro. Para alcanzar el mismo se ha incluido una retención en la fuente que sigue el mismo procedimiento que el previsto para retenciones a cuenta de los impuestos sobre la renta. Hay que adelantar, no obstante, que estas retenciones tendrán un carácter transitorio y su práctica se realizará exclusivamente en Austria, Bélgica y Luxemburgo.

La preocupación por alcanzar una tributación efectiva sobre el ahorro tiene como fundamento, por un lado, la eliminación del fraude fiscal en este tipo de rentas que tiende a encubrir la inversión de capitales procedentes de actuaciones delictivas a través de lo que se conoce como blanqueo de dinero⁶⁴⁸; y por otro, la masiva transferencia del dinero por los agentes económicos, que buscan los mejores rendimientos netos después de impuestos,

⁶⁴⁸ Cfr. LÓPEZ DÍAZ, A., “La fiscalidad del ahorro en la Unión Europea”, *Quincena Fiscal*, núm. 8, abril 1999, pág. 16.

situación que se ha visto enormemente favorecida con la liberación completa de los movimientos de capital⁶⁴⁹.

Dos eran las vías de solución para hacer frente a una efectiva imposición del ahorro en forma de intereses. O bien, el establecimiento de una tributación mínima y efectiva mediante una retención en el país en el que se generaran las rentas, aparte de que pudieran tributar igualmente en el país de residencia del perceptor en la forma pertinente. O bien, el establecimiento de un sistema efectivo de intercambio de información entre los países implicados, especialmente para el país de residencia del inversor, para que éste pueda tributar en dicho país⁶⁵⁰.

Para hacer frente y frenar esta situación surge, por tanto, una proposición de Directiva el 12 de mayo de 1989 [*COM (1989)60 final. JOCE n° C 141, 7 de junio de 1989*] concerniente a un régimen común de retención en la fuente sobre los intereses de toda clase pagados a un residente fiscal de cualquiera de los Estados miembros. De acuerdo con las implicaciones lógicas que conllevaba la idea de un Mercado Único interior en el que se pretenden romper los espacios nacionales segmentados, en la misma se incluye la propuesta de elaborar la noción de residente fiscal comunitario. Impulsada por

649 La liberación de los movimientos de capital por la Directiva de 1988, se adoptó sin tener en cuenta ninguna otra medida destinada a asegurar la imposición de los intereses, por lo que fue previsto en la misma que la Comisión presentara al Consejo, con fecha límite de 31 de diciembre de 1988 una propuesta para evitar esta ausencia de imposición como medida de acompañamiento de esta Directiva de 24 de junio de 1988 de liberación de los movimientos de capital. En el artículo 6-5 de la Directiva se invitaba a la Comisión a presentar las propuestas pertinentes tendentes a suprimir o atenuar los riesgos de distorsión, de evasión y de fraude fiscal debidos a la diversidad de regímenes nacionales sobre la fiscalidad del ahorro y el control de su aplicación. Cfr. MONTAGNIER, G., “Harmonisation fiscale européenne (mars 1997 – mars 1999)”, *Revue Trimestrielle du Droit Européenne*, n. 35, octubre – diciembre 1999, págs. 747 y 748.

La diversidad de las políticas tributarias nacionales provoca, evidentemente, que se produzca una mayor concentración de inversiones en aquéllos países donde la fiscalidad sea más beneficiosa. Cfr. GARCÍA CALVENTE, Y., “El régimen de información en el Propuesta de Directiva sobre imposición mínima de intereses”, *Impuestos*, núm. 22, 2000, págs. 29 y 28.

650 Cfr. LÓPEZ DÍAZ, A., “La fiscalidad del ahorro...”, op. cit., pág. 16.

M. MONTI⁶⁵¹, desde un principio contó con la oposición de las delegaciones del Reino Unido, Países Bajos, de la Alemania Federal y Luxemburgo, por lo que en el mes de mayo de 1989 la Comisión ya había renunciado a proseguir la defensa del texto⁶⁵².

En esta propuesta se indicaba una retención en la fuente de un mínimo del 15% y, asimismo, se aconsejaba la modificación de la Directiva relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes en los Estados miembros de modo que fuese más factible el intercambio de información entre Estados. De acuerdo con esta Directiva, la obtención de información podía encontrar grandes obstáculos en el Derecho interno del país vecino debido, por ejemplo, al secreto bancario o si, por ejemplo, no existía reciprocidad entre ambos países; por lo que en estas circunstancias el país miembro se podía negar a proporcionar información a otro país miembro.

En ésta ya se había previsto también que los Estados miembros pudieran sustituir el instrumento de retención en la fuente por un régimen de declaración automática de los intereses a la Administración fiscal, previendo las oposiciones y críticas a este instrumento⁶⁵³.

651 Comisario europeo a cargo del Mercado interior, servicios financieros, de la aduana, de la fiscalidad directa y de la fiscalidad indirecta.

652 Cfr. MONTAGNIER, G., “Harmonisation fiscale européenne...”, op. cit., pág. 748.

653 Entre los países contrarios a esta técnica, se levantaron numerosas críticas. Destaca la oposición de Luxemburgo que era el principal receptor de capitales extranjeros y que defendía, a toda costa, el secreto bancario. Otros opositores señalaban el riesgo de la deslocalización del ahorro en países terceros donde no hubiese tanto control, otros ya adelantaban las ventajas que conllevaba un sistema de declaración obligatoria de los rendimientos del capital a la Administración, como el que ya existía en Francia, que sería mucho más eficaz, mientras que la obligación de practicar una retención en la fuente supondría para los bancos una carga administrativa suplementaria e inútil. Seguramente fue determinante para la retirada de esta directiva la enorme reacción que se tradujo en la transferencia de la inversión de Alemania a Luxemburgo cuando se introdujo en el primer país una retención en la fuente de los intereses en 1989.

Cfr. LÓPEZ DÍAZ, A., “La fiscalidad del ahorro...”, op. cit., pág. 16.

En 1996, en dos documentos sucesivos, separados por la reunión del Consejo de Economía y Finanzas (en lo sucesivo, ECOFIN) de Verona de 13 de abril de 1996 y los trabajos de un grupo de alto nivel suscitado por el Consejo, la Comisión señaló que la diversidad de regímenes fiscales nacionales aplicables a la imposición de los rendimientos del ahorro y, en concreto, el tratamiento favorable reservado a los intereses pagados a los no residentes provocaba importantes distorsiones económicas y una erosión fiscal que, a su vez, provocaba por sustitución una imposición exagerada de los rendimientos del trabajo provocando un efecto negativo en el empleo⁶⁵⁴. El informe final de la Comisión *COM 96/546*, sobre la evolución de los sistemas tributarios puso de manifiesto, una vez más, la necesidad de actuar sobre las rentas del capital mediante una retención mínima en la fuente, el intercambio de información y la posibilidad de compatibilizar y coordinar ambas medidas⁶⁵⁵.

En el Consejo ECOFIN de 1 de diciembre de 1997, se aprueba un código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas y, en relación con el ahorro, la Comisión solicitó la presentación de una propuesta de directiva sobre la fiscalidad del ahorro, que se fundase en los siguientes principios: en una actuación limitada al pago de intereses por un Estado miembro a particulares residentes en otro Estado miembro; en la articulación de un modelo de convivencia de la retención en la fuente o la transmisión de información de las rentas procedentes del ahorro; y la aplicación generalizada y la adopción de

654 De éste surgieron una serie de propuestas de las que merece destacarse la simplificación del sistema tributario, la eliminación de la competencia desleal, la eliminación de las diferencias en la tributación de las rentas del capital y la reducción de los gravámenes sobre el trabajo. Cfr. MALHERBE, J., “Fiscalité européenne de l’épargne : une Directive en attente”, *Revue Droit Fiscal*, núm. 47, 2002, págs. 1546 y ss.

655 Cfr. LÓPEZ DÍAZ, A., “La fiscalidad del ahorro...”, op. cit., pág. 17.

medidas similares con terceros países en orden a proteger la competitividad de los mercados financieros europeos⁶⁵⁶.

En 1998, la Comisión presenta una proposición de Directiva – COM (1998)295, JOCE nº 212, 8 de julio de 1998 – que viene a garantizar un mínimo de imposición efectiva sobre los rendimientos del ahorro en la forma de intereses en el interior de la Unión Europea, conforme a un modelo de coexistencia⁶⁵⁷. En ella se contempla, de nuevo, una retención en la fuente – artículo 3 – de un mínimo del 20%, a elección de los Estados miembros. La cuantía de la retención podía reducirse cuando en un Estado no comunitario se hubiesen efectuado retenciones sin devolución sobre intereses pagados a través de un agente establecido en un Estado miembro.

Frente a este mecanismo en la fuente, se ofrecía la posibilidad de evitar la retención mediante el suministro de información sobre los intereses del ahorro a través de la expedición de un certificado de que el agente pagador va a informar a la autoridad fiscal del Estado de residencia del beneficiario y de los intereses que el mismo ha percibido, para que pueda practicarse de forma correcta la liquidación del Impuesto. La información se proporcionará

656 Las posturas de los distintos países eran muy variadas. Francia defendía la cuantía mínima de retención del 25%; Luxemburgo entendía que la Directiva sobre la tributación del ahorro debía ir acompañada de otra Directiva sobre la fiscalidad de las empresas; Bélgica, Italia y Portugal, amenazaban con condicionar la aprobación de la Directiva sobre pagos de intereses y cánones, a la previa aprobación de la Directiva sobre la fiscalidad del ahorro. Cfr. LÓPEZ DÍAZ, A., “La fiscalidad del ahorro...”, op. cit., pág. 17.

657 A dichos efectos, se consideraban intereses, tanto los satisfechos por operaciones de créditos (implícitos o explícitos), como los derivados de participación en organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios, ya fuesen abonados de forma explícita o mediante la diferencia de precio entre lo obtenido en el reembolso y lo abonado en la adquisición.

El modelo de coexistencia constituía la principal novedad de esta Propuesta de Directiva, recogida en el artículo 2. En aquel momento, contrariamente a lo que ha sucedido, se preveía una mayor aceptación del “régimen de retención a cuenta” que del “régimen de información” por razones de carácter presupuestario, así como por las dificultades que planteaba el intercambio como podían ser el secreto bancario, entonces considerado irrenunciable. Cfr. GARCÍA CALVENTE, Y., “El régimen de información en la Propuesta...”, op. cit., págs. 32 a 35.

automáticamente y, al menos, una vez al año, dentro de los seis meses siguientes a la finalización del año natural.

Los presupuestos en los que se basa la aplicación de dicho mecanismo de retención, son completamente diferentes al mecanismo previsto por la Propuesta de Directiva de 1989. Las dificultades prácticas con las que podía toparse el sistema de la Propuesta de 1989, intentaron solucionarse en ésta mediante la admisión de un sistema opcional alternativo y a través de la introducción de alteraciones significativas al sistema de retención en la fuente, que en opinión de GARCÍA PRATS incorporaba nuevos y graves conflictos de técnica jurídica que vienen a añadirse a los ya existentes con los que se partía⁶⁵⁸.

El fundamento en el que se apoyaba la Comisión para la propuesta de una retención, lo constituía la rapidez con que se produce el ingreso en concepto de impuesto con lo que se consigue reducir de forma considerable el riesgo de fraude que viene motivado generalmente por la intención de escapar de la aplicación severa y eficaz en los propios países de la ley fiscal nacional, constituía, por tanto, una prevención ex ante de los problemas tributarios en un nuevo ámbito de libre circulación de capitales. Mediante la técnica de retención en la fuente en el ámbito comunitario se pretende acabar con la penalización que sufren aquellos Estados que luchan de forma activa contra el fraude fiscal al mismo tiempo que impedir que el fraude en esta materia continúe desarrollándose. El gran inconveniente con el que se enfrentaba la puesta en marcha de un mecanismo de retención en la fuente y, en definitiva, el aseguramiento de una tributación efectiva de los capitales de carácter transnacional era, fundamentalmente, la diferente evolución de los sistemas

658 Cfr. GARCÍA PRATS, F. A., “La propuesta de Directiva de la Imposición sobre el Ahorro: algunos apuntes”, *Crónica Tributaria*, núm. 96, 2000, págs. 50 y 51.

tributarios de cada país experimentada como consecuencia de la puesta en marcha de la libre circulación de capitales sin ningún criterio armonizador⁶⁵⁹.

Al mecanismo de retención previsto en la Propuesta no se le puede atribuir al cien por cien, el significado técnico-jurídico que la figura existente en nuestro Ordenamiento tributario que lleva el mismo nombre. No obstante, el supuesto al que más se asemeja es la retención que se aplica sobre los contribuyentes no residentes en España – en el IRNR – y que actúan en nuestro país sin mediación de establecimiento permanente aunque pueden apreciarse algunas diferencias. Por un lado el ingreso será provisional, frente al carácter definitivo que tiene la retención practicada en el seno del IRNR⁶⁶⁰. Se habían previsto, además, en la Propuesta mecanismos de devolución del exceso de retención, lo que confirmaba su carácter provisional⁶⁶¹. No obstante, de una interpretación conjunta del texto, señala GARCÍA PRATS que se llega a la conclusión de que la retención puede convertirse en tributación única y definitiva al no estar previsto de forma general un intercambio de información sobre la obtención de las rentas sometidas a retención. Esto es posible al permitirse en el artículo 8.3 de la Propuesta, la exoneración del deber de comunicar la práctica de la retención al Estado de la residencia y se aplican los mecanismos convencionales existentes; en estas circunstancias, existía el riesgo de que estos países nunca llegaran a tener conocimiento de la obtención

659 Cfr. GARCÍA PRATS, F. A., “La Propuesta de Directiva...”, op. cit., pág. 51.

660 Así lo señala el Comentario al artículo 8.2 de la Propuesta de Directiva en el que se indica que “la retención a cuenta efectuada por el Estado miembro de pago no es, por norma, una retención definitiva y no tiene carácter liberatorio con respecto a las obligaciones fiscales a las que el beneficiario esté sujeto en su país de residencia”.

661 El artículo 10.2 de la Propuesta establecía, para evitar la doble imposición internacional, la obligación de que el Estado del agente pagador procediese a la devolución de la cantidad retenida en exceso. El exceso corresponde a la diferencia entre el importe de la retención aplicada en el Estado del agente pagador y el importe del crédito de impuesto concedido por las rentas del capital de carácter transnacional en el Estado de la residencia. Cfr. GARCÍA PRATS, F. A., “La Propuesta de Directiva...”, op. cit., págs. 52 y 54.

de las rentas y la correspondiente retención, dando lugar a una imposición mínima⁶⁶².

En el régimen previsto para la retención en la Propuesta de Directiva, se contempla la posibilidad de eximir de la obligación de practicar retención, si el beneficiario efectivo de los intereses presenta un certificado específico expedido por las autoridades fiscales de su Estado de residencia reconociendo la obtención de dichas rentas – artículo 8.2 – o cuando los intereses hubiesen soportado una retención en su Estado de la fuente, cuando éste no fuese comunitario – artículo 10.4 –.

También estaba previsto, como ya hemos mencionado, la devolución del exceso de las retenciones, como mecanismo para evitar la doble imposición internacional que se crea en relación con los intereses de carácter transnacional – artículo 10.2 –. El mecanismo consistía en un crédito de impuesto, bajo la modalidad de deducción ordinaria. La cuantía a deducir era inferior a la retención soportada y, el crédito de impuesto, afectaba igualmente a las retenciones soportadas por las instituciones de inversión colectiva que hubiesen satisfecho los intereses⁶⁶³.

Esta posibilidad permitía un funcionamiento más acabado y perfecto del impuesto sobre la renta del sujeto pasivo, y fomentaba, al mismo tiempo, una intensificación de las relaciones administrativas interestatales mayor que la que se originaba con el sistema de suministro de información. Otra de las novedades que se incorporaba en relación con el mecanismo de retención contemplado en la Propuesta anterior, consistía en la elección de un criterio subjetivo, como es el agente pagador, para determinar la obligación de

662 Indica este autor, que el legislador estaba más preocupado de asegurar una imposición mínima y efectiva que en elaborar un sistema coherente con la regulación interna de los de los sistemas tributarios. Cfr. GARCÍA PRATS, F. A., “La Propuesta de Directiva...”, op. cit., págs. 52 y 53.

663 Cfr. LÓPEZ DÍAZ, A., “La fiscalidad del ahorro...”, op. cit., pág. 17.

practicar la retención – artículo 8.1 –, de modo que la retención debe practicarse en el Estado en el que se hayan abonado los mismos por parte del agente pagador⁶⁶⁴.

A la vez que la Propuesta de 1998, empezaron los contactos con Suiza, el Principado de Liechtenstein, el Principado de Mónaco, la República de San Marino y el Principado de Andorra e, incluso, Estados Unidos y Japón. La intención de estos contactos era ver si estos países estaban de acuerdo o no con el proyecto contenido en la proposición sobre el modelo alternativo entre el régimen de información que deberá proporcionarse al Estado en el que resida el beneficiario efectivo de los rendimientos o el régimen de retención en la fuente. En caso de no preverse este mecanismo, cualquier Directiva que pretenda controlar y garantizar la tributación del ahorro en el seno de la Unión Europea quedaba sin eficacia alguna al seguir existiendo países terceros en los que obtener un mayor rendimiento de sus inversiones.

Como se esperaba, los Estados miembros se dividieron⁶⁶⁵ ante esta nueva propuesta de Directiva sobre la fiscalidad del ahorro⁶⁶⁶.

664 Para GARCÍA PRATS esto trastocaba los esquemas internacionales de determinación de la fuente de las rentas de capital, pudiendo ocasionar la paradójica situación de que “Estados se vean obligados a exigir un impuesto sobre unas rentas que, de acuerdo con las reglas internacionalmente consensuadas de delimitación de la fuente de los intereses y, atendiendo a las reglas que tradicionalmente han delimitado la obtención de dichos rendimientos en el territorio de la imposición, no se consideran obtenidas en ese territorio”. Cfr., op. cit., pág. 55.

665 Países como Francia, Alemania e Italia, debido a su alto nivel de imposición, se manifestaron favorables a una armonización europea sobre las medidas de imposición del ahorro pues estos países eran las principales víctimas en los supuestos de evasión fiscal de sus residentes para invertir en otros Estados miembros donde el ahorro no está sometido a una elevada carga fiscal. El Reino Unido, apoyado por Luxemburgo – país que tradicionalmente se ha opuesto a la armonización fiscal y, especialmente, con la supresión del secreto bancario –, se oponía concretamente a la aplicación de la retención en la fuente a los productos de los eurobonos que en la proposición de 1989 quedaban exentos. El primero defendía principalmente sus intereses económicos nacionales, mientras que el segundo oponía principalmente razones técnicas como la complejidad en la expedición del certificado de exoneración de la retención. Cfr. MONTAGNIER, G., “Harmonisation fiscale européenne...”, op. cit., pág. 749.

La oposición de estos países como Reino Unido y Luxemburgo fue decisiva, de modo que el intercambio de información se va a convertir en el fin último en la armonización fiscal del ahorro en el seno de la Unión Europea provocando la retirada de la proposición de Directiva de 1998. El Consejo Ecofin reunido en Bruselas el 26 y 27 de noviembre de 2000 aprueba la parte esencial de la nueva propuesta de Directiva. La nueva proposición de Directiva se publicó el 18 de julio de 2001 – *COM (2001) 400 final* –.

En el preámbulo de la Propuesta de la futura Directiva, aparece el requisito preliminar para su adopción que no es otro que la imposición efectiva de los rendimientos transfronterizos del ahorro; sin embargo, alcanzar este objetivo dentro de la Comunidad no es posible de manera efectiva por los distintos Estados, sin una coordinación apropiada de sus regímenes nacionales de fiscalidad del ahorro. Esta circunstancia justifica la excepción del principio de subsidiariedad por el que la Comunidad intervendrá exclusivamente cuando en la consecución de los objetivos proyectados no puede conseguirse de manera suficiente por los Estados miembros y, en cambio, por razón de las dimensiones o efectos pueden ser realizados mejor a nivel comunitario⁶⁶⁷. Conforme al principio de proporcionalidad, igualmente previsto por el Tratado, la acción de la Comunidad se limitará a un mínimo para alcanzar dichos objetivos⁶⁶⁸.

666 Al no establecerse con carácter previo al establecimiento efectivo de la libre circulación de capitales, un acuerdo armonizador de la tributación de los rendimientos del capital, se ha llegado a un proceso armonizador realizado por exigencias del mercado que ha desencadenado un fenómeno de competencia fiscal entre los Estados. Son manifestaciones de dicha competencia fiscal los cambios legislativos que condujeron a muchos países a establecer la exención de los intereses y demás rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios e incrementos de patrimonio derivados de bienes muebles obtenidos sin mediación de establecimiento permanente por residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea. Cfr. GARCÍA PRATS, F. A., “La Propuesta de Directiva...”, op. cit., pág. 51.

667 Tratado CE, art. 5 (ex – art. 3 B).

668 Ibidem Art. 5, al. 2.

La Propuesta de Directiva de 2001 ha previsto un régimen general de intercambio de información, quedando la retención en la fuente como un instrumento accesorio, residual y transitorio para determinados países que necesitan un período de adaptación. Se impone la obligación al agente pagador de comunicar a la autoridad competente del Estado miembro donde tiene la residencia fiscal una determinada información que dicha autoridad competente comunicará a la autoridad competente del Estado miembro del que es residente el beneficiario efectivo de los intereses.

Esta Propuesta de Directiva supone una desviación significativa con respecto a la propuesta de Directiva de 1998 y las conclusiones del Ecofin de 1 de diciembre de 1997 en la cuales estaba basada. La Propuesta de Directiva de 1998 incorporaba un modelo de coexistencia que ofrecía a los Estados miembros la libre elección entre aplicar una retención a cuenta en la fuente o proporcionar información sobre el pago de intereses a los individuos residentes en otros Estados miembros⁶⁶⁹. Presumimos que la elección final del sistema de intercambio de información frente a la retención estuvo influenciada por las continuas críticas y oposiciones de influyentes Estados miembros.

El ámbito de aplicación de la Directiva está definido por tres parámetros: el agente pagador, el beneficiario efectivo y los intereses.

En cuanto al supuesto de retención contemplado en la misma, decir que debido a la existencia de diferencias estructurales, Austria, Bélgica y Luxemburgo se verán sometidos durante un período transitorio a la práctica de la retención en la fuente durante el cual estarán excluidos del intercambio automático de información con el resto de los Estados. En realidad lo que se pretende con esta particularidad es impedirles estar obligados a proporcionar ninguna información, pero sí tienen el derecho a recibir información de otros

⁶⁶⁹ *Propuesta de Directiva COM (2001) 400 final.*

Estados. La idea de aplicarles un sistema de retención en la fuente como alternativa, se basa en que con el mismo puede garantizarse un nivel mínimo de imposición efectiva.

El período transitorio de aplicación de la retención a cuenta abarcará, en principio, los nueve primeros años desde la aplicación de la Directiva. De acuerdo con el artículo 11, durante los tres primeros la retención ascenderá a un 15% sobre el montante de intereses pagados o adeudados. El tipo de retención aumentará progresivamente en los dos trienios siguientes, primero hasta un 20% hasta llegar en el último trienio al 35%. La aplicación de esta retención a cuenta que se contempla en el artículo 11 de la Directiva no impide que en el resto de los Estados miembros puedan establecerse otras retenciones a cuenta diferentes de acuerdo con su legislación nacional o con los convenios de doble imposición sobre los intereses obtenidos en su territorio.

Del importe retenido, estos Estados tendrán una participación del 25%, debiendo transferir el 75% restante al Estado miembro de residencia del beneficiario efectivo de los rendimientos. Dicha transferencia se realizarán durante los seis meses siguientes al final del ejercicio fiscal del Estado miembro del agente pagador o del operador económico.

El período impositivo – artículo 10 – concluirá al final del primer año fiscal completo posterior a la última de las fechas siguientes: la fecha de entrada en vigor de un acuerdo entre la Comunidad Europea, tras una decisión unánime del Consejo, y el último de los siguientes países: la Confederación Suiza, el Principado de Liechtenstein, la República de San Marino, el Principado de Mónaco y el Principado de Andorra, por el que se disponga el intercambio de información previa petición, tal y como se define en el Acuerdo modelo de la OCDE en materia de intercambio de información sobre asuntos fiscales publicado el 18 de abril de 2002, con respecto a los pagos de intereses, tal como se definen en la presente Directiva efectuados por agentes

pagadores establecidos en sus propios territorios a beneficiarios efectivos residentes en el territorio cubierto por la Directiva, además de la aplicación simultánea por esos mismos países de una retención a cuenta sobre la retirada de dichos pagos al tipo definido para los periodos correspondientes a que se refiere el apartado 1 del artículo 11. O bien la fecha en que el Consejo acuerde por unanimidad que los Estados Unidos de América se comprometan a intercambiar información previa petición, tal como se define en el Acuerdo modelo de la OCDE, con respecto a los pagos de intereses, tal como se definen en la presente Directiva, efectuados por agentes pagadores establecidos en su territorio a beneficiarios efectivos residentes en el territorio cubierto por la Directiva.

A lo largo del período transitorio, los Estados podrán pasar a aplicar el régimen de intercambio automático de información en cuyo caso deberá cesar inmediatamente la práctica de la retención a cuenta. Finalizado el período de transición recogido en el artículo 10 de la Directiva, los Estados de Bélgica, Luxemburgo y Austria pasará a aplicar obligatoriamente el sistema de intercambio de información conforme al Capítulo II de la Directiva, dejando de aplicar la retención a cuenta y la participación de los ingresos a que se refieren los artículos 11 y 12 de la misma.

Estos tres Estados deberán establecer un mecanismo que permita a los beneficiarios efectivos residentes en otros Estados miembros a efectos fiscales, evitar la aplicación de la retención a cuenta autorizando a su agente pagador a que comunique ese pago de intereses o enviando un certificado expedido por la autoridad competente de su Estado miembro de residencia fiscal – artículo 13 –. Para estos supuestos de excepción al régimen de retención a cuenta debe establecerse obligatoriamente uno de estos dos procedimientos que permitan realmente al beneficiario efectivo solicitar la exención a la retención. El primero consiste en que el beneficiario efectivo pueda autorizar expresamente al agente pagador para que facilite información conforme a lo establecido en el

Capítulo II de la Directiva relativo al intercambio de información. La otra opción consiste en un procedimiento que garantice que no se exija la retención a cuenta si el beneficiario efectivo remite a su agente pagador un certificado expedido a su nombre por la autoridad competente del Estado miembro de residencia con el siguiente contenido: nombre, dirección y NIF del beneficiario efectivo o, en su defecto, la fecha y lugar de nacimiento; el nombre y dirección del agente pagador y el número de cuenta del beneficiario efectivo o, en su defecto, la identificación del crédito. Este certificado será válido por un período máximo de tres años y se expedirá a todo beneficiario que lo solicite en un plazo máximo de 2 meses desde su solicitud.

Por otro lado, los países de residencia fiscal del beneficiario efectivo tienen que hacer lo posible por evitar los supuestos de doble imposición internacional sobre el pago de intereses que puede ocasionarse con la retención en la fuente. La Directiva propone dos procedimientos en el artículo 14 o bien se prevé un crédito de impuesto equivalente al importe de la retención y la devolución correspondiente en caso de esta cantidad sea superior a la cuota del impuesto, o bien, el Estado miembro podrá optar por la total devolución de la retención a cuenta sufrida en alguno de estos tres países.

La Directiva en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses deberá incorporarse al Derecho nacional antes del 1 de enero de 2004 mediante las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas pertinentes. Éstas podrán aplicarse a partir del 1 de enero de 2005 siempre y cuando se cumplan determinadas condiciones⁶⁷⁰.

670 Dichas condiciones para la aplicación del contenido de la Directiva vienen recogidas en el artículo 17.2: “i) la Confederación Suiza, el Principado de Liechtenstein, la República de San Marino, el Principado de Mónaco y el Principado de Andorra apliquen a partir de la misma fecha medidas equivalentes a las contenidas en la presente Directiva, de conformidad con acuerdos celebrados con dichos países con la Comunidad Europea previas decisiones del Consejo adoptadas por unanimidad.

La retención a cuenta prevista por la *Directiva 2003/48 de 3 de junio de 2003* constituye un supuesto más de retención a cuenta como los que encontramos en los impuestos sobre la renta de nuestro Ordenamiento tributario, excepto por dos especialidades como es la participación del 25% del importe retenido por el Estado en el que se obtienen los rendimientos y la posibilidad del beneficiario efectivo, es decir, el retenido, de solicitar el importe íntegro de la retención.

Como en toda obligación de practicar retención, cuando se cumple el presupuesto de hecho de la misma, en este caso, la obtención de intereses, el sujeto pagador de los mismos deberá practicar una retención sobre los mismos para ingresarla en el Tesoro. La especialidad de este supuesto radica en la intervención de un elemento extranjero como es el país en el que se obtienen los rendimientos que no coincide con el país de residencia del contribuyente. Esta circunstancia genera la intervención de la Administración que es la que realiza el ingreso de la retención en el país de residencia del beneficiario. En esta mediación en el ingreso, la Administración del país donde se generan los rendimientos vuelve a retener un 25% del importe. No se hace ninguna referencia en la Directiva sobre el concepto en que debe entenderse este ingreso que parece ser como una retribución por los servicios de mediación que presta dicha Administración. No puede entenderse de otra manera, ya que cada país podrá establecer la imposición correspondiente de los intereses devengados en su país para lo que podrá igualmente exigir un sistema de retención o lo que él considere pertinente. La tributación de los intereses en el país donde se generan es independiente y distinta del gravamen de los mismos

ii) Se hayan establecido todos los acuerdos u otros arreglos que estipulen que todos los territorios dependientes o asociados pertinentes (Islas de Canal, Isla de Man y los territorios dependientes o asociados del Caribe) aplicarán a partir de la misma fecha un intercambio automático de información del modo previsto en el Capítulo II de la presente Directiva (o que aplicarán, durante el periodo transitorio definido en el artículo 10 una retención a cuenta con arreglo a las mismas condiciones recogidas en los artículos 11 y 12)".

en el país de residencia del beneficiario en el que deberá tributar por sus rentas mundiales⁶⁷¹. Por tanto, si el Estado va a obtener su ingreso correspondiente en concepto de tributo por los intereses generados en su territorio, el 25% de la retención no puede considerarse un ingreso en concepto de tributo.

El funcionamiento de la retención, en principio, es el mismo que el previsto en nuestro Ordenamiento. Llegado el momento de la liquidación del impuesto, se declararán los intereses y el importe retenido se deducirá de la cuota para evitar la doble imposición de dichos rendimientos.

No obstante, se ha previsto en la Directiva la posibilidad de sustituir el mecanismo del crédito de impuesto a cambio de obtener la devolución íntegra del importe retenido, por lo que no habrá posibilidad de deducir cantidad alguna en el cálculo del impuesto. Esta posibilidad convierte a la retención como en un mero instrumento de control y de suministro de información, anulando su capacidad contributiva pues el importe retenido no va a pasar a disposición de la Administración⁶⁷². En este supuesto de devolución debemos plantearnos si la Administración está obligada a devolver el importe íntegro retenido al beneficiario de los intereses o bien sólo el 75% que efectivamente ha percibido. Del texto de la Directiva no puede sino entenderse que la devolución será íntegra pues se refiere a la retención a cuenta prevista en el artículo 11⁶⁷³. Esto nos confirma que el 25% del que participa el Estado donde se practica la retención se haya previsto como una retribución por la práctica de la retención.

671 Esta circunstancia no implica que exista una doble imposición ya que, como indica la Directiva, resulta obligatorio el establecimiento de las medidas necesarias para evitar la doble imposición internacional.

672 Excepto el 25% que se queda en el país de obtención del rendimiento, aunque ya hemos indicado que dicha cantidad no se ingresa en concepto de tributo, no tiene naturaleza tributaria sino más bien retributiva.

673 Artículo 14.4. “*El Estado miembro de residencia fiscal del beneficiario efectivo podrá sustituir el mecanismo del crédito de impuesto indicado en los apartados 2 y 3 mediante el reembolso de la retención prevista en el artículo 11*”.

En la última Ley de medidas fiscales, administrativas y del orden social aprobada el 30 de diciembre de 2004, la *Ley 62/2003*, se reconocen las retenciones efectivamente practicadas conforme al artículo 11 de la Directiva, como “pagos a cuenta” del IRPF, con efectos desde el día 1 de enero de 2005. La inclusión de las mismas en la estructura del impuesto se hace a través de un nuevo apartado 11 del artículo 82 de la LIRPF que se ha transcrito literalmente al Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas – artículo 101.11 –, aprobado por *Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo*, publicado en el BOE el 10 de marzo de 2004.

Con esta medida, podemos afirmar no sólo en la teoría, sino también en la práctica, que las retenciones previstas en la *Directiva 2003/48/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003*, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses, son auténticas obligaciones tributarias a cuenta que siguen el mismo régimen previsto en las leyes reguladoras de los impuestos sobre la renta. Otro ejemplo de ello, es la ampliación del apartado e) del artículo 80, sobre la cuota diferencial, por el que se establece la deducción de estas retenciones para hallar la cuota diferencial del IRPF, que se suma la referencia del artículo 101.11 del texto refundido del IRPF, sobre la obligación de practicar pagos a cuenta.

2.5. La experiencia de los pagos a cuenta en Francia e Italia.

La figura de las prestaciones tributarias a cuenta no es exclusiva de nuestro Ordenamiento tributario ni de nuestro país, por lo que hemos escogido dos países de nuestro entorno europeo para analizar su régimen jurídico y compararlo con nuestras retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados y ver las posibles influencias. Los supuestos elegidos son prácticamente

opuestos; mientras que en Francia apenas se recurre a estas obligaciones tributarias para la exacción de los tributos, debido a la importante resistencia que ha encontrado en los administrados, en Italia se desarrolla un sistema de prestaciones tributarias a cuenta muy similar al español, no sólo en su régimen, sino también en su nomenclatura, ya que, adelantamos ahora, creemos que aquel ha sido una importante fuente de inspiración para nuestro legislador.

2.5.1. La retención en la fuente en Francia.

Como ya se ha puesto de manifiesto, la técnica de la retención a cuenta no ha sido ampliamente acogida por Francia, país donde ha encontrado una importante oposición tanto en la Administración como en los contribuyentes que tienen muchas reservas en relación con la comunicación de datos personales al empleador. A la vez, se oponen especialmente los empresarios, que la ven como una carga fiscal indirecta demasiado elevada. No obstante, pueden encontrarse algunos ejemplos de esta figura que pasamos a describir a continuación.

A pesar de encontrarse la retención en la fuente en Francia únicamente en supuestos contados, esta figura tiene un campo de aplicación bastante extenso, ya que afecta rendimientos muy diversos como pensiones, salarios y rentas vitalicias – Code Général des Impôts (en lo sucesivo, CGI), art. 182A –, o bien a las remuneraciones por una actividad no comercial, los productos de invenciones, los beneficios procedentes de los derechos de autor o de la propiedad industrial o comercial y los derechos asimilados – CGI, art. 182B –; también se aplica a los rendimientos del capital mobiliario – CGI, art. 119

bis.1 – así como a los productos de acciones o participaciones sociales – CGI, art. 119 bis.2 –⁶⁷⁴.

Todos estos rendimientos pueden agruparse en cuatro amplios supuestos previstos en el CGI, entre los que hay que diferenciar los ingresos realizados con carácter definitivo y liberatorio (*prélèvement libératoire*) de los ingresos a cuenta que podrán imputarse con posterioridad al correspondiente impuesto sobre la renta o sobre sociedades.

Respecto a estos últimos, la Administración fiscal francesa ha considerado que en caso de que se produzca un excedente eventual sobre el Impuesto, éste no será reembolsable al contribuyente – esta disposición se aplicará siempre que no exista disposición contraria en convenios fiscales internacionales –⁶⁷⁵. En la retención en la fuente, con la inmediatez del ingreso, lo que se pretende conseguir es reducir considerablemente el riesgo de fraude ya que desde el momento en que nace y se percibe la materia imponible, se aplica el impuesto y pasa a disposición de la Administración tributaria⁶⁷⁶. Tendrán, por tanto, carácter de a cuenta las retenciones que se aplican a las sumas obtenidas por el ejercicio de una actividad profesional ejercitada en Francia, los productos de la actividad industrial o comercial de derechos de autor, los rendimientos por prestaciones artísticas realizadas en Francia, siempre en el caso de que sean obtenidos por un sujeto no residente en el país de origen de los rendimientos. Dichos rendimientos deben ser pagados o entregados, a su vez, por un sujeto que realice su actividad profesional en Francia (Artículo 182-B CGI)⁶⁷⁷.

674 Cfr. LE CALVEZ, M. J., “Retenues á la source : réflexions sur l’article 1768 du CGI”. *Bulletin Fiscal Francis Lefebvre*, núm. 6, 1988, págs. 323 y ss.

675 Instrucción 5 B-24-77 de 26 de julio de 1977, núm. 77; D. adm. 5 B-7124 de 15 de marzo de 1992, núm. 59 y núm. 60.

676 Cfr. LEVOYER, L., “La retenue à la source : technique d’avenir en matière de fiscalité ?”, *Revue Française de Finances Publiques*, núm. 71, 2000, pág . 160.

677 Vid. DONSIMONI, P., “Le champ d’application de la retenue à la source prévue par l’article 182-B du Code Général des Impôts. Conseil d’Etat, 30 juin 1997”, *Revue Petites*

Sobre el primer supuesto, les prélèvements libératoires, recogidos en el artículo 119.bis.2 del Code General des Impôts, se considera como una forma de retención en la fuente, pero debe distinguirse de la misma porque en el caso de la retención, normalmente, el rendimiento sobre el que se aplica la misma debe integrarse en la base imponible del impuesto progresivo y por tanto será gravado dentro del mismo, por el contrario, en el caso del ingreso liberatorio estamos ante una imposición definitiva del rendimiento que no debe declararse ni gravarse en el impuesto progresivo sobre la renta; una vez ingresado el mismo, el contribuyente es liberado de imposición alguna por esos rendimientos en Francia⁶⁷⁸.

Se someterán a la retención en la fuente con carácter definitivo los rendimientos mobiliarios distribuidos por las sociedades francesas, los productos de inversión a plazo fijo, las plusvalías de cesión de acciones representativas de una participación superior y determinadas plusvalías inmobiliarias y beneficios de la construcción cuando sus beneficiarios sean personas domiciliadas fuera de Francia. Existe una excepción, introducida por la Ley núm. 97-1239 de 23 de diciembre de 1997, de la aplicación de la retención en la fuente para las sociedades cuya sede de dirección efectiva de la actividad se encuentra en un Estado miembro de la Unión Europea y sea, además, sujeto pasivo del impuesto sobre sociedades sin otra posibilidad de opción ni de exoneración⁶⁷⁹.

Otro supuesto se contempla en el artículo 182-A del CGI que impone una retención en la fuente sobre los salarios, pensiones y rentas vitalicias de

Affiches, núm. 28, marzo 1998, págs. 17 y ss. ; ARRIGHI DE CASANOVA, J. “Impôt sur le revenu”, *Revue de Droit Fiscal* números 29, 1996, págs. 1001 y ss. y 51, 1997, págs. 1510 y ss.

678 Cfr. LEVOYER, L. “La retenue à la source : technique d’avenir en matière de fiscalité ?”, op. cit., pág. 170.

679 Cfr. BACHELIER, G., “Retenue á la source sur le bénéfiques réalisés en France para une société non européenne : application de l’article 115 quinquies du CGI”, *Bulletin des conclusions fiscales, Francis Lefebvre*, núm. 2, 2000, págs. 27 y ss.

procedencia francesa percibidas por personas no residentes en Francia. Exclusivamente para el supuesto del salario, cuando la persona esté domiciliada fuera de Francia pero ejerza su actividad en este país se le aplicará una retención con carácter liberatorio hasta el límite de 184.310 Francos de salario – es decir, la retención correspondiente hasta 184.310 Francos de salario tendrá carácter definitivo –. La retención debe ser ingresada por el pagador de los rendimientos durante los primeros 15 días del mes siguiente al pago del rendimiento⁶⁸⁰.

Puede verse cómo en Francia se recurre mayoritariamente a una retención definitiva en los rendimientos del capital mobiliario. El principal objetivo de esta prestación anticipada es la de eliminar el fraude fiscal, frente a la recaudatoria y de periodificación del pago que predomina en nuestro Ordenamiento que destaca frente a las demás finalidades que persigue esta institución.

2.5.2. Los ingresos anticipados en Italia.

La situación en Italia es completamente diferente a la francesa. Frente a las reticencias de Francia de introducir un sistema de ingresos anticipados, en Italia existe una tendencia acentuada de anticipar el ingreso. No obstante, al igual que ocurre en España, hay que distinguir los ingresos anticipados en un sentido genérico, entre los que se pueden incluir todas las hipótesis de pagos de obligaciones tributarias en base a una liquidación no definitiva, y en un sentido específico, referidos exclusivamente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas – l’Imposta sul Reddito delle Persone Fisiche, IRPEF, en

680 Vid. TIXIER, G. y LAMULLE, T., “Droit fiscal international – Impôt sur le revenu”, *R. Droit Fiscal* núm. 31, 1990, págs. 1109 y ss.

adelante – , el Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas – l’Imposta sul Reddito delle Persone Giuridiche, IRPEG, en adelante – y el Impuesto Local sobre las Rentas⁶⁸¹ – l’Imposta Locale sui Redditi, ILOR, en adelante –. Nosotros nos referiremos únicamente a este último supuesto específico de ingresos a cuenta.

Haciendo un repaso histórico, podemos señalar en relación con el IRPEF y el IRPEG que se estableció con la *Ley de 23 de marzo de 1977, núm. 97* la obligación de ingresar anticipadamente, por los mismos sujetos pasivos de los impuestos, durante el mes de noviembre de cada año, una cantidad a cuenta del Impuesto debido del mismo año⁶⁸². Dicha obligación se incorporó posteriormente para el ILOR con el *Decreto Ley de 23 de diciembre de 1977, núm. 936*, convertido en *Ley de 23 de febrero de 1978, núm. 38*. En un principio, dicho ingreso anticipado ascendía a un 75% de los rendimientos declarados en relación con el periodo impositivo precedente sin tener en cuenta las reducciones, créditos de impuestos y las retenciones en la fuente. En la hipótesis de que se omitiera la declaración de este período impositivo anterior, el cálculo se hará a partir del importe de las rentas que debieron haberse declarado. Dicho porcentaje se elevó con posterioridad hasta el 92% para el IRPEF y el ILOR y hasta el 98% para el IRPEG.

Unos años más tarde, gracias al artículo 4 del *Decreto Ley de 2 de marzo de 1989, núm. 69*, convertido en *Ley de 27 de abril de 1989, núm. 154*, el ingreso a cuenta se fracciona en dos cuotas, salvo que la cantidad a ingresar sea tan pequeña que no supera las 200.000 liras. La primera cuota se elevaba al 40% y se debía ingresar a la vez que terminaba el plazo para la presentación de la declaración de la renta relativa al periodo impositivo anterior. El segundo plazo coincidía con el plazo único anteriormente previsto.

681 Considerado como instrumento financiero de los entes locales pero de titularidad estatal.

682 Modificada poco después por la *Ley de 17 de octubre de 1977, núm. 749*.

Para los sujetos del IRPEG, en concreto, cuando el periodo impositivo no coincidía con el año natural, el ingreso debía realizarse en el undécimo mes del mismo ejercicio o periodo impositivo.

Este sistema pone de manifiesto inmediatamente la falta de vínculo o relación que existía entre la cantidad ingresada anticipadamente y calculada a partir de rentas obtenidas en el año anterior con el impuesto, que en su caso, nacía como consecuencia de la obtención de rentas a lo largo del presente periodo impositivo. El legislador consciente de este problema que podía originar una situación calificable de inconstitucional en el Ordenamiento italiano, previó un mecanismo que impedía que el ingreso estuviese totalmente desvinculado aunque la medida no puede considerarse demasiado acertada demasiado acertada. La norma estaba dirigida en la línea de excluir las sanciones en caso de que no se efectúe ingreso anticipado siempre y cuando no llegara a nacer la obligación tributaria principal del impuesto por dicho período impositivo. Tampoco se sancionaría en el caso de ingresar una cantidad inferior al porcentaje debido, cuando ésta equivaliese a ese mismo porcentaje pero correspondiente al impuesto debido por el presente periodo impositivo. Se trata de dos supuestos aislados y de carácter muy extraordinario, especialmente el segundo y que, concretamente, no evitan que el presupuesto de hecho de estos ingresos anticipados se cuantifique a partir de rentas procedentes de ejercicios pretéritos por lo que no se evita el problema, sino que simplemente se enmascara⁶⁸³.

Institución diferente es la retención en la fuente, que aunque constituye igualmente un ingreso a cuenta previo al nacimiento de la obligación principal, es realizado por un tercero ajeno al crédito tributario de la obligación principal. En el Ordenamiento tributario italiano, esta figura viene encuadrada en el procedimiento recaudatorio como una forma más de recaudar el

683 Cfr. A. FANTOZZI, *Diritto Tributario 1*, UTET, Torino, 1991, pág. 362.

impuesto, concretamente viene regulada en los artículos 23 y siguientes del *Decreto del Presidente della Repubblica* (D. P. R., en lo sucesivo) de 29 de septiembre de 1973, núm. 600, “*Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi*”, recientemente modificado por la *Ley 27 diciembre de 2002*, núm. 289⁶⁸⁴. Ya hemos indicado, y por tanto conocemos, los diferentes tipos de retenciones en la fuente que existen, a pesar de que en España permanece vigente únicamente la retención a cuenta. Por el contrario, en Italia se mantiene aplicable todavía en el Ordenamiento tributario la retención definitiva junto con la retención a cuenta. Son motivos de interés público los que han favorecido la aplicación de esta figura. Por un lado la anticipación del ingreso al momento en que se entrega la renta; la reducción de los sujetos que soportan la liquidación del impuesto – en el caso de la retención definitiva – lo que reduce considerablemente los costes de liquidación y recaudación que vienen soportados en gran parte por el retenedor – sustituto –; y también supone un importante incentivo para la Administración como instrumento para evitar el fraude fiscal, ya que el ingreso se impone a un tercero que no tiene ningún interés de ocultar el presupuesto de hecho ni de omitir el ingreso ya que no procede de sus propios rendimientos⁶⁸⁵.

684 La Sentencia de la Corte di Cassazione de 28 de octubre de 1988, núm. 5777 afirma que el ingreso de las cantidades retenidas en la fuente es un modo de pago de los tributos y que el obligado a efectuar dicho ingreso actúa por cuenta del Estado y no del contribuyente. No obstante, a pesar de esta afirmación, Berliri no está de acuerdo con que el retenedor sea un recaudador de la Administración ya que el mismo viene obligado a ingresar exclusivamente las retenciones practicadas a los sujetos que él ha pagado no a todos los contribuyentes por el impuesto; y además, porque el retenedor es responsable de su ingreso con todo su patrimonio, como cualquier contribuyente, y en caso de incumplimiento se le aplicará un régimen sancionatorio completamente incompatible con la figura del recaudador. Cfr. BERLIRI, A. “*Considerazioni in tema di ritenuta d’acconto*”, *Giurisprudenza delle Imposte*, 1982, pág. 1395 y 1436 y ss.

685 Si bien FANTOZZI no hace referencia a la capacidad de obtener información y de control fiscal que tiene la retención en la fuente, este factor podría entenderse incluido en el último de los motivos mencionados por el autor. Como ocurre en España, la retención en la fuente y demás obligaciones tributarias a cuenta, coadyuvan en la lucha contra el fraude porque el ingreso anticipado y periódico supone una continua fuente de información para la

El fundamento de esta institución coincide básicamente con el fundamento que se le ha atribuido a las prestaciones tributarias a cuenta en nuestro país, aunque enfocado desde una perspectiva más económica. Se resalta, de una forma más sincera, las ventajas de carácter económico de esta institución y que son, en definitiva, las que han llevado a la Administración a incluirla en la estructura de los impuestos directos sobre la renta, aunque sin minimizar las ventajas, también económicas, que suponen para los contribuyentes.

Desde la perspectiva del contribuyente, la retención en la fuente tiene como ventajas que adelanta el “pago” del impuesto al momento de obtener los rendimientos, facilitando que éste pueda repartir la carga tributaria a lo largo del periodo impositivo y evitándose la acumulación del importe para pagarlo de una sola vez en el momento de presentar la declaración⁶⁸⁶.

A continuación vamos a referirnos a la cuestión terminológica de esta figura que, en cierto modo, ha influido bastante en la, ya clásica, polémica entre nuestra doctrina sobre la consideración de la retención como un supuesto de sustitución. En Italia, la institución de la ritenuta alla fonte y la del sostituto d'imposta vienen de la mano⁶⁸⁷.

Administración de las rentas obtenidas por los contribuyentes lo que influirá en el momento de la declaración en la actitud de los mismos. Cfr. FANTOZZI, A., *Diritto Tributario I*, op. cit., pág. 248.

686 Aunque no queremos ser reiterativos, no hay que olvidar que en el momento de practicarse la retención, la obligación tributaria todavía no ha nacido y es incierta no sólo en el quantum sino también en el an. Ésta no nace hasta que no finaliza el período impositivo, ya que hasta ese momento podría producirse una pérdida superior a los ingresos. Por tanto, quien soporta la retención no puede considerarse todavía contribuyente ni la cantidad ingresada como pago a cuenta para la extinción de la deuda tributaria principal. Si con posterioridad, finalizado el periodo impositivo, se determina la inexistencia de una deuda tributaria, el Fisco deberá restituir todas las cantidades que había ingresado en concepto de retención a cuenta lo que corrobora que en ningún momento estos ingresos han supuesto el pago definitivo del impuesto. Cfr. BERLIRI, A., “Consideración in tema di ritenuta d'acconto”, op. cit., págs. 1400 y 1401.

687 El Sostituto d'imposta, contemplado en el art. 64, 1º comma, del D.P.R. de 29 de septiembre de 1973, núm. 600, es aquel que por fuerza de una disposición legal viene

La figura del sustituto viene definida en el artículo 64 del *D. P. R. núm. 600 de 1973*, junto con la del responsable. De acuerdo con la doctrina italiana se define la sustitución como una estructura singular del hecho imponible que supone una desviación respecto del normal mecanismo de aplicación del tributo⁶⁸⁸. El sujeto pasivo habitual viene sustituido por otro sujeto caracterizado por una posición particular respecto del presupuesto. En la casi totalidad de los casos, esta situación particular consiste en la de deudor del contribuyente – sustituto – de unas rentas que constituyen para el mismo rendimientos sujetos al impuesto sobre la renta. Gracias a su posición, el sustituto está en situación de efectuar una retención en la fuente. La peculiaridad de la sustitución radica en el vínculo de dos normas: la primera, considerada principal, que fija el presupuesto de hecho principal para el sujeto pasivo (sustituido); la segunda y vinculada a la primera que determina la imputación de la obligación al sustituto produciéndose así la desviación del “tributo”.

La matización debe hacerse a la hora de distinguir los dos tipos de “sostituzione” que se corresponden con los dos tipos de retención en la fuente

obligado al pago de un impuesto, incluso a cuenta, en lugar de otro cuando concurren determinados hechos o situaciones referidas al mismo. El punto esencial de esta figura se deduce inmediatamente de esta definición como es la desviación normal del proceso de imputación de la obligación que viene referida al sustituto en lugar del habitual sujeto pasivo. En el marco de esta institución, debe subsistir una norma tributaria que después de haber establecido quién es el deudor del impuesto como titular de la capacidad económica gravada por el mismo, disponga que, al verificarse determinadas hipótesis, sea un tercero extraño de la deuda en cuanto titular de una situación relacionada con la primera. El sustituto ocupa el lugar del contribuyente y se convierte en obligado principal, respondiendo del pago del impuesto y de las consecuencias que se derivarían en caso de inobservancia de los deberes formales impuestos por la ley. Sostituti d'imposta pueden ser los empresarios, los profesionales, las sociedades y demás entidades en general. Cfr. FANTOZZI, *Diritto Tributario*, op. cit., pág. 247; GALLO, S., *Manuale pratico di diritto tributario*. Segunda edición, CEDAM, Padova 2001, pág. 74 y FERLAZZO NATOLI, L., *Corso di Diritto tributario. Parte Generale*, Giuffrè Editore, Milán, 1997, págs. 75 a 77.

688 Entre otros, ALLORIO, E., *Diritto Processuale Tributario*, Utet, Turín, 1962, pág. 135 y ss.; DE MITA, “Fattispecie legale e rapporti giuridici nella sostituzione tributaria”, en *Giurisprudenza Italiana*, IV, 1961, pág. 257; PARLATO, “Il sostituto d'imposta”, Padova; TESAURO, “Istituzioni”, pág. 98.

recogidos en el *Testo Unico Imposte sui Redditi*, D. P. R. 22/12/1986 n. 917 que operan según dos esquemas diferentes. Una es la retención definitiva – *sostituzione propria o d'imposta* – y la otra es la retención a cuenta – *sostituzione impropia o a titolo d'acconto* –.

La *sostituzione propria o d'imposta* se da en los casos en los que el ingreso realizado por el sustituto supone el pago definitivo del impuesto quedando el sustituido liberado de cualquier relación con el ente impositor. Por esta razón, los rendimientos sujetos a retención definitiva no formarán parte de las rentas gravadas por los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y Jurídicas del sujeto que ha soportado dicha retención de carácter liberatorio. El sustituto-retenedor se presenta como único deudor que responde de la deuda con todos sus bienes como cualquier otro contribuyente del impuesto.

Se trata de una retención a título de impuesto que se realiza sobre los intereses procedentes de depósitos, cuentas corrientes bancarias y títulos obligacionales correspondientes a personas físicas, sobre dividendos de acciones y sobre premios, y generalmente sobre los rendimientos obtenidos en territorio italiano por sujetos no residentes⁶⁸⁹.

En todos estos casos, el sujeto que realiza el pago debe retener una cantidad generalmente proporcional que a título de impuesto se ingresa en la Hacienda liberando al contribuyente de la declaración y de cualquier otra relación con la Administración tributaria en relación con dichos rendimientos. Hay que decir, además, que estos supuestos el sustituto – retenido se queda al margen excepto hasta que se produce el ingreso de la cantidad, momento en que podrá intervenir en el procedimiento de liquidación del retenedor ya que en definitiva es el sujeto que manifiesta la capacidad económica y el que viene

689 El art. 25 del D. P. R. De 29 de septiembre de 1973 núm. 600 recoge un supuesto de retención definitiva del 30% sobre los rendimientos del trabajo autónomo cuando el titular de la actividad sea un no residente.

obligado a soportar el gravamen. Se ha negado que la intervención del retenido tenga carácter procesal, sino que debe venir encuadrada dentro de la participación de los particulares en el procedimiento administrativo⁶⁹⁰.

En la actualidad, los casos de sustitución propia en el ordenamiento italiano son muy escasos y están previstos exclusivamente como supuestos de retención definitiva, tales como la retención sobre los premios, la retención sobre los dividendos percibidos por acciones de ahorro y los dividendos debidos a personas residentes en el extranjero y el tercer supuesto es la retención efectuada por el banco o la Administración postal por los intereses obtenidos en cuentas corrientes y depósitos⁶⁹¹.

En cuanto a la retención a cuenta o sostituzione impropia o d'acconto⁶⁹², desde hace varias décadas se ha excluido por parte de la doctrina del ámbito de la sustitución ya que el ingreso que el retenedor realiza no extingue la obligación tributaria y el contribuyente no desaparece de las escena tributaria⁶⁹³. El sujeto que ha soportado la retención continua siendo el único contribuyente por el IRPEF y el IRPEG, y sólo en el momento de la liquidación podrá deducir de la cuota debida la cantidad retenida o que debió retenerse. No se trata, por tanto, de una auténtica sustitución sino que consiste en un mecanismo en el que se aplican diferentes presupuestos para

690 Cfr. PARLATO, "Sostituzione tributaria", op. cit. y FANTOZZI, *Diritto tributario*, op. cit., pág. 249.

691 Cfr. GALLO, S., *Manuale pratico...*, op. cit., pág. 75.

692 La retención a cuenta surge en Italia aplicable únicamente a los rendimientos del trabajo dependiente mediante *D. L. de 19 de octubre de 1944, núm. 384*, para posteriormente ir extendiéndose a otros rendimientos como los procedentes por derechos de autor y redevances de sujetos residentes en el extranjero, rendimientos pagados por las empresas comerciales por prestaciones artísticas recibidas, las rentas de los administradores de sociedades, hasta aplicarse a todos los dividendos distribuidos por la sociedades. El legislador consciente de las ventajas que supone en la recaudación, extiende progresivamente esta figura en los impuestos directos sobre la renta. Cfr. BERLIRI, A. "Considerazioni in tema di ritenute d'acconto", op. cit., págs. 1394 a 1398.

693 Cfr. BOSELLO, F., *Il prelievo alla fonte nel sistema della imposizione diretta*, op. cit., pág. 47 y 195 y ss; BERLIRI "Considerazioni in tema di ritenute d'acconto", op. cit., pág. 1394, o FERLAZZO NATOLI, L., *Corso di Diritto tributario*, op. cit., pág. 79.

obligaciones tributarias autónomas pero, al mismo tiempo, relacionadas entre sí y que conllevan obligaciones y deberes tanto al retenedor como al retenido para con la Administración tributaria. El sustituto a título d'acconto es solamente sujeto pasivo de una obligación de ingresar una cantidad, previa realización de la retención. A pesar de estar claro entre la doctrina que no puede considerarse como un supuesto de sustitución, para evitar confusiones y uniformar la terminología, emplean todos los términos utilizados por el legislador de “sustituto” y “sustituido” para designar el obligado a practicar la retención y el obligado a soportarla, respectivamente.

En la aplicación de la retención a cuenta, el retenido no viene en ningún momento excluido de la relación tributaria y vendrá obligado a declarar los rendimientos y retenciones efectuadas por el retenedor. Y, al igual que en nuestro país, el derecho del contribuyente retenido de deducir de la cuota las cuotas retenidas independientemente de que el retenedor haya cumplido su obligación de ingresarlas en el Fisco⁶⁹⁴. En la retención a cuenta, la cantidad

694 En los casos en los que el sustituto practica la retención pero no realiza el ingreso, el retenido va a mantener, igualmente, el derecho a deducirse las cantidades que debieron haberse retenido; en este caso la Administración sólo podrá dirigirse contra el retenedor - sustituto por la falta de pago. En los supuestos en los que el retenedor no practica la retención o ésta no la practica correctamente, la situación será un poco más complicada ya que la Administración puede reclamar el importe de la retención al retenedor, pero tratándose de la retención a cuenta, el contribuyente debe haber declarado el correspondiente rendimiento sin computar la retención en cuanto que ésta no se ha practicado. De esta manera la Hacienda obtiene el ingreso por partida doble, una primera recuperándolo del retenedor tras su reclamación y otra por parte del contribuyente a la hora de satisfacer su impuesto de forma íntegra. En algunos casos en los que el contribuyente – sustituto ya había declarado el rendimiento íntegro, sin la retención correspondiente, la jurisprudencia ha excluido la obligación del retenedor – sustituto de ingresar el importe correspondiente a su obligación, aunque no se le excluyen las sanciones.

Pueden ocurrir también controversias entre retenido y retenedor en relación con el importe de la retención en las que la Administración no formará parte. Estas litis, en principio, tendrían carácter de derecho privado cuya competencia correspondería al juez ordinario. Sin embargo, Le Sezioni Unite della Corte di Cassazione han considerado recientemente estas hipótesis de carácter tributario afirmando la competencia tributaria pero al no ser posible en ésta la actuación de dos particulares, sólo se permite al retenido reclamar frente a la Administración tributaria. Dice la Sentencia núm. 1200 de 5 de febrero: Poiché la ritenuta fiscale d'acconto costituisce l'oggetto di un'obbligazione strumentale ed accesoria rispetto alla eventuale e futura obbligazione d'imposta, di cui agevola la riscossione – e resta perciò compresa nell'ampia nozione di rapporto tributario –, la controversia sulla legittimità di tale

anticipada puede ser, o bien inferior a la deuda tributaria final del impuesto, quedando un resto que deberá ser pagado al finalizar el periodo impositivo, o bien superior a ésta, en cuyo caso se origina un crédito de impuesto que podrá ser reembolsado tras la liquidación o podrá computarse en el impuesto del año sucesivo. La compensación de las cantidades retenidas a cuenta se contempla en el artículo 17 del *D. P. R. de 29 de septiembre de 1973, núm. 597*, “*Istituzione e disciplina dell’imposta sul reddito delle persone fisiche*”, publicado en el Boletín Oficial núm. 268 del 16 de octubre de 1973, y en el artículo 8 del *D. P. R. de 29 de septiembre de 1973, núm. 598*, “*Istituzione e disciplina dell’imposta sul reddito delle persone giuridiche*”, publicado en el Boletín Oficial núm. 268 del 16 de octubre de 1973.

Los supuestos de retención a cuenta, como la retención definitiva, se recogen en el *D. P. R. de 29 de septiembre de 1973, núm. 600*, en los artículos 23 y siguientes. Estos se refieren a los rendimientos del trabajo y del capital, y en todos los casos, a excepción de los rendimientos del trabajo dependiente, la cuota de retención va a ser proporcional, aunque variará en función de la naturaleza del rendimiento o retribución a la que se aplica. En cuanto a los rendimientos del trabajo dependiente, la retención practicada va a ser de carácter progresivo.

Entre otros ejemplos podemos enumerar los rendimientos del trabajo dependiente y los que se equiparan a los mismos⁶⁹⁵ a los que se refieren los

ritenuta è devoluta alla cognizione esclusiva delle commissioni tributarie anche se la relativa questione venga dedotta in una controversia tra privati, non potendo formare oggetto di cognizione incidenter tantum, perchè deve per legge essere decisa con efficacia di giudicato e nel contraddittorio con l’amministrazione finanziaria. (Sentencias de 5 de febrero de 1988 núm. 1200, 1 de marzo de 1988 núm. 2151 en *Rassegna Tributaria*, 1988 II, 352; sentencias de 28 de abril de 1989 núm. 468, en *Boll. Trib. Inf.*, 1989, 1741; la sentencia de 18 de mayo de 1990, núm. 4311, en *Corr. Trib.*, 1990, 1745). Cfr. FANTOZZI, op. cit., pág. 252 y 253.

695 Es el artículo 47 T.U.I.R. el que realiza una exhaustiva y amplísima enumeración de las rentas equiparadas a los rendimientos del trabajo dependiente. Entre otros podemos mencionar las indemnizaciones y compensaciones percibidas de terceros a trabajadores por las asignaciones realizadas, las cantidades percibidas como becas, préstamos o premios para la realización de los estudios o para la formación profesional,

artículo 46, 47 y 48 del Testo Unico delle imposte sui redditi (TUIR)- *D. P. R. del 22 dicembre 1986, numero 917*, recientemente modificado por el *D. Legislativo de 12 de diciembre de 2003, núm. 344*⁶⁹⁶. Se practicará igualmente una retención del 20 por 100 a cuenta del IRPEF sobre los rendimientos obtenidos por prestaciones de trabajadores autónomos aunque éstas sean ocasionales, incluidos los obtenidos por actividades de mediación, agencia, representación⁶⁹⁷ - artículos 25 y 25 bis del *D.P.R. núm. 600* -. Sobre los intereses y los rendimientos del capital la retención será del 27 por 100 ó bien del 12,50 por 100 por las obligaciones y títulos similares cuya caducidad no sea inferior a los 18 meses – artículo 26 –, en concreto todos los dividendos repartidos por las entidades con personalidad jurídica se practicará una retención a cuenta del IRPEF y el IRPEG cuando se paguen a socios residentes en territorio italiano sea cual sea la forma y la denominación de dichos rendimientos del capital⁶⁹⁸.

Los sujetos obligados a realizar la retención son: las sociedades de capital y las sociedades cooperativas y mutualidades de seguros que tengan en el país la sede legal o administrativa o el objeto principal⁶⁹⁹; las entidades públicas o privadas que tengan por objeto principal o exclusivo el ejercicio de una actividad comercial que tengan la sede legal o administrativa o el objeto

siempre que el beneficiario no mantenga una relación de trabajo dependiente con el sujeto que los concede, los rendimientos percibidos por los que desempeñan funciones de administración en las sociedades, asociaciones y cualquier otra entidad jurídica con o sin personalidad, las cantidades recibidas con ocasión de colaboraciones en periódicos, revistas, enciclopedias y similares y cualesquiera otras percibidas sin vínculo de subordinación a favor de un determinado sujeto en el marco de una relación individual y prolongada en el tiempo que proporcione una retribución periódica, etc.

696 Art. 23. Retención sobre los rendimientos del trabajo dependiente y art. 24 sobre los rendimientos que se asimilan a los del trabajo dependiente.

697 Existen algunas excepciones como las operaciones de las agencias de viajes o de las distribuidoras cinematográficas, etc.

698 En relación a los rendimientos obtenidos por personas físicas no residentes en Italia, la retención se efectuará a título de impuesto, es decir, con carácter definitivo.

699 Las sociedades de capital incluye: sociedades anónimas, en comandita por acciones y de responsabilidad limitada.

principal en el país, así como entidades sin personalidad jurídica, así como las que no lo tienen; las sociedades, con o sin personalidad jurídica, que no tienen en territorio italiano la sede legal o administrativa o el objeto principal de la actividad; las sociedades de nombre colectivo o en comandita simple que tienen en territorio italiano la sede legal o administrativa o el objeto principal; las sociedades de armamento; sociedades de hecho; las sociedades o asociaciones constituidas por artista o profesionales para el ejercicio de la actividad artística y profesional de forma asociada y las personas físicas titulares de actividades comerciales⁷⁰⁰.

Todos estos sujetos, de acuerdo con el artículo 4 del *D. P. R. núm. 322/1998*, deben expedir un certificado de los rendimientos entregados, su origen y las correspondientes retenciones operadas⁷⁰¹.

Como puede observarse, en el Ordenamiento italiano se habla exclusivamente de la figura de la retención independientemente de la naturaleza de los rendimientos pagados. Ésta, a su vez, se distingue en retención a título de impuesto y retención a cuenta. En nuestro país, en cambio, contamos con tres figuras distintas para realizar, en definitiva, una misma función; la retención, el ingreso a cuenta y el pago fraccionado, y todas ellas se insertan en una única y misma institución, las obligaciones tributarias de realizar pagos a cuenta. En Italia, cuando los rendimientos son percibidos en especie, el ingreso anticipado sigue denominándose de la misma manera, retención, sólo que la norma ha previsto la posibilidad de que el sustituto recupere el importe correspondiente a la retención que debe ingresarse al Fisco. No se recurre a una figura diferente, sino que sigue siendo una retención en la fuente pero, que ante la imposibilidad de detraer el importe del

700 Cfr. GALLO, S., *Manuale di Diritto...*, op. cit., págs. 75 y 76.

701 Introducido por el artículo 1 del *Decreto Ley de 31 de mayo de 1994, núm. 330*, convertido en *Ley de 27 de julio de 1994, núm. 473* aunque ha sido derogado posteriormente el 20 de septiembre de 2003.

rendimiento debido a su naturaleza, se obliga al sustituto a entregar al sustituto importe de la retención. Esta posibilidad se ha previsto para los rendimientos del trabajo dependiente, los rendimientos equiparables a los del trabajo dependiente – artículos 23 y 24 del *D. P. R. de 29 de septiembre de 1973, núm. 600* –.

En cuanto a los rendimientos percibidos por los profesionales, como trabajadores autónomos, tampoco se hace distinción alguna sobre la naturaleza del ingreso anticipado. Se sigue tratando de una retención sometida al régimen general. El artículo 25 del *D. P. R. núm. 600* señala que deberá practicarse retención por aquéllos sujetos indicados en el párrafo primero del artículo 23, en relación con las prestaciones de servicios realizadas por trabajadores autónomos, incluso cuando dichas actividades no se ejerciten de forma habitual, sino casualmente⁷⁰².

A modo de conclusión queremos resaltar la semejanza de ambos sistemas que hemos querido poner de manifiesto en este epígrafe, tanto en la nomenclatura como en el régimen jurídico. Prueba de esta identidad es el recurso continuado que nuestra doctrina española ha hecho siempre de la doctrina italiana estudiosa de esta materia para profundizar en el estudio de la figura de la retención a cuenta. Ha sido un importante referente para la búsqueda de su naturaleza jurídica y la determinación del papel fundamental que desempeña el retenedor. Partiendo de la experiencia y del éxito del que han gozado las retenciones en la fuente, que junto con la compensación que se produce al final de cada período impositivo, que permite la liquidación total del impuesto progresivo para quien no recibe otras rentas, se ha pretendido implantar en nuestro país un modelo semejante con iguales ventajas.

702 Las entidades y sociedades a que se refiere el artículo 87.1, del T. U. I. R., las sociedades y asociaciones indicadas en el artículo 5 del mismo texto normativo, las personas físicas que ejerciten actividades comerciales, las personas físicas que ejerciten actividades artísticas y profesionales.

1. ANÁLISIS DE LA ESTRUCTURA DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA DE REALIZAR PAGOS A CUENTA.

La obligación de practicar la retención o el ingreso a cuenta e ingresar, posteriormente, las cantidades retenidas o que hubieren debido retenerse en el Tesoro, nos plantea la cuestión de si debe considerarse como una obligación indisoluble o, en cambio, puede dividirse en el deber-obligación de practicar retención y la obligación de ingresar.

El artículo 82.4 de la Ley del IRPF señala que *“En todo caso, los sujetos obligados a retener o a ingresar a cuenta asumirán la obligación de efectuar el ingreso en el Tesoro, sin que el incumplimiento de aquella obligación pueda excusarles de ésta”*.

Ante esta disposición hay que entender que aunque el deber de retener se incumpla, el retenedor u obligado a realizar el ingreso a cuenta no queda liberado de la obligación de ingresar en el Tesoro las cantidades correspondientes a la retención o ingreso a cuenta. La obligación de ingresar tiene carácter imperativo y, para su cumplimiento, no es requisito necesario la realización efectiva de la retención⁷⁰³.

El presupuesto de hecho de la retención y del ingreso a cuenta está determinado por el abono o entrega de rentas dinerarias y en especie, respectivamente, a un tercero con carácter previo e independiente del

⁷⁰³ Cfr. ALGUACIL MARÍ, M^a P., *La retención a cuenta en el Ordenamiento tributario español*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1995, pág. 233.

nacimiento de la obligación tributaria principal. Al mismo tiempo, la obligación de ingresar a cuenta las cantidades correspondientes a la retención o al ingreso a cuenta también viene determinada por el abono de rentas sujetas a la retención o al ingreso a cuenta; la mera realización de este presupuesto va a determinar el nacimiento de la obligación de ingresar, no la previa práctica de la retención. Resulta relevante señalar que si faltara el ingreso fallaría todo el fundamento del sistema de ingresos anticipados y no se alcanzaría el fin último de la misma que lo constituye la recaudación anticipada, cosa que no ocurre si el incumplimiento se refiere exclusivamente al deber de retener.

Si se defendiera el carácter indisoluble de estas obligaciones, el retenedor sólo estaría obligado a la realización del ingreso en el caso en que se hubieran practicado las retenciones. Esto lo convertiría en un mero recaudador de la Hacienda Pública que realiza una tarea de colaboración y no podría considerarse como un auténtico obligado tributario. Otra de las consecuencias sería la consideración del retenido como único responsable del ingreso correspondiente a la retención a cuenta ya que es el único que se constituye como obligado tributario frente a la Administración tributaria.

Parece indiscutible que en nuestro Ordenamiento tributario, el retenedor así como el obligado a realizar el ingreso a cuenta son responsables, con todo su patrimonio, del cumplimiento de la obligación de ingresar las cantidades procedentes de la retención o ingreso a cuenta, independientemente de la efectiva realización de la misma. El presupuesto de hecho del ingreso no incluye la realización, ya sea efectiva o presunta, de la retención, por lo que es el mismo Ordenamiento el que impone la realización del ingreso con independencia de la posible práctica de la retención que corresponda⁷⁰⁴.

704 Los presupuestos normativos para la retención y para el ingreso pueden resultar distintos, lo que permite pensar que se traten de dos deberes diferentes, “no resultando necesaria, para la generación del segundo, ni la realización del primero ni la presunción de

Con esta estructura y con el carácter imperativo del ingreso en el Tesoro de las cantidades procedentes de las obligaciones a cuenta, se garantiza el cumplimiento de las obligaciones tributarias a cuenta. Si se analiza detenidamente la normativa, existe una especial preocupación por el incumplimiento de la obligación de ingresar en relación con la de retener, de ahí que sea posible el cumplimiento de una a pesar del incumplimiento de la otra. Por lo tanto, no puede considerarse como una única obligación sino que se configura jurídicamente por la retención y el ingreso⁷⁰⁵. Se trata de una estructura compleja compuesta de la retención y del ingreso en la que cada una desempeña su función.

Si analizamos la estructura de cada una de las obligaciones tributarias a cuenta, retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados, podemos observar que las tres son diferentes, a pesar de que en todas ellas encontremos una obligación tributaria de ingresar al Tesoro. Por tanto, parece factible poder considerar que existe una distinción y separación porque si bien, como hemos dicho, en los tres tipos de ingresos anticipados existe la obligación tributaria de ingresar a cuenta en el Tesoro, tanto en retenciones e ingresos a cuenta como en los pagos fraccionados, en cambio el deber de retener previo al ingreso no está presente en todos. Solamente en la retención a cuenta está previsto con carácter obligatorio, aunque después de la reforma del IRPF en 1998, se admite la posibilidad con carácter opcional, en el ingreso a cuenta en el que se ha previsto la detracción de las rentas dinerarias que se entreguen. No obstante, hay que decir que en este último caso no se impone como un deber, sino más bien como medida para salvaguardar el principio de capacidad

que ha sido realizado”. Cfr. ALGUACIL MARÍ, M. P., *Las retenciones a cuenta...*, op. cit., pág. 307.

705 También puede llegarse a las mismas conclusiones a través de la jurisprudencia que ha entendido también que el incumplimiento del deber de retener no excusa del cumplimiento del ingreso. Como ejemplos podemos indicar las sentencias del TS de 17 de mayo de 1986 “...el artículo 10... impone en este caso dos obligaciones; una retener en concepto de pago a cuenta la cantidad que proceda, y, otra, ingresar su importe...”. Cfr. en el mismo sentido la sentencia de 29 de septiembre de 1986, de 16 de noviembre de 1987.

económica. En cuanto a los pagos fraccionados no tiene sentido hablar de deber de retención pues estamos ante rendimientos de actividades económicas de los propios titulares de dichas actividades; no obstante, ello no obsta para que se considere como una obligación tributaria de realizar pagos a cuenta.

Una vez admitida la separación de ambas actividades queda por determinar cómo debe calificarse cada una, si como mero deber jurídico o por el contrario deben considerarse las dos auténticas obligaciones.

Con frecuencia vemos entre la doctrina⁷⁰⁶, así como en la jurisprudencia⁷⁰⁷, un uso arbitrario de los términos deber y obligación para referirse a la retención y el ingreso de las cantidades retenidas en el Tesoro, o bien. Incluso, a veces, recurren a conceptos más amplios y genéricos, como el de prestación, que es admisible tanto para el deber como para la obligación, evitando caer en errores e imprecisiones⁷⁰⁸. Si bien respecto al ingreso no hay duda de que se trata de una obligación tributaria, es el acto de retención la que nos plantea más dudas.

En la doctrina española son diversos los criterios escogidos para determinar las diferencias entre deber y obligación. Los criterios tradicionales de distinción han sido el contenido económico y la posibilidad de transmitir la situación jurídica, pero existen más. Según un destacado sector doctrinal, el criterio que los distingue es el contenido patrimonial de la prestación que se

706 Cfr. ALGUACIL MARÍ, M. P., *La retención a cuenta en el ordenamiento...*, op. cit., págs. 233 a 238.

707 Por un lado la sentencia del TSJ de Castilla y León de 17 de enero de 1990 en su F. 2º señala que “resulta evidente que del incumplimiento de una obligación legal (retener) no pueden surgir...”; mientras que la STS de 29 de septiembre de 1986 habla de la omisión del deber de retener o detraer en su F. 3º.

708 Cfr. LAGO MONTERO, J. M^a., “Los sujetos pasivos de las prestaciones tributarias”. En la obra colectiva *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, 1997, pág. 72.

presenta en la obligación y no en el deber⁷⁰⁹. Otro grupo recurre a una triple clasificación para definir las diferentes situaciones jurídicas subjetivas entre la Administración y el administrado: el deber jurídico general que se refiere a los mandatos generales de las Leyes tributarias que afectan a todos los administrados; el deber jurídico particular que corresponde a quien realiza el presupuesto de hecho de la norma tributaria y, por último, la obligación, como una modalidad del deber jurídico particular que se integra en una relación obligatoria, la deuda, con un correspondiente derecho subjetivo de crédito. Es propio de la obligación la posibilidad del ente público acreedor de exigir coactivamente el cumplimiento de la prestación. En esta línea, para PÉREZ DE AYALA y GONZÁLEZ GARCÍA, la diferencia radica en la existencia en la obligación de un correlativo derecho de crédito provisto de tutela ejecutiva⁷¹⁰; la patrimonialidad en la obligación es también habitual⁷¹¹ pero no es una característica excluyente y definitoria de esta posición jurídica del sujeto⁷¹².

Aparte, existe otro criterio para diferenciar las situaciones jurídico-subjetivas de la obligación y del deber en el ámbito tributario. Éste hace referencia a la reacción prevista por el Ordenamiento en caso de incumplimiento de las mismas. En el caso de la obligación, su incumplimiento supondría la lesión de un interés subjetivo como es el derecho de crédito para

709 Cfr. MORIES JIMÉNEZ, M. T., “Régimen jurídico del retenedor y el retenido: el deber de retener y la obligación de soportar la retención”. En la obra colectiva *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, op. cit., pág. 554.

710 Vid. PÉREZ DE AYALA, J. L. y GONZÁLEZ GARCÍA, E., *Curso de Derecho tributario*, ED. Edersa, Vol. I, 5ª edición, 2003.

711 La patrimonialidad es característica de las obligaciones que se deriva del derecho subjetivo de crédito. En el caso de la retención, aunque estemos en presencia de una disminución patrimonial para el retenido, pero para el retenedor no supone ninguna alteración patrimonial, que es el titular del deber. Cfr. MORIES JIMÉNEZ, M. T., “Régimen jurídico del retenedor y el retenido...”, *Sujetos pasivos y responsables...* op. cit., págs. 555 y 556.

712 Cfr. SOLER ROCH, M. T., “Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes...”, op. cit., pág. 11.

lo que se prevé una sanción con carácter indemnizatorio dirigida al acreedor para resarcir los perjuicios ocasionados por dicho incumplimiento. En el supuesto del incumplimiento del deber, es la Administración financiera en el ejercicio de su potestad para exigir una determinada conducta la que se ve afectada y no la Hacienda Pública como titular de un crédito, por lo que en última instancia se trata de una infracción de una norma a la que se impone una simple sanción⁷¹³. En el supuesto de la retención, el incumplimiento del deber de retener ni siquiera está sancionado por el Ordenamiento tributario; únicamente se sanciona el dejar de ingresar las cantidades que se han retenido o que hubieran debido retenerse, como tendremos ocasión de ver en las páginas siguientes.

En definitiva, como conclusión de todos estos criterios, lo primero que habría que decir es que los conceptos de deber y obligación no gozan de un criterio sólido y pacífico que permita definir cuándo nos encontramos ante prestaciones de un tipo o de otro, por lo que aún se sigue haciendo uso de ellos sin demasiada precisión entre la doctrina y eludiendo la cuestión⁷¹⁴. Aunque también podría deducirse entre las tesis expuestas, que la diferencia fundamental entre la obligación y el deber jurídicos se basa en que la primera

713 Señala SOLER ROCH, M, que el deber viene caracterizado por su contenido jurídico, correspondiente al de una situación de sujeción, que viene establecido por la ley cuya observancia puede ser exigible por la Administración financiera en el marco del procedimiento tributario, y cuyo incumplimiento da lugar, generalmente a la imposición de una sanción. Los deberes tributarios pueden recaer tanto sobre los sujetos pasivos deudores de obligaciones tributarias, como sobre terceras personas; lo importante es que, tanto en uno como en otro caso, la posición jurídica de los sujetos obligados es distinta de la que asumen en la relación obligatoria. Deber y obligación se sitúan en planos distintos y por ello mismo, autónomos. *Ibidem*, pág. 11.

714 Vid. LAGO MONTERO, J. M., “Los sujetos pasivos de las prestaciones tributarias”. En la obra colectiva *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, op. cit., pág. 73 y 74.

contiene auténticos derechos subjetivos, mientras que la segunda se refiere simplemente a situaciones de sujeción⁷¹⁵.

Centrándonos en el supuesto específico de las retenciones y siguiendo el tenor del artículo 82.2 de la LIRPF, según el cual “*las entidades y las personas jurídicas, incluidas las entidades en atribución de rentas, que satisfagan o abonen rentas sujetas a este impuesto, estarán obligadas a practicar retención e ingreso a cuenta...*”, se entiende, *a priori*, que las dos actuaciones del retenedor tienen carácter obligacional. Sin embargo, el hecho mismo de la retención no encuadra una obligación, pues dicha obligación no se corresponde con el derecho – de crédito – de la otra parte. Es decir, el retenedor se dirige hacia el patrimonio del retenido no porque exista una relación de crédito – deuda entre los dos que le atribuye al primero la facultad de exigirla –, sino que se corresponde con un deber jurídico impuesto al primero en el seno de una relación jurídica compleja.

La doctrina, ante la práctica de la retención, no siempre ha admitido que estemos ante un deber jurídico, influenciada fundamentalmente por los términos empleados por los textos legales y reglamentarios⁷¹⁶.

Por el contrario, SOLER ROCH señala que es la práctica de la retención y del pago fraccionado lo que da lugar al nacimiento y exigibilidad de las obligaciones a cuenta de la obligación tributaria. En los pagos a cuenta como mecanismo jurídico de carácter complejo sí puede apreciarse una distinción entre la práctica de la retención y del pago fraccionado y su posterior ingreso en el Tesoro en cumplimiento de una auténtica obligación

715 Cfr. SOLER ROCH, M. T., “Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes...”, op. cit., pág. 12 y 13.

716 Vid. MORIES JIMÉNEZ, M. T., “Régimen jurídico de la relación entre el retenedor y el retenido: el deber de retener y la obligación de soportar la retención”. En la obra colectiva *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, op. cit., pág. 553.

tributaria⁷¹⁷. En este sentido y en relación con la retención, existe un deber de retener y una obligación de ingresar; ambos son inseparables y permiten la correcta aplicación de la institución. La conjunción de ambos es la que permite que la traslación de riqueza se produzca desde el patrimonio del sujeto pasivo del impuesto a la Hacienda Pública, de este modo se satisfacen las exigencias y garantías, y en última instancia las derivadas del principio contributivo, a través de la posterior deducción de las cuotas retenidas, reconocida al sujeto pasivo. No obstante, el deber de retener contiene unas características especiales que hacen que no pueda encuadrarse en las categorías ordinarias de deberes jurídicos tributarios. Por un lado, no puede negarse un cierto contenido o efecto patrimonial teniendo en cuenta que la retención conlleva una disminución patrimonial para el sujeto pasivo del impuesto; pero esto no quiere decir que lo convierta en una prestación obligacional. Otra especialidad reside en la ausencia de sanción en caso de no practicarse el deber de retener; la sanción se aplicará cuando no se realice el ingreso procedente de la sanción. Como señala esta autora, se trata de un deber de carácter sui generis con un ámbito de eficacia limitado⁷¹⁸.

MORIES JIMÉNEZ distingue el deber de retener de la obligación tributaria de ingresar a cuenta, no resultando admisible la consideración del acto de la retención como cumplimiento de una obligación⁷¹⁹. La causa de que encontremos con relativa frecuencia referencias a la actuación de retener como una obligación se encuentra en la utilización de los términos jurídicos sin

717 Cfr. SOLER ROCH, M. T., “Notas sobre la configuración de las obligaciones...”, op. cit., pág. 25.

718 Cfr. SOLER ROCH, M. T., *Ibidem*, págs. 47 y 48.

719 “A diferencia de lo que ocurría con la práctica de la retención, la cual en nuestra opinión constituía un deber jurídico y no una obligación, en el caso del ingreso de las cantidades retenidas o que debieron haberse retenido, nos encontramos con una verdadera obligación tributaria, perteneciente a la categoría de las obligaciones a cuenta”. Cfr. MORIES JIMÉNEZ, M. T., “La retención a cuenta en el Impuesto...”, op. cit., págs. 256 y ss. También el Profesor HINOJOSA TORRALVO distingue el deber de retener de la obligación de ingresar dentro de la relación jurídica compleja de retención. Cfr. HINOJOSA TORRALVO, J. J., *Los créditos de impuesto en el Sistema...*, op. cit., pág. 150.

mucho rigor científico por los textos legales y reglamentarios en los que a primera vista todo parecen obligaciones para el retenedor.

En las prestaciones de carácter obligacional surge realmente un derecho subjetivo, de crédito, de contenido económico, a favor de la Hacienda, cuyo deudor es el pagador de los rendimientos. En el caso de los deberes tributarios la situación no está vinculada a la existencia de un derecho subjetivo, sino que la Administración va a imponer a los particulares unas determinadas conductas que coadyuvan a desarrollar su labor que no es otra que la función gestora en relación con el crédito tributario. Por tanto no se da el criterio de patrimonialidad. También resulta determinante para la distinción del deber y la obligación la posición jurídica que asumen el particular y la Administración financiera, especialmente, en uno y otra. En la práctica de la retención, la Administración no se presenta como un sujeto titular de un derecho de crédito y no asume la posición de acreedor; por el contrario, mediante el cumplimiento de un deber se consigue la satisfacción de un interés particular o colectivo. En este caso, la Administración, como encargada de velar el interés colectivo, impone este deber para que con la práctica de la retención se proteja el interés del sujeto retenido – que además está obligado a soportar la retención –⁷²⁰.

Como se indicaba al principio, uno de los criterios de distinción lo constituye el régimen de responsabilidad y la reacción prevista por el legislador en cada caso ante el incumplimiento del deber de retener y la obligación tributaria de ingresar a cuenta. Mientras que el incumplimiento del deber de retener en el actual Ordenamiento no constituye ninguna conducta sancionable, siempre que exista con posterioridad el ingreso en el Tesoro, porque es lo único que realmente le interesa a la Administración. En el caso contrario, es decir, a falta de ingreso, estamos ante una infracción grave que

⁷²⁰ Cfr. MORIES JIMÉNEZ, M. T., *La retención a cuenta en el Impuesto...*, op. cit., págs. 210 y 211.

incluso puede traducirse en un delito fiscal, ante el cual el Ordenamiento recoge una reacción más efectiva. La falta de ingreso ocasiona un perjuicio económico claro a la Administración tributaria, pero en el caso del deber de retener todavía no es definitivo si posteriormente llega a realizarse el ingreso. El incumplimiento de los deberes no causa daño patrimonial que deba ser indemnizado. Cuando se incumple el deber de retener, en realidad es el propio sujeto obligado el que asume la carga patrimonial ya que esta circunstancia no le va a liberar de su obligación tributaria de ingresar a cuenta que va a tener que cumplirla de todas maneras. Consecuentemente, el incumplimiento de este deber no está sancionado por la LGT ni por la normativa específica de cada impuesto.

De la decisión del legislador de dejar impune el incumplimiento del deber de retener podría deducirse una auténtica incomunicación formal entre el deber de retener y la obligación de ingresar, adquiriendo todo el protagonismo la obligación de ingresar y las consecuencias previstas para su cumplimiento o incumplimiento.

Para CORRAL GUERRERO el acto de la retención supone un derecho-deber en la medida en que conlleva el ejercicio de unas funciones públicas de gestión y de recaudación tributaria que produce efectos públicos⁷²¹. El legislador, de acuerdo con su autonomía, tiene la capacidad en todo el Ordenamiento jurídico para imponer mandatos que pueden hacerse efectivos independientemente del convencimiento del particular obligado a su cumplimiento.

Un último criterio relacionado con “el aspecto subjetivo del fenómeno financiero” puede ponerse de manifiesto para fundamentar la diferenciación. La Administración tributaria se encarga de la organización y administración, valga la redundancia, de los derechos y obligaciones de la Hacienda pública.

721 Cfr. CORRAL GUERRERO, L., “Relaciones jurídicas...”, op. cit., pág. 457.

El desempeño de esta actividad pone en diferentes situaciones subjetivas a la Hacienda Pública y a los administrados; unas de carácter obligacional determinado por la existencia de un derecho de crédito a favor de la Hacienda Pública, en las que el particular asume una posición deudora. Otras, como consecuencia de la aplicación del tributo, en las que la Administración ya no adquiere la posición de acreedora; para poder gestionar el crédito tributario, la Administración impone a los particulares determinadas conductas o lo que es lo mismo, deberes tributarios⁷²². Un claro ejemplo de este grupo de conductas lo constituye el deber de retener, por tanto puede incluirse en este último grupo, independientemente de la obligación de ingresar las cantidades retenidas. En relación con el deber de retener, la Administración no es titular de ningún derecho subjetivo de crédito; ni siquiera el retenido puede exigir que se efectúe dicha retención. Se trata de un deber impuesto al retenedor en consideración a intereses que corresponden a un tercero como es la gestión del impuesto sobre la renta.

2. LA RETENCIÓN Y EL INGRESO A CUENTA.

2.1. Deberes formales

Las obligaciones tributarias a cuenta tienen un carácter complejo y en ellas, tanto el retenedor como el retenido, los obligados a practicar y soportar el ingreso a cuenta y el obligado a ingresar pagos fraccionados, se encuentran compelidos al cumplimiento de diversos deberes formales que junto con la

⁷²² Cfr. MORIÉS JIMÉNEZ, M. T., “Régimen jurídico de la relación entre el retenedor y el retenido: el deber de retener y la obligación de soportar la retención”, op. cit., págs. 557 y 558.

obligación material, que ya analizamos en el estudio de las diversas relaciones que rodean a la institución de la retención a cuenta y demás obligaciones tributarias a cuenta, van a permitir el correcto funcionamiento de la misma. Debemos llamar la atención sobre la naturaleza de estas actuaciones, pues si bien tanto las Leyes como los diferentes textos reglamentarios de los impuestos sobre IRPF, sobre Sociedades y sobre RNR no duda en denominarlos obligaciones, hay que considerarlos como deberes. Se trata de deberes formales de carácter instrumental cuya finalidad básica consiste en facilitar el cumplimiento de las obligaciones y deberes materiales que se recogen en la normativa de los Impuestos⁷²³.

2.1.1. Deberes del retenido en relación con el retenedor u obligado a practicar el ingreso a cuenta.

El retenido u obligado a soportar el ingreso a cuenta deberá comunicar a su empleador sus circunstancias personales y familiares para una correcta aplicación del procedimiento de cálculo de las retenciones y su adecuada regularización. La falta de comunicación de estos datos dará lugar a la aplicación de un tipo de retención, efectivamente, diferente del que le correspondería lo que puede implicar responsabilidades para el perceptor de los rendimientos.

Hasta la reciente *Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social*, este era un deber que se recogía exclusivamente en el Reglamento del Impuesto sobre la Renta y al que se hacía referencia, sólo de manera indirecta, en relación con el supuesto de

⁷²³ Cfr. MORIES JIMÉNEZ, M. T., *La retención a cuenta en el Impuesto...*, op. cit., pág. 266.

infracción de dicho deber que aparece en la misma ley, en el artículo 89⁷²⁴. *La Ley 62/2003* incorpora, con efectos a partir del 1 de julio de 2004, un nuevo apartado, el número 10, al artículo 82 de la LIRPF cuyo contenido no es otro que los deberes formales de los sujetos obligados a soportar las retenciones e ingresos a cuenta⁷²⁵.

Se trata de un deber formal que consiste en comunicar una serie de datos al pagador de rendimientos derivados del trabajo personal, que son necesarios en la determinación del tipo de retención. Es un deber que se exige a sujetos que todavía no son contribuyentes, pues no ha nacido la obligación tributaria. El fundamento de la reciente aparición tras la promulgación de la nueva *Ley 40/1998* del IRPF de este deber formal, se encuentra en el mismo funcionamiento del IRPF y posibilidad prevista en el mismo de que a numerosos perceptores de rentas del trabajo personal se les exima del deber de presentar declaración y la consiguiente autoliquidación y contribuyan al sostenimiento de los gastos públicos por la vía de las retenciones e ingresos a cuenta soportados. Para alcanzar este fin, es necesaria una vinculación entre las obligaciones tributarias a cuenta y la futura obligación tributaria principal, para conseguir el mayor ajuste posible de las primeras a la segunda y evitar, al mismo tiempo, obligaciones de devolución por las cantidades retenidas o procedentes del ingreso a cuenta en exceso. Una devolución masiva nos puede llevar a predicar la inconstitucionalidad de las tablas de retención por atentar a

724 Este artículo también ha sido modificado por la misma Ley de medidas fiscales, administrativas y de orden social para adecuarlo a la nueva Ley General Tributaria. Tras la aprobación del texto refundido de la ley de este impuesto desaparece del texto normativo dicha infracción, para sustituir el artículo 89 por un precepto genérico que remite a la LGT para conocer los tipos de infracciones. Sólo se hace una referencia expresa a la presentación incorrecta de la comunicación para obtener devoluciones que se constituye como infracción leve.

725 Art. 82.10 “*Los contribuyentes deberán comunicar, al pagador de rendimientos sometidos a retención o ingreso a cuenta de los que sean perceptores, las circunstancias determinantes para el cálculo de la retención o ingreso a cuenta procedente, en los términos que se establezcan reglamentariamente*”. En el texto refundido de la ley dicho precepto ha pasado a ser el artículo 101.10 con idéntico contenido.

la capacidad económica de los administrados que perciben fundamentalmente rendimientos del trabajo y que se ven privados durante un período de tiempo de unas rentas por las que puede no existir obligación de pagar el impuesto⁷²⁶.

Las comunicaciones se realizarán conforme al modelo de comunicación normalizado para todos los perceptores de rentas de trabajo, que se aprobará por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, y en el que deben aparecer todas las circunstancias personales y familiares que inciden sobre el cálculo de la retención o ingreso a cuenta, en su caso. Son tres los datos necesarios: la situación laboral del cónyuge, la edad de los hijos y el grado de minusvalía; circunstancias que deben acreditarse suficientemente. La no comunicación de dichos datos trae como consecuencia la no consideración de los mismos para el cálculo de las retenciones, sin perjuicio de otras consecuencias de carácter liquidatorio y sancionatorio que puedan producirse.

Si a lo largo del período impositivo se ocurren variaciones en las circunstancias personales que supongan un menor tipo de retención, éstas pueden comunicarse para proceder a la correspondiente regularización que tendrá efecto desde la fecha de la comunicación. Cuando, por el contrario, las variaciones supongan un aumento en el mismo, el plazo máximo para comunicarlo será de diez días y éstas se tendrán en cuenta en la primera nómina después de la comunicación, siempre y cuando transcurran, al menos, cinco días desde ésta⁷²⁷.

726 Cfr. MORIES JIMÉNEZ, M. T., “La infracción grave del art. 89.3 LIRPF: dejar de comunicar o comunicar al pagador de rendimientos sometidos a retención o ingreso a cuenta datos falsos, incorrectos o inexactos determinantes de retenciones o ingresos a cuenta inferiores a los procedentes”, *Quincena Fiscal* núm. 3, febrero de 1999, pág. 42.

727 En la regulación anterior, las modificaciones en las circunstancias personales y familiares tenían efecto a partir del ejercicio siguiente a aquél en que se hubieran producido, mientras que en la actual es posible la regularización en cualquier momento del ejercicio. Cfr. MORIES JIMÉNEZ, M. T., “La infracción grave del art. 89.3 LIRPF...”, op. cit., pág. 44. De este modo se consigue atender automáticamente a la capacidad económica real del sujeto.

En principio nada podemos reprochar a este deber de comunicar en cuanto que a lo largo de este trabajo hemos defendido y argumentado la necesidad de articular un sistema de pagos a cuenta lo más acorde posible con el principio de capacidad económica, para lo cual será necesaria una cierta personalización y subjetivización del mismo. Para alcanzar este fin resulta lógico, por tanto, la comunicación de datos personales y familiares para que el sujeto no soporte una retención o ingreso a cuenta superior sin tomar como referencia el importe que resultaría de aplicar las tarifas a la base de la retención o ingreso a cuenta⁷²⁸. No obstante, este nuevo deber ha levantado un gran revuelo entre la opinión pública – fundamentalmente los empresarios – y ha llevado a la doctrina a plantearse la existencia de algunas cuestiones polémicas entorno al mismo, especialmente en relación con las consecuencias del incumplimiento del deber de comunicar, que en determinados casos limitan con el derecho al la intimidad personal y familiar que declara el artículo 18 del nuestra Constitución⁷²⁹. El hecho de que se haya previsto como infracción grave el incumplimiento de este deber, complica aún más la situación, pues se coloca al titular de este deber en una disyuntiva, incurrir en una infracción para preservar su intimidad. En concreto, llama la atención el artículo 78 del Reglamento. Dice el mismo en su número 3.f) que: *“cuando el perceptor de rendimientos del trabajo estuviese obligado a satisfacer por resolución judicial una pensión compensatoria a su cónyuge, el importe de esta podrá disminuir la cuantía de lo dispuesto en las letras anteriores. A tal fin, el contribuyente deberá poner en conocimiento de su pagador, en la forma prevista en el artículo 82 de este Reglamento, dichas circunstancias, acompañando testimonio literal de la resolución judicial determinante de la pensión”*.

728 Artículo 83.1. primer párrafo de la *Ley 40/1998, del 9 de diciembre*, del IRPF.

729 Cfr. DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A. y CORONA, J. F., “La nueva normativa en materia de retenciones” Extraído de la Web jurídica Noticias Jurídicas, sección doctrinal, Abril 1999; MORIES JIMÉNEZ, M. T. “La infracción grave del art. 89.3 LIRPF...”, op. cit., pág. 44.

La cuestión que se plantea es, fundamentalmente, ¿hasta qué punto puede verse obligado el perceptor de rendimientos a comunicar su situación personal y familiar sin ver vulnerado su derecho a la intimidad personal y familiar?

El derecho a la intimidad viene protegido en la medida en que cualquier acto u utilización de los datos personales ilegítimo, contrario a la intimidad va a ser perseguido y sancionado gravemente⁷³⁰. Por otro lado, como ha señalado la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, el derecho a la intimidad no puede suponer un obstáculo para el cumplimiento de cargas u obligaciones de relevancia pública por lo que se admite que terceros privados puedan acceder a datos de terceras personas⁷³¹. Por tanto, debe entenderse que el pagador de rendimientos viene obligado a guardar secreto respecto a los datos que conozca como consecuencia de su obligación de practicar pagos a cuenta. Esta idea viene además reforzada y corroborada por la nueva LGT, que en el artículo 95 impone la obligación de guardar sigilo a los retenedores y obligados a realizar ingresos a cuenta en relación con los datos, informes o antecedentes de que dispongan, relativos a otros obligados tributarios y que sean para el correcto funcionamiento y la efectiva aplicación de la obligación tributaria de “pagos a cuenta”. La Ley atribuye a estos datos el carácter de reservados. El incumplimiento de este deber está considerado como una infracción grave castigada con una multa pecuniaria fija de 300 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a la misma persona o entidad que se utilice de forma incorrecta.

⁷³⁰ La *Ley Orgánica del Derecho al Honor, a la Intimidad Personal y al Propia Imagen* tipifica todos los supuestos de intromisión ilegítima; por otro lado el Estatuto de los Trabajadores considera como infracción muy grave los actos del empresario que fueren contrarios a la intimidad del trabajador. También el Código penal contiene una tutela global de la intimidad, estableciendo penas de prisión de uno a cuatro años y multa de doce a veinticuatro meses a los sujetos que sin autorización utilice en perjuicio de terceros datos reservados de carácter personal o familiar (artículo 197.2).

⁷³¹ Sentencias del TC 73/1982, 110/1984, 37/1989 y 142/1993. Base de datos de la AEDAF.

Por otro lado, otra de las consecuencias de la no comunicación de la situación personal y familiar consistirá en la aplicación del tipo de retención que corresponda sin tener en cuenta dicha situación, por lo que en teoría le resultaría aplicable un tipo superior al que le correspondería, en el que no se vería reflejada su auténtica capacidad económica, o bien un tipo inferior que genera una infracción grave recogida en el artículo 205 de la LGT. La Administración tributaria, ante este conflicto, señala que la comunicación es voluntaria, lo cual debe ponerse en duda teniendo en cuenta las consecuencias de la no comunicación a los que nos hemos referido.

A pesar de que consideramos que existe una protección de este derecho con la obligación de guardar secreto por parte del pagador de rendimientos, puede plantearse, en relación con el artículo 78.3.f) del Reglamento, que la mera obligación de comunicar al empleador determinadas circunstancias personales y familiares que afectan muy directamente a esfera mas íntima de la persona, ya está lesionando esa esfera íntima y privada. Una vez más hay que ponderar el derecho fundamental a la intimidad del art. 18.1 con el deber de contribuir del 31.1 de la Constitución. Así, si el derecho a la intimidad queda salvaguardado con la obligación de no utilizar ilegítimamente la información personal de un tercero, no puede constituirse al mismo tiempo como un presupuesto que imposibilite o dificulte el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de las cargas publicas de acuerdo con la capacidad económica.

En último lugar, se ha criticado igualmente, la complicada puesta en marcha de este deber, en la medida en que las empresas se van a ver obligadas a adaptar sus sistemas administrativos para adecuarlos al nuevo sistema de retenciones y a asumir un coste por la adaptación. Esto afectará tanto a grandes empresas como a medianas y pequeñas; tanta complicación llevó a estas empresas a solicitar un retraso en su aplicación.

2.1.2. Deberes formales del retenedor y el obligado a practicar ingresos a cuenta.

Desde la perspectiva del respeto del principio de capacidad económica y la adecuación de las retenciones e ingresos a cuenta a la escala de gravamen del impuesto, el actual sistema de cálculo de retenciones ha supuesto una de las más positivas y principales novedades de la vigente Ley del IRPF. Por el contrario, desde el punto de vista del obligado a practicar dichas retenciones e ingresos a cuenta, este nuevo sistema ha supuesto un desproporcionado aumento de la presión fiscal indirecta que debe soportar el mismo⁷³². Con el nuevo procedimiento recae sobre la empresa una importante labor de gestión, con numerosos cálculos y regularizaciones, y control que ha venido a denominarse como “la privatización de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria”⁷³³.

732 Consideramos pertinente abrir aquí un inciso para proclamar la necesidad de aplicar el principio de proporcionalidad, reconocido por el Tribunal Constitucional en la Sentencia 62/1982, de 15 de octubre, y ampliamente desarrollado por la jurisprudencia del Tribunal Supremo (SSTS de 28 de diciembre de 1981, 2 de julio de 1982, 20 de septiembre de 1983, 2 de mayo de 1984, etc.). La aplicación de dicho principio conlleva la prohibición de sobrecargar al interesado con una medida que pueda representar para el mismo una exigencia excesiva. No obstante, este principio tiene un límite como es el interés colectivo y el beneficio para la comunidad. Sin embargo, en este supuesto, dicho interés general coincide concretamente con un interés recaudatorio e informativo de la Administración tributaria, además de pretender el cumplimiento del deber general de contribuir. Es, por tanto, fundamental una ponderación de los intereses colectivos e individuales, para determinar si están en una relación razonable. Vid. FALCÓN Y TELLA, R., “Un principio fundamental que la nueva LGT debería recoger expresamente: el principio de proporcionalidad”, *Quincena Fiscal*, núm. 13, julio, 2003, págs. 5 y 6.

733 Para CORONA y DURÁN-SINDREU BUXADÉ esta elevada carga de trabajo y el desmesurado aumento de la presión fiscal indirecta supone en la actualidad una de las principales asignaturas pendientes de la reforma tributaria. Cfr. DURAN-SINDREU BUXADÉ, Antonio y CORONA, J. F., “La nueva normativa en materia de retenciones”, op. cit., pág. 3.

Los deberes formales del retenedor consisten fundamentalmente en las declaraciones a la Administración – artículos 107.1 del texto refundido de la Ley y el 101 y 104 del Reglamento del IRPF aprobado por *Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero de 1999* y artículos 31.5 del texto refundido de la Ley y 19 del Reglamento del IRNR aprobado por *Real Decreto 326/1999, de 26 de febrero de 1999* y artículo 64 del Reglamento del IS aprobado por *Real Decreto 537/1997 de 14 de abril* – y las “comunicaciones al retenido”, por tanto tienen como característica fundamental la de proporcionar información sobre las retenciones practicadas, bien a la Administración, bien al mismo retenido. Constituye un claro ejercicio del deber de información respecto a terceros, concretado en el retenedor, y consagrado en el artículo 93 de la LGT⁷³⁴.

Sobre las primeras se puede decir que consisten en la oportuna declaración conforme al modelo aprobado por el Ministro y es la que acompaña inseparablemente a la obligación del ingreso – tanto si se ha practicado la retención como si no –, por lo que se trata de auténticas autoliquidaciones⁷³⁵. Se deberá realizar en los primeros veinte días naturales de abril, julio, octubre y enero sobre el trimestre natural inmediato anterior⁷³⁶;

734 “Las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta Ley, estarán obligadas a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas. En particular: a) Los retenedores y los obligados a realizar ingresos a cuenta deberán presentar relación de los pagos dinerarios o en especie realizados a otras personas o entidades...”

735 Como ha señalado MARTÍN QUERALT, actualmente el deber de declarar no es predicable exclusivamente de los sujetos pasivos tributarios una vez que se ha ampliado el contenido de la declaración a presupuestos de hecho diferentes al hecho imponible o incluso a datos e informaciones que se suministran en cumplimiento del deber de información o colaboración. Gracias a esta ampliación, los realizadores de estos presupuestos o deberes van a soportar también el deber de declarar. Vid. MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO y TEJERIZO LÓPEZ, *Curso de Derecho Financiero...*, op. cit., pág. 332 y 333.

736 Frente a la norma general se contemplan algunas excepciones en los plazos de la declaración de las retenciones e ingresos a cuenta. Así señala el párrafo segundo del art. 101

estos plazos son los mismos para los tres impuestos directos sobre la renta, el IRPF, IRNR y el IS⁷³⁷.

En el IRNR también rige esta norma general de la declaración trimestral y el ingreso en el Tesoro, sin embargo, sin perjuicio de lo anterior, se exigirá la declaración e ingreso con carácter mensual cuando se trate de retenedores u obligados a practicar ingresos a cuenta que tengan un volumen de operaciones durante el año natural inmediatamente anterior, calculado conforme a la Ley del IVA, que supere los 6.010.121,04 euros⁷³⁸.

Existe, además, un supuesto especial de retención en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes en caso de transmisión de un inmueble situado en territorio español por un no residente en nuestro país – artículo 24 de la Ley del IRNR y 18 del Reglamento que desarrolla la misma –. En este supuesto especial se contempla un plazo de declaración e ingreso de la retención o ingreso a cuenta también especial de un mes a partir de la fecha de transmisión de dicho inmueble. El obligado a retener o a ingresar a cuenta deberá presentarla en la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de la

del Reglamento del IRPF que la declaración e ingreso a que se refiere el párrafo anterior se efectuará en los veinte primeros días naturales de cada mes, en relación con las cantidades retenidas y los ingresos a cuenta que correspondan por el mes inmediato anterior, cuando se trate de retenedores u obligados en los que concurren las circunstancias a que se refieren los números 1 y 1 bis del apartado 3 del artículo 71 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el *Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre*. Otra excepción es que la declaración e ingreso correspondiente al mes de julio se efectuará durante el mes de agosto y los veinte primeros días naturales del mes de septiembre inmediato posterior.

⁷³⁷ En el IRNR hay que distinguir cuando las rentas se obtienen con mediación de establecimiento permanente o sin ella. En el primer caso, las rentas estarán sometidas a retención o ingreso a cuenta y tales establecimientos permanentes quedarán obligados a efectuar pagos a cuenta o fraccionados, en los mismos supuestos y condiciones que los establecidos en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades para los sujetos pasivos por este impuesto. Cuando las rentas sometidas a este impuesto se obtienen sin mediación de establecimiento permanente sólo hay obligación de ingresar retenciones o ingresos a cuenta respecto de las rentas obtenidas en nuestro territorio sometidas a este impuesto, no pagos fraccionados.

⁷³⁸ Cfr. AAVV, *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes*, Thomson-Aranzadi, 2004, pág. 487.

Administración Tributaria en cuyo ámbito territorial se encuentre ubicado el inmueble.

Siguiendo con el IRNR y con las obligaciones formales específicas del mismo, los obligados a retener a los contribuyentes que obtienen rentas sujetas a este Impuesto en España, sin mediación de establecimiento permanente, será necesario tener acreditada documentalmente la residencia del contribuyente, cuando deban aplicar un tipo inferior al que corresponde de acuerdo con la normativa del Impuesto a causa de una exención basada en la residencia del perceptor de la renta o cuando deba aplicar un tipo reducido siguiendo un Convenio para evitar la doble imposición. Esta acreditación se realiza, generalmente, mediante los certificados de residencia emitidos por las Autoridades fiscales del país de residencia⁷³⁹. Cuando sea aplicable un Convenio de Doble Imposición, deberá quedar patente en el certificado, que la residencia del contribuyente lo es de acuerdo con los términos del correspondiente Convenio⁷⁴⁰. Cuando la residencia no se acredite correctamente, la Administración española podrá entender que no se ha aplicado el tipo correcto de retención que determina la normativa del IRNR al contribuyente que obtenga rentas en nuestro territorio sin mediación de establecimiento permanente en el mismo. No obstante, en el 2003 se ha introducido un nuevo tipo de gravamen aplicable a intereses y dividendos, entre otros, del 15%, lo que ha llevado a equipararlo con los tipos reducidos

739 Estos certificados de residencia tienen un plazo de validez de un año a partir de la fecha de su expedición, salvo que los formularios previstos en Órdenes bilaterales establezcan otra cosa.

740 Cuando la retención aplicada tenga un límite de imposición que venga fijado en un convenio desarrollado mediante una Orden que establezca la utilización de un formulario específico, deberá justificarse con el presente formulario la residencia, en lugar del certificado. Existen formularios especiales a través de Órdenes de desarrollo de los Convenios con Alemania, Austria, Dinamarca, Países Bajos, Reino Unido, Suecia y Suiza. Con carácter excepcional, la Administración española permite para los supuestos específicos de los rendimientos procedentes de cuentas de no residentes que realice el Banco de España o las distintas entidades financieras registradas, un acreditación de residencia por un procedimiento simple de declaración por parte del contribuyente no residente. Cfr. AAVV, *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes*, op. cit., pág. 488.

que se recogen para las mismos rendimientos en la mayoría de los Convenios de doble imposición firmados por España, lo que convierte a la acreditación, conforme a las reglas de dichos Convenios, innecesaria.

Hay que mencionar como excepción a estas últimas obligaciones formales, el *Real Decreto 1285/1991*, sobre los pagos de rendimientos de la Deuda Pública emitida por el Estado, y la *Orden de 13 de abril de 2000* sobre la práctica de retenciones al tipo correspondiente sobre intereses y dividendos obtenidos por no residentes sin establecimiento permanente, derivados de la emisión de valores negociables, que han establecido procedimientos específicos para hacer efectivos los tipos reducidos o las exenciones. El emisor aplica el tipo de gravamen general y transfiere a la entidad depositaria el líquido resultante, de modo que esta última entidad recoge la información necesaria de los contribuyentes para poder aplicar los tipos reducidos, que debe comunicársela al ente emisor, para que, en su caso, proceda a la devolución del exceso de las retenciones practicadas⁷⁴¹.

Además de las declaraciones periódicas acompañadas del ingreso, a las que vienen obligados retenedores y obligados a ingresar a cuenta, en la última declaración correspondiente al período impositivo, deberá acompañarse un resumen anual de las retenciones e ingresos a cuenta efectuados a lo largo del mismo⁷⁴². En este resumen, además de sus propios datos de identificación,

741 Cfr. AAVV, *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes*, op. cit., pág. 488.

742 En el caso del Impuesto sobre la Renta de No Residentes el resumen anual tendrá como contenido además de sus datos de identificación, una relación nominativa de los perceptores de las rentas sujetas al Impuesto satisfechas o abonadas por el retenedor u obligado a ingresar a cuenta, incluyendo aquellos a los que se hubiesen satisfecho rentas respecto de las que no se hubiera practicado retención en virtud de lo establecido en el apartado 4 del artículo 30 de la Ley del Impuesto. La relación de perceptores deberá contener los datos que determine el Ministro de Economía y Hacienda. Este se presentará en el plazo de la última declaración correspondiente a cada año. Artículo 19.2 del Reglamento aprobado por *Real Decreto 326/1999, de 26 de febrero de 1999*. Los obligados a presentar este resumen anual deberán, además, conservar a disposición de la Administración tributaria, durante el período de prescripción, la documentación que justifique las retenciones practicadas. Por lo que se refiere al Impuesto sobre Sociedades, el contenido del resumen

podrá exigirse que conste una relación nominativa de los perceptores con los siguientes datos: nombre y apellidos; número de identificación fiscal; renta obtenida, con indicación de la identificación, descripción y naturaleza de los conceptos, así como del ejercicio en que dicha renta se hubiera devengado, incluyendo las rentas no sometidas a retención o ingreso a cuenta por razón de su cuantía, y las dietas exceptuadas de gravamen y las rentas exentas; las reducciones aplicadas con arreglo a lo previsto en los artículos 17, apartados 2 y 3, 24.2 y 93.4 del texto refundido de la Ley del Impuesto; los gastos deducibles a que se refieren los artículos 18.2 y 24.1.a de la Ley del Impuesto, a excepción de las cuotas satisfechas a sindicatos y colegios profesionales y los de defensa jurídica, siempre que hayan sido deducidos por el pagador de los rendimientos satisfechos; las circunstancias personales y familiares y el importe de las reducciones que hayan sido tenidas en cuenta por el pagador para la aplicación del porcentaje de retención correspondiente.: asimismo se incluirá el importe de las pensiones compensatorias entre cónyuges y anualidades por alimentos que se hayan tenido en cuenta para la práctica de las retenciones; la retención practicada o ingreso a cuenta efectuados; y por último las cantidades reintegradas al pagador, procedentes de rentas devengadas en ejercicios anteriores⁷⁴³.

anual no será tan extenso y se limitará a: la denominación de la entidad, número de identificación fiscal, la renta obtenida, con indicación de la identificación, descripción y naturaleza de los conceptos, así como del ejercicio en que dicha renta se hubiera devengado y la retención practicada o ingreso a cuenta efectuado.

743 La Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de febrero de 1993 (RJ 1993\614), ha advertido que, a pesar de la coincidencia de las fechas y plazos de presentación de la última declaración del año con el resumen anual de retenciones, no pueden confundirse estos dos conceptos. Y así debe entenderse cuando se contempla en el reglamento del IRPF y del IRNR una ampliación del plazo de presentación del resumen anual cuando este se presente en soporte informático que no puede considerarse extensible a la presentación de la declaración correspondiente al último trimestre: *“No obstante, en el caso de que el resumen se presente en soporte directamente legible por ordenador o haya sido generado mediante la utilización, exclusivamente, de los correspondientes módulos de impresión desarrollados, a estos efectos, por la Administración tributaria, el plazo de presentación será el comprendido entre el 1 de enero y el 31 de enero del año siguiente al del que corresponde el resumen anual”* – artículo 101.2 del RIRPF –.

Estos deberes formales se imponen con carácter general a todos los sujetos que entreguen rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta. Sin embargo, hay que realizar una distinción y concreción de obligaciones formales cuando sean los órganos públicos los que practiquen la retención o el ingreso a cuenta. El Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas diferencia los retenedores u obligados a ingresar a cuenta que tengan consideración de Administraciones públicas de la propia Administración del Estado. Los primeros, incluida la Seguridad Social, cuyo último Presupuesto anual aprobado con anterioridad al inicio del ejercicio supere la cantidad de 6 millones de euros, en relación con las cantidades retenidas y los ingresos a cuenta correspondientes a las rentas a que se refieren los párrafos a y c del apartado 1 y el párrafo c del apartado 2 del artículo 70 del presente reglamento, vendrán obligados a estos mismos deberes de declaración al final de cada trimestre, así como el resumen anual⁷⁴⁴. Cuando sea la Administración del Estado la pagadora del rendimiento, la retención e ingreso se producirá de forma directa siempre y cuando el procedimiento de pago así lo permita. Los mismos deberes corresponderán a las entidades domiciliadas residentes o representantes en España, que paguen por cuenta ajena rentas sujetas a retención o que sean depositarias o gestionen el cobro de las rentas de valores.

Los deberes del retenedor respecto del retenido no pueden desvincularse de los correlativos derechos de este último. Estos consisten en la emisión del correspondiente certificado acreditativo de la retención aplicada, que en caso de no expedirse de *motu proprio*, con anterioridad a la apertura del plazo de comunicación o declaración del Impuesto, podrá solicitarse por el mismo retenido y la comunicación al retenido del porcentaje de retención

744 A saber, los rendimientos del trabajo, los rendimientos de las siguientes actividades económicas: los rendimientos de actividades profesionales, los rendimientos de actividades agrícolas y ganaderas, los rendimientos de actividades forestales; así como los premios que se entreguen como consecuencia de la participación en juegos, concursos, rifas o combinaciones aleatorias, estén o no vinculados a la oferta, promoción o venta de determinados bienes, productos o servicios.

aplicable. Esta certificación acreditativa debe contener, además, los restantes datos referentes al contribuyente que deben incluirse en el resumen anual de retenciones o ingresos a cuenta efectuados – artículo 101.3 del Reglamento del IRPF, 19.3 del Reglamento del IRNR y 64 del Reglamento del IS –. Para el cumplimiento del mismo, el retenedor viene también obligado a conservar toda la documentación correspondiente a las retenciones realizadas – párrafo segundo del art. 107.1 de la Ley del IRPF, artículo 31.5 de la Ley del IRNR –. Mediante esta certificación se facilita la prueba de las retenciones soportadas a efecto de las futuras deducciones de la cuota y el eventual derecho de devolución en caso de exceso en la retención, siempre que no existan errores y se corresponda con la realidad⁷⁴⁵.

Por último, le corresponderá al pagador de rendimientos comunicar a los futuros contribuyentes la retención o el ingreso a cuenta practicado cada vez que abone rendimientos, indicando el porcentaje aplicado, excepto en el caso de pago de rendimientos de actividades económicas – artículo 101.4 del Reglamento del IRPF, artículo 19.4 del Reglamento del IRNR y 64.4 del Reglamento del IS –. Este deber resulta de gran utilidad no sólo porque pone en conocimiento de los retenidos las cantidades que se le están detrayendo periódicamente, sino también porque permite solicitar, conforme a los artículos 80 y 81 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la aplicación de porcentajes superiores de retención de los previstos en los preceptos que contienen el mismo Reglamento. El conocimiento de la retención o ingreso a cuenta, también será decisivo para computar el plazo

⁷⁴⁵ Esta certificación no supone la exclusión de otros medios de prueba por parte del sujeto pasivo en caso de que no exista justificación o ésta sea insuficiente. La efectividad de las retenciones se presume exclusivamente por la cuantía obligatoria de las mismas y además, la misma sólo juega respecto de la deducción de la obligación principal y no de la devolución. Cfr. MORIES JIMÉNEZ, M. T., *La retención a cuenta...*, op. cit., pág. 212. y “Régimen jurídico de la relación entre el retenedor y el retenido: el deber de retener y la obligación de soportar la retención”, op. cit., pág. 561.

previsto para la impugnación de los actos de retención o reembolso del ingreso a cuenta, como tendremos ocasión de ver más adelante.

En los supuestos en los que no proceda la práctica de la retención o del correspondiente ingreso a cuenta por razón de la cuantía de los rendimientos pagados, los sujetos pagadores de rendimientos no se van a ver librados de deberes formales, pues igualmente se les impone la presentación de una declaración negativa de dichas rentas – artículo 101.1 del Reglamento del IRPF, artículo 19.1 del Reglamento del IRNR y artículo 64.1 del Reglamento del IS –⁷⁴⁶. Por el contrario no tiene por qué presentarse declaración negativa cuando no se hubieran pagado rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta.

Podría reprocharse este aumento y extensión de deberes formales a un obligado tributario que ya soporta una importante carga de gestión, cuando efectivamente viene obligado a la práctica e ingreso de retenciones e ingresos a cuenta. El hecho de que se le imponga, además, practicar una declaración de carácter negativo, cuando previamente se le ha liberado de práctica de la retención o el ingreso a cuenta, resulta criticable. El afán de control de la Administración puede llegar, en determinados casos, demasiado lejos imponiendo una carga importante para los sujetos pagadores de rendimientos, ya que no debe olvidarse que estos, a su vez, son sujetos pasivos del correspondiente impuesto sobre la renta en el que también se ven compelidos a deberes formales relacionados con las obligaciones a cuenta que tengan que satisfacer en relación con el mismo. En definitiva, sumando al deber de declarar las cantidades retenidas o los ingresos a cuenta practicados, así como el de presentar el resumen anual de los mismos y el deber de presentar declaración negativa, la Administración consigue información de la obtención

⁷⁴⁶ En la práctica se suele presentar igualmente declaración negativa cuando durante un determinado período, con carácter excepcional, no se ha satisfecho renta alguna, a pesar de que del texto del Reglamento se deduce claramente que en estos períodos no existe obligación de presentar declaración. Cfr. MORIES JIMÉNEZ, M. T. *La retención a cuenta en el Impuesto...*, op. cit., pág. 267 y 268.

de la práctica totalidad de rendimientos aunque sobre los mismos no se hubiera practicado retención o ingreso a cuenta por razón de la cuantía, ya que conforme al actual sistema de obligaciones a cuenta son muy escasos los supuestos en que determinados rendimientos no van a verse sujetos a alguna de las prestaciones tributarias a cuenta.

3. DEBERES FORMALES EN LA REALIZACIÓN DEL PAGO FRACCIONADO.

Existe la obligación de realizar pagos fraccionados en los tres impuestos sobre la renta, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre la Renta de No Residentes con mediación de establecimiento permanente. Esta obligación conlleva igualmente una serie de deberes formales que analizaremos separadamente en función de los impuestos en los que se inserten estas prestaciones.

En el IRPF, los titulares de actividades económicas, con carácter general, están obligados al pago periódico de determinadas cantidades, denominadas pagos fraccionados, además de las correspondientes retenciones e ingresos a cuenta, siempre que no concurren las excepciones a las que hace referencia la normativa reglamentaria para quedar exento de esta obligación tributaria⁷⁴⁷.

747 Artículo 102 del Reglamento del IRPF, apartados 2, 3, 4 y 5.

“2. Los contribuyentes que desarrollen actividades profesionales no estarán obligados a efectuar pago fraccionado en relación con las mismas si, en el año natural anterior, al menos el 70 % de los ingresos de la actividad fueron objeto de retención o ingreso a cuenta.

3. Los contribuyentes que desarrollen actividades agrícolas o ganaderas no estarán obligados a efectuar pago fraccionado en relación con las mismas si, en el año natural anterior, al menos el 70 % de los ingresos procedentes de la explotación, con excepción de las subvenciones corrientes y de capital y de las indemnizaciones, fueron objeto de retención o ingreso a cuenta.

Están obligados a efectuar pagos fraccionados los sujetos contribuyentes por el IRPF, IS y el ISRNR por las rentas obtenidas mediante establecimiento permanente que serán en todo caso conformes a la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

Como en el caso de retenciones e ingresos a cuenta, los obligados a efectuar el pago fraccionado, que en este supuesto serán los futuros y eventuales sujetos pasivos de los Impuestos sobre la renta en los que se insertan, vienen obligados, además de a la obligación material de ingreso, a otros deberes formales que se encuadran en los deberes de colaboración con la Administración Financiera.

Tanto en la Ley como en el Reglamento, la referencia a los deberes formales de los sujetos obligados a efectuar pagos fraccionados es escasa. De la Ley del IRPF, sin hacer referencia directa a los pagos fraccionados, podemos deducir el deber de conservar durante el plazo que dure el período de prescripción, los justificantes y documentos acreditativos de las operaciones, rentas, gastos, ingresos, reducciones y deducciones de cualquier tipo que deban constar en sus declaraciones. Este deber tiene que aplicarse al obligado a efectuar pagos fraccionados, ya que se trata del mismo sujeto pasivo del Impuesto principal y también porque dichos datos serán útiles para la elaboración de la declaraciones a las que viene obligado a presentar periódicamente. Además, la misma letra de la ley hace referencia sus declaraciones entre las que deben incluirse las que trimestralmente debe presentar correlativas a los pagos fraccionados en las que deben constar todos estos datos.

4. Los contribuyentes que desarrollen actividades forestales no estarán obligados a efectuar pago fraccionado en relación con las mismas si, en el año natural anterior, al menos el 70 % de los ingresos procedentes de la actividad, con excepción de las subvenciones corrientes y de capital y de las indemnizaciones, fueron objeto de retención o ingreso a cuenta.

5. A efectos de lo dispuesto en los apartados 2, 3 y 4 anteriores, en caso de inicio de la actividad se tendrá en cuenta el porcentaje de ingresos que hayan sido objeto de retención o ingreso a cuenta durante el periodo a que se refiere el pago fraccionado”.

En cambio, en el Reglamento del IRPF sí se dedica una mayor atención al pago fraccionado y a los deberes a los que viene sujeto el obligado a realizar pagos fraccionados entre los que se especifica el deber formal de declarar. El artículo 104 indica que acompañando al ingreso debe presentarse la declaración de las cantidades correspondientes al pago fraccionado. Los pagos fraccionados viene calculados en función de los cuatro trimestres del año natural; los plazos para la declaración y el correspondiente ingreso coinciden, como en las obligaciones de retención e ingreso a cuenta, con los primeros veinte días de los meses de abril, julio y octubre. El cuarto trimestre, por el contrario, tendrá un mayor plazo de presentación que se extiende hasta el día 30 de enero del año siguiente al período de obtención de rentas – artículo 104.1 del Reglamento del IRPF –⁷⁴⁸. Cuando de la liquidación de los pagos fraccionados no resulten cantidades a ingresar, el mismo sujeto vendrá obligado a presentar una declaración negativa de modo que le quede constancia a la Administración del volumen de rendimientos obtenidos por el sujeto en el correspondiente trimestre.

En el Impuesto sobre Sociedades y, por extensión, en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, cuando las rentas sean obtenidas mediante establecimiento permanente, en cuyo caso se hace una remisión directa al Impuesto sobre Sociedades, son tres los pagos fraccionados que deben realizarse a lo largo del período impositivo. La declaración y el correspondiente ingreso se realizarán durante los primeros veinte días de los meses de abril, octubre y diciembre⁷⁴⁹. Ni en la ley ni en el reglamento del IS

748 El apartado 2 del mismo artículo 104 del Reglamento del IRPF permite al Ministro de Hacienda prorrogar los plazos a que hace referencia este artículo, así como establecer supuestos de ingreso semestral con las adaptaciones que procedan de los porcentajes determinados en el artículo inmediatamente anterior.

749 Conforme al artículo 38.2 de la LIS, la base para calcular el pago fraccionado será la cuota íntegra del último período impositivo cuyo plazo reglamentario de declaración estuviese vencido el primer día de los veinte naturales a que hace referencia el apartado anterior, minorado en las deducciones y bonificaciones a que se refieren los capítulos II, III y IV del presente título, así como en las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a

y del IRNR hay mención alguna a los deberes formales relacionados con el pago fraccionado en relación con estos dos impuestos. Opinamos que el hecho de que el legislador haya optado por no hacer una referencia expresa de los deberes formales, no puede interpretarse como que no existe ningún deber para estos obligados tributarios. De igual forma que en el IRPF, aunque no se haga una indicación expresa a los pagos fraccionados, en cuanto que su práctica conlleva una autoliquidación, podemos deducir el deber de conservar los justificantes y documentos acreditativos de las operaciones, rentas, gastos, ingresos, reducciones y deducciones de cualquier tipo que deban constar en las declaraciones.

En el artículo 38 de la LIS, apartado 3, sí pueden encontrarse unos deberes formales concretos para que los pagos fraccionados puedan calcularse sobre la parte de base imponible del período de los tres, nueve u once primeros meses de cada año. Deberá realizarse una declaración censal durante el mes de febrero del año natural en el que va a surtir efectos, siempre que el período impositivo coincida con el año natural. Cuando no se dé esta circunstancia, se realizará dicha declaración censal durante los dos primeros meses desde el inicio del período impositivo o bien, en el plazo previsto para efectuar el primer pago fraccionado, cuando éste sea inferior a dos meses. Esta declaración censal vinculará al sujeto pasivo del impuesto a este sistema de cálculo de los pagos fraccionados, hasta que realice una renuncia expresa al mismo mediante una nueva declaración censal en los plazos que acaban de mencionarse.

aquél. En caso de que el último período impositivo concluido sea de duración inferior al año se tomará también en cuenta la parte proporcional de la cuota de períodos impositivos anteriores, hasta completar un período de doce meses. Superada la importante polémica que suscitaba el párrafo anterior en relación con el cálculo de los pagos fraccionados y el principio de capacidad económica, los pagos fraccionados también podrán realizarse, a opción del sujeto pasivo, sobre la parte de la base imponible del período de los tres, nueve u once primeros meses de cada año natural determinada según las normas previstas en esta Ley.

4. RÉGIMEN DE INFRACCIONES Y SANCIONES DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS A CUENTA.

Hasta el momento hemos estudiado y analizado la estructura y funcionamiento del sistema de ingresos anticipados siempre desde la hipótesis de su correcto funcionamiento. Sin embargo, el Ordenamiento tiene que estar preparado para las distintas vicisitudes que puedan ocurrir en su aplicación, como son los supuestos de incumplimiento de estas obligaciones y deberes que se traducen, normalmente, en la ausencia de retención, ingreso a cuenta o pago fraccionado, o en un ingreso inferior a la correspondiente o que también puede afectar a los deberes de declaración de las prestaciones tributarias a cuenta⁷⁵⁰. En estos casos de anormal funcionamiento de la retención, al igual que para el ingreso a cuenta y el pago fraccionado, el legislador ha previsto una serie de consecuencias indemnizatorias y un régimen de responsabilidad que es el que vamos a estudiar a continuación⁷⁵¹.

750 Es doctrina consolidada del Tribunal Constitucional que tanto el Derecho penal como el Derecho administrativo sancionador son manifestaciones del mismo poder punitivo del Estado, por lo que ambos se inspiran en los mismos principios tanto formales como materiales, aunque deban hacerse algunas matizaciones. Las Sentencias 18/1981, de 8 de junio y 76/1990, de 26 de abril, que se han convertido en una cita clásica en toda referencia doctrinal hecha sobre esta cuestión, se afirma que los principios inspiradores del orden penal son de aplicación en el ejercicio de cualquier potestad sancionadora de la Administración pública.

751 Se critica que en el ámbito administrativo-tributario, parece, desafortunadamente, que la Administración sanciona de oficio en numerosas ocasiones. Como pone de manifiesto ALONSO GONZÁLEZ, es difícil encontrar un acta extendida en disconformidad que no venga acompañada de la imposición de una sanción, a pesar de que es también muy frecuente que los Tribunales económico-administrativos anulen las sanciones impuestas. Esta situación y comportamiento por parte de la Administración pone de manifiesto la utilización de las sanciones con fines intimidatorios y como instrumento de presión en las relaciones entre la Administración y el administrado en el ámbito de las inspecciones tributarias. Cfr. ALONSO GONZÁLEZ, L. M., "Análisis y valoración del tipo

Con el establecimiento de las obligaciones tributarias a cuenta de retención y de ingreso a cuenta que se imponen al pagador de determinados rendimientos, incluso cuando no se haya realizado previamente la detracción correspondiente, se crea una responsabilidad tributaria para estos sujetos muy similar a la del propio sujeto pasivo contribuyente; de ahí que estos sujetos deberían ser considerados como sujetos pasivos de las obligaciones tributarias de realizar pagos a cuenta. La obligación del retenedor y del obligado a realizar ingresos a cuenta origina una responsabilidad directa por un pago de carácter anticipado y a cuenta, en el que el retenido o sujeto que soporta el ingreso a cuenta queda al margen⁷⁵².

Al obligado tributario retenedor no se le va a considerar como sujeto infractor independiente del contribuyente y del sustituto hasta la reforma de la Ley General Tributaria de 1985 operada por la *Ley 10/1985, de 26 de abril* de ese mismo año. Una década más tarde se reconocerá como sujeto infractor al sujeto obligado a practicar ingresos a cuenta en la reforma introducida por la *Ley 25/1995, de 20 de julio* de la Ley General Tributaria.

Hasta esta última reforma, el régimen de infracciones y sanciones no estaba demasiado claro. El artículo 77 de la LGT definía las infracciones como “*acciones u omisiones voluntarias y antijurídicas tipificadas en las leyes de naturaleza fiscal y en los reglamentos de cada tributo*”⁷⁵³. Dichas infracciones

infractor en el delito fiscal y en la infracción tributaria grave”, *Quincena Fiscal* núm. 5, marzo 2003, pág. 10.

⁷⁵² Cfr. ABELLA POBLET, E., “La responsabilidad tributaria del retenedor que no retuvo”, *Crónica Tributaria*, núm. 46, 1983, pág. 35.

⁷⁵³ La calificación de voluntarias de las acciones u omisiones llevó a la jurisprudencia y a la doctrina tributaria a exigir necesariamente la presencia de dolo (directo o eventual) o culpa en la conducta infractora. Tras la reforma de la LGT por la *Ley 10/1985*, se suprime la referencia a la voluntariedad para describir la infracciones de un modo mucho más objetivo y únicamente se matiza la responsabilidad del infractor mediante las causas de exclusión de la responsabilidad del artículo 77.4 y a través de los criterios de graduación de la sanción del artículo 82. No obstante, aunque la Ley pretendiese objetivar al máximo el concepto de infracción tributaria, no podía negarse que en la comisión de ésta era necesaria la concurrencia del elemento de la culpabilidad como el dolo o la culpa. Cfr. MATEU-ROS

venían clasificadas como infracciones simples, de omisión y de defraudación. La normativa específica del IRPF tipificaba la falta de ingreso de las cantidades retenidas como “defraudación”⁷⁵⁴, castigada con la sanción máxima aplicable a este tipo de infracciones⁷⁵⁵.

Ante la ausencia de un régimen de responsabilidad particular del retenedor, la Administración tributaria dicta una *Orden Ministerial con fecha de 30 de octubre de 1980* que con el objetivo de esclarecer el procedimiento de práctica de las retenciones incluyó cinco supuestos de infracciones de la retención y del ingreso de las cantidades retenidas⁷⁵⁶. Esta resolución quedó en

CEREZO, R. y RAMÓN Y CAJAL AGÜERAS, P. A., “Efectos penales y tributarios de la falta de ingreso de las retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Crónica Tributaria*, núm. 53, 1985, págs. 206 y 221 y ss.

754 El artículo 39 de la *Ley 44/1978 del IRPF* califica en esta ocasión al sujeto retenedor como sustituto: “cuando la falta de ingresos de las cantidades retenidas por los sustitutos sea conocida por la Administración de oficio o a instancia de personas distintas del sujeto pasivo sustituto, la falta de ingreso será calificada en todo caso como defraudación, y castigada con la sanción máxima aplicable a este tipo de infracciones, con independencia de la responsabilidad penal que en su caso proceda”.

755 La responsabilidad atribuida al sujeto retenedor y, en concreto, las sanciones aplicables fueron fuertemente criticadas por la doctrina – GUERRERO ARIAS y ROSICH ROMEU, “Las retenciones a cuenta como exacción tributaria. sanciones por su falta del ingreso”, *La Ley*, Vol. II, 1985, pág. 957; CORTÉS DOMÍNGUEZ, M., “Las retenciones en el Impuesto sobre la Renta”, *Carta tributaria*, Monografía núm. 55, septiembre 1987, págs. 10 y 11; MERINO JARA, I., “Responsabilidad ante el Tesoro de contribuyente y retenedor”, *La Ley*, Vol. II, 1985, págs. 172 y 173 – pues se le estaba aplicando un régimen sancionador que en la LGT – artículos 77 a 89 – venía referido exclusivamente a contribuyentes y sustitutos y en la descripción de los tipos se hacía referencia a elementos como deuda tributaria, base imponible, sujetos pasivos, por tanto no aplicable al sujeto encargado de la retención a cuenta, ya que los tipos no se correspondían. Este sector de la doctrina únicamente consideraba admisible la calificación de dichas actuaciones como infracciones simples que aunque estaban prevista para los sujetos colaboradores con la Hacienda, era más fácil de incluir a los retenedores para evitar confusiones con los sustitutos. Cfr. MORIES JIMÉNEZ, M. T., *La retención a cuenta en el Impuesto...*, op. cit., págs. 337 a 339.

756 1º “*La Empresa o Entidad practica, efectivamente, la retención pero no la declara y, consecuentemente, no ingresa su importe*”, tipificada como defraudación con la sanción máxima aplicable a estas infracciones. 2º “*La Empresa o Entidad retiene de forma efectiva, presenta la declaración, pero no ingresa su importe*”, considerada como infracción simple más el recargo de prórroga. 3º “*La Empresa o Entidad no practica retención alguna, abona íntegramente la retribución y no presenta declaración*”, este caso se califica como infracción de omisión conforme a la LGT. 4º “*La Empresa o Entidad no practica retención, pero sí declara e ingresa su importe*”, en este supuesto se aplicara una sanción por infracción

una mera declaración de intenciones por lo que el legislador se vio obligado a realizar un nuevo intento para solventar las dudas que se planteaban⁷⁵⁷. El siguiente intento lo constituye el *Decreto – ley 24/1982, de 29 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria* – que será convalidado posteriormente por la Ley 5/1983, de 29 de junio, art. 12 –, el cual modifica el presupuesto de hecho de la infracción que ya no se corresponde con la falta de ingreso de las cantidades retenidas, sino con la falta de ingreso de las cantidades que hubieran debido retenerse, independientemente del deber de retener. Dicha conducta se califica, cuando pueda subsumirse en el presupuesto de hecho previsto por la Ley, como infracción de omisión (artículo 79 de la LGT) o de defraudación cuando concurren las circunstancias agravantes del artículo 80 de la LGT.

La reforma de la LGT de 1985 acaba con la clasificación tripartita de las infracciones sustituyéndola por una bipartita que distingue entre infracciones simples y graves⁷⁵⁸. Las infracciones simples se producen por “*el incumplimiento de obligaciones o deberes tributarios exigidos a cualquier persona, sea o no sujeto pasivo, por razón de la gestión de los tributos y cuando no constituyan infracciones graves*” – artículo 78.1 –. Las infracciones graves, en cambio, vienen tasadas una a una en el artículo 79.

Por primera vez se tipifica en la misma LGT la infracción grave por “*dejar de ingresar en los plazos reglamentariamente establecidos, la totalidad*

por omisión cuando la Entidad haya liquidado por la cantidad satisfecha al perceptor y no de la cantidad de la que restada la cuota impositiva correspondiente, arroje la efectivamente percibida. En el 5º y último supuesto “*La Empresa o Entidad ha practicado la retención pero a un tipo inferior al que procediere, declarando o ingresando el importe retenido*”, este es un caso más de infracción por omisión.

757 Cfr. LUCHENA MOZO, G. M., *Retenciones e ingresos a cuenta en el Impuesto...*, op. cit., pág. 262.

758 La Disposición Adicional 5ª de la Ley 10/1985, de 26 de abril, dispone que “las remisiones contenidas en cualquier clase de normas a las infracciones de omisión o defraudación, deberán entenderse hechas, a partir de la entrada en vigor de la presente Ley, a las infracciones tributarias graves”.

o parte... de las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener” en el artículo 79.a) de la Ley con una multa pecuniaria proporcional del 150 al 300 por 100 (art. 88.3). A esta infracción se le aplicaba, incluso, un régimen sancionatorio más grave que el general de las infracciones tributarias graves que afectaba exclusivamente a la falta de ingreso de tributos repercutidos o de cantidades retenidas o que se hubieran debido retener a cuenta de cualquier impuesto.

Así se ha mantenido hasta la nueva Ley General Tributaria, aunque la referencia a las *“cantidades retenidas o que se hubieran debido retener”* desaparece tras la consideración de los ingresos a cuenta como parte de la deuda tributaria – Ley 25/1995, de 20 de julio – y se incluye la expresión de *“falta de ingreso de la totalidad o parte de la deuda tributaria”*, en coherencia con el nuevo artículo 58 de la Ley que fija qué debe entenderse por *“deuda tributaria”* entre los que incluye los pagos fraccionados, las cantidades retenidas o que hubieran debido retenerse y los ingresos a cuenta⁷⁵⁹. Estos cambios en el régimen de sanciones e infracciones llevan a la equiparación de la responsabilidad del retenedor en los casos en que no retiene y no ingresa en el plazo previsto con los supuestos en que habiendo practicado la retención tampoco se produce el ingreso. Con este diferente esquema de infracciones y sanciones desaparece toda referencia expresa en la Ley del IRPF, manteniéndose esta ausencia en la Ley 18/1991, de 6 de junio y en la Ley 40/1998, de 9 de diciembre.

Otra de las novedades introducida por la Ley 10/1985 y que se mantienen en la Ley 25/1995, venía referida al elemento subjetivo de la culpabilidad. Se elimina del tipo de la infracción tributaria la referencia a la voluntad para ser sancionable, pero en la Exposición de Motivos de la Ley

⁷⁵⁹ Cfr. MORIES JIMÉNEZ, M. T., *La retención a cuenta en el Impuesto...*, op. cit., pág. 344 y LUCHENA MOZO, G. M., *Retenciones e ingresos a cuenta en el Impuesto...*, op. cit., págs. 264 y 265.

25/1995 se explica que “*la reforma se completa en este campo con una más adecuada tipificación de las infracciones tributarias, simples y graves, y con un decidido acento en la necesaria culpabilidad del sujeto infractor, lo que da lugar a la ausencia de responsabilidad cuando se ha actuado con la diligencia debida*”. De acuerdo con lo expuesto, la letra d) del apartado 4 del artículo 77 excluía la responsabilidad por infracción “*cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de la obligaciones y deberes tributarios. En particular, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el contribuyente⁷⁶⁰ haya presentado una declaración veraz y completa y haya practicado, en su caso, la correspondiente autoliquidación, amparándose en una interpretación razonable de la norma*”⁷⁶¹.

A pesar de la voluntad del legislador, el artículo 79,a) de la anterior Ley General Tributaria ha sido, con frecuencia, objeto de críticas por parte de la doctrina por tender a objetivar el comportamiento del sujeto infractor, lo cual planteaba importantes problemas desde la perspectiva del principio de

760 A pesar de que hace una mención expresa y exclusiva al contribuyente, se ha criticado el carácter subjetivo de esta causa de exclusión de la responsabilidad, cuando lo más coherente sería extenderla a todos los sujetos obligados tributarios y presuntos infractores. Como argumenta LUCHENA MOZO, si en el ámbito sancionador se exige el elemento de la culpabilidad para poder imponer una sanción, el hecho de que pueda demostrarse que actúa con la diligencia debida debe ser causa de exclusión de la responsabilidad. Cfr. LUCHENA MOZO, G. M., *Retenciones e ingresos a cuenta en el Impuesto...*, op. cit., pág. 271.

761 La nueva LGT mantiene este precepto en el artículo 179.2.d) con los mismos términos pero además de sustituir el término contribuyente por obligado, añade que se excluirá la responsabilidad por infracción “cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta Ley – artículos referentes a publicaciones, comunicaciones y actuaciones de información de la Administración tributaria –. Tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y estos no hayan sido modificados”.

culpabilidad. La culpabilidad del sujeto infractor es imprescindible para poder calificar y sancionar cualquier conducta⁷⁶².

Con la aprobación de la nueva LGT asistimos a un importante y profundo cambio del régimen de infracciones y sanciones que deberá acompañarse, ineludiblemente, de una renovación de las normas que constituyen el desarrollo reglamentario de esta materia. La normativa todavía vigente, hasta que no se apruebe el proyecto del Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario, está integrada principalmente por el *Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre*, por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario y el *Real Decreto 939/1986, de 25 de abril*, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, pero estos no se corresponden con la nueva estructura y sistemática que incorpora la *Ley 58/2003, de 17 de diciembre*.

Para empezar, la potestad sancionadora, a diferencia de la *Ley 230/1963*, viene regulada en el Título IV de la Ley de forma autónoma y separada de la deuda tributaria que contiene, tanto la tipificación de las infracciones como las sanciones. La tipificación de las infracciones y el cálculo de las sanciones es otro de los aspectos novedosos de esta nueva Ley. Los cambios introducidos están dirigidos a aumentar la seguridad jurídica en la aplicación de la potestad sancionadora, así como a potenciar el aspecto subjetivo de la conducta de los obligados en la propia tipificación de las infracciones garantizando que las sanciones más elevadas queden reservadas a supuestos de gran culpabilidad.

En la nueva Ley se recurre, de nuevo, a una clasificación tripartita de las infracciones acogiendo a la distinción hecha por la *Ley 30/1992, de 26 de*

⁷⁶² Cfr. ADAME MARTÍNEZ, F. D., “¿Deben practicar retención quienes alquilen azoteas o terrazas para la instalación de anuncios luminosos, antenas de telefonía móvil o cámaras de televisión cuando abonen las rentas pactadas?”, *Carta Tributaria, Monografías*, núm. 320, octubre, 1999, págs. 6 y 7.

noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, de infracciones leves, graves y muy graves. Como indica la Exposición de Motivos, con la nueva clasificación se ha superado la clásica distinción “entre el concepto de infracción grave, como generadora de perjuicio económico para la Hacienda Pública que es sancionada con multa porcentual, y el de infracción simple, como aquella que no genera perjuicio económico y que es sancionada con multa fija”⁷⁶³. En este nuevo régimen se otorga especial relevancia al aspecto subjetivo de la infracción. Conforme al nuevo sistema de infracciones se atenderá al grado de culpabilidad que concurra en la conducta del sujeto para considerarlas leves, graves o muy graves cuando hayan generado un perjuicio patrimonial para la Hacienda Pública⁷⁶⁴. El mismo criterio de gravedad del comportamiento se sigue cuando el acto no conlleve ninguna pérdida económica para la Hacienda. En algunos casos, la sanción correspondiente será fija y en otros se calculará mediante un porcentaje en los que se toma como base otras magnitudes distintas de la deuda que se deja de ingresar⁷⁶⁵.

Es loable la desaparición de la tipificación genérica como infracción de cualquier incumplimiento de obligaciones o deberes exigidos por la normativa tributaria, respetándose, de este modo, el principio de tipicidad que también debe ser predicable de la potestad sancionadora de la Administración

763 Exposición de Motivos de la LGT, pág. 6.

764 La infracción será grave cuando exista ocultación, si se han utilizado facturas falsas o existen anomalías contables que no superen una determinada proporción y muy graves si se han utilizado medios fraudulentos. Cuando no concurra ninguna de estas circunstancias, la infracción será siempre leve, así como en los casos en los que por razón de la cuantía de la deuda descubierta, la misma Ley les otorgue esta calificación.

765 Se van a agravar las sanciones por el incumplimiento del deber de suministrar información a la Administración tributaria y por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación de la misma. En el primero de los casos se encuentra incluido el supuesto incumplimiento de los deberes formales del retenedor respecto de la Administración tributaria de presentar el resumen anual de las retenciones practicadas, así como las declaraciones trimestrales o la declaración negativa, todos ellos instrumentos de información para la Administración.

tributaria. Puede advertirse cómo el legislador ha renunciado a tipos más amplios que pudieran referirse a más de una conducta u obligaciones⁷⁶⁶.

En relación con el tema objeto de estudio, se han introducido nuevos tipos de infracciones como el incumplimiento del deber de sigilo por parte de retenedores y obligados a realizar ingresos a cuenta o la comunicación incorrecta o la no comunicación de datos al pagador de rentas sometidas a retención o a ingreso a cuenta⁷⁶⁷.

Por último, en cuanto a la cuantificación de las sanciones se ha previsto en cada caso los criterios de graduación aplicables además del porcentaje fijo que representan, de modo que la suma de todos los concurrentes suponga la sanción máxima que puede imponerse.

En el artículo 181.b) el retenedor y el sujeto obligado a practicar ingresos a cuenta son reconocidos expresamente como sujetos infractores, aunque sólo es a modo de ejemplo, ya que ésta no es una enumeración cerrada. En cuanto al sujeto obligado a realizar pagos fraccionados no hay ninguna referencia expresa, ya que éste coincide con el sujeto pasivo del impuesto sobre la renta que viene obligado al pago del total de la deuda tributaria de la que forman parte los pagos fraccionados.

En definitiva, van a ser sujetos infractores las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de la misma LGT que realicen las acciones u omisiones tipificadas en la Leyes.

⁷⁶⁶ Cfr. FERREIRO LAPATZA, J. J., *La nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)*, Marcial Pons, Madrid, 2004, pág. 256.

⁷⁶⁷ La infracción contemplada por el incumplimiento del deber de sigilo ha venido a garantizar el derecho a la intimidad personal y familiar del contribuyente, para que éste no suponga un obstáculo al cumplimiento del deber de comunicar al empleador sus circunstancias personales y, en definitiva, el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas de acuerdo con la capacidad económica. Para profundizar más en este tema, nos remitimos al epígrafe 2.1.1. de este mismo capítulo, sobre los deberes del retenido en relación con el retenedor u obligado a practicar el ingreso a cuenta.

Las infracciones tipificadas relacionadas con las prestaciones tributarias a cuenta son diversas; algunas vendrán referidas exclusivamente a la retención o al ingreso a cuenta y los deberes específicos que conllevan estos mecanismos, y otras de carácter genérico, resultarán aplicables en cuanto que los sujetos implicados en el instituto de las obligaciones tributarias a cuenta son considerados sujetos infractores y pueden incurrir en los tipos previstos por la LGT. El texto refundido de LIRNR remite a lo dispuesto en la LGT en el artículo 49 e igualmente hace el artículo 109 del texto refundido de LIRPF, aunque este último ha previsto alguna especialidad en relación con la comunicación de datos por el contribuyente para la solicitud de devolución.

4.1. Falta de ingreso de la totalidad o parte de la deuda tributaria.

La circunstancia relacionada con las obligaciones tributarias a cuenta que más preocupa a la Administración es que no se lleve a cabo el ingreso de las cantidades procedentes de la retención, ingreso a cuenta o pagos fraccionados. El bien jurídico protegido en estos supuestos coincide con el que subyace en la mayoría de infracciones tributarias pues supone la merma de los recursos dinerarios con los que la Administración tributaria cuenta para cumplir los fines que le son propios⁷⁶⁸. Por tanto, la infracción más importante la constituye la conducta omisiva de falta de ingreso en el plazo establecido por la normativa de cada tributo, de la totalidad o parte de la deuda tributaria que resulta de la correcta liquidación del tributo, entre las que deben considerarse las cantidades procedentes de las obligaciones a cuenta – artículo

⁷⁶⁸ Cfr. LUCHENA MOZO, G. M., *Retenciones e ingresos a cuenta en el Impuesto...*, op. cit., pág. 265.

191 de la LGT⁷⁶⁹-. Se va a excluir la sanción por esta infracción cuando la situación se regularice conforme al artículo 27- mediante la realización de un pago extemporáneo – o cuando proceda la aplicación del apartado b) del artículo 161 de la misma LGT – la reclamación conforme al procedimiento de apremio -. El importe correspondiente a la retención a cuenta y el resto de prestaciones a cuenta, desde la entrada en vigor de la *Ley 25/1995*, pasa a ser considerado como deuda tributaria, por lo que la falta de ingreso del mismo debe incluirse en este tipo de infracción.

La posibilidad de evitar la sanción por esta conducta mediante la regularización de la situación tributaria, ponen de manifiesto que se trata de una infracción de resultado en la que lo determinante es el resultado final del ingreso efectivo⁷⁷⁰.

El precepto que recogía esta misma infracción con anterioridad a la reforma de 1995 de la LGT de 1963 recibió numerosas críticas por el hecho de equiparar dos conductas tan diferenciadas como la elusión de la cuota tributaria y la elusión del ingreso de las cantidades procedentes de las obligaciones tributarias a cuenta⁷⁷¹. Esta identidad se da también en la normativa vigente, aunque en este caso dicha equiparación se hace en el artículo 58 de la LGT cuando constituye las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados junto con la cuota tributaria, como deuda tributaria. La crítica se fundamentaba en el distinto grado de peligrosidad de una y otra conducta; mientras que la calificación de grave tiene sentido en la falta de

769 También se incluye en este presupuesto la “*falta de ingreso total o parcial de la deuda tributaria de los socios, herederos, comuneros o partícipes derivada de las cantidades no atribuidas o atribuidas incorrectamente por la entidades en atribución de rentas*” pero este queda fuera de nuestro objeto de estudio.

770 Cfr. FERREIRO LAPATZA, J. J., *La nueva Ley General Tributaria*, op. cit., pág. 261.

771 Cfr. PÉREZ ROYO, F., “La configuración típica...”, pág. 325, AGUALLO AVILÉS, Ángel, “Infracciones”, pág. 1170, ZORNOZA PÉREZ, J. J., *El sistema de infracciones y sanciones tributarias. Principios constitucionales del derecho sancionador*, Civitas, Madrid, pág. 238 y ss.

ingreso de la cuota por el perjuicio ocasionado a la Hacienda, no parece que pueda considerarse tanto perjuicio cuando se trate de retenciones, ingresos a cuenta o pagos fraccionados⁷⁷². Dicha crítica sería admisible si se considerase que el bien jurídico protegido es la contribución al sostenimiento de los gastos públicos a través del presupuesto de hecho contenido en el hecho imponible⁷⁷³. Sin embargo, ha quedado ya demostrado que el tributo es un instituto complejo en el que coexisten diversas prestaciones de carácter tributario y contributivo que manifiestan una determinada capacidad económica y que tienen como fin último proporcionar recursos económicos a la Administración tributaria. Cuando se dejan de ingresar las cantidades procedentes de las obligaciones tributarias a cuenta se está ocasionando un perjuicio efectivo al Tesoro en cuanto que no ve cumplido su derecho de obtener unos ingresos periódicos con los que hacer frente a los fines que le son propios. Este derecho es en estos supuestos el bien jurídico protegido por la Ley.

La base para el cálculo de la sanción viene determinada por el importe no ingresado conforme a lo establecido en la autoliquidación. Este tipo recogido en el apartado número 1 del artículo 191 de la LGT tiene un carácter amplio y más bien genérico en el que deben incluirse todas aquellas conductas que supongan la falta de ingreso de cualquiera de los importes que vengán a constituir la deuda tributaria de acuerdo con el artículo 58 de la misma Ley en el plazo dispuesto por la normativa específica.

Como ya hemos indicado, constituye infracción la falta de ingreso de la deuda tributaria en la que se incluyen las cantidades procedentes de las obligaciones tributarias a cuenta. Sin embargo, en los apartados número 2. c) y

⁷⁷² Esta polémica se planteó, concretamente, en relación con los pagos fraccionados, ya que al final del período impositivo el contribuyente podrá ingresar el importe total de la deuda tributaria regularizando la situación ocasionada por el impago de los pagos fraccionados. Este punto lo trataremos detenidamente más adelante en este mismo apartado.

⁷⁷³ Cfr. LUCHENA MOZO, G. M., *Retenciones e ingresos a cuenta en el Impuesto...*, op. cit., pág. 268 y 269.

3 (párrafo segundo) el legislador viene a concretar el tipo de la infracción circunscribiéndolo a la retención y al ingreso a cuenta quedando fuera el pago fraccionado. Cuando la infracción consista en la falta ingreso de alguna de estas dos cantidades, la calificación de leves, graves o muy graves va a seguir un camino diferente del criterio general en función de la cuantía, si ha existido ocultación o la utilización de medios fraudulentos⁷⁷⁴; para determinar la gravedad de la infracción se atenderá a la existencia de cantidades efectivamente retenidas o repercutidas, en el caso del ingreso a cuenta.

La ausencia de ingreso de las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o del importe de los ingresos a cuenta nunca va a constituir una infracción leve independientemente de la cuantía de la base de la sanción, por tanto, va a ser siempre grave o muy grave⁷⁷⁵. El apartado 6 del mismo artículo 191, sin embargo, aclara que siempre, sin perjuicio de lo anterior, constituirá infracción leve la falta de “pagos a cuenta” que hubieran sido incluidos o regularizados por el mismo obligado tributario por una autoliquidación presentada con posterioridad sin cumplir los requisitos establecidos en el apartado 4 del artículo 27 de esta Ley para la aplicación de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo⁷⁷⁶. Por tanto, exclusivamente en este supuesto, la falta de ingreso de retenciones o de ingresos a cuenta va a suponer una infracción leve. En cuanto a la infracción

⁷⁷⁴ Art. 191 “2. *La infracción tributaria será leve cuando la base de la sanción sea inferior o igual a 3.000 euros o siendo superior no exista ocultación.*

3. La infracción será grave cuando la base de la sanción sea superior a 3.000 euros y exista ocultación.

4. La infracción será muy grave cuando existan medios fraudulentos”.

⁷⁷⁵ Vid. SIMÓN ACOSTA, E., “La potestad sancionadora”, en la obra colectiva *La nueva Ley General Tributaria*, AAVV, ED. Thomson-Aranzadi, Madrid, 2004, pág. 757.

⁷⁷⁶ El artículo 27.4 LGT dispone “*Para que pueda ser aplicable lo dispuesto en este artículo, las autoliquidaciones extemporáneas deberán identificar expresamente el período impositivo de liquidación al que se refieren y deberán contener únicamente los datos relativos a dicho período*”.

por la falta de ingreso de los pagos fraccionados veremos más adelante que podrá calificarse como leve, grave o muy grave en función de la cuantía.

La infracción será grave cuando las retenciones practicadas y no ingresadas y los ingresos a cuenta repercutidos y no ingresados representen un porcentaje inferior o igual al cincuenta por cien del importe de la base de la sanción y muy grave cuando sea superior al cincuenta por cien, y en este caso no es necesario que se utilicen medios fraudulentos para aplicarle esta calificación. En este supuesto, el sujeto infractor no es otro que el retenedor o el obligado a realizar el ingreso a cuenta que vienen obligados exclusivamente al ingreso de las cantidades procedentes de la retención y del ingreso a cuenta, respectivamente y, en su caso, si fuera aplicable, el interés de demora y los recargos por declaración extemporánea o por el inicio del período ejecutivo que, como ya hemos indicado, resultan perfectamente aplicables.

Si bien la letra del artículo no es demasiado clara en sus términos, pueden interpretarse tres supuestos diferentes de infracción, en los que va a ser determinante si se ha practicado efectivamente con carácter previo la retención o la repercusión del ingreso a cuenta, pues dicha circunstancia va a agravar la conducta infractora y la correspondiente sanción. Los supuestos son los siguientes:

a) *Que se incumpla absolutamente el deber de retener y de ingresar las retenciones o los ingresos a cuenta.* En este primer caso estamos ante una infracción grave, ya que como no se ha retenido efectivamente ni se ha efectuado la repercusión en el caso del ingreso a cuenta, obviamente no se va a superar el cincuenta por cien del importe de la base de la sanción. El párrafo previo del artículo 191 ya ha aclarado que la falta de ingreso de las cantidades procedentes de la retención, independientemente de que se cumpla o no el deber de retener, y del ingreso a cuenta no pueden constituir infracción leve, lo que nos lleva a incluir este supuesto en el de infracción grave que será

castigada con una multa pecuniaria proporcional del cincuenta al cien por cien y se graduará incrementando el porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública – criterios recogidos en el artículo 187 de la LGT –.

b) *Que se cumpla íntegramente el deber de retener o bien se repercuta el importe de correspondiente ingreso a cuenta pero no se ingrese en el Tesoro dichas cantidades con posterioridad.* El importe de la base de la sanción no va a estar constituido exclusivamente por las cantidades que deben ingresarse en concepto de retención o ingreso a cuenta, sino que a éstas se puede sumar el interés de demora⁷⁷⁷. Cuando se ha cumplido el deber de retener o bien se ha ejercido el derecho de repercutir las cantidades procedentes del ingreso a cuenta, habrá que ver si el importe es superior o no al cincuenta por cien del importe de la base de la sanción para poder determinar la gravedad de la infracción. La sanción grave se castiga conforme a lo indicado en el primer supuesto y la sanción muy grave se corresponderá con multa pecuniaria proporcional del cien al ciento cincuenta por cien y se graduará incrementando el porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública.

c) *Que se retenga o se repercuta en concepto de ingreso a cuenta un importe inferior al correspondiente y que no se efectúe el ingreso debido en el Tesoro.* En este último supuesto se contempla la hipótesis de que se hayan retenido efectivamente algunas cantidades pero en cuantía inferior a la correspondiente o bien se haya repercutido parte de los ingresos a cuenta; además es necesario, como en los demás supuestos que el obligado no practique el ingreso en el plazo establecido en el Tesoro. En función de la cuantía estaremos ante una infracción grave o muy grave. Si la cantidad

⁷⁷⁷ En cambio no se considerarían los recargos por declaración extemporánea porque la aplicación de los mismos excluye la consideración de infracción.

retenida o repercutida es superior al cincuenta por cien del total debido en concepto de retención o de ingreso a cuenta – que es lo que va a constituir la base de la sanción – se comete una infracción muy grave y en caso contrario se tratará de una infracción grave.

El legislador considera más grave la conducta del obligado al pago a cuenta cuando ha retenido previamente o ha repercutido el ingreso a cuenta y es por esto que castiga de forma más severa. Coinciden estos dos supuestos con los tipos de obligación a cuenta en los que interviene un tercero. En este comportamiento puede verse una mayor intención defraudatoria que en el caso de no retener cantidad alguna o no exigir al futuro contribuyente el ingreso a cuenta por las retribuciones percibidas en especie.

Como puede verse, el legislador no ha contemplado de forma aislada el incumplimiento del deber de retener ni se ha sancionado de forma expresa, como tampoco se ha venido haciendo en las legislaciones precedentes. El incumplimiento del deber de retención va a suponer que el retenido no haya soportado la retención correspondiente y no se vea gravada su capacidad económica. El obligado tributario de la retención se va a ver obligado a ingresar el importe correspondiente para cumplir su obligación en todo caso. Para evitar situaciones injustas y de enriquecimiento injusto en el mecanismo de la retención a cuenta se prevé este reembolso entre el retenedor y el retenido.

De acuerdo con la normativa anterior, la doctrina consideraba posible la imposición de una sanción por infracción simple por el cumplimiento de un deber enmarcado en el procedimiento de gestión de los tributos de acuerdo con el artículo 78 de la derogada LGT, a pesar de que no venía recogido expresamente en la enumeración abierta, a modo de ejemplo, que contenía el

precepto⁷⁷⁸. Este artículo se refería a las infracciones simples considerando como tales todo lo que no era infracción grave, es decir, cualquier incumplimiento de obligaciones y deberes tributarios. Este precepto ha sido criticado de forma reiterada por los conflictos que planteaba con los principios de legalidad y tipicidad de la materia sancionadora. Entre las novedades de la nueva LGT está la desaparición de este concepto genérico para pasar a describir cada uno de los tipos de infracción reconocidos en el Ordenamiento tributario⁷⁷⁹.

En relación con los pagos fraccionados, en cuanto que no se mencionan expresamente, cabe plantearse si la falta de ingreso de los mismos en el plazo establecido por la Ley propia de cada tributo puede considerarse una infracción del tipo recogido en el artículo 191. La referencia expresa a las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener y los ingresos a cuenta pueden llevarnos, en un principio, a interpretar a *sensu contrario*, que el incumplimiento de la obligación de realizar pagos fraccionados no constituye ninguna infracción. Varias son las razones que se pueden argumentar. En primer lugar, en el apartado 1 del artículo 181 de la LGT no se menciona al obligado a realizar pagos fraccionados entre los sujetos infractores; frente a ello, sin embargo, como la misma Ley pone de manifiesto, ésta no es una enumeración exhaustiva y cerrada, por lo que no encontramos ningún inconveniente en considerar a este sujeto como posible sujeto infractor. Por otro lado, podría decirse que el sujeto obligado a realizar el pago fraccionado es el eventual sujeto pasivo del impuesto en el que se insertan los ingresos anticipados, por lo que puede resultar difícil determinar si responderá por su conducta como sujeto pasivo del impuesto o como sujeto obligado del pago

778 Artículo 78 LGT “*Constituyen infracciones simples el incumplimiento de de obligaciones o deberes tributarios exigidos a cualquier persona, sea o no sujeto pasivo, por razón de la gestión de los tributos y cuando no constituyan infracciones graves*”.

779 Cfr. MORIES JIMÉNEZ, M. T., *La retención a cuenta en el Impuesto...*, op. cit., págs. 346-348.

fraccionado. Además, éste, como futuro sujeto pasivo del impuesto directo, tiene la posibilidad de regularizar la falta de ingreso en la autoliquidación del impuesto, procediendo a la completa declaración de los rendimientos y sin la correspondiente deducción de las cantidades que habrían correspondido al pago fraccionado.

No obstante, la autonomía e independencia de las obligaciones tributarias a cuenta y, en concreto, la naturaleza de tributo que consideramos perfectamente aplicable, nos podría llevar, en principio, a rechazar esta posibilidad de no considerarlo como infracción. El sujeto encargado de realizar los pagos fraccionados viene compelido por una obligación tributaria propia y autónoma de la obligación tributaria principal que es la obligación de realizar pagos fraccionados. Esta obligación cumple todos los requisitos a los que hace referencia el artículo: tiene un plazo para su cumplimiento durante los primeros veinte días de los meses de abril, julio, octubre y enero, y el ingreso se realiza mediante una autoliquidación prevista al efecto. El importe de los pagos fraccionados, como reconoce el artículo 58 de la LGT, constituye parte de la deuda tributaria, por lo que el omitir su ingreso cada trimestre – en el plazo establecido en la normativa propia de cada tributo – debería constituir una infracción por falta de ingreso parcial de la deuda tributaria que podrá ser leve, grave o muy grave, de acuerdo con el artículo 191.1 de la LGT, considerando el incumplimiento del pago fraccionado de forma autónoma.

En este supuesto sí que habría que seguir los criterios generales del artículo para determinar la gravedad de la infracción y la correspondiente sanción. Siguiendo los preceptos del mismo, la infracción es leve cuando la base de la sanción – la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la infracción de la sanción – sea inferior a 3.000 euros o, aun siendo superior, no exista ocultación⁷⁸⁰. La sanción consistiría en una multa

⁷⁸⁰ A efectos de las infracciones y sanciones tributarias, se entiende que existe ocultación de datos a la Administración tributaria cuando no se presenten declaraciones o se

pecuniaria proporcional del cincuenta por cien. Cuando medie ocultación y la cuantía no ingresada sea superior a 3.000 euros la infracción debe considerarse grave y se castigará con una multa pecuniaria proporcional del cincuenta al cien por cien, que además se va a graduar incrementando el porcentaje mínimo de acuerdo con los criterios de comisión repetida de infracciones y de perjuicio para la Hacienda Pública con los incrementos porcentuales previstos para cada caso en las letras a) y b) del apartado 1 del artículo 187 de la LGT. Por último, la concurrencia de medios fraudulentos va suponer la consideración de muy grave de la infracción a la que le corresponderá una multa pecuniaria proporcional del cien a ciento cincuenta por cien⁷⁸¹. Se va a graduar incrementando el porcentaje mínimo de acuerdo con los criterios del artículo 187 de la LGT de repetición de la infracción o según el perjuicio ocasionado a la Administración.

presenten las mismas incluyendo hechos y operaciones inexistentes o con importes falsos, o en las que se omitan total o parcialmente operaciones, ingresos, rentas, productos, bienes o cualquier otro dato que incida en la determinación de la deuda tributaria, siempre que la incidencia de la deuda derivada de la ocultación en relación con la base de la sanción sea superior al diez por cien (artículo 184.2 de la LGT).

781 Se consideran medios fraudulentos a efectos de las infracciones muy graves las circunstancias recogidas en el apartado número 3 del artículo 184. “- *Las anomalías sustanciales en la contabilidad y en los libros o registros establecidos por la normativa tributaria. Se consideran anomalías sustanciales: el incumplimiento absoluto de la obligación de llevanza de la contabilidad o de los libros o registros establecidos por la normativa tributaria; la llevanza de contabilidades diversas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, no permitan conocer la verdadera situación de la empresa; la llevanza incorrecta de los libros de contabilidad o de los libros o registros establecidos por la normativa tributaria, mediante la falsedad de asientos, registros o importes, la omisión de operaciones realizadas o la contabilización en cuentas incorrectas de forma que se altere su consideración fiscal. La apreciación de esta circunstancia requerirá que la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 50 por 100 de la base de la sanción.*

- *El empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados, siempre que la incidencia de los documentos o soportes falsos o falseados represente un 10 por 100 de la base de la sanción.*

- *La utilización de personas o entidades interpuestas cuando el sujeto infractor, con la finalidad de ocultar su identidad, haya hecho figurar a nombre de un tercero, con o sin su consentimiento, la titularidad de los bienes o derechos, la obtención de las rentas o ganancias patrimoniales o la realización de las operaciones con trascendencia tributaria de las que se deriva la obligación tributaria cuyo incumplimiento constituye la infracción que se sanciona”.*

Sin embargo esta posibilidad no resulta aplicable. Como hemos señalado repetidamente, en los pagos fraccionados el elemento subjetivo coincide con el de la obligación tributaria principal, si ésta llegara a nacer al finalizar el período impositivo. La condición de sujeto pasivo contribuyente del impuesto lo convierte al mismo tiempo en posible sujeto infractor en relación con la falta de ingreso de la cuota tributaria. Puede ocurrir, por tanto, que el mismo sujeto deje de ingresar parte de la deuda tributaria en distintas ocasiones; como obligado a la realización de pagos fraccionados y como contribuyente. El artículo 58 al definir la deuda tributaria hace referencia a una cantidad a ingresar aunque esta pueda provenir o bien de la obligación principal que nace con la realización del hecho imponible o de las obligaciones a cuenta o bien de las dos a la vez. Por ello, ante esta situación consideramos que debe tratarse sólo de una infracción para cuya calificación habrá que atender al criterio de la cuantía de la base de la sanción sumando las cantidades procedentes del pago fraccionado, las de la cuota tributaria y demás cantidades que, en su caso fueran exigibles.

El contribuyente, consciente del incumplimiento de las obligaciones de retener o de practicar los ingresos a cuenta por el sujeto que le abona los rendimientos, puede decidir regularizar la situación eludiendo la deducción de las cantidades que se hubieran debido retener y que se hubieran debido ingresar a cuenta en su autoliquidación. Lo primero que hay que decir es que el sujeto pasivo viene amparado por la Ley para que se deduzca dichas cantidades en su autoliquidación, por lo que en raras ocasiones podemos encontrarnos ante esta situación ya que el contribuyente no tiene por qué sentirse responsable de estos ingresos.

Por otro lado, en el hipotético caso de que así sea, la posterior regularización del contribuyente no puede eliminar la responsabilidad ni eximir de la sanción a los sujetos obligados a retener y a practicar el ingreso a cuenta porque dichos sujetos han incumplido una obligación de la que son los

únicos responsables⁷⁸². En este sentido, el bien jurídico protegido debe entenderse como la posibilidad por parte de la Administración de disponer de líquido a lo largo del todo el período impositivo con el que hacer frente a los gastos públicos y organizar una política financiera. Si bien es cierto que al año siguiente la Administración podrá disponer del total de la deuda tributaria, el considerar impune esta conducta dejaría sin sentido y sin fundamento a todo el sistema de obligaciones tributarias a cuenta.

Antes de pasar a otras infracciones, resulta interesante hacer referencia a un inciso del apartado 1 del artículo 191, sobre la posible regularización de la conducta, que va a excluir la consideración de infracción. Este precepto se refiere a los casos en que se produzca una regularización de acuerdo a lo previsto en el artículo 27, sobre la declaración extemporánea sin requerimiento previo, o bien, si resulta de aplicación la letra b) del apartado 1 del artículo 161⁷⁸³. Cabe plantearse si podría aplicarse a las obligaciones tributarias a cuenta este supuesto de exclusión de la responsabilidad.

En el primer caso, decir que cuando analizamos las consecuencias de la consideración de los recargos extemporáneos como deuda tributaria, concluimos que como parte de la misma eran perfectamente exigibles, en relación con ellas, las obligaciones pecuniarias accesorias también recogidas en el artículo 58 de la LGT como el interés de demora, el recargo por presentación voluntaria fuera de plazo o el recargo de apremio. Por tanto,

782 El sujeto deberá responder de toda la deuda de que sea titular, independientemente de la realización del ingreso por el retenido o de que la Administración pueda dirigirse contra éste para exigirle el pago de su deuda, porque no puede negar que en dicha porción ocasiona un perjuicio para la Hacienda en la medida en que está eludiendo el pago de una obligación que le es imputable y que se configura de forma absolutamente definitiva para el retenedor en relación con la Hacienda pública. Cfr. ALGUACIL MARÍ, M. P., *La retención a cuenta en el Ordenamiento...*, op. cit., pág. 296 y 297.

783 Cuando se haya presentado la autoliquidación sin el correspondiente ingreso, el período ejecutivo se iniciará al día siguiente de la finalización del plazo establecido para la realización de dicho ingreso o si dicho plazo ya hubiese finalizado, al día siguiente de la presentación de la autoliquidación.

consideramos que sí debe resultar aplicable el inciso que considera que no estamos en presencia de una infracción si la totalidad o parte de la deuda tributaria no se ingresa pero se regulariza la situación aplicando el artículo 27 de la LGT. En este caso seguimos estando ante un ilícito, ante el cumplimiento de una norma con la especialidad de que el legislador ha decidido no tipificarla como infracción ni sancionarla⁷⁸⁴. La consecuencia de este inciso es que no toda conducta omisiva del ingreso se va a considerar sancionable ni va a castigarse por la infracción de falta de ingreso de la deuda tributaria, ya que si se efectúa el pago extemporáneo conforme a las reglas previstas en el artículo 27 de la Ley General Tributaria, se va a eximir al sujeto de la correspondiente sanción en que pudiera incurrir por dicha conducta.

En un mismo sentido y en relación con la letra b) del apartado 1 del artículo 161, el legislador ha considerado que tampoco debe tipificarse como infracción la conducta del obligado cuando éste haya presentado la autoliquidación correspondiente, aunque sin ingreso, o bien durante el período voluntario de presentación o incluso una vez finalizado el mismo. En estos casos, en que se ha iniciado el período ejecutivo, serán de aplicación los recargos recogidos en el artículo 28 de la LGT. Se han previsto tres tipos de recargos incompatibles entre sí que se calculan sobre la totalidad de la deuda no ingresada⁷⁸⁵.

⁷⁸⁴ Cfr. MORIES JIMÉNEZ, M. T., *La retención a cuenta en el Impuesto...*, op. cit., pág. 358.

⁷⁸⁵ El recargo ejecutivo es de un cinco por cien y se va a aplicar cuando antes de recibir la notificación de la providencia de apremio se satisfaga la totalidad de la deuda que no ha sido ingresada en período voluntario junto con el propio recargo.

El recargo de apremio reducido es de un diez por cien y se aplica cuando la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario es satisfecha junto con el mismo recargo antes de que finalice el plazo previsto para las deudas apremiadas en el artículo 62.5 de la LGT.

Por último el recargo de apremio ordinario que asciende a un 20 por cien y será aplicable de forma residual cuando no concurren las circunstancias de los dos supuestos de recargo anteriores. Mientras que en el recargo de apremio ordinario se van a exigir los intereses de

La regularización de la situación tributaria de forma voluntaria por el sujeto supone, de este modo, una recompensa tanto para el contribuyente, que se ve liberado de una sanción, como para la Administración, que, mediante la previsión de los supuestos de regularización, fomenta este comportamiento antes de que se incurra en una infracción, al mismo tiempo que asegura el ingreso de la deuda, más el recargo correspondiente, que vendría a paliar los daños ocasionados con el retraso en el pago.

4.2. Incumplimiento de los deberes formales

Como hemos tenido ocasión de analizar con anterioridad, en la mecánica de las obligaciones tributarias a cuenta se imponen diversos deberes formales a los sujetos particulares implicados, bien en relación con la Administración, bien respecto al otro particular. También hemos hecho referencia al problema de atipicidad que estaba presente en la anterior normativa pues las infracciones por el incumplimiento de los deberes formales se recogían de forma muy genérica en una disposición referida a las infracciones leves como todo aquel incumplimiento de obligaciones y deberes tributarios que no fuesen considerados por la ley como infracciones graves. Gracias a la flexibilidad de dicha cláusula, cualquier comportamiento inapropiado en relación con estos deberes debía considerarse como una infracción leve castigada con una multa de 1.000 a 150.000 pesetas. No obstante, algunos supuestos de incumplimiento sí venían referidos en un elenco que, a modo de ejemplo, incluía el mismo artículo 78.1 como la falta de

demora desde el inicio del período ejecutivo, no ocurre lo mismo con el recargo ejecutivo y el de apremio reducido.

presentación de declaraciones o la presentación de declaraciones falsas, incompletas o inexactas; o bien en el artículo 83, en el que se contemplaban sanciones particulares para determinados supuestos de infracción simple como el incumplimiento de suministrar datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria a que se refería el artículo 111 de la Ley sobre los deberes de información.

4.2.1. Incumplimiento de deberes formales respecto a la Administración

El deber más relevante a que viene compelido el sujeto obligado a las prestaciones tributarias a cuenta es sin duda el deber de presentar autoliquidación, instrumento que junto con los resúmenes anuales de las retenciones e ingresos a cuenta supone la principal fuente de información para la Administración de los rendimientos gravados por estas obligaciones tributarias.

Ante la hipótesis del incumplimiento, el legislador distingue dos supuestos distintos: la falta de presentación en plazo de autoliquidaciones o declaraciones y la presentación de declaraciones o autoliquidaciones incorrectas. El primero se considera siempre como infracción leve y el segundo como infracción grave, ya que se advierte una mayor culpabilidad en la conducta del sujeto infractor. El apartado 3 del artículo 180 de la LGT presenta dichos incumplimientos como infracciones que son compatibles entre sí, sin que por ello pueda vulnerarse el principio de no concurrencia de sanciones tributarias. Cuando se realicen varias actuaciones u omisiones que den lugar a diferentes infracciones se podrán aplicar las sanciones correspondientes a todas ellas.

Un elemento esencial del tipo de estas infracciones es la ausencia de perjuicio económico para la Administración en el momento de la comisión de la infracción o la seguridad de que la misma no pueda suponerlo en el futuro, ya que la presencia del mismo nos llevaría ante el supuesto anterior de infracción consistente en la falta de ingreso de la totalidad o parte de la deuda tributaria. Por tanto, esta infracción viene referida exclusivamente al deber de presentar la autoliquidación y a los deberes de información a los que se refiere el artículo 93 de la LGT.

El primero de los preceptos, el artículo 198 de la LGT, recoge diferentes conductas que constituyen tres infracciones y tres tipos autónomos⁷⁸⁶; todas ellas tipificadas como infracciones leves pero con sanciones pecuniarias diferentes atendiendo a la clase y cantidad de datos o información que se está ocultando a la Administración⁷⁸⁷. Cuando el retenedor, obligado al ingreso a cuenta o al pago fraccionado no presente la declaración en el plazo correspondiente – deberes recogidos en los artículos 107.1 del texto refundido de la LIRPF, 45 del texto refundido de la LIS y 31.5 del texto refundido de la LIRNR –, siempre que no suponga un perjuicio económico para la Administración, su conducta va a ser calificada de infracción grave y castigada con una multa pecuniaria fija de 200 euros. En relación con el deber de información del artículo 93 de la LGT en el que se hace referencia, en concreto, al deber de los retenedores y obligados a realizar ingresos a cuenta de presentar relaciones de los pagos dinerarios o en especie realizados a otras personas físicas o jurídicas, la sanción va a consistir en una multa pecuniaria fija de 20 euros por cada dato o conjunto de datos que se

786 Cfr. SIMÓN ACOSTA, E., “La potestad sancionadora”, op. cit., pág. 764.

787 Además de las autoliquidaciones, se sanciona el incumplimiento de comunicar el domicilio fiscal o el incumplimiento de las condiciones de determinadas autorizaciones, conductas al margen de nuestro objeto de estudio. El proyecto del Reglamento General del Régimen Sancionador se aclara que la sanción que resulte por la presentación fuera de plazo de la autoliquidación o declaración – supuesto al que se refiere el párrafo segundo del apartado 2 del artículo 198 – irá referida exclusivamente a los datos que no hubiesen sido correctamente declarados en plazo.

refieran a una misma persona o entidad y que se hubieran debido incluir en el resumen con un mínimo de 300 euros y un máximo de 20.000 euros⁷⁸⁸. Cuando se produzca un requerimiento por parte de la Administración tributaria, estas sanciones serán compatibles con las previstas en el artículo 203 por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración siempre que se desatienda a dicho requerimiento – apartado 3 del artículo 198 de la LGT –.

Si una vez fuera de plazo, se presentan las autoliquidaciones o declaraciones sin que medie requerimiento de la Administración, la sanción se va a reducir a la mitad en los supuestos que se han analizado anteriormente – apartado 2 del artículo 198 de la LGT –.

El artículo 199 se refiere a la presentación de la autoliquidación o declaración de forma incompleta, inexacta o con datos falsos – o bien de contestaciones a requerimientos individualizados de información –. Se protege con esta infracción el deber de veracidad en las informaciones proporcionadas a la Hacienda Pública⁷⁸⁹. En estas conductas puede advertirse una mayor culpabilidad por lo que el legislador las ha calificado de infracciones graves. Mientras que el tipo de infracción anterior contempla una conducta que se corresponde más bien con una negligencia – ya sea un olvido o descuido en las fechas –, para incurrir en esta infracción es necesaria la existencia de una voluntad infractora que lleve al sujeto a omitir o incluir datos falsos en la declaración. Esta idea resulta más clara todavía cuando se analiza la excepción prevista en el apartado 2, párrafo segundo del artículo 198 de la LGT. Si se hubiese presentado en plazo una declaración o autoliquidación incompleta,

788 Se está refiriendo el precepto al deber de presentar un resumen anual que corresponde a los retenedores y obligados a realizar ingresos a cuenta a que se refieren los artículos 101 del Reglamento del IRPF, 19 del Reglamento del IRNR y 64 del Reglamento del IS de todas las retenciones y los ingresos a cuenta efectuados a lo largo del período impositivo.

789 Cfr. SIMÓN ACOSTA, E., “La potestad sancionadora”, op. cit., pág. 767.

inexacta o con datos falsos pero, ya fuera de plazo aunque sin requerimiento de la Administración, se presente una autoliquidación o declaración complementaria que rectifique los errores de la anterior, esta conducta no va a castigarse como una infracción grave del artículo 199, sino que la sanción prevista será la mitad de la sanción referida a la infracción leve del apartado 1 del artículo 198 – multa pecuniaria fija de 200 euros por la presentación fuera de plazo de las autoliquidaciones o declaraciones tributarias –. La intención del sujeto infractor de rectificar su conducta y enmendar los errores incluidos en la declaración o autoliquidación lleva al legislador a reducir la gravedad de la infracción y consecuentemente de la sanción.

Volviendo al presupuesto de hecho de la infracción recogida en el artículo 199, la presentación incompleta, inexacta o con datos falsos de declaraciones o autoliquidaciones está sancionada con una multa pecuniaria fija de 150 euros. Es, cuanto menos llamativo, que a pesar de la calificación de esta conducta de infracción grave en la que se advierte una mayor voluntad defraudatoria tenga, sin embargo, una sanción inferior a las infracciones recogidas en el artículo precedente que además vienen calificadas como leves.

Cuando este mismo comportamiento recaiga sobre los resúmenes anuales que al final de cada período impositivo el retenedor u obligado a realizar el ingreso a cuenta sobre las cantidades dinerarias o en especie entregadas – por tanto, tienen por objeto datos expresados en magnitudes dinerarias –, la sanción ascenderá a una multa pecuniaria proporcional del 2 por 100 de las operaciones no declaradas o declaradas incorrectamente con un mínimo de 500 euros. La gravedad de esta sanción pone de manifiesto la importancia que tiene esta declaración anual para la Administración, ya que es una de las fuentes de información más importantes de las que dispone, que completa el sistema de prestaciones tributarias a cuenta. Por tanto, la Administración ha recurrido a una elevada multa para forzar al retenedor a la entrega de dicho resumen.

En este apartado debemos incluir un supuesto específico que no viene recogido en la LGT, sino en el texto refundido de LIRPF, artículo 109.2, referido a la presentación incorrecta de las comunicaciones de datos por el contribuyente y solicitud de devolución (artículo 100 texto refundido LIRPF). La conducta infractora es similar a la recogida en los artículos 198 y 199 de la LGT, por lo que nos parece acertado mencionarla aquí. Constituye una infracción leve y está castigada con multa pecuniaria fija de 150 euros.

4.2.2. Incumplimiento de deberes formales entre particulares.

Los deberes formales entre el retenedor, el obligado a realizar ingresos a cuenta y el retenido o sujeto obligado a soportar el ingreso a cuenta son básicamente de intercambio de información relativa a las obligaciones tributarias a cuenta, como hemos tenido ocasión de ver. El eventual contribuyente del impuesto sobre la renta deberá proporcionar los datos necesarios al pagador de los rendimientos para que este último pueda realizar el cálculo correcto de las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes y adecuados a la capacidad económica. Por su parte, el obligado a la retención e ingreso a cuenta deberá mantener informado al contribuyente de las cantidades retenidas, de los ingresos a cuenta y los porcentajes aplicables de los mismos para que al finalizar el período impositivo pueda realizar de forma correcta su autoliquidación y el cálculo de la cuota tributaria del impuesto sobre la renta correspondiente.

La recientemente aprobada LGT ha recogido de forma expresa todas las infracciones a que puede dar lugar el incumplimiento de dichos deberes en el seno de la retención y del ingreso a cuenta. En los artículos 204, 205 y 206, se tipifican las conductas tanto de los retenedores y obligados a realizar el

ingreso a cuenta como de los eventuales contribuyentes que suponen un incumplimiento de los deberes de entregar los certificados de retenciones y de comunicación de datos, respectivamente. Sin embargo no se hace referencia alguna, ni en estos mismos artículos ni en otros diferentes, al deber de los pagadores de comunicar a los contribuyentes la retención o ingreso a cuenta practicado en el momento que satisfagan las rentas, indicando el porcentaje aplicado. El principio de tipicidad que debe regir en esta materia y la voluntad manifiesta del legislador de castigar exclusivamente las infracciones recogidas en la Ley evitando cualquier precepto genérico de infracciones, nos lleva a pensar o bien que el legislador ha tenido un descuido o un olvido en relación con el incumplimiento de este deber, o bien que no le otorga una consideración suficiente para imponerle una sanción. No obstante esto es un importante error por parte del legislador ya que dicha comunicación va a ser determinante para el cómputo del plazo de 15 días para impugnar los actos de retención o ingreso a cuenta.

El mecanismo de la retención y del ingreso a cuenta permite al obligado de dichas obligaciones manejar información, datos, etc. relativos a otros obligados tributarios que sin su correcta utilización podría dañarse la esfera privada y el derecho a la intimidad de estos como se ha puesto de manifiesto en las anteriores páginas. Por este motivo se le ha impuesto a los retenedores y obligados al ingreso a cuenta el deber de sigilo recogido en el apartado 4 del artículo 95 de la LGT⁷⁹⁰. El incumplimiento de este deber se castiga por la misma Ley, en el artículo 204, con una multa pecuniaria fija de 300 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad que se

⁷⁹⁰ “Los retenedores y obligados a realizar ingresos a cuenta sólo podrán utilizar los datos, informes o antecedentes relativos a otros obligados tributarios para el correcto incumplimiento y efectiva aplicación de la obligación de realizar pagos a cuenta. Dichos datos deberán ser comunicados a la Administración tributaria en los casos previstos en la normativa propia de cada tributo.

Salvo lo dispuesto en el párrafo anterior, los referidos datos, informes o antecedentes tienen carácter reservado, quedando los retenedores y obligados a realizar ingresos a cuenta sujetos al más estricto y completo sigilo respecto de ellos”.

utilice incorrectamente. Esta conducta es considerada como infracción grave y puede graduarse la sanción incrementando la cuantía de 300 euros en un cien por cien en el caso de que exista una comisión repetida de la misma⁷⁹¹.

Los datos a los que acabamos de hacer referencia sobre los que debe guardarse un absoluto sigilo, son proporcionados por el mismo sujeto titular de los mismos. La puesta en conocimiento del pagador de rendimientos sujetos a retención o ingreso a cuenta constituye igualmente un deber formal cuyo incumplimiento va a ser constitutivo de infracción conforme al artículo 205 de la LGT. El incumplimiento puede producirse no sólo por la omisión de la comunicación sino también por comunicar datos falsos, inexactos o incompletos. La infracción se consumará cuando finalice el plazo para proporcionar las informaciones o cuando venza para el pagador el período previsto para la declaración a la Hacienda Pública de las retenciones o ingresos a cuenta dejados de practicar por defecto de la información que el perceptor de los rendimientos ha proporcionado⁷⁹².

Es requisito indispensable del tipo para que nos encontremos ante una infracción que como consecuencia de estos actos resulte un importe de retenciones e ingresos a cuenta inferior al que correspondería con los datos correctos. Este es otro ejemplo más de la potenciación del aspecto subjetivo de la conducta de los obligados en la propia tipificación de las infracciones para garantizar que las sanciones más elevadas queden reservadas a supuestos de gran culpabilidad; debe demostrarse una clara intención defraudatoria para

791 Cfr. SIMÓN ACOSTA, E., “La potestad sancionadora”, op. cit., págs. 774 y 775.

792 Aunque esto no viene especificado en la LGT, señala SIMÓN ACOSTA, que puede deducirse del concepto de base de la sanción establecido por el artículo 205, a saber: la base de la sanción es la retención no practicada “durante el período de aplicación de los datos falsos, incompletos o inexactos”. Puede deducirse que si el obligado a comunicar los datos rectifica su conducta corrigiendo las inexactitudes antes de que haya vencido el plazo disponibles, el pagador podrá realizar la retención o ingreso a cuenta correctos, no llegando a perfeccionarse la infracción. Cfr. SIMÓN ACOSTA, E., “La potestad sancionadora”, op. cit., pág. 775.

reducir el importe de las retenciones e ingresos a cuenta. Si, como consecuencia de una comunicación de datos falsos el resultado de éstas fuese superior, no podría incluirse en el presupuesto de esta infracción porque en definitiva no se produciría perjuicio alguno para la Administración.

La gravedad de la infracción vendrá determinada por la obligación de presentar autoliquidación por el obligado a soportar la retención o ingreso a cuenta. El deber del contribuyente de presentar autoliquidación, finalizado el período impositivo, en el plazo previsto por la normativa de cada impuesto va a determinar que la infracción sea leve o muy grave. Cuando existe obligación de presentar la autoliquidación en la que se declaran todos los rendimientos sujetos a retención o ingreso a cuenta sólo se considerará infracción leve pues en ésta va a poder regularizarse la situación con el ingreso íntegro de la deuda tributaria. El perjuicio ocasionado a la Administración consiste en una reducción de los recursos disponibles que las retenciones e ingresos a cuenta le proporcionan a lo largo del año. Por otro lado, puede señalarse que el obligado tributario, al mismo tiempo, podrá disfrutar cada mes de una mayor disponibilidad económica gracias a una retención menor en su salario.

La base de la sanción la constituye la diferencia entre la retención o ingreso a cuenta que debía corresponderle y la que se ha practicado efectivamente durante el período de aplicación de datos falsos, incompletos o inexactos. Y la sanción consistirá en una multa pecuniaria proporcional del 35 por 100.

En cambio, deberá considerarse muy grave la infracción cuando el sujeto que no ha comunicado los datos, o lo ha hecho de forma incompleta o inexacta y que además, no estuviese obligado a presentar autoliquidación en la que deba incluir las rentas sujetas a retención o a ingreso a cuenta. La ausencia de una autoliquidación posterior que ponga en conocimiento a la Administración el total de rendimientos percibidos y las circunstancias

personales y familiares del sujeto pasivo que determinarían el cálculo correcto de retenciones e ingresos a cuenta va a ocasionar efectivamente, un perjuicio económico a la Administración tributaria. Ya hemos hecho referencia a aquellos supuestos en los que, como consecuencia del volumen de ingresos al sujeto se le va a eximir del deber de presentar autoliquidación. En estos casos las cantidades retenidas o procedentes del ingreso a cuenta van a constituir el único ingreso en concepto de Impuesto sobre la renta. Cuando los ingresos periódicos procedentes de la retención e ingreso a cuenta sean inferiores a lo que realmente correspondería se está dejando de ingresar parte de la deuda tributaria por lo que, además de incurrirse en una infracción muy grave por no comunicar o comunicar datos falsos, inexactos o incompletos, estaríamos ante una infracción por falta de ingreso de parte de la deuda tributaria que podrá calificarse como grave o muy grave en función de la cuantía.

En cuanto a la sanción prevista por esta infracción muy grave, la base consiste, como en el supuesto anterior en la diferencia entre la retención o ingreso procedente y la efectivamente practicada; y la sanción ascenderá a multa pecuniaria proporcional del 150 por 100 – artículo 205.3 de la LGT –.

No hay que olvidar el artículo 179 LGT que establece con carácter general que la subsanación voluntaria de declaraciones y comunicaciones de datos elimina la responsabilidad por las infracciones cometidas con ocasión de su presentación. De este modo, aunque no se ha previsto de modo específico el cumplimiento voluntario una vez consumada la infracción, este precepto es perfectamente aplicable⁷⁹³.

Esta infracción surge por primera vez en la *Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF*, en el artículo 89.3 del texto, sin incluirse la misma

793 Cfr. SIMÓN ACOSTA, E., “La potestad sancionadora”, op. cit., pág. 776.

infracción correlativa en la LGT de 1963 y se consideraba infracción grave⁷⁹⁴. Como en el tipo vigente de la LGT, se habían previsto dos conductas: no comunicar o comunicar datos falsos, incorrectos o inexactos. Como consecuencia de las mismas se determinará retenciones e ingresos a cuenta inferiores de los procedentes. El perjuicio del interés recaudatorio que persigue la Hacienda es lo que determinó su consideración de infracción grave, ya que numerosos contribuyentes se veían favorecidos por el nuevo sistema de cálculo retenciones para los que las retenciones e ingresos a cuenta se convertían en el único Impuesto a pagar, por lo que era muy importante el correcto conocimiento de los datos personales que afectaban a dicho cálculo.

Del incumplimiento de este deber se derivará un error en el cálculo y consiguiente ingreso de las retenciones e ingresos a cuenta para el sujeto obligado a su práctica, debido al desconocimiento de datos imprescindibles. Esto pone de manifiesto un incumplimiento tipificado en una infracción. Aunque pueda resultar obvia la irresponsabilidad del retenedor u obligado a realizar el ingreso a cuenta, podría haberse mencionado la exclusión de dicha responsabilidad. Una actuación diligente y responsable de este sujeto en el cumplimiento de sus obligaciones lo exime de toda responsabilidad por la posible infracción tributaria. En el hipotético caso de que el retenedor tuviera conocimiento de las verdaderas circunstancias personales y familiares del futuro contribuyente ocultadas o declaradas incorrectamente por el mismo, a pesar de la dificultad para probar dicha circunstancia, en este caso sí incurriría

794 Art. 89.3. “*Constituye infracción grave dejar de comunicar o comunicar al pagador de rendimientos sometidos a retención o ingreso a cuenta datos falsos, incorrectos o inexactos determinantes de retenciones o ingresos a cuenta inferiores a los procedentes.*”

Esta infracción se sancionará con multa pecuniaria proporcional del 50 al 150 % de la diferencia entre la retención o ingreso a cuenta procedente y la efectivamente practicada como consecuencia de la aplicación de dichos datos y sin que la sanción pueda ser inferior a 10.000 pesetas.

Los contribuyentes deberán comunicar al pagador de rendimientos sometidos a retención o ingreso a cuenta de los que sean perceptores las circunstancias determinantes para el cálculo de la retención o ingreso a cuenta procedente, en los términos que se establezcan reglamentariamente”.

el retenedor en infracción junto con el retenido, aunque sería muy difícil sancionar ambas infracciones⁷⁹⁵.

Ya hemos hecho referencia al conflicto que presenta dicho deber con el derecho a la intimidad, en la medida en que se exigen datos que trascienden a la propia empresa pero que al mismo tiempo resultan imprescindibles para determinar el tipo de retención y que éste se ajuste al máximo a la auténtica capacidad económica del sujeto pasivo. A esta situación se une, además, la previsión de una infracción grave cuando de la no acreditación de datos resulte un tipo de retención inferior al que corresponde aplicarle, circunstancia que se recoge en un inciso final del modelo previsto para la presentación de esta información. No puede considerarse éste el lugar más apropiado para manifestar esta grave consecuencia infractora, sino que su lugar se corresponde con el apartado previsto en el mismo modelo sobre la posibilidad de no manifestar la situación personal del contribuyente⁷⁹⁶.

La última infracción recogida en el LGT está también referida a las retenciones e ingresos a cuenta, en concreto al incumplimiento del deber de entregar el certificado de retenciones e ingresos a cuenta. Los artículos 101.3 del Reglamento del IRPF, 19.3 del Reglamento del IRNR y 64 del Reglamento del IS señalan que éste deberá ponerse en disposición del sujeto pasivo antes de que inicie el plazo de declaración del impuesto. La atipicidad que primaba en relación con las infracciones leves a consecuencia del incumplimiento de deberes formales en la gestión del impuesto en la legislación anterior, permitía tanto sancionar dicho incumplimiento como dejarlo impune.

Para su calificación como infracción simple era fácil, pues bastaba con recurrir al precepto genérico de infracción simple del artículo 78.1 de la LGT

795 Cfr. MORIES JIMÉNEZ, M. T., “La infracción grave del art. 89.3 LIRPF...”, op. cit., pág. 45.

796 Cfr. MORIES JIMÉNEZ, M. T., “La infracción grave del art. 89.3 LIRPF...”, op. cit., op. cit., pág. 44.

de 1963 y sancionarlo con una multa de 1.000 a 150.000 pesetas. En cambio, algunos autores habían defendido la posibilidad de que el no expedir el certificado no suponga siempre una infracción simple sino únicamente en los casos en que el retenedor u obligado a realizar el ingreso a cuenta se niegue a expedir dicho certificado para ponerlo a disposición del contribuyente cuando éste lo haya solicitado expresamente⁷⁹⁷. Los motivos de esta restricción radican, en primer lugar, en que obviamente no se ha previsto una sanción específica para dicho incumplimiento, por lo que la Ley demuestra no ser demasiado exigente al respecto; y el segundo, en el propio texto de la Ley cuando dice que el certificado debe “*ponerse a disposición*” del sujeto pasivo, por lo que no entienden oportuno considerar que el hecho de no expedir el mismo sin más pueda ser constitutivo de infracción simple.

La certificación de retenciones e ingresos a cuenta debe considerarse exclusivamente como un instrumento más para facilitar la prueba de los mismos, a efectos de las deducciones de las cuotas o del eventual derecho a la devolución que pueda tener lugar; pero esto no excluye la posible utilización de otros medios de prueba por parte del contribuyente en el supuesto de que no exista el certificado. Es por esto que sólo consideraban sancionable la negativa del retenedor u obligado a realizar el ingreso a cuenta ante una solicitud expresa.

De acuerdo con la normativa vigente, la inclusión de una sanción específica para el incumplimiento de este deber no deja más salida que considerar que se incurrirá en una infracción leve cuando se incumpla el deber de entregar el certificado de retenciones e ingresos a cuenta practicados a los “*obligados tributarios perceptores de las rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta*”. Recientemente el todavía proyecto del Reglamento General del Régimen Sancionador aclara cuando debe entenderse cometida esta infracción

⁷⁹⁷ MORIES JIMÉNEZ expone su conformidad con la opinión del Profesor FALCÓN Y TELLA en *La retención a cuenta en el Impuesto...*, op. cit., pág. 361 y 362.

en el artículo 16. A estos efectos, bastará con no poner a disposición de los perceptores de las rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta, con anterioridad al inicio del plazo de presentación de la declaración del tributo al que se refiera dicha retención o ingreso a cuenta. Este certificado, además, debe ser expedido a favor de dichos perceptores en los términos previstos en la normativa reguladora del tributo.

Aunque en los reglamentos del IRPF y del Impuesto sobre Sociedades continúa la expresión “*poner a disposición del sujeto pasivo*”, cosa que no ocurre con el reglamento del IRNR, esta expresión no puede plantearnos la duda de aplicar o no la sanción ya que el artículo 206 de la LGT es muy claro en sus términos y evita esta misma expresión para referirse al “*deber de entregar el certificado*”. La sanción consistirá en una no muy elevada multa pecuniaria fija de 150 euros, por lo que puede dudarse de su capacidad de coaccionar al obligado.

Por otro lado, se omite toda referencia al deber de comunicación de la retención o ingreso a cuenta practicado en el momento en que se satisfagan las rentas, supuesto que no puede considerarse incluido en la infracción que contempla el artículo 206 de la LGT, de acuerdo con el principio de tipicidad, que se refiere exclusivamente al certificado de retenciones. Si se observa la escasa relevancia que se le ha otorgado a la infracción del deber de entregar dicho certificado, uno se olvida del posible incumplimiento de este deber, sin reparar que no se ha previsto infracción alguna. Desde nuestro punto de vista, este olvido del legislador es grave, ya que el conocimiento de que se ha practicado la retención y el ingreso a cuenta y el porcentaje que le ha sido aplicado, cada vez que se le satisfacen las rentas, resulta imprescindible para el inicio del plazo de impugnación de los actos de retención o el reembolso del ingreso a cuenta contemplado en el artículo 118 del RPREA, en caso de que el sujeto retenido o que soporta el ingreso a cuenta no estuviese de acuerdo con los mismos. Si bien el mismo artículo 118 ha previsto una alternativa cuando

no exista dicha comunicación, este no es el procedimiento más deseado para acceder a los Tribunales Económico-Administrativos, pues la ausencia de comunicación expresa dificulta enormemente la determinación del momento en que el sujeto tiene conocimiento efectivo de la retención o ingreso a cuenta practicado⁷⁹⁸. Por tanto, queda vacío este deber de comunicar la retención y el ingreso a cuenta que como acabamos de ver, resulta de gran importancia para la seguridad jurídica y, especialmente, su derecho a la defensa y a la tutela judicial efectiva reconocida en la Constitución. En este sentido, nos parece necesaria la inclusión de una nueva infracción por el incumplimiento de dicho deber, cuya sanción fuera superior a una multa pecuniaria 150 euros que es la prevista para el incumplimiento de entregar certificado de retenciones, debido a la incidencia sobre derechos constitucionales antes mencionados.

4.3. Otras infracciones recogidas en la LGT que afectan a los sujetos de las prestaciones tributarias a cuenta.

Un último grupo de infracciones recogido en el Capítulo III sobre la “Clasificación de las infracciones y sanciones tributarias” se refiere a comportamientos ilegítimos muy diversos que pueden tener lugar en la última fase de aplicación del mecanismo las de retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados, como es la imputación o devolución de las cantidades procedentes de las prestaciones tributarias a cuenta.

Los artículos 193 y 194 de la LGT recogen conductas ilegales en la devolución de cantidades derivadas de la normativa de cada tributo. Una de las

⁷⁹⁸ Dichas dificultades se ponen de manifiesto en la jurisprudencia de los Tribunales Económico-Administrativos entre los que podemos señalar como ejemplos más recientes las Resoluciones de 17 de diciembre de 2002, RJ 2002\496 y de 21 de febrero de 2003, RJ 2003\2139.

posibilidades previstas en los impuestos directos sobre la renta es la devolución por un exceso en la práctica de retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados; cuando estas devoluciones se soliciten o se obtengan de forma indebida, se incurrirá en una infracción. Dos son los presupuestos de hecho que se contemplan en la Ley.

El primero y más grave consiste en la obtención indebida de devoluciones que, en nuestro caso, deberemos circunscribir a devoluciones procedentes de las obligaciones tributarias a cuenta. La infracción podrá ser leve, grave o muy grave y la base de la sanción es la cantidad devuelta de forma indebida como consecuencia de esta infracción. El legislador ha utilizado para su cualificación, además del criterio económico, la utilización de medios que manifiestan una mayor culpabilidad en el sujeto infractor. La infracción será leve cuando la base de la sanción no supere los 3.000 euros o, aun cuando los supere, no exista ocultación. La sanción prevista es una multa pecuniaria proporcional del 50 por 100.

Estaremos ante una infracción grave, por tanto, cuando se superen los 3.000 euros en la base de la sanción, exista ocultación o cuando concurren una de estas dos circunstancias: que se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, sin que ello sea constitutivo de medio fraudulento o cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al diez por cien e inferior o igual al cincuenta por cien de la base de la sanción. La infracción grave se sanciona con una multa pecuniaria proporcional del cincuenta al cien por cien y deberá graduarse incrementando el porcentaje inferior conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones y de perjuicio económico ocasionado a la Administración financiera, haciendo uso de los incrementos porcentuales que se han previsto en las letras a) y b) del apartado 1 del artículo 187 de la misma LGT.

El uso de medios fraudulentos determinará que la infracción sea muy grave independientemente de la cuantía de la base de la sanción y de cualquier otra circunstancia. La sanción asciende a una multa pecuniaria proporcional del 100 al 150 por 100 y se graduará de la misma forma que el supuesto anterior.

También se prevé sanción, y en este caso será siempre, para la solicitud de la devolución indebida siempre la devolución no se haya obtenido⁷⁹⁹. El artículo 194 ha previsto una infracción leve por solicitar indebidamente devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo mediante la omisión de datos relevantes o la inclusión de datos faltos en autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes. Esta infracción es incompatible con la de obtener devoluciones indebidas. Si se llegaran a obtener las devoluciones la solicitud constituye solamente un acto preparatorio de la infracción por obtener indebidamente la devolución y queda, por tanto, absorbido por ésta⁸⁰⁰. La base la constituye la cantidad indebidamente solicitada y se castigará con una multa proporcional del quince por cien.

Este último supuesto de infracción va a concurrir siempre con la infracción prevista en el artículo 199 sancionada con una multa fija de 150 euros por presentar autoliquidaciones de forma incompleta, inexacta o con datos falsos sin que se produzcan perjuicios económicos para la Hacienda Pública; para obtener una devolución indebida como señala el presupuesto del artículo 194, habrá que incluir en la autoliquidación datos falsos o incorrectos o bien omitir algunos datos para que el importe de los ingresos anticipados sume una cantidad superior a la cuota tributaria que resulte de la liquidación del impuesto.

⁷⁹⁹ El precepto también ha previsto la infracción para la solicitud indebida de beneficios o incentivos fiscales. Hacemos aquí una referencia pero sin entrar en el supuesto pues esta infracción queda fuera del ámbito de las prestaciones tributarias a cuenta.

⁸⁰⁰ Cfr. SIMÓN ACOSTA, E., “La potestad sancionatoria”, op. cit., pág. 760.

A continuación, el artículo 195 hace referencia a la determinación o acreditación de forma improcedente de créditos tributarios a compensar o deducir en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros. Esta infracción se extiende también a la declaración incorrecta de la renta neta o de cantidades o cuotas a deducir en un período impositivo sin que se llegue a producir la falta de ingreso o la obtención indebida de devoluciones por haberse compensado en un procedimiento de comprobación o investigación las cantidades pendientes de de compensación, deducción o aplicación. Como se deduce del supuesto de hecho, la actividad ilícita consiste en la acreditación o cálculo improcedente de dichas cantidades deducibles antes de que éstas lleguen a deducirse o compensarse, para lo cual, están previstas otras infracciones diferentes sobre las que igualmente puede recaer el sujeto infractor con posterioridad⁸⁰¹.

En estos supuestos la base de la sanción es la cantidad indebidamente determinada o acreditada para los primeros y para los segundos, esta cantidad indebidamente determinada o acreditada se corresponderá con el incremento de la renta neta o de la minoración de las cantidades a deducir del período impositivo.

Se trata, como la inmediatamente anterior, de una infracción grave castigada con una multa pecuniaria proporcional del 50 por 100 cuando se trate de partidas a deducir de la cuota o de los créditos tributarios aparentes.

En el artículo 197 se prevé un supuesto específico de infracción para las entidades en régimen de imputación de rentas cuando imputen incorrectamente “pagos a cuenta”, entre otras partidas, a los socios o

801 Si con posterioridad, el mismo sujeto infractor incurre en infracción como consecuencia de la compensación o deducción de los conceptos aludidos, a la sanción correspondiente se le deducirá la parte proporcional de la sanción prevista en el artículo 195, sin que el importe a deducir pueda exceder de la sanción correspondiente a la infracción ulteriormente cometida.

miembros de las mismas. Se trata de un tipo residual que se aplicará siempre que por el mismo comportamiento se le haya impuesto a la entidad en régimen de imputación de rentas una sanción por la comisión de las infracciones de los artículos 191, 192 ó 193 de la LGT⁸⁰². Cuando no se incurra en los tipos anteriores, estaremos ante una infracción grave, cuya base de la sanción será el importe que resulte de sumar las diferencias con signo positivo, sin compensación con las diferencias negativas, entre las cantidades que debieron imputarse a cada socio o miembro y las que se imputaron a cada uno de ellos. La sanción correspondiente será de una multa pecuniaria proporcional del 75 por 100.

Aunque no existe mención expresa hacia las prestaciones tributarias a cuenta, la LGT recoge otras infracciones en las que pueden verse implicados igualmente los sujetos de estas obligaciones. Es el caso de la infracción del artículo 203, en la que podemos establecer una relación indirecta con las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados, para su posible aplicación. Como cualquier otro obligado tributario, los sujetos implicados en las obligaciones tributarias a cuenta pueden incurrir en infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria relacionadas con aquéllas – artículo 203 de la LGT –. El presunto sujeto infractor debe estar, con carácter previo, debidamente notificado al efecto y como consecuencia realice actividades tendentes a *“dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de la Administración”*. Esta conducta infractora, como señala el apartado 3 del artículo 180 de la LGT puede concurrir con la infracción tipificada en el artículo 198 de la misma Ley sin que por ello se vea conculcado el principio de no concurrencia de sanciones tributarias.

802 Se corresponden con las infracciones tributarias por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación, por incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones y por obtener indebidamente devoluciones, respectivamente.

El presupuesto de hecho de esta infracción puede resultar bastante amplio y genérico pues, aunque vienen ejemplificadas en el apartado 1 del artículo algunas conductas de resistencia, obstrucción, excusa o negativa, no puede considerarse una lista cerrada al incluir el legislador la expresión “*Entre otras...*”⁸⁰³. Esta flexibilidad puede ocasionar algún problema para determinar la comisión de esta infracción y, sobre todo, deja mucho margen de maniobra y discrecionalidad a la Administración para considerar que una determinada conducta es constitutiva de esta infracción. En dicho supuesto se incluirán las siguientes conductas: no facilitar el examen de documentos, informes, antecedentes, libros, registros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar, programas y archivos informáticos, sistemas operativos y de control y cualquier otro dato con trascendencia tributaria. Otros consisten en no atender a los requerimientos debidamente notificados, la incomparecencia sin una justa causa en el lugar y tiempo indicados, negar o impedir la entrada o la permanencia en fincas o locales de funcionarios de la Administración tributaria o bien el reconocimiento de locales, máquinas, instalaciones y explotaciones relacionadas con las obligaciones tributarias o las coacciones a los funcionarios de la Administración tributaria.

Todas estas conductas, además de otras “*oportunas*” que considere la Administración, constituyen una infracción grave. Como sanción se ha previsto una general que consiste en una multa pecuniaria fija de 150 euros pero además se incluyen otras especiales para determinadas conductas. La primera se refiere a desatender en el plazo concedido requerimientos distintos a los previstos en el apartado siguiente. La sanción será de 150 euros si se incumple por primera vez, 300 euros si es por segunda vez y 600 euros por tercera vez. En el apartado siguiente se contempla una sanción específica para

803 Este carácter se ha conseguido mediante la utilización de términos como “cualquier otro dato con trascendencia tributaria” que deja un margen demasiado amplio y necesitará de una interpretación casuística, pues no es fácil, a priori, determinar la trascendencia tributaria.

las conductas de resistencia, obstrucción, excusa o negativa relacionadas con la aportación o al examen de documentos, informes, antecedentes, libros, registros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar, programas y archivos informáticos, sistemas operativos y de control o bien el incumplimiento del deber de comparecer, de facilitar la entrada o permanencia en fincas o locales o el reconocimiento de elementos o instalaciones o el deber de aportar datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria de acuerdo con lo establecido en los artículos 93 y 94 de la LGT⁸⁰⁴. Las sanciones contempladas variarán en función del comportamiento ilegal de que se trate:

- Multa pecuniaria fija de 300 euros, si no se comparece o no se facilita la actuación de la Administración o la información que se haya exigido dentro del plazo concedido en el primer requerimiento notificado al efecto.
- Multa fija de 1.500 euros, cuando se persista en el comportamiento indicado en el apartado anterior dentro del segundo requerimiento notificado al efecto.
- El tercer supuesto consiste en una multa proporcional del 2 por 100 de la cifra de negocios del sujeto infractor en el año natural anterior a aquel en que se produjo la infracción, con un mínimo de 10.000 euros, cuando no se haya comparecido o no se facilite la actuación administrativa o la información exigida en el plazo concedido para el tercer requerimiento notificado al efecto. En el caso en el que los requerimientos se refieran a la

804 El artículo 203 contiene un último apartado, el número 6, al que no podemos encontrarle ninguna relación con las obligaciones tributarias a cuenta ya que se refiere específicamente a las medidas cautelares y, por tanto, no vamos a hacer ninguna referencia al mismo.

información que debe contener las declaraciones debidas con carácter general en el cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de la LGT, la sanción en este caso va a consistir en una multa pecuniaria proporcional del 3 por 100 de la cifra de negocios del sujeto infractor del año natural anterior a aquel en que se produjo la infracción con un mínimo de 15.000 euros.

4.4. Responsabilidad en supuestos de infracciones cometidas por personas jurídicas.

Hemos observado cómo la legislación específica de cada uno de los impuestos sobre la renta ha previsto que personas jurídicas, incluidas las entidades en atribución de rentas, vienen obligadas a practicar e ingresar las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes por los rendimientos pagados, así como a ingresar sus propios pagos fraccionados. En relación con dichas obligaciones, estos sujetos, al igual que las personas físicas, pueden cometer infracciones tributarias e incluso sus conductas, cuando sean especialmente graves que pueden ser constitutivas de delito, para las que hay que buscar un responsable. Para analizar la responsabilidad de estas entidades, hay que distinguir las infracciones tributarias en el ámbito administrativo, de los delitos tributarios en el penal.

En relación con las primeras, las personas jurídicas y entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de la LGT, pueden ser sancionadas por las infracciones tributarias cometidas, cuando sean

responsables de éstas – artículo 179⁸⁰⁵ –. A continuación, el artículo 181 de la misma, contempla como sujetos infractores a las personas jurídicas y entidades indicadas en el apartado 4 del artículo 35, cuando realicen las acciones u omisiones que se tipifican en la ley como infracciones. En el ámbito de las infracciones tributarias quien responde por la sanción, junto con la deuda tributaria, son las personas jurídicas⁸⁰⁶. La jurisprudencia del Tribunal Constitucional ha puesto de manifiesto que ni el principio de culpabilidad ni el de personalidad de la pena o sanción pueden impedir la aplicación de responsabilidad directa de las personas jurídicas; estos sujetos tienen capacidad infractora en el ámbito administrativo⁸⁰⁷.

Por otro lado, el administrador o administradores, de hecho o de derecho, de estas entidades, que no hubiesen realizado los actos necesarios para impedir el incumplimiento de la obligación tributaria y de los deberes tributarios, o hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o bien, hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones, tendrán la condición de responsables subsidiarios y la responsabilidad se va a extender a las sanciones – artículo 43.1 LGT –, a pesar de que en el artículo 58 de la misma ley ya no se contemplan éstas como elemento integrante de la deuda tributaria, pero es que en este caso se pretende castigar la conducta negligente de estos sujetos que lleva a un acto ilícito⁸⁰⁸.

805 Art. 179.1 “*Las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley podrán ser sancionadas por hechos constitutivos de infracción tributaria cuando resulten responsables de los mismos*”.

806 Cfr. MARTÍN FERNÁNDEZ, J., “Los socios y administradores ante las deudas tributarias de una sociedad: estado de la cuestión”, *Crónica Tributaria*, núm. 79, 1996, págs. 104 y ss.

807 sentencia del Tribunal Constitucional 246/1991, de 19 de diciembre, RTC 1991,246.

808 La responsabilidad es subsidiaria respecto de la persona jurídica, pero en el caso de que sean varios los administradores rige la solidaridad, por tanto, la deuda puede exigirse íntegramente a cualquiera de ellos. La derivación de la acción administrativa para poder exigir el pago de la deuda a estos responsables requiere la previa declaración de fallido del

Lo mismo ocurría en el régimen anterior de la LGT de 1963, tras su modificación por la Ley 10/1985. El artículo 77.3 consideraba las personas jurídicas como sujetos infractores, pero además, la responsabilidad por las infracciones graves cometidas por las personas jurídicas se completaba, mediante el artículo 40.1 LGT, con la responsabilidad subsidiaria de los administradores de las mismas que no realizaren las actuaciones necesarias, dentro de sus competencias, para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, permitiendo el incumplimiento por quienes dependen de ellos o bien, adoptando acuerdos que facilitarían el cumplimiento de las infracciones⁸⁰⁹. Por tanto, a dichos administradores también se les aplicaban las sanciones correspondientes a las infracciones, como no era posible sancionar a los administradores autónomamente, como sí ocurría y ocurre en el orden penal, de este modo se evitaba que éstos resultaran impunes cuando obviamente su conducta era reprochable⁸¹⁰.

No han faltado autores que hayan criticado los inconvenientes de considerar a las personas jurídicas responsables. En opinión de ZORNOZA PÉREZ, la culpabilidad debe apreciarse sólo en relación con los titulares de los órganos, lo contrario produciría una quiebra del principio de responsabilidad de la sanción⁸¹¹. Pero por otro lado, si son los administradores los sancionados, estos pueden ser fácilmente compensados por la entidad por

deudor principal y de los responsables solidarios. Ésta se realizará mediante un acto administrativo, debidamente motivado, en el que previa audiencia del interesado o interesados se declare la responsabilidad y se determine el alcance de la misma – artículo 41.5 LGT –. No obstante, los responsables tienen derecho de reembolso frente al deudor principal en los términos que se establecen en la legislación civil – art. 41.6 LGT –.

809 Cfr. MATEU-ROS CEREDO, R. y RAMÓN Y CAJAL AGÜERAS, P. A., “Efectos penales y tributarios de la falta de ingreso...”, op. cit., pág. 205.

810 Cfr. HERRERA MOLINA, P. M., “Coautoría y participación en las infracciones tributarias y responsabilidad tributaria por actos ilícitos”, en la obra colectiva *Sujetos pasivos y responsables tributarios*. XVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho tributario, Cartagena de Indias, octubre, 1995. Marcial Pons-IEF, 1997, pág. 709.

811 Vid. ZORNOZA PÉREZ, V., *El sistema de infracciones y sanciones tributarias. Principios constitucionales del derecho sancionador*, Madrid, Civitas, 1992, pág. 192.

lo que es indiferente quién de los dos sea el sancionado⁸¹². Por estos motivos, la solución aportada por la LGT parece la más apropiada.

Queda clara, por tanto, la responsabilidad de las entidades jurídicas, sin necesidad de recurrir a los administradores de éstas para atribuirles la responsabilidad de las infracciones.

En el ámbito penal, la situación es diferente ya que las personas jurídicas no pueden ser sujetos activos de los delitos, de acuerdo con el brocardo latino *societas delinquere non potest*.

Para resolver este problema, por *Ley Orgánica 8/1983, de 25 de junio*, se incorporó al Código Penal el artículo 15 bis que decía lo siguiente:

“El que actuare como directivo u órgano de una persona jurídica o en representación legal o voluntaria de la misma responderá personalmente, aunque no concurran en él y sí en la entidad en cuyo nombre obrare, las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura de delito requiera para poder ser sujeto activo del mismo”.

Este precepto tenía como objeto evitar la impunidad de aquellos delitos en los que es el administrador o representante de una persona jurídica o física, el que realizaba los actos constitutivos del delito. De este modo, se imputaba, con cierta objetividad y de forma directa a los directivos, administradores o representantes, en definitiva, los que ostentan el poder efectivo de gestión, de una persona jurídica de los posibles delitos que pudieran haberse cometido, pasando a ser responsables como autores, cómplices o encubridores, en cuanto que sólo a las personas físicas se les atribuye la responsabilidad criminal⁸¹³.

812 Cfr. HERRERA MOLINA, P. M., “Coautoría y participación en las infracciones tributarias y responsabilidad tributaria por actos ilícitos”, op. cit., pág. 711.

813 Cfr. MATEU-ROS CEREZO, R. y RAMÓN Y CAJAL AGÜERAS, P. A., “Efectos penales y tributarios de la falta de ingreso...”, op. cit., pág. 214.

Términos muy similares se recogen el artículo 31 del actual Código Penal⁸¹⁴ para derivar la responsabilidad a los administradores de entidades. A su condición de directivo u órgano representante debe añadirse, por tanto, una serie de circunstancias que permitan la vinculación entre sus actuaciones al frente de la persona jurídica y la comisión de los hechos que se tipifican como delitos; no se le puede imputar el delito simplemente por el hecho de ejercer formalmente las funciones de administrador; debe haber realizado alguno de los hechos que describe la conducta punible del tipo. Esta vinculación es imprescindible para la imposición de una sanción penal como determina el artículo 1 del Código Penal.

Si se tratara de un órgano colegiado, responderán todos los que hubieren votado a favor del acuerdo porque en Derecho penal español no existe ningún delito colegial⁸¹⁵. Acorde con este precepto, la jurisprudencia⁸¹⁶

814 “El que actúe como administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica, o en nombre o representación legal o voluntaria de otro, responderá personalmente, aunque no concurren en él las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura de delito o falta requiera para poder ser sujeto activo del mismo, si tales circunstancias se dan en la entidad o persona en cuyo nombre o representación obre”.

815 ENRÍQUEZ SANCHO, R. “Consideraciones sobre el delito fiscal”, *Crónica Tributaria*, núm. 53, 1985, pág. 67.

816 Junto con la responsabilidad penal, los tribunales – SSTS de 30 de enero de 1991 y de 26 de abril de 1993 – también vienen atribuyendo la responsabilidad civil a los administradores, mientras que la persona jurídica solamente asumirá la responsabilidad civil subsidiaria, por aplicación del artículo 116 del Código Penal que señala que “quien responde criminalmente de un delito o falta lo es también civilmente”. La responsabilidad civil implica la obligación de indemnizar los daños producidos por la conducta antijurídica. La injusticia de la aplicación de este precepto ya ha sido puesta de manifiesto por la doctrina tributaria, ya que la aplicación del mismo lleva a resultados contrarios a las posiciones jurídico-subjetivas configuradoras del tributo y al principio de capacidad económica recogido en el artículo 31.1 de nuestra Constitución. Las características especiales de los delitos contra la Hacienda Pública deberían requerir una aplicación particularizada de este artículo 116 del CP. La responsabilidad civil que debe incluir el total de la cuota tributaria eludida más intereses de demora, más el resarcimiento del daño ocasionado, debería aplicarse en primer lugar a la persona jurídica que es el sujeto pasivo del tributo; la persona jurídica es la que en definitiva ha realizado el hecho imponible del tributo y la que manifiesta la capacidad económica gravada, por lo que exigir el pago de la deuda a los administradores supondría un enriquecimiento injusto para la entidad, sobre la que el administrador podrá ejercitar una acción de regreso. Para una mayor profundidad sobre estas cuestiones Vid. CHICO DE LA CÁMARA, P., “El delito fiscal en el ámbito de la imposición sobre la renta de las personas

viene condenando a los administradores o representantes de personas jurídicas⁸¹⁷.

Puede distinguirse, por tanto, dos supuestos diferentes de responsabilidad de las personas jurídicas en el ámbito administrativo y penal que no es sino el resultado de la aplicación de los principios del Derecho penal que impide la imputabilidad de los delitos a las personas jurídicas⁸¹⁸. Sin embargo, podemos resaltar que en el Derecho Administrativo sancionatorio se extiende la reprochabilidad de las conductas antijurídicas a las entidades jurídicas, debido a la naturaleza de las penas. Al tener las sanciones un carácter pecuniario, no rigen, en este sentido, los estrictos principios penales al admitirse la responsabilidad de las entidades jurídicas, sin necesidad de recurrir a los administradores de las mismas para el cumplimiento de las sanciones por las infracciones cometidas por dichos sujetos. El ámbito subjetivo de las infracciones tributarias coincide con los límites subjetivos del Derecho tributario, teniendo la consideración de posibles sujetos activos todos aquellos que ocupen una posición pasiva en las relaciones jurídico-tributarias, personas físicas o jurídicas que son sujetos pasivos de deberes u obligaciones impuestas por una norma tributaria.

jurídicas no debe alterar las posiciones jurídico-subjetivas del tributo”, *Quincena Fiscal*, núm. 11, junio, 1998, págs. 11 y ss.

817 Cfr. CHICO DE LA CÁMARA, P., “El delito fiscal en el ámbito de la imposición sobre la renta de las personas jurídicas no debe alterar las posiciones jurídico-subjetivas del tributo”, op. cit., págs. 11 y 12.

818 Cfr. FERREIRO LAPATZA, J. J., *La nueva Ley General Tributaria*, op. cit., pág. 254.

4.5. El delito de defraudación contra la Hacienda Pública⁸¹⁹.

El Título XIV del Código penal, bajo la rúbrica “De los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, recoge cinco artículos – del 305 al 310 – con los que se pretende proteger la contribución al sostenimiento de las cargas públicas de acuerdo con la propia capacidad económica – artículo 31 de la Constitución –, las aportaciones a la Seguridad Social como régimen público para todos los ciudadanos y el cumplimiento de los deberes fiscales que han nacido con la integración de España en la Unión Europea⁸²⁰.

La infracción tributaria tipificada en la LGT que hemos analizado en primer lugar, consistía en dejar de ingresar la deuda tributaria. Esta conducta ilícita constituye, indudablemente, un fraude contra la Hacienda Pública que, además, cuando alcanza una determinada cantidad puede convertirse en una conducta delictiva que viene tipificada en el Código penal. En determinadas circunstancias se ha considerado necesario castigar con la pena de privación de libertad por ser una acción más peligrosa contra el mismo bien jurídico protegido y por tanto la infracción administrativa no resulta suficiente⁸²¹. Si no se alcanzara la cuantía indicada, 15 millones de pesetas, la infracción tendrá

819 Tradicionalmente, la defraudación fiscal se ha concebido como una conducta compleja que conlleva, por un lado, una lesión al patrimonio de la Hacienda pública, y por otro, la concurrencia de artificios o simulaciones que conduzcan a error a la Administración. Con el pasar de los años, la doctrina penalista ha puesto de relieve que el engaño o falsedad no se considera un elemento fundamental para la realización del tipo delictivo, es suficiente con la presencia de una conducta y voluntad dirigida a producir un daño patrimonial a la Hacienda pública mediante la elusión tributaria. Vid. MATEU-ROS CEREZO, Ramón y RAMÓN Y CAJAL AGÜERAS, P. A. “Efectos penales y tributarios de la falta de ingreso...”, op. cit., págs. 209 y 210.

820 Cfr. BANACLOCHE PÉREZ, J., “Los delitos fiscales”, *Impuestos*, núm. 15/16, agosto, 1996, pág. 7.

821 Cfr. LUCHENA MOZO, G. M., *Retenciones e ingresos a cuenta en el Impuesto...*, op. cit., págs. 277 y 278.

carácter administrativo, de modo que parece que la aplicación de una norma u otra depende del importe de la cuota defraudada. Esta premisa no llega a ser del todo cierta ya que los tipos que configuran la infracción administrativa y el delito penal son distintos, así como la intensidad con que los principios sancionadores se refleja en uno y otro ámbito jurídico, aunque no el bien jurídico protegido que sí es el mismo⁸²².

Conforme a la Ley General Tributaria, cuando exista sospecha de que el comportamiento del sujeto sea constitutivo de delito, se ha previsto en el artículo 180 de la LGT, que la Administración deberá pasar el tanto de culpa a la jurisdicción correspondiente al tiempo que lo notifica al interesado⁸²³. Cuando la cuestión pasa a manos de la jurisdicción penal, la Administración deberá de abstenerse de seguir el procedimiento administrativo⁸²⁴ hasta que no exista una sentencia firme de la autoridad judicial o se produzca el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o bien, se produzca la

822 Cfr. ALONSO GONZÁLEZ, L. M., “Análisis y valoración del tipo infractor en el delito fiscal y en la infracción tributaria grave”, op. cit., págs. 10 y 18.

823 El artículo deja en manos de la Administración la decisión el que una infracción de determinada entidad pase a la jurisdicción penal. Esta facultad tan amplia que se concede a la Administración puede concebirse como un elemento de presión sobre el contribuyente que está siendo investigado. Cfr. ALONSO GONZÁLEZ, L. M., “Análisis y valoración del tipo infractor...”, op. cit., pág. 10.

824 La anterior redacción de este precepto, en el artículo 77.6 de la LGT de 1963, antes de que fuese modificado por la Ley 25/1995, se imponía a la Administración a suspender el procedimiento sancionador. La mención expresa del procedimiento sancionador y no administrativo, como se hace en la actualidad, planteó la duda de si la Administración independientemente podría girar la liquidación correcta sin que se frene la ejecutividad del acto administrativo por el proceso penal, ya que, según la normativa, sólo debía abstenerse de imponer sanciones, siendo posible la diversificación de procedimientos para poder recaudar las cantidades adeudadas. La especificidad del procedimiento penal no suponía ningún obstáculo para que la Administración pudiera girar la liquidación correspondiente. Esta posibilidad de doble actuación, administrativa respecto a la gestión tributaria, y penal en la represión criminal del delito fiscal, era susceptible de provocar interferencias que requerían una coordinación entre los ámbito judicial y administrativo; además de suponer un grave riesgo de lesión del principio de *non bis in idem*, así como de las normas sobre la prejudicialidad excluyente establecidas en la Ley de Enjuiciamiento Criminal. Vid. CARRETERO PÉREZ, A., “El sentido actual de los delitos contra la Hacienda Pública”, *Crónica Tributaria*, núm. 53, 1985, pág. 61 y 62 y ENRÍQUEZ SANCHO, R., “Consideraciones sobre el delito fiscal”, op. cit., pág. 72.

devolución del expediente por el Ministerio Fiscal. Si no se considera la conducta como constitutiva de delito, la Administración podrá continuar sus actuaciones a partir de los datos considerados probados por los tribunales. Si por el contrario resulta aplicable una sanción condenatoria judicial, esto impedirá la posibilidad de aplicar una sanción administrativa en virtud del principio de no concurrencia de sanciones tributarias⁸²⁵.

La sanción penal surge, siguiendo una política criminal, cuando en un determinado momento cultural de un país, por razones políticas, económicas y sociales, se llega a la conclusión de que algunas conductas no pueden ser

825 La devolución del expediente a la vía administrativa, en la que se aplicará la correspondiente sanción puede ser causa de inseguridad para el administrado en la regulación del delito fiscal, como pone de manifiesto ALONSO GONZÁLEZ, ya que cuando un tribunal de la jurisdicción penal absuelve o sobresee y después es la Administración quien entiende del asunto, puede interpretarse que la tipificación de la conducta no es del todo precisa y clara como para poder distinguir desde el principio si se trata de una infracción administrativa o de un delito penal. También presenta algunos problemas la necesidad de que el juez deba integrar el tipo con normas extrapenales a la hora de determinar la obligación y la deuda tributaria o los sujetos como el retenedor y el obligado a ingresar a cuenta, y, a partir de ahí, deberá aplicar las normas penales. La mayoría de las ocasiones, los jueces y tribunales acuden a la Administración tributaria, a través del expediente; el modo de conseguirlo consiste en convertir a los funcionarios que habían llevado el procedimiento administrativo previo al proceso penal en peritos, aunque se ha aclarado por la jurisprudencia en relación con esta situación que su pericia no versará sobre materias jurídicas – SAP Córdoba 16 de octubre de 2000 (PROV 2000/278642) –; no obstante, en algunos casos se ha propuesto la conveniencia de que el perito sea una persona distinta del actuario.

La interpretación del tipo del artículo 305 del Código Penal requiere un sobre esfuerzo para completar el análisis del elemento objetivo con el elemento subjetivo y con los principios que rigen el Derecho penal. La utilización de términos como el verbo defraudar desprovisto de matices, obliga a buscarle un significado en el Ordenamiento. Para evitar estos inconvenientes, propone ALONSO GONZÁLEZ, una coordinación entre los tipos de la infracción tributaria – “elusión del pago” – y el del delito – “defraudación” –, dejando este último para supuestos de auténtica peligrosidad. La propuesta consiste en eliminar el elemento objetivo en el tipo del delito, la defraudación, para sustituirlo por la ocultación “a través de la no declaración de los hechos que determinan la obligación de tributar o la declaración de hechos falsos dirigida a disminuir el importe de la obligación”. Con este nuevo tipo, se reduciría notablemente la dependencia del órgano jurisdiccional penal de los órganos administrativos, en la medida en que el elemento objetivo es más fácil de apreciarse desde fuera de las normas jurídico tributarias. Consistiría en prescindir de una conducta ambigua como es la defraudación para sustituirlo por un elemento objetivo del tipo que ponga de relieve la peligrosidad que justifique la adopción de medidas penales. Cfr. ALONSO GONZÁLEZ, L. M., “Análisis y valoración del tipo infractor...”, op. cit., págs. 10, 11 y 19,20.

toleradas en la escala de valores morales, sociales y del Ordenamiento jurídico, por lo que se decide aplicar una sanción más gravosa. Las sanciones administrativas en el ámbito tributario ya realizan la labor de proteger y salvaguardar los intereses de la Hacienda Pública, sin embargo, cuando la evasión y defraudación fiscal alcanza determinados niveles, por las mencionadas razones políticas y sociales, se considera necesario castigar esas conductas con la sanción máxima: la privación de libertad⁸²⁶. Para los administrativistas, los delitos por infracciones tributarias deben aparecer en casos excepcionales, únicamente cuando el fraude no se pueda combatir de otra forma porque las sanciones administrativas no suponen una represión suficiente de las conductas fraudulentas.

Hasta la redacción del vigente Código penal, la elusión del pago de las retenciones e ingresos a cuenta como constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, no ha sido una cuestión precisamente pacífica entre la doctrina y la jurisprudencia.

En relación con la obligación de ingresar las cantidades procedentes de la retención, no es tan reciente la posibilidad de exigir responsabilidad penal en caso de incumplimiento de esta obligación tributaria. Ya en el Estatuto de Recaudación de 29 de diciembre de 1948, se establecía en el artículo 113 que *“... si el ejecutor comprobase que la retención tuvo efecto, pondrá el hecho inmediatamente en conocimiento de la Tesorería para que por ésta se pase al tanto de culpa al Juzgado correspondiente por malversación de caudales públicos”*. Dicho precepto nos remitía al artículo 319 del Código Penal, entonces vigente, en el que se consideraba al empresario como depositario de las cantidades que hubiera retenido, en su caso, que desde el momento en que practicaba la retención, tales cantidades se consideraban caudales públicos pues se afectaba su ingreso en el Tesoro Público. Aunque el Estatuto se derogó

826 Cfr. CARRETERO PÉREZ, A., “El sentido actual de los delitos contra la Hacienda Pública”, op. cit., núm. 53, 1985, pág. 56.

por el Reglamento General de Recaudación, aprobado por *Decreto 3154/1968, de 14 de noviembre*, el artículo 113 del texto derogado se traspa al nuevo Reglamento al artículo 9º apartado tercero⁸²⁷.

No obstante, era unánime entre la doctrina penal y tributaria, la opinión de que en ningún caso era aplicable el artículo 319 del Código penal al no ingreso de las retenciones practicadas⁸²⁸, pero que en cambio se ajustaba perfectamente al tipo del delito de apropiación indebida recogido en el artículo 535 del Código penal⁸²⁹.

Entre los numerosos reproches que podían hacerse al precepto 319 del antiguo Código Penal de 1870, destaca su inclusión en el título II, bajo la rúbrica “De las falsedades”, cuando el bien jurídico dañado correspondía a los intereses patrimoniales del Estado y de la Administración local. Además, al tener carácter preconstitucional, no había referencia alguna a las Haciendas

827 Desafortunadamente, estos preceptos no tuvieron apenas aplicación y no porque no se diera el hecho tipificado en los mismos, sino debido a una alarmante tolerancia social del fraude fiscal. Vid. LÓPEZ VILLEGAS, P., “Las retenciones del Impuesto sobre la renta de las personas físicas y el delito de apropiación indebida”, *Crónica Tributaria* núm. 35, 1981, págs. 107 y 108.

828 Para tener una idea del contenido del derogado artículo 319, vamos a transcribir algunas de las puntualizaciones que dio la Fiscalía del Tribunal Supremo en la *Circular 2/1978* sobre dicho artículo para facilitar la determinación de los elementos objetivos del tipo delictivo: El sujeto activo puede ser el contribuyente o sustituto y las personas obligadas al pago de tributos, arbitrios y tasas a favor de las Haciendas provinciales o municipales. La referencia en el texto a los impuestos debe entenderse dirigida no sólo a los tributos así denominados, sino cualquier exacción fiscal o parafiscal. En cuanto al hecho antijurídico, éste va a consistir en la elusión directa e indirecta, por la obtención o disfrute ilícito de exenciones, desgravaciones, bonificaciones y otros beneficios fiscales. Para que exista punibilidad, la elusión debe superar una determinada cantidad y deben concurrir determinados medios fraudulentos. El ánimo de defraudar exige falsedad o anomalías sustanciales en la contabilidad que puede manifestarse en cualquier mutación de la verdad en documentos contables, presentando una imagen alterada o enmascarada en relación con la situación económica de la empresa, simulando u ocultando datos, mediante obstrucción a las actuaciones investigadoras de la Administración tributaria, desobediencia expresa o tácita.

829 Cfr. MATEU-ROS CEREZO, Rafael y RAMÓN Y CAJAL AGÜERAS, P. A., “Efectos penales y tributarios de la falta de ingreso de las retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, op. cit., pág. 201.

autonómicas; incorporaba presunciones sobre el ánimo defraudatorio y hacía un uso indiferenciado de los términos impuesto y tributo.

La reforma del Código Penal se aborda mediante la inclusión de tres nuevos delitos contra la Hacienda Pública – artículos 349, 350 y 350 bis – a través de la *Ley Orgánica 2/1985*. Esta Ley, que contenía un artículo único, introdujo el título VI del libro II del Código penal bajo la rúbrica “Delitos contra la Hacienda Pública” en el que se recogen dichos tipos delictivos. Con esta reforma se puso fin a la inadecuada regulación previa recogida en el capítulo VI “De la ocultación fraudulenta de bienes o de industria” – artículo 319 –, que tras la promulgación de la *Ley 50/1977, de 14 de noviembre*, pasa a denominarse “Del delito fiscal” y que se incluía, como se decía, en el título II denominado “De las falsedades”.

El legislador, consciente de todos estos inconvenientes que presentaba el artículo 319 y que dieron lugar a la inaplicabilidad de dicho artículo, agrava la responsabilidad en materia fiscal mediante la ampliación de tipos penales y la elevación importante de las penas⁸³⁰. Se elabora un nuevo artículo bajo un nuevo título, en el que se incluyen las Haciendas autonómicas, se suprimen las presunciones y además se introduce, con carácter obligatorio, una sanción de pérdida de subvenciones, créditos, beneficios e incentivos⁸³¹.

Centrándonos en el tema de las retenciones y demás obligaciones a cuenta, tradicionalmente, a pesar de las modificaciones del Código Penal, se ha considerado la falta de ingreso de las obligaciones a cuenta como un delito de apropiación indebida⁸³². Esta opinión se fundamentaba, principalmente, en

830 Cfr. MATEU – ROS CEREZO, R. y RAMÓN Y CAJAL AGÜERAS, P. A., “Efectos peales y tributarios de la falta de ingreso...”, op. cit., pág. 208.

831 Cfr. RUIZ Y GÓMEZ DE BONILLA, E., “Breves reflexiones sobre algunos aspectos...”, op. cit., págs. 288 -289 y 295.

832 Tipificado en el artículo 535 del anterior Código penal señalaba que “Serán castigados con las penas señaladas en el artículo 528 y, en su caso, con las del 530, los que, en perjuicio del otro, se apropiaren o distrajeren dinero, efectos, o cualquier otra cosa mueble

una consolidada jurisprudencia para los casos de falta de ingreso de las cuotas de la Seguridad Social con la que se equiparaban⁸³³. La tipicidad en el ámbito penal resulta de especial importancia, por lo que hay que atender, con absoluta fidelidad, al tipo descriptivo de la conducta delictiva. Por este motivo, una parte de la doctrina optó por esta posibilidad, ya que entendía que el incumplimiento de retenciones, ingresos a cuenta o pagos fraccionados – especialmente los dos primeros – no podía incluirse en el tipo del artículo 349 del anterior Código, de fraude a la Hacienda Estatal, Autonómica o Local por la elusión del pago de tributos o por el disfrute indebido de beneficios fiscales⁸³⁴. Los importes correspondientes a las obligaciones a cuenta no pueden identificarse con la cuota y, hasta 1996, tampoco estaban considerados como deuda tributaria, por lo que no era posible encajarlo en dicho tipo penal⁸³⁵.

que hubiera recibido en depósito, administración o por otro título que produzca obligación de devolverlos o negaren haberlos recibido”. En el vigente Código penal – Ley Orgánica 10/1995, de 23 de diciembre – se recoge en el artículo 252.

833 Las primeras sentencias en las que empezó a apreciarse un delito de apropiación indebida ante la ausencia de ingreso de las cantidades retenidas fueron las STS de 15 de diciembre de 1983, de 9 de junio de 1986 y 24 de diciembre de 1986. En estas se argumenta que el empresario desde que practica la retención, el importe de la misma, pasa a constituir un patrimonio separado que está sujeto a un fin que no es otro que el ingreso en el Tesoro. Esta circunstancia convierte al empresario en depositario hasta el momento en que se verifique el ingreso en el organismo correspondiente. De este modo entendía el Tribunal que el empresario poseía las cantidades por uno de los títulos tipificados en el artículo 535 del anterior Código penal: “el empresario posee las cantidades detraídas en virtud de uno de los títulos expresamente aludidos en el artículo 535 del Código Penal, pero en todo caso, lo que no puede ponerse en duda es que la posee en virtud de un título de los innominados a los que abarca la fórmula genérica del mentado precepto penal”, RJ 1986\7990, STS de 24 de diciembre.

834 Entre otros, MATEU-ROS CEREZO, R. y RAMÓN Y CAJAL AGÜERAS, P. A. “Efectos penales y tributarios de la falta de ingreso...”, op. cit., pág. 211 y ss.

835 En cambio, el tipo de la apropiación indebida parecía más coincidente. El objeto, se trataba de dinero, entre otras cosas por lo que no planteaba duda alguna. En cuanto al título por el que posee dichas cantidades de dinero, esto sólo podía admitirse si se identificaba el retenedor como depositario. El retenedor, en cumplimiento de su deber de retención, impuesto por la Ley, detrae del trabajador una cantidad de dinero que no le entrega, sino que queda afecta al ingreso en el Tesoro, por lo que para los defensores de esta postura, se convertía en depositario de las cantidades retenidas. Aunque no existe traslado material del importe, el empresario que se hallaba en posesión del dinero a título de dueño,

Como contrapartida, una de las consecuencias de admitir el incumplimiento de estas obligaciones como delito de apropiación indebida, era la consideración del sujeto como mero agente colaborador de la Hacienda y no como un auténtico obligado tributario, cuya función consistiría en ser depositario de fondos públicos al que se le imputa la obligación de ingresar anticipadamente ingresos ajenos⁸³⁶. Sin embargo, este tipo tampoco parecía muy adecuado para la falta de ingreso de las retenciones ya que la apropiación indebida sólo se produce cuando alguien se apropia de algo ajeno en forma dolosa y queda manifiesta la intención de usar o disponer de ella como dueño y con ánimo de no restituirla. Se trata de un delito que exige una actuación consciente y voluntaria para alcanzar el resultado delictivo; era difícil, por tanto, determinar la concurrencia de los elementos delictivos determinantes de la culpabilidad e incluso, el propio elemento objetivo de incorporar los bienes a su patrimonio, ya que, en realidad, nunca ha salido del mismo.

como consecuencia de la retención, el título cambia y pasa a ser poseedor de cosa ajena. En cuanto a la culpabilidad en el delito de apropiación indebida, era más difícil determinarla en la omisión de la retención y el ingreso, especialmente el ánimo de lucro, ya que al tratarse de dinero habría que investigar sobre el propósito del retenedor que se reflejara en actos manifestantes de dicha intención lucrativa, como los actos de disposición o cualquier otro que deje claro que no hubo una mera dilación en el cumplimiento del ingreso, sino una auténtica intención de incorporar dichas cantidades a su patrimonio. Cfr. LÓPEZ VILLEGAS, P., “Las retenciones del Impuesto sobre la Renta...”, op. cit., pág. 109.

836 Si efectivamente, se considera al retenedor como agente colaborador de Hacienda Pública y no como sujeto pasivo de los tributos que porcentualmente y periódicamente se retienen, no será admisible la calificación como delito fiscal de la omisión del ingreso de cantidades que, además, son meros anticipos a cuenta de un impuesto no devengado. En este contexto, el retenedor no es sino un depositario de fondos públicos al que se imputa la carga de retener y un deber de ingreso de tributos ajenos, por lo que el Estatuto de Recaudación, en la redacción dada por el Real Decreto de 29 de diciembre de 1948, artículo 113, calificaba el impago de retenciones como malversación de caudales públicos, al considerarse al retenedor como depositario ex lege. Cfr. MATEU-ROS CEREZO, R. y RAMÓN Y CAJAL AGÜERAS, P. A., “Efectos penales y tributarios de la falta de ingreso...”, op. cit., pág. 211 y ss. En contra, MORIES JIMÉNEZ, M. T., “La retención a cuenta en el Impuesto...”, op. cit., págs. 365 y ss.

Por el contrario, para otro sector de la doctrina no había duda alguna de que se trataba de un delito común de defraudación del anterior artículo 349⁸³⁷, introducido por la *Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril, de Reforma del Código penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública*⁸³⁸. Si la existencia de defraudación tributaria se fundamenta en el perjuicio económico ocasionado a la recaudación mediante la elusión del pago del tributo, PÉREZ ROYO reconoce que en los supuestos de retención, cuando se incumple el ingreso de las cantidades retenidas o que debieron retenerse, se produce igualmente un perjuicio económico que puede ser calificado como elusión del pago de tributos y por tanto, defraudación tributaria⁸³⁹. Para este autor, la falta de pago de retenciones podía perfectamente integrarse en el bien jurídico protegido debido a dicho perjuicio económico que puede ocasionar. La clave estaba en la misma regulación tributaria del régimen de retenciones a cuenta, en concreto, el artículo 36, párrafo 3 de la Ley IRPF de 1978⁸⁴⁰. De este modo, el retenido, en todo caso, podía deducirse las cantidades que le retuvieron o

837 Decía el artículo “*El que defraudare a la Hacienda estatal, autonómica o local, eludiendo el pago de tributos o disfrutando indebidamente de beneficios fiscales, siempre que la cuantía de la cuota defraudada exceda de 5.000.000 de pesetas, será castigado con la pena de prisión menor y multa del tanto al séxtuplo de la cuantía citada.*”

A efectos de determinar la cuantía mencionada en el párrafo anterior, si se tratare de tributos periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada período impositivo, y si este fuere inferior a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. En los demás tributos, la cuantía se entendería referida cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación.

Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones públicas o crédito oficial y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales durante un período de tres a seis años”.

838 ENRÍQUEZ SANCHO, op. cit., PÉREZ ROYO, F., op. cit. y RUIZ Y GÓMEZ DE BONILLA, E., op. cit. Para ENRÍQUEZ SANCHO, aunque puede plantearse la calificación como apropiación indebida cuando el retenedor deduce a los contribuyentes las retenciones y posteriormente no las ingresa, prevalece la calificación del delito fiscal por el principio de especialidad y la superioridad de la pena. Cfr. “Consideraciones sobre el delito fiscal”, *Crónica Tributaria*, núm. 53, 1985.

839 Cfr. PÉREZ ROYO, Fernando. “La configuración de la acción típica del delito...”, op. cit., pág. 359.

840 Decía este artículo: “*las cantidades efectivamente satisfechas por los sujetos obligados a retener se entenderán percibidas en todo caso con deducción del importe de la retención correspondiente*”.

debieron haberle retenido, y será el retenedor el único responsable de dichas cantidades, sin que la Administración pudiera dirigirse al sujeto pasivo o contribuyente para resarcir la falta de pago, exigiéndole el pago total de la deuda tributaria, sin deducción de las retenciones no ingresadas. En estos supuestos, el daño patrimonial se produce directamente por el incumplimiento de la obligación correspondiente al retenedor y no por el contribuyente. En estos supuestos, por tanto, si la elusión del pago de tributos es el elemento de la conducta típica que directamente va ocasionar el perjuicio económico a la recaudación requerida para que tenga lugar una auténtica defraudación tributaria, es necesario reconocer que en los supuestos de retención, el incumplimiento del deber de ingresar las cantidades retenidas o que debió retener por parte del sujeto obligado a ello, da lugar a un efectivo perjuicio económico lo que nos lleva a su calificación como elusión del pago de tributos⁸⁴¹.

Aunque, en principio, lo natural es que el sujeto activo del delito fuera el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria, podemos plantearnos, sin embargo, si esto pudiera ser obstáculo para que otros sujetos intervinientes en las relaciones tributarias, como los retenedores, los representantes de los sujetos pasivos, los asesores fiscales de estos, pudieran realizar la conducta descrita en el artículo 349 del Código penal⁸⁴². Para que se produzca la comisión del delito es imprescindible la existencia previa de una obligación tributaria – o la concesión de un beneficio fiscal –, es decir, una relación obligacional entre la Hacienda Pública y el particular, pero del texto literal del precepto no se derivaba expresamente que la elusión del pago debía ser de “sus propios” tributos. El resultado buscado por el precepto es la elusión del pago de tributos, independientemente de que sean propios o ajenos. Dentro de

841 Cfr. PÉREZ ROYO, F., “La configuración de la acción típica...”, op. cit., pág. 360.

842 Cfr. PEÑA VELASCO, G. de la “Reflexiones sobre el artículo 349 del Código penal”, *Crónica Tributaria* núm. 53, 1985, pág. 261 y ss.

este discurso, una de las opciones que se pueden plantear como válidas, como ya hemos señalado, es la de que el retenedor sea sujeto activo de este delito contra la Hacienda Pública. A pesar de todo, DE LA PEÑA VELASCO, es partidario de subsumir la conducta del retenedor que no ingresa en el Tesoro, en el delito de apropiación indebida. En su opinión, el apoderamiento de caudales ajenos con ánimo de lucro queda fuera de la ratio legis del delito contra de defraudación de impuestos. Reconoce, en cambio, que esta solución del delito de apropiación indebida, sólo da respuesta al supuesto en que se hubiera retenido pero no ingresado, quedando excluido el caso en que tampoco se practique la retención previa, a pesar de que se produce el mismo perjuicio a la Administración pública⁸⁴³, ya que el retenedor está igualmente obligado al ingreso de las cantidades que hubiera debido retener⁸⁴⁴. La diferencia en uno y otro supuesto es que en el primero se produce una apropiación de las cantidades retenidas por parte del sujeto obligado a retener, mientras que en el segundo dicha apropiación no se produce y el perjuicio que se ocasiona a la Hacienda Pública no va acompañado del enriquecimiento injusto del retenedor, por lo que no puede considerarse apropiación indebida.

Para este segundo supuesto, de la PEÑA VELASCO se manifestó partidario de admitir, en un principio y tras el análisis de cada caso concreto, la posibilidad de que el retenedor no sustituto pueda ser sujeto activo del delito fiscal contemplado en el artículo 349⁸⁴⁵.

843 Efectivamente, no puede extenderse a dichos supuestos en los que el retenedor no comete ninguna apropiación; además de que no puede aplicarse en el ámbito penal la presunción de retención que recoge la normativa fiscal para que se considerara, en todo caso, que nos encontramos ante un supuesto de apropiación indebida. Cfr. PÉREZ ROYO, Fernando. “La configuración de la acción típica...”, op. cit., pág. 361.

844 Cfr. PEÑA VELASCO, G. de la, “Reflexiones sobre el artículo 349...”, op. cit., pág. 262 y 263.

845 Cfr. PEÑA VELASCO, G. de la, “Reflexiones sobre el artículo 349...”, op. cit., pág. 264.

Desde la *Ley Orgánica 10/1995 de 23 de noviembre* el Código penal hace, finalmente, una referencia expresa a retenciones e ingresos a cuenta⁸⁴⁶.

846 Dice el artículo 305 del Código penal “1. *El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de 120.000 euros, será castigado con la pena de prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía.*

Las penas señaladas en el párrafo anterior se aplicarán en su mitad superior cuando la defraudación se cometiere concurriendo alguna de las circunstancias siguientes:

a) La utilización de persona o personas interpuestas de manera que quede oculta la identidad del verdadero obligado tributario.

b) La especial trascendencia y gravedad de la defraudación atendiendo al importe de lo defraudado o a la existencia de una estructura organizativa que afecte o puede afectar a una pluralidad de obligados tributarios.

Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de tres a seis años.

2. A los efectos de determinar la cuantía mencionada en el apartado anterior, si se trata de tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada período impositivo o de declaración, y si éstos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. En los demás supuestos, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación.

3. Las mismas penas se impondrán cuando las conductas descritas en el apartado 1 de este artículo se cometan contra la Hacienda de la Comunidad Europea, siempre que la cuantía defraudada excediera de 50.000 euros

4. Quedará exento de responsabilidad penal el que regularice su situación tributaria, en relación con las deudas a que se refiere el apartado primero de este artículo, antes de que se le haya notificado por la Administración tributaria la iniciación de actuaciones de comprobación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de regularización, o en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o cuando el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.

La exención de responsabilidad penal contemplada en el párrafo anterior alcanzará igualmente a dicho sujeto por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de

Si consideramos las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados como tributos, es fácil de encajar el tipo de este delito, basta con dejar de ingresar las cantidades correspondientes a los mismos por un importe superior a quince millones de pesetas para que se concurra en este delito, ya que el primer supuesto previsto en el artículo es la elusión del pago de tributos. No obstante, hoy por hoy, esto no está pacíficamente admitido por la doctrina ni mucho menos por la jurisprudencia, por lo que vamos a analizar el tipo de este delito tal y como resulta aplicable en la actualidad.

El tipo delictivo puede consistir en una acción u omisión que produzca un perjuicio económico a la Hacienda Pública⁸⁴⁷. El artículo 31.1 de la Constitución Española señala que *“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad...”*. Este deber se traduce en el pago de los tributos por todos los ciudadanos, por lo que el bien jurídico protegido es el patrimonio de la Hacienda, destinado fundamentalmente a sufragar los gastos públicos⁸⁴⁸. El delito de defraudación

regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria”.

Este artículo ha sido modificado recientemente por la *Ley Orgánica 15/2003, de 25 de noviembre* (BOE 26 noviembre de 2003).

847 Ello comporta tanto las declaraciones como las ocultaciones, inexactitudes o falsedades, incorporando lo impropio u omitiendo lo que se debió incluir como el incumplimiento en la formulación de las declaraciones obligadas. No se incluirán, en cambio, las acciones u omisiones originadas por errores aritméticos, materiales y de hecho o por el criterio seguido en la calificación tributario o por la deficiente aplicación de la técnica liquidatoria. Cfr. BANACLOCHE PÉREZ, J., “Los delitos fiscales”, op. cit., pág. 8.

848 Sobre el bien jurídico protegido del delito fiscal no existe unanimidad en la doctrina penal. Se ha señalado como tal “el orden económico como manifestación del orden social tutelado por el Estado” (SAP Granada 4 de junio de 2001); “el interés patrimonial de la Hacienda Pública, interés que se concretará en el de la efectiva, completa y puntual recaudación de los tributos exigibles por el imperio de la Ley” (SAP Barcelona 30 de octubre de 2001); “el patrimonio de la Hacienda Pública en su faceta de recaudación tributaria” (SAP Barcelona 31 de julio de 2001); “la justicia y la función tributaria” (SAP Barcelona de 13 de diciembre de 1999); o un bien jurídico supraindividual y plural que abarcaría la justicia, la función tributaria y los principios constitucionales que la rigen (SAP Córdoba 16 de octubre de 2000 y SAP Barcelona de 21 de octubre de 1999). Vid. PÉREZ ROYO, F., “Derecho Financiero y Tributario. Parte General”. Civitas, 11ª edición, 2001. Pág. 296.

es un delito de resultado en el que para que se cumpla el tipo, la acción u omisión del autor debe producirlo directamente que consiste en el perjuicio económico para la recaudación tributaria⁸⁴⁹. Para el cumplimiento de este tipo delictivo, es necesaria una defraudación, maquinaciones fraudulentas con la intención de impedir, ocultar o dificultar gravemente que se conozca la realidad, el presupuesto de hecho que determina la tributación, en concreto, la obligación de practicar la retención o el ingreso a cuenta; es necesaria la concurrencia de un elemento subjetivo injusto como es el ánimo de defraudar⁸⁵⁰.

En las redacciones anteriores del artículo 349, se incluían dentro del tipo, medios o instrumentos determinados para cumplir el tipo delictivo sin los cuales no se consideraba que existía defraudación. La supresión de dichas formas determinadas y de tipificadas cerradas en la descripción de la conducta convirtió el delito de defraudación en un tipo abierto y en opinión de PÉREZ ROYO, la conducta típica de la defraudación tributaria se convirtió en una conducta legalmente indeterminada, correspondiendo al intérprete precisar los contornos de la misma y perfilar el tipo “abierto” que ha elaborado el legislador⁸⁵¹.

En la redacción actual se continúa con este tipo “abierto” y únicamente se hace mención a circunstancias concretas en el comportamiento de los autores para la defraudación como criterios para graduar las sanciones – tales

849 La doctrina se divide en la calificación de este delito como un delito común que puede ser cometido por cualquiera, o como un delito especial o delito de propia mano. La primera postura se justifica en los propios términos del artículo 305 “El que defraudare...”. Para los que defienden que se trata un delito especial, entre los que nos incluimos, argumentan que el delito sólo puede cometerse por aquéllos sujetos que revistan la cualidad de obligados tributarios. Vid. CHICA DE LA CÁMARA, P., “El delito fiscal en el ámbito de la imposición sobre la renta de las personas jurídicas no debe alterar la posiciones jurídico-subjetivas del tributo, op. cit., págs. 12 y 13.

850 Cfr. BANACLOCHE PÉREZ, J., “Los delitos fiscales” op. cit., pág. 8. y ALONSO GONZÁLEZ, L. M., “Análisis y valoración del tipo infractor...”, op. cit., pág. 19.

851 Cfr. PÉREZ ROYO, F., “La configuración de la acción típica...”, op. cit., pág. 372.

como la utilización de persona o personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero obligado tributario o la existencia de una estructura organizativa que afecte o pueda afectar a una pluralidad de obligados tributarios –, las cuales deben concurrir junto con el comportamiento elusivo de los tributos, para determinar que la pena sea aplicada en su mitad superior. En cuanto a la “*especial trascendencia y gravedad de la defraudación atendiendo al importe*”, podemos decir que se trata de una circunstancia no demasiado concreta que puede afectar a la seguridad jurídica del inculpado, cuando fácilmente podría haberse indicado el importe que origina tales consecuencias. Lo mismo puede decirse en cuanto a la poca concreción de la “estructura organizativa”⁸⁵².

En la tipificación específica de las retenciones e ingresos a cuenta, como en el caso de los tributos, el delito consiste en “*eludir el pago*”. No basta simplemente con dejar de pagar, sino que debe haber una intencionalidad para procurar evitar el pago⁸⁵³. Es evidente la antijuridicidad de la conducta del que retiene y no ingresa el importe en el Tesoro; sin embargo, puede resultar que es más difícil determinar ésta en los supuestos en los que el sujeto ni retiene ni ingresa posteriormente las cantidades que hubiera debido de retener, al igual que los ingresos a cuenta que se trata de una cantidad a repercutir al contribuyente por originarse tras el pago de un rendimiento en especie. Por este y otros motivos, BANACLOCHE PÉREZ ha propuesto la eliminación del tipo penal de la referencia a retenciones e ingresos a cuenta, debido a la dificultad de determinar en estas conductas una auténtica maquinación fraudulenta contra la Hacienda Pública⁸⁵⁴.

852 Cfr. BANACLOCHE PÉREZ, J., “Los delitos fiscales”, op. cit., págs. 14 y 15.

853 Cfr. BANACLOCHE PÉREZ, J., “Los delitos fiscales”, op. cit., pág. 9.

854 Indica el autor la poco frecuente conducta entre los contribuyentes de deducir en la liquidación del impuesto aquellas retenciones no practicadas, o la, ya suprimida, elevación al íntegro como consecuencia de la presunción de retenciones por su carácter lesivo del principio constitucional de capacidad económica la complejidad de aplicación de retenciones

Del tipo del delito recogido en el artículo 305, queremos señalar que sólo hace referencia expresa a retenciones e ingresos a cuenta, por tanto no cabe duda de que de acuerdo con este artículo, constituye fraude a la Hacienda Pública la elusión del pago de las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener y de los ingresos a cuenta de las retribuciones en especie⁸⁵⁵. Esta mención pone punto y final a todas las discusiones que se plantearon sobre la apreciación de un delito de apropiación indebida en la falta de ingreso de retenciones e ingresos a cuenta.

No pueden entenderse incluidos en este concepto ni las repercusiones, características de los impuestos indirectos, ni las “pretendidas auto-retenciones”, ni cualquier otro ingreso a cuenta que no proceda de las retribuciones en especie – como en el caso de ingresos presuntos en operaciones vinculadas –, ni tampoco a otros pagos a cuenta o posteriores a la liquidación ya establecidos o que pudieran establecerse⁸⁵⁶. Tampoco hace ninguna mención a los pagos fraccionados de lo que, en principio, puede traducirse, de acuerdo con el principio de tipicidad, que la falta de ingreso de las cantidades correspondientes a los pagos fraccionados, sea el importe que sea, no va a constituir un delito contra la Hacienda Pública. Este diferente tratamiento puede resultar injusto y desigual en relación al previsto para las retenciones y los ingresos a cuenta, pues al igual que éstos, los pagos fraccionados son también obligaciones tributarias autónomas e independientes

en algunos casos y la fácil comprobación, en la mayoría de los casos, de las retribuciones satisfechas sin retención que estén contabilizadas o cuando exista cotización a la Seguridad Social, e incluso la misma normativa tributaria que impide devolver cantidades que no han sido retenidas. Cfr. BANACLOCHE PÉREZ, J., *Ibidem*, págs. 10 y 11.

855 Como señalan MERINO JARA y SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, en cada reforma de la normativa penal se pierde la oportunidad para incluir como agravante la omisión de las cantidades efectivamente retenidas, al incorporar esta conducta un mayor desvalor a la acción. Vid. MERINO JARA, I. y SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J. L., “La elusión del pago de cantidades a cuenta de tributos y la proyectada reforma de los delitos contra la Hacienda Pública”, *Revista española de Derecho Financiero*, Civitas, núm. 86, 1995, pág. 295.

856 Cfr. BANACLOCHE PÉREZ, J., “Los delitos fiscales”, *op. cit.*, pág. 10.

de la obligación tributaria principal del impuesto directo a las que viene compelido el sujeto titular de actividades económicas.

No obstante, como ya hemos puesto de manifiesto al tratar los supuestos de infracciones tributarias, el pago fraccionado se caracteriza por unas circunstancias especiales aunque procedan igualmente en el ámbito de la imposición sobre la renta, entre las que destaca que el sujeto obligado al ingreso de los mismos coincide con el futuro sujeto pasivo del impuesto sobre la renta. Precisamente de esta circunstancia se deriva que el incumplimiento del pago fraccionado no pueda ser considerado como elusión del pago de los tributos. El impago de la obligación a cuenta no crea un perjuicio directo a la Hacienda Pública, en cuanto que puede ser subsanado en la declaración-liquidación anual en la que deberá deducirse exclusivamente los pagos fraccionados efectivamente ingresados⁸⁵⁷.

Cuando se deja de ingresar los pagos fraccionados en el plazo previsto, al finalizar el período impositivo podemos encontrarnos ante dos situaciones diferentes. O bien, el mismo sujeto realiza su autoliquidación completa, incluyendo todos los rendimientos y sin practicar deducción alguna de los pagos fraccionados que hubiera debido efectuar trimestralmente, cumpliendo con el pago íntegro de la cuota tributaria correspondiente⁸⁵⁸, aunque no hay que perder de vista que la obligación de efectuar pagos fraccionados se ha

857 Cfr. PÉREZ ROYO, F., “La configuración de la acción típica...”, op. cit., pág. 361.

858 En este caso estaríamos ante el supuesto de regularización a que se refiere el apartado 4 del artículo 305 del Código penal al que el mismo le concede la exención de la responsabilidad penal: “4. *Quedará exento de responsabilidad penal el que regularice su situación tributaria, en relación con las deudas a que se refiere el apartado primero de este artículo, antes de que se le haya notificado por la Administración tributaria la iniciación de actuaciones de comprobación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de regularización, o en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o cuando el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias*”.

incumplido completamente⁸⁵⁹. O bien, en la misma autoliquidación deduce el importe de los pagos fraccionados como si estos se hubiesen efectuado lo que dará como resultado en el cálculo de la cuota tributaria un importe inferior o incluso a la devolución de cantidades por el presunto exceso en el ingreso de las cantidades anticipadas en concepto de obligaciones tributarias a cuenta. En este supuesto, el perjuicio económico será temporal y no definitivo, pudiendo compensarse con los intereses de demora, más las sanciones correspondientes en vía administrativa, pero no por la vía penal⁸⁶⁰.

¿Cuál es, por tanto, la reacción del Ordenamiento penal ante estas conductas? En cuanto al primer caso puede haber lugar a dudas porque el precepto se refiere a “tributos” y a “importe de la cuota defraudada” y el pago fraccionado, desde nuestro punto de vista, puede constituir un tributo cuyo impago se subsumiría en el tipo de este delito sin duda alguna. No obstante, en la actualidad y debido a la articulación de esta prestación en los impuestos sobre la renta, esta opción no resulta aplicable. Por otro lado, la omisión del ingreso ocasiona un perjuicio económico a la recaudación tributaria periódica.

No hay que olvidar el principio de tipicidad que en tema de infracciones y sanciones constituye una garantía fundamental de la seguridad jurídica por

859 La actitud rectificadora posterior del sujeto parece ser suficiente para el legislador para eximir de toda responsabilidad penal a este sujeto. Además esta conducta ya viene castigada en el ámbito administrativo, artículo 198 de la LGT, por no presentar autoliquidaciones en plazo; el ingreso de la cuota íntegra evita el perjuicio económico final de la Administración por lo que se califica como simple infracción leve. Sin embargo, desde mi punto de vista, sí que se ocasiona un perjuicio económico a la Administración, aunque sea transitorio, con esta conducta pues se le está privando de unos ingresos periódicos y de una disponibilidad de líquido que es el fundamento de estas obligaciones y el bien jurídico que se protege cuando se tipifican como infracciones o delitos la falta de retenciones e ingresos a cuenta como hemos visto hasta ahora. Con esto no quiero decir que deba imponerse una sanción mayor, sino simplemente poner de manifiesto este hecho ya que la rectificación posterior del sujeto es razón suficiente para no imponer una sanción mayor.

860 Cfr. PÉREZ ROYO, F., “La configuración de la acción típica...”, op. cit., pág. 361.

lo que no puede admitirse ninguna interpretación amplia para introducir supuestos sobre los que no se hace ninguna referencia en el tipo delictivo⁸⁶¹.

Mientras que en el Ordenamiento tributario no habría lugar a dudas pues el texto es muy claro al referirse a la “*totalidad o parte de la deuda tributaria*”, en el Código penal los términos empleados son distintos. Sería conveniente que el legislador optase por utilizar los mismos términos en ambos textos legales pues en definitiva se está haciendo referencia a conductas idénticas cuyo régimen de responsabilidad, administrativo o penal, va a depender de la cuantía defraudada. El uso de conceptos diferentes sólo lleva a crear confusión y dudas respecto de su aplicación.

El segundo supuesto delictivo, por el contrario, sí está previsto como delito de defraudación cuando se obtiene una devolución de forma indebida y la cuantía supere los quince millones de pesetas. Además, señala el precepto que la cuantía correspondiente a la deuda tributaria que deje de ingresarse se determinará por cada período impositivo, lo que nos lleva a tener que esperar hasta el plazo de presentación de la autoliquidación del impuesto sobre la renta para ver si el sujeto, que en este momento ya puede denominarse contribuyente, ingresa o no el total de la deuda tributaria y en función de la cuantía se determinará el delito de defraudación. Como consecuencia de este inciso no podrá considerarse autónomamente el incumplimiento de los pagos fraccionados como constitutivo de un delito contra la Hacienda Pública, a pesar del daño económico que ocasiona a la Administración. Esto será sin perjuicio de la aplicación de otras infracciones administrativas por el incumplimiento de deberes formales como la presentación de las autoliquidaciones correspondientes a los ingresos a cuenta.

861 Cfr. MORIES JIMÉNEZ M. T., *La retención a cuenta en el Impuesto...*, op. cit., pág. 371.

Volviendo al análisis de las retenciones e ingresos a cuenta, y del delito que constituye el impago de los mismos, hay que decir que los autores del delito, en este caso, son los retenedores y los sujetos que abonen rentas en especie. De acuerdo con la normativa de los tributos sobre la renta, el sujeto pasivo, en su autoliquidación, deberá deducir las cantidades que en su caso se hubieran debido retener y las correspondientes a los ingresos a cuenta, dejando como únicos responsables del fraude a los sujetos obligados a las retenciones e ingresos a cuenta.

Pero aquí, al igual que en el supuesto de los pagos fraccionados, podría producirse una regularización posterior por el sujeto pasivo del impuesto si en su autoliquidación omite la deducción de las retenciones e ingresos a cuenta y procede al pago íntegro de la cuota tributaria. A pesar de esto, el retenedor y el obligado a cuenta van a seguir siendo los únicos responsables de esos ingresos a los que la Administración podrá dirigirse por el incumplimiento y será autores, sin duda, o bien de una infracción tributaria o bien de un delito de defraudación, dependiendo de la cuantía. No obstante, a pesar de lo indicado en el tipo del delito, es cierto que el ingreso íntegro del tributo sobre la renta del sujeto pasivo, omitiría el perjuicio económico para la Hacienda y por tanto no habría lesión del bien jurídico protegido al recibir la Administración la recaudación debida.

El mismo artículo, en su apartado número 2 indica cómo debe determinarse la cuantía objeto del fraude en el caso de retenciones e ingresos a cuenta, así como en el de declaraciones periódicas en el que podemos incluir los pagos fraccionados. En estos supuestos se atenderá al año natural, ya que los períodos de declaración de las obligaciones tributarias a cuenta son trimestrales y, por tanto, son inferiores a los doce meses.

Las obligaciones de practicar retenciones e ingresos a cuenta impuestas al sujeto pagador de los rendimientos, generalmente afectan a una pluralidad

de sujetos, que eventualmente se convertirán en sujetos pasivos de los impuestos directos sobre la renta. A la hora de determinar la cuantía constitutiva del delito, por tanto, debe hacerse en relación a todos estos sujetos y a la cantidad a la que asciende el total de retenciones e ingresos a cuenta que corresponden a los sujetos que perciben los rendimientos sometidos a las obligaciones tributarias a cuenta. En el caso de obtener la devolución de los pagos fraccionados de forma fraudulenta, la situación es distinta ya que la mecánica de esta obligación a cuenta también es distinta. El importe se determinará en relación con cada contribuyente que es, en definitiva, el obligado a efectuar el pago fraccionado y, como se ha indicado arriba, éste se determinará a lo largo del año natural.

La pena prevista para este delito puede ser de tres tipos diferentes y consiste en prisión de uno a cuatro años, multa pecuniaria del tanto al séxtuplo de la cuantía defraudada y, además, se podrá impedir al sujeto la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante un período de tres a seis años. La pena de privación de libertad y la multa se aplicarán en su mitad superior cuando concurren una de las dos circunstancias siguientes: cuando se utilicen terceras personas para ocultar la verdadera identidad del obligado tributario o cuando la cantidad defraudada revista especial trascendencia o gravedad o exista una estructura organizativa que afecte o pueda afectar a una pluralidad de obligados tributarios.

El último apartado del artículo 305 recoge los supuestos de exención de responsabilidad⁸⁶². Contempla la posibilidad de regularizar la situación,

862 Señala BANACLOCHE PÉREZ que se trata de una exención de responsabilidad penal y no una excusa absolutoria por arrepentimiento espontáneo porque el presupuesto fáctico del delito se ha producido pero la regularización exime de todas las consecuencias penales derivadas del mismo. Cfr. BANACLOCHE PÉREZ J., “Los delitos fiscales”, op. cit., pág. 16. Por su parte, FERREIRO LAPATZA la califica como excusa absolutoria en su *Curso de Derecho Financiero Español*, 23ª edición, op. cit., págs. 225 y 226. La doctrina penal ratifica la postura de este último; definen las excusas absolutorias,

MUÑOZ CONDE y GARCÍA ARÁN, como “causas vinculadas a la persona del autor y que, por tanto, sólo le afectan a él y no a los demás participantes del delito... En nuestro Código penal se consideran tales los arts. 305, 307 y 308.4 que declaran exento de responsabilidad penal al que regularice su situación tributaria o ante la Seguridad Social...”. Cfr. *Derecho Penal. Parte General*, 2ª edición, Tirant lo Blanch, Valencia, 1995, págs. 419 y 420.

La solución a esta polémica podemos encontrarla en la contestación a la Consulta 4/1997, de 19 de febrero de 1997. Ésta, en primer lugar, pone de manifiesto las diferentes posturas doctrinales existentes: Unos conceptúan la figura como un supuesto de inexistencia de antijuridicidad, previo a la punibilidad. Otros, como un caso de ausencia de ánimo de defraudación. Tales tesis, se apoyan en los siguientes razonamientos: 1.º.- En la tramitación parlamentaria de la LO 6/1995 se produjeron en el Senado importantes modificaciones a la redacción original del Proyecto remitido al Parlamento. Se suprimió en la Exposición de Motivos la alusión a la "excusa absolutoria" que se contenía en su párrafo segundo y se modificó la expresión "ausencia de penalidad" empleada en el párrafo cuarto de dicha Exposición por la de "ausencia de responsabilidad penal". Además, en el art. 349.3 del viejo Código se sustituyó la expresión "No se impondrán penas...", que empleaba el texto del Proyecto, por la de "Quedará exento de responsabilidad penal el que...". De tales modificaciones se desprende, a juicio de esta postura, que en la mente del legislador la conducta regularizadora no incide solamente en la no imposición de pena a una conducta delictiva previamente cometida sino que supondrá algo más, en concreto, la ausencia de responsabilidad penal por falta de antijuridicidad. No es un caso de responsabilidad sin imposición de pena por razones de política criminal sino de exención de responsabilidad penal por ausencia de antijuridicidad. 2.º.- Para otros autores la regularización se entiende como el cumplimiento voluntario por el obligado tributario, aunque producido fuera del período ordinario de pago. El delito se consuma cuando se ha eludido el pago de tributos, y tal elusión no se entiende producida sin más por el transcurso del plazo ordinario para efectuar el pago en tanto que es posible en un momento posterior -a través de la regularización- efectuarlo sin sanción. El delito fiscal, según esta tesis, no se ha consumado cuando la regularización se lleva a cabo, pues hasta entonces no se ha eludido el pago de los tributos al haber aún al deudor, siquiera intempestivamente, la posibilidad de declarar correctamente las bases tributarias mediante la regularización. Siendo así, la regularización no opera como excusa absolutoria de un delito consumado sino como conducta que impide que nazca el tipo, por ausencia tanto de elusión del pago de tributos como del ánimo de defraudar plasmada en la conducta voluntaria regularizadora. B.- Frente a las anteriores consideraciones, debe entenderse que la regularización fiscal opera en el marco del elemento punibilidad y al modo de una excusa absolutoria. Se apoya este entendimiento en los siguientes argumentos, que sirven para refutar los antes expuestos: 1.º.- La comentada modificación que en el texto del Proyecto se llevó a cabo por el Senado no es determinante. Es cierto que se sustituyó la expresión "No se impondrán penas..." por la de "Quedará exento de responsabilidad penal...", que es, además, la empleada por el Código vigente en sus arts. 305.4, 307.3 y 308.4. Ahora bien, no por ello la regularización deja de ser una excusa absolutoria. La expresión "exentos de responsabilidad penal" es empleada en la formulación de otros supuestos, tanto del anterior como del vigente Código, respecto de los cuales no cabe duda sobre su configuración como excusa absolutoria. Cabe citar en este sentido tanto el art. 268 (igualmente el correlativo art. 564 del anterior CP) respecto de la excusa absolutoria para determinados delitos contra la propiedad cometidos entre parientes, como el derogado art. 563 bis b) párrafo 2.º del Código anterior respecto del cheque en descubierto que se abona en los cinco días siguientes a su presentación al cobro. En otros preceptos, sin embargo, se emplea la expresión "quedará exento de pena". Así en los vigentes arts. 480 (anterior art. 226) y 354.2 (art. 553 bis c) pfo. 2.º del anterior Código Penal), supuestos ambos calificados de excusas absolutorias. Igualmente se emplea tal

fórmula en el art. 454 del vigente Código al señalar que "están exentos de las penas impuestas a los encubridores" los que lo sean de determinados parientes (recogiendo así el tenor del antiguo art. 18) y ello pese a que tal precepto según algunos no recoge una excusa absolutoria sino una causa de inculpabilidad por la no exigibilidad de otra conducta. De lo anterior se desprende que la terminología del Código no es pauta segura para averiguar la verdadera naturaleza de la regularización fiscal. Nada obsta a su consideración como excusa absolutoria el que en los arts. 305, 307 y 308 del Código (o en el antiguo art. 349.3) se diga "*Quedará exento de responsabilidad penal el que...*" en lugar de emplear otra fórmula directamente referida a la exención de la pena. La razón del cambio terminológico producido en el Senado tal vez se debiera a la idea, sin duda innecesaria, de emplear una locución que despejara cualquier duda acerca de la improcedencia de incoación o continuación del procedimiento penal en el que se acreditara que el deudor había regularizado. En casos de regularización no se llegaría a juicio oral para determinar en la sentencia la no imposición de penas; sino que en el momento en que se acreditara que había sido llevada a cabo tal regularización -durante el proceso penal o antes de la incoación del mismo- el asunto debía abortarse procesalmente. 2.º.- La regularización es una conducta que se produce una vez ya cometido o consumado el delito fiscal (o la infracción administrativa tributaria) y, en su caso, las falsedades instrumentales. La conducta regularizadora no opera pues a modo de desistimiento voluntario para la tentativa inacabada o arrepentimiento activo para la tentativa acabada, reguladas ahora en el art. 16.2 del vigente Código, pues si así fuera hubiera sido incluso innecesaria la inclusión en el texto punitivo de los arts. 305.4, 307.3 y 308.4 o del derogado art. 349.3 (al igual que no se regulan expresamente en el art. 138 tipificador del delito de homicidio las figuras del desistimiento voluntario o del arrepentimiento activo, que se extraen sin dificultades de la Parte General del Derecho Penal y se regulan en el art. 16.2 del vigente Código). Por ello, la regulación específica de los arts. 305, 307 y 308 indica que tal conducta regularizadora se produce una vez consumado el delito, a modo de conducta que implica el levantamiento de la pena. La tesis de que el delito todavía no se ha consumado cuando el sujeto regulariza plantearía enormes problemas: se dejaría la consumación al albur de un hecho ajeno al sujeto activo cual es la producción de cualquiera de los supuestos que cierran la posibilidad de una regularización y se haría imposible la prescripción del delito fiscal al no consumarse hasta que las actuaciones se dirigieran contra el culpable. En conclusión, la conducta regularizadora prevista en el Código se lleva a cabo una vez que el delito ha sido consumado y supone la exoneración de una punibilidad que ya había surgido. Incluida la regularización en el elemento punibilidad, hemos de distinguir dos categorías entre las excusas absolutorias. Por una parte pueden agruparse las excusas absolutorias preexistentes a la acción, en las cuales la punibilidad no llega a nacer por cuanto que desde el momento de la comisión del hecho concurre una circunstancia que excluye la pena. Se trata de excusas absolutorias que operan como "causas de exclusión" a priori de la pena en función de determinadas condiciones personales que concurren en el sujeto activo del delito. El supuesto más característico es el del art. 268 del Código Penal. Otra figura similar es la del art. 454, aun cuando su encuadre como excusa absolutoria no sea pacífico, pudiendo conceptuarse también como una causa de inculpabilidad por inexigibilidad de otra conducta. De otra parte se encuentran las excusas absolutorias posteriores a la comisión del delito, que podríamos denominar "de conducta". Recogen supuestos no de "exclusión" sino de "levantamiento" de la pena en atención a un comportamiento posterior a la comisión del delito que anula la punibilidad que en principio merecía plenamente el hecho. Se exonera así retroactivamente de una punibilidad que ya había nacido. En esta categoría habría que situar el comportamiento regularizador contemplado en los arts. 305, 307 y 308 del vigente Código.

Volviendo al artículo 305 del código penal, hay autores que dicen, incluso, que, para evitar la aplicación de la pena, es suficiente con manifestar la verdad a la Administración para quedar

comportamiento que va a evitar automáticamente la responsabilidad penal si el sujeto satisface la deuda antes de que se produzcan las siguientes situaciones; o bien que se le notifique por la Administración el inicio de actuaciones de comprobación relacionadas con las deudas objeto de regularización, en caso de que no se hubiesen producido dichas actuaciones, antes de que el Ministerio Fiscal, Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local correspondiente haya interpuesto querrela o denuncia contra el sujeto deudor, o, en tercer lugar, antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción den comienzo a las actuaciones que permitan poner en conocimiento formal de la iniciación de las diligencias. Si en relación con las deudas que son objeto de regularización, el sujeto hubiese incurrido previamente en irregularidades contables u otras falsedades instrumentales, la exención de la responsabilidad penal también va a extenderse sobre estas conductas ilegales.

La declaración extemporánea, ya sea con o sin ingreso, es otro supuesto que va a evitar el tipo delictivo porque no puede encontrarse en la conducta la intención de eludir el pago de las retenciones o ingresos a cuenta, ya que se declaran los hechos precisos para que se liquiden las obligaciones a cuenta⁸⁶³. La regularización no conlleva el reconocimiento de un error, ni el arrepentimiento por el incumplimiento, basta simplemente con regularizar. Otra precisión que puede hacerse a este criterio de exoneración de la responsabilidad es que no se alude a la cuantía de las deudas que son objeto de regularización. Esto plantea la posibilidad de que tenga efecto la exoneración aun cuando la regularización no sea completa, sino que solamente abarque al

eximido sin que sea necesario el ingreso de la deuda; ni tampoco que la regularización haya sido aceptada por la Administración. Cfr. LAMELA FERNÁNDEZ, D., “Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social: breve aproximación a su contenido”, *La Ley*, Núm. 4008, de 2 de abril de 1996, pág. 314.

863 Crítica BANACLOCHE que al no ser el tipo delictivo el “dejar de ingresar en plazo”, la exoneración de responsabilidad que se recoge en el apartado 4 del artículo 305 podía haberse omitido por ser innecesaria. Cfr. BANACLOCHE PÉREZ, op. cit., pág. 17.

importe límite que determina la existencia del delito. La Disposición Final 5ª del Código señala, a estos efectos que “*La exención de responsabilidad penal contemplada en los artículos 305, apartado 4; 308, apartado 3, y 308, apartado 4, resultará igualmente aplicable aunque las deudas objeto de regularización sean inferiores a las cuantías establecidas en los citados artículos*”. No obstante, como señala LAMELA FERNÁNDEZ, no se puede admitir la efectividad de la regularización cuando ésta se realice con la única intención de reducir el elemento del tipo, mediante una regularización parcial, ya que la misma vendría caracterizada por un marcado carácter fraudulento, “al no darse en ella los elementos necesarios de la regularización (complitud y veracidad)”⁸⁶⁴.

La exención de responsabilidad penal no evita que se aplique la correspondiente sanción por responsabilidad administrativa, ya que la simple presentación de la autoliquidación fuera de plazo, aunque no produzca ningún perjuicio económico a la Administración, es considerada como infracción en la LGT.

864 Cfr. LAMELA FERNÁNDEZ, D., “Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social...”, op. cit., pág. 315.

1. EL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN.

Las prestaciones tributarias a cuenta se insertan dentro del procedimiento de gestión y de aplicación de los tributos en el que vienen incluidas, y es allí donde desempeñan su función fundamental prevista por el legislador, ya que resultan imprescindibles para determinar la cuantía de la obligación tributaria principal.

A su vez, estas prestaciones a cuenta, a las que se les considera como obligaciones tributarias autónomas en el seno de los impuestos directos sobre la renta, van a ser objeto de un procedimiento propio de gestión. Dicho procedimiento no reviste ninguna especialidad respecto del de las obligaciones tributarias principales, sino que sigue su mismo régimen jurídico y que se inicia con el procedimiento de liquidación de la obligación que da lugar al ingreso de la retención, el ingreso a cuenta o el pago fraccionado.

La gestión es una actividad administrativa compleja que consiste en la aplicación del contenido sustancial del instituto, que en este caso se corresponde con las prestaciones tributarias a cuenta. Esta actividad se desarrolla mediante procedimientos y actos administrativos que pretenden, fundamentalmente, comprobar los términos en que se han producido los hechos imposables y obtener, finalmente, los ingresos derivados de su realización, de ahí que podamos hablar en primer lugar de las actuaciones de liquidación y de las actuaciones de comprobación e investigación de los

órganos de gestión⁸⁶⁵.

1.1. La declaración y la autoliquidación.

El ingreso de las obligaciones tributarias a cuenta se realiza mediante una liquidación, exactamente mediante una autoliquidación. Sin embargo, liquidación y recaudación se articulan en dos procedimientos diferenciados, en los que la recaudación parte de los actos finales de la liquidación. Como dice FERREIRO, la liquidación y la recaudación constituyen la esencia del tributo, en cuanto a su aplicación y es gracias a estas dos actividades que la figura tributaria se realiza, se hace efectiva y se convierte en una realidad⁸⁶⁶.

La liquidación de las obligaciones tributarias a cuenta será procedente, independientemente de la realización de la retención o de la repercusión del ingreso a cuenta en los supuestos correspondientes. Una vez más, se pone de manifiesto la independencia ya señalada entre la práctica efectiva de la retención y el deber de realizar el ingreso de la misma.

Para empezar hay que decir que en el desarrollo del procedimiento de liquidación de estas obligaciones, serán aplicables, sin mayor inconveniente, todas las disposiciones relativas a la materia, desde la declaración y autoliquidación, hasta las actuaciones de comprobación e investigación, así

865 Cfr. MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO y TEJERIZO LÓPEZ, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 12ª edición, Editorial Tecnos, Madrid, 2002, pág. 307.

866 Cfr. FERREIRO LAPATZA, J. J., *Derecho Tributario: parte general*, 23ª edición, Marcial Pons, pág. 147.

como la eventual liquidación resultante de dichas actuaciones⁸⁶⁷.

En principio, como se indicó entre los deberes formales en el capítulo anterior, el obligado deberá presentar una declaración, ya que nos encontramos ante una conducta por la que va a surgir una deuda imputable al sujeto que obtiene un determinado tipo de rendimientos. Esta declaración debe diferenciarse del deber de presentar otras declaraciones o comunicaciones con carácter meramente informativo, cuyo efecto no coincide con el de iniciar el procedimiento de liquidación⁸⁶⁸.

Junto con la declaración, el sujeto deberá autoliquidar la deuda que debe ingresarse. Esta posibilidad es totalmente admisible siempre que exista una deuda cuantificable. El deber de autoliquidar, concretamente en los supuestos de retención e ingreso a cuenta, no debe considerarse como una forma de colaboración en la gestión de la deuda ajena, ya que éste se refiere exclusivamente a la deuda atribuible al retenedor u obligado de efectuar el

867 La LGT define en su artículo 101 la liquidación tributaria como “*acto resolutorio mediante el cual el órgano competente de la Administración realiza las operaciones de cuantificación necesarias y determina el importe de la deuda tributaria o la cantidad que, en su caso, resulte a devolver o a compensar de acuerdo con la normativa tributaria*”. A continuación distingue, en el mismo precepto, entre liquidaciones tributarias provisionales y definitivas. Los supuestos de liquidaciones definitivas están tasados, dejando todas las restantes como liquidaciones provisionales.

En determinados supuestos, la Administración encarga a los administrados las tareas liquidatorias, aunque la misma podrá comprobar, con posterioridad, la adecuación a Derecho de estas actividades y rectificar, en caso de que no lo fuera. La tramitación del procedimiento de liquidación de las obligaciones tributarias a cuenta es uno de estos supuestos y se realiza, por tanto, mediante autoliquidación.

En las autoliquidaciones, los obligados tributarios comunican a la Administración los datos necesarios para la liquidación de las obligaciones a cuenta, además de otros de carácter informativo, pero al mismo tiempo, ellos mismos realizan las operaciones de calificación y cuantificación de la deuda tributaria, junto con su correspondiente ingreso – art. 120 LGT –. Estas autoliquidaciones siguen el régimen general y pueden ser objeto, en todo momento, de verificación y comprobación por parte de la Administración, que en caso de encontrar algún error, girará la liquidación procedente.

868 Cfr. ALGUACIL MARÍ, M. P., *La retención a cuenta en el Ordenamiento tributario español*, págs. 238 y 239.

ingreso a cuenta⁸⁶⁹.

La autoliquidación va a venir referida a un período de tiempo acotado – tres meses – durante el cual se realiza, no un acto único de retención o de ingreso a cuenta de forma aislada, sino numerosas retenciones o ingresos a cuenta dirigidos, además, a diversos sujetos obligados a soportarlas. Se podría hablar, aunque sea en un sentido impropio, de un auténtico período impositivo, al final del cual podrá determinarse la deuda tributaria.

En el artículo 11 del Reglamento General de Recaudación (RGR, en lo sucesivo), se contempla la posibilidad de que tanto el contribuyente, que también es obligado a realizar pagos fraccionados en determinados casos cuando realice actividades económicas, como el retenedor u obligado a practicar el ingreso a cuenta, presentarán autoliquidación por la deuda tributaria que deben satisfacer e ingresar su importe en el Tesoro. En cambio, en la normativa del IRPF sólo hay una mención expresa de la autoliquidación e ingreso del pago fraccionado. Señala el apartado 7 del artículo 101: “*Los contribuyentes que ejerzan actividades económicas estarán obligados a efectuar pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, autoliquidando e ingresando su importe en las condiciones que reglamentariamente se determinen*”. El contribuyente deberá practicar, en todo caso, una autoliquidación cada trimestre a lo largo del período impositivo, incluso cuando no resulten cantidades a ingresar, en cuyo caso la declaración será negativa⁸⁷⁰. La declaración se presentará ante el órgano de la Administración tributaria que sea competente y el ingreso en el Tesoro Público. Todos los requisitos y formalidades de la autoliquidación vendrán especificados por el Ministro de Hacienda (art. 104 RIRPF).

869 Cfr. ALGUACIL MARÍ, M. P., *La retención a cuenta...*”, op. cit., pág. 242.

870 Los 20 primeros días de los meses de abril, julio y octubre, y entre el 1 y el 30 del mes de enero para el cuarto trimestre (art. 104.1 RIRPF).

Aunque el legislador no se refiera en los mismos términos a la liquidación de las retenciones e ingresos a cuenta, el ingreso de los mismos también se realizará mediante autoliquidación, para lo que habrá que estar a lo dispuesto por el Ministro de Hacienda. La LIRPF, en el artículo 101, habla de obligaciones del retenedor y el obligado a ingresar a cuenta, entre las que incluye la autoliquidación.

No obstante, a pesar de practicarse en diferentes momentos a lo largo del período impositivo, no dejan de ser liquidaciones para satisfacer el pago de parte de la deuda tributaria, por lo que parece legítimo plantearse la posible aplicación, en lo posible, del artículo 98 del texto refundido de la LIRPF y 60 del RIRPF sobre la autoliquidación e ingreso.

En cuanto al posible fraccionamiento de la deuda, ya hicimos referencia en el Capítulo IV a esta posibilidad que recientemente, con la nueva LGT se ha ampliado a los ingresos a cuenta. Como hemos visto, se admite la posibilidad del fraccionamiento de la deuda nacida de las obligaciones tributarias a cuenta, cuando tengan lugar las circunstancias del art. 53.1 del RGR que se refieren a la insuficiencia de medios para hacer frente a la deuda tributaria, hasta tal punto que pudiera afectar al mantenimiento de la actividad económica.

La posibilidad de pagar la deuda tributaria con bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español, inscritos en el Inventario General de Bienes Muebles o en el Registro General de Bienes de Interés Cultural, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 73 de la *Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español*, viene recogida en el artículo 98 LIRPF. Las prestaciones tributarias a cuenta, en principio, como deuda tributaria que son, pueden ser satisfechas con estos bienes.

Sin embargo, lo cierto es que esta opción no parece tener mucho sentido en el seno de las retenciones, en las que el importe se detrae del

rendimiento económico que recibe el contribuyente. Tampoco en el ingreso a cuenta desde que en la práctica, en la mayoría de los casos, éste se detrae de otros rendimientos económicos percibidos por el mismo sujeto y, al mismo tiempo, procedentes del mismo obligado a realizar el ingreso a cuenta.

Por otro lado, tampoco tendría mucha operatividad porque, entre otras cosas, anularía la finalidad fundamental de estas obligaciones que consiste en proporcionar a la Administración ingresos periódicos para hacer frente a los gastos públicos a lo largo del ejercicio impositivo. Tampoco parece factible esta forma de pago, teniendo en cuenta que se trata de ingresos periódicos, de carácter trimestral, por lo que a lo sumo, podría realizarse de forma aislada en alguna ocasión determinada.

En el artículo 31.5 del IRNR se hace una referencia expresa a la autoliquidación que debe practicarse para el ingreso de las cantidades procedentes de las retenciones e ingresos a cuenta “*en el lugar, forma y plazos que se establezcan*”. Y el IS, en términos muy similares, recoge esta misma obligación en los artículos 140.2 de la Ley y el 64 del Reglamento.

Las autoliquidaciones también admiten rectificación por parte de los obligados tributarios – artículo 120.3 LGT –, cuando los mismos consideren que la autoliquidación les ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos⁸⁷¹. El procedimiento de dicha rectificación deberá venir especificado en el reglamento correspondiente.

Estas autoliquidaciones, como en cualquier otro supuesto en el que un sujeto viene obligado a una liquidación, pueden ser objeto de impugnación por el que las lleva a cabo. Cuando, como consecuencia de un cálculo erróneo del importe a ingresar procedente de la retención o del ingreso a cuenta, las

871 Si como consecuencia de la rectificación de la autoliquidación se originase un ingreso indebido, la Administración se verá obligada a abonar el interés de demora en los términos señalados en el apartado 2 del artículo 32 de la LGT – art. 120.3 LGT –.

cantidades entregadas al Tesoro fueran superiores a las debidas, estaremos ante un ingreso indebido⁸⁷². Teniendo en cuenta que la autoliquidación no es un acto administrativo, no puede ser impugnada a través de los recursos y reclamaciones previstos en la Ley⁸⁷³. La solicitud de rectificación conlleva un pronunciamiento expreso por parte de la Administración, sobre la admisibilidad o no de dicha rectificación, pronunciamiento que sí puede ser objeto de impugnación en vía administrativa – artículo 226.2 b) LGT –. De la rectificación de la autoliquidación puede derivarse una devolución de un ingreso indebido por el que se abonará el interés de demora de oficio hasta que se ordene el pago de la devolución.

Esta posibilidad ya se contemplaba en el artículo 9 del *Real Decreto 1163/1990* por el que se regula el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria – Reglamento de Devoluciones indebidas, RDI –⁸⁷⁴. No obstante, a pesar de ser el retenedor el que solicita la devolución, ésta se realizará a favor de la persona o entidad que la hubiese soportado, excepto en el supuesto en que ésta, en una autoliquidación posterior, se hubiese deducido dicho importe, por lo que no es procedente la restitución. Para que pueda aplicarse este último precepto, es necesario que la retención o repercusión del ingreso a cuenta se haya realizado efectivamente antes de ingresar.

872 Ya hicimos referencia con anterioridad a la diferencia que existe entre un exceso en las retenciones a pesar del adecuado cálculo de las mismas y el exceso como consecuencia del cálculo erróneo del importe a retener. El primer supuesto no puede considerarse bajo ninguna circunstancia como un ingreso indebido, al contrario de lo que ocurre en el segundo caso.

873 Cuando es el contribuyente o, en este caso, el obligado a realizar los pagos a cuenta, el que declara y liquida la obligación tributaria, no podemos hablar de acto administrativo de liquidación ya que, tanto la liquidación como el pago de la obligación se realizan sin intervención de ésta. Ante este supuesto, la Administración realiza simplemente, en relación con la cantidad que se ingresa, un acto de caja, sin pronunciarse sobre la cuantía. Vid. FERREIRO LAPATZA, J. J., *Curso de Derecho Tributario: parte general*, 23ª edición, op. cit., págs. 152 y 153.

874 Este Reglamento en tanto no contradiga lo dispuesto en la nueva LGT, permanecerá en vigor hasta aprobación de un nuevo RDI.

Cuando, por el contrario, no se hubiese practicado la retención, puede considerarse legitimado el retenedor por el artículo 8 del mismo texto; dicho precepto tiene un carácter mucho más general y abarca todos aquellos supuestos en los que un obligado tributario entienda que la declaración-liquidación o una autoliquidación formulada por él mismo, ha dado lugar a la realización de un ingreso indebido, en estos supuestos podrá solicitar la restitución de lo indebidamente ingresado del órgano competente de la Administración tributaria. En este caso el retenido no puede ser el beneficiario de la devolución, en el supuesto de ingreso excesivo, ya que no ha soportado ninguna retención y se mantiene, hasta el momento, completamente ajeno a esta obligación tributaria.

Tanto en una como en otra disposición, el retenido no aparece como legitimado para la impugnación de la autoliquidación, aunque sí lo sea en el primer supuesto como eventual beneficiario de la devolución de los ingresos indebidos, siempre que la retención se hubiese practicado previamente.

Aparte del artículo 9 del RDI, la legitimación directa del retenedor u obligado a realizar ingresos a cuenta, radica en su condición de obligado tributario, de forma directa, con la Hacienda Pública. Concretamente, antes de la aprobación del RDI, ya existía dicha legitimación del retenedor, de modo que este Real Decreto sólo vino a introducir algunas reglas sobre la devolución que ya habían puesto de manifiesto la doctrina administrativa, científica y jurisprudencial, a través de una interpretación analógica del artículo 123 del anterior RPEA de 1981⁸⁷⁵.

Esta posible impugnación por parte del retenedor no puede confundirse con la impugnación de los actos de retención. La liquidación de las

875 Cfr. ALGUACIL MARÍ, M. P., *La retención a cuenta...*, op. cit., págs. 247 y 248.

obligaciones tributarias a cuenta se dirige a la determinación de la deuda que debe ingresarse por este concepto, de acuerdo con lo establecido en la normativa específica de cada tributo, pero no de lo que efectivamente se retuvo, de aquí la independencia respecto de la anterior.

Al hablar de la posibilidad de impugnar la autoliquidación, hemos hecho referencia exclusivamente a las retenciones, dejando a un lado los ingresos a cuenta. La satisfacción de los mismos también conlleva una autoliquidación por parte del obligado a realizarlos que entendemos que debe ser, igualmente, susceptible de impugnación por su titular. El artículo 9 del RDI hace referencia a retenciones y repercusiones. Para la correcta y efectiva aplicación del ingreso a cuenta se requiere la repercusión de las cantidades ingresadas, para conseguir que sea el perceptor de los rendimientos en especie el que soporte la carga tributaria para hacer efectivo el principio de capacidad económica. Sin embargo, creemos que no puede equipararse a la repercusión a la que hace referencia dicho precepto porque este apartado se ha previsto para la repercusión obligatoria, característica de la que no goza la recuperación del ingreso a cuenta. A lo largo de este trabajo hemos puesto de manifiesto y defendido la gran similitud de la que gozan retenciones e ingresos a cuenta, por lo que lo más apropiado será incluir este supuesto en el apartado 1 del artículo 9 del RDI. Coincide, además, con la tendencia de la nueva LGT que ha venido a unir y equiparar los supuestos de impugnación de los actos entre particulares derivados de la retención y el ingreso a cuenta a los que hace referencia el mismo artículo 9 del RDI.

1.2. Las actuaciones de comprobación e investigación de los órganos de gestión.

Estas actuaciones se inician como consecuencia de la autoliquidación presentada por el obligado. Los procedimientos que pueden tener lugar por la comprobación de la misma son los siguientes: el procedimiento de verificación de datos y el procedimiento de comprobación limitada. En cuanto al procedimiento de comprobación de valores – que también se contempla en los artículos 134 y 135 LGT – no puede considerarse aplicable, ya que su ámbito de aplicación habitual se encuentra en los tributos que gravan el tráfico patrimonial y en los que el sujeto pasivo viene obligado a declarar el valor real de los bienes adquiridos para poder cuantificar el tributo. Ninguno de ellos contiene especialidades aplicables a las prestaciones tributarias a cuenta ni están configurados concretamente para ellas, sino que al seguir el mismo régimen jurídico de las obligaciones tributarias principales estas actuaciones les serán igualmente aplicables.

La Administración tributaria va a tener la potestad de verificar, de oficio, cuando concurra alguno de los diferentes supuestos enumerados en el artículo 133. Esta lista cerrada hace referencia a errores formales o aritméticos en las declaraciones, falta de coincidencia con otras declaraciones presentadas o con la información de que dispone la Administración, algún error en la aplicación de la normativa procedente o cuando sea necesaria la aclaración o justificación de algún dato relacionado con la autoliquidación, simple que no se refiera al desarrollo de alguna actividad económica.

El procedimiento de verificación de datos lo regula la LGT en los artículos 131 a 133. El control que se consigue realizar con este procedimiento es limitado y de carácter sumario para detectar posibles errores, incorrecciones

o contradicciones entre los datos declarados y los datos de que dispone la Administración. Se trata de unos supuestos tasados en el apartado 1 del artículo 131⁸⁷⁶. Cuando concurra alguna de estas circunstancias, la Administración iniciará de oficio la actuación comprobadora, procediendo a la subsanación de las irregularidades o aclaración de algún dato relativo a la autoliquidación. Pero no sólo están limitados los supuestos, sino también los medios que puede utilizar la Administración para llevar a cabo sus actuaciones comprobadoras. Por ejemplo, no podrá realizar requerimientos individualizados de información a terceros que estén sujetos a las obligaciones de información reguladas en la misma LGT, aunque sí pueda hacer uso de la información que ya disponga, suministrada por los mismos en cumplimiento de sus deberes⁸⁷⁷. También encontrará un límite para el desempeño de esta actuación en la solicitud de justificantes que está restringida a aquellos datos que no se refieran al desarrollo de actividades económicas, ya que se considera la mejor vía para comprobar todos aquellos datos relativos a actividades económicas es la comprobación limitada o el procedimiento de inspección.

Aunque no vamos a entrar en el desarrollo del procedimiento, es interesante resaltar que éste finalizará generalmente, aunque no exclusivamente, con el acto de liquidación, que va a ser siempre provisional y por tanto la verificación de datos no va a impedir la posterior comprobación de

876 “Cuando la declaración o autoliquidación del obligado tributario adolezca de defectos formales o incurra en errores aritméticos; cuando los datos declarados no coincidan con los contenidos en otras declaraciones presentadas por el mismo obligado o con los que obren en poder de la Administración tributaria; cuando se aprecie una aplicación indebida de la normativa que resulte patente de la propia declaración o autoliquidación presentada o de los justificantes aportados con la misma y cuando se requiera la aclaración o justificación de algún dato relativo a la declaración o autoliquidación presentada, siempre que no se refiera al desarrollo de actividades económicas”.

877 Obviamente, el interesado puede no estar de acuerdo con dichos datos que están en poder de la Administración y que han suministrado terceros, por lo que la Administración deberá contrastarlos para lo que el tercero deberá ratificarlos y aportar la prueba de los mismos. Cfr. FERREIRO LAPATZA, J. J., *Curso de Derecho Tributario: parte general*, 23ª edición, op. cit., págs. 165 y 166.

esta liquidación⁸⁷⁸.

El procedimiento de comprobación limitada se encuentra regulado en los artículos 136 a 140 de la LGT y el objeto del mismo es comprobar “los hechos, actos elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria”.

Este es un procedimiento intermedio entre la verificación de valores y la comprobación e investigación llevada a cabo por los órganos de inspección que es perfectamente aplicable a las obligaciones tributarias de realizar pagos a cuenta. La actividad de control gira en torno a las declaraciones y autoliquidaciones presentadas por el obligado tributario. Ésta se completará con certificación de los datos declarados, examen de registros y cualquier otro documento de los que se exigen por la normativa tributaria, libros, registros, documentos, a excepción de la contabilidad mercantil, que constituye una de las principales limitaciones de este procedimiento. Asimismo pueden ser objeto de examen las facturas o cualquier otro documento que sirva de justificante de las operaciones recogidas en los libros, registros o documentos, y hacer requerimientos a terceros para que aporten información o la ratifiquen mediante la aportación de los justificantes correspondientes. Otra limitación relacionada con los terceros impide que éstos puedan suministrar información sobre movimientos financieros que está reservada para el procedimiento inspector. Todas estas actuaciones comprobadoras se referirán exclusivamente a la retención, el ingreso a cuenta o el pago fraccionado que como obligaciones tributarias que son, serán objeto de dicha comprobación.

Este procedimiento finalizará, en su caso, con una liquidación, si como

878 Otras formas de extinción previstas son a través de una resolución en la que se indique que no procede liquidación o mediante la subsanación, aclaración o justificación de la controversia o del dato cuya verificación ha iniciado el procedimiento. Otra forma es por caducidad del procedimiento cuando han transcurrido seis meses desde la fecha de notificación del acuerdo de inicio.

consecuencia de la comprobación se determina la procedencia de regularizar la situación tributaria. Dicha liquidación tendrá un carácter provisional, aunque los datos o documentos objeto de comprobación, no podrán volver a ser comprobadas, sólo con ocasión de nuevos hechos o circunstancias en torno a dichas prestaciones tributarias a cuenta.

2. EL PROCEDIMIENTO DECLARATIVO DE DEVOLUCIÓN POR RETENCIONES, INGRESOS A CUENTA O PAGOS FRACCIONADOS.

Los artículos 124 a 127 de la LGT regulan el procedimiento que sigue la Administración para efectuar las devoluciones que se derivan de la normativa de determinados tributos, entre otros el IRPF, IS y el IRNR. Estas devoluciones, de acuerdo con el artículo 31 de la LGT, se corresponden con cantidades ingresadas o soportadas debidamente como consecuencia de la aplicación del tributo. Se trata de procedimientos fundamentalmente declarativos frente a los de ejecución que se derivan de un derecho previamente declarado en otro procedimiento autónomo; no obstante estos procedimientos van a desembocar, a su vez, en una fase de ejecución.

La *Ley 40/1998*, en materia de gestión, tenía entre sus objetivos principales la simplificación y la reducción de la presión fiscal indirecta. Con esta intención se excluye de la obligación de declarar a aquellos contribuyentes cuyas retenciones e ingresos a cuenta soportados superen la cuota líquida total minorada en el importe de las deducciones por doble imposición internacional. Se trata de una serie de contribuyentes que obtienen

rentas controlables por la Administración tributaria y cuyos rendimientos no superen los límites cuantitativos que se establecen en la normativa específica⁸⁷⁹.

Los contribuyentes pueden agruparse en dos grandes conjuntos, los obligados y los no obligados a declarar. En el procedimiento de devolución de los excesos producidos con ocasión de las prestaciones tributarias a cuenta hay que distinguir, por tanto, dos supuestos diferentes que dependen de que el contribuyente tenga o no obligación de presentar declaración por el IRPF conforme al artículo 97 del texto refundido de la Ley del mismo. Uno de los mayores atractivos que presentaba la *Ley 40/1998* fue el aumento de los límites por debajo de los cuales no se está obligado a presentar autoliquidación. El sistema diseñado por la Ley tiene como contrapartida que si el sujeto no presenta comunicación o autoliquidación para recuperar el exceso ingresado en concepto de prestaciones tributarias a cuenta, lo perderá; aunque a la vez resultará ventajoso para aquellos sujetos no obligados a declarar cuyas cuotas diferenciales resulten positivas, a los cuales la Administración no podrá exigirselas.

2.1. Devolución de retenciones e ingresos a cuenta para contribuyentes no obligados a declarar.

En caso de no existir la obligación de declarar conforme a lo

879 Según cálculos de la Administración tributaria, se trataría de unos cinco millones de contribuyentes cuyas devoluciones oscilarían entre las 21.000 y las 169.000 pesetas. Vid. RUIZ GARIJO, M., “La complejidad de un procedimiento pretendidamente sencillo: la devolución rápida en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Quincena Fiscal*, núm. 11, junio 2000, pág. 9.

establecido en el artículo 97 del texto refundido del LIRPF, bastará con dirigir una comunicación a la Administración tributaria “*solicitando la devolución de la cantidad que resulte procedente, cuando la suma de las retenciones e ingresos a cuenta soportados, de los pagos fraccionados... sea superior a la cuota líquida total*” – artículo 100 del Texto Refundido de la LIRPF –. Una primera puntualización que hay que hacer sobre este párrafo se refiere a la mención de los pagos fraccionados, cuando, en realidad, no se ha previsto en la Ley la obligación de declarar para los contribuyentes que hubiesen obtenido rentas derivadas de actividades económicas por las que se hayan efectuado pagos fraccionados⁸⁸⁰. Por el contrario, el reglamento sí ha tenido en cuenta lo previsto en el artículo 97, por lo que sólo hace referencia a retenciones e ingresos a cuenta.

Es cierto que conforme a estos preceptos, el contribuyente no viene obligado a presentar autoliquidación por el impuesto, sin embargo, para recuperar el exceso ingresado en concepto de prestaciones tributarias a cuenta sí va a tener que realizar los cálculos necesarios, es decir, una auténtica autoliquidación, para determinar la cuantía y poder comunicarlo a la Administración⁸⁸¹. Aunque no se corresponda con el modelo de declaración ordinaria o simplificada, además de ser absolutamente voluntaria, en su contenido puede advertirse un reconocimiento ante la Administración de la concurrencia de elementos integrantes de un hecho imponible como es la percepción de rendimientos sometidos a retenciones o ingresos a cuenta, aunque estos no vengán concretados en la comunicación⁸⁸².

880 El artículo 97 ha previsto exclusivamente en relación con los rendimientos de actividades económicas, que en ningún caso tendrán obligación de declarar los sujetos que obtengan rendimientos de actividades profesionales, que junto con los rendimientos íntegros del trabajo, del capital o ganancias patrimoniales no superen los 1000 euros anuales.

881 Cfr. RUIZ GARIJO, M., “La complejidad de un procedimiento pretendidamente sencillo...”, op. cit., pág. 10.

882 Cfr. FALCÓN Y TELLA, R., “Las comunicaciones con solicitud de devolución del art. 81 LIRPF: naturaleza y vías de impugnación”, *Quincena fiscal*, núm. 5, 2000, pág. 6.

A la hora de proceder a la devolución, se ha previsto la posibilidad de requerir datos adicionales por parte de la Administración para lo que se ha previsto un modelo diferente al de solicitud de devolución⁸⁸³. Este supuesto se refiere a aquellos contribuyentes que hayan percibido pensiones compensatorias del cónyuge o anualidades por alimentos no exentas o bien, sean titulares de un único inmueble urbano distinto de la vivienda habitual.

También deberán presentar este modelo con carácter potestativo, aquellos contribuyentes que, aun no estando obligados a declarar, tienen derecho a deducciones y reducciones en la base imponible o deducciones en cuota, que son determinantes para calcular el importe de la devolución pero de los que la Administración no tiene información alguna. En cualquier caso, la Administración podrá solicitar esta comunicación adicional con los documentos necesarios para practicar la devolución.

La Administración realizará su propio cálculo que únicamente se comunicará al interesado con efectos informativos, lo que ha llevado a pensar, en principio, que no pueda considerarse una liquidación provisional, ni por tanto, acto administrativo reclamable ante los Tribunales Económico-Administrativos.⁸⁸⁴ Frente a la aparente sencillez que muestra este procedimiento, en la práctica no resulta tan sencillo, especialmente en los casos de disconformidad respecto a los cálculos efectuados por la Agencia Tributaria. En realidad lo que existe es una liquidación subyacente para cuya

883 Para estas dos situaciones se han aprobado los modelos 104 y 105 respectivamente.

884 Por su parte, la doctrina, a la que nos unimos, considera que se trata de un acto perfectamente recurrible aunque sea de trámite y no vaya a adquirir firmeza como ocurre en los actos de liquidación. Estos cálculos que realiza la Administración afectan directamente a los derechos y obligaciones de los contribuyentes, y se trata, en definitiva, de una actividad que materialmente es una liquidación administrativa. El carácter informativo que se le atribuye debe interpretarse más bien como que el contribuyente no necesitará recurrir dicha comunicación, pero no le va a estar prohibido. Vid. FALCÓN Y TELLA, R., "Las comunicaciones con solicitud de devolución del artículo 81 LIRPF: naturaleza y vía de impugnación", op. cit., pág. 6; y CARBAJO VASCO, D. y DOMÍNGUEZ RODICIO, J. R., *Todo sobre el IRPF*, editorial Praxis, Barcelona, 1999, pág. 309

impugnación se ha previsto únicamente que sea el contribuyente quien solicite la práctica de una liquidación provisional, en los tres meses siguientes desde que reciben la devolución o tras el plazo establecido para recibirla, en cuyo caso ya sí existirá un acto administrativo susceptible de recurso.

Puede observarse un trato desigual entre los sujetos no obligados a declarar y los obligados a presentar declaración; mientras que a los primeros se les concede un plazo de tres meses para solicitar una liquidación provisional y obtener así una actuación administrativa, los segundos disponen de un plazo de cuatro años para solicitar los ingresos indebidos⁸⁸⁵.

Paradójicamente, a pesar de llamarse a este procedimiento “devolución de oficio” siempre ha sido imprescindible la solicitud del sujeto pasivo para obtener los importes que se han excedido en el ingreso de las prestaciones tributarias a cuenta. Y, a pesar de estar prevista para los contribuyentes sin obligación de presentar declaración, nos encontramos, como hemos indicado, ante una solicitud que se acerca bastante a una verdadera declaración, especialmente cuando se comuniquen a la Administración datos adicionales conforme al modelo 105. Puede considerarse como una declaración por los siguientes motivos. En algunos supuestos va a ser necesaria la comunicación de datos y circunstancias determinantes para el cálculo de la devolución, por lo que puede observarse que los efectos que despliega son los de una auténtica declaración-liquidación. Cuando el contribuyente presente la comunicación, en cualquiera de los dos modelos previstos, la Administración iniciará una serie de actos y cálculos, coincidentes con una liquidación, para determinar el importe de la devolución⁸⁸⁶. De acuerdo al concepto de declaración que recoge el artículo 119 LGT, se trata de cualquier documento presentado a la

885 Cfr. RUIZ GARIJO, M., “La complejidad de un procedimiento pretendidamente sencillo...”, op. cit., pág. 15.

886 Cfr. RUIZ GARIJO, M., “La complejidad de un procedimiento pretendidamente sencillo...”, op. cit., pág. 17.

Administración tributaria en el que se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos. Partiendo de esta definición tan amplia, no hay inconveniente en admitir esta comunicación como una auténtica declaración cuando el contribuyente incluya datos como la pensión compensatoria del cónyuge o anualidades por alimentos no exentas o bien, sean titulares de un único inmueble urbano distinto de la vivienda habitual.

En este sentido concluimos, uniéndonos a la doctrina ya citada, que las comunicaciones son directamente recurribles al prejuzgar el fondo del asunto que no es otro que la cuantía cuya devolución procede, sin perjuicio de que el contribuyente pueda solicitar una liquidación provisional en el plazo de tres meses que le concede la Ley.

Por otro lado, dicha liquidación provisional voluntaria que puede solicitar el contribuyente, debe practicarse de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 del artículo 104 que se refiere a los supuestos en los que pueda detectarse la comisión de alguna infracción de los deberes de comunicación de datos al pagador de rendimientos del trabajo o cuando se hayan falseado los datos empleados en la comunicación dirigida a la Administración a la que se refiere este mismo artículo 100 para solicitar la devolución, circunstancias recogidas en el art. 104.2. El resultado de dicha liquidación provisional se limitará exclusivamente, cuando se diera el caso, a la restitución total o parcial de las devoluciones indebidamente recibidas y los intereses de demora correspondientes. La solicitud de la liquidación provisional se ha previsto para cuando el particular no esté conforme con la cuantía de la devolución recibida y, a pesar de existir antijuridicidad en las actuaciones del sujeto pasivo en relación con el deber de facilitar datos al pagador de los rendimientos del trabajo, la conducta no incorpora el elemento de culpabilidad que caracteriza al artículo 104.2 del Texto Refundido del IRPF.

Al margen de estas consideraciones, puede darse también la situación en la que el contribuyente, a pesar de presentar el modelo 104 ó, eventualmente, el 105, presente la autoliquidación ordinaria o simplificada en el plazo previsto, de la que puede resultar una cantidad a devolver mayor de la que se calculó en la comunicación y a la que el contribuyente tendrá derecho aunque suponga una devolución adicional.

Como puede verse, se trata de un procedimiento que frente a la simplicidad que aparenta, todavía contiene muchos desajustes y que no está del todo perfeccionado aunque no puede negarse el importante adelanto que supone en las relaciones entre la Administración y los contribuyentes.

Todas estas críticas no desmerecen dicho procedimiento que desarrolla un papel importante en la gestión del IRPF y, especialmente, pone de manifiesto el papel aún más importante de las prestaciones tributarias a cuenta, cuyo cumplimiento trimestralmente satisface el pago de este impuesto.

2.2. Devolución de oficio a contribuyentes obligados a declarar.

Para los contribuyentes obligados a presentar declaración, la autoliquidación va a tener una doble finalidad, además de cuantificar la deuda, será el medio de elevar a la Administración la petición de devolución del exceso de pagos a cuenta sobre la cuota líquida. Por otro lado, los contribuyentes que no tienen obligación de declarar no quedan excluidos de la autoliquidación. Todo contribuyente podrá presentar autoliquidación, aun no estando obligado a ello, por lo que podría darse el caso de que el contribuyente presente comunicación y autoliquidación por un mismo período impositivo,

aunque no sea lo más frecuente⁸⁸⁷.

El artículo 105 del texto refundido del IRPF establece las líneas generales del procedimiento y los plazos para la tramitación de la liquidación provisional correspondiente, en su caso, para proceder con posterioridad a la devolución pertinente, aunque deberá ser un reglamento el que determine el procedimiento detalladamente y la forma de pago para la devolución de oficio. A través de este procedimiento se obtendrá no sólo la devolución de los excesos procedentes de las retenciones e ingresos a cuenta, sino también los derivados de la práctica de pagos fraccionados, ya que los sujetos que vienen obligados a su ingreso siempre tendrán obligación de presentar declaración.

En el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades se ha previsto el mismo procedimiento con los mismos plazos en el artículo 139, tiene, por tanto, el mismo régimen jurídico. Para el Impuesto sobre Sociedades este es el único procedimiento de devolución ya que no se contempla en el mismo la posibilidad de no presentar declaración.

La liquidación provisional deberá practicarse en los seis meses siguientes al término del plazo previsto para la presentación de la declaración. La liquidación provisional y la correspondiente devolución de oficio no van a impedir la práctica de ulteriores liquidaciones, provisionales o definitivas que sean procedentes⁸⁸⁸.

887 Esta duplicidad puede llevar a la hipotética situación en la que no coincidan ambas devoluciones, en cuyo caso deberá prevalecer la que resulte de la autoliquidación ordinaria. Cfr. RUIZ GARIJO, M., “La complejidad de un procedimiento pretendidamente sencillo...”, op. cit., pág. 16.

888 Este inciso del apartado 1 del artículo 105, que ya se había incluido en la *Ley 18/1991 del IRPF*, viene a responder al interrogante que llegó a plantearse en su día sobre la posibilidad de que la falta de liquidación provisional en el plazo determinado y la consiguiente devolución sin comprobación de la autoliquidación, impidiera una posterior liquidación provisional que rectificara la situación tributaria del sujeto y le obligara al reintegro de la cantidad devuelta. Esta duda se planteó, además, porque la práctica de la liquidación provisional era obligatoria para la Administración, según la redacción original del artículo 100 del *la Ley 18/1991*. El TEAC se pronunció negativamente en una Resolución

El procedimiento de devolución debe estar regulado y desarrollado en las normas reglamentarias propias de cada tributo. El reconocimiento de la devolución solicitada pondrá fin a este procedimiento; éste es el método ordinario, pudiendo finalizar igualmente por caducidad, cuando la paralización del procedimiento sea por causa imputable al interesado o bien por el inicio de un procedimiento de verificación de datos, comprobación limitada o de inspección.

Para hacer efectiva la devolución se establece un plazo de seis meses en todo caso y durante el transcurso del mismo la Administración podrá o bien practicar una liquidación provisional o proceder directamente a la devolución de oficio, aunque posteriormente pueda practicar otras liquidaciones provisionales o de oficio.

Transcurrido el mismo sin que se hubiese ordenado el pago de las cantidades por causa imputable a la Administración, se deberán abonar los intereses de demora correspondientes desde que finalizó el plazo, sin que sea necesario que el interesado los solicite, como advierte el artículo 105 del texto refundido de la Ley del IRPF⁸⁸⁹.

de 4 de junio de 1991 indicando que dicho plazo de seis meses no puede entenderse como un plazo de caducidad de la facultad de los órganos de gestión tributaria para practicar la liquidación provisional; tal consideración provocaría la distinción injusta entre dos situaciones: las autoliquidaciones con derecho a devolución, cuya comprobación en el plazo posterior a los seis meses sólo podría realizarse por la Inspección, y las que no tuvieran derecho a devolución, cuya comprobación por los órganos de gestión puede realizarse durante el período de prescripción, entonces, de cinco años.

889 La doctrina del Tribunal Supremo, en STS de 29 de septiembre de 2000 – recurso de casación núm. 7291/1995, sobre devolución de retenciones a cuenta del Impuesto sobre Sociedades – ha puesto de manifiesto la obligación del Estado de pagar intereses de demora “en todos los casos en que no pague sus deudas en la fecha en que debe hacerlo, pues tal obligación es una aplicación, en el ámbito de los débitos dinerarios del Estado, de la exigencia consagrada en el artículo 106.2 de la Constitución de que la Administración indemnice a los particulares de cualquier daño derivado del funcionamiento de los servicios públicos”. No obstante, esto no siempre ha sido así como demuestran la sentencia del TS de 22 de diciembre de 2001 – recurso de casación núm. 6103/1996 – y la resolución del TEAC 6718/2001. Señala la sentencia del TS que “en el régimen jurídico del IRPF – Ley 44/1978 – el artículo 36.3 no menciona ni regula el posible devengo de tales intereses – por devolución

La misma obligación de pagar los intereses de demora se mantendrá sobre la devolución que deba practicarse en el supuesto en que tras la solicitud de devolución se inicie un procedimiento de verificación de datos, comprobación limitada o inspección⁸⁹⁰.

El plazo establecido es el mismo de los seis meses que se otorga a la Administración para practicar la liquidación provisional en el caso en que fuera procedente. Con anterioridad a la *Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social*, se concedía a la Administración un plazo adicional de un mes para proceder a la devolución que se contaba desde la práctica de la liquidación provisional o tras el transcurso de los seis meses dentro de los cuales debió haberse dictado la misma. Con la reducción del plazo se consiguió un adelantamiento de un mes del devengo de los intereses de demora.

La devolución de oficio del exceso de cantidades procedentes de las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados nada tiene que ver con el procedimiento de devolución de ingresos indebidos, en el que debe presuponerse desde el inicio la invalidez de la obligación tributaria que originó el ingreso. En primer lugar, el procedimiento de devolución de ingresos indebidos es un procedimiento de ejecución de un derecho que previamente ha sido declarado en un procedimiento autónomo.

El carácter de indebido sólo puede atribuirse a aquellos ingresos que no se efectuaron conforme a la disciplina de la obligación legal de la que

de retenciones a cuenta –, de manera que el precepto aplicable era el artículo 45 de la Ley General Presupuestaria – aprobada por *Real Decreto 1091/1998, de 23 de septiembre*, exigente del requisito de la intimación por parte del acreedor, para el devengo de los intereses”. Lo mismo ocurría en el caso del Impuesto sobre Sociedades, pues había que esperar el plazo previsto desde que se presentara la declaración a devolver para que se pudieran reclamar los intereses legales, y sólo a partir de entonces comenzaba el devengo de los mismos – Resolución del TEAC núm. 9343/1996 de 6 de noviembre de 2000.

890 Cfr. FERREIRO LAPATZA, J. J., *Curso de Derecho Tributario: parte general*, op. cit., págs. 170 y 171.

proceden. Según ESEVERRI MARTÍNEZ y LÓPEZ MARTINEZ, la devolución de lo indebido es el vínculo jurídico que nace por imposición legal como consecuencia de un ingreso ilícito por parte del deudor, que proyecta como efecto para el acreedor el nacimiento de la obligación de devolver lo indebidamente ingresado restituyendo el derecho del perjudicado⁸⁹¹. Este concepto de indebido debe diferenciarse, a su vez, de aquel otro, reconocido sólo por un sector doctrinal, por el que algunos ingresos no responden a la ratio legitimadora de los presupuestos de la obligación que los origina⁸⁹². La obligación tributaria en virtud de la cual se realizaron dichos ingresos se presupone inicialmente inválida. En nuestro Ordenamiento, la devolución del ingreso indebido aparece regulada en el artículo 221 de la LGT

En este supuesto de devolución, la obligación va a ser válida, pero será una causa posterior sobrevenida la que la origine, a pesar de que el ingreso en un principio era debido. En concreto, será el importe procedente de retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados que supere el de la cuota líquida de los impuestos en los que se insertan, la causa que da lugar a la devolución de dicho exceso. La devolución, en este caso, se realiza al amparo de la normativa propia de cada tributo y se trata de un supuesto de reembolso.

3. EL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN E INSPECCIÓN.

Continuando con el régimen jurídico de la autoliquidación de las

891 Cfr. . ESEVERRI MARTÍNEZ, E. y LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *Temas prácticos de Derecho Financiero. Parte General*, Ed. Comares, 2000, Granada, pág. 809.

892 Vid. NAVAS, R., *La devolución de los ingresos tributarios*, Ed. Civitas, 1ª edición, 1992, págs. 88 y ss. e HINOJOSA TORRALVO, J. J., *Los Créditos de Impuesto...*, op. cit., pág. 227.

prestaciones tributarias a cuenta, éstas podrán ser objeto, asimismo, de actuaciones inspectoras de comprobación o investigación. Señala el artículo 141 de la LGT que las actuaciones inspectoras irán dirigidas a investigar, fundamentalmente, *“los supuestos de hecho de las obligaciones tributarias para el descubrimiento de los que sean ignorados por la Administración, así como, la comprobación de la veracidad y exactitud de las declaraciones presentadas por los obligados tributarios”*.

El principio de autonomía de las prestaciones tributarias a cuenta va a implicar la procedencia de la aplicación del procedimiento de comprobación e inspección, con independencia de las autoliquidaciones posteriores formuladas por los contribuyentes en el plazo correspondiente, en las que indudablemente aquéllas van a verse reflejadas. Esto se debe a que la exigencia del ingreso de las prestaciones tributarias a cuenta no depende en ningún momento del hecho de que el contribuyente deduzca o no las cantidades correspondientes a estas obligaciones a cuenta en la correspondiente autoliquidación anual por el impuesto.

Por otro lado, la inspección, además de comprobar las actuaciones de los actos de liquidación de las cantidades procedentes de las retenciones e ingresos a cuenta, puede, igualmente, dirigir sus actuaciones de comprobación hacia aquellos actos destinados al cumplimiento de los deberes de información que igualmente corresponden a retenedores y obligados a ingresar a cuenta, aunque de forma independiente. Dichas actuaciones comprobadoras completarán la inspección de la situación tributaria del sujeto que viene obligado soportar retenciones e ingresos a cuenta.

El retenido, así como el obligado a soportar el ingreso a cuenta, no tienen ningún papel en estas actuaciones de comprobación o investigación de las prestaciones tributarias a cuenta, pues no aparece en el Reglamento General de Inspección, aprobado por *Real Decreto 939/1986, de 25 de abril*,

como legitimado pasivo de dichas actuaciones inspectoras, se haya o no practicado efectivamente la retención o la repercusión del ingreso a cuenta⁸⁹³. Es lógico, ya que se trata de la comprobación e investigación de una obligación tributaria independiente que tiene un obligado muy concreto, y cuyo cumplimiento no depende del cumplimiento o no de otra obligación posterior.

Los obligados tributarios, retenedor y el sujeto obligado a realizar los ingresos a cuenta, se enfrentan ante la Inspección como un deudor tributario más ante la Hacienda Pública, y como a estos, se le aplicarán todas las disposiciones sobre las actuaciones inspectoras del RGIT, siendo objeto del único procedimiento de inspección previsto para todos los tributos y pudiendo, entre otras cosas, actuar mediante representante voluntario – artículo 27 del RGI –.

Sí hay, en cambio, una mención específica del retenedor, en el artículo 24 del RGIT, como obligado a atender a la inspección y a intervenir en el procedimiento de inspección. Dicha mención se ha introducido en una letra diferente a la referida a los obligados a proporcionar información con trascendencia tributaria a la Administración, por lo que debe entenderse que los retenedores serán objeto de inspección por su obligación de ingresar en el Tesoro una obligación tributaria. Con el procedimiento de inspección se pretende comprobar la situación tributaria del retenedor, no del retenido que tiene su propia deuda tributaria que igualmente puede ser objeto de comprobación.

Teniendo en cuenta la fecha de este reglamento de inspección y que los ingresos a cuenta no se generalizaron hasta la LIRPF de 1991, parece

893 Cfr. ALGUACIL MARI, M. P., *La retención a cuenta...*, op. cit., págs. 251 a 254.

comprensible que no exista una mención expresa sobre los obligados a realizar ingresos a cuenta. No obstante, cabe una interpretación extensiva y acorde con la situación actual en los impuestos directos sobre la renta, para poder considerar a este sujeto como obligado a participar en el procedimiento de inspección y ser objeto del mismo por su obligación de ingresar. Por otro lado, no podemos olvidar tampoco, que en numerosas ocasiones va a coincidir en un mismo sujeto el rol de retenedor y obligado a realizar ingresos a cuenta, por lo que, con más razón todavía, puede considerarse obligado a atender a la Inspección de los Tributos.

La configuración de la situación jurídica del retenedor y el obligado a realizar ingresos a cuenta ante la Inspección viene a confirmar, una vez más, la autonomía de estas obligaciones tributarias y de los sujetos titulares de las mismas, negando que las mismas asuman una posición meramente instrumental, sino que, por el contrario, el retenedor y el obligado a ingresar a cuenta son equiparables a cualesquiera otros deudores tributarios ante la Hacienda Pública⁸⁹⁴.

Por último, las actuaciones de comprobación e inspección relativas al sujeto obligado a realizar pagos fraccionados no presentan ningún problema ya que, el mismo, viene a coincidir con el sujeto pasivo contribuyente. Debido al vínculo de los pagos fraccionados con la obligación principal, que permite una fácil regularización de los primeros con el ingreso total de la cuota tributaria, este sujeto será objeto de inspección como contribuyente y en relación con la obligación tributaria principal. Por tanto no podemos hablar de un procedimiento de inspección referido exclusivamente a los pagos fraccionados y al obligado a practicar los mismos, sino en relación con una inspección de la obligación tributaria principal.

894 Cfr. ALCUACIL MARÍ, M. P., *La retención a cuenta...*, op. cit, págs. 253 y 254.

La labor de la inspección finalizará con la práctica de la liquidación tributaria que resulte de las actuaciones de comprobación e investigación que quedará plasmada e instrumentalizada en un acta sobre la que estos obligados tributarios podrán presentar su conformidad o disconformidad y frente a la que los mismos tienen las mismas posibilidades de actuación que corresponden al sujeto pasivo. La conformidad abre el procedimiento de recaudación en los plazos y períodos que hemos señalado antes.

La liquidación administrativa que resulte de la actividad comprobadora y que se presenta de acuerdo con el acta que se haya firmado, va referida exclusivamente al retenedor u obligado a realizar el ingreso a cuenta. Es posible que de dicho acto de liquidación surja una cuantía mayor que la ingresada, por lo que el retenedor u obligado a realizar el ingreso a cuenta se verá obligado a ingresar la diferencia.

4. EL PROCEDIMIENTO DE RECAUDACIÓN DE LAS PRESTACIONES TRIBUTARIAS A CUENTA

La recaudación consiste en el cobro de las deudas tributarias por parte de la Administración. La función recaudatoria no se limita exclusivamente a los tributos tasados y previstos en las distintas leyes, sino que también abarca cualquier débito a la Hacienda Pública por ingresos de Derecho Público, de acuerdo con lo indicado en el artículo 10 de la Ley General Presupuestaria. Las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados son unas obligaciones tributarias más sobre las que no rige ninguna otra especificidad, por lo que les será aplicable el régimen general previsto en la LGT y el Reglamento de Recaudación.

Si hacemos alusión a un concepto amplio de gestión, la recaudación puede incardinarse en el procedimiento de gestión tributaria; sin embargo, si queremos ser más precisos, la recaudación consiste en un procedimiento diferente que se desenvuelve a través de actuaciones distintas y órganos de la Administración diferentes a los órganos que instruyen el procedimiento de gestión “stricto sensu”⁸⁹⁵.

El artículo 160.2 de la LGT establece que las deudas tributarias podrán recaudarse en período voluntario o en período ejecutivo⁸⁹⁶. La propia configuración jurídica de las prestaciones tributarias a cuenta y de los distintos expedientes técnicos que el Ordenamiento prevé ante el pago no tempestivo de las obligaciones tributarias, nos permite plantearnos la posibilidad de recaudar en vía ejecutiva las indicadas prestaciones tributarias a cuenta⁸⁹⁷, incluyendo los pagos fraccionados⁸⁹⁸, siempre y cuando no se hubiese presentado ya la declaración anual en concepto del Impuesto general sobre la renta⁸⁹⁹. Si las

895 Cfr. ESEVERRI MARTÍNEZ, E. y LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *Temas prácticos de Derecho Financiero...*, op. cit., pág. 486.

896 El período ejecutivo se inicia: cuando se trata de deudas liquidadas por la Administración, el día siguiente al del vencimiento del plazo establecido para su ingreso; para las deudas que se ingresen mediante autoliquidación o declaración-liquidación, cuando finalice el plazo establecido para su ingreso, si ésta se presentó durante el plazo pero sin ingreso o al día siguiente de la presentación de la autoliquidación si se hubiese presentado una vez finalizado el plazo – artículo 161 LGT –. De acuerdo con lo previsto en este artículo, cuando se exija autoliquidación, en ciertos supuestos se puede detectar un período de prórroga entre la finalización del plazo voluntario y el inicio del período ejecutivo.

897 Cfr. ESEVERRI MARTÍNEZ, E. y LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *Temas prácticos de Derecho Financiero...*, op. cit., pág. 449.

898 Sentencia del TSJ de Castilla la Mancha de 3 de octubre de 1998 (JT 1998\1540), “De acuerdo con ello, y constatado por la Administración Tributaria que no se había procedido por «Construcciones Vigra, SA» a realizar autoliquidación por el primer pago relativo a 1993, se giró la liquidación provisional... El ingreso a cuenta se configura como un sistema de periodificar la deuda tributaria”.

899 Sentencia del TSJ de Madrid de 2 de abril de 1998 (JT1998\557), “... es perfectamente coherente que la acción de la Administración para exigir el ingreso – del pago fraccionado – caduca por el mismo hecho de la presentación de la declaración por el ejercicio al que dicho ingreso se refiere pues no puede, por la propia naturaleza de las expresiones, exigirse un pago a cuenta de algo liquidado, circunstancia que concurrió en el caso de autos en el que la liquidación fue posterior a dicha declaración”.

prestaciones tributarias a cuenta tienen, por ley, consideración de deuda tributaria a efectos de la aplicación de las disposiciones sobre infracciones tributarias o sobre liquidación de intereses, no hay por qué objetar la aplicación del procedimiento ejecutivo ante el impago de una deuda en el plazo establecido por la norma para su ingreso voluntario⁹⁰⁰.

Al tratarse de deudas autoliquidadas, los plazos para satisfacerlas vendrán establecidos en la normativa propia de cada impuesto, aunque sea la LGT y el Reglamento General de Recaudación – RGR, en lo sucesivo – los que recogen el procedimiento de recaudación.

Para hablar del procedimiento de recaudación tenemos que partir de la nueva LGT. Además, el reglamento de desarrollo, el RGR, aprobado por *Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre*, continúa vigente, en tanto no se oponga a los preceptos de la LGT y mientras no se apruebe un nuevo reglamento en esta materia⁹⁰¹.

Éste contempla como deudores principales de deudas tributarias a los “retenedores y quienes deban efectuar ingresos a cuenta de cualquier tributo” – artículo 10 RGR –. No sabemos si la referencia a “ingresos a cuenta” es exclusiva para la prestación tributaria originada por el ingreso de rendimientos en especie, o pretende incluir no sólo a estos últimos, sino también los pagos fraccionados. Creemos más oportuno incluir en la letra b) del artículo 10.1 del RGR a los tres tipos de prestaciones tributarias a cuenta. Los obligados a satisfacer las mismas deben presentar autoliquidación, junto con el ingreso de la deuda correspondiente, en los plazos que establece la normativa específica

900 Resolución del TEAC núm. 613/1998, de 12 de junio.

901 Vid. Disposición derogatoria única de la LGT. En el momento de finalizar la tesis aun no se ha aprobado el Reglamento General de Recaudación, aunque sí ha sido posible analizar el proyecto de dicho reglamento del que podemos decir como principal novedad que su ámbito de aplicación es más amplio que la *Ley 58/2003*, puesto que no se circunscribe exclusivamente al cobro de las deudas y sanciones tributarias, sino también al de los demás recursos de naturaleza pública, como ocurría con el *Real Decreto 1684/1990*.

de cada tributo, y como hemos tenido ocasión de poner de manifiesto, ante esta obligación, los sujetos obligados a practicar la retención, ingreso a cuenta y el pago fraccionado se encuentran en la misma situación, pero sobre todo se presentan los tres ante la Hacienda Pública como auténticos deudores tributarios en cumplimiento de una obligación propia.

La posición jurídica de estos obligados puede asimilarse a la de los sujetos pasivos que se presentan como únicos responsables de las deudas. Como se refería más arriba, no va a haber ningún inconveniente en aplicar las disposiciones comunes a la deuda tributaria tales como la posible compensación con los créditos habidos frente a la Hacienda Pública o la concesión de aplazamiento o fraccionamiento de la deuda.

En concreto, las deudas surgidas con ocasión de la obligación de retener y practicar ingresos a cuenta son deudas claramente ejecutables, con un régimen jurídico, respecto de la recaudación, totalmente equiparable al de las deudas autoliquidables de cualquier sujeto pasivo, sin que sea necesario ni tampoco posible, debido a la falta de previsión, que la Administración pueda dirigirse contra el sujeto obligado a soportar la retención o el ingreso a cuenta para la recaudación de dichas cantidades en vía ejecutiva, ni siquiera en caso de insolvencia del obligado principal de estas obligaciones a cuenta.

Sobre el procedimiento de recaudación de las obligaciones tributarias a cuenta hay que decir que los pagos tienen carácter trimestral, por lo que se devengan en cuatro ocasiones a lo largo del período impositivo de los impuestos principales sobre la renta y, consecuentemente, deben ser cuatro los períodos voluntarios. Los reglamentos del IRPF, IS y el IRNR son los que determinan los períodos voluntarios para realizar el ingreso de las cantidades. Estos se corresponden con los veinte primeros días de los meses de abril julio, octubre y enero y son comunes a retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados, excepto el último plazo del mes de enero correspondiente al

cuarto trimestre, que se extiende hasta los primeros 30 días de dicho mes para el ingreso de las cantidades correspondientes al pago fraccionado correspondiente al último trimestre natural del año.

No obstante, el período voluntario va a ser diferente también para los retenedores u obligados sobre los que concurren las circunstancias a las que hacen referencia los números 1º y 1º bis del apartado 3 del artículo 71 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido⁹⁰², así como para los que tengan la consideración de Administraciones públicas, incluida la Seguridad Social, cuyo último Presupuesto anual aprobado con anterioridad al inicio del ejercicio supere la cantidad de 6 millones de euros⁹⁰³. En estos supuestos vendrán obligados a efectuar el pago durante los primeros veinte días naturales de cada mes de las cantidades retenidas y los ingresos a cuenta realizados durante el mes inmediato anterior, con la especialidad de que durante todo el mes de agosto y los veinte primeros días de septiembre podrá realizarse el ingreso correspondiente al mes de julio – artículos 101.1 y 104 del Reglamento del IRPF, 19 del Reglamento del IRNR –.

En el Impuesto sobre Sociedades, los plazos para el ingreso de los pagos fraccionados va a diferir ligeramente al adelantarse el ingreso correspondiente al último trimestre a los primeros veinte días del mes de diciembre – artículo 45 del texto refundido del IS, aprobado por *Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo* –; en cuanto a las retenciones e ingresos a

902 Estas circunstancias se refieren al volumen de operaciones, que calculado conforme al artículo 121 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, debe exceder de 6.010.121,04 euros. También se aplicará esta excepción a los sujetos que hubiesen adquirido la totalidad o parte de un patrimonio empresarial o profesional a que se refiere el segundo párrafo del apartado uno del artículo 121 del mismo texto legislativo, siempre que la suma de su volumen de operaciones del año natural inmediato anterior y la del volumen de operaciones que hubiese efectuado en el mismo período el transmitente de dicho patrimonio mediante la utilización del patrimonio transmitido hubiese excedido de 6.010.121,04 euros.

903 Esta excepción afecta exclusivamente a las retenciones e ingresos a cuenta efectuados sobre las rentas a que se refieren los párrafos a) y c) del apartado 1 y el párrafo c) del apartado 2 del artículo 70 del mismo reglamento.

cuenta – artículo 64 del Reglamento – los plazos para el ingreso no varían de los establecidos en las normativas del IRPF y el IRNR.

Durante dichos períodos voluntarios, el pago se realizará voluntariamente por los obligados tributarios, aunque también puede realizarlo un tercero en su nombre o por su cuenta.

El procedimiento de recaudación durante el período voluntario va referido, esencialmente, al lugar y el momento en que debe realizarse el pago. Como dispone la LGT en su artículo 61.1, una deuda tributaria se entiende pagada en efectivo, únicamente cuando se haya realizado el ingreso de su importe en las cajas de los órganos competentes, oficinas recaudadoras o entidades autorizadas para su admisión.

El período ejecutivo se inicia, cuando no se haya realizado el ingreso, al día siguiente del último día señalado del plazo voluntario, que en la mayoría de los supuestos será el 21 de los meses de abril, julio, octubre y el 21 de enero ó el 31 de enero, dependiendo de si se trata de retenciones, ingresos a cuenta o de pagos fraccionados.

Las consecuencias jurídicas más importantes tras la entrada en el período ejecutivo se refieren a la posibilidad de iniciar, por parte de la Administración, el procedimiento de apremio, así como la exigibilidad de intereses de demora y los recargos del período ejecutivo recogidos en el artículo 28 de la LGT y a los que ya hemos hecho referencia.

El ingreso que se realiza una vez finalizado el período voluntario da lugar a un ingreso extemporáneo, ingreso extemporáneo de una autoliquidación que seguirá el régimen jurídico propio de las mismas. El ingreso puede ser voluntario o con requerimiento administrativo. La presentación de la autoliquidación y el ingreso sin requerimiento administrativo dará lugar a los recargos previstos en el artículo 27 de la LGT,

cuya cuantía dependerá del tiempo transcurrido desde la finalización del período voluntario hasta que se presenta la autoliquidación.

El período ejecutivo, con los recargos correspondientes del artículo 28, comenzará, o bien al día siguiente de la finalización del período voluntario si se hubiese presentado la autoliquidación durante el mismo, o al día siguiente de la presentación de la autoliquidación si el período voluntario hubiese ya concluido. En este período ejecutivo puede ingresarse la deuda voluntariamente antes de la notificación de la providencia de apremio. Durante el período ejecutivo, la Administración podrá investigar y comprobar la situación del deudor e incluso podrá adoptar medidas cautelares como se hace en el procedimiento de inspección.

En el procedimiento de apremio no vamos a entrar por no presentar ninguna particularidad en relación con las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados. Únicamente mencionar el contenido del artículo 163 de la LGT que define el procedimiento de apremio como procedimiento administrativo que se inicia e impulsa de oficio en todos sus trámites; una vez iniciado sólo podrá suspenderse en los casos tasados – artículo 165 de la LGT – y en la forma prevista en la normativa tributaria⁹⁰⁴.

El procedimiento de apremio no se iniciará hasta que el deudor reciba una providencia notificada – artículo 167 LGT – que habilita a la Administración para hacer efectivo su crédito mediante un procedimiento de ejecución sobre el patrimonio del deudor. Cuando la notificación se realice entre los días 1 y 15 de cada mes, deberá procederse al pago hasta el 20 del mismo mes; pero cuando se notifique entre el 16 y último de cada mes, el plazo se extiende hasta el 5 del mes siguiente.

904 Cfr. FERREIRO LAPATZA, J. J., *Curso de Derecho Tributario: parte general*, 23ª edición, op. cit., págs. 193 a 195.

La providencia deberá ser notificada al deudor, en este caso al retenedor con unos requisitos mínimos de contenido (art. 103 RGR). Deberá identificar la deuda correspondiente, se hará requerimiento para que se efectúe el pago correspondiente y se apercibirá al deudor de que si no procediese en forma dentro de los plazos que señala el art. 108 del RGR se procederá al embargo de sus bienes en cuantía suficiente para cubrir la deuda tributaria, los intereses y las cotas del procedimiento y que se documentará en la correspondiente providencia de embargo (art. 110 RGR) una vez se proceda a la realización de los mismos, y si lo obtenido cubre la totalidad del débito, se declarará finalizado el procedimiento poniendo disposición del deudor los documentos acreditativos de la satisfacción de sus deudas.

5. RECLAMACIONES Y RECURSOS: IMPUGNACIÓN DE LOS ACTOS DE RETENCIÓN TRIBUTARIA Y DEMÁS PRESTACIONES TRIBUTARIAS A CUENTA.

Dentro de la aplicación de los tributos, entendiendo estos términos en su significado más amplio, pueden incluirse igualmente todas las actividades jurídicas tendentes a asegurar la ejecución de las obligaciones tributarias conforme a las disposiciones legislativas.

Las relaciones que surgen entre los particulares como consecuencia de las obligaciones tributarias a cuenta son actos privados que se engloban en el desarrollo de la función tributaria, de ahí la posibilidad de una reclamación económico-administrativa. Sin embargo, a pesar de su importante papel en la gestión y recaudación de los impuestos directos sobre la renta, el régimen de estas prestaciones no puede equipararse completamente al régimen general de

los actos administrativos, por lo que no caben otros recursos tales como el de reposición o la revisión de oficio.

5.1. La impugnación de las prestaciones tributarias a cuenta en la vía administrativa.

Las reclamaciones económico-administrativas se habían previsto, en un principio, para la posible impugnación de los actos administrativos. El acto administrativo susceptible de la misma, en palabras de ESEVERRI MARTÍNEZ, es “aquél que proviniendo de una oficina gestora o de la autoridad competente, contiene una declaración soberana de la Administración que, normalmente, se traduce en el reconocimiento o negación de un derecho o de una obligación”⁹⁰⁵.

La actividad administrativa, en principio, viene dotada por el Ordenamiento jurídico de una presunción expresa de legalidad o validez. En este sentido, todos los actos administrativos en la aplicación de los tributos, se presumen válidos y legítimos. No obstante, esta presunción no es inamovible, sino que dichos actos pueden ser objeto de revisión para su corrección o enmienda. La revisión de los actos administrativos puede hacerse por la misma Administración y también por un órgano del poder judicial.

Sin embargo, las reclamaciones económico-administrativas cuentan con una importante excepción al permitirse la impugnación de las actuaciones de retención y las derivadas del ingreso a cuenta⁹⁰⁶. De este modo, llegan a

905 Cfr. ESEVERRI MARTÍNEZ, E., *Las actuaciones tributarias reclamables en vía económico-administrativa*, op. cit., págs. 21 y 22.

906 Cfr. MOCHÓN LÓPEZ, L., *Actos reclamables en el procedimiento económico-administrativo*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1995, pág. 73.

distinguirse por un lado lo que constituyen actos administrativos impugnables, y de otro, las actuaciones tributarias entre las que se encuentran las autoliquidaciones, actos de repercusión tributaria y las retenciones o ingresos a cuenta.

La evolución del sistema tributario y, en concreto, de la gestión tributaria, llevó a los administrados a liquidar tributos cuya actividad producía efectos en la esfera jurídica y en el ámbito de los derechos y obligaciones de las personas que realizaban dichas liquidaciones. Estos cambios han abierto las puertas del procedimiento económico-administrativo a determinadas actuaciones realizadas por particulares cuya impugnación estaba reservada, tradicionalmente, a la jurisdicción ordinaria⁹⁰⁷. Esto pone de manifiesto la voluntad del legislador de alcanzar un procedimiento ágil y eficaz, y que pueda desarrollarse dentro de los marcos de la seguridad jurídica.

Con carácter general, resultan susceptibles de reclamación económico-administrativa las liquidaciones provisionales y las resoluciones expresas o presuntas derivadas de una solicitud de rectificación de una autoliquidación – artículo 227.2 LGT – que pueden tener su origen, perfectamente, en una liquidación de la retención, el ingreso a cuenta o el pago fraccionado⁹⁰⁸. Esto

907 Esta realidad, no obstante, es interpretada con mucho escepticismo por algunos autores que remarcan que el último acto con el que se va a agotar la vía económico-administrativa va a ser siempre una resolución de un Tribunal Económico-Administrativo, ya sea Central o Provincial, por lo que la posibilidad de impugnar los actos de retención o los de repercusión no va a suponer la superación del “sistema de control base acto administrativo”, ya que a la vía jurisdiccional sólo podrá accederse previo agotamiento de la vía administrativa con un acto administrativo del TEA. Vid. PÉREZ MORENO y LÓPEZ MENUDO, “Comentario al artículo 163 de la Ley General Tributaria” en *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras, tomo II, La Ley General Tributaria, Artículos 90 al final*, Ed. Edersa, Madrid, 1983, pág. 605. Esta interpretación tan pesimista pierde de vista la posibilidad inicial de impugnar un acto que no puede considerarse administrativo, además de que no tiene en cuenta que el conflicto puede resolverse sin necesidad de acceder a la vía jurisdiccional.

908 El concepto de acto económico-administrativo susceptible de reclamación ha evolucionado notablemente a lo largo del tiempo; de considerarse exclusivamente los actos definitivos dictados por los órganos de la Administración, se ha pasado a admitir actos no definitivos como las liquidaciones provisionales o incluso los actos de trámite y otras

tampoco presenta novedad alguna en relación con el régimen anterior de la LGT recientemente derogada. La impugnación de estas liquidaciones seguirá el régimen común de las reclamaciones económico-administrativas, por lo que no va a ser necesario, desde nuestro punto de vista, profundizar en el mismo por quedar fuera de nuestro objeto de estudio.

En este supuesto debemos hacer una referencia expresa a la retención directa practicada por la Administración. Ésta en ningún momento ha plantado ningún problema ni cuestión ya que la impugnación que el retenido realice será siempre contra un acto típicamente administrativo.

El apartado 4 del artículo 226 de la LGT resulta novedoso, ya que a los preceptos de carácter general, suma unos supuestos específicos en los que los dos primeros están relacionados directamente con las obligaciones tributarias a cuenta y a los que sí nos vamos a referir con más detalle. Estos son los siguientes: *“Serán reclamables, igualmente, previo cumplimiento de los requisitos y en la forma que se determine reglamentariamente, las siguientes actuaciones u omisiones de los particulares en materia tributaria:*

- a) *Las relativas a las obligaciones de repercutir y soportar la repercusión prevista legalmente.*
- b) *Las relativas a las obligaciones de practicar y soportar retenciones o ingresos a cuenta.*
- c) *Las relativas a la obligación de expedir, entregar y rectificar facturas que incumbe a empresarios y profesionales.*

actuaciones tributarias desempeñadas por los particulares como la autoliquidaciones. A pesar de esto, bajo ninguna circunstancia se le puede atribuir a las actuaciones del contribuyente en orden a la liquidación de su deuda tributaria, la naturaleza de actos administrativos, en cuanto que no existe pronunciamiento alguno de la Administración. Cfr. ESEVERRI MARTÍNEZ, E., “Las actuaciones tributarias reclamables en la vía económico-administrativa”, op. cit., pág. 36 y 44.

- d) *Las derivadas de las relaciones entre el sustituto y el contribuyente*⁹⁰⁹.

Previamente al reconocimiento por la LGT, esta posibilidad ya se venía admitiendo y vino a consolidarse con la aprobación del *Real Decreto Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre*⁹¹⁰, por el que se articula la *Ley 39/1980, de 5 de julio*, de bases del procedimiento económico-administrativo, que ha sido derogada tras la entrada en vigor de la LGT, de acuerdo con la disposición derogatoria única de la misma⁹¹¹. Desde entonces esta medida se hizo efectiva, a pesar de que las reclamaciones económico-administrativas se habían concebido fundamentalmente para la resolución de conflictos

909 Como ya hizo el legislador en 1980, parece que éste al regular el procedimiento para las Reclamaciones Económico-Administrativas, ha querido decantarse por la postura doctrinal que distingue la figura del retenedor de la categoría jurídica del sustituto del contribuyente, desarrollando un procedimiento diferente, según se trate de impugnar los actos de retención tributaria o los de repercusión originada por la sustitución. Vid. ESEVERRI MARTÍNEZ, E., *Las actuaciones tributarias reclamables en la vía económico-administrativa*, op. cit., pág. 105.

910 La Exposición de Motivos del Real Decreto-legislativo advirtió que en su título IV “*se hace eco de la situación surgida de las profundas modificaciones de nuestro sistema tributario y, particularmente, de la reciente reforma fiscal, y en consecuencia, abre la posibilidad de la reclamación económico-administrativa en relación a las autoliquidaciones practicadas por los contribuyentes, los actos de repercusión tributaria y las retenciones efectuadas por el sustituto del contribuyente o por las personas obligadas por la ley a practicar retención*”.

911 Con anterioridad, debido al carácter extratributario que presentan las relaciones entre retenedor u obligado a ingresar a cuenta y el retenido u obligado a soportar el ingreso a cuenta, la vía ordinaria para resolver los conflictos que pudieran surgir con ocasión de las mismas era la jurisdicción civil. Sin embargo, esta solución no parecía la más adecuada y satisfactoria debido a la lentitud del proceso civil por lo que se habilitó un procedimiento especial ante los Tribunales Económico-Administrativos. En el *Real Decreto Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre, por el que se articula la Ley 39/1980, de 5 de julio, de bases sobre el procedimiento económico-administrativo*, había previsto la posibilidad en el artículo 15.2.c) de admitir la reclamación económico-administrativa en relación con las retenciones efectuadas por el sustituto del contribuyente o por las personas obligadas por la Ley a practicar retención. El Reglamento que se articuló para regular el procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas – RD 1999/1981, de 20 de agosto –, desarrolló esta posibilidad de impugnar los actos de retención tributaria y así se ha mantenido hasta hace muy poco tiempo en el *Reglamento 391/1996, de 1 de marzo*, que en la actualidad sólo permanece vigente en la medida en que no contradiga lo expuesto en la LGT que ha venido a derogar la *Ley 39/1980* de bases del procedimiento económico administrativo y el *Real Decreto 2795/1980* por el que se articula la Ley de bases mencionada. Cfr. MORIES JIMÉNEZ, M. T., *La retención a cuenta en el Impuesto...*, op. cit., págs. 377 y 378.

tributarios surgidos entre la Administración financiera y los particulares. A dichas actuaciones de los particulares no se les puede atribuir una naturaleza administrativa, ya que en las mismas no interviene ningún acto de la Administración⁹¹². Sin embargo, las mismas son entendidas como actos de gestión y por lo tanto, susceptibles de impugnación en la vía económico-administrativa.

Debido al papel tan relevante que juegan la retención y el ingreso a cuenta en la gestión de los impuestos sobre la renta y, concretamente, en el cálculo de la cuota tributaria principal, era necesario, desde hacía tiempo, reconocer la trascendencia de las mismas en la esfera pública. Aunque tradicionalmente y con carácter general ha sido un órgano de la Administración el responsable de los actos de gestión tributaria, por imperativo de la ley, estos pueden encomendarse a un particular que, en cierto modo se convierte en colaborador de los órganos de gestión tributaria. Por este motivo, parece razonable una flexibilización del procedimiento para que quepan en el mismo no sólo las actuaciones administrativas típicas, sino también aquellas llevadas a cabo por particulares, a las que no se les puede negar una naturaleza jurídico-pública en la medida en que se incardinan en los procedimientos de gestión tributaria⁹¹³.

Las relaciones entre el retenedor u obligado a realizar el ingreso a cuenta y el sujeto obligado a soportar cualquiera de éstas, desbordan el ámbito jurídico-privado para entrar en el jurídico-público, ya que, en definitiva, éstas vienen a

912 ELIZALDE Y AYMERICH ha señalado que en la retención, el sujeto retenedor actúa en cumplimiento de un deber de colaborar con los entes públicos, de modo que, en su opinión; realiza una función eminentemente pública. Para el mismo autor, la consideración de la retención como un acto de gestión tributaria, esta función no va a perder su naturaleza aunque sea realizada por un particular. Concluye que el retenedor desarrolla una actividad típicamente administrativa y por tanto, los actos del mismo deben considerarse actos administrativos, aunque sea con carácter limitado. Cfr. ELIZALDE Y AYMERICH, P., “La retención tributaria como acto económico-administrativo”, en la obra colectiva *Derechos y garantías del contribuyente*, Instituto de Estudios Fiscales, 1985, págs. 70 y ss.

913 Cfr. ESEVERRI MARTÍNEZ, E., *Las actuaciones tributarias reclamables en la vía económico-administrativa*, op. cit., pág. 65.

asegurar el cumplimiento del principio de capacidad económica y a salvaguardar que todas las personas contribuyan al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad contributiva. Por este motivo, aunque la deuda que surge entre los particulares no constituye un crédito tributario, la Administración Tributaria se siente responsable de que el reintegro de las cantidades retenidas o procedentes del ingreso a cuenta se realice efectivamente para que el sistema tributario funcione adecuadamente, a pesar de que ella ya ha cobrado su crédito⁹¹⁴. No obstante, hay que dejar claro que esta posibilidad no cierra las puertas de un posible recurso en la vía civil que siempre quedará abierta para los conflictos entre particulares.

La jurisprudencia del TS ha expuesto en qué puede consistir la problemática fundamental de las retenciones; señala en la STS de 25 de marzo de 1998 – RJ 1998\3034 – que dicha problemática puede comprender las retenciones “procedentes pero excesivas”, supuesto en el que existe obligación de soportar la retención aunque en una cuantía inferior a la efectivamente soportada. Ante este conflicto el Tribunal reconoce dos vías de solución, o bien impugnar el acto o actos de retención, o bien esperar hasta la autoliquidación que se practique para que en ella pueda el contribuyente ajustar su deuda tributaria conforme a las retenciones practicadas. Existe un segundo conflicto que puede surgir en torno a la retención y es la práctica de retenciones “improcedentes”, para el que sólo cabe la impugnación mediante reclamación económico-administrativa, ya que no sería posible ajustar en la autoliquidación posterior. Los mismos conflictos pueden darse en la práctica del ingreso a cuenta cuya única diferencia radica en la diferente naturaleza del rendimiento que origina la prestación tributaria a cuenta.

914 Cfr. MORIES JIMÉNEZ, M. T., *La retención a cuenta en el Impuesto...*, op. cit., págs. 380 y 381.

5.2. El procedimiento de la reclamación económico-administrativa de los actos de retención y del ingreso a cuenta.

El artículo 118 de la Sección 2 del Capítulo V del Título V del Reglamento del Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas se dedica específicamente a la impugnación de los actos de retención tributaria. Tras la aprobación de la nueva LGT, se reúne en un mismo apartado la posibilidad de impugnar los actos de retención, así como las actuaciones u omisiones de particulares relativas a los ingresos a cuenta. Ante la ausencia de un nuevo Reglamento sobre el procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas, se mantiene vigente el reglamento aprobado por *Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo*.

5.2.1. Órganos competentes.

La revisión en vía administrativa se inicia de oficio o mediante la interposición de recurso administrativo. Para este segundo supuesto, la Administración tributaria cuenta con unos órganos administrativos especiales como son los Tribunales Económico-Administrativos que resuelven, aunque no con carácter exclusivo, las reclamaciones o recursos administrativos de los actos tributarios. Para poder acudir al orden jurisdiccional hay que agotar la vía administrativa previamente.

Es el Tribunal Económico-Administrativo Central – T.E.A.C., en adelante – el que conocerá en única instancia, estas actuaciones de los particulares susceptibles de reclamación, aun cuando sea posible reclamar en primera instancia ante el Tribunal Económico-administrativo Regional o Local – en lo

sucesivo, T.E.A.R. y T.E.A.L. – correspondiente, no obstante se acudiría directamente la reclamación ante el T.E.A.C. por razón de la cuantía de la reclamación, de acuerdo con lo dispuesto en la LGT y las normas de desarrollo.

Como acabamos de indicar, los T.E.A.R. y los T.E.A.L. son competentes para conocer las reclamaciones relacionadas con las actuaciones de los particulares en la aplicación de las obligaciones tributarias a cuenta, en única o primera instancia, cuando la cuantía de la reclamación no exceda de un importe que deberá ser determinado reglamentariamente. Teniendo en cuenta que en las relaciones entre particulares surgidas de las retenciones e ingresos a cuenta susceptibles de reclamación no tiene lugar ningún acto administrativo, la competencia territorial del T.E.A.R. y T.E.A.L. se determinará atendiendo al domicilio fiscal de la persona o entidad que interpone la reclamación que en estos casos se corresponderá con el sujeto que soporte la retención o el ingreso a cuenta. Es indiferente la persona, entidad u organismo que practique la retención o el ingreso a cuenta. En este sentido lo confirman las resoluciones del TEAC núm. 8511/1995, de 25 de marzo de 1999 y la núm. 301/1999 de 18 de mayo de 1999.

Cuando el sujeto que practica la retención o el ingreso a cuenta es un órgano de la Administración, cabe plantearse si para determinar el Tribunal Económico-Administrativo competente se aplicarán las normas generales de competencia a las que hacen referencia los artículos 10 y 11 del Reglamento, entendiendo que el acto que se realiza es un acto administrativo; o, por el contrario, se aplica esta regla especial del art. 118. De acuerdo con la “Teoría de los actos administrativos”, estos constituyen la “declaración de voluntad, de juicio, de conocimiento o de deseo realizada por la Administración en el ejercicio de una potestad administrativa distinta de la potestad

reglamentaria”⁹¹⁵. Conforme a esta teoría no puede considerarse como acto administrativo la práctica de la retención o del ingreso a cuenta, sino más bien como el cumplimiento de un deber al que la Administración se somete al igual que otras personas físicas y jurídicas⁹¹⁶.

Confirma esta postura el propio Reglamento que hace una clara distinción de la competencia de los tribunales basada en la distinta naturaleza de los actos administrativos que siguen el régimen general, de los actos de retención, a los que se les confiere un tratamiento especial⁹¹⁷. Los términos del Reglamento son claros cuando impone la competencia del Tribunal en función del domicilio del retenido, a pesar de que sea la propia Administración quien practique la retención.

La doctrina administrativa también es clara a este respecto – resolución del TEAC de 18 de mayo de 1999 –, y no duda en aplicar la regla especial del artículo 118 del reglamento RPEA, ya que el órgano administrativo que practica la retención no actúa en ejercicio de sus competencias tributarias, sino como un obligado más, y por tanto no resulta relevante al efecto, la sede del órgano administrativo retenedor y tampoco su carácter central o periférico.

915 Cfr. GARCÍA DE ENTERRÍA y TOMÁS-RAMÓN FERNÁNDEZ, *Curso de Derecho Administrativo. I.*, Ed. Civitas, Madrid, pág. 540.

916 Cfr. LUCHENA MOZO, G. M^a, *Retenciones e ingresos a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*”, Universidad de Castilla la Mancha, 1997, págs. 231 y 232.

917 Cfr. IBÁÑEZ GARCÍA, I., “La distribución de competencias de los Tribunales Económico-Administrativos en relación con las reclamaciones sobre repercusión y retención tributaria, en los casos en que el sujeto impugnado es una Administración Pública”, *Gaceta Fiscal*, núm. 80, 1990, pág. 230.

5.2.2. Legitimación.

En cuanto a los sujetos activos de las reclamaciones, la LGT legitima de forma muy genérica a los obligados tributarios, entre los que se encuentran obviamente los obligados tributarios retenedores, obligados a realizar el ingreso a cuenta y los obligados a practicar pagos fraccionados, así como cualquier otra persona cuyos intereses legítimos resulten afectados por la actuación tributaria⁹¹⁸. En la nueva LGT se ha ampliado notablemente el número de legitimados al recoger en la letra a) del apartado 1 de dicho artículo el término tan amplio de obligados tributarios, frente a la regulación anterior en la que sólo se mencionaban los sujetos pasivos y los responsables (en su caso)⁹¹⁹.

Centrándonos en los actos entre particulares que surgen con motivo de la retención y el ingreso a cuenta, hay que decir que mientras que la legitimidad activa del retenido o el sujeto que debe soportar el ingreso a cuenta, no planteaba ninguna duda, puesto que precisamente para éstos se había previsto la impugnación en la vía económico-administrativa, sí han existido siempre más dudas sobre la legitimidad activa del retenedor o el sujeto que practica el ingreso a cuenta.

El principal obstáculo con el que se enfrentaba esta postura era la teoría administrativa sobre la imposibilidad de ir contra los propios actos. No obstante, no parece que pudiera plantear ningún problema esta posibilidad ya

918 Los obligados a practicar pagos fraccionados pueden actuar por sí mismos o por medio de representante para lo que será necesario el documento que acredite la representación acompañando el primer escrito que no aparezca firmado por el interesado artículo; no obstante, la falta o insuficiencia del poder no va impedir que se tenga por presentado el escrito, siempre que el compareciente presente el poder, subsane los defectos o ratifique las actuaciones realizadas en su nombre y representación sin poder suficiente – 232.4 LGT –.

919 Artículo 166 de la anterior LGT de 1963.

que sí estaba admitida su legitimación para acudir a la jurisdicción de lo contencioso-administrativo, una vez agotada la vía administrativa⁹²⁰.

En cuanto a la legitimación pasiva, en principio, la reclamación debe ir contra el sujeto que ha practicado la retención o el ingreso a cuenta, sea un sujeto privado o un órgano de la Administración, para el supuesto de la retención directa. El propio artículo 118 nada dice al respecto, aunque la idea puede deducirse del artículo 117 que se aplicará en ausencia de mención expresa en precepto específico sobre la impugnación de los actos de retención. En dichas reclamaciones el Tribunal Económico-Administrativo asume un papel arbitral entre los particulares afectados.

5.2.3. Requisitos objetivos.

Estos elementos vienen detallados en los diferentes apartados del artículo 118 del RPREA. Supletoriamente, ha dispuesto este precepto, se podrá recurrir al artículo previo que se refiere a los actos de repercusión, así como a las normas del procedimiento general. En el objeto de la reclamación hay que distinguir dos supuestos. Recogida en el artículo 116 del reglamento, se admite la impugnación de las resoluciones administrativas que deriven de las autoliquidaciones. En este caso es necesario un acto previo de la

920 Así lo han admitido distintos autores que aunque hacían referencia a los actos de repercusión; como ellos mismos han indicado, dichas consideraciones son perfectamente aplicables a los supuestos de impugnación de los actos de retención, así como los derivados del ingreso a cuenta. Vid. ESEVERRI MARTÍNEZ, E., *Las actuaciones tributarias reclamables...*, op. cit., págs. 92 y 93; MOCHÓN LÓPEZ, L., *Actos reclamables en el procedimiento...*, op. cit., pág. 284; LUCHENA MOZO, G. M^a, *Retenciones e ingresos a cuenta en el Impuesto sobre la Renta...*, op. cit., págs. 233 y 234.

Administración o una desestimación presunta de la autoliquidación, cuando el obligado tributario hubiese instado su rectificación⁹²¹.

En segundo lugar, y quizás sean los más característicos, se encuentran los actos de retención o de la práctica del ingreso a cuenta tanto directos como indirectos. Se busca un pronunciamiento sobre la legitimidad de los mismos, ya sea el acto propiamente considerado o sobre la cuantía de las prestaciones⁹²². El Reglamento, que todavía está vigente, hace referencia exclusivamente a los actos de retención, sin embargo, tras la aprobación de la nueva LGT y la ampliación del objeto de esa reclamación, puede considerarse igualmente aplicable el procedimiento recogido en dicho reglamento para las actuaciones de particulares derivadas del ingreso a cuenta, a la espera de que el nuevo reglamento cubra esta laguna, incluyendo claramente como objeto de reclamación estas actuaciones de los particulares.

No obstante, no podemos considerar que hasta la reciente entrada en vigor de la LGT estas actuaciones procedentes del ingreso a cuenta no podían ser susceptibles de reclamación económico-administrativa. Efectivamente, las controversias derivadas de éstas han venido admitiéndose en numerosas ocasiones por los Tribunales Económico-Administrativos por su analogía con la figura de la retención tributaria⁹²³ – Resolución del TEAR de Madrid de 30

921 Sentencia del TS de 17 de diciembre de 2002, RJ 2003\496.

922 Cfr. LUCHENA MOZO, G. M^a., *Retenciones e ingresos a cuenta en el Impuesto sobre la Renta...*, op. cit., pág. 239.

923 No han faltado, no obstante, pronunciamientos en contra como la Sentencia del TSJ de Madrid de 2 de abril de 1998 que considera ambas figuras materialmente diferentes, además de que “desde el punto de vista procedimental la retención opera de un modo distinto e incluso contrario al resarcimiento mediante detracción salarial... De otro lado, jurídicamente tampoco cabe la analogía pues la propia reserva legal en su tratamiento normativo impide la aplicación analógica, y, además, no existe identidad de razón ya que el retenedor actúa sobre la base imponible que es objeto de retención mientras que el resarcimiento que se postula opera – por vía de detracción – sobre una retribución salarial ulterior y ajeno por completo a la controversia tributaria”. Pensamos que en el nuevo reglamento quedará definitivamente aclarada esta situación estableciendo un único procedimiento de reclamación para los actos de retención y las actuaciones derivadas de los ingresos a cuenta.

de marzo de 1995 –, frente a la imposibilidad de utilizar la vía del artículo 117 del RPREA para reclamaciones sobre repercusión tributaria, ya que ésta está reservada a los actos de repercusión tributaria obligatoria o al reembolso de tributos satisfechos por sustitutos del contribuyente. En principio podríamos decir que con ninguno de estos dos casos puede equipararse el reembolso del ingreso a cuenta que tiene carácter potestativo y el sujeto obligado al mismo no puede considerarse como sustituto.

Pero por otro lado, también podemos encontrar otros argumentos entre la doctrina que se muestran favorables al acceso a los Tribunales Económico-Administrativos en relación con el reembolso del ingreso a cuenta por la vía de la repercusión contemplada en el artículo 117 del reglamento. La cuestión radica en entender que la obligatoriedad de la repercusión va referida exclusivamente al titular pasivo de la repercusión, en cuyo caso podrían admitirse todos aquellos supuestos en que el legislador se expresa en términos como “podrá repercutir...”. Entiende SARTORIO ALBALAT que la reducción del ámbito de la reclamación económico-administrativa en esta materia no concuerda con el espíritu de la ley, ya que el cumplimiento del ingreso a cuenta, entre otras cosas, una técnica de recaudación de los tributos que armoniza la comodidad y la garantía en la exacción de los mismos con el respeto al principio de capacidad económica⁹²⁴. Como ya hemos indicado, el fundamento de esta figura es la de conseguir que la detracción patrimonial sea soportada, en definitiva, por el titular de la capacidad económica. La jurisprudencia también ha admitido encajar esta impugnación en la vía del art. 117 del reglamento, aunque para ello haya utilizado una argumentación que no nos parece la correcta pues considera al sujeto que satisface rendimientos en especie y que viene obligado a realizar el ingreso a cuenta, como un sujeto pasivo por sustitución, y como tal no es el titular de la capacidad económica

924 Cfr. SARTORIO ALBALAT, S., *La repercusión de las cuotas tributarias en el Ordenamiento español*, IEF, Marcial Pons, Madrid, 1992, pág. 261.

que se pretende gravar, por lo que tiene derecho a resarcirse o reembolsarse la cantidad satisfecha. Este derecho a repercutir es indudable desde nuestro punto de vista, pero en relación a la consideración de sujeto pasivo sustituto ya hemos dejado clara nuestra postura contraria a la misma⁹²⁵.

Siguiendo esta argumentación podemos entender que la vía económico-administrativa quedaba igualmente abierta a las actuaciones de los particulares en la práctica del ingreso a cuenta cuando la polémica versara sobre el reembolso de las cantidades ingresadas por el pagador de los rendimientos en especie, además de que dicha posibilidad está reconocida, al menos potestativamente, en las leyes de los impuestos correspondientes⁹²⁶.

En cuanto al lugar, como ya se ha indicado, la reclamación se presentará en la Sede del Tribunal del domicilio fiscal del sujeto que ha soportado la retención o el ingreso a cuenta.

La determinación del plazo para la interposición de la reclamación debe regularse de forma específica y muy clara para evitar posibles confusiones y situaciones de indefensión, tanto para los sujetos que practican las prestaciones tributarias a cuenta como para los que las tienen que soportar, ya que no se impugnan actos administrativos, sino de particulares.

Hasta la aprobación de la nueva LGT, el plazo previsto para la interposición de la reclamación ha sido de quince días a partir del día siguiente a aquél en que el acto de retención se haya comunicado fehacientemente al sujeto que ha soportado la retención o el ingreso a cuenta⁹²⁷. Entre las

925 Sentencias del TSJ del País Vasco números 349/2003, de 11 de abril y 962/2002, de 13 de diciembre.

926 Artículo 101.6 del texto refundido del LIRPF: *“cuando exista obligación de ingresar a cuenta se presumirá que dicho ingreso ha sido efectuado. El contribuyente incluirá en la base imponible la valoración de la retribución en especie, conforme a las normas previstas en esta ley y el ingreso a cuenta, salvo que le hubiera sido repercutido”*.

927 La “notificación fehaciente” no debe interpretarse como una “notificación” en el sentido procedimental de la Ley del Procedimiento Administrativo, sino más bien de una

numerosas y profundas modificaciones introducidas por esta Ley destaca la amplia regulación del procedimiento económico-administrativo. Señala el artículo 235 que “la reclamación económico-administrativa en única o primera instancia se interpondrá en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente al de la notificación del acto impugnado...”, por lo que el plazo de interposición se amplía en 15 días, quedando derogada la disposición del Reglamento sobre dicho procedimiento que claramente contradice lo dispuesto en la LGT.

Excepto el plazo de 15 días, el resto del artículo 118 del Reglamento sí puede considerarse aplicable por no contradecir los términos de la LGT, por lo que a falta de comunicación por parte del retenedor u obligado a realizar el ingreso a cuenta, se tendrá en cuenta el día en que el sujeto tenga conocimiento efectivo de la práctica de la retención o el ingreso a cuenta. De este modo se consiguen las necesarias garantías como las previstas en las notificaciones de los actos administrativos. En cuanto a la comunicación que debe hacer el retenedor debe contener, al menos, los datos elementales, tales como la expresión de la deuda tributaria suficientemente identificada y el hecho de retención o ingreso a cuenta. Por otro lado, al no tratarse de una notificación administrativa, no cabe indicación de recursos o medios de impugnación. Todo esto ha sido puesto de manifiesto por la jurisprudencia en numerosas sentencias del Tribunal Supremo, entre otras: de 20 de enero de 1995 – RJ 1995\96, de 16 de marzo de 2002 – RJ 2002\2734 –, y reiterado en la de 21 de febrero de 2003 – RJ 2003\2139 –.

Se trata de un plazo de caducidad que, como señala ELIZALDE Y AYMERICH, la imposición del mismo para impugnar dichos actos no

comunicación efectiva o en forma fehaciente (STS de 11 de mayo de 1998). En cuanto a su contenido, al quedar claro que no se trata de una notificación procedimental, el retenedor no se verá obligado a incluir el órgano, procedimiento y plazos para impugnar el acto de retención, ya que en la mayoría de los casos, los retenedores son sujetos legos en Derecho (STS de 26 de noviembre de 1992).

desvirtúa la naturaleza de los mismos y resulta coherente y muy apropiado para evitar el mantenimiento indefinido de situaciones inciertas en las relaciones jurídicas de los obligados tributarios⁹²⁸.

El cómputo del plazo para presentar la reclamación en el supuesto de las retenciones ha sido, a menudo, una cuestión muy discutida, tanto para las retenciones directas como indirectas y esto era debido a una laguna normativa que existía en torno a la materia. En ausencia de una normativa aplicable, el TEAC estableció su propio criterio sobre los plazos de reclamación para cuya elaboración partía de los dos tipos de retenciones existentes. Para los supuestos de retención directa, como la Administración realiza el ingreso antes de que el retenido perciba los rendimientos, en tal caso no se podía entender que había una auténtica notificación de la liquidación y, por tanto, el plazo será el previsto para la solicitud de los ingresos indebidos, es decir, entonces se trataba de un plazo de 5 años de prescripción⁹²⁹. En cambio, para la retención indirecta, el cómputo del plazo de 15 días se iniciaría el día en que se hubiese pagado el tributo⁹³⁰. Sin embargo, era obvio que el planteamiento del TEAC no era el apropiado, ya que en estas reclamaciones no se está impugnando la declaración-liquidación o la liquidación de estos ingresos, sino el propio acto de retención o, en la actualidad también, la repercusión del ingreso a cuenta. Por tanto no resulta imprescindible determinar el momento preciso en el que surge una actuación administrativa típica para proceder a su impugnación⁹³¹.

928 Cfr. ELIZALDE Y AYMERICH, P., “La retención tributaria como acto económico-administrativo”, op. cit., págs. 80 y 81.

929 En este sentido la Resolución de 10 de julio de 1979 que a su vez citaba las Resoluciones de 21 de noviembre de 1971 y la de 21 de abril de 1976.

930 Cfr. ESEVERRI MARTÍNEZ, E., *Las actuaciones tributarias reclamables en la vía económico-administrativa*, op. cit., págs. 69 y 70.

931 Cfr. ELIZALDE Y AYMERICH, P., “La retención como acto económico-administrativo”, op. cit., págs. 81 y 82.

La comunicación del retenedor, viene impuesta por la ley, pero no sigue un modelo concreto, sino que se limita a poner en conocimiento del retenido la práctica de una retención con ocasión del pago de unos rendimientos⁹³². No existe obligación legal de incluir en la comunicación los recursos pertinentes, ni tampoco el lugar y plazo de interposición de los mismos. Ante la ausencia de un contenido preciso, el TS sí ha hecho referencia en la sentencia a unos datos específicos con el fin de asegurar un conocimiento fehaciente del acto por parte del retenido, como son la expresión de la deuda tributaria suficientemente identificada y el hecho de retención. Por tanto, el retenedor, en cumplimiento del deber de comunicar la retención, deberá incluir estos datos que permitan un conocimiento efectivo, para que al día siguiente de su recepción se inicie el plazo de 15 días previsto en el artículo 118.3 del RPREA para impugnar los actos de retención.

Únicamente en defecto de comunicación, el mismo artículo ha previsto que el cómputo del plazo se iniciará a partir del día siguiente a aquél en que existe constancia de que se ha tenido conocimiento efectivo de la retención que podrá probarse por cualquier medio. En este segundo supuesto, que es el más conflictivo, la jurisprudencia no aporta demasiada luz, ya que entiende que la prueba de dicho conocimiento será el pago pacífico del débito al retenedor, “siempre que en el documento liberatorio del débito conste, clara y explícitamente, la retención y los elementos o conceptos sustanciales que la determinaron”⁹³³. Si atendemos a la práctica habitual de las retenciones, hablar de pago del retenido no tiene mucho sentido, aunque sí puede entenderse que en ausencia de comunicación expresa del acto de retención, cualquier otro documento o certificado que contenga los elementos suficientes para conocer

932 Los términos exactos del TS son una “participación de conocimiento” que ya ha utilizado en otros pronunciamientos como la STS de 31 de marzo de 1998, RJ 1998, 2286.

933 Vid. STS de 14 de enero de 1998, RJ 1998,784.

la retención probará el conocimiento de la actuación y determinará el inicio del plazo para su impugnación.

El problema fundamental que se plantea es que los actos de retención, como los administrativos, influyen directamente en los derechos e intereses del retenido realizando funciones de liquidación y recaudación de un impuesto del que el retenido es además contribuyente. Y, mientras que para los segundos están previstas las notificaciones con las garantías que las caracterizan, no ocurre lo mismo con los primeros. Llama la atención, por tanto, que el legislador no haya regulado con mayor detenimiento el contenido de la comunicación del retenedor y no le haya obligado a incluir los medios de reacción que puede utilizar en caso de no estar de acuerdo con la retención practicada. En este sentido la Audiencia Nacional ha manifestado que por el hecho de que quien realiza las actuaciones tributarias sea un particular y no la Administración, no puede perjudicarse al administrado y por tanto, los preceptos del RPREA deben interpretarse de acuerdo con el derecho a la defensa y a la tutela judicial efectiva reconocida en la Constitución⁹³⁴.

Aunque todas estas medidas favorecerían, sin duda, al retenido y le concederían una importante seguridad jurídica, por otro lado, no podemos olvidar el carácter privado del retenedor que, al mismo tiempo, soporta una importante presión fiscal indirecta por los numerosos deberes formales que desempeña ante la Administración y el administrado en relación con las prestaciones tributarias a cuenta que viene obligado a satisfacer. Entendemos que la protección de un particular no puede ocasionar, a la vez, un perjuicio para otro particular, siendo necesario para ello un justo equilibrio. Esta situación nos obliga a compaginar una adecuada protección de las garantías de defensa y del derecho a la tutela judicial efectiva del retenido, con un deber de

934 Vid. las sentencias de la AN de 28 de enero de 1993 (JT 1993,47), de 21 de mayo de 1993 (JT 1993,545), 11 de junio de 1993 (JT 1993,785), 19 de abril de 1994 (JT 1994,368), 19 de septiembre de 1994 (JT 1994,1010).

comunicar del retenedor que no sea excesivamente complejo y gravoso para el mismo, que es lo que ha pretendido el Tribunal Supremo.

Por tanto, podemos concluir que si bien no se puede exigir a las comunicaciones los mismos requisitos y contenidos que las notificaciones, sí se les puede exigir unas garantías parecidas permitiendo fácilmente el conocimiento efectivo de la retención y convirtiéndose en medio de prueba de su realización, de modo que cuando este conocimiento no le sea posible no deberá tenerse en cuenta el plazo fijado en el artículo 118 del RPREA, de tal forma que se garanticen los derechos de defensa de los administrados, evitando en todo lo posible los supuestos de indefensión⁹³⁵.

La jurisprudencia del TS se ha manifestado en esta línea en repetidas ocasiones, siendo la sentencia que comentamos un ejemplo más de la postura que desde hace algún tiempo viene adoptando en relación con este tema. El Tribunal Supremo exige en las comunicaciones del retenedor un contenido mínimo pero fundamental para el conocimiento de los actos de retención que resulta suficiente para garantizar el conocimiento de la retención; en dicho contenido no pueden entenderse incluidos los medios de defensa que asisten al retenido en el caso de que no esté conforme con la retención practicada. Aunque esta ausencia puede parecer reprochable a priori, no podemos olvidar que al otro lado de la relación se encuentra un particular, generalmente un empresario, y no un órgano de la Administración, al que también hay que proteger y se le debe limitar la presión fiscal indirecta, por lo que considero apropiado el equilibrio alcanzado por el Tribunal Supremo.

935 Aunque no excluye otros medios de prueba.

5.2.4. Procedimiento.

A diferencia de la LGT anterior, la nueva aprobada en el 2003, regula con bastante detenimiento el Procedimiento general Económico-Administrativo – artículos 234 a 240 –.

El escrito de interposición – artículos 235 de la LGT y 88 del RPREA –, para los supuestos específicos de reclamaciones relativas a retenciones o ingresos a cuenta debe contener, además de los datos comunes a todos los supuestos que identifiquen al reclamante, el acto o actuación contra el que se reclama, el domicilio para notificaciones y el Tribunal ante el que se interpone, se deberán incluir los datos identificativos de la persona recurrida y su domicilio, así como adjuntar todos los antecedentes de que disponga el reclamante o bien que se encuentren en registros públicos. A todos estos datos hay que acompañar las alegaciones en las que base su derecho.

La tramitación del procedimiento también ha sido regulada por la LGT en el artículo 236, en el que se hacen referencias específicas a la impugnación de las actuaciones relativas a las retenciones y a los ingresos a cuenta, como que la persona recurrida, notificada por el tribunal, deberá comparecer mediante escrito de mera personación, para que pueda presentar todos los antecedentes que se encuentren a su disposición o en los registros públicos. Mientras que en el procedimiento general el sujeto reclamado es un órgano de la Administración, en estos casos, al tratarse de un particular es imprescindible emplazarlo para su comparecencia en el plazo de un mes – a pesar de que en el Reglamento se indiquen solamente 10 días, plazo que debe entenderse derogado por contradecir lo dispuesto en la LGT –.

En el Reglamento son los artículos 90 a 97 los que regulan el procedimiento general que deberán ser completadas con el precepto 117 del

mismo para este procedimiento especial que se aplica con carácter supletorio. Para el desarrollo del procedimiento se pondrán de manifiesto, con carácter sucesivo, al reclamante y al reclamado⁹³⁶; ambos podrán formular las alegaciones pertinentes, además de proponer o presentar las pruebas oportunas en el correspondiente período de prueba.

La terminación del procedimiento se producirá como señalan los preceptos generales – artículo 238 de la LGT y 98 y siguientes del Reglamento –, normalmente, mediante una resolución que se notificará a ambas partes y contra la que se podrán ejercitar los recursos correspondientes relacionados en los artículos 241 y siguientes de la LGT – artículo 117.7 RPREA –.

5.2.5. Efectos y ejecución de la resolución.

Resulta interesante analizar los efectos de la resolución que pone fin al procedimiento de impugnación de la práctica de la retención o el ingreso a cuenta. El apartado 4 del artículo 118 del RPEA señala que el contenido de la resolución “*confirmará, anulará o modificará el acto de retención impugnado, formulando las declaraciones de derechos u obligación que sean pertinentes*”. El precepto distingue entre retención directa e indirecta; en el primer caso, el fallo será ejecutivo de inmediato ya que el carácter administrativo de la resolución vincula a los órganos de la Administración tributaria, de modo que deberán proceder a la devolución de lo indebidamente retenido, en caso de que así venga determinado por el Tribunal.

936 Si pasado el plazo correspondiente, el reclamado no compareciese, el procedimiento seguirá a delante sólo con los antecedentes que haya proporcionado el reclamante, “*sin perjuicio de las facultades instructoras del Tribunal*” (art. 117.4 RPREA).

En caso de tratarse de una retención indirecta puede plantear mayores problemas a la hora de hacer efectiva la resolución, para que se cumpla completamente la voluntad del órgano administrativo. En estos casos es necesario potenciar la coacción que el acto administrativo ya pueda llevar implícita. El Reglamento ha previsto varios posibles contenidos para la resolución, que consisten en declarar insuficiente el importe de la retención practicada e ingresada en el Tesoro, o declarar nula la misma y hasta declararla excesiva.

En el primer caso, cuando el ingreso sea inferior o insuficiente, el legislador ha optado por requerírsele al propio contribuyente por razones de economía procesal, sin que esta solución vaya a afectar a su condición de retención cuyos efectos se van a mantener en todo caso. Éste es el único supuesto en que la retención no va a ingresarse por el retenedor, sino por el propio contribuyente, en cumplimiento de una obligación ajena. Esta solución plantea un problema de contradicción con los términos de la Ley del IRPF, lo que demuestra una falta de coordinación en la sistemática de ambas disposiciones normativas. En el IRPF, el retenedor va a ser siempre responsable de las cantidades retenidas o que se hubieren debido retener. El apartado 4 del artículo 101 del Texto Refundido del IRPF es claro en sus términos: “En todo caso, los sujetos obligados a retener o a ingresar a cuenta asumirán la obligación de efectuar el ingreso en el Tesoro, sin que el incumplimiento de aquella obligación pueda excusarles de ésta”, “...cuando la retención no se hubiera practicado o lo hubiera sido por un importe inferior al debido, por causa imputable al retenedor u obligado a ingresar a cuenta, el perceptor deducirá de la cuota la cantidad que debió ser retenida”; según estos términos, el retenido nunca deberá verse obligado a ingresar las cantidades correspondientes a una correcta retención.

El Reglamento del Procedimiento de las Reclamaciones Económico-Administrativas, con este precepto, ha producido un desajuste con la

normativa reguladora del IRPF para los supuestos en los que la retención sea insuficiente. Esta solución, como acabamos de decir, responde al principio de economía procesal, ya que en caso contrario, con posterioridad el retenedor u obligado a practicar el ingreso a cuenta, tendría que exigir, por vía de regreso, la diferencia abonada en concepto de retenciones o ingresos a cuenta. Para evitar este segundo trámite, que también puede ser conflictivo, a la vez que innecesario, se exige directamente al sujeto que en última instancia debe soportarla que es el retenido u obligado a soportar el ingreso a cuenta.

No sabemos si dicha contradicción se mantendrá en el futuro Reglamento sobre el Procedimiento de las Reclamaciones Económico-Administrativas. No obstante, teniendo en cuenta el rango legal de la normativa del IRPF frente al Reglamento, así como el carácter especial de la regulación en materia de retenciones, debe de prevalecer lo dispuesto en la Ley del IRPF, de modo que la Administración deberá dirigirse contra el retenedor u obligado a ingresar a cuenta, y no contra el sujeto pasivo contribuyente⁹³⁷.

Otro de los contenidos posibles de la resolución es que la retención sea considerada excesiva. En tal caso, el exceso deberá ser devuelto al sujeto que soporta la retención o el ingreso a cuenta, bien por la Administración cuando éste ya hubiese sido ingresado o al sujeto obligado a retener o practicar el ingreso a cuenta, cuando aún no hubiese entregado al Tesoro las cantidades procedentes de dichas prestaciones. En estos supuestos también es posible no impugnar dichos actos, para proceder posteriormente a deducir las cantidades retenidas en su propia declaración anual del IRPF o IS; al incorporarse en las respectivas declaraciones las cantidades, además de las retribuciones que las generaron, se integran en la cuota del Impuesto, que al exceder de la cuota, procederá su devolución conforme a la normativa propia de cada tributo.

⁹³⁷ Cfr. MOCHÓN LÓPEZ, L., *Actos reclamables en el procedimiento...*, op. cit., pág. 292.

Por último, la anulación de los actos de retención o del ingreso a cuenta conlleva la devolución del importe, bien por parte de la Administración, si dicha cantidad ya se hubiese ingresado en el Tesoro, o por el propio retenedor, si el importe no se hubiese ingresado.

De la interpretación del artículo 118, la resolución del Tribunal no sólo puede versar sobre la cantidad correspondiente a la retención o ingreso a cuenta, ya sea, como acabamos de ver, confirmándola, anulándola o modificándola, sino que también tiene potestad para determinar el porcentaje de retención y, entendemos que también, el del ingreso a cuenta que además deberá continuar aplicándose siempre y cuando las circunstancias que lo han determinado no cambien. A pesar de tener el Tribunal potestad para modificar y determinar los porcentajes de retención o ingreso a cuenta, el mismo debe ajustarse siempre a la “causa petendi”⁹³⁸.

En cuanto a la ejecución de las resoluciones de los TTEEAA, los supuestos en los que es el particular, ya sea el retenedor u el obligado a realizar el ingreso a cuenta, el que debe restituir una cantidad al sujeto retenido o que haya soportado el ingreso a cuenta, son los más difíciles de controlar ya que la

938 Ocurre, en ocasiones en las que se discute la procedencia o no de la retención practicada o bien el importe que debe reembolsarse, en las que los TTEEAA entran a determinar y valorar los porcentajes de la retención o del ingreso a cuenta, llegando a practicar auténticos actos de gestión liquidatoria que constituyen una extralimitación e incongruencia en el pronunciamiento. Las controversias que se plantean en estos recursos afectan directamente a dos particulares y a sus intereses privados que, en definitiva, se mantienen ajenos a la gestión y recaudación de los tributos aunque de una forma indirecta interese a la Administración para alcanzar el equilibrio patrimonial. La apertura de la vía económico-administrativa debe tener como fin, única y exclusivamente la resolución de esos conflictos particulares, pero no para conseguir fines liquidatorios y recaudatorios, para lo cual se han previsto otras vías. De modo que, cualquiera que sea el ámbito de revisión de los actos reclamados, nunca podrá acompañarse a la resolución cualquier otra actividad de gestión como la liquidación. No puede decir lo mismo cuando el objeto de la impugnación sea precisamente el porcentaje de la retención o del ingreso a cuenta, en cuyo caso el Tribunal sí entrará a valorar y calcular el mismo, aunque incluso en este supuesto hay que decir que el órgano administrativo responde de acuerdo a lo solicitado por las partes y atendiendo a sus intereses privados, antes que a los propios intereses de la Hacienda. Vid. Sentencias del TSJ del País Vasco núm. 349/2003, de 11 de abril (JT 2003\1112) y 962/2002, de 13 de diciembre (JT 2003\870).

efectividad del fallo no depende de un órgano administrativo, sino de la voluntad de particulares. A este ejemplo se refiere MORIES JIMÉNEZ cuando habla de aumentar la coercibilidad del acto para conseguir el efectivo cumplimiento⁹³⁹. El artículo 118 del Reglamento declara que de forma subsidiaria se podrá aplicar el artículo 117, referido a las reclamaciones sobre repercusión tributaria, para la regulación de las reclamaciones interpuestas contra actos de retención tributaria. En este sentido, a pesar de que el Reglamento ha omitido la referencia a la devolución de la retención por el retenedor, pueden resultar aplicables los apartados 9 y 10 del artículo 117 sobre la ejecución de la resolución. En la repercusión tributaria podemos encontrar los mismos problemas a los que acabamos de hacer referencia y en dicho procedimiento sí que ha contemplado el reglamento la ejecución del fallo cuando éste sea firme ante el Tribunal que haya conocido de la reclamación en primera o única instancia. El Tribunal ordenará al sujeto correspondiente la devolución en el plazo de 15 días y, sólo si persiste en el incumplimiento se le impondrán multas coercitivas, a propuesta del secretario, reiteradas por períodos de quince días. A pesar de estas multas que son uno de los medios con los que la Administración cuenta para ejecutar sus decisiones, las resoluciones del TEA no son eficazmente ejecutivas entre particulares. Contra ellas no puede utilizarse otro de los medios de ejecución, como la vía de apremio, para hacer efectiva la deuda, ya que no se trata de un ingreso público⁹⁴⁰, por lo que este procedimiento puede resultar, en ciertos casos, inefectivo.

939 Cfr. MORIES JIMÉNEZ, M. T., *La retención a cuenta en el Impuesto...*, op. cit., págs. 385 a 387.

940 El apremio viene reservado a la Administración por la Ley para hacer efectivos sus créditos, así como a los Tribunales en el Proceso de ejecución de sentencias. En el primer caso, la ejecución es realizada por la oficina gestora de la que procede el acto administrativo impugnado, y como los actos de retención o de ingreso a cuenta no proceden de ninguna oficina gestora del tributo, es inviable el uso de dicho medio de ejecución. Vid. MOCHÓN LÓPEZ, L., *Actos reclamables en el procedimiento...*, op. cit., pág. 279.

Vista la ineficacia que puede llegar a tener este procedimiento, son varios los autores que recomiendan no descartar la jurisdicción civil ordinaria, o bien para simultanearla con la vía administrativa, como pone de manifiesto FERREIRO LAPATZA aunque no sea totalmente partidario de esta posibilidad, sino que es partidario de la otra opción consistente en agotar previamente la vía administrativa para posteriormente hacer efectiva la devolución por la vía judicial, o una tercera consistiría en acudir exclusivamente y desde el principio a la vía civil que es la más adecuada para las reclamaciones entre particulares⁹⁴¹. Otra de las soluciones propuestas por la doctrina es la de atribuir fuerza ejecutiva a las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos, de forma indirecta, como en el mecanismo de los laudos arbitrales⁹⁴². Si embargo, esta solución enfrenta a la doctrina por la posible vulneración de la potestad jurisdiccional del artículo 117 de la Constitución que viene atribuida exclusivamente a los Juzgados y Tribunales, consagrando así el principio de unidad jurisdiccional. Además, a los laudos se

941 “La reclamación económico-administrativa no cierra la vía de la jurisdicción ordinaria, la única que puede garantizar de modo efectivo y directo la satisfacción de las pretensiones deducidas en torno a la repercusión. Parece claro que, tratándose de una relación jurídica de Derecho privado, las controversias entre quien repercute y repercutido podrán ser enjuiciadas por la jurisdicción civil ordinaria a través del oportuno proceso declarativo. Cfr. FERREIRO LAPATZA, J. J., “La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los Tribunales Económico-Administrativos”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 37, pág. 90. A pesar de no estar expresamente prohibida la posibilidad de simultanear ambas vías, autores como MORIES JIMÉNEZ se oponen para evitar situaciones tan paradójicas como que se dicten resoluciones contradictorias en cada vía. Estamos de acuerdo con esta autora en que lo más apropiado sería optar por una de las dos vías – parece más coherente optar primero por la administrativa ya que el plazo es sólo de 15 días mientras que en el ámbito civil este derecho no prescribirá hasta los 15 años - y hasta que no se agote una, no iniciar la otra. Cfr. MORIES JIMÉNEZ, M. T., *La retención a cuenta en el Impuesto...*, op. cit., págs. 389 y 390.

942 Vid. FERREIRO LAPATZA, J. J., “La privatización de la gestión tributaria...”, op. cit., pág. 91; SARTORIO ALBALAT, S., *La repercusión de las cuotas tributarias...*, op. cit., págs. 281 y 282 y LUCHENA MOZO, G. M., *Retenciones e ingresos a cuenta en el Impuesto sobre la Renta...*, op. cit., págs. 257 y 258.

les atribuye los efectos de cosa juzgada material, lo que imposibilitaría acudir con posterioridad a la vía de lo contencioso-administrativo⁹⁴³.

Podemos extraer como conclusión, apoyándonos en las ideas de FERREIRO LAPATZA, que la ampliación de las competencias de los TTEEAA no ha supuesto una solución a los problemas que se generan en aquellos procedimientos de gestión en los que intervienen terceros particulares⁹⁴⁴. No obstante, remarca este autor que resulta loable la intención del legislador al prever la impugnación de los actos de retención, que no es otra que hacer efectiva la justicia tributaria evitando el enriquecimiento injusto de los retenedores que se vería favorecido por la lentitud del proceso civil y que pretende evitarse con este ágil y rápido procedimiento tributario.

Por último, los apartados 5 y 6 del mismo artículo 118 determinan que el porcentaje de retención o ingreso a cuenta que se haya determinado por el tribunal, deberá mantenerse mientras continúen las circunstancias que han determinado su fijación o bien no se modifique la normativa aplicable. Y además, que la reclamación que se interponga contra un acto de retención o, igualmente, contra un acto en el seno del ingreso a cuenta, va a englobar todos los actos posteriores de igual naturaleza que sean idénticos al citado en el escrito de interposición de la reclamación. Para alcanzar este efecto extensivo de las resoluciones, el interesado debe presentar durante el mes siguiente al día en que se le notificó la resolución, los documentos que hagan constar la práctica de sucesivas retenciones o ingresos a cuenta que se hayan realizado en las mismas condiciones. Esta fue una de las pocas novedades introducidas con el nuevo Reglamento en 1996, que respecto del procedimiento no aportaba demasiados cambios significativos.

943 Cfr. LUCHENA MOZO, G. M^a., *Retenciones e ingresos a cuenta en el Impuesto sobre la Renta...*, op. cit., pág. 259.

944 Cfr. FERREIRO LAPATZA, J. J., *La privatización de la gestión tributaria...*, op. cit., pág. 91.

5.3. La jurisdicción contencioso-administrativa.

Por último indicar la posibilidad, una vez agotada la vía administrativa, de impugnar ante la jurisdicción contencioso-administrativa las resoluciones que pongan fin a dicha vía. Señala el artículo 249 de la LGT que “las resoluciones que pongan fin a la vía económico-administrativa serán susceptibles de recurso contencioso-administrativo ante el órgano jurisdiccional competente”.

Cuando las resoluciones sean dictadas por un T.E.A.R o T.E.A.L., el órgano judicial competente para conocer será el Tribunal Superior de Justicia – artículo 10.1.d) de la *Ley 29/1998, de 13 de julio*, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa –; y contra la resolución dictada por el T.E.A.C. el órgano competente es la Audiencia Nacional – artículo 11.1.d) de la *Ley 29/1998* –.

El recurso contencioso-administrativo por actos administrativos tributarios confluye con todos los demás recursos contra todos los actos de la Administración sometidos al Derecho Administrativo. Por tanto, este recurso no reviste ninguna especialidad por el mero hecho de que el acto recurrido proceda de un órgano de la Administración tributaria, excepto en dos puntos que sí revisten cierta especialidad para la materia tributaria en general, que no para las prestaciones tributarias a cuenta⁹⁴⁵. Además, el artículo 233.8 de la LGT va a mantener la suspensión alcanzada en la vía económico-

⁹⁴⁵ Estas dos cuestiones son la ejecución de sentencias que produzcan un trastorno grave a la Hacienda pública y la declaración de lesividad. En cuanto a la primera, la situación debe ponerse en conocimiento del Juez o Tribunal para que se resuelva el modo de ejecutar la sentencia del modo que sea menos gravoso para la Hacienda. La declaración de lesividad se refiere a aquellos actos administrativos que, a pesar de incurrir en alguna infracción del Ordenamiento, no podrán ser anulados por la Administración tributaria para no perjudicar a los interesados – artículo 218 LGT –. En estos casos se declararán lesivos para que se pueda proceder a su posterior impugnación en vía contenciosa administrativa. No pueden incluirse en este supuesto ni los casos de nulidad ni los errores materiales, de hecho o aritméticos. Vid. FERREIRO LAPATZA, J. J., *La nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 2004, págs. 306 a 309.

administrativa cuando el recurrente lo comunique a la Administración tributaria.

El plazo para interponer el recurso es de dos meses desde el momento en que las resoluciones adquieran firmeza, ya sea por resolución expresa o al cumplirse los plazos previstos al efecto que suponen la desestimación por silencio negativo⁹⁴⁶.

Podemos concluir destacando la importancia de una apropiada protección del derecho a la defensa y a una tutela efectiva de los sujetos que vienen obligados a soportar la retención o el ingreso a cuenta, para que dichos mecanismos no se conviertan en exclusivamente en un desproporcionado mecanismo recaudatorio empleado por la Administración a través de particulares que no respete la efectiva capacidad económica de los sujetos. Ante la espera de un nuevo desarrollo del procedimiento económico-administrativo acorde con la nueva LGT, podemos percibir en esta última una tendencia garantista y proteccionista de los actos de retención y de ingreso a cuenta que surgen entre particulares. En la misma ley, como hemos tenido ocasión de ver, se contempla la posibilidad de impugnar en la vía económico administrativa no sólo los actos de retención, sino también los conflictos que puedan surgir en la práctica del ingreso a cuenta. Esta posibilidad cierra el complejo y, a su vez, completo régimen jurídico de las prestaciones tributarias a cuenta que las convierten las prestaciones tributarias a cuenta que en la actualidad se constituyen como uno de los ejes fundamentales del sistema tributario español.

946 Estos plazos son de un año en el procedimiento general y seis meses para el abreviado). Cfr. GARCÍA-MONCÓ, A. M., “Recurso de Reposición y reclamaciones económico-administrativas”, en la obra colectiva dirigida por CALVO ORTEGA, R., *La nueva Ley General Tributaria*, Ed. Civitas-Thomson, Madrid, 2004, págs. 941 y 942.

CONCLUSIONES

A continuación, se presentan los principales resultados de este trabajo y se exponen sus conclusiones.

PRIMERA. Las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados son tres obligaciones tributarias diferentes que vienen a formar parte de una misma figura jurídica que denominamos “prestación tributaria a cuenta”.

La elección de esta terminología se corresponde con su consideración como auténticas obligaciones autónomas en la estructura del impuesto, que nacen de la ley tributaria. Su importe se constituye como deuda tributaria, en ocasiones con carácter exclusivo y otras, junto con la obligación principal del impuesto sobre la renta. Al mismo tiempo, resulta inevitable y necesaria una relación con la futura obligación tributaria principal, por lo que no puede prescindirse de los términos “a cuenta”.

Se insertan en el procedimiento de gestión de los impuestos directos sobre la renta y su idéntico fundamento jurídico nos ha llevado a realizar un estudio conjunto de las tres obligaciones, a pesar de las diferencias estructurales que afectan a cada una de ellas, que tradicionalmente ha provocado una fragmentación en los numerosos estudios sobre ellas. Con un origen rudimentario y meramente recaudatorio materializado en la retención en la fuente, gozamos en la actualidad de un complejo régimen de derechos y obligaciones en torno a las prestaciones tributarias a cuenta que ha permitido

extender su ámbito de aplicación que abarca la mayoría de rendimientos gravados por el IRPF, IRNR y el IS, e igualmente ha favorecido una importante adecuación de las mismas a la capacidad económica efectiva del obligado a soportarlas, evitando las elevadas devoluciones al final de cada período impositivo por los ingresos excesivos en concepto de obligaciones a cuenta.

SEGUNDA. Podemos hablar de un “sistema de pagos a cuenta” desde 1978. La evolución normativa de las prestaciones tributarias a cuenta ha sido lenta, pero mantenida, desde su incorporación en el Ordenamiento tributario.

Esta evolución legislativa se caracteriza por un abuso del reglamento en un principio que sumía la regulación de estas obligaciones en una situación de inconstitucionalidad, pues era indudable su carácter de prestación patrimonial coactiva; no obstante, el Tribunal Supremo venía admitiendo una mínima y muy general previsión en la ley para evitar la declaración de ilegalidad de la ley y del reglamento. El exclusivo desarrollo reglamentario, se ha ido legalizando paulatinamente, con una previsión más completa en las sucesivas leyes sobre el IRPF y el IS, hasta encontrarnos en los actuales textos refundidos de estos impuestos una regulación detallada y extensa de los supuestos en los que deben aplicarse las prestaciones tributarias a cuenta, los sujetos obligados e incluso los porcentajes aplicables según los rendimientos. La nueva LGT, aprobada el 17 de diciembre de 2003, ha supuesto la culminación de este proceso de legalización, no sólo considerando los supuestos que dan lugar al nacimiento de la obligación tributaria de realizar pagos a cuenta como materia reservada a la ley tributaria, sino incluyendo en su mismo texto legal dichas prestaciones tributarias a cuenta en su título II dedicado a los tributos.

TERCERA. La aprobación de una nueva LGT ha supuesto el pleno reconocimiento de las prestaciones a cuenta como figura tributaria esencial en nuestro sistema tributario, junto con la obligación tributaria principal, recogidas en los artículos 23 y 19 de la Ley, respectivamente.

Si bien consideramos que la LGT no es el lugar más adecuado para definir esta figura tan específica, ya que se desarrolla exclusivamente en el procedimiento de gestión de determinados tributos, por lo que su sede natural está en las leyes particulares de estos; no obstante, debemos poner de manifiesto que este reconocimiento ha servido para otorgarle a las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados una entidad e importancia que se venían reclamando desde su incorporación en el IRPF y el IS. La primera LGT omitió cualquier referencia a estas obligaciones hasta el año 1995 en el que se modifica la configuración de la deuda tributaria, considerando como elemento esencial a las prestaciones tributarias a cuenta, a través de la *Ley 25/1995, de 20 de julio*. Por el contrario, la completa previsión de la vigente LGT en esta materia, viene a expresar la importancia del principio de reserva de ley, la autonomía respecto de la obligación tributaria principal, la responsabilidad de los sujetos implicados en estas obligaciones e, incluso, otorga carácter tributario a las relaciones entre particulares que resultan de las prestaciones tributarias a cuenta.

CUARTA. Los obligados tributarios de las prestaciones tributarias a cuenta son sujetos pasivos de las prestaciones tributarias a cuenta.

La nueva LGT no llega a denominarlos como sujetos pasivos, sino que se ha limitado a considerarlos como obligados tributarios, lo cual estabiliza su situación, frente al silencio de la anterior normativa, pero no llega a clarificarla completamente. Los sujetos obligados a ingresar las retenciones, ingresos a cuenta y los pagos fraccionados cumplen una obligación propia de la que son

los únicos responsables. En el momento de cumplirse, el futuro contribuyente todavía no sabe si su obligación tributaria llegará a nacer o no al final del período impositivo. Entendiendo a los sujetos pasivos como una categoría abierta, proponemos incluir en la misma estas nuevas figuras subjetivas que han evolucionado en los últimos años en nuestro Ordenamiento hasta alcanzar una configuración jurídica equiparable a la de los sujetos pasivos al satisfacer una deuda tributaria en nombre propio, aunque a cuenta del sujeto pasivo.

QUINTA. Las prestaciones tributarias a cuenta se configuran como deuda tributaria y, por tanto, pueden considerarse como obligaciones autónomas a las que les son aplicables todas las obligaciones accesorias que toman como referencia la deuda tributaria.

La consecuencia principal de la consideración de las prestaciones tributarias a cuenta como parte esencial de la deuda tributaria es la confirmación de su autonomía respecto de la obligación tributaria principal. El artículo 58 de la LGT sitúa en un mismo nivel ambas prestaciones originarias de dos presupuestos de hecho diferentes, sin perjuicio de su función de ingresos a cuenta deducibles de la deuda principal. La deuda tributaria contiene, por tanto, otras prestaciones tributarias que van a suponer una atribución económica a la Hacienda Pública como consecuencia de la realización de un presupuesto diferente al hecho imponible.

Otra consecuencia inmediata será la exigibilidad, en relación a las mismas, de las obligaciones pecuniarias accesorias que igualmente recoge el artículo 58 de la LGT, aplicables sobre la parte esencial de la deuda tributaria como el interés de demora, el recargo por presentación voluntaria fuera de plazo, el recargo de apremio y la sanción.

SEXTA. La incorporación de las prestaciones tributarias a cuenta en el sistema tributario ha obedecido a una serie de objetivos que el legislador ha considerado beneficiosos, tanto para la Administración como para los administrados. Estos fines u objetivos, de acuerdo con la doctrina y el propio legislador, han permanecido iguales a pesar del perfeccionamiento y los cambios que han sufrido en las distintas reformas tributarias que se han sucedido desde el año 1978.

Entre todos los fines que se persiguen con estas obligaciones destaca, sin duda, el recaudatorio; el ingreso de las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados proporciona periódicamente ingresos a la Administración para hacer frente a los gastos públicos. Este fue el fundamento que determinó su establecimiento, pero del mismo se derivan más fines, unos que favorecen igualmente a la Administración, y también otros que pueden resultar más beneficiosos al administrado y que vendrían a justificar esta figura tributaria ante la opinión pública.

El ingreso de las prestaciones tributarias a cuenta, además de proporcionar liquidez, se constituye como una importante fuente de información para la Administración tributaria. Conforme se han ampliado los supuestos de retención o ingreso a cuenta, ha aumentado la información periódica a la Administración de los rendimientos percibidos por los administrados. Dicha información puede utilizarse, en principio, para facilitar las tareas de gestión, pero sobre todo para el control de la recaudación de los impuestos, constituye un instrumento importante para eliminar el fraude fiscal. Además persuade a los sujetos pasivos de defraudar, pues la Administración ya tiene conocimiento de sus rendimientos, por lo que le será más fácil determinar el impago.

En relación con los administrados, el cumplimiento puntual de estas obligaciones les va a crear una “ilusión financiera” al final del período

impositivo pues la cuota tributaria final resultará notablemente más reducida que si debieran pagar el importe total de la cuota por alguno de los impuestos sobre la renta antes de deducir las obligaciones a cuenta. Se convierten, por tanto, en un instrumento que facilita el cumplimiento del deber contributivo.

Por último, puede encontrarse en estas obligaciones una finalidad de política económica y financiera adecuada a cada momento. Esta finalidad se manifiesta, por ejemplo, en la elección de los supuestos de no sujeción o de exención, o en la adopción de medidas que dispongan el aumento o reducción de las retenciones, ingresos a cuenta o pagos fraccionados, con lo que se consigue dejar más o menos dinero libre en el mercado, en función de lo que interese. En relación con las sociedades, pueden proporcionar una mayor flexibilidad al sistema fiscal, aumentando su capacidad estabilizadora, lo cual resulta de trascendental importancia en el ámbito de las sociedades.

SÉPTIMA. Las prestaciones tributarias a cuenta son obligaciones pecuniarias de carácter coactivo cuya sujeción a los principios constitucionales de justicia tributaria es esencial para su adecuado desarrollo y aplicación en el Ordenamiento impositivo.

La constitucionalidad del tributo en el que se insertan no puede darse sin que los principios constitucionales de justicia tributaria tengan su correspondiente y adecuado reflejo en las prestaciones tributarias a cuenta. Éstas, junto con la obligación principal, son parte del mismo tributo que debe estructurarse conforme a estos principios tributarios que configuran el deber de contribuir recogido en el artículo 31.1 de la Constitución Española. No obstante, la intensidad con la que deben reflejarse los mismos no tiene por qué ser la misma que en la obligación principal. La aplicación de estos principios debe ser adecuada a la propia estructura de las prestaciones tributarias a cuenta y a los elementos objetivos y subjetivos que la componen y como una

consecuencia necesaria de la manifestación en la obligación tributaria principal.

Los principios de generalidad, igualdad y progresividad y no confiscatoriedad tienen un reflejo particular en estas obligaciones que no coincide totalmente con el de las obligaciones tributarias principales de los tributos. Podemos advertir el principio de generalidad en la amplia incidencia de las prestaciones sobre los rendimientos gravados en los impuestos sobre la renta. El principio de igualdad se manifiesta concretamente en el cálculo diferenciado de las prestaciones tributarias a cuenta, en función de la naturaleza de los rendimientos y atendiendo a la capacidad contributiva. El principio de progresividad y no confiscatoriedad es el más complicado de ajustar a estas obligaciones, ya que es un principio que se predica fundamentalmente del sistema tributario en general y aplicable a determinadas figuras impositivas. En el sistema vigente de prestaciones tributarias a cuenta predomina un sistema de cálculo proporcional, excepto en el caso de los rendimientos del trabajo en el IRPF para los que ha sido posible un procedimiento progresivo paralelo al de la determinación de la cuota tributaria final. Parece acertada esta opción tomada por el legislador, pero no debe descartarse, en la medida de lo posible, una futura adecuación de este principio al resto de los rendimientos gravados, equiparándose el procedimiento de cálculo al de la cuota líquida del impuesto principal.

OCTAVA. De todos los principios de justicia tributaria, el de capacidad económica se presenta como esencial para encontrar la legitimidad de las prestaciones tributarias a cuenta. Este principio tiene en la actualidad un ámbito de aplicación mayor que el simple hecho imponible del tributo, debiendo afectar al resto de elementos estructurales del mismo.

Las prestaciones tributarias a cuenta suponen una forma de contribución a las cargas públicas adicional a la tradicional del pago del tributo al final de período impositivo. Su carácter provisional no supone ningún obstáculo para que se impongan coactivamente para que los importes ingresados periódicamente se destinen al soporte de los gastos públicos, y es por ello que deben tener como referente el deber constitucional de contribuir conforme a la capacidad económica del sujeto obligado. A su vez, en la medida en que el presupuesto de hecho de estas obligaciones debe estar relacionado con el hecho imponible, la capacidad económica que legitima al tributo debe reflejarse igualmente en las obligaciones a cuenta.

Son diversas las manifestaciones del principio de capacidad económica en las prestaciones tributarias a cuenta. En primer lugar, la exigencia de las prestaciones tributarias se apoya en la obtención de una renta bruta que es la que manifiesta una presunta capacidad económica del sujeto y que permite el ingreso periódico. Un sistema de cálculo que, en el caso de los rendimientos del trabajo, contempla circunstancias personales y familiares y que en el resto de rendimientos tiende a aplicar un porcentaje mínimo, para ajustar en lo posible el gravamen de estos rendimientos a la cuota tributaria final, evitando los excesos y las costosas devoluciones al terminar el período impositivo. Y, en último lugar, cuando la adecuación a la cuota no sea exacta, la devolución prevista garantiza la eficacia del principio de capacidad económica restituyendo aquéllas cantidades que exceden de la cuota tributaria final.

NOVENA. Las personas jurídicas son titulares del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos por lo que debe predicarse igualmente el respeto del principio de capacidad económica en el cálculo de los pagos fraccionados en el Impuesto sobre Sociedades.

Resulta inadmisibile que en la actualidad todavía se prevea el importe del pago fraccionado conforme a rentas pretéritas, no ya del año anterior sino de aquel cuyo período de declaración hubiese vencido, que en el caso del pago fraccionado de abril coincidirá con dos años antes del cálculo del pago fraccionado. Este régimen se impone con carácter general y en defecto de solicitud específica del sujeto mediante declaración censal. Es, por el contrario, el método previsto, previa solicitud, el que mejor contempla las exigencias del principio de capacidad económica, en cuanto que el índice de riqueza se ajusta al ejercicio que está vigente.

DÉCIMA. Las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados vienen configurados en el Ordenamiento como prestaciones patrimoniales de carácter coactivo y contributivo que en el momento de su exacción manifiestan una capacidad económica suficiente para legitimar su establecimiento, pero que al mismo tiempo deberían ser contempladas y reguladas como auténticos tributos, pertenecientes a la categoría de impuesto.

Constituyen una única figura impositiva con tres manifestaciones diferentes. En cuanto que el fundamento y la finalidad que persiguen cada una de estas obligaciones puede considerarse el mismo, la naturaleza jurídica de impuesto afecta a cada una de las tres, instituyéndose en un sistema de gravamen anticipado insertado en el régimen de imposición directa sobre la renta.

La compleja estructura de estas obligaciones y el régimen jurídico diseñado por el legislador nos ha llevado a equipararlas con otras figuras tributarias. En el caso de las retenciones e ingresos a cuenta esta estructura tendrá una forma triangular en la que va a intervenir, además de la Administración y el beneficiario de los rendimientos gravados, un tercer sujeto que adquiere la condición de sustituto, ya que su posición estratégica le

permite con facilidad el cumplimiento del ingreso al ser el encargado de satisfacer las rentas.

Las prestaciones tributarias a cuenta gozan, además, de un completo régimen de deberes formales que acompañan a la obligación principal de ingresar, que incluye la declaración y autoliquidación. Estos deberes formales se han multiplicado en los últimos años y afectan tanto a los obligados a practicar retenciones e ingresos a cuenta, como a los obligados a soportarlos y a ingresar pagos fraccionados. En el caso de los primeros estos deberes formales se han convertido en una auténtica presión fiscal indirecta que deberán soportar los sujetos obligados al pago de las prestaciones a cuenta, además de la presión fiscal directa a la que están sometidos como futuros contribuyentes de los impuestos generales sobre la renta. Aunque en principio estos deberes parecen fundamentales para un eficaz desarrollo para la Administración, hay que tener presente que en la mayoría de los casos los retenedores y obligados al ingreso a cuenta son particulares o empresarios, y entendemos que los intereses recaudatorios de la Administración y el interés particular del sujeto obligado a soportar las prestaciones a cuenta, no pueden suponer un perjuicio a otro particular que, en definitiva, no tiene ningún interés específico y personal en el ingreso de la retención o ingreso a cuenta.

El grado de responsabilidad previsto en caso de incumplimiento de las prestaciones tributarias a cuenta coincide con el del impago de un impuesto. En concreto, la responsabilidad del retenedor y del obligado al ingreso a cuenta va a ser única y exclusiva; se mantendrá ante la Administración independientemente del comportamiento al final del período impositivo de los sujetos pasivos del IRPF, IRNR y del IS, lo que pone de manifiesto la independencia de estas obligaciones tributarias y el interés que demuestra la Administración por su adecuado cumplimiento.

Cuando el importe deducible de la cuota líquida del impuesto principal en el que se insertan exceda la misma, habrá lugar a la devolución de dicho exceso, devolución que tendrá la naturaleza de crédito de impuesto. Mediante el mismo se pretende recuperar el equilibrio patrimonial que un exceso de retenciones, ingresos a cuenta o pagos fraccionados hubiese podido ocasionar. Es, en definitiva, la posibilidad de deducir y obtener la correspondiente devolución lo que legitima estas obligaciones o tributos en el seno de los impuestos sobre la renta.

UNDÉCIMA. Como consecuencia de la naturaleza jurídica atribuida a las prestaciones tributarias a cuenta, podemos definir las como manifestaciones diferentes de un único impuesto que a su vez se insertan en la estructura compleja de la imposición directa sobre la renta, con la que mantienen una relación instrumental, que se materializa en el momento de practicar la deducción en la cuota líquida de los impuestos sobre la renta, y en su caso, la devolución del exceso del importe ingresado en concepto de estas obligaciones tributarias con el fin de reestablecer el equilibrio patrimonial.

DUODÉCIMA. Existen otros supuestos de prestaciones tributarias a cuenta además de las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados previstos en el IRPF, IRNR y el IS.

La reciente Directiva 2003/48 en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de intereses incorpora de forma transitoria, un supuesto de retención que coincide y se aplica igual que el resto de retenciones, pero que viene caracterizada por dos especialidades. La primera es la participación en un 25% del importe retenido por el Estado en el que se obtienen los rendimientos; dicha retención puede entenderse como

compensación por la práctica de retención y los servicios de mediación que presta su Administración para gravar estos rendimientos. Y la segunda es la posibilidad de solicitar el importe íntegro de la retención por parte del beneficiario efectivo o retenido a su Administración en vez de aplicar el mecanismo de crédito de impuesto por el que podría deducir el importe de la cuota líquida y evitar la doble imposición.

Este supuesto de retención puede considerarse igualmente como una prestación tributaria a cuenta, pero que se va a aplicar exclusivamente en Austria, Bélgica y Luxemburgo, cuyas Administraciones deberán practicar la retención sobre los intereses obtenidos en sus territorios nacionales. Con posterioridad, los países de residencia de los beneficiarios deberán evitar los supuestos de doble imposición internacional sobre el pago de intereses, teniendo en cuenta que ya se ha tributado por el pago de intereses en el país donde se ha obtenido el rendimiento.

DECIMOTERCERA. La figura de las prestaciones tributarias a cuenta no es exclusiva de nuestro país, sino es que habitual encontrarla en países de nuestro entorno en los que se recurre a ellas con fines fundamentalmente recaudatorios, garantizadores de la deuda tributaria y de elusión del fraude fiscal. En este trabajo hemos escogido dos países vecinos, como son Francia e Italia, en los que hay un uso muy diferente de estas obligaciones tributarias a cuenta, para ver con qué intensidad y en que medida se aplican estas figuras.

En el primer supuesto encontramos una tímida presencia de la retención en la fuente, que en determinadas ocasiones tendrá efectos liberatorios cuando se trate de rendimientos del capital mobiliario. También es frecuente encontrar supuestos de retención cuando el beneficiario del rendimiento no sea residente en Francia. A la vista de los diferentes supuestos de retención en la fuente puede concluirse que el objetivo principal de la retención en este país es

eliminar el fraude fiscal, lo cual se consigue con un ingreso inmediato en el momento de obtenerse los rendimientos.

En cuanto a Italia, por el contrario, encontramos un sistema de prestaciones a cuenta mucho más complejo y próximo al nuestro, aunque también en este permanece vigente la retención definitiva, figura que en nuestro país ha reaparecido, con carácter muy excepcional en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, para aquellos sujetos que actúen sin mediación de establecimiento permanente.

Ambos sistemas tributarios, el italiano y el español, se identifican tanto en la nomenclatura como en el régimen jurídico. Del análisis de la abundante doctrina española estudiosa de las retenciones a cuenta puede observarse cómo la doctrina italiana ha sido siempre un referente para nuestro país y especialmente determinante en la búsqueda de la naturaleza jurídica de estas obligaciones.

DECIMOCUARTA. Las prestaciones tributarias de retención y de ingreso a cuenta se descomponen en un deber de practicar retención y una obligación de ingresar que pueden desarrollarse independientemente en la medida en que el incumplimiento del primero no liberará al obligado del cumplimiento del ingreso. Esta división convierte a las prestaciones tributarias a cuenta en una estructura compleja compuesta de un deber y una obligación en la que cada una desempeña su función.

Para la Administración es manifiestamente más relevante la obligación de ingresar que el deber de retener, que se incluye como mecanismo para garantizar que el sujeto que soporte la carga tributaria sea efectivamente el titular de la capacidad económica; pero se trata de un mero deber que ayuda en la gestión del impuesto sobre la renta que el legislador ha venido a contemplar

en consideración a un interés particular del retenedor u obligado a ingresar a cuenta. La Administración prefiere no intervenir en esta relación entre particulares, excepto cuando se interponga una reclamación contra los actos de retención o de ingreso a cuenta, pero hasta entonces, dicha relación, a pesar de calificarse como tributaria, se circunscribe al ámbito privado. Prueba de ello es la ausencia de infracción, ni siquiera leve, en caso de incumplimiento del deber de retener, ya que esta conducta no va ocasionar ningún daño patrimonial si posteriormente no faltase el ingreso.

Por el contrario, la ausencia de ingreso supondría un fallo en el fundamento del sistema de ingresos anticipados. Tanto en retenciones, ingresos a cuenta como en los pagos fraccionados encontramos una obligación tributaria de ingresar, a pesar de las diferencias entre ellas. El retenedor u obligado a realizar el ingreso a cuenta son responsables, con todo su patrimonio, del cumplimiento de esta obligación, independientemente del cumplimiento de los deberes anteriores, por lo que debe predicarse la absoluta independencia entre ambos.

DECIMOQUINTA. En la nueva LGT podemos encontrar un régimen de infracciones y sanciones muy minucioso y completo que garantiza ampliamente el cumplimiento de las prestaciones tributarias a cuenta en toda su complejidad, desde la obligación principal de ingresar en el Tesoro hasta los múltiples deberes formales que completan el adecuado desarrollo de estas prestaciones.

No obstante, puede echarse en falta la tipificación de una infracción por incumplimiento de comunicar la retención o el ingreso a cuenta practicado en el momento de satisfacer las rentas, indicando el porcentaje aplicado. Aunque se ha previsto una infracción por no entregar el certificado de retenciones, no puede incluirse en el tipo el comportamiento antes indicado, por lo que dicho

incumplimiento quedaría impune. La necesidad de incluir una nueva infracción por dicho incumplimiento o incluir este comportamiento en el supuesto de infracción del certificado de retenciones expresamente, radica en la importancia que tiene el conocimiento de la práctica y del porcentaje de retención para computar el plazo para interponer reclamación económico-administrativa cuando no se esté conforme con el acto de retención o ingreso a cuenta. Si en la actualidad puede considerarse como un logro la posibilidad de impugnar en la vía económico-administrativa los actos entre particulares de retención e ingreso a cuenta, deberían ponerse los medios apropiados para que el procedimiento se lleve a cabo fácilmente, evitando obstáculos y garantizando el derecho de defensa y de tutela judicial efectiva.

DECIMOSEXTA. Las prestaciones tributarias a cuenta se insertan dentro del procedimiento de gestión y de aplicación de los tributos en el que vienen incluidas, y es allí donde desempeñan su función fundamental prevista por el legislador, ya que resultan imprescindibles para determinar la cuantía de la obligación tributaria principal.

A su vez, estas prestaciones a cuenta, a las que se les considera como obligaciones tributarias autónomas en el seno de los impuestos directos sobre la renta, van a ser objeto de un procedimiento propio de gestión. Dicho procedimiento no reviste ninguna especialidad respecto del de las obligaciones tributarias principales, sino que sigue su mismo régimen jurídico y que se inicia con el procedimiento de liquidación de la obligación que da lugar al ingreso de la retención, el ingreso a cuenta o el pago fraccionado. Asimismo serán coincidentes el procedimiento de recaudación y el procedimiento de impugnación en la vía económico-administrativa. Las mismas pueden someterse, igualmente, a actuaciones de comprobación e investigación, tanto de los órganos de gestión como de la Inspección tributaria.

DECIMOSÉPTIMA. El procedimiento de devolución reviste una mayor especialidad en el caso de las prestaciones tributarias a cuenta. Este prevé dos supuestos diferenciados, dependiendo de si existe o no deber de presentar declaración por el impuesto sobre la renta.

Cuando el sujeto pasivo del IRPF no tenga obligación de presentar declaración, tendrá la posibilidad de presentar una comunicación para obtener la devolución del exceso ingresado en concepto de prestaciones tributarias a cuenta. El régimen previsto para dichas comunicaciones es el de mera solicitud.

No obstante, desde nuestro punto de vista, las comunicaciones para la devolución son auténticas declaraciones, ya que en algunos supuestos va a ser necesaria la comunicación de datos y circunstancias determinantes para el cálculo de la devolución; una vez presentada la comunicación, la Administración realizará los cálculos correspondientes, coincidentes con los de una liquidación, para determinar el importe de la devolución. Por tanto, deben considerarse directamente recurribles por prejuzgar el fondo del asunto, que no es otro que la cuantía cuya devolución procede, sin perjuicio de que el contribuyente pueda solicitar una liquidación en el plazo de tres meses que le concede la ley. Es importante esta cuestión porque en muchos supuestos, es la única declaración que van a hacer a la Administración.

Desempeña, igualmente, un papel fundamental esta comunicación porque pone de manifiesto la importancia aún mayor de las prestaciones tributarias a cuenta en el sistema tributario en el que se han convertido, para un número cada vez mayor, de administrados en el único medio de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos por sus rentas mundiales.

DECIMOCTAVA. Finalmente queremos poner de relieve que en este trabajo se ha pretendido ofrecer un estudio exhaustivo y sistemático del conjunto de prestaciones tributarias a cuenta que, a pesar de sus diferencias estructurales, consideramos que era factible en la medida en que las tres comparten idéntico fundamento y la misma naturaleza jurídica.

Creemos necesario que en la evolución jurídica de esta figura tributaria se siga una línea unificadora, en el mismo sentido que la nueva LGT ha empezado a considerarlas, manteniendo las diferencias necesarias de acuerdo con la naturaleza de los rendimientos que vienen a gravar las mismas. Es igualmente necesario, que el legislador sea consciente de la verdadera naturaleza jurídica de las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados, para que, progresivamente, les dote de una cobertura legal y una seguridad jurídica apropiadas, a la vez que garantiza los derechos de los sujetos implicados en su cumplimiento.

Fue, precisamente, el estudio fragmentado que desde su incorporación al sistema tributario ha venido haciendo la doctrina, lo que determinó el interés por reunir a las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados bajo un mismo trabajo de investigación. No obstante, esto nos ha llevado a un campo de estudio demasiado extenso, por lo que ha sido necesario prescindir de algunas cuestiones importantes, que podrían haberlo enriquecido pero que podrán ser objeto de estudio más adelante. En este sentido, resultaría muy interesante profundizar en el carácter contributivo de las prestaciones tributarias a cuenta así como en cuestiones de aplicación de las prestaciones tributarias a cuenta por los órganos de gestión, resultando especialmente interesante el procedimiento de devolución de oficio, como hemos tenido ocasión de apuntar en este trabajo.

BIBLIOGRAFÍA

AAVV., *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Régimen general*, Marcial Pons, Ediciones jurídicas y sociales, S.A., 2000.

AAVV (Cuatrecasas), *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes*, Ed. Thomson, Aranzadi, 2004.

AAVV., *Curso de Derecho Tributario. Parte especial. Sistema Tributario: los tributos en particular*, 17ª Ed. Marcial Pons, 2001.

AAVV., *Factbook Fiscal*, IEF, Thomson-Aranzadi, 2004.

AAVV., *Impuesto sobre Sociedades. Tomos I y II*. Instituto de Estudios Fiscales, *Manuales de la Hacienda Pública*.

AAVV, *La nueva Ley General Tributaria*, Dirigida por CALVO ORTEGA, R. y coordinada por TEJERIZO LÓPEZ, J. M., Ed. Civitas-Thomson, Madrid, 2004.

AAVV *Los nuevos impuestos sobre la renta de las personas físicas y sobre la renta de no residentes*, coordinado por G. ORÓN MORATAL, Madrid, McGraw – Hill, 1999.

ABELLA POBLET, E. J., “La responsabilidad tributaria del retenedor que no retuvo”, *Crónica Tributaria*, núm. 46, 1983.

ABELLA POBLET, J., *Régimen de las retribuciones del trabajo en especie*, Ed. Fundación Confemebal, Madrid, 2000.

ADAME MARTÍNEZ, F. D., “¿Deben practicar retención quienes alquilen azoteas o terrazas para la instalación de anuncios luminosos, antenas de telefonía móvil o cámaras de televisión cuando abonen las rentas pactadas?”, *Carta Tributaria, Monografías*, núm. 320, octubre, 1999.

ALBIÑANA GARCÍA – QUINTANA, C., “Impuesto General sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades Jurídicas”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 65-66, septiembre- diciembre, 1966.

ALGUACIL MARÍ, M^a P., “La regulación de los “pagos fraccionados”: la nulidad del artículo 62.uno.a) del IRPF (comentario a la STS de 12-XI-1993)”, *Quincena Fiscal*, núm. 12, 1994.

ALGUACIL MARÍ, M^a P., *La retención a cuenta en el Ordenamiento tributario español*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1995.

ALGUACIL MARÍ, M^a P., “Acerca de la flexibilidad de la reserva de ley en materia tributaria”, *Revista española de Derecho Financiero*, Civitas, núm. 101, enero-marzo. 1999.

ALGUACIL MARÍ, M^a P., “Retención a cuenta y principios tributarios: la reciente doctrina del Tribunal Supremo”, *Impuestos*, núm. 1, enero, 2001.

ALLORIO, E., *Diritto processuale tributario*, Utet, Turín, 1962.

ALONSO GONZÁLEZ, L. M., *Sustitutos y retenedores en el ordenamiento tributario español*, IEF – Marcial Pons, Madrid, 1992.

ALONSO GONZÁLEZ, L. M., “Análisis y valoración del tipo infractor en el delito fiscal y en la infracción tributaria grave”, *Quincena Fiscal* núm. 5, marzo 2003

AMORÓS RICA, N., “Los sujetos pasivos en la LGT”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 54, 1964.

APARICIO PÉREZ, A. “El retenedor: sujeto pasivo de la obligación tributaria”, *Hacienda Pública Española*, núm. 77, 1982.

ARAGONÉS BELTRÁN, E. “Artículo 88”, en la obra colectiva, *La Reforma de la LGT*, Barcelona. Cedecs, 1995.

ARIAS VELASCO, J., *Procedimientos Tributarios*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1984.

ARIAS VELASCO, J., “¿Son repercutibles los ingresos a cuenta por retribuciones en especie?”, *Asociación Española de Asesores Fiscales*, *Informe 25/92*, entrega núm. 5, mayo 1992.

ARIAS VELASCO, J. Y SARTORIO ALBALAT, S., *Procedimientos Tributarios*, Ed. Marcial Pons, 1996.

ARRIGHI DE CASANOVA, J., « Impôt sur le revenu », *Revue Droit Fiscal* números 29, 1996 y 51, 1997.

BACHELIER, G., « Retenue á la source sur le bénéfices réalisés en France para une société non européenne : application de l’article 115 quinquies du CGI », *Bulletin des conclusions fiscales*, Francis Lefebvre, núm. 2, 2000.

BANACLOCHE PÉREZ, J., “Las retenciones”, *Crónica Tributaria*, núm. 33, 1980.

BANACLOCHE PÉREZ, J., “Las relaciones Hacienda – Contribuyente”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 164, 1983.

BANACLOCHE PÉREZ, J., “Los pagos fraccionados”, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 17, 1992.

BANACLOCHE PÉREZ, J., “Los delitos fiscales”, *Impuestos*, núm. 15/16, agosto, 1996.

BANACLOCHE PÉREZ, J., “Los pagos fraccionados en el IRPF”, *Impuestos*, Tomo I, 1996.

BELTRÁN FLÓREZ, L., “Evolución histórica del Sistema Tributario español”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 65-66, septiembre – diciembre, 1966.

BERLIRI, A., *Principios de Derecho Tributario*, Vol. II. Ed. Derecho Financiero, Madrid, 1979.

BERLIRI, A., *Corso istituzionale di Diritto Tributario*, Vol. I. Dott. A. Giuffrè Editore, Milano, 1985.

BERLIRI, A., “Considerazioni in tema di ritenuta d’acconto”, *Rivista Giurisprudenza delle Imposte*, 4. 1985. Milano.

BOLLO AROCENA, M. C., *Análisis jurídico de la liquidación provisional*, Madrid, Edersa, 1983.

BOSELLO, F., “Ritenuta diretta” y “Ritenuta alla fonte”, *Enciclopedia Giuridica Treccani*, Roma.

BOSELLO, F., *Il prelievo alla fonte nel sistema della Imposizione diretta*, CEDAM, Padova, 1972.

CALVEZ LE, M. J., « Retenues á la source : réflexions sur l’article 1768 du CGI », *Bulletin Fiscal*, Francis Lefebvre, núm. 6, 1988.

CARBAJO VASCO, D. y DOMÍNGUEZ RODICIO, J. R., *Todo sobre el IRPF*, editorial Praxis, Barcelona, 1999.

CARMONA FERNÁNDEZ, N., *Guía del Impuesto sobre la Renta de No Residentes*, CISS, 2003.

CARRETERO PÉREZ, A., “El sentido actual de los delitos contra la Hacienda Pública”, *Crónica Tributaria*, núm. 53, 1985.

CASANA MERINO, F., *La devolución de ingresos indebidos en materia tributaria* Ed. La Ley, 1992.

CASADO OLLERO, G., “De la imposición de producto al sistema de retención y fraccionamiento”, *Revista española de Derecho Financiero*, Civitas, núm. 21, 1979.

CASADO OLLERO, G., “Un nuevo modelo de relaciones con la Administración tributaria”, *Hacienda Pública Española*, núm. 68, 1981.

CASADO OLLERO, G., “El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II). El contenido constitucional de la capacidad económica”, *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, núm. 34, abril-junio 1982.

CASTRO Y BRAVO, F. De, *Derecho Civil de España*, Civitas, 1984, Madrid.

CAYÓN GALIARDO, A., “Las sociedades patrimoniales”, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 59, 2002.

CENCERRADO MILLÁN, E., “La aplicación del principio de capacidad económica en los pagos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades”, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 40, enero – marzo 1998.

CHARLET, J., « Le recouvrement informatisé de l'impôt direct », *La Revue du Trésor*, num. 7, juillet, 1986.

CHECA GONZÁLEZ, C., *Impuesto sobre la Renta de No Residentes*, Aranzadi Editorial, Pamplona, 1999.

CHECA GONZÁLEZ, C., “Ley del Impuestos sobre la Renta de No Residentes”, *Colección Leyes Tributarias Comentadas*, Ed. Edersa, Madrid, 2000.

CHECA GONZÁLEZ, C., *Las deducciones y devoluciones en el IVA*, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid. 2002.

CHICO DE LA CÁMARA, P., “El delito fiscal en el ámbito de la imposición sobre la renta de las personas jurídicas no debe alterar las posiciones jurídico-subjetivas del tributo”, *Quincena Fiscal*, núm. 11, junio 1998.

COLLADO YURRITA, M. A., Configuración jurídica de la retención a cuenta en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 6 de junio de 1991, *Rev. Crónica Tributaria*, núm. 61, 1992.

COLLADO YURRITA, M. A., *La retención a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Ed. Civitas, Madrid, 1992.

COLLADO YURRITA, M. A., *Los no residentes sin establecimiento permanente en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Publicaciones Real Colegio de España, Bolonia, 1995.

COMÍN COMÍN, F., *Hacienda y economía en la España contemporánea. 1800-1936, Vol. II*, Instituto de Estudios Fiscales, 1988.

CORDERO GARCÍA, J. A., La Administración como sujeto obligado a retener: la presunción de retribuciones netas, *Impuestos*, núm. 17, septiembre, 1995.

CORDÓN EZQUERDO, T., y GUTIÉRREZ FRANCO, Y., “Los principios constitucionales de generalidad y capacidad económica en nuestra realidad tributaria”, *Gaceta Fiscal*, núm. 141, marzo, 1996.

CORONA, J. F. / DURÁN – SINDREU, A., “La nueva normativa en materia de retenciones”, *Web jurídica “Noticias jurídicas”*, abril 1999.

CORRAL GUERRERO, L., Relación obligatoria de retención, *Revista española de Derecho Financiero*, Civitas, núm. 91, 1996.

CORS MEYA, X., “Teoría del devengo. El caso de los Impuestos Municipales. Comentario a la STC 197/1992”, *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 69, 1995.

CORTÉS DOMÍNGUEZ, M., El principio de capacidad contributiva en el marco de la técnica jurídica, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 60, diciembre, 1965.

CORTÉS DOMÍNGUEZ, M., “Las retenciones en el Impuesto sobre la Renta”, *Carta tributaria, Monografía*, núm. 55, septiembre 1987.

COSCIANI, C., “Problemas relacionados con la imposición de las personas jurídicas”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 40, 1960.

COSCIANI, C., “Estructura y condiciones de un sistema tributario moderno”, *Revista Hacienda Pública Española*, núm. 56, 1979.

CRÓNICA TRIBUTARIA, “Contestaciones a Consultas. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Rendimientos del Trabajo. Retribuciones en especie”, núm. 73, 1995.

CRUZ AMORÓS, M. y CARBAJO VASCO, D., “La reforma fiscal española diez años después (1978-1988): balance y perspectivas”, *Hacienda Pública Española*, núm. 113, 1988.

CRUZ AMORÓS, M. y GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E., “Las entidades exentas en el Impuesto sobre Sociedades”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núms. 166 y 167, 1983.

CUBERO TRUYO, A. M., “La doble relatividad de la reserva de ley en materia tributaria”, *Doctrina constitucional, Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, núm. 109-110, Estudios en Memoria del Profesor García Añoveros, enero-junio, 2001.

D’AMATI, N., *Teoria e critica del Diritto Finanziario. Aspetti del rapporto tra riflessione giuridica e istituzioni finanziarie*, ed. Cacucci, Bari, 1981.

DE CRÉMIERS, C., « De l’impôt sur le revenu et de sa mensualisation », *La Revue du Trésor*, num. 7, juillet, 1993.

DE MITA, “Fattispecie legale e rapporti giuridici nella sostituzione tributaria”, en *Giurisprudenza Italiana*, IV, 1961.

DI PIETRO, A., “Regolamenti Tributarî”, *Enciclopedia Giuridica Treccani*, 1999.

DI PIETRO, A., “El futuro de la Unión Europea: del mercado al ordenamiento jurídico, de las libertades económicas a los principios de la imposición”, *Revista española de Derecho Financiero*, Civitas, núm. 116, octubre-diciembre, 2002.

DÍAZ DELGADO, J., “El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Retenciones, cuotas y deducciones”, en la obra colectiva AAVV, *Aspectos materiales del Derecho tributario*, Cuadernos de Derecho Judicial núm. XIII, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1995.

DÍAZ TOVAR, J. E., “Honorarios a profesionales: ¿una retención ilegal?”, *Crónica Tributaria*, núm. 28, 1979.

DÍEZ – PICAZO, L. y GULLÓN, A., *Sistema de Derecho Civil. Vol. II*, 7ª edición, Tecnos, 1995.

DONSIMONI, P., « Le champ d'application de la retenue à la source prévue par l'article 182-B du Code Général des Impôts. Conseil d'Etat, 30 juin 1997 », *Revue Petites affiches*, núm. 28, marzo 1998.

DOSÍO LÓPEZ, M. J., “La deducción de las cuotas del IVA soportadas antes del inicio de las operaciones de bienes y prestaciones de servicios”, *Crónica Tributaria*, núm. 79, 1996.

ELIZALDE Y AYMERICH, P., “La retención tributaria como acto económico-administrativo”, en la obra colectiva, AAVV, *Derechos y garantías del contribuyente*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1985.

ENRÍQUEZ SANCHO, R., “Consideraciones sobre el delito fiscal”, *Crónica Tributaria*, núm. 53, 1985.

ESEVERRI MARTÍNEZ, E., “El ingreso a cuenta del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, núm. 20, 1978.

ESEVERRI MARTÍNEZ, E., *Las actuaciones tributarias reclamables en la vía económico-administrativa*, Cuadernos Civitas, 1983.

ESEVERRI MARTÍNEZ, E., “Artículo 58”, en la obra colectiva *La reforma de la Ley General Tributaria. Análisis de la Ley 25/1995 de 20 de julio*, Ed. Cedecs, Barcelona, 1995.

ESEVERRI MARTÍNEZ, E., “Sanciones tributarias e intereses de demora”, *Crónica Tributaria*, núm. 87, 1998.

ESEVERRI MARTÍNEZ, E. y LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *Temas prácticos de Derecho Financiero. Parte General*, Sexta edición, Ed. Comares, 2000, Granada.

FALCÓN Y TELLA, R., “Comentario general de jurisprudencia”, *Revista española de Derecho Financiero*, Civitas, núm. 53, 1987.

FALCÓN Y TELLA, R., “El mito de la elevación al íntegro en materia de retenciones”, *Impuestos*, núm. 21, 1994, Tomo II.

FALCÓN Y TELLA, R., “La supresión de la “elevación al íntegro: aplicación retroactiva de la medida a toda clase de rendimientos”, *Quincena Fiscal*, núm.2, enero, 1997.

FALCÓN Y TELLA, R., “Los pagos fraccionados en el Impuesto sobre Sociedades: tiempo y forma de la opción”, *Quincena Fiscal*, nº5, marzo 1998.

FALCÓN Y TELLA, R., “Capacidad contributiva y retenciones a profesionales: la STS 10 julio 1999 y sus consecuencias”, *Quincena Fiscal*, núm. 16, septiembre 1999.

FALCÓN Y TELLA, R., “Las comunicaciones con solicitud de devolución del art. 81 LIRPF: naturaleza y vías de impugnación”, *Quincena fiscal*, núm. 5, 2000.

FALCÓN Y TELLA, R., “La posibilidad de resarcirse “a posteriori” de las mayores retenciones exigidas por la Inspección”, *Quincena Fiscal*, núm. 15, septiembre, 2001.

FALCÓN Y TELLA, R., “La posibilidad de deducir en la autoliquidación cuotas no anotadas en los libros de IVA: sentido y alcance del artículo 99.3 de la Ley 37/1992”, *Quincena Fiscal*, núm. 14, julio, 2002.

FALCÓN Y TELLA, R., “Un principio fundamental que la nueva LGT debería recoger expresamente: el principio de proporcionalidad”, *Quincena Fiscal*, núm. 13, julio, 2003.

FANZINI, G. C., *Il tributo locale sulle costruzioni*, Maggioli, Rimini, 1990.

FANTOZZI, “Le prestazione imposte e il tributo”, Cap. II, en la obra *Diritto tributario*, UTET, Torino, 1991.

FEDELE, A., “La teoría del procedimiento de imposición y la denominada anticipación del tributo”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 114, noviembre – diciembre, 1974.

FERLAZZO NATOLI, L., *Corso di Diritto tributario. Parte Generale*, Giuffrè Editore, Milán, 1997.

FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I., “Elevación al íntegro por la Administración tributaria en los supuestos de retención aplicable a los rendimientos del trabajo personal”, *Quincena Fiscal*, núm. 5, 1997.

FERREIRO LAPATZA, J. J., “La figura del sustituto en las nuevas leyes del Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre Sociedades”, *Crónica tributaria*, núm. 28, 1979.

FERREIRO LAPATZA, J. J., “La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los Tribunales Económico-Administrativos”, *Revista española de Derecho Financiero*, Civitas, núm. 37, enero/marzo, 1983.

FERREIRO LAPATZA, J. J., *Curso de Derecho Financiero Español*, Sexta edición, Marcial Pons, Madrid, 1983.

FERREIRO LAPATZA, J. J., “Los sujetos pasivos de la obligación tributaria”, *Revista española de Derecho Financiero*, Civitas, núm. 72, octubre / diciembre, 1991.

FERREIRO LAPATZA, J. J., *Curso de Derecho Financiero Español*, 23ª edición. Marcial Pons, Madrid, 2004.

FERREIRO LAPATZA, J. J., *La nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 2004.

FONTANA, J., *La Hacienda en la historia de España. 1700 – 1931*, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1980.

FRAILE SANTOS, T., “Devolución de las retenciones a cuenta del Impuesto sobre Sociedades a entidades exentas”, *Crónica Tributaria*, núm. 43, 1982.

FUENTES QUINTANA, E., “Los principios del reparto de la carga tributaria en España”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 41, 1961.

GALLO, S., *Manuale pratico di diritto tributario*. Segunda edición, CEDAM, Padova 2001.

GARCÍA AÑOVEROS, P. A., *El Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas*, Civitas, Madrid, 1977.

GARCÍA ASENSIO, S., “El sistema de imposición directa: estructura. Los impuestos “a cuenta”, delimitación de los objetivos y materias imponibles”, cap. II en *Curso de Sistema Fiscal Español*, AAVV. Ministerio y Economía y Hacienda, Madrid, 1977.

GARCÍA CALVENTE, Y., “El régimen de información en la Propuesta de Directiva sobre la imposición mínima de los intereses”, *Impuestos*, núm. 22, 2000.

GARCÍA DE ENTERRÍA y TOMÁS-RAMÓN FERNÁNDEZ, *Curso de Derecho Administrativo. I*, Ed. Civitas, Madrid, 2002.

GARCÍA MARTÍN, J. A., “La deducción de los impuestos a cuenta en el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas: comentarios al artículo 16.2 del Real Decreto – ley de 8 de octubre”, *Revista española de Derecho Financiero*, Civitas, núm. 9, enero-marzo, 1976.

GARCÍA – MOCHALES CORREA, J. L., “Repercusión del ingreso a cuenta al perceptor de retribuciones en especie del trabajo”, *Impuestos*, núm. 7, 1996, Tomo I.

GARCÍA NOVOA, C., *La devolución de ingresos tributarios indebido*, IEF, Marcial Pons, 1993.

GARCÍA NOVOA, C., “Algunas reflexiones sobre el ingreso a cuenta en las retribuciones en especie del trabajo personal”, en la obra colectiva *Presente y futuro de la imposición directa en España*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 1997.

GARCÍA NOVOA, C., *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, 2000.

GARCÍA PRATS, F.A., “La devolución de ingresos indebidos”, *Revista española de Derecho Financiero*, Civitas, núm. 78, 1993.

GARCÍA PRATS, F.A., “La Propuesta de Directiva de Imposición sobre el Ahorro: algunos apuntes”, *Crónica Tributaria*, núm. 96, 2000.

GARMÓN FIDALGO, J. A., “El principio de igualdad en materia tributaria. Comentario a la STC 46/2000, de 17 de febrero”, *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 12, 2000.

GONZÁLEZ LEAL, J. L., *La Financiación de la Obra Publica Local a través de Contribuciones Especiales y Cuotas de Urbanización*, Ed. Cedecs; Barcelona, 1995.

GOROSPE OVIEDO, J. I., *La deuda tributaria básica*, Ed. Marcial Pons, 2000.

GOUDAIN, D., « Les enjeux de l'introduction de la retenue á la source del l'impôt sur le revenu », *Revue Droit Fiscal*, núm. 52, 1991.

GRIZIOTTI, B., *Principii di politica, diritto e scienza della finanza*, Ed. Cedam, Padua, 1929.

GROSCLAUDE, J. y MARCHESSOU, P., *Droit Fiscal Général*, 4ª edition, Dalloz, 2003.

GUERRERO ARIAS, E. / ROSICH ROMEN, E., “Las retenciones a cuenta como exacción tributaria. Sanciones por su falta de ingreso”, *Impuestos*, núm. 11, noviembre, 1985.

HERNÁNDEZ DE LA TORRE Y GALÁN, C., “El sistema fiscal español. Evolución histórica, características actuales y perspectivas de reforma”, Cap. I., en *Curso de Sistema Fiscal Español*, de AAVV, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1977.

HERRERA MOLINA, P. M., “El principio de igualdad financiera y tributaria en la jurisprudencia constitucional”, *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 67, julio-septiembre, 1990.

HERRERA MOLINA, P. M., “Coautoría y participación en las infracciones tributarias y responsabilidad tributaria por actos ilícitos”, en la obra colectiva *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, XVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho tributario, Cartagena de Indias, octubre, 1995, Marcial Pons-IEF, 1997.

HINOJOSA TORRALVO, J. J., *Los Créditos de Impuesto en el Sistema Tributario Español*, Ed. Cedecs, Barcelona. 1995.

IBÁÑEZ GARCÍA, I., “Naturaleza y alcance de la presunción de retenciones sobre los rendimientos del trabajo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Impuestos*, núm.1, enero, 1991.

IBÁÑEZ GARCÍA, I., “La distribución de competencias de los Tribunales Económico-administrativos en relación con las reclamaciones sobre repercusión y retención tributaria, en los casos en que el sujeto impugnado es una Administración Pública”, *Gaceta Fiscal*, núm. 80, 1990.

INFORME de la Comisión para el estudio y Propuesta de Medidas para la Reforma de la Ley General Tributaria. Madrid, julio 2001.

INFORME de la Comisión para la Reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Madrid, 3 de abril de 2002.

JABALERA RODRÍGUEZ, A., “Sobre el controvertido porcentaje de retención a profesionales. (Partiendo de STS de 10 – 7 – 1999 [RJ 1999,5771])”, *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 8, julio 2001.

KOCK, W., “Una nueva interpretación de los principios fiscales”, *Finanzarchiv, N. F.*, Tomo 25, 1966.

LAGO MONTERO, J. M^a., “Los sujetos pasivos de las prestaciones tributarias”, en la obra colectiva *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, 1997.

LAMELA FERNÁNDEZ, D., “Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social: breve aproximación a su contenido”, *La Ley*, núm. 4008, de 2 de abril de 1996.

LAMOCA PÉREZ, C., “El retenedor como sujeto pasivo del Impuesto sobre la Renta”, *Crónica Tributaria*, núm. 35, 1981.

LASARTE ÁLVAREZ, J., “La compleja realidad del Impuesto sobre la Renta”, *Revista española de Derecho Financiero*, Civitas, núm. 46 abril – junio, 1985.

LASARTE LÓPEZ, R., “Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras e Impuestos sobre Gastos Suntuarios”, en la obra colectiva coordinada por SÁNCHEZ GALIANA, J. A., *Manual de Derecho Tributario*, segunda edición, ed. Dodeca-Comares, Granada, 2002.

LEJEUNE VALCÁRCEL, E., *La anticipación de ingresos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Ed. Edersa, Madrid, 1983.

LEVOYER, L., « La retenue à la source : technique d’avenir en matière de fiscalité ? », *Revue Française de Finances Publiques*, núm. 71, 2000.

LÓPEZ CARBAJO, J.M. y CORDÓN EZQUERRO, T., *Manual práctico de los Impuesto sobre la Renta y Patrimonio*, Ed. DEUSTO, 1997.

LÓPEZ DE ARRIBA Y GUERRI, “El retentor y el sustituto”, *Revista*, núm. 9, 1989.

LÓPEZ DÍAZ, A., “Algunas cuestiones en relación con el aplazamiento y fraccionamiento del pago en el nuevo RGR”, *Impuestos*, núm. 2, enero, 1992.

LÓPEZ DÍAZ, A., “La fiscalidad del ahorro en la Unión Europea”, *Quincena Fiscal*, núm. 8, abril 1999.

LÓPEZ GETA, J. M., “Fraccionamiento del pago”, *Crónica Tributaria*, núm. 33, 1980.

LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *Los deberes de información tributaria*, IEF – Marcial Pons, Madrid, 1992.

LÓPEZ MARTÍNEZ, J. y PÉREZ LARA, J. M., “El ingreso cuenta sobre las retribuciones del trabajo en especie. Una vuelta a viejas polémicas”, en la obra colectiva *Presente y futuro de la imposición directa en España*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 1997.

LÓPEZ MOLINO, A. M., “Retribuciones en especie e ingresos a cuenta: análisis sobre la legalidad del resarcimiento de quien satisface las mismas mediante la deducción de la cuantía del ingreso a cuenta de los rendimientos dinerarios del preceptor. Al hilo del comentario de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia de 19 de junio de 1996”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 248, 1998.

LÓPEZ VILLEGAS, P., “Las retenciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el delito de apropiación indebida”, *Crónica Tributaria*, núm. 35, 1981.

LOZANO SERRANO, C., “El ingreso a cuenta por rendimientos del trabajo en especie”, *Jurisprudencia Aranzadi*, núm. 7, 1998.

LOZANO SERRANO, C., *Aplazamiento y fraccionamiento de los ingresos tributarios*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1997.

LOZANO SERRANO, C., “La gestión del IRPF sin declaración”, *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 11, octubre, 1999.

LOZANO SERRANO, C., “Lagunas normativas del pago a cuenta por la transmisión de inmueble por no residentes sin establecimiento permanente”, *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 10, 2001.

LUCHENA MOZO. G. M., *Retenciones e ingresos a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Universidad Castilla la Mancha, 1997.

MALHERBE, J., « Fiscalité européenne de l'épargne : une Directive en attente », *Revue de Droit Fiscal*, núm. 47, 2002.

MALVÁREZ PASCUAL, L. A., *La tributación de los rendimientos del trabajo percibidos en especie*, Ed. Marcial Pons.

MAFFEZZONI, F., *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, Ed. Unione Tipografico – Editrice Torinese, Torino, 1970.

MARTÍN DELGADO, J. M., “Reseña de la obre del prof. Bosello Il prelievo alla fonte nel sistema della Imposizione diretta”, *Hacienda Pública Española*, núm. 22. 1973.

MARCHESSOU, P. y ANÍBARRO PÉREZ, S., “Imposición directa y Derecho Comunitario: una aproximación a la contribución del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas”, *Nueva Fiscalidad*, núm. 9, octubre, 2003.

MARTÍN FERNÁNDEZ, J., “Los socios y administradores ante las deudas tributarias de una sociedad: estado de la cuestión”, *Crónica Tributaria*, núm. 79, 1996.

MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y GALÁN SÁNCHEZ, R. M., “Las retenciones a profesionales a propósito de la Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de julio de 1999 (RJ 1999,5771)”, *Jurisprudencia tributaria*, núm. 22, 1999.

MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G., TEJERIZO LÓPEZ, J. M., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Editorial Tecnos, Madrid, 2002.

MARTÍN QUERALT, J., “Notas en torno a la configuración jurídica de la retención a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Hacienda Pública Española*, núm. 82, 1983.

MARTÍN QUERALT, J., “Tributos Locales” en la obra colectiva *Tratado de Derecho municipal II*, Segunda Edición, Dirigido por Santiago MUÑOZ MACHADO, Ed. Civitas, 2003.

MATEU-ROS CEREZO, R. y RAMÓN Y CAJAL AGÜERAS, P. A., “Efectos penales y tributarios de la falta de ingreso de las retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Crónica Tributaria*, núm. 53, 1985.

MAYORAL HERNÁNDEZ, P., “La repercusión del ingreso a cuenta en las retribuciones en especie”, *Impuestos*, núm. 8. 1995, Tomo I, 1995.

MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S., *Los responsables tributarios*, Ed. IEF-Marcial Pons, Madrid, 1994.

MENÉNDEZ MORENO, A., “La configuración de los obligados tributarios en el Derecho español”, *Temas pendientes de Derecho Tributario*, Ed. Cedcs, Barcelona, 1997.

MENÉNDEZ MORENO, A. Y TEJERIZO LÓPEZ, J. M., “Los obligados tributarios en el ordenamiento español: aspectos generales de su configuración”, *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, IEF-Marcial Pons, 1997.

MERINO JARA, I., *Contribuciones especiales*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, Editorial Aranzadi, Pamplona, 2002.

MERINO JARA, I. Y SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J. L., “La elusión del pago de cantidades a cuenta de tributos y la proyectada reforma de los delitos contra la Hacienda Pública”, *Revista española de Derecho Financiero*, Civitas, núm. 86, 1995.

MIGUEL CANUTO, E., “La sentencia constitucional núm. 211/1992 de 11 de diciembre: capacidad económica e inflación”, *Crónica Tributaria*, núm. 66, 1993.

MIRANDA CALDERÍN, S., “La reserva para inversiones en Canarias un año después”, *Revista Canarias Fiscal*, núm. 16, marzo 2001.

MIRANDA CALDERÍN, S., “La reserva para inversiones en Canarias en el año 2001”, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 56, 2002.

MOCHÓN LÓPEZ, L., “La devolución de los pagos fraccionados indebidos. Al hilo de la STS de 12 de noviembre de 1993”, *Crónica Tributaria*, núm. 70, 1994.

MOCHÓN LÓPEZ, L., *Actos reclamables en el Procedimiento Económico-Administrativo*, Editorial Marcial Pons, Madrid, 1995.

MONTAGNIER, G., « Harmonisation fiscale européenne (mars 1997 – mars 1999) », *Revue Trimestrielle du Droit Européenne*, n. 35, octubre – diciembre 1999.

MONTESINOS OLTRA, S., *El procedimiento de liquidación de los impuestos locales*, Ed. Tecnos, Madrid, 1996.

MORENO FERNÁNDEZ, J. I., “SAN 1 de octubre de 1996. Compraventa sometida a condición suspensiva, pactándose el pago de cuatro plazos: retenciones. Improcedencia de elevación al íntegro”, *Quincena Fiscal*, núm. 2, 1997.

MORENO FERNÁNDEZ, J. I., “El aplazamiento o fraccionamiento en el pago de las deudas tributarias”, en *La Reforma de la Ley General Tributaria*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 1996.

MORIES JIMÉNEZ, M. T., *La retención a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1996.

MORIES JIMÉNEZ, M. T., “Régimen jurídico de la relación entre el retenedor y el retenido: el deber de retener y la obligación de soportar la retención”, en la obra colectiva *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, 1997.

MORIES JIMÉNEZ, M. T., “La infracción grave del art. 89.3 LIRPF: dejar de comunicar o comunicar al pagador de rendimientos sometidos a retención o ingreso a cuenta datos falsos, incorrectos o inexactos determinantes de retenciones o ingresos a cuenta inferiores a los procedentes”, *Quincena Fiscal*, núm. 3, febrero de 1999.

MUÑOZ CONDE y GARCÍA ARÁN, *Derecho Penal. Parte General*, 2ª edición, Tirant lo Blanch, Valencia, 1995.

MUTÉN Leif, “La Evolución del Impuesto sobre la Renta a partir de la Primera Guerra Mundial”, *Hacienda Pública Española*, núm. 30, 1974.

NAVAS, R., *La devolución de los ingresos tributarios*, Ed. Civitas, 1ª edición, Madrid, 1992.

NAWIASKY, H., *Cuestiones fundamentales de Derecho tributario*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1982, traducción y notas del profesor RAMALLO.

NEUMARK, F., *Principios de la Imposición*, (Traducción de Enrique Fuentes Quintana), Ed. Instituto de Estudios Fiscales, 2ª edición, Madrid, 1994.

ORÓN MORATAL, G., “El ingreso anticipado en las Ordenanzas Fiscales del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras: entre la reserva de ley y la autonomía municipal”, *Jurisprudencia Tributaria*, Vol. I, 1993, Ed. Aranzadi.

ORÓN MORATAL, G., “El Impuesto municipal sobre Gastos Suntuarios: el aprovechamiento de los cotos de caza”, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 30, julio-septiembre, 1995.

ORÓN MORATAL, G., *Los nuevos Impuestos de la renta de las personas físicas y la renta de los no residentes*, McGraw Hill, Interamericana de España, Madrid, 1999.

OSSORIO MORALES, J., *Lecciones de Derecho Civil. Obligaciones y contratos, Parte General*, Ed. Comares, Granada, 1996.

PAGÈS Y GALTÉS, J., “El pago fraccionado de los tributos locales: su regulación por ordenanza fiscal”, *Revista Tributos Locales*, núm. 30, junio, 2003.

PALAO ARRIETA, C. Y BANALOCHE PÉREZ, J., “Retenciones: naturaleza e incumplimientos”, *Impuestos*, núm. 2, febrero, 1987.

PALAO TABOADA, C., “La retención a cuenta”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 74, marzo-abril, 1968.

PALAO TABOADA, C., “Gestión del Impuesto”, en la obra colectiva *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Ed. Civitas, 1983.

PALAO TABOADA, C., “El ingreso a cuenta por un tercero”, *Estudios Financieros, Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 121, 1993.

PALAO TABOADA, C., “Presunción de retención y elevación al íntegro. ¿Es aconsejable el cambio de modelo de retención a cuenta?”, en la obra colectiva *Presente y futuro de la imposición directa en España*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 1997.

PALLARÉS RODRÍGUEZ, R., “Las retribuciones en especie del trabajo personal en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 224, marzo-abril. 1993.

PARAMIO FERNÁNDEZ, J., “Clasificación de los sistemas de imposición sobre la renta. La imposición personal en España”, *Hacienda Pública Española*, núm. 30, 1974.

PAREDES PÉREZ, E., “Las retenciones en la fuente y la supresión de la imposición a cuenta”, *Crónica tributaria*, núm. 35, 1981.

PEÑA VELASCO, G., “Reflexiones sobre el artículo 349 del Código penal”, *Crónica Tributaria*, núm. 53, 1985.

PÉREZ BERENGENA, J., “Una opinión en torno a la aplicabilidad del art. 61.2 de la LGT a los pagos fraccionados a cuenta del IRPF”, *Crónica Tributaria*, núm. 69, 1994.

PÉREZ DE AYALA, J. L., *Dinámica de la relación jurídica tributaria en el Derecho español*, Ed. Dykinson, 1997, Madrid.

PÉREZ DE AYALA, J. L., “El concepto de exención técnica en la Orden de 19 de octubre de 1976”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 127, 1977.

PÉREZ DE AYALA, J. L. y GONZÁLEZ GARCÍA, E., *Curso de Derecho tributario*, Ed. Edersa, Vol. I, 5ª edición, 2003.

PÉREZ LARA, J. M., *El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras. Un análisis doctrinal y jurisprudencial*, Pendiente de publicación. Granada, 2004.

PÉREZ MORENO y LÓPEZ MENUDO, “Comentario al artículo 163 de la Ley General Tributaria” en *Comentarios a las Leyes Tributarias y*

Financieras, tomo II, La Ley General Tributaria, Artículos 90 al final, Ed. Edersa, Madrid, 1983.

PÉREZ ROYO, F., *Derecho financiero y tributario. Parte general*, 4ª edición, Civitas, 1994.

PÉREZ ROYO, F., “La configuración de la acción típica en el delito de defraudación tributaria (art. 349 CP)”, *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, núm. 47-48, julio-diciembre, 1985.

PÉREZ ROYO, F., *Derecho financiero y tributario. Parte general*, Ed. 11ª, Civitas, 2003.

PÉREZ ROYO, F. Y AGUALLO AVILÉS, A., *Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria*, Ed. Aranzadi, Pamplona. 1996.

PÉREZ TORRES, E., “Los ingresos a cuenta por retribuciones en especie en los rendimientos del trabajo”, *Crónica Tributaria*, núm. 70, 1994.

PIÑA GARRIDO, M. D., *Devengo y período impositivo en el sistema tributario español*, Ed. Colex, Madrid, 1997.

PONT I CLEMENTE, J. F., *El pago fraccionado de los tributos*, Ed. Marcial Pons – IEF, Madrid, 1993.

QUINTAS BERMÚDEZ, J., “Impuesto sobre Sociedades: el problema de la tributación mínima”, *Crónica Tributaria*, núm. 42, 1982.

RODRÍGUEZ BEREIJO, A., “Las garantías del crédito tributario”, *Revista española de Derecho Financiero*, Civitas, núm. 30, abril – junio, 1981.

RODRÍGUEZ PÉREZ, H., “La transición hacia el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas y la normativa de éste, posterior a la Ley de

Reforma de 11 de junio de 1964”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 69, 1967.

RODRÍGUEZ PÉREZ, H., “Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Revista Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 65-66, septiembre- diciembre, 1966.

ROSEMBUJ, T., “La inconstitucionalidad del artículo 58.2 de la Ley General Tributaria”, *Quincena Fiscal*, núm. 18, octubre 1996.

ROZAS VALDÉS, J. A., “La deficiente eficacia del conflicto. Comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de noviembre de 1993, en materia de pagos fraccionados del IRPF”, *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, núm. 84, octubre – noviembre, 1994.

ROZAS VALDÉS, J. A., *Ficción de retenciones y elevación al íntegro*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1997.

RUIZ GARIJO, M., “La complejidad de un procedimiento pretendidamente sencillo: la devolución rápida en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Quincena Fiscal*, núm. 11, junio 2000.

RUIZ GONZÁLEZ, R., *Las retribuciones variables y el tipo de retención en el IRPF*, Impuestos, Tomo II, 1994.

RUIZ Y GÓMEZ DE BONILLA, E., “Breves reflexiones sobre algunos aspectos del nuevo artículo 349 del Código penal y de sus antecedente”, *Crónica Tributaria*, núm. 53, 1985.

SAINZ DE BUJANDA, F., *Lecciones de Derecho Financiero*, Décima edición, Servicio publicaciones de la Universidad de Madrid, Universidad Complutense de Madrid, 1993.

SAINZ DE BUJANDA, F., *Hacienda y Derecho*, Tomo III, Madrid, 1962.

SÁNCHEZ GALIANA, J. A., “Las actuaciones de la Agencia Tributaria y los principios constitucionales tributarios”, *Revista española de Derecho Financiero*, Civitas, núm. 87, julio-septiembre, 1995.

SÁNCHEZ LÓPEZ, E., “Algunas consideraciones acerca del aplazamiento y fraccionamiento de los ingresos tributarios”, *Crónica Tributaria*, núm. 102, 2002.

SÁNCHEZ PINO, A. J., *Presunciones y ficciones en el IRPF*, Publicaciones de la Universidad de Huelva, 1997.

SÁNCHEZ PINO, A. J., “Exigencias de la seguridad jurídica en materia tributaria”, *Revista española de Derecho Financiero*, Civitas, núm. 109 y 110, Estudios en Memoria del Profesor García Añoveros, 2001.

SANZ GADEA, E., *Impuesto sobre Sociedades*. Tomo III. 3ª Edición. CEF, 1991.

SARTORIO ALBALAT, S., *La repercusión de las cuotas tributarias en el ordenamiento jurídico español*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1992.

SERRANO ANTÓN, F., “El aplazamiento y fraccionamiento del pago en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 223, 1993.

SERRANO ANTÓN, F., *Las devoluciones tributarias*, Editorial Marcial Pons, 1997.

SIMÓN ACOSTA, E., “Las retenciones de los nuevos impuestos sobre la renta en la quiebra”, *Revista Hacienda Pública Española*, núm. 57, 1979.

SIMÓN ACOSTA, E., “Tributos municipales” en *Tratado de Derecho municipal*, Civitas, Madrid, 1988.

SOLER ROCH, M. T., “Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, núm. 25, enero-marzo, 1980.

SOTO GUINDA, J., “La reforma tributaria española”, *Hacienda Pública Española*, núm. 99, 1986. TESAURO, F., *Istituzioni di Diritto Tributario*, vol. I. *Parte Generale*, 7ª Edición, UTET, 2000.

TIXIER, G. y LAMULLE, T., « Droit fiscal international – Impôt sur le revenu », *Revue Droit Fiscal*, núm. 31, 1990.

VEGA HERRERO, M., *Las contribuciones especiales en España*, IEF, Madrid, 1975.

VELARDE ARAMAYO, M. S., *Beneficios y minoraciones en Derecho tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1997.

VINCENT, M., « La mensualisation de l'impôt sur le revenu », *La Revue du Trésor*, num. 5, mayo, 1989.

VICENTE – ARCHE DOMINGO, E., “Apuntes sobre el instituto del tributo, con especial referencia al Derecho español”, *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, núm. 7, julio – septiembre, 1975.

ZORNOZA PÉREZ, V., *El sistema de infracciones y sanciones tributarias. Principios constitucionales del derecho sancionador*, Madrid, Civitas, 1992.