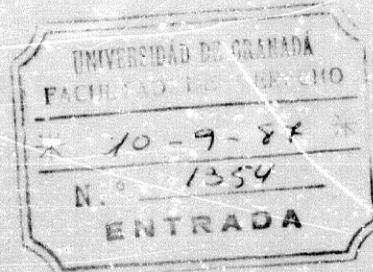


UNIVERSIDAD DE GRANADA. FACULTAD DE DERECHO



LA RETENCION EN LA IMPOSICION DIRECTA

Tesis Doctoral presentada por:

Me JESUS CALATRAVA ESCOBAR

Dirigida por el Profesor:

Dr. D. ERNESTO ESEVERRI MARTINEZ

A handwritten signature, possibly 'Escobar', enclosed within a hand-drawn circle.

GRANADA, 1987

UNIVERSIDAD DE GRANADA
FACULTAD DE DERECHO

**LA RETENCION
EN LA IMPOSICION DIRECTA**

TESIS DOCTORAL
de
MARIA JESUS CALATRAVA ESCOBAR

Dirigida por el

Profesor Dr. D. ERNESTO ESEVERRI MARTINEZ

Granada, septiembre 1987

INDICE

I.- INTRODUCCION.....	1-21
II.- LA RETENCION EN LA IMPOSICION DIRECTA	
1.- Antecedentes legislativos.....	23-49
2.- Retención: aproximación a su concepto y funciones.....	50-62
3.- Objeto de la retención.....	63-146
4.- Elementos subjetivos de la retención.....	147-181
5.- Cálculo de la retención.....	182-208
6.- Obligaciones y deberes de los sujetos que intervienen en el mecanismo de la retención.....	209-264
7.- Efectos jurídicos de la retención.....	265-283
8.- Notas.....	284-351
III.- NATURALEZA JURIDICA DE LA RETENCION.....	352-394
Notas.....	395-407
IV.- CONSIDERACIONES FINALES'	408-418
V.- BIBLIOGRAFIA	419-440

INTRODUCCION

Cuando un investigador de cualquier rama del saber va a adentrarse en el estudio más íntimo y profundo de cualquier tema, en nuestro caso, de cualquier institución jurídica, dos cuestiones constituyen su primer interés: razonar el por qué de la elección de dicha figura para sus investigaciones y, por otro lado, centrar, delimitar el objeto de su estudio, máxime si existen instituciones similares, sea terminológica, sea sustancialmente, de tal forma que el eventual receptor de su trabajo identifique sin problemas la institución que se está tratando.

Estas mismas preocupaciones se nos plantean a la hora de encarar una figura de Derecho Tributario sobre la que bastantes páginas se ha escrito a partir de 1978: la llamada retención «a cuenta». Es 1978 la fecha clave en orden a la retención porque fue en ese año cuando comienzan a producirse los más importantes cambios en el sistema tributario desde el inicio del periodo democrático, con la creación de los impuestos únicos y sintéticos sobre la renta, en los

que se arbitra el mecanismo de la retención como «pieza clave y fundamental de la imposición directa (1)». La extraordinaria importancia del mecanismo de la retención se evidencia desde el momento en que comprobamos las funciones que, directa o indirectamente, tiene asignada esta institución: función recaudatoria, en cuanto permite al Fisco contar liquidez monetaria sin necesidad de esperar hasta la apertura del plazo para la presentación de las autoliquidaciones y el ingreso de la cuota resultante (2); función de control sobre determinados rendimientos percibidos por los sujetos, evitando de esta forma, en buena medida, la existencia de fraude fiscal en aquellos rendimientos que constituyen el objeto de la retención (3); función extrafiscal, puesto que la utilización de este mecanismo puede coadyuvar a la consecución de unos determinados objetivos de política económica (4). A estas funciones, que indudablemente se traducen en ventajas prácticas para la Hacienda Pública, hay que añadir la trascendencia que para las economías privadas y familiares, tiene este instrumento técnico, sobre todo en lo que a la comodidad y a las disponibilidades monetarias se refiere.

La importancia del tema, pues, se justifica por sí misma. Probablemente no encontremos en todo ordenamiento jurídico tributario otra institución que sirva a la vez a tantos objetivos y que, por su extraordinaria flexibilidad, permita la adaptación constante de la misma a las exigencias coyunturales, económicas, de política fiscal y, por qué no, políticas (5) de cada momento.

Como ya señalábamos, muchos han sido los trabajos doctrinales que, desde 1978, se han ocupado del mecanismo de la retención «a cuenta», sobre todo, por lo que este instituto supone de novedad en relación a los impuestos de producto del inmediato sistema tributario anterior. En este panorama, sin embargo, sólo dos monografías han aparecido en la literatura jurídica española con ciertos visos de exhaustividad. Cronológicamente apareció en 1983 la magnífica monografía del profesor LEJEUNE, *La anticipación de ingresos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas* (6) y un año más tarde, apareció la obra de MIR DE LA FUENTE, *Las retenciones tributarias* (7). Ambas tienen como denominador común el tener como uno de los puntos centrales de sus respectivos estudios a la figura de la retención «a cuenta». Pero ahí terminan las afinidades, toda vez que la concepción global de una y otra obra es bien diferente. El profesor LEJEUNE inscribe esta figura dentro de una interesante teoría de la anticipación de ingresos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (susceptible de aplicación también al Impuesto sobre Sociedades), en tanto MIR DE LA FUENTE intenta crear una teoría unitaria de la retención tributaria en la que tengan cabida todos los supuestos de retención regulados por el Derecho Tributario. Más adelante concretaremos y analizaremos brevemente su propuesta.

Anticipemos, por el momento, que nuestro trabajo se sitúa en posiciones cercanas a las del LEJEUNE, lo cual justifica, en buena

medida, la insistente referencia que realizamos a lo largo del texto, a las opiniones de este autor, asumidas, en su inmensa mayoría, en estas páginas. Sin embargo, el contenido de nuestro trabajo no se identifica plenamente con el de este autor y, mucho menos, con el de MIR DE LA FUENTE. Veámos el por qué.

Como ya señalábamos, LEJEUNE realiza en su obra la propuesta de una teoría general de los ingresos anticipados. Bajo la expresión *anticipación de ingresos tributarios* alude este autor a «la atribución patrimonial que por razón de un tributo se efectúa con carácter provisional a la Hacienda en un momento anterior a la efectiva y completa realización del hecho imponible, el cual en caso de que llegara a producirse, determinará la definitiva adquisición de dicha suma de dinero por la Hacienda Pública (8)». A través de los ingresos anticipados lo que se pretende es, de una parte y fundamentalmente, asegurar una fuente permanente de ingresos para la Hacienda Pública y, de otra parte, graduar el esfuerzo fiscal del sujeto, de tal forma que se palién en alguna medida los posibles problemas de liquidez que pudieran plantearse al sujeto de tener que efectuar el pago del impuesto de una sola vez, total e íntegramente.

En aquel concepto se incluyen dos figuras reguladas por la Ley y, sobre todo, desarrolladas por el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: las retenciones «a cuenta» y los mal llamados fraccionamientos de pago o pagos fraccionados (9) que cum-

plen, por lo demás, idénticas funciones. Ambas tienen en común, desde un punto de vista sustancial, el ser dos procedimientos para la realización de ingresos anticipados. Dicho en otros términos, tanto la retención como los fraccionamientos de pago se producen, cronológicamente en un momento anterior a la realización del hecho imponible a cargo de sujeto, lo cual significa que todavía no existe obligación tributaria alguna. De ahí que el ingreso obtenido por la aplicación efectiva de ambas figuras sea calificado como *ingreso anticipado*.

Dos son, sin embargo, las figuras que nuestro Derecho positivo conoce con el nombre de fraccionamientos de pago o pagos fraccionados: la que acabamos de señalar y la regulada en los artículos 52 a 61 del Reglamento General de Recaudación. Y es precisamente el momento temporal en el que se realizan ambas figuras la nota sustancial que las diferencia: en la institución desarrollada por el Reglamento del Impuesto el ingreso se produce con anterioridad a la existencia de una obligación tributaria en sentido técnico-jurídico, en tanto en la posibilidad que regula el Reglamento de Recaudación se produce una vez que el tributo de que se trata ya se ha devengado, se ha liquidado y ha supuesto una obligación tributaria para el sujeto pasivo, el cual puede solicitar dicho fraccionamiento. Es por ello por lo que pensamos que la expresión *pago fraccionado* o *fraccionamiento de pago* ha de quedar reservada para éste último supuesto, dado que lo que se produce es realmente un pago, extemporáneo, pero pago de una obligación tributaria ya existente. No suce-

de, sin embargo, lo mismo en la figura regulada por la normativa de renta, puesto que, al igual que ocurre en el caso de la retención, no hay aún obligación tributaria y no puede, por tanto, realizarse un pago ni siquiera anticipado o a cuenta de una obligación inexistente. No obstante, la expresión aquí criticada es la utilizada por la Ley y el Reglamento del Impuesto sobre la Renta, así como por las normas que han desarrollado o modificado esta institución (la última de las cuales se ha producido por Real Decreto 884/1987, de 3 de julio). Y con las reservas y precisiones realizadas, es la terminología que vamos a asumir en este trabajo.

Aclarado que tanto la retención como el fraccionamiento de pago son institutos técnicos utilizados para la obtención de ingresos anticipados, hemos de analizar ahora cuáles son las diferencias entre ambos.

Cuatro son las notas en que cifra y concreta LEJEUNE los criterios diferenciadores entre estas dos figuras:

- a) Por razón del carácter imperativo o no con que se prevén en la Ley del Impuesto.
- b) Por el tipo de rendimientos a que afectan.
- c) Por razón de los sujetos que intervienen en su aplicación.

d) Por el sistema de cuantificación del ingreso anticipado.

En cuanto a la primera nota, entiende LEJEUNE que, mientras que la Ley del Impuesto sobre la Renta establece inequívocamente el carácter imperativo de la retención (artículos 10 y 36), la imperatividad de los fraccionamientos se presenta, sin embargo, bastante menos clara, toda vez que la expresión «se podrá», utilizada por el artículo 37 de la Ley, «parece apuntar a la posibilidad de que es al contribuyente a quien corresponde decidir si fracciona (anticipa) o no». «Lo único cierto -concluye- es que el sistema de retenciones en la fuente, encuentra su origen y obligatoriedad en la Ley y de forma rotunda, mientras que el fraccionamiento de pago sólo forzando la interpretación, tiene también este mismo origen. En cuanto a su obligatoriedad para el contribuyente, ésta sólo resulta de las normas reglamentarias, pero no de la Ley misma (10)». No olvidemos que este autor pensaba que el artículo 37 de la Ley de Impuesto no brindaba suficiente apoyo a la figura del fraccionamiento.

En segundo lugar, si las retenciones operaban con carácter general sobre rendimientos procedentes del trabajo personal, del capital mobiliario y de actividades profesionales, artísticas o deportivas los fraccionamientos se producen cuando los rendimientos proceden de actividades empresariales, profesionales o artísticas exclusivamente (artículo 153 del Reglamento). De esta forma, los rendimientos que proceden de actividades profesionales, artísticas y deportivas (estas

últimas no citadas expresamente por el Reglamento del Impuesto) están sometidos a las dos modalidades de ingreso anticipado; retención y fraccionamiento, en tanto aquellos que proceden de actividades empresariales están obligados únicamente a realizar pagos fraccionados.

En tercer lugar, quizás las diferencias más importantes se produzcan por razón de los sujetos que intervienen en la aplicación de ambas figuras y por razón del papel y los comportamientos a ellos exigidos por la norma tributaria. En la relación de retención, como tendremos ocasión de estudiar detenidamente, se establecen vínculos de contenido diverso entre perceptor del rendimiento, retenedor y Administración o entre perceptor y Administración cuando la retención sea directa. La estructura del vínculo surgido por la realización del presupuesto de hecho del fraccionamiento se desarrolla entre Administración y perceptor del rendimiento en todo caso, siendo éste último el que ha de cumplir la obligación de pago fraccionado. Ello lo diferencia de la retención directa, puesto que en ella el perceptor del rendimiento únicamente ha de permitir que la detención patrimonial en que consiste la retención sea practicada sobre sus rendimientos por el pagador, en este caso, la propia Administración, en tanto que en el fraccionamiento de pago es el propio perceptor el que asume la obligación de ingreso en el Tesoro de las cantidades que correspondan por aplicación del artículo 155 del Reglamento.

Así pues, los sujetos que realicen actividades empresariales, profesionales, artísticas o deportivas son los obligados a ingresar trimestralmente las cantidades oportunas, sin que, como ocurre en el caso de la retención «a cuenta», un tercero se interponga entre él y la Administración.

En cuarto y último lugar, las diferencias entre la retención y el fraccionamiento se producen, según LEJEUNE, por razón de los sistemas de cálculo o cuantificación de uno y otro. Ocurre, sin embargo, que la argumentación de este autor en este punto no puede mantenerse hoy día en virtud de las muchas vicisitudes normativas que ha sufrido el cálculo del fraccionamiento desde 1979. Desde el Reglamento de 1981 hasta 1983 (Real Decreto 338/1983, de 15 de marzo) el cálculo de fraccionamiento se podía caracterizar por operar sobre la cuota líquida del penúltimo ejercicio anterior a aquel a que se refieren los pagos fraccionados, lo cual supone que el importe del fraccionamiento no guardaba relación con los rendimientos a los que el pago se refiere (artículo 155 del Reglamento de 1981). De ahí que LEJEUNE pudiera decir que «frente a lo que ocurre en la retención a cuenta, el fraccionamiento de pago se desvincula, en cuanto a su cuantía, de los efectivos rendimientos para depender de la cuota correspondiente a ejercicios anteriores (11)». El Real Decreto de 1983 antes citado vino, sin embargo, a dar una nueva redacción al artículo 155 del Reglamento, dando un importante giro a la regulación de este instituto que ha sido completada por el Real Decreto

2.535/1986, de 28 de noviembre. Los fraccionamientos ya no se desconectan de los rendimientos percibidos, puesto que en los distintos supuestos regulados por el artículo 155 del Reglamento, la cuantía del fraccionamiento atiende a los ingresos del ejercicio corriente y no del penúltimo anterior como antes ocurría. En la actualidad, pues, no puede cifrarse una diferencia entre ambas figuras por razón de los rendimientos sobre los que se realiza la cuantificación.

Podríamos seguir enumerando diferencia, aunque de menor entidad, entre retención y fraccionamiento, pero nuestra intención no es la de estudiar el régimen jurídico del fraccionamiento de pago, sino únicamente delimitar el objeto de nuestro trabajo partiendo de la existencia de una teoría general del ingreso anticipado que aglutina al fraccionamiento de pago (o pago fraccionado) de una parte, y a la retención, de otra, siendo ésta última la que va a constituir el objeto del presente trabajo.

Si acabamos de señalar que nos sentimos muy cercanos a las teorías de LEJEUNE plasmadas en la obra ya citada sobre la anticipación de ingresos, no podemos, sin embargo, decir lo mismo de la construcción jurídica de T. MIR DE LA FUENTE, la lectura de cuya obra, *Las retenciones tributarias*, nos impele realizar una nueva delimitación del objeto de este estudio.

Como ya se dijo al comienzo, T. MIR intenta crear una teo-

ría jurídica general de la retención sobre la base de las garantías de crédito tributario. Formula dicha teoría en los siguientes términos: «Hay retención tributaria cuando el obligado, por cualquier título jurídico, a la devolución o entrega de una cosa, puede, y debe, dejar de hacerlo, conservándola o poniéndola a disposición del Estado u otro ente público, en garantía de un crédito tributario relacionado con ella (12)». A este concepto genérico y amplio de retención llega el autor tras haber analizado múltiples figuras e instituciones del Derecho Tributario, para lo cual estructura su estudio en dos grandes bloques: una primera parte en la que, bajo la denominación de *Derecho de retención tributario* analiza el supuesto regulado en el artículo 75 de la Ley General Tributaria, situado en sede de garantías del crédito tributario, del que se deriva una doble posibilidad: el derecho de retención aduanero y el derecho de retención tributario no aduanero, en el que incluye figuras tales como la que denomina *retención documental* en los Impuestos de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y General sobre Sucesiones, la retención de los bienes o derechos que se transmitan como garantía del pago de los impuestos antes citados, el derecho de retención de correspondencia ordinaria o paquetes postales, los derechos de retención o mercancías como garantía del pago de tasas portuarias o los derechos de retención sobre vehículos, carne o perros en garantía del pago de determinadas tasas municipales. En la segunda parte estudia el autor la *retención tributaria*, realizando, a su vez, una triple división: retención tributaria *ex lege* o en vía de gestión, retención

tributaria *ex voluntate* o en vía de apremio y retención tributaria no impositiva. En el primer grupo analiza el supuesto que constituye también el objeto de nuestro estudio, es decir, la retención de cantidades que se produce en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades «a cuenta» de la futura y eventual obligación tributaria que pueda surgir a cargo del sujeto sobre cuyos rendimientos se ha practicado la detracción, si bien es de señalar que no se limita a estudiar el derecho actualmente en vigor, sino que se retrotrae a principios de siglo, lo cual significa que estudia todos los supuestos de retención que se han producido en nuestro Derecho; en el segundo grupo centra, sobre todo, su análisis en la institución procesal del embargo como medida de garantía que asegura el pago del crédito tributario en vía de apremio; y, finalmente, el último apartado está dedicado al estudio de lo que el autor llama *retención tributaria no impositiva*, en donde incluye las cuotas de Derechos Pasivos, las cotizaciones sociales (a la M.U.F.A.C.E., la Mutualidad General Judicial y al Instituto Social de las Fuerzas Armadas) y las cuotas a la Seguridad Social.

La primera parte del trabajo de MIR DE LA FUENTE es, desde nuestro punto de vista, jurídicamente impecable: todas las figuras que analiza constituyen garantías en sentido estricto del crédito tributario surgido por la realización de un hecho imponible a cargo de un sujeto pasivo y de ahí que puedan ser objeto de un análisis jurídico unitario que ponga de manifiesto el distinto régimen

jurídico aplicable a cada una de ellas, pero bajo el prisma común de las garantías de un crédito tributario, sea estatal, sea local.

No coincidimos, sin embargo, con las opiniones vertidas por el autor en la segunda parte de trabajo (*Retención tributaria*. Citemos algunas de las conclusiones unitarias a que llega tras el análisis de las figuras antes indicadas: «... la retención, al reforzar siempre la posición del acreedor tributario en orden a la satisfacción del interés a que responde, constituye una auténtica garantía del crédito tributario». «... aunque sólo sea indiscutible que es garantía en sentido restringido o técnico la retención indirecta definitiva, en las demás manifestaciones de retención tributaria no es imposible sostener que haya algo más que una garantía en sentido amplio (13)».

Parece evidente que sólo considerando a todas estas figuras como garantías del crédito tributario se puede intentar con posibilidades de éxito, como hace MIR DE LA FUENTE, ofrecer un concepto jurídico unitario de retención, con unos elementos subjetivos y un contenido común. Pero si consideramos que, en lo que a nuestros efectos interesa, que las retenciones «a cuenta» no constituyen una garantía en sentido estricto, resulta igualmente evidente que todo intento en este sentido resulta, cuando menos, forzado e inútil.

No es éste el lugar ni el momento apropiado para intentar

otorgar a la retención «a cuenta» una naturaleza jurídica satisfactoria. A ello se dedicará la última parte de nuestro trabajo. Pero es necesario anticipar que, como luego se razonará, no creemos que la retención sea una garantía en sentido estricto del crédito tributario, aunque no podemos dejar de reconocerle una función indirecta de aseguramiento de aquél. De ahí que nos apartemos claramente de la construcción jurídica realizada por MIR DE LA FUENTE a la que, sin embargo, reconocemos el gran mérito de haberse adentrado en lo que él mismo denomina *zonas grises o fronterizas* del Derecho Tributario, realizando un tratamiento global del concepto de retención en las múltiples posibilidades que aquella abarca. De todas formas, insistimos una vez más, puede únicamente intentarse tal sistematización partiendo de la fundamental premisa de que todas las figuras analizadas son auténticas garantías del crédito tributario en sentido estricto. Si se piensa, como hacemos nosotros, que la retención «a cuenta» no se constituye en garantía de crédito tributario alguno, es evidente que su estudio ha de salir de esta formulación jurídica unitaria que plantea MIR DE LA FUENTE.

Aclarado, pues, lo anterior, tenemos ya delimitado el objeto de lo que va a constituir este trabajo: la detracción que los pagadores de ciertos rendimientos realizan sobre las cantidades pagadas a ciertos sujetos, con la obligación de ingresarlas en el Tesoro Público como un anticipo o un ingreso anticipado de la futura y eventual obligación tributaria que pueda surgir a cargo del sujeto al que se le

ha practicado dicha retención. Este mecanismo está, por lo demás, previsto hoy día básicamente para dos impuestos: el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre Sociedades (artículos 36 y 32 de sus respectivos textos legales).

Hay que indicar, por último, que nuestro estudio se centra en analizar el mecanismo de la retención «a cuenta» desde el punto de vista del Derecho positivo vigente, tanto en sus aspectos sustanciales, como en sus aspectos formales que, en esta figura, adquieren una importancia decisiva. La última parte estará dedicada a intentar desvelar una cuestión de la que se ha ocupado la doctrina con gran énfasis: la naturaleza jurídica de la retención y su adecuado encuadre en el marco del mecanismo aplicativo del tributo.

NOTAS

- (1) RAMALLO MASSANET, J.: en el Prólogo a la obra de T. MIR DE LAFUENTE, *Las retenciones tributarias*, I.E.F., 1984, p. 17.
- (2) Un dato en este sentido: en 1979, la cuota líquida del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas fue de 470.890 millones de ptas., en tanto las retenciones (por trabajo personal) fueron de 335.318 millones; en 1980, la cuota líquida ascendió a 610.244 millones de ptas. y las retenciones por trabajo, a 437.571 millones de ptas., lo cual supone una relación del 77'6 por 100. La consecuencia de ello es «que la cuota diferencial ingresada cae en valor absoluto y relativo desde 1979, lo que equivale a decir que la cuota líquida se nutre cada vez más de los pagos a cuenta, y, dentro de ellos, de las retenciones del trabajo personal». (RAMALLO MASSANET, I.: Prólogo, cit., p. 18).
- (3) Ya en 1981, la Comisión de Evaluación del Fraude Fiscal, creada por el Ministerio de Hacienda, señalaba la función de control de las retenciones a la vista de datos empíricos obtenidos los ejercicios anteriores. «Los mayores niveles de fraude fiscal se encuentran en aquellos rendimientos que escapan al control de la Hacienda Pública al no estar sometidos al régimen

retención en la fuente...».

- (4) En el momento de redactar estas páginas, el Ministro de Economía, Sr. Solchaga, ha venido a aportarnos un claro ejemplo de esta función, al anunciar, para el año 1988, una bajada sustancial en los tipos de retención del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con una finalidad declarada de política económica: detener la desaceleración del consumo privado (Ver *Diario El País*, 4 de septiembre de 1987, p. 39).
- (5) Creemos que, las retenciones son un importante instrumento al servicio de fines políticos. Desde el punto de vista psicológico, el particular se acostumbra a percibir sus rendimientos con deducción del importe de la retención, de tal forma que apenas se percata de que una parte de la misma ingresa en el Tesoro Público como un anticipo a la eventual realización del hecho imponible que, a su cargo, pueda surgir. Termina, pues, por identificar las cantidades que, mes a mes, le son retenidas con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. De esta forma, una bajada en los tipos de retención se identifica igualmente con una bajada de los impuestos, concretamente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, haciendo pensar que la contribución al sostenimiento de los gastos públicos va a disminuir, va a ser menor que años anteriores. La retención puede, pues, convertirse en un instrumento político, al servicio del partido en el Gobierno, que, mediante una bajada en porcentajes de retención, puede incidir favorablemente en la opinión pública sobre todo en épocas preelectorales. Es de destacar el magnífico trabajo que PUVIANI realizara en 1972, sobre la incidencia psicológica y sociológica de la imposición, bajo el título *Teoría de la Ilusión Financiera*, y que fuera publicada por el I.E.F. (Traducción y Estudio Preliminar de A. RODRIGUEZ BEREIJO).
- (6) Publicada por EDERSA, Madrid 1983.
- (7) Cit. supra. la obra de MIR tuvo su origen en su Tesis

para la obtención del grado de doctor, dirigida por el prof. RAMALLO MASSANET y leída en Palma de Mallorca.

- (8) LEJEUNE VALCARCEL, E.: *La anticipación*, art. p. 1. FEDELE, por su parte, explica la «anticipación» de la siguiente forma: «con bastante frecuencia, la normativa de algunos tributos concretos prevé que la recaudación de determinadas sumas tenga lugar antes de la realización de los hechos acotados como presupuesto del tributo, que determina la definitiva adquisición de dichas cantidades por el ente impositor. Se producen, en tales casos, «anticipaciones de la prestación respecto a la realización del tributo». (FEDELE, A.: «La teoría del procedimiento de imposición y la denominada anticipación del tributo», R.D.F.H.P., nº 114, 1974, p. 1.721).
- (9) Los fraccionamientos de pago, también llamados pagos fraccionados, parecen encontrar su origen legal en el art. 37 L.I.R.P.F. «(El pago del impuesto se podía periodificar y fraccionar en la forma que reglamentariamente se determine)». Sin embargo este precepto ha sido centro de numerosas críticas doctrinales por entender que lo que la Ley establece no es la posibilidad de realizar ingresos fraccionados con anterioridad a la realización del hecho imputable, sino únicamente pagos fraccionados de un tributo, el I.R., ya devengado. Es por ello, por lo que LEJEUNE, tras realizar un minucioso análisis de los preceptos legales y reglamentarios aplicables al caso, parece concluir que los mal llamados fraccionamientos de pago o pagos fraccionados carecen de legitimidad criminal. (Cfr. *La anticipación...*, art. pp. 70-75) Similares problemas de legalidad se plantea RODRIGUEZ SAINZ, A.: en su trabajo «El Impuesto sobre la Renta Anticipada y nueva regulación», C.T., 35, 1980, sobre todo en las páginas 145-147.
- (10) LEJEUNE, E.: *La anticipación*, p. 77.
- (11) LEJEUNE, E.: *La anticipación*, p. 80.

- (12) MIR DE LAFUENTE, T.: *Las retenciones*, cit., p. 269.
- (13) MIR DE LAFUENTE, T.: *Las retenciones*, cit., p. 265.

PARTE PRIMERA

1.- ANTECEDENTES LEGISLATIVOS: 1964-1978

La transición española, iniciada en el año 1975 con la muerte del General Franco y culminada, básicamente, con la aprobación de la Constitución española de 1978, propició un importante cambio en las estructuras económicas, sociales, políticas e incluso sociológicas de nuestro país. Evidentemente, el ordenamiento jurídico no ha permanecido impasible ante este cambio y ha tenido que adaptarse a las profundas transformaciones que la sociedad española ha sufrido en todos los ámbitos. Y, en este sentido, las nuevas exigencias demandadas por una sociedad democrática, superados cuarenta años de aislamiento internacional, se hicieron sentir pronto en el sistema financiero y, muy concreta y especialmente, en el sistema tributario (1).

Partiendo, pues, de la exigencia constitucional del «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» (2), se hizo absolutamente ineludible plantear y llevar a cabo la reforma del sistema tributario, con todo lo que implica dicho término (3).

En efecto, tomando los antecedentes inmediatos a partir de la ley de Reforma del Sistema Tributario de 11 de junio de 1964, el sistema impositivo estatal quedaba sistematizado en dos grandes grupos: impuestos directos e impuestos indirectos. La imposición directa constaba, *grosso modo*, de un Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas (Texto Refundido de 23 de diciembre de 1967), que englobaba, a su vez, cinco impuestos de producto (Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal, Impuesto sobre las Rentas de Capital, Impuesto Industrial, Contribución Territorial Rústica y Pecuaria y Contribución Territorial Urbana); un Impuesto General sobre la Renta de las Sociedades y un Impuesto General sobre Sucesiones. Por su parte, la imposición indirecta giraba en torno a dos piezas básicas: el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas y el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, sin olvidar, por supuesto, el Impuesto de Lujo, la Renta de Aduanas y los Impuestos Especiales.

Aún admitiendo, con la mayoría de la doctrina (4) la mejoría que supusieron estos impuestos en relación con sistemas anteriores, básicamente con el instaurado en 1957 (5), pronto sus graves defec-

tos se hicieron sentir. En este sentido, señala FERREIRO, entre otros posibles, los dos defectos más graves de este nuevo sistema: insuficiencia y falta de equidad (6).

Pues bien, para paliar dichos defectos y adaptar el sistema tributario a las nuevas circunstancias, se inicia en 1977/1978 un proceso que, entendemos, permanece aún abierto, y cuyo último e importantísimo paso ha sido la adaptación de la imposición indirecta a las normas comunitarias con motivo de nuestro ingreso en las Comunidades Europeas.

Efectivamente, paso previo a la auténtica reforma iniciada en 1978, la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, pretendió, como pone de manifiesto FERREIRO, conseguir básicamente, dos objetivos: «cambiar, en primer lugar, el fondo de las relaciones existentes entre Administración y contribuyentes, intentando el paso de un estado de insinceridad e incumplimiento generalizado y admitido, a un estado de cumplimiento general de las obligaciones tributarias. Se trató también, en segundo lugar, de introducir ciertos retoques en el cuadro de tributos vigentes que... introdujeran mayor progresividad en el sistema y marcaran así el rumbo que, en este sentido, había de seguir la futura reforma» (7). En este orden de cosas y para conseguir los citados objetivos, toma el legislador las siguientes medidas:

- Crea la figura del delito fiscal que, en adelante se encontraría tipificada en el Código Penal.
- Se establecen normas que eviten e impidan la elusión del pago de tributos mediante la constitución de sociedades.
- Se levanta y regula el secreto bancario.
- Se crea el Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas, el Impuesto Extraordinario sobre determinadas Rentas del trabajo personal (sólo vigente para el año 1978) y se aumentan los tipos del Impuesto de Lujo.

El siguiente paso, o mejor aún, el auténtico inicio de la reforma del sistema tributario, se produce con la aprobación de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que viene a sustituir al anterior Impuesto General y a los cinco impuestos de producto citados. Supone esta Ley, por los motivos que se analizarán en su momento, la más profunda e importante modificación habida en la imposición directa en nuestro país en los últimos años. Recientemente, dicha Ley ha sido parcialmente modificada por la Ley 48/1985, de 27 de diciembre. Acompaña a la Ley del Impuesto sobre la Renta, como no podía ser de otra manera, para conseguir los objetivos previstos, la correlativa en relación a las personas jurídicas: la Ley 61/1978, de 27 de di-

ciembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades, que, si bien es cierto que contiene innovaciones sustanciales, no supuso, sin embargo, una ruptura tan amplia como la Ley del I.R.P.F. Ambas Leyes, fueron, como es lógico, complementadas y desarrolladas por sus respectivos Reglamentos: Real Decreto 2615/1979, de 2 de noviembre, por el que se aprobó el primitivo Reglamento del I.R.P.F. y que sería derogado por el Real Decreto 2348/1981, de 3 de agosto, vigente en la actualidad, y Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (8).

El esquema de la imposición directa se completaba con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (Ley 34/1980, de 21 de junio) (9) y el Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas (Ley 50/1977, de 14 de noviembre, artículos 1 a 12).

En el lado de la imposición indirecta, un impuesto, el Impuesto sobre el Valor Añadido (Ley 30/1985, de 2 de agosto), se ha convertido en la pieza clave del sistema impositivo estatal, sustituyendo, entre otros y como más significativos, al Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas y al Impuesto de Lujo. Ello ha sido consecuencia de la necesidad de adaptar la imposición interna sobre el consumo a las exigencias del Tratado de Roma y de las directivas posteriores, básicamente, la Primera, la Segunda y la Setta, siendo ésta última de 17 de mayo de 1977, la norma fundamental para la adaptación a la legislación comunitaria. Conviven, por su parte, con

el IVA, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (Real Decreto Legislativo 3.050/1980, de 30 de diciembre) y los Impuestos Especiales (Ley 45/1985, de 23 de diciembre) que gravan productos tales como el alcohol y bebidas derivadas, cerveza, hidrocarburos y tabaco (10).

Pues bien, como se ha advertido anteriormente, la más importante innovación del llamado sistema de 1978, se ha producido en la imposición sobre la renta y, sobre todo, en relación a las personas físicas.

Comparemos, pues, brevemente, la actual estructura de la imposición sobre la renta de personas físicas con el sistema anteriormente existente.

La Exposición de Motivos de la Ley de Reforma del Sistema Tributario, de 11 de Junio de 1964, explicaba, muy claramente, los fines que mediante tal reforma se pretendían conseguir, y los sintetizaba en tres:

- 1.- Obtener los recursos suficientes para conseguir el equilibrio presupuestario.
- 2.- Distribuir la renta de acuerdo a criterios justos.
- 3.- Fomentar el desarrollo económico y social de España.

Junto a estas finalidades (propias, por otra parte, de cualquier sistema moderno de imposición), existía un fin concreto, derivado de la complejidad del sistema tributario precedente: la simplificación y la sistematización de la imposición directa.

En este sentido, parece conveniente transcribir algunos párrafos de la Exposición de Motivos, altamente clarificadores, con el fin de situar la cuestión en sus justos términos:

«La revisión de los criterios ordenadores del sistema tributario se manifiestan de diferentes formas en los impuestos directos y en los indirectos. En el primer caso resulta forzoso proceder sobre la misma base normativa que tienen actualmente los impuestos existentes, si bien prevé la ley una progresiva transformación, de tal manera que al finalizar el proceso de su aplicación al conjunto de la imposición directa responda a los principios de personalización de la carga tributaria a través de los impuestos citados sobre las rentas de las personas físicas y de las entidades jurídicas... todo punto de partida para el perfeccionamiento de la imposición directa reside precisamente en una revitalización de los impuestos de producto que, al mismo tiempo, constituyen en el momento presente la parte más sustancial de la tributación de esta naturaleza y, por consiguiente, el soporte más firme de la recaudación.

Por eso, el propósito de ordenación de los Impuestos sobre la renta, no sólo parte del designio de configurar los de carácter principal, en que, en definitiva habrá de ordenarse nuestro sistema tributario, sino de la previa configuración con carácter transitorio, como ingresos a cuenta de aquellos dos, de las Contribuciones Teritoriales Rústica y Urbana, del Impuesto Industrial y de los Impuestos sobre el Trabajo Personal y las Rentas del Capital.

Tales impuestos tendrán provisionalmente un carácter mínimo...

El Impuesto general sobre la Renta no sólo sustituye a la Contribución del mismo nombre, sino que viene a englobar, en cuanto a las personas físicas el conjunto tributario actualmente constituido por los distintos impuestos de producto....

Esta integración de los impuestos de producto en el Impuesto sobre la renta permite superar la diversidad de criterios para determinar la renta imponible y simplificar de forma extraordinaria la gestión de esta contribución en cuanto se remite a la bases de los impuestos sobre las diversas rentas».

La lectura de estos párrafos permite extraer las notas básicas de la Reforma:

1) Con esta Ley se culmina la reforma iniciada por la Ley de 26 de diciembre de 1957 que, a su vez, había afectado, casi con exclusividad a los impuestos de producto y a su régimen de determinación de bases. En este sentido, dice GOTA, que la Ley de 1964 «continúa las directrices marcadas por la Ley de 1957, en dos sentidos: 1º Generalizando aún más los métodos objetivos en los impuestos de producto (...). 2º Supeditando totalmente la base imponible del impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas a las bases de los impuestos de producto» (11), de tal forma y manera que el impuesto General ha dejado de ser un impuesto personal para convertirse, en palabras de GOTA, en un «super-impuesto de producto de escala progresiva» (12).

2) El legislador, en congruencia con lo anterior, otorga al Impuesto General el carácter de *principal*, lo cual viene a significar, siguiendo a TORRES DIZ, que «los impuestos reales son meros pagos a cuenta de su liquidación, compensándose íntegramente las cuotas pagadas por éstos en la de aquél, incluso con la devolución del exceso si la suma de las cuotas de los reales supera a la del impuesto personal» (13). El calificativo de *principal* otorgado por el legislador al Impuesto General ha sido probablemente uno de los puntos más unánimemente criticados por la doctrina. En efecto, la práctica totalidad de los autores han entendido que ni con la Ley de 1964 ni con el Texto Re-

fundido de 1967 se ha creado un auténtico impuesto principal, sino, antes al contrario, un impuesto complementario de los impuestos de producto. Y, en este sentido, son muy significativas las palabras de ALBIÑANA, cuando indica los motivos que revelan esta situación: «En primer lugar, porque aún siendo la cuota liquidada por este tributo inferior a la suma de los impuestos a cuenta... no procede el reembolso del exceso. En segundo lugar, porque el propio carácter de mínimo de los impuestos a cuenta... dota de naturaleza complementaria al impuesto de personas físicas... En tercer lugar, porque la mecánica de aplicación de las desgravaciones por rentas de trabajo personal y por esposa e hijos permite plantear la existencia de dos porciones de cuota del impuesto de personas físicas: una la absorbida por los impuestos a cuenta y otra, la auténticamente progresiva o sobre impuesto. Y, en último lugar, porque no es principal un impuesto que recaee sobre una suma de productos (producto global) y no sobre la renta personal y además se parapeta en los impuestos cedulares que debiera captar o absorber» (14).

3) Lógica consecuencia del supuesto carácter de *principal* del Impuesto General era la consideración, como expresamente se decía en la Exposición de Motivos, de los impuestos de producto como *pagos a cuenta* o *ingresos a cuenta*, que tenían, a su vez, la consideración de *mínimos* o *definitivos* cuando fuesen

superiores a la cuota del Impuesto General. Pero también esta nota ha sido unánimemente rechazada por la doctrina, por cuanto se ha observado que los impuestos «a cuenta» real y prácticamente funcionaban como pagos definitivos y autónomos. En este sentido, son claras y oportunas las palabras de CASADO OLLERO: «...Únicamente podría hablarse de los impuestos de producto como pagos a cuenta del I.G.R.P.F., cuando éste 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» (15). Siendo incierto que, como se ha visto, el I.G.R.P.F. tuviese carácter personal y principal, la conclusión es evidente: los impuestos de producto no son *pagos a cuenta*, sino auténticos impuestos autónomos, siendo, en todo caso, el I.G.R.P.F. el que queda, en cierta manera, supeditado a los impuestos de producto.

4) La supeditación a que acabamos de hacer referencia implicó que el legislador de 1964 suprimiese todo medio de fijación de la base del I.G.R.P.F. al margen de los impuestos de producto.

De todo lo dicho hasta ahora, se puede concluir, parafraseando a CASADO OLLERO (16) que los objetivos previstos por la Expo-

sición de Motivos no pasaron de la *prosa grandilocuente* utilizada por el legislador: ni se consiguió un impuesto personal, ni se obtuvo un impuesto principal, ni los mal llamados *impuestos a cuenta* funcionaran en la práctica como tales.

La técnica utilizada para llevar a cabo tales *objetivos* era la siguiente: los rendimientos netos procedentes de la posesión o propiedad de bienes rústicos, de la posesión o propiedad de bienes urbanos, del trabajo personal, del capital o de explotaciones agrarias o industriales, se somete a gravamen por los distintos impuestos de producto (Contribución Territorial Rústica, Contribución Territorial Urbana, Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal, Impuesto sobre las rentas del Capital e Impuesto Industrial, respectivamente) que, como ya se ha dicho, tenían a su vez la consideración de impuestos «a cuenta» del I.G.R.P.F. La base imponible del Impuesto General se obtenía mediante la diferencia entre ingresos computables (bases imponibles de los distintos impuestos de producto y plusvalías procedentes de la enajenación de activos mobiliarios o inmobiliarios) y gastos que no hubieran sido previamente deducidos en los impuestos de producto por la especial técnica de determinación de sus respectivas bases imponibles y los gastos que afectan a la renta total y personal de contribuyente.

La base así obtenida se sometía a gravamen, a través de una escala progresiva, practicando a continuación las desgravaciones pro-

cedentes (por matrimonio, por hijos y por trabajo personal). De la cuota resultante se deducían las cantidades satisfechas en el mismo ejercicio en concepto de *pagos a cuenta* por los impuestos de producto. La cantidad resultante constituía la cuota a ingresar en concepto de I.G.R.P.F. por el sujeto pasivo.

Vista la técnica aplicativa a las principales notas que caracterizaban la imposición personal sobre la renta de las personas físicas, interesa, a los efectos de nuestro estudio, que nos detengamos, siquiera sea brevemente, en dos de los impuestos de producto citados y en la relación de éstos con el Impuesto General. Nos estamos refiriendo, por supuesto, al Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal y al Impuesto sobre las Rentas de Capital.

En 1963, la Ley General Tributaria había venido a dar respuesta a la necesidad, ampliamente sentida, de llevar a la práctica la codificación del Derecho Tributario. «Consiste esta Ley -se lee en su Exposición de Motivos- en la formulación de una serie de principios básicos que contenidos en reglas jurídicas comunes a todos los tributos determinan el procedimiento para su establecimiento y exacción».

De acuerdo con esta declaración de principios, y a los efectos que, por el momento, nos interesan, el Título II, Capítulo II, bajo la rúbrica de «El sujeto pasivo», intentó unificar la dispersa legislación existente en relación, no sólo al sujeto pasivo y a las normas relati-

vas a la capacidad de éste, sino también, y bajo el mismo epígrafe general, a los supuestos de responsabilidad, bien solidaria, bien subsidiaria. En este orden de cosas, los artículos 30, 31 y 32 (17) presentan los conceptos de sujeto pasivo con carácter general, de contribuyente y de sustituto, respectivamente. Estas figuras adquieren una singular importancia práctica en el sistema impositivo surgido de la reforma de 1964, como veremos inmediatamente.

En efecto, la figura del sustituto como sujeto pasivo, definido en el artículo 32 de la LGT, aparecía prevista en dos de los cinco impuestos de producto existentes entonces, concretamente, en el Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal y en el Impuesto sobre las Rentas del Capital. Desde el punto de vista jurídico y de acuerdo con lo previsto en el artículo 31 de la LGT, la condición de contribuyente la ostentaban los realizadores de los respectivos hechos imponibles (18). No obstante, no eran los contribuyentes, realizadores del hecho imponible del tributo de que se tratara, quienes cumplían las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria, sino que, por mandato del artículo 32, eran sustituidos en el cumplimiento de tales prestaciones por los pagadores de los rendimientos, bien del trabajo personal, bien del capital mobiliario. De esta forma, la imposición sobre ambos tipos de rendimientos se articulaba sobre la base de dos sujetos pasivos: el contribuyente, realizador del hecho imponible del impuesto, y el sustituto, realizador de un presupuesto de hecho (distinto al hecho imponible) que daba ori-

gen a la sustitución tributaria y que, *grosso modo* consistía en el abono de los citados rendimientos a sujetos pasivos de ambos impuestos de producto (19).

La actuación del sustituto, como ya se ha apuntado, giraba en torno a la obligación de practicar la retención a los perceptores de los ingresos de las cuotas tributarias adeudadas por éstos, debiendo, igualmente, ingresar a continuación las cantidades detraídas en el Tesoro. Cumplía, pues, el sustituto, en lugar del contribuyente, «las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria». Las cantidades ingresadas por el sustituto en razón de los dos impuestos citados (así como las ingresadas por el propio contribuyente por cualquiera de los restantes impuestos reales) eran deducidas de la cuota íntegra del Impuesto General, y la diferencia así obtenida constituía la cuota líquida a pagar por el contribuyente. Ahora bien, si la suma de las cuotas de los impuestos de producto excedían de la cuota del Impuesto General, el exceso no daba origen a devolución alguna, puesto que, como ya se ha advertido, tales impuestos de producto operaban como impuestos mínimos, «en el sentido -indica SAINZ DE BUJANDA- que su existencia, con todas las obligaciones y deberes anejos, no quedaba supeditada a otros requisitos que la realización de su correspondiente hecho imponible» (20). Y a ello hacía referencia, de una forma clara y tajante, el artículo 2.2 del Texto Refundido del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas:

«2. En tanto subsistan, los impuestos a cuenta tendrán el carácter de exacción previa o única y definitiva, en cuanto no prevalezca la correspondiente al Impuesto General».

Junto al Impuesto General, cuyas líneas maestras, pensamos, han quedado suficientemente delimitadas, convivía un Impuesto General sobre la Renta de las Sociedades y demás Entidades Jurídicas, previsto por el artículo 24, apartado 1, de la Ley de 11 de Junio de 1964, y cuyo texto refundido fue aprobado por el Decreto 3.359/1967, de 23 de diciembre.

Ciertamente, para la realización de los objetivos que se había marcado el legislador de 1964, era necesaria la reforma de la imposición directa sobre los rendimientos obtenidos por las sociedades y demás entidades jurídicas. A tal efecto, se arbitró un mecanismo similar al utilizado en relación a las personas físicas: se estableció un Impuesto General, de naturaleza personal y directa, que gravaba «la existencia de rentas o beneficios netos obtenidos durante el período de la imposición, por entidades enumeradas como sujetos pasivos en esta Ley, bien sean residentes en España, cualquiera que sea el lugar donde desarrollen su actividad, bien residentes en el extranjero que realicen negocios en territorio nacional mediante establecimiento permanente u obtengan rentas en dicho territorio (artículo 4 del Texto Refundido). Asimismo, con igual finalidad que en la imposición sobre las personas físicas, existían cinco impuestos de

producto o reales, cuyas bases impositivas tenían carácter definitivo y se personalizaban al trasponerlas a los impuestos finales. Igualmente, disponían los artículos 97 de la Ley y 57 del Texto Refundido, las cuotas tributarias de los distintos impuestos de producto eran deducibles de la cuota del Impuesto General. Se observa, pues, que el mecanismo utilizado era muy similar, con las lógicas y evidentes diferencias derivadas de sus distintos ámbitos, al empleado para la imposición sobre la renta de las personas físicas, y no parece, en consecuencia, necesario volver a incidir sobre puntos ya tratados.

Como se ha advertido, el sistema tributario implantado por la Ley de Reforma del Sistema Tributario, cuyas líneas maestras en orden a la imposición sobre la renta acabamos de señalar, aún admitiendo la mejoría que supuso en relación al sistema anterior, pronto hizo patentes sus importantes deficiencias y sus graves defectos. En este sentido, señala el profesor FERREIRO, como más significativos, la insuficiencia y la falta de equidad (21). Por su parte, el profesor LASARTE, analizando el presupuesto de ingresos para 1975 y comparándolo con los presupuestos de los cinco años anteriores, incide sobre esta misma cuestión: «Lo que destaca -escribe LASARTE- en primer lugar, es el predominio de los impuestos indirectos, apenas erosionado por una tímida recuperación de los directos. De este hecho suele sacar la doctrina datos suficientes para enjuiciar el sistema, que se pueden resumir en la acusación de regresividad, agravada en nuestro caso por la estructura insatisfactoria de la tributación

directa. Por supuesto, el problema no es tan simple, pero parece válido admirarse del nivel alcanzado por la recaudación indirecta sobre la base de tributos poco discriminatorios, y de la limitada potencia de los impuestos directos, contradictorio con la sanción legal de principio de capacidad contributiva» (22) y, en definitiva, como indica CASADO OLLERO en escasa armonía con los más elementales principios de justicia» (23).

Evidentemente, esta situación había que cambiarla, había que mejorarla, adaptándola a «los más elementales principios de justicia» que rigen cualquier sistema tributario moderno. Ya en 1976, el llamado Libro Blanco de la Reforma se planteó tal exigencia, proponiéndose, como uno de sus objetivos fundamentales a los efectos que nos interesan, «la superación definitiva del sistema real y su reconversión en un sistema autónomo de ingresos a cuenta» (24). Posteriormente, la reforma iniciada en 1977/1978 se replanteó el necesario cambio, la necesaria transformación del sistema tributario, no ya sólo desde postulados teóricos, sino reales y prácticos. En este marco se inscriben las normas citadas anteriormente, desde la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal de 1977 hasta 1985 y las Leyes del Impuesto sobre el Valor Añadido e Impuestos Especiales, si bien en estos casos entran en consideración otros elementos, básicamente, la necesidad de adaptación de nuestra imposición indirecta a la normativa comunitaria.

Centrándonos en la imposición directa sobre la renta, dos impuestos, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre Sociedades, han venido a ocupar el lugar del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto General sobre la Renta de Sociedades, respectivamente, aglutinando, en el sentido que inmediatamente se verá a los antiguos impuestos de producto.

La Ley 44/1978, de 8 de septiembre, reguladora del I.R.P.F., supuso, sin duda, la modificación más importante habida en la imposición directa, sustituyendo, como señalábamos antes, al I.G.R.P.F. y a los impuestos de producto. En este sentido, la Disposición Transitoria Primera, apartado uno, a) de la Ley declara expresamente suprimidos los siguientes impuestos: a) la cuota por beneficios del Impuesto sobre Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales; b) la cuota proporcional de la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria; c) la cuota proporcional del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal; d) el Impuesto sobre las Rentas del Capital y, e) el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas, pasando, según lo establecido en el apartado b) de esta misma Disposición, la cuota fija de la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria, la Contribución Territorial Urbana, la Licencia Fiscal del Impuesto Industrial y la Licencia Fiscal del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal a ser tributos locales de carácter real. Se pasa, de esta manera, de un impuesto general basado en impuestos de pro-

ducto a un impuesto único y sintético que grava la renta global del sujeto pasivo, sin determinación de rentas parciales según la fuente de la que procedan. No obstante, puede afirmarse que la imposición de producto no desaparece de una manera tan drástica de la que, a primera vista, pudiera parecer. En efecto, los artículos 10 y 36 de la Ley reconvierten aquella en un sistema de ingresos «a cuenta» del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, utilizando para ello, dos mecanismos: por una parte, retenciones en la fuente, previstas para rendimientos del trabajo personal, rendimientos del capital mobiliario y rendimientos procedentes de actividades profesionales, artísticas y deportivas, y, por otro lado, el llamado fraccionamiento del pago, para rendimientos de actividades profesionales, artísticas y empresariales.

Junto a estas ideas que, a nuestros efectos, constituyen una de las innovaciones más importantes habidas en este nuevo impuesto, no hay que olvidar que con él se pretendió superar un concepto caduco y fragmentado de renta, propio de la antigua imposición de producto, y perfeccionar el sistema de determinación de la base imponible, generalizando el método directo frente a los objetivos e indiciarios que habían caracterizado a la imposición anterior.

Para conseguir estas finalidades, la Ley del Impuesto adoptó una serie de medidas concretas, entre las que, por su importancia, pueden destacarse las siguientes:

- a) La configuración de la unidad familiar como unidad contribuyente.
- b) La introducción del criterio de imputación de rendimientos en aquellos casos en que es presumible la existencia de sociedades interpuestas o en que el carácter personalista de determinadas sociedades aconseje el régimen de transparencia fiscal (25).
- c) La admisión de un amplio repertorio de gastos deducibles necesarios para la obtención de los rendimientos gravados, especialmente para los rendimientos de actividades profesionales, artísticas o empresariales.
- d) El reconocimiento de técnicas de promediación para el gravamen de las rentas irregulares.
- e) La adopción, para la correcta y adecuada consideración de las circunstancias personales y familiares del sujeto pasivo contribuyente, de deducciones, bien fijas, bien establecidas en tantos por ciento realizadas en la cuota tributaria, evitando, por tanto, la regresividad propia de las deducciones en la base del anterior sistema.
- f) La aceptación, en toda su amplitud, del carácter personal y

único del Impuesto, a través del reconocimiento expreso de que las diferencias que puedan resultar a favor del contribuyente por ingresos excesivos en el Tesoro Público, vía retenciones, vía pagos fraccionados, serán objeto de devolución.

A todas estas medidas concretas habría que añadir una última medida, teóricamente de gran importancia, aunque su valor y trascendencia prácticas se han demostrado poco efectivas: nos referimos a la pretendida utilización del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio como instrumento de control del Impuesto sobre la Renta.

En suma, y tomando como base el artículo 1,1 de la Ley del I.R.P.F., puede concluirse que dicho tributo: a) es un impuesto directo; b) es un impuesto personal; c) es un impuesto que grava la renta, y d) es un impuesto que se gradúa en atención a la cuantía de la renta obtenida por el sujeto pasivo y a sus circunstancias personales y familiares. Estas características, comunes, por otra parte, a los impuestos personales sobre la renta, han de ser, por ello mismo, completadas con otra muy importante, no establecida, sin embargo, por la Ley como tal. Se trata de algo a lo que ya se ha hecho alusión en otro momento del trabajo: el haber pasado de un impuesto dualista a un impuesto unitario y sintético sobre la renta, lo cual, como se sabe, significa la existencia de un único impuesto sobre la renta de personas físicas (26).

En conclusión y, por supuesto, sin ánimo de haber agotado la cuestión, se puede decir, con M. PONT MESTRES, que la «estructura actual del Impuesto se presenta con acentuada personalización y como impuesto directo único en el ámbito subjetivo que tiene reservado» (27).

Por lo que se refiere a la imposición sobre sociedades y otras entidades jurídicas, las transformaciones producidas en este ámbito en 1978 no fueron tan acentuadas, sin duda, porque, como se lee en el Preámbulo del Proyecto de la Ley, «el Impuesto sobre Sociedades, salido de la Reforma de 1964, que es el que con escasas y adjetivas modificaciones se halla vigente, ha pulido... en su largo devenir, cualquier ansia que le separase de la realidad económica y empresarial sobre la que opera, demostrando con ello su gran consistencia y vitalidad. Por ello, los cambios que en el mismo se introducen en el presente Proyecto de Ley no son, ni mucho menos, fundamentales, aunque, una vez más, por la propia solidez del Impuesto, pretenden una nueva readaptación del mismo».

Las modificaciones introducidas en el Impuesto sobre Sociedades tuvieron como base los mismos principios que inspiraron el conjunto de la reforma. Es decir, *neutralidad*, en tanto se pretende que el sistema tributario grave las distintas rentas de forma similar de tal manera que no se produzca discriminación alguna, en primer lugar; en segundo lugar, inspira esta *readaptación* la idea de *simplificar* en

lo posible los preceptos fiscales. Y, en tercer lugar, se pretende estimular el ahorro y la inversión privada. A estas tres ideas, a las que se refiere PEÑA ALVAREZ (28), hay que añadir una última e importante tendencia ya seguida para el I.R.P.F.: se intenta conseguir, mediante la adopción de medidas concretas, una mayor personalización y subjetivación del gravamen y una mayor adaptación del impuesto al principio de capacidad contributiva.

En este orden de cosas, merecen ser destacadas, por su relevancia, las siguientes medidas:

- a) Se define, con mayor precisión y claridad, el ámbito de las entidades sometidas al Impuesto, suprimiendo la fórmula anterior consistente en realizar una enumeración de aquellas entidades que tenían la consideración de sujetos pasivos del Impuesto. Opta, por tanto, el legislador por un sistema de definición de carácter general y global (29).
- b) Con el fin de aumentar la personalización del gravamen, se suprimen los impuestos de producto, con la consiguiente pérdida del papel que hasta entonces habían jugado tanto en la delimitación del hecho imponible como, básicamente, en la determinación de la base.
- c) En aras de las ideas de equidad y neutralidad que inspiran la

reforma, se suprimen numerosas exenciones que no parecían tener una adecuada justificación. Asimismo, consecuencia de la definición global de sujeto pasivo dada por el artículo 4 de la Ley, fue necesario instrumentar una serie de exenciones nuevas para ciertas entidades, punto al que se dedica el artículo 5 de la Ley (30).

d) Por lo que se refiere a la base imponible y su determinación, por un lado, para calcular los rendimientos corrientes del sujeto pasivo, se mantiene la formulación de la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 1964 en el sentido de que el beneficio neto se determina en base a la diferencia entre los ingresos y los gastos necesarios para su obtención y, por otro lado, se introduce una importante novedad: la posibilidad de determinación de la base mediante el capital al final y al comienzo del periodo impositivo. Ambas técnicas, en teoría, no son incompatibles entre sí, puesto que, aplicadas correctamente, según la teoría de la contabilidad, han de arrojar resultados idénticos, por lo cual, teóricamente, podrían ser usadas alternativamente. La Ley nada dice al respecto. No obstante, el Reglamento, en su artículo 36, viene a indicar que la técnica de las variaciones patrimoniales es subsidiaria de la de ingresos-gastos (31).

e) La necesaria coordinación de este impuesto con el I.R.P.F. se manifiesta fundamentalmente en el régimen de transparencia fis-

cal que, como se sabe, pretende eliminar «la doble imposición 'económica' del beneficio de las sociedades (por el Impuesto sobre Sociedades al obtenerse y por el Impuesto de Personas Físicas o por el propio I.S., al distribuirse, según que los socios sean personas físicas o sociedades)» (32). Se pretende, igualmente, mediante este régimen evitar, en la medida de lo posible, los fraudes que, tradicionalmente, se habían detectado mediante la creación de sociedades interpuestas.

f) Por último, se puede hacer mención de la reducción operada en cuanto a los tipos de gravamen. En este sentido, se lee en el Preámbulo del Proyecto de la Ley que «una de las novedades del Proyecto, de acuerdo con el planteamiento general de la Reforma fiscal, lo constituye la reducción de los tipos impositivos que se propone. En cuanto a su estructura, en cambio, se ha mantenido la existente, que distingue fundamentalmente tres grupos en cuanto al tratamiento fiscal. Las Sociedades puramente de capital, las Sociedades personalistas y finalmente aquellas otras Entidades jurídicas cuya finalidad no consiste en el lucro» (33).

En resumen, tanto la Ley del Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas como la Ley del Impuesto sobre Sociedades, como sus respectivos Reglamentos de 3 de Agosto de 1981 y 14 de Octubre de 1982, así como las distintas disposiciones que han venido a modi-

ficar aspectos concretos de ambos tributos (entre las que cabe destacar la Ley de Reforma Parcial del I.R.P.F. y las sucesivas Leyes de Presupuestos Generales del Estado) han traído consigo importantes innovaciones en relación al sistema anterior que han quedado apuntadas en las páginas anteriores. Tales cambios introducidos a partir de 1977, no sólo en la imposición directa sobre la renta, sino en general en todo el sistema tributario español, han supuesto notables mejoras en su estructura y funcionamiento, como creemos haber puesto de manifiesto hasta ahora, con las lógicas limitaciones que el objeto de este trabajo impone.

Lógica consecuencia de la reforma de la imposición directa ha sido el que las retenciones «a cuenta» hayan tenido que ser total y absolutamente redefinidas en nuestro sistema tributario, hasta el punto que se puede afirmar que se ha creado una figura nueva con la que los impuestos de producto del sistema anterior, poco o nada tienen que ver, como esperamos poner de manifiesto a lo largo de este trabajo.

2.- RETENCION: APROXIMACION A SU CONCEPTO Y FUNCIONES

Sin ánimo alguno de *encorsetar*, si se permite la expresión, al instituto de la retención en un concepto rígido y formal que, presumiblemente, sólo vendría a complicar inicialmente el ya de por sí arduo y complejo mundo de la retención, parece, no obstante, oportuno dar alguna noción que no definición de lo que tal instituto significa.

En efecto, son muchos y muy variados los problemas tanto de orden teórico como de índole práctica que presenta y suscita el mecanismo de la retención, hasta el punto que si, con carácter previo, no hemos afrontado tales cuestiones, difícilmente podremos ofrecer un concepto (34) que tenga visos de corrección. No obstante, sin, por el momento, hacernos eco de dicha prolemática, parece ineludible, en este momento, plantearnos una noción aproximada, de lo que se quiere decir cuando de retención se habla. Noción que, si bien, ciertamente, no compromete a nada, si nos resulta válida y eficaz para entrar de lleno en los problemas a que líneas arriba hacemos alusión.

Recordando, una vez más, la provisionalidad de esta noción, se puede afirmar que la retención supone que un sujeto, el retenedor (35), con ocasión de ciertos pagos que realice a determinadas perso-

nas, retiene o detrae, un porcentaje (mayor o menor, según los casos), calculado sobre los rendimientos brutos obtenidos por dicho sujeto, asumiendo el retenedor la obligación de ingresar las cantidades retenidas en el Tesoro público o en otras Cajas públicas (36) y adquiriendo el perceptor de tales pagos el derecho a deducir la suma retenida de la cuota, bien del I.R.P.F., bien del I.S., y a la devolución en su caso, del exceso.

El mecanismo de la retención, qué duda cabe, que se ha convertido en una de las piezas básicas de la imposición sobre la renta, ocupando, en cierta manera, el lugar y las funciones que tenían asignados los antiguos impuestos de producto. Esta situación que, no es privativa de nuestro país (37), deriva del cúmulo de ventajas que, a juicio de la doctrina y a la vista de los resultados prácticos, aporta la utilización de este mecanismo, independientemente, por el momento de su catalogación jurídica.

Efectivamente, ya desde que comenzara a utilizarse este instituto que, en nada se parece al actualmente utilizado, la doctrina más autorizada tuvo que reconocer las ventajas que éste traía consigo, en orden, sobre todo, a la recaudación y a la comodidad para la Hacienda Pública. En este sentido, con muy expresivas las palabras de GOTA LOSADA cuando analizando la figura del sustituto del anterior sistema tributario, decía: «Para la Hacienda Pública es mucho más sencillo obligar pasivamente a la persona o entidad que realiza

los pagos por prestación de trabajo o que abona determinadas rentas de capital (dividendos, intereses, etc) en lugar de exigir directamente la obligación tributaria a cada uno de los perceptores» (38). Comodidad, pues, por una parte, para la Hacienda Pública y, por otra parte, facilidad recaudatoria, sirviendo, en este último sentido, las palabras de CARRETERO PEREZ: «La potestad tributaria exige que se eliminen los obstáculos a su aplicación, la facilidad recaudatoria; extiende su acción a determinadas personas, relacionadas con el hecho imponible, aunque no lo realicen, para facilitar el cobro del crédito tributario. Una deuda tributaria que recaería sobre una persona concreta, se asume por otra, que adelanta el pago del tributo conservándose la unidad de la relación tributaria. La técnica jurídica se pone al servicio de la seguridad recaudatoria, dando primacia a quien resulta inmediatamente vinculado con la Hacienda...» (39).

El vigente mecanismo de la retención, en el que, como se verá en otro momento del trabajo, ya no puede hablarse de sustitución ni de sustituto, se presenta por una técnica, teórica y prácticamente, muy útil en orden a la liquidez, control, recaudación y gestión de los tributos sobre los que opera.

Es lugar común en la doctrina distinguir las ventajas que el mecanismo de la retención supone, de una parte, para la Hacienda Pública y, de otra parte, para el sujeto sobre cuyos rendimientos se practica. En este orden de cosas, para la Hacienda la técnica de las

retenciones permite obtener una regular fuente de ingresos, con lo cual se asegura en un modo nada desdeñable, la liquidez del Tesoro a lo largo del año sin que haya que esperar a que se produzca el nacimiento de la obligación tributaria. Junto a ello, la intervención de la figura del retenedor aporta una mayor agilidad y flexibilidad a las tareas recaudatorias de las cantidades retenidas. No hay que olvidar, por otra parte, el importante papel que juegan las retenciones practicadas e ingresadas como instrumento de control de las futuras obligaciones tributarias del sujeto pasivo. Control que, como veremos en su momento, no significa, en modo alguno, la existencia de una garantía en sentido estricto. Las retenciones, entendemos, tienen una función de control sobre la efectiva y correcta realización de la prestación tributaria, pero, en ningún caso, puede atribuirse a éstas una función estrictamente garantista (40). El instituto de la retención, por lo demás, se ha convertido en nuestros días en un eficaz instrumento al servicio de una determinada política económica. Baste recordar, a este respecto, los Reales Decretos 629/1985, de 10 de Abril y 506/1986, de 7 de Marzo (actualmente vigente), por los cuales se redujeron en distintos puntos (incluso en algunos supuestos se eliminó la práctica de la retención) los porcentajes aplicables sobre los rendimientos del trabajo personal, intentando, con tales medidas (y otras de diversa índole adoptadas por otras disposiciones) fomentar el ahorro y la inversión privada con la finalidad patente de reactivar la economía de nuestro país, o las recientes declaraciones del Ministro de Economía anunciando la bajada de las retenciones

del I.R.P.F. para 1988 con la declarada finalidad de frenar la desaceleración del consumo privado.

El sujeto pasivo que soporta la retención obtiene también importantes ventajas derivadas de su aplicación, siendo de entre ellas, la fundamental, la de permitirle graduar su esfuerzo tributario durante todo el periodo impositivo, de tal forma y manera que va realizando el ingreso de las cantidades a que viene obligado por Ley simultáneamente a la obtención de los rendimientos. Ello se traduce inmediatamente en una disminución de la presión fiscal psicológica que no real-, puesto que el sujeto pasivo se acostumbra a considerar que sus ingresos son sus cuantías *netas* realmente percibidas, con lo cual, desde el punto de vista psicológico, no *siente* tanto el pago del tributo como si hubiese de realizarlo todo de forma acumulada, en un sólo momento, permitiendo, además, evitar, en cierta manera, los problemas de liquidez que pudieran plantearse al sujeto pasivo, caso de no existir tal mecanismo, y facilitando, asimismo, los trámites burocráticos tanto relativos a la recaudación como al pago (41).

De todo lo hasta ahora dicho, resulta patente que la aplicación práctica de la retención, con independencia, por el momento, de su naturaleza jurídica y de las demás cuestiones sustanciales que se analizarán más adelante, aporta grandes ventajas para los sujetos implicados en su efectiva realización, básicamente, para la Administración Tributaria y para el sujeto sobre cuyos rendimientos se prac-

tica, siendo sin duda, el sujeto retenedor el que menos favorecido resulta de ello, incluso, nos atrevemos a decir que resulta perjudicado en orden al aumento de sus tareas formales (42).

No obstante, desde el punto de vista práctico, la retención presenta un inconveniente destacable, aunque subsanable. Nos referimos a la posibilidad, nada extraña, por otra parte, de que, como indica LOPEZ BERENGUER, «a pesar de las cautelas adoptadas... -la retención se efectúa en función de la circunstancias personales y de los ingresos de cada perceptor- puedan retenerse cantidades superiores a la cuantía real de la deuda tributaria» (43). Ahora bien, este inconveniente es, en parte subsanable, puesto que, con este fin, se arbitra el mecanismo de la devolución del exceso de las cantidades retenidas, mecanismo éste que, si bien no deja indemne la situación patrimonial del sujeto pasivo (recuérdese que el procedimiento para el pago de los intereses previsto en el artículo 159 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta está pensado para favorecer a la Administración Tributaria o, cuando menos, para no perjudicarla), al menos sí contribuye a paliar, en alguna medida, la estricta, si se quiere, el perjuicio económico que haya causado al sujeto la anticipación de unas cantidades que, posteriormente, se demuestran excesivas.

No es extraño, por tanto, tras todas las ventajas de tipo práctico que comporta el mecanismo de la retención, que las leyes reguladoras de los Impuestos sobre la renta, tanto de personas físicas

como de personas jurídicas, así como sus respectivas disposiciones reglamentarias, hayan otorgado a esta técnica carta de naturaleza en nuestro sistema tributario, convirtiéndose, como línea arriba indicábamos, en pieza básica en la imposición personal sobre la renta.

Muestra palpable de la importancia que se concede en la actualidad a las retenciones, es el cúmulo de disposiciones legales y reglamentarias que, con mayor o menor acierto, intentan dotar a esta institución de un régimen jurídico claro, preciso y adecuado a las circunstancias económicas de nuestro país. En este orden de cosas, la regulación jurídica básica de la retención se puede esquematizar como sigue.

1º. En relación al I.R.P.F., la Ley de dicho Impuesto establece el marco legal de la retención en su artículo 36, si bien el artículo 10 del mismo texto había anticipado los casos en que los distintos sujetos retenedores están obligados a practicar dicha retención. Estos preceptos fueron desarrollados posteriormente por el Reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto de 2 de Noviembre de 1979, hoy derogado por el actualmente vigente de 3 de Agosto de 1981. En este último se dedican los artículos 147, 148, 149, 150, 151, 152, 157, 158, 159, 160 y 162 a la reglamentación de las retenciones, habiendo sido modificados, entre otros, los artículos 152, 158 y 159 por el artículo 3 del Real Decreto 338/1985, de 15 de marzo, por el que se dic-

taban normas de gestión tributaria, recaudatoria y contable. Asimismo, son de singular importancia en materia de retenciones la Ley 14/1985, de 29 de mayo, sobre régimen Fiscal de Determinados Activos Financieros. La Orden Ministerial de 30 de Mayo del mismo año, que determina las condiciones de emisión de los activos financieros con retención en origen, y el RD 2.027/1985, de 23 de octubre, que desarrolla la Ley de Activos Financieros. Por su parte, el RD 506/1986, de 7 de marzo estableció, dando una nueva redacción al artículo 157 del Reglamento, una nueva tabla de retenciones, aplicable a partir de 1 de marzo de ese año. Más recientemente, el RD 2.535/1986, de 28 de noviembre ha venido a modificar algunos preceptos contenidos en el Reglamento del Impuesto.

2ª. Por lo que se refiere a la imposición sobre la renta de las personas jurídicas, la norma legal básica se contiene en el artículo 32 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, siendo ésta posteriormente desarrollada por el RD 2.631/1982, de 15 de octubre, por el que se aprobó el Reglamento del Impuesto, en cuyos artículos 253 a 262 se regula, detalladamente, el régimen jurídico aplicable a las retenciones por este Impuesto. Igualmente, la ya citada Ley de Activos Financieros, así como sus disposiciones reglamentarias supuso una importante innovación en orden a dicho mecanismo.

No hay que olvidar, por último, las modificaciones que, año tras año, han ido estableciendo las sucesivas Leyes de Presupuestos generales del Estado, siendo la última, la Ley 21/1986 de diciembre, de Presupuestos generales del Estado para 1987, a lo largo de cuyo articulado se aprecian importantes modificaciones en relación, sobre todo, a los porcentajes de retención aplicables sobre los distintos tipos de rendimientos (44).

Ninguna definición de retención puede ser encontrada en las normas legales vigentes. No obstante, el artículo 32 de la Ley General Tributaria refiere el concepto de sustituto a aquellos sujetos que están obligados a practicar retenciones:

«Es sustituto del contribuyente el sujeto pasivo que por imposición de 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 la 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».

Ciertamente, no se ofrece una auténtica y propia definición de la retención, sino más bien, del sujeto que la practica, pero a pesar de ello, se trata de una aproximación, importante sobre todo por la

crítica a que hoy día, puede ser sometida la identificación entre el precepto transcrito y el mecanismo de la retención.

Tampoco las leyes del I.R.P.F. e I.S. ofrecen tal concepto en un sentido estricto, lo cual no deja de ser chocante dada la marcada tendencia de nuestro legislador al conceptualismo. En esta ocasión, sin embargo, acertadamente, se ha huido de esquemas conceptuales rígidos que, en la mayoría de las ocasiones, sólo vienen a dificultar la labor interpretativa ante la aparición de nuevas figuras tributarias. Se opta, por tanto, más que por una definición, por la regulación de los puntos esenciales, sustanciales y formales, del instituto de la retención.

En este sentido, creemos conveniente transcribir a continuación los preceptos legales más relevantes a efectos del mecanismo que estamos analizando.

Artículo 36 Ley del Impuesto sobre la Renta:

«1. El I.R.P.F. correspondiente a rendimientos procedentes del trabajo personal y de capital mobiliario podrán ser objeto de retención en la fuente, teniendo en cuenta determinadas circunstancias personales y familiares previstas en las letras a) y d) ambas inclusive, del artículo 29 de esta Ley.

Estas retenciones se practicarán en la forma que reglamentariamente se determine.

Las cantidades efectivamente satisfechas por los sujetos obligados a retener se entenderán percibidas en todo caso con deducción del importe de la retención correspondiente.

2. Los sujetos pasivos vendrán obligados, al tiempo de presentar su declaración a practicar una liquidación a cuenta, de acuerdo con las disposiciones de esta Ley y las normas que dicte el Ministerio de Hacienda, así como de ingresar su importe en el Tesoro en el mismo acto de su presentación.

3. Cuando la suma de las cantidades retenidas en la fuente y las ingresadas a cuenta supere el importe de la cuota tributaria resultante de la liquidación provisional, la Administración procederá a devolver de oficio, en el plazo de treinta días, el exceso ingresado sobre la cuota que corresponda. Cuando la liquidación provisional no se hubiere practicado en el plazo de seis meses, contados a partir del término para la presentación de la declaración, la Administración procederá a devolver de oficio, en el plazo de los treinta días siguientes, el exceso ingresado sobre la cuota resultante de la declaración».

Artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades:

«1. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente a rendimientos procedentes del trabajo personal y del capital mobiliario podrá ser objeto de retención en la fuente teniendo en cuenta determinadas circunstancias personales y familiares, previstas en las letras a) y d) ambas inclusive, del artículo 29 de la Ley del I.R.P.F..

Estas retenciones se practicarán en la forma que reglamentariamente se determine.

Las cantidades efectivamente satisfechas por los sujetos obligados a retener se entenderán percibidas, en todo caso, con la reducción del importe de la retención correspondiente.

2. Los sujetos pasivos por este Impuesto residentes en España o en el extranjero con establecimiento permanente en España vendrán obligados a practicar, sobre los antedichos rendimientos, la retención en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre Sociedades cuando el perceptor sea también una Entidad que tenga la condición de sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de lo establecido en el nº 2 del artículo 23. El tipo de retención será del 15 por 100» (45).

No hay que olvidar, por otra parte, como punto de arranque, que el artículo 10 de la Ley I.R.P.F., en sede de sujetos pasivos, había previsto el elenco de sujetos obligados a retener, al disponer lo siguiente:

«Las personas jurídicas o entidades que satisfagan o abonen a una persona física rendimientos de los definidos en el artículo 3, estarán obligados a retener en concepto de pago a cuenta, la cantidad que proceda e ingresar su importe en los casos que reglamentariamente se establezcan. También estarán obligados a retener los empresarios individuales y los profesionales respecto de los rendimientos que satisfagan o abonen en el ejercicio de sus actividades empresariales y profesionales».

Los tres artículos transcritos nos permiten, junto con el análisis de la demás disposiciones tanto legales como reglamentarias que posteriormente se han dictado, adentrarnos en la difícil, compleja y -por qué no decirlo- embarullada regulación jurídica de la retención en la imposición directa.

3.- OBJETO DE LA RETENCION

El problema que se plantea bajo este epígrafe consiste en averiguar, desde una perspectiva legal y reglamentaria, a la que, en cierta medida, han venido a dar consistencia las aportaciones doctrinales y desde luego, jurisprudenciales, cuales son los rendimientos a los que se ha de practicar la retención de las cantidades correspondientes según la aplicación de las tablas de retención o, en su caso, de los tipos fijos de retención (46).

Para situar la cuestión en sus justos términos, hemos de partir del ya citado artículo 10 de la Ley del I.R.P.F., el cual, como se recordará, parecía remitir al artículo 3 del mismo cuerpo legal a los efectos de la determinación de los rendimientos sujetos a retención.

De la interpretación conjunta de ambos preceptos podría llegarse a la apresurada y errónea conclusión de considerar que todos y cada uno de los componentes de la renta de las personas físicas, siempre que dichos rendimientos sean abonados por personas jurídicas, entidades o profesionales y empresarios individuales, están sometidos a la práctica de la retención.

Ciertamente, no se puede llegar a una solución de la cuestión con la parcial imagen que nos proporcionan ambos preceptos; se hace, pues, imprescindible una conjunta interpretación de éstos con

otros preceptos legales y reglamentarios, sobre todo y fundamentalmente, con los artículos 36 de la Ley y 147 del Reglamento; interpretación que, en modo alguno es unánime y pacífica, y no ya sólo para la doctrina, sino incluso también para la jurisprudencia.

Del artículo 36.1 de la Ley la primera conclusión que se extrae es que las personas jurídicas, entidades, empresarios individuales y profesionales que satisfagan a una persona física rendimientos derivados del trabajo personal (definidos en el artículo 14 de la Ley) y derivados del capital mobiliario (a los que se refieren el artículo 15 y, sobre todo, el artículo 17 de la Ley) habrán (*o podrán*, utilizando la terminología legal) de practicar la retención que, según la aplicación de las normas reglamentarias, corresponda. Esta conclusión es, como decimos, absolutamente indiscutible y a ella conduce también la interpretación del artículo 147 del Reglamento. Ahora bien, este precepto reglamentario añade algo completamente nuevo en relación al transcrito artículo 36, y esta novedad, es la que justamente ha propiciado una intensa y extensa polémica en la que han participado tanto la doctrina como la jurisprudencia. Nos referimos a la inclusión de los rendimientos provenientes de actividades profesionales y artísticas como rendimientos también sometidos a la práctica de la retención (47), supuesto éste que, como vimos, no se encontraba expresamente regulado en los comentados preceptos legales.

Ante tal situación, parte de la doctrina reaccionó planteando la

posible ilegalidad de la norma reglamentaria en lo que se refiere a los rendimientos de actividades artísticas y profesionales.

Desde luego, la solución que se adopte sobre este problema entendemos que pasa necesariamente por la respuesta a una cuestión previa: se trata de saber si la obligación de retener, o más concretamente, si los rendimientos sometidos a retención es materia cubierta por el principio de Reserva de Ley, cuestión ésta que suele pasar por alto la doctrina cuando se enfrenta a esta materia, dando por supuesto, en la mayoría de los casos, que estamos ante supuestos reservados a la Ley.

No cabe la menor duda de la respuesta que se daría en relación a la situación anterior a las Leyes del I.R.P.F. e I.S.: puesto que el sujeto que practicaba la retención tenía atribuida la condición indiscutible de sustituto del contribuyente, siendo, por tanto, sujeto pasivo, según el tenor de los artículos 30 y 32 de la Ley General Tributaria, no se podía negar que el mandato del artículo 10, a) de la LGT incidía directamente sobre la obligación de retener y, consecuentemente sobre el sujeto sustituto y sobre los rendimientos sometidos a la sustitución con retención (48).

En el momento presente, a partir de las Leyes del I.R.P.F. e I.S., ambas de 1978, la situación parece haberse complicado; puesto que el sujeto que practica la retención no puede hoy día ser califi-

cado como sustituto del contribuyente y, en consecuencia, no asume la condición de sujeto pasivo en base a la idea, *grosso modo* expresada, de que las cantidades retenidas no constituyen, en modo alguno, el «gravamen tributario correspondiente» del que hablaba el artículo 32 de la LGT, y ello, porque, como afirman PALAO ARRIETA y BANACLOCHE, «la retención no es una cuota tributaria y en su fijación no existe hecho imponible, base ni tipo impositivo y, en consecuencia, el retenedor no es sujeto pasivo, ni contribuyente ni sustituto, porque para que se diera tal naturaleza habría que referirla a un impuesto y a sus elementos esenciales» (49).

Recordemos el tenor del citado precepto constitucional:

«Sólo podrán establecerse prestaciones personales y patrimoniales de carácter público con arreglo a la Ley».

Este precepto ampliamente comentado por la doctrina y aplicado por la jurisprudencia (50) consagra el mal llamado «principio de legalidad tributaria», principio que se articula como un derecho de los ciudadanos y cuyo fundamento tradicional ha sido la protección y la garantía de la libertad y la propiedad privada, si bien, como afirma CAZORLA PRIETO, «hoy día comienza a perder estos rasgos en beneficio de una interpretación más solidaria y social del mismo» (51).

Muy brevemente y siguiendo al profesor PEREZ ROYO, se puede afirmar que el principio de legalidad o de reserva de ley (como prefiere llamarlo este autor para no inducir a confusión con el principio de legalidad de la función administrativa), «lo que persigue... es precisamente, excluir para ciertas materias la posibilidad de normación por vía distinta de la legislativa... La reserva de Ley -sigue diciendo este autor- en su formulación moderna, constituye un límite, no solamente para el ejercicio del poder reglamentario, sino también para el mismo legislativo que no puede dejar de respetarlo sin incurrir en el vicio de anticonstitucionalidad» (52).

El problema que se plantea en relación al artículo 31.3 de la Constitución y las retenciones se centra en la interpretación que se acuerde al término *prestaciones*. La primera idea que surge cuando se combina dicho término con la idea de patrimonialidad (*patrimoniales*) es que el precepto constitucional está estableciendo el principio de reserva de ley para la imposición de los tributos. No cabe sobre ello vacilación alguna: es indudable que este artículo está pensado directamente para el establecimiento del tributo en su sentido técnico, y ello, hasta tal punto, que ha permitido al profesor LASARTE proponer una simplificación del precepto constitucional en el siguiente sentido: «los tributos se exigen con arreglo a una ley...» (53). Ahora bien, siendo cierto lo anterior, no es menos cierto que, como indicara PEREZ ROYO, y en ello coincidimos plenamente, «hay múltiples prestaciones que formalmente no son tributos, pero que en la

medida en que reúnen las características típicas de los mismos, deben caer bajo el imperio del principio de legalidad» (54), máxime si tenemos en cuenta que el texto constitucional habla de *prestaciones patrimoniales* y no de *tributos*, expresión esta última que hubiese sido, en todo caso, la correcta si el legislador constitucional hubiese querido excluir del ámbito de este precepto a las prestaciones patrimoniales de carácter público que no fuesen tributos en sentido técnico-jurídico. La conclusión, en este sentido, parece, pues, evidente: bajo la expresión *prestación patrimonial* hay que englobar «todas las prestaciones debidas en base a un acto de autoridad» (55). Poco importa ahora, por tanto, si la retención es o no una obligación tributaria en sentido técnico. Lo importante es, sin duda, que dicho instituto es una prestación patrimonial de carácter público debida en base a un acto de autoridad, quedando, pues, sometido su establecimiento y sus elementos sustanciales a los dictados del artículo 31.3 de la Constitución (56).

Creemos que el apoyo que este artículo 31.3 nos brinda es más que suficiente para mantener, sin vacilación, la tesis aquí expuesta. En consecuencia, nos parece innecesario el recurso al artículo 33 del texto constitucional que parece, indirectamente utilizar DIAZ TOVAR, cuando afirma que «dado que la retención supone un pago a cuenta del Impuesto sobre la renta y, en definitiva una limitación siquiera sea temporal del derecho de propiedad (sujeta, por tanto, al principio de reserva de ley)...» (57). Ciertamente, podría encontrarse

un nuevo, aunque muy forzado, apoyo en la combinación del artículo 33 de la Constitución (que reconoce el derecho a la propiedad privada) con el artículo 53.1 del mismo texto, que establece el principio de legalidad para todos los derechos y libertades reconocidos en el Capítulo II del Título I de la Constitución (58). Pensamos, no obstante, que se hace totalmente innecesaria e inútil tan forzada interpretación, desde el momento en que el artículo 31.3, como creemos haber puesto de manifiesto, es suficiente para apoyar la tesis que venimos manteniendo.

Llegados a este punto y alcanzada la precedente conclusión, estamos ya en condiciones de abordar con un mejor conocimiento de la situación, el problema fundamental que plantean las retenciones a profesionales y artistas.

Convenida, pues, la necesidad de que la retención, así como sus elementos sustanciales, sea establecida por ley, la pregunta que surge inmediatamente es si puede tacharse de ilegalidad la inclusión, por el artículo 147 del Reglamento, de los rendimientos derivados de actividades artísticas y profesionales como rendimientos objeto de, la práctica de la retención. Recordémos, brevemente, el porqué de la duda planteada. La combinación de los artículos 10 y 3 de la Ley parecía disponer, tras una rápida lectura de los mismos, que todos los componentes de la renta de las personas físicas, siempre y cuando tales rendimientos (nunca los incrementos de patrimonio) fuesen

abonados por los sujetos citados en el propio artículo 10. El artículo 36 de la Ley, no obstante, parecía posteriormente circunscribir la práctica de la retención a rendimientos procedentes del trabajo personal y del capital mobiliario. Finalmente, el artículo 147 del Reglamento añadió a los dos supuestos citados en el artículo 36 de la Ley, la práctica de retención, por los sujetos a ello obligados, sobre los rendimientos procedentes de actividades profesionales y artísticas.

Desde el mismo momento en que el artículo 1 del Real Decreto 2.789/1978 introdujera esta novedad, la doctrina, se dividió en dos corrientes de pensamiento: para una de ellas, la norma reglamentaria tenía que ser considerada como ilegal, puesto que había ignorado el principio de reserva de ley. Para el otro sector doctrinal, sin embargo, el precepto reglamentario era perfectamente válido, puesto que se había limitado a hacer uso de la posibilidad, permitida por el artículo 10 Ley («... en los casos que reglamentariamente se establezca»).

Quizás el máximo exponente de la primera teoría sea DIAZ TOVAR, quien dedicó un trabajo monográfico a plantear esta cuestión y su posible solución. En este sentido, consideramos bastante significativa su argumentación al respecto, cuando indica que los artículos 10 y 36 de la Ley del Impuesto sobre la Renta «tratan de fijar unos límites a la regulación reglamentaria que ellos mismos

establecen. Dado que la retención supone un pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta y, en definitiva, una limitación, siquiera sea temporal, del derecho de propiedad (sujeta, por tanto, al principio de reserva de ley), parece bastante lógico que el poder legislativo marque las fronteras de esta concesión a la facultad reglamentaria de la Administración. Y así... el legislador impone con todo rigor:

a) Cuales son los sujetos pasivos sustitutos...

b) La obligada relación que debe existir si el sujeto pasivo sustituto es un empresario individual o un profesional entre el rendimiento abonado y el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, de tal manera que si esa relación no existe, no queda obligado a retención.

c) El tipo de retención en el Impuesto sobre Sociedades (artículo 32.2). No así en el I.R.P.F. en donde no señala el legislador dicho tipo de retención, quedando, pues, su fijación a la voluntad de la Administración.

d) La necesidad de tener en cuenta determinadas circunstancias personales y familiares en la cuantificación de la retención.

Otro límite, en línea con los anteriores, serán los rendimientos que pueden ser objeto de retención. Y es lógico que así sea pues se

trata del supuesto de hecho determinante de la retención, su hecho imponible» (59).

En definitiva, según este autor, cuando el artículo 36 se refiere a los rendimientos procedentes del trabajo personal y del capital mobiliario quiere decir justamente que sólo los rendimientos procedentes de ambas fuentes de renta, y no de cualquier otra, cuando sean abonados por las personas físicas o jurídicas mencionadas en el artículo 10 del propio texto legal, quedando, por consiguiente, únicamente al desarrollo reglamentario la forma de practicar dicha retención, los plazos en que han de ser presentadas las pertinentes declaraciones, en el caso del I.R.P.F., la cuantía de la retención, y, en definitiva, los aspectos que pudiéramos denominar *formales* de la retención; pero en ningún caso, según esta corriente, puede quedar al desarrollo reglamentario la determinación de los supuestos en que aquélla haya de realizarse o, dicho de otro modo, los rendimientos que pueden ser objeto de la retención (60).

La jurisprudencia emanada tanto de las Audiencias Territoriales como del Tribunal Supremo no ha permanecido, por su parte, ajena a esta viva polémica, si bien, lo ha hecho de una manera indirecta, puesto que los pronunciamientos jurisprudenciales al respecto lo han sido al hilo de una cuestión distinta, aunque conexas. Nos referimos al debate en torno a la presunción del artículo 36, 1 de la Ley del I.R.P.F. de que las cantidades satisfechas por los obligados a retener

se entenderán percibidas en todo caso con deducción del importe de la retención correspondiente, y si dicha presunción es no o referible a los rendimientos procedentes de actividades profesionales y artísticas. Pues bien, con independencia ahora de las distintas soluciones que la jurisprudencia adopta en relación a esta última cuestión, la totalidad de las sentencias consultadas, de forma directa o indirecta, parecen entender que la admisión reglamentaria de la retención sobre tales rendimientos es perfectamente legal. En este sentido, se manifiestan la Sentencia de la Audiencia Territorial de Valladolid, de 2 de diciembre de 1984, la sentencia, de la misma Audiencia, de 26 de diciembre de 1983 y la de 21 de marzo de 1985, también de la audiencia de Valladolid. Más claramente, se pronuncia la Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de mayo de 1986 (que casa la de la Audiencia de Valladolid de 1983), en uno de cuyos fundamentos de derecho se puede leer: «... En efecto, el artículo 10 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, reguladora del I.R.P.F., dispone que 'las personas que satisfagan o abonen rendimientos de los definidos en el artículo 3, estarán obligadas a retener en concepto de pago a cuenta, la cantidad que proceda e ingresar su importe en los casos que reglamentariamente se establezcan', sin que quepa la menor duda que los honorarios profesionales constituyen rendimientos comprendidos en el artículo 3.2. b) de la mencionada Ley. Luego es incuestionable la obligación de MOVAPA, S.A., que incumplió, de retener del importe de las mencionadas minutas de honorarios profesionales, las cantidades que procedieran en concepto de pago a cuenta del I.R.P.F. co-

rrespondiente al minutante en el respectivo ejercicio».

La Audiencia Territorial de Barcelona, por su parte, se ha ocupado concretamente de la obligación de retener a profesionales, en sentencia de 23 de enero de 1985, sentencia que consideramos bastante desafortunada, puesto que parece confundir en su «ratio essendi», dos cuestiones diferentes aunque hay vinculadas, como son, por una parte, la del objeto de la retención o los rendimientos a ella sometidos y, por otra parte, la de los sujetos obligados a la práctica de la misma. En efecto, en uno de sus considerandos, la Sala de lo contencioso-administrativo de la Audiencia Territorial, tras transcribir los artículos 32 de la Ley General Tributaria, 31,3 de la Constitución, 10, a) de la LGT, y, por último, el artículo 10 de la Ley del I.R.P.F., concluye: «Con lo que la configuración de los profesionales que abonen rendimientos por actividades de tal carácter, como sustitutos de la obligación tributaria y, por tanto, sujetos pasivos del impuesto sobre la renta de personas físicas, aparece prefijado por norma con rango de ley, tal como constitucionalmente era exigido...».

Independientemente de que, como ya se ha dicho, no estemos de acuerdo con la calificación del retenedor como sujeto pasivo sustituto, pensamos que el camino para llegar a la citada conclusión no es el correcto. No se puede, creemos, extraer de la lectura aislada e independiente del artículo 10 de la Ley la idea de que los rendimientos procedentes de actividades profesionales y artísticas estén some-

tidos a retención, puesto que dicho precepto -y por ello hablábamos antes de confusión- se limita a establecer los sujetos que, en los casos concretos, están obligados a practicar la retención, esto es, «empresarios individuales y los profesionales respecto de los rendimientos que satisfagan o abonen en el ejercicio de sus actividades empresariales y profesionales». Es más, llevando la argumentación de la Audiencia a sus límites extremos, podríamos llegar a la conclusión, incorrecta e incluso absurda, desde el punto de vista jurídico, de que también rendimientos empresariales están sometidos a retención por el I.R.P.F..

Es cierto, sin embargo, que la conclusión que extraigamos ha de arrancar del citado artículo 10, pero no interpretado aisladamente, lo cual nos llevaría a seguir un camino equivocado, aunque para llegar a la misma conclusión, sino conjuntamente con los artículos 3 y 36 de la Ley y 147 del Reglamento. En este contexto, son muy oportunas las palabras de LEJEUNE cuando razona del siguiente modo: «el artículo 10 establece para ciertas personas la obligación de practicar retenciones cuando abonen rendimientos de los contemplados en el artículo 3, debiendo interpretarse la expresión legal 'en los casos que reglamentariamente se establezcan' como una habilitación a la Administración para que fije los casos, los supuestos de hecho, en los cuales habrá que practicar la retención. No queda, por tanto, vinculada la Administración por ninguna previsión legal en torno a cuáles de los distintos rendimientos que componen la renta del sujeto

pasivo pueden ser objeto de retención, sino que tal determinación queda encomendada a la misma...» (61). Suscribimos totalmente las palabras del citado profesor: son los artículos 10 y 3 de la Ley los que habilitan a la Administración para que reglamentariamente desarrolle los casos en que habrá de practicarse la retención, con las únicas limitaciones que el propio artículo 3 contiene. En consecuencia, entendemos que el artículo 147 del Reglamento del Impuesto no vulnera, en lo que concierne al objeto de la retención, el principio de reserva de ley al incluir los rendimientos derivados de actividades artísticas y profesionales entre los sometidos a tal detracción.

La cuestión que surge inmediatamente, aclarado lo anterior, sería la de interpretar entonces la referencia que el artículo 36 de la Ley hace a los rendimientos procedentes del trabajo personal y del capital mobiliario. Retomemos, en este punto, la argumentación del profesor LEJEUNE: «El artículo 36 tendría por función señalar unos límites precisos a la forma en que la Administración puede reglamentariamente regular la retención de los rendimientos de trabajo personal y del capital mobiliario... Es decir, mientras que para otro tipo de rendimientos, si la Administración opta por someterlos a retención, la misma es libre para regularla de una u otra forma, en los rendimientos mencionados en el artículo 36, a la hora de disciplinar los diferentes aspectos de la retención, deberá tener necesariamente en cuenta al menos algunas de las mencionadas circunstancias personales y familiares» (62).

Creemos que la interpretación correcta de la función del artículo 36 es justamente la contraria a la que mantiene LEJEUNE. La razón de ello es evidente: si, como afirma el citado profesor, la Administración, por imperativo del artículo 36, necesaria y obligatoriamente tuviese que tener en cuenta las circunstancias personales y familiares del sujeto pasivo a la hora de fijar la retención sobre rendimientos de trabajo personal y del capital mobiliario, el artículo 148, b) del Reglamento tendría que ser tachado de ilegal, puesto que establece un tipo fijo de retención para los rendimientos que proceden del capital mobiliario y, consecuentemente, no tiene en consideración las dichas circunstancias. Es más, la propia terminología del artículo 36 para entender lo contrario a lo que entiende LEJEUNE. En efecto el precepto legal, al indicar que «el impuesto sobre la renta de las personas físicas podrá ser objeto de retención en la fuente», no está obligando, sino permitiendo, posibilitando a la Administración para que en esos dos supuestos tenga o no en cuenta las mencionadas circunstancias. Cosa distinta es que la Administración, haciendo uso de tal habilitación, decida tenerlas en cuenta en ambos casos o sólo en uno de ellos (como realmente ha ocurrido), o, incluso, en ninguno de ellos. El fin que se persigue al tomar en consideración determinadas circunstancias personales y familiares del sujeto al que se retiene es bastante clara y fue expuesta en la propia Exposición de Motivos del Proyecto de Ley del I.R.P.F.: se trata de conseguir que las diferencias que se produzcan entre las cantidades que se han ido reteniendo al sujeto durante todo el año y la

cantidad que resulte de su liquidación sean mínimas.

En definitiva, tras todo lo expuesto hasta el momento, podemos concluir provisionalmente, aunando los artículos 3, 10 y 36 de la Ley y 147 del Reglamento, que están sometidos a retención por el I.R.P.F. los rendimientos procedentes del trabajo personal, del capital mobiliario y de actividades profesionales y artísticas y deportivas, siempre que tales cantidades sean abonadas por personas jurídicas, entidades, empresarios individuales y profesionales.

Vistos, pues, cuáles son los rendimientos objeto de la retención, hay que realizar una precisión terminológica, pero no exenta de efectos sustanciales (63). Hemos de retomar, una vez más, para ello, los artículos 10 y 3 de la Ley, según los cuales están sometidos a retención los rendimientos de que habla el artículo 3,2, siempre que sean abonados por las personas citadas en el artículo 10. Ahora bien, según se desprende del artículo 1,2 de la Ley, el concepto de renta legal está referido a *rendimientos netos* y no a los ingresos íntegros percibidos por el sujeto pasivo. Es decir, el término *rendimientos netos* se identifica a nivel legal y reglamentario (artículos 5 y 6 del Reglamento) con *rendimientos netos*, esto es, con rendimientos íntegros con deducción de los gastos pertinentes, enumerados en el artículo 19 de la Ley. Sin embargo, como quiera que al sujeto que realiza los pagos le resulta casi imposible conocer los gastos deducibles del perceptor de dichos pagos, es lógico que el artículo 148, 1º,

haya especificado que la retención se practicará sobre los rendimientos íntegros y no sobre los rendimientos netos.

Creemos, por tanto, que el objeto de la retención «a cuenta» del I.R.P.F. lo constituye la percepción de ingreso (rendimientos íntegros) que procedan del trabajo personal, del capital mobiliario y de actividades profesionales y artísticas abonadas por los sujetos mencionados en el artículo 10 de la Ley.

Llegados a este punto, parece oportuno dedicar unas páginas a la delimitación de las distintas fuentes de la renta, puesto que, evidentemente, en la dinámica del tributo y, desde luego, a efectos de la retención no es cuestión anecdótica la consideración de un determinado rendimiento como procedente del trabajo o de actividades profesionales o artísticas o incluso del capital mobiliario.

En este sentido, junto con la obligada referencia a las disposiciones legales y reglamentarias sobre la materia, se hace preciso acudir a la jurisprudencia y a la doctrina de la Dirección General de Tributos que, con mayor o menor acierto, según los casos, han contribuido a perfilar y delimitar el contenido de cada una de las distintas fuentes que componen la renta del sujeto pasivo, persona física.

Comencemos por los rendimientos procedentes del trabajo per-

sonal.

El artículo 14,1 de la Ley define este tipo de rendimientos de la siguiente forma:

«Se considerarán rendimientos del trabajo todas las contraprestaciones, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, que se deriven exclusivamente, bien sea directa o indirectamente del trabajo personal del sujeto pasivo».

En sentido muy similar, aunque algo más preciso, se pronuncia el artículo 32 del Reglamento («Se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones cualquiera que sea su denominación o naturaleza, que deriven exclusivamente, bien sea directa o indirectamente, del trabajo personal del sujeto pasivo, por cuenta ajena»).

En cualquier caso, son varias las notas que han de reunir los rendimientos para entenderse derivados o procedentes del trabajo personal (64):

a) Existencia de **contraprestación**, lo cual, a su vez, implica la existencia de una relación bilateral, recíproca entre empleador y empleado, entendidos ambos términos en sentido amplio. Hay que hacer constar, con el profesor FERREIRO que «la palabra

'contraprestación' no parece usada, ciertamente, en su sentido técnico jurídico más riguroso, como prestación entregada o prometida a cambio de otra en un negocio jurídico oneroso. Si así fuera sería difícil entender una contraprestación derivada indirectamente del trabajo. Parece, pues, que la palabra contraprestación ha de entenderse en el artículo 14,1 de la Ley del I.R.P.F. como sinónimo equivalente de ingreso...» (65).

b) Es indiferente la denominación que se dé a la contraprestación o ingreso.

c) Es igualmente indiferente la naturaleza de la contraprestación, como se deriva del artículo 39 del Reglamento.

d) La contraprestación debe proceder exclusivamente de la realización de un trabajo personal, entendiendo por tal, interpretando *sensu contrario* el artículo 18 de la Ley y 59 del Reglamento, aquel trabajo que no supone «por parte del sujeto pasivo la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción y distribución de bienes y servicios» (66)

Se deduce, pues, que los ingresos que derivan únicamente, exclusivamente del factor trabajo, pueden ser calificados como

rendimientos del trabajo personal. Si derivan del capital e del capital y el trabajo conjuntamente, no pueden calificarse como tales, sino como empresariales o profesionales, según proceda. A todo ello, añade MARTIN QUERALT una nota fundamental para la definición de este tipo de rendimientos y su distinción con los rendimientos empresariales y profesionales: la no asunción por el sujeto pasivo del riesgo económico que pudiera derivarse de la realización de la actividad (67)

e) La contraposición puede derivar del trabajo bien de forma directa, bien indirectamente, con lo cual se dá entrada en el catálogo de este tipo de rendimientos, a conceptos que no hubieran tenido cabida de no haberse incluido el término *indirectamente*, tales como indemnizaciones no excluidas de gravamen por el artículo 3,4 de la Ley y el 10 del Reglamento, pensiones, haberes pasivos, premios, becas, etc.

f) El trabajo realizado lo ha de ser por cuenta ajena, nota que, entre otras, vimos que diferenciaba a estos rendimientos de los procedentes de actividades empresariales, profesionales o artísticas. Trabajo, por tanto, dependiente o por cuenta ajena que, en palabras de FERREIRO, significa que «es prestado en el seno de una organización ajena y, por tanto, sometida al poder de mando y control de otra persona que se responsabiliza de remunerar el trabajo, con independencia, en lo fundamental, de los

resultados favorables o adversos de su actividad» (68)

g) Por último, según el artículo 40 del reglamento poco importa, a estos efectos, «la modalidad que adopte la relación contractual correspondiente, la periodicidad con que se satisfaga o el módulo que se utilice para su determinación».

Con una finalidad meramente ejemplificadora y, por tanto, sin ánimo exhaustivo, tanto la Ley como el Reglamento, este último más ampliamente, en los artículos 14 y 41 respectivamente, aportan un catálogo de rendimientos o ingresos que probablemente, con la intención de resolver, de entrada, ciertas dudas que pudieran plantearse con respecto a algunos supuestos.

En este sentido, siguiendo el artículo 41,1 del Reglamento, podemos citar los siguientes:

- a) Los sueldos y sobresueldos.
- b) Los jornales y salarios.
- c) Las gratificaciones, los incentivos, las pagas extraordinarias, voluntarias o no y las participaciones en beneficios que sean contraprestación de un trabajo, plus de distancia, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 42 del Reglamento.

d) Los gastos de representación.

e) Los premios y las indemnizaciones derivadas del trabajo que no se encuentren excluidos de gravamen en virtud de lo previsto en los artículos 8, 9 y 10 del Reglamento.

f) Las ayudas o subsidios familiares, ayudas al estudio, dotes, subsidios por matrimonio, premio de natalidad, alimentación o vivienda.

g) Las dietas y asignaciones de viaje devengados en lugar distinto al de trabajo habitual en las condiciones y con los límites previstos en el art. 42 R.

h) Las contraprestaciones diferidas como pensiones haberes pasivos, cualquiera que sea la persona que haya generado el derecho a su participación.

i) Las retribuciones en especie.

j) Asignaciones, partes de fundador, bonos de disfrute y demás títulos o derechos que se entreguen en remuneración de servicios personales, teniendo en cuenta lo previsto en el artículo 44 R.

k) Las cantidades abonadas a los pagadores o habilitados en concepto de quebrando de moneda.

l) Las cantidades que se perciban por suspensión temporal de empleo o situación análoga.

ll) Las asignaciones para gastos de vestuario o herramientas de trabajo.

m) Las cantidades percibidas por medallas o cruces pensionadas, salvo las pensiones anejas a las recompensas de guerra, no sometidas a tributación alguna por virtud de la disposición común octava de la Ley 15/70, de 4 de agosto, de Recompensas Militares.

De todos los supuestos citados por el Reglamento, creemos necesario hacer un breve comentario a algunos de ellos, en concreto, a las retribuciones en especie y a un supuesto no mencionada expresamente por el texto reglamentario y, por ello mismo, origen indubitado de polémica, cual es el caso de las percepciones por seguro de desempleo.

Entendemos por retribución en especie, con el profesor FERREIRO, aquellas que consisten en «una prestación efectuada por la realización de un trabajo, claramente individualizable en relación con

un perceptor e indubitadamente cuantificable en términos monetarios y, por tanto, indubitadamente sustituible por una prestación en dinero sin que tal sustitución represente un perjuicio para la estructura organizativa de la empresa y una merma en su eficacia productiva» (69). Ya en 1972 y, con anterioridad, en 1967, BOSELLO (70) se había planteado la posibilidad de que dichas retribuciones en especie pudiesen estar sujetas a retención, respondiendo, entonces, de manera negativa a esta cuestión.

El primer Reglamento del Impuesto (1979) no se pronunció sobre el particular, aunque, al igual que el vigente, sí incluyó las retribuciones en especie entre los rendimientos procedentes del trabajo personal (art. 41, h). Este *olvido* reglamentario llevó a ARGUELLO REGUERA y CORTES MARTINEZ, en 1980, dicha posibilidad. Es interesante transcribir la argumentación de ambos autores porque el vigente Reglamento parece haberles dado la razón: «Por lo que se refiere a los rendimientos objeto de retención... pueden ser percibidos tanto en dinero como en especie, sin que esta distinta naturaleza de la contraprestación recibida altere la calificación del rendimiento en función de su origen. En consecuencia, la retención... alcanza a los rendimientos percibidos tanto en metálico como en especie. Ahora bien, la aplicación del principio general de retención y de la presunción de que la misma se ha practicado en todo caso, que se establece el artículo 151, llevará a la conclusión de que en los supuestos de pago en especie la retención deberá hacerse, o bien sobre otros

rendimientos de igual naturaleza, abonados en dinero al sujeto pasivo, o en otro caso habría que presumir que los rendimientos se abonan siempre 'libres de retención', es decir, con la obligación de pagar el importe de la misma por la entidad o persona física pagadora de rendimientos y, en consecuencia, considerar incrementada en ese importe la cuantía originaria de lo percibido en especie... Por ello parece lógico-concluyen- el criterio de considerar que la retención en la fuente no alcanza a los rendimientos recibidos en especie, en aquellos supuestos en que los mismos no vayan acompañados de otros rendimientos de igual naturaleza satisfechos en dinero» (71).

El Reglamento actualmente vigente, de 1981, en la misma línea que los autores citados y probablemente por las mismas razones, de todo punto, lógicas, vino a establecer en su artículo 147,3 lo siguiente:

«No existe obligación de practicar retención por las retribuciones en especie que no supongan la entrega, transferencia o abono en cuentas de dinero u otro documento que lo represente, con independencia de la que existe respecto de su cómputo en la declaración del impuesto».

En conclusión, pues, aún considerando, tanto legal como reglamentariamente, que las retribuciones percibidas en especie como consecuencia de la prestación de un trabajo personal son rendimientos

sometidos a tributación por el I.R.P.F. cuando sean percibidos por una persona física no están obligatoriamente sometidos a la práctica de la retención, lo cual no significa que, como decían ARGUELLO y CORTES, si el rendimiento en especie va acompañado de otros rendimientos de trabajo personal abonados en metálico, puede pactarse la retención sobre éstos.

El segundo problema al que queríamos hacer mención se refiere a las percepciones del seguro de desempleo. La Ley del I.R.P.F. había sido redactada (art. 14) de forma tan amplia que parecía permitir la inclusión de las percepciones por seguro de desempleo entre los rendimientos del trabajo personal.

Como tales, la Resolución de la DGT de 19 de junio de 1979 ordenó a la Seguridad Social practicar las retenciones a que hubiere lugar según lo dispuesto en el Decreto de 1 de diciembre de 1978 sobre las pensiones y sobre dichas percepciones. Contra dicha Resolución se interpuso por el Sindicato Unitario recurso de alzada ante el Ministerio de Hacienda. Dicho recurso fue resuelto por el Subsecretario del Departamento, con fecha 13 de diciembre de 1979 entendiendo procedentes las retenciones en ambos supuestos. Planteado recurso contencioso-administrativo ante la Sección 2ª de la Audiencia Nacional, se estimó el recurso presentado, considerando, pues, que las percepciones del seguro de desempleo no podían incluirse entre los rendimientos del trabajo personal. Nuevamente la

sentencia de la Audiencia Nacional fue recurrida en apelación ante el Tribunal Supremo (Sala 3ª) por la Abogacía del Estado, recayendo sentencia el 7 de junio de 1983 en la que se confirmó la sentencia de la Audiencia Nacional «por ajustarse al ordenamiento jurídico». La conclusión del Tribunal Supremo fue la de no considerar a las percepciones por seguro de desempleo, no ya como rendimientos de trabajo personal, sino, yendo más lejos, ni siquiera como rendimientos sujetos al I.R.P.F. La argumentación en que se basaba el Alto Tribunal consideraba que las prestaciones por el seguro de desempleo, a diferencia de otras prestaciones de la Seguridad Social como las pensiones de jubilación, no derivan *exclusivamente* como exige el artículo 14 de la Ley y 38 del Reglamento, del trabajo personal del sujeto pasivo, «pues -se argumenta en el considerando primero- si tienen origen en una relación laboral no derivan exclusivamente de la misma, al ser función del Estado en la actualidad paliar la situación económica en que queda el trabajador durante su desempleo, en ciertos casos, a través de las referidas prestaciones que tienen por ello, un doble origen, privatístico, derivado de una relación contractual de trabajo y de protección pública por la función social que el Estado asume y encuentra en la actualidad su consagración en el artículo 41 de la Constitución española al establecer un régimen público de Seguridad Social que garantice la asistencia y prestaciones sociales ante situaciones de necesidad, 'especialmente en caso de desempleo'...».

Por otra parte, en el tercer considerando, tomando como base el artículo 22, 2 de la Ley General de la Seguridad Social de 1974, a cuyo tenor «las percepciones derivadas de la acción protectora de la Seguridad Social están exentas de toda contribución, impuesto, tasa o exacción parafiscal», el Tribunal Supremo concluye la no sujeción de las prestaciones por seguro de desempleo al I.R.P.F.

El efecto inmediato derivado de las conclusiones del Tribunal Supremo fue el no sometimiento de dichas percepciones a la práctica de la retención, tema éste que, por lo demás, fue el auténtico origen del recurso. Lógicamente, si las percepciones del seguro de desempleo no tienen la consideración de rendimiento del trabajo personal, no quedan sujetas a la práctica de la retención. Pero aún hay más: si, como parece desprenderse de la argumentación, algo confusa, del Tribunal, dichas percepciones no quedan sujetas al I.R.P.F., no cabe intentar considerarlas como otra clase de rentas recogidas en la Ley y entender que pueden quedar sometidas a retención por esta vía (72).

Concluyendo: las pensiones y haberes pasivos, así como las percepciones por suspensión temporal de empleo son rendimientos que derivan del trabajo personal y, en consecuencia, a ellos sí alcanza la práctica de la retención que corresponda, en tanto las percepciones por seguro de desempleo no tienen la consideración de rentas sujetas y, consecuentemente, sobre ellos no hay que practicar retención al-

guna (73).

Objeto de la retención del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas son también los rendimientos procedentes del capital mobiliario. La definición de este tipo de rendimientos la encontramos en el artículo 17, 1 de la Ley del Impuesto, a cuyo tenor:

«Se consideran rendimientos procedentes del capital mobiliario todas las percepciones, cualquiera que sea su denominación, que se deriven directa o indirectamente de elementos patrimoniales de tal naturaleza, tanto bienes como derechos, cuya titularidad corresponda al sujeto pasivo y no se hallen afectos a actividades profesionales o empresariales realizadas por él mismo».

El nº 1 del art. 53 del Reglamento se pronuncia en idéntico sentido al precepto legal, si bien en nº 2 excluye expresamente el precio de la venta de los derechos de suscripción y el valor de las acciones que se entreguen total o parcialmente liberadas en este concepto.

Al igual que se hiciera para los rendimientos procedentes del trabajo personal, se completa la definición de rendimientos del capital mobiliario con un elenco de supuestos que se consideran como tales:

a) Los dividendos, primas de asistencia a juntas y participaciones en los beneficios de sociedades o asociaciones, así como cualquier otra utilidad percibida de la entidad en virtud de la condición de socio, accionista o partícipe (74). Se incluyen, pues, en este apartado, los llamados *retornos cooperativos*, tal y como puso de manifiesto la Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de mayo de 1986. A ello se añade la especificación contenida en la segunda parte de la letra a) del párrafo 1 del artículo 54 R: «En todo caso, tendrán la consideración de dividendo o participación en beneficios las cantidades entregadas a los socios con cargo a reservas, incluidas las procedentes de regularización, que no sean objeto de capitalización. Junto a estos rendimientos monetarios, hay que incluir también los rendimientos en especie obtenidos como consecuencia de la condición de socio, accionista o partícipe, llamados *dividendos de consumo* (art. 54, 1 i) (75).

b) Utilidades percibidas por cualquier título jurídico (76) que estatutariamente faculte para participar en los beneficios de una Sociedad o asociación, por algún concepto distinto del de la remuneración directa de los servicios prestados a la entidad, como directores, gestores, consejeros, administradores o empleados de la misma. En este apartado podemos incluir los rendimientos procedentes de las llamadas partes de fundador, de los bonos de disfrute y de títulos análogos. En estos supuestos, hay que distinguir entre la recepción del título, que constituye rendimiento de trabajo, y el disfrute del

mismo, que constituye, efectivamente, rendimiento de capital mobiliario.

c) El tercer grupo lo constituyen lo que, muy gráficamente, CLAVIJO llama «rendimientos del capital prestado» (76). Se encuentran regulados en la letra c) del art. 17 de la Ley, apartado éste que fue sustancialmente modificado por la Ley 18/1985, de 27 de diciembre, de Reforma Parcial del Impuesto sobre la Renta, que, a su vez, incorporó las variaciones en el tratamiento de estos rendimientos que había supuesto el artículo 1^º, y 2 de la Ley 14/1985, de 19 de mayo, de Régimen Fiscal de Determinados Activos Financieros (en lo sucesivo LAF) (77). Tal apartado, conforme a esta nueva redacción, dispone que se incluyen entre los rendimientos procedentes del capital mobiliario:

«Las contraprestaciones de todo tipo, dinerarias o en especie, satisfechas por la captación o utilización de capitales ajenos, incluidas las primas de emisión y amortización y las contraprestaciones obtenidas por los partícipes no gestores en cuentas en participación, créditos participativos y operaciones análogas, así como la diferencia entre el importe satisfecho en la emisión, primera colocación o endoso y el comprometido a reembolsar al vencimiento en aquellas operaciones cuyo rendimiento se fije, total o parcialmente, de forma implícita, a través de documentos tales como letras de cambio, pagarés, bonos,

obligaciones, cédulas y cualquier otro título similar, utilizado para la captación de recursos ajenos.

Cuando la permanencia del título en la cartera del prestamista o inversor sea inferior a la vigencia del título, se computará como rendimiento la diferencia entre el importe de la adquisición o suscripción y el de la enajenación o amortización».

«Con la nueva redacción del artículo 17, 2, c) de la Ley del Impuesto -dice ALBIÑANA- se viene a reconocer que en muchas ocasiones las diferencias por adquisición/enajenación de valores mobiliarios, discurren mejor por la vía de los rendimientos que por la de los incrementos/disminuciones patrimoniales» (78), dado que algunos de los rendimientos a que este artículo se refiere tributaban con anterioridad como incremento o, en su caso, disminución patrimonial. Tal era el caso de las primas de emisión y amortización y los rendimientos implícitos que, por consiguiente, pasan a integrar el capítulo de rendimientos y, concretamente, de rendimientos de capital mobiliario.

Las razones que han llevado a este nuevo tratamiento fiscal, básicamente, de los activos con rentabilidad implícita, están claramente señalados en la Exposición de Motivos de la Ley, cuyos párrafos más significativos transcribimos a continuación:

«... la búsqueda de economías de opción en el pago de los impuestos, complementada por el dinamismo en el mercado financiero y su capacidad de innovación, ha generado la aparición de un conjunto de nuevos activos financieros. Característica común de muchos de ellos ha sido el quedar al margen de los sistemas de control existentes en el sistema tributario.

La ausencia de retenciones a cuenta del I.R.P.F. y del I.S., y la falta de comunicación de datos con trascendencia tributaria a la Hacienda, han contribuido a asentar la opacidad de estos mercados.

.....

La ausencia de control aseguraba una maximización del beneficio fiscal, de forma que se declaraba en casos de minusvalías y pérdidas y podía dejarse de hacerlo en caso de plusvalías o incrementos de patrimonio. La discriminación respecto a otros tipos de rentas controladas fiscalmente era evidente.

En el mismo sentido, han proliferado formas de colocación de capitales cuya rentabilidad se satisfacía en especie, mediante la entrega de bienes o la prestación de servicios, eludiendo la retención y la cuantificación de la renta obtenida por el inversor

Estas situaciones son contrarias a los principios de equidad y generalidad que deben caracterizar nuestro sistema fiscal, y, en particular, la imposición directa...

Desde el punto de vista estrictamente financiero la multiplicidad de este tipo de fórmulas de colocación de capitales ha provocado serias distorsiones en los mercados, en detrimento de la deseable neutralidad del sistema financiero. La capitalización de la elusión de un impuesto, como forma complementaria de rentabilidad, resulta inadmisibles y lesiva para el resto de activos transparentes a efectos fiscales».

Para evitar o paliar tales efectos, cabían dos posibles soluciones: permitir, a través de los correspondientes preceptos legales y reglamentarios, la práctica de la retención sobre incrementos de patrimonio o, solución por la que se ha optado, llevar estas rentas al capítulo de los rendimientos procedentes del capital mobiliario.

Siguiendo básicamente el RD 2.027/1985, de 23 de octubre, se distinguen tres niveles en la instrumentación de estos activos financieros con rendimiento implícito:

- 1.- En primer lugar, los rendimientos ordinarios o normales sometidos a retención operación por operación, definidos en el art. 7 del Real Decreto (79) y regulados por los artículos 8 a 12 del mismo

texto. El régimen jurídico de estos activos con rendimiento implícito se caracteriza porque en cada una de las transmisiones que de ellos se realicen, procede la estimación del rendimiento y, en su caso, la práctica de la retención, fijada ésta en el 20 por 100 por virtud del artículo 2 del RD 2.533/1986, de 28 de noviembre, incorporado en este punto a la Ley 21/1986, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1987, sobre el importe obtenido en la transmisión, amortización o reembolso y el de la adquisición o suscripción, renunciando, por tanto, al sistema de *coste medio de adquisición* en que se había basado la cuantificación del incremento o disminución patrimonial con anterioridad a la LAF y sus normas reglamentarias (art. 11 RD 2.027). Dicha retención habrá de practicarse en el momento en que se materializa el rendimiento para la entidad o persona perceptora del mismo, quedando obligados a la práctica de la misma:

- a) La persona o entidad emisora de los rendimientos se obligan por la amortización o reembolso de estos activos.
- b) Las entidades financieras que actúen por cuenta del transmitente.
- c) el fedatario público cuya intervención es obligatoria si la transmisión no se realiza a través de instituciones financieras (art. 8 del Real Decreto).

Importante novedad en la regulación de estos activos es la justificación exigida por el art. 9 del Real Decreto de la adquisición de los activos con rendimiento implícito. En efecto, a tenor del citado precepto reglamentario, quien desee proceder a la transmisión de un activo de este tipo, habrá de acreditar y justificar, con carácter previo, la adquisición y el precio de dicho activo, bien en el mercado primario, si quien lo pretende transmitir fue el suscriptor, bien en el mercado secundario, si el título de adquisición fue una transmisión a través de Entidad financiera o intervenida por fedatario público.

Los rendimientos positivos obtenidos a través de la transmisión de estos activos se integrarán, con todos sus efectos, en la base imponible del I.R.P.F. o del I.S., según la naturaleza de quien los perciba. Ahora bien, si el receptor es una Entidad Oficial de Crédito, Banco, Caja de Ahorro, Cooperativa de Crédito, Sociedad Mediadora en el Mercado de Dinero o Empresa inscrita en los Registros especiales de Entidades Financieras dependiente del Ministerio de Hacienda, se integrarán en la base imponible del I.S. tanto los rendimientos positivos como los negativos (art. 12, 1 y 2 del Real Decreto). Ello trae como consecuencia, siguiendo la lógica de la imposición sobre la renta, que las retenciones que se hubieren practicado sobre tales rendimientos tendrán, utilizando la terminología, poco afortunada, del RD, la consideración de *pago a cuenta* del I.R.P.F. o del I.S., según corresponda, con el efecto evidente de minorar su deuda

tributaria o, en otro caso, aumentar la cuantía de la devolución a que hubiere lugar.

Aspecto igualmente importante es el relativo a las obligaciones tributarias a que se refiere el artículo 22 del Real Decreto, comunes a todos los sujetos que practiquen retención sobre cualquier rendimiento producido por activos financieros, bien con rendimiento explícito, bien con rendimiento implícito *normal*, bien con rendimiento implícito sometido a retención en origen. Tales obligaciones se concretan, sin perjuicio de que volvamos sobre ellas en otro momento, en la presentación de declaraciones trimestrales de las retenciones practicadas, así como de una declaración anual de tales retenciones, salvo en el caso de los activos financieros con retención en origen. Lógicamente, a la presentación de las declaraciones trimestrales habrá que efectuar el ingreso de las cantidades retenidas (80).

Como complemento a la obligación de retener y con el fin de asegurar, de manera casi total, el control sobre los activos con rendimiento implícito *normal*, el art. 23 del Real Decreto establece, *grosso modo* expuesto, las obligaciones de información sobre los perceptores del rendimiento a cargo de las personas o entidades que hayan practicado la correspondiente retención.

2.- El segundo grupo de activos financieros con rendimiento implícito está constituido por títulos y operaciones cuya rentabilidad

viene fijada exclusivamente de forma implícita y que son sometidos a retención en origen, esto es, en el momento de su puesta en circulación. Estos activos, que ya son conocidos con el nombre de AFROS (Activos Financieros con Retención en Origen), se encuentran regulados por los arts. 4, 5 y 6 de la Ley 14/1985, por los arts. 13 a 20 del RD y fueron ampliamente desarrollados por la OM de 30 de mayo de 1985.

Se trata, como puede leerse en la Exposición de Motivos de la Ley, de un régimen excepcional previsto para «aquellos títulos y operaciones de rendimientos implícitos que, por razones de política económica coyuntural, las autoridades financieras determinen, con la finalidad de completar adecuadamente la imprescindible transparencia del mercado de capitales. La elevada liquidez y la rápida negociabilidad de los activos correspondientes, unidas a la circunstancia de percibirse siempre los rendimientos de antemano por parte del inversor, obligan a efectuar una retención única en el momento de su primera colocación, anticipando así, presuntivamente también todas las restantes cesiones que de los capitales se vayan efectuando sucesivamente en el futuro, dirigiéndose, en todo caso, a garantizar la debida correlación entre los rendimientos determinados y la tributación retenedora a ellos aplicable».

Sin ánimo de agotar en este momento la vasta problemática que este tipo de rendimientos plantean por lo que de vuelta al pasado

suponen, y siguiendo al profesor RAMALLO (81), podemos sintetizar en los siguientes puntos el régimen aplicable a los AFROS:

a) Solamente pueden emitir este tipo de activos los sujetos pasivos del I.S. que reúnan las condiciones establecidas en el art. 1 de la Orden Ministerial.

b) Los emisores están obligados a retener el 45 por 100 sobre la diferencia entre el importe obtenido y el comprometido a reembolsar al vencimiento, en el momento de la colocación inicial.

c) El sujeto pasivo de la retención es el primer tomador o suscriptor del activo.

d) El plazo mínimo de vencimientos de estos activos es de un año, y el máximo de tres, existiendo la obligación de periodificar el ingreso de la retención cuando el vencimiento sea superior a un año.

e) Por lo que se refiere a su integración en los impuestos personales sobre la renta, se compensan los rendimientos positivos con los negativos, siempre y cuando el resultado de la compensación sea positivo. Si, por el contrario, el resultado fuese negativo, no se integra en la base, salvo que el sujeto que ob-

tenga los rendimientos sea un Banco, Caja de Ahorros o alguna de las Entidades a que se refiere el n° 2 de la Orden Ministerial.

f) No obstante lo anterior, y a diferencia de la integración de estos rendimientos en la base imponible del I.S., los rendimientos positivos que hayan de integrarse en la base del I.R.P.F. sólo lo harán a efectos de localizar el tipo medio de gravamen que se aplicará sobre el resto de rendimientos y variaciones de patrimonio. De esta forma, «los AFROS están sujetos al I.R.P.F. bajo la fórmula de exención con progresividad, traduciéndose su existencia en un aumento de los tipos aplicables a las restantes rentas por efecto de la progresividad de la tarifa» (82).

g) La retención practicada no tiene la consideración de *pago a cuenta* ni del I.R.P.F. ni del I.S., lo cual trae como ineludible consecuencia que la cuantía de las retenciones practicadas no pueda ser deducida de la cuota de ninguno de ambos impuestos. Desde luego, cuando antes hablabamos de vuelta al pasado estábamos pensando sobre todo, en la existencia de esta nota. Anticipando una idea sobre la que más adelante incidiremos, pensamos que la Ley de Activos Financieros (y su posterior desarrollo), no es sólo, como parece pensarse *una Ley Retenciones*, sino que ha ido más allá, creando lo que parece ser un nuevo tributo sobre rendimientos producidos por determinados activos,

que recuerda bastante a los impuestos de producto o «a cuenta» de nuestro anterior sistema tributario (83).

h) Una última, y no menos importante, nota distintiva de los AFROS es la inexistencia de la obligación de informarse sobre los perceptores de los rendimientos a cargo de los sujetos retenedores, lo que permite, en cierta medida, la colocación del *dinero negro* a través de estos activos, si bien no se puede olvidar que sigue existiendo la obligación de declarar los rendimientos tanto para las personas físicas como para las jurídicas, lo cual, viene en parte a evitar la total opacidad fiscal de estos activos que, en otro caso, podría producirse (84).

3.- Un último grupo de rendimientos implícitos de capital mobiliario lo constituyen aquellos que no están sometidos a retención. El tratamiento aplicable a este tipo de activos está previsto en el artículo 8 de la Ley y desarrollado por el art. 21 del Real Decreto. La exposición de Motivos de la Ley viene, una vez más, a justificar este distinto trato otorgado a «rendimientos que derivan directa o indirectamente de la financiación extraordinaria del gasto público o de las operaciones atinentes a la permanencia en España de capitales en divisas o procedentes del mercado exterior» en razón de la propia especificidad de estos activos, que «los hace diferentes de los activos que de ordinario fluctúan entre los sujetos financieros». Las hipótesis a que hacen referencia los preceptos citados son muy va-

riadas, pero, en general, se cualifican todas ellas por los sujetos que intervienen en las distintas operaciones (85). Un lugar destacado entre estos activos lo ocupan, sin duda alguna, los Pagarés del Tesoro (86). Dos ideas sobre los mismos nos permitirán apreciar la extraordinaria importancia que éstos han adquirido en el Mercado financiero. Por una parte, la ausencia de retención, nota común a todos los activos de este tercer grupo y, por otra parte, y hé aquí lo verdaderamente significativo, la exclusión de las obligaciones de información sobre las operaciones que afecten a dichos Pagarés. Se convierten, de esta forma, en la mejor vía de colocación del dinero negro. Si los AFROS se habían caracterizado, igualmente, por la falta de información sobre el receptor de los rendimientos, no podemos olvidar que, siendo sometidos a retención en origen, al menos quedaban sometidos a una imposición mínima e inevitable, con independencia del desconocimiento del Fisco sobre quien había percibido el rendimiento. A las ventajas que, a efectos de su control, supone la falta de información, hay que unir, en el caso de los Pagarés del Tesoro la ausencia de retención, lo que, sin duda alguna, proporciona a los inversores un nuevo aliciente para invertir en este tipo de activos. Ello no obstante, a pesar de que, al igual que en el caso de los AFROS, los rendimientos procedentes de los Pagarés del Tesoro deban integrarse en la base imponible tanto del I.R.P.F. como del I.S. Lo que ocurre, y hé aquí la vía de elusión, es que, como muy gráficamente observan VIEDMA MARTIN y AMADO GUIRADO, «Al igual que en caso de los AFROS al estar estos activos

totalmente incontrolados por el fisco la inclusión de dichos rendimientos tanto en el I.R.P.F. como en el I.S., queda subordinado a la discrecionalidad y buena fé del declarante» (87).

Hay que incluir, por último, en este apartado, los llamados rendimientos explícitos del capital mobiliario, regulados por el artículo 2 de la Ley y por los artículos 2 a 6 del Decreto que desarrolla la Ley de Activos Financieros.

La definición de este tipo de rendimientos se realiza, en el art. 2 RD, de una forma negativa, por exclusión en relación a los elementos implícitos:

«Tendrán la consideración de rendimientos explícitos del capital mobiliario los intereses y cualquier otra forma de retribución expresamente pactada como contraprestación a la utilización o captación de recursos ajenos que no se encuentran incluidos en el concepto de rendimientos implícitos de activos financieros definidos en el artículo 7º del presente Real Decreto».

En particular, considera el artículo 1º del Real Decreto como rendimientos explícitos los procedentes de la colocación de capitales en cualquier clase de créditos, públicos o privados, españoles o extranjeros; los derivados de la titularidad de cuentas en toda clase de

instituciones financieras; la contraprestación obtenida por el aplazamiento del precio en las compraventas u otra modalidad de imposición; los procedentes de la participación en beneficios de los participes no gestores en cuentas en participación y los rendimientos de créditos participativos. Hay que indicar, a este respecto, que, aunque lo normal es que estos rendimientos se perciban en dinero, nada impide, y de hecho asistimos a ello con frecuencia, que se satisfagan en especie, esto es, que el rendimiento se satisfaga mediante la entrega de bienes o la prestación de servicios.

A tenor del art. 5º del Real Decreto, el pagador de los intereses estará obligado a practicar una retención del 18 por 100 (del 20 por 100, según el art. 3º del RD. 2.535/1986, de 28 de noviembre), sobre los rendimientos abonados. El art. 3º de este mismo RD indica cuáles son los sujetos obligados a retener e ingresar en el Tesoro en concepto de pago a cuenta del I.R.P.F. o del I.S.:

a) Las personas jurídicas y demás entidades tanto públicas como privadas, residentes en territorio español.

b) Las personas físicas residentes en territorio español que siendo titulares de explotaciones económicas, o desarrollando actividades profesionales o artísticas, satisfagan este tipo de rendimientos en el ejercicio de sus actividades.

c) Las personas físicas, jurídicas y demás Entidades que no residiendo en territorio español operen en él mediante establecimiento permanente.

La misma obligación afectará al prestatario cuando no se pacte retribución, en cuyo caso, habrá de realizar el ingreso a cuenta que corresponda. Igualmente están obligados a retener e ingresar en el Tesoro las personas físicas o jurídicas residentes en territorio español, o no residentes que operen mediante establecimientos permanentes cuando sean depositarias de valores extranjeros propiedad de residentes 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. La misma obligación se refiere, por último, a los Bancos, Cajas de Ahorro y demás Entidades Financieras cuando satisfagan rendimientos explícitos del capital mobiliario mediante cualquier tipo de retribución en especie.

Con carácter general, según el art. 4 del Real Decreto, la obligación de retener nace cuando los rendimientos que se someten a retención resultan exigibles por el perceptor de los mismos. Si la frecuencia de la liquidación de intereses es superior a doce meses, deberá ingresarse, a cuenta de la retención definitiva, la correspondiente a los intereses u otras rentas generadas cada año natural. Por lo que se refiere a los rendimientos satisfechos en especie, la obligación de retener surge en el momento en que las retribuciones en

especie resulten exigible o cuando se realice su entrega o prestación si ésta fuese anterior. Por último, en los casos de operaciones vinculadas susceptibles de generar rendimientos explícitos, cuando se concierten sin contraprestación efectiva, la obligación de efectuar el ingreso a cuenta se ajustará al momento del vencimiento de la operación, salvo que la duración de dicha operación sea superior a un año, en cuyo caso se ingresará sobre las rentas o intereses correspondientes a cada año natural.

El art. 5^º está, por su parte, dedicado al cálculo de la retención, para lo cual, dispone que el tipo de retención será de 18 (entiéndase, 20) por 100, añadiendo, el nº 2, que los intereses y demás rendimientos en dinero se valorarán por el importe efectivamente exigible. Precisa, además, este precepto que las retenciones habrán de practicarse también cuando: a) el rendimiento efectivo sea inferior al mínimo legalmente establecido y b) cuando el rendimiento sea en especie. En el primer caso, cuando sea de aplicación lo dispuesto en los arts. 3, 3 de la Ley del I.R.P.F. y el 16, 3 de la Ley del I.S., la retención o ingreso a cuenta no podrá ser inferior al calculado sobre los rendimientos mínimos.

Si de la aplicación de esta regla anterior surge un importe teórico superior al rendimiento efectivo, el deudor estará obligado a retener e ingresar la retención sobre el rendimiento efectivo. Adicionalmente, el deudor estará obligado a efectuar un ingreso a cuenta

girado sobre la diferencia entre el rendimiento mínimo y el rendimiento efectivo, ingreso que, en ningún caso, tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible para el pagador.

En el segundo caso, esto es, en el supuesto de que el rendimiento se abone en especie, establece el nº 2 de este art. 5, que tales retribuciones se valorarán según el precio de mercado de los bienes entregados o de los servicios prestados. A estos efectos, la Disposición Transitoria Sexta del Real Decreto, indica que «se establece como precio de mercado de las remuneraciones en especie... el resultante de incrementar en un 25 por 100 el valor de adquisición para el prestatario de un bien o servicio entregado como contraprestación a la colocación, captación o utilización de capitales ajenos».

En cualquier caso, ya se trate de rendimientos abonados en metálico, ya se trate de rendimientos abonados en especie, el art. 6 del RD establece la integración de los mismos en la base imponible, bien del I.R.P.F., bien del I.S., según corresponda. A efectos de la integración de los rendimientos en especie con ingreso a cuenta se incluirá como base imponible la suma constituida por el precio de mercado de la contraprestación y el ingreso a cuenta realizado por la entidad que haya satisfecho este tipo de rendimientos.

d) Integran también el concepto de rendimientos derivados del capital mobiliario los rendimientos «procedentes de la propiedad

intelectual cuando el sujeto pasivo no sea el autor, de la propiedad industrial, de la prestación de asistencia técnica y del arrendamiento de bienes, cosas, negocios o minas» (art. 17, 2, d de la Ley I.R.P.F.). Ahora bien, no hay que perder de vista que cuando estos rendimientos se obtengan en el ejercicio de una actividad profesional o empresarial, cuyo titular sea el autor, tributarán como tales y no como rendimientos derivados del capital mobiliario.

e) Por último, el art. 17, 2 letra e) de la Ley establece que «las rentas vitalicias y temporales que tengan por causa la imposición de capitales» se incluirán entre los rendimientos del capital mobiliario. Entre ellos, se pueden incluir los contratos de capitalización y los contratos de renta vitalicia, caracterizados, en términos generales, por la percepción de una *pensión a cambio de un capital* (88).

A todas estas previsiones legales, añadía el Reglamento de 1981 otro supuesto a incluir entre los rendimientos de este tipo: «las pensiones y haberes pasivos a favor de personas distinta de las que generaron en el derecho a su percepción». No obstante, como se ha indicado anteriormente, la Ley 48/1985 llevó al capítulo de los rendimientos del trabajo personal todas las pensiones y haberes pasivos con independencia del sujeto o sujetos que generaron el derecho a su percepción.

Finalmente, hay que hacer referencia a los rendimientos conjuntos. Ello se traduce en la posibilidad de que los rendimientos del capital mobiliario (tales como el arrendamiento de negocios o minas y la prestación de asistencia técnica) se produzcan conjuntamente con rendimientos procedentes del trabajo personal o del capital inmobiliario. A este supuesto aluden los arts. 17, 4 de la Ley y 56 del Reglamento, que han de ser interpretados teniendo en cuenta que el art. 16 de la Ley había previsto también rendimientos conjuntos cuando, como consecuencia de la cesión de un inmueble a un tercero, se obtengan rendimientos de los bienes muebles cedidos conjuntamente con el inmueble. La diferencia entre ambas posibilidades parece clara: mientras que en el supuesto del art. 16 se produce un arrendamiento o cesión de bienes inmuebles al que acompañan determinados bienes muebles, en el caso del art. 17, por el contrario, lo que se cede o arrienda es un negocio, entendido éste concepto en sentido amplio. Es lógico, pues, que en el primer caso la vis atractiva lleve a la consideración de tales rendimientos como derivados del capital inmobiliario, mientras que en el segundo se decante a favor de su consideración como rendimiento de capital mobiliario. La cuestión no es anecdótica o irrelevante, pues de su consideración como uno u otro tipo de rendimientos dependerá la práctica de la retención.

En conclusión, los rendimientos procedentes del capital mobiliario, entendidos en el sentido y contenido que, aunque brevemente,

acabamos de exponer, se encuentran sometidos a la práctica de la retención, si bien, a diferencia de los rendimientos del trabajo personales y como veremos en otro momento del trabajo, la cuantía de la retención viene determinada por la aplicación de un tipo fijo (el 20 por 100) sobre los rendimientos íntegros satisfechos (89).

Finalmente, de acuerdo con las conclusiones que previamente habíamos formulado, la retención afecta también a los rendimientos procedentes de actividades profesionales y artísticas; no así a las actividades empresariales que se encuentran reguladas conjuntamente con las anteriores en el art. 18 de la Ley:

«Se considerarán rendimientos de actividades profesionales o empresariales aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente o de uno sólo de estos factores, supongan por parte del sujeto pasivo la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, están incluidos entre dichos rendimientos los provenientes de actividades agrícolas, ganaderas, forestales, pesqueras, industriales, comerciales, de servicios, mineras, profesionales y artísticas».

Dejando al margen las actividades empresariales, podemos establecer las siguientes notas que caracterizan las actividades profesionales, siguiendo, en este punto, el impecable análisis jurídico-positivo que realiza el profesor A. MENENDEZ (90).

1.- En primer lugar, como se deuce del art. 18 1 de la Ley, se requiere la utilización conjunta de trabajo o capital o de uno de ambos, si bien, como indica SIMON ACOSTA, «lo más frecuente será que la actividad organizatoria se proyecte o tenga por objeto los dos factores productivos: trabajo y capital; de este modo las rentas de actividades económicas serán normalmente rentas mixtas. Pero... este no es elemento necesario del concepto y, en consecuencia, pueden existir casos extremos en los que la renta empresarial o profesional proceda sólo del capital o sólo del trabajo, y también cabe pensar en rentas mixtas que no encajan dentro del artículo 18» (91).

2.- La segunda nota que hay que destacar acerca de las actividades profesionales es la relativa a la actuación ordenadora del sujeto. ordenación que es tanto como decir *organización* y que supone, básicamente, «una tarea de elaboración de un proyecto racional de actuación, y de combinación y coordinación de los medios de producción de que disponga el profesional para la ejecución de ese proyecto, para lo cual, aún cuando naturalmente se requiere la suficiente capacidad, no se necesita el

refrendo institucionalizado de un título» (92).

3.- Una tercera idea, en íntima conexión con anterior, se refiere a la actuación del profesional *por cuenta propia* o en nombre propio, lo cual viene a suponer que el sujeto asume plenamente los resultados, favorables o adversos, de actuación; en definitiva, asume los riesgos propios de su gestión.

4.- A estas tres notas, se puede añadir una última cual es la finalidad de la actividad profesional: «intervenir en la producción y distribución de bienes y servicios».

Ahora bien, cualquiera de la notas que se acaban de señalar pueden servir para caracterizar tanto a las actividades profesionales como a las empresariales, lo cual plantea su delimitación conceptual puesto que, aún recogidas en un mismo precepto legal, presenta un tratamiento fiscal bien diferente.

Para paliar, en la medida de lo posible, este importante problema, el Reglamento establece, en su art. 59, 3, una serie de supuestos que se incluyen en el concepto de actividades profesionales:

a) «Expendedores de productos monopolizados» Hay que tener, en este punto, en cuenta que el Real Decreto 2.738/1986, de 12 de Diciembre, ha añadido un párrafo de gran importancia por su

incidencia sobre la retención, a esta letra a): «Cuando se trate de expendedores de tabaco y timbre del Estado, sus rendimientos se comprenderán entre los derivados de actividades empresariales, salvo los que procedan de la distribución de Efectos Timbrados, que se considerarán de naturaleza profesional». Quiere ello decir, por tanto, que, a partir del día siguiente al de la publicación de este Real Decreto (12 de enero de 1987) únicamente la distribución de efectos timbrados tiene la consideración de rendimientos profesionales y sólo sobre ellos puede, por tanto, practicarse la retención (93).

b) Administradores de Lotería.

c) De la propiedad industrial o intelectual cuando el dominio de las obras pertenezca a sus autores o traductores. Si los autores o traductores editan o venden directamente sus obras, sus rendimientos se comprenderán entre los correspondientes a las actividades empresariales.

d) Agentes libres o afectos de Seguros.

e) Comisionistas o Agentes Comerciales. Se entenderá que son comisionistas o Agentes Comerciales los que se limitan a ofrecer al comercio o a particulares géneros o afectos de los industriales que representan por medio de muestrarios, anuncios o

circulares facilitando noticias o catálogos para que se puedan utilizar los pedidos.

f) Delegados del Patronato de Apuestas Mutuas Deportivo-Benéficas y de los titulares de los establecimientos de dicho Patronato.

g) Recaudadores de Contribuciones y Arbitrios.

h) Profesores, cualquiera que sea la naturaleza de las enseñanzas, que ejerzan la actividad bien en su domicilio, casas particulares o en Academia o establecimiento abierto siempre que, en este último caso, no perciban haber o sueldo fijo, en cuyo caso se comprenderán entre los rendimientos del trabajo personal.

i) Las remuneraciones o gratificaciones por conferencias, ponencias en Seminarios o Cursos, u otras actuaciones análogas.

j) Las cantidades que se obren por el ejercicio del Ministerio sacerdotal.

Asimismo, en el nº 4 de este art. 59, se realiza delimitación negativa, obvia, por otra parte, al establecer que «no se considerarán rendimientos de actividades profesionales las cantidades que per-

ciban las personas que a sueldo de una Empresa, por las funciones que realizan en la misma, vienen obligadas a inscribirse en sus respectivos Colegios profesionales. Dichas cantidades se comprenderán entre los rendimientos del trabajo personal»

Aún reconociendo el indudable valor que la enumeración realizada por el Reglamento supone en orden a la delimitación de las actividades profesionales y empresariales, no cabe duda que siguen existiendo supuestos en que pueden persistir las dificultades. Ante ello, el profesor LASARTE plantea el recurso a las Tarifas de Licencia Fiscal (94), como última fórmula, salvo norma específica en contra, para calificar de uno u otro modo a una actividad determinada. Así, serán calificadas como actividades profesionales y artísticas las que figuren como tales en las Tarifas de Licencia Fiscal de Actividades Profesionales y de Artistas, aprobadas por el Real Decreto 830/1981, de 27 de marzo, en tanto tendrán la consideración de actividades empresariales las incluidas en las Tarifas de Licencia Fiscal de Actividades Comerciales e Industriales, aprobadas por el Real Decreto 791/1981 de 27 de marzo. No obstante, LASARTE, previendo la posibilidad extrema de que ni aún por esta vía, pueda solucionarse el problema, añade: «... los problemas de calificación que puedan surgir en relación con nuevas actividades o con las no tarifadas deben solucionarse por la vía prevista en las respectivas instrucciones, dada la inexistencia en la normativa del Impuesto sobre la Renta de datos suficientes para construir un concepto individualizado de las mismas

o de criterios generales que permitan la calificación, cuya importancia deriva de las diferencias en el régimen fiscal de unos y otros contribuyentes» (95).

En efecto, como muy bien señala el citado autor, la delimitación conceptual entre uno y otro tipo de actividades no es algo carente de sentido o irrelevante, puesto que el tratamiento que reciben unos y otros es, en muchos sentidos, bien diferente. Piénsese, por ejemplo, en la retención: las actividades profesionales y artísticas están sometidas a retención cuando el pagador de los rendimientos sea una persona jurídica, un empresario individual u otro profesional artista, los rendimientos empresariales no están, por el contrario, sometidos a tal retención por el I.R.P.F. Piénsese, igualmente, en el régimen de estimación objetiva singular, distinto para profesionales y empresarios individuales. De aquí, pues, la importancia de la distinción y de aquí también que la Dirección General de tributos haya tenido que pronunciarse, en numerosas ocasiones, sobre determinados casos dudosos (96).

Para la determinación del rendimiento neto de actividades artísticas, profesionales e incluso empresariales, hay que acudir al artículo 19 de la Ley, común para todas ellas, en su nueva redacción dada por la Ley de Reforma Parcial del I.R.P.F. En este sentido, y según el número 1 de este precepto, *grosso modo* expuesto, se considerarán como gastos deducibles todos los gastos que sean neces-

rios para la obtención de los ingresos y el importe del deterioro sufrido por los bienes de que los ingresos proceden (97).

Hasta este momento nos hemos ocupado únicamente de cuales sean los rendimientos objetos de retención por el I.R.P.F. Justo es, por tanto, que nos ocupemos ahora de los rendimientos que se sujetan a retención por el Impuesto sobre Sociedades.

El precepto legal a tener en cuenta en este sentido es el artículo 32 de la Ley, precepto que, como inmediatamente comprobaremos, carece, en gran parte, de sentido en tal contexto. Para confirmar tal afirmación, nada mejor que transcribirlo literalmente:

«1. El I.R.P.F. correspondiente a rendimientos procedentes del trabajo personal y del capital mobiliario podrá ser objeto de retención en la fuente, teniendo en cuenta determinadas circunstancias personales y familiares previstas en las letras a) y d), ambas inclusive, del artículo 29 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Estas retenciones se practicarán en la forma que reglamentariamente se determine.

Las cantidades efectivamente satisfechas se entenderán percibidas en todo caso con deducción del importe de la reten-

ción correspondiente.

2. Los sujetos pasivos por este Impuesto residentes en España o en el extranjero con establecimiento permanente en España vendrán obligados a practicar sobre los antedichos rendimientos la retención en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre Sociedades cuando el perceptor sea también una Entidad que tenga la condición de sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de lo establecido en el número dos del artículo veintitrés. El tipo de esta retención será del quince por ciento».

Realmente, es el número dos de este precepto el que contiene la norma aplicable a las retenciones del Impuesto sobre Sociedades, puesto que el número 1 lo único que hace es reproducir literalmente el número 1 del artículo 36 de la Ley del I.R.P.F., lo cual, como advertíamos antes, no parece tener más sentido que el de recordar que las personas jurídicas están obligadas a retener por el I.R.P.F. cuando satisfagan rendimientos de los citados a personas físicas. Fruto de lo anterior es la referencia realizada en el número 2 del precepto citado, a «los antedichos rendimientos», lo cual, en una primera y apresurada lectura, podría llevar a pensar que los rendimientos procedentes del trabajo personal están sujetos a retención por el Impuesto sobre Sociedades, cuando lo cierto es que el artículo 3 del mismo texto legal, no menciona, como es, por otra parte, lógico, tal

supuesto entre los rendimientos que componen la renta del sujeto pasivo.

Desde el punto de vista jurídico y desde el punto de vista de la propia lógica, los rendimientos de trabajo personal no pueden, bajo ningún concepto, constituir renta gravable para los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades. Lo que creemos que ocurre es que la Ley del Impuesto sobre Sociedades, posterior en unos meses a la Ley del I.R.P.F. ha actuado con excesivo mimetismo con respecto a ésta; dicho en otros términos, la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en algunos de sus preceptos, se limita a copiar indiscriminadamente el correlativo precepto de la Ley del I.R.P.F. o, cuando menos, a utilizar la terminología de aquélla, sin tener en cuenta que, aunque muy similares, ambos impuestos tienen diferencias sustanciales, derivadas básicamente de la distinta naturaleza de sus respectivos sujetos pasivos. Prueba de este mimetismo es el artículo 32 de la Ley y el citado artículo 3, en cuyo nº 3, vuelve a cometer la misma imprecisión, aludiendo a «las prestaciones del trabajo personal», error que, si bien fue paliado por el Reglamento del Impuesto, al cambiar, en su artículo 6 dicha expresión por la de «prestaciones de servicios», (97) no deja de demostrar la afirmación antes hecha. La misma idea surge cuando el artículo 255 del reglamento indica que «los rendimientos de actividades profesionales y por prestaciones de servicios que constituyen el objeto habitual del tráfico de las Entidades sujetas al Impuesto sobre Sociedades, no representan para éstos ren-

dimientos del trabajo personal, sino procedentes de explotación económica, y no serán, por tanto, objeto de retención», intentando con ello, corregir las deficiencias técnicas a que acabamos de hacer referencia.

La conclusión, por tanto, no puede ser otra que la de entender que sólo los rendimientos procedentes del capital mobiliario son objeto de la retención por el Impuesto sobre Sociedades. Y así, con mejor criterio y con más rigor, lo establece el artículo 253 del Reglamento: «Estarán obligados a retener e ingresar en el Tesoro, en concepto de pago a cuenta por el Impuesto sobre Sociedades, respecto de los rendimientos del capital mobiliario...»

Al hilo de lo anterior surge una nueva pregunta: ¿cuál es el motivo de que no se sometan a retención las actividades profesionales y por prestación de servicios?. Según hemos visto líneas arriba, el artículo 255 los excluye expresamente de la práctica de la retención, aduciendo que no son rendimientos del trabajo personal, argumentación ésta que, como hemos intentado poner de manifiesto, carece de rigor jurídico. Ciertamente, en un primer momento puede resultar sorprendente tal exclusión máxime si tenemos en cuenta que los rendimientos procedentes de las mismas actividades, cuando son realizadas por personas físicas, si están sometidos a retención. Las razones, pues, hay que buscarlas por otra vía. En este sentido, coincidimos plenamente con el profesor LEJEUNE cuando, buscando la

explicación a esta situación, concluye: «Pues bien, creemos que la razón obedece al carácter 'más empresarial' que dichas actividades tienen cuando constituyen el objeto mercantil de una sociedad lo que lleva a la necesidad de ajustar el tratamiento fiscal de esas retribuciones al propio de los ingresos ordinarios de cualquier actividad empresarial o industrial» (98).

Sea como fuere, los rendimientos que proceden de actividades profesionales y de prestaciones de servicios realizadas por personas jurídicas (99) no están sujetos a retención.

Como es costumbre en nuestros textos reglamentarios, se dedica un precepto a detallar, aunque con carácter abierto, qué se entiende por rendimiento de capital mobiliario. Este artículo, el 256, ha de ser completado por la Ley 14/1985, de 29 de mayo, a efectos de establecer el elenco de tales rendimientos. Entre ellos, pues, podemos incluir los siguientes:

- Los dividendos, participaciones en beneficios, primas de asistencia a Juntas, así como cualquier otra utilidad percibida de una Entidad jurídica en virtud de la condición de socio, accionista o partícipe.

- Los rendimientos procedentes de cualquier clase de título jurídico que estatutariamente faculten para participar en los

beneficios, rentas, ingresos o conceptos análogos de una Entidad jurídica, así como las participaciones en beneficios de los partícipes no gestores en cuentas en participación.

- Las contraprestaciones percibidas por el sujeto pasivo que procedan de capitales colocados en cualquier clase de crédito público o privado, español o extranjero.

- Las contraprestaciones de cualquier tipo, bien dinerarias, bien en especie, satisfechas por la captación o utilización de capitales ajenos, incluidas las primas de emisión y de amortización.

- La contraprestación obtenida, por la titularidad de cuentas en toda clase de instituciones financieras.

- La contraprestación obtenida, cualquiera que sea su denominación, por el aplazamiento del precio en las compraventas o cualquier otra modalidad de imposición de capitales.

- Los rendimientos procedentes del arrendamiento de bienes inmuebles, de derechos, negocios, minas, películas cinematográficas, de la cesión de la propiedad industrial o intelectual y de las prestaciones de asistencia técnica.

- Los rendimientos procedentes de la negociación de la letras

de cambio, así como los intereses de los certificados de depósito.

- Según el nº 2 de este artículo 256, las contraprestaciones obtenidas por las Sociedades como consecuencia de la atribución de cargos de Administrador o Consejero en otras Sociedades tienen la consideración de rendimiento del capital mobiliario a los únicos efectos de la práctica de la retención, cuando lo cierto es que el artículo 95 del Reglamento había atribuido a tales rendimientos la consideración de ingresos accesorios a la actividad (100).

- En el supuesto de rendimientos conjuntos, la totalidad de los mismos es considerado como proveniente del capital mobiliario y, consecuentemente, sujetos a retención (art. 257 Reglamento).

Ahora bien, cierto es que sólo los rendimientos del capital mobiliario (con la excepción del artículo 256.2) son objeto de retención, pero también es cierto que no todos los rendimientos que procedan de dicha fuente están sometidos a la retención. Recuérdese, a estos efectos, las importantes excepciones reguladas en la Ley de Activos Financieros y en sus disposiciones reglamentarias, a las que hay que unir las previstas por el artículo 258 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (101).

No quedaría, por último, completa esta referencia al objeto de la retención si no hiciésemos algún comentario sobre los rendimientos obtenidos por los sujetos pasivos no residentes en territorio español, esto es, a los rendimientos obtenidos por los sujetos pasivos de los impuestos personales sobre la renta sometidos a gravamen por obligación real de contribuir (102).

Los artículos 4 de la Ley del I.R.P.F. y de la Ley del I.S., prevén, como es sabido, la posibilidad de que los sujetos pasivos de los respectivos impuestos tributen, bien por obligación personal cuando sean residentes, bien por obligación real cuando tales sujetos no tengan la consideración de residentes (103).

El concepto de *no residentes* no se define en ninguno de los dos textos de forma positiva, sino negativa, por exclusión, siendo, en consecuencia, fundamental conocer qué se entiende por residencia. A estos efectos, el artículo 6, 1 de la Ley del I.R.P.F. entiende que la residencia habitual es la permanencia por más de ciento ochenta y tres días, durante el año natural, en territorio español. A idéntico fin, en relación a las personas jurídicas, se dirige el artículo 301 del Reglamento del Impuesto, según el cual una Entidad será residente en el extranjero cuando no reúna ninguno de los requisitos del artículo 16, 1 del propio Reglamento, a saber: a) que se hubieran constituido con arreglo a las leyes españolas; b) que tengan su domicilio social en territorio español, y c) que tengan la sede de dirección

efectiva en territorio español, entendiéndose por tal el lugar donde esté centralizada de hecho la gestión administrativa y la dirección de los negocios.

Conociendo, por tanto, qué se entiende por residencia, sabemos qué se entiende por no residencia: las personas físicas serán no residentes cuando no permanezcan más de 183 días en territorio español, teniendo presente que no se tienen en cuenta las ausencias cuando pueda inducirse que no tendrán duración superior a tres años (artículo 6, 2 de la Ley del I.R.P.F.); las personas jurídicas, por su parte, no serán residentes cuando no se hubieran constituido de acuerdo con las leyes españolas, cuando no tengan su domicilio social en territorio español y cuando no tengan su sede de dirección efectiva en territorio español (104).

Pues bien, las personas físicas y jurídicas no residentes en España, cumpliendo el mandato constitucional del «todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos...» (artículo 31 de la Constitución), están gravados por obligación real cuando, como indican los preceptos citados obtengan rendimientos o incrementos de patrimonio en territorio español (105) o perciban rendimientos de una persona o entidad residente en territorio español. Ahora bien, como señala M. PONT, «el sometimiento a gravamen de rendimientos obtenidos o percibidos por personas no residentes plantea el problema de la conexión o vinculación, es decir, de la relación entre la Hacienda pú-

blica y el sujeto pasivo, toda vez que no existe un domicilio habitual que sirva como punto de referencia» (106). De ahí que, con carácter general, el artículo 46, 1 de la Ley General Tributaria obligue a los sujetos pasivos no residentes a nombrar un representante ante la Administración tributaria, obligación que se concreta, a efectos del I.R.P.F., en el artículo 11 de la Ley y 26 del Reglamento, y a efectos del I.S. y para los sujetos pasivos no residentes y que operen en España sin mediación de establecimiento permanente, en el artículo 10 de la Ley del Impuesto y en el 28, 1 de su Reglamento.

Llegados a este punto, hemos de distinguir para una más correcta y clara apreciación del tema, entre la tributación de los no residentes en el I.R.P.F., por un lado, y, por otro, la tributación de los no residentes en el Impuesto sobre Sociedades.

A) En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Los sujetos pasivos del I.R.P.F. sometidos a gravamen por obligación real tributarán únicamente por el importe de los rendimientos e incrementos de patrimonio obtenidos en territorio español o por los satisfechos por una persona o Entidad pública o privada residente en el mismo, salvo cuando, en este último caso, los rendimientos se abonan a no residentes en España por establecimientos permanentes situados en el extranjero, con cargo a los mismos y los trabajos,

servicios y demás prestaciones por las que se abonen los rendimientos, estén directamente vinculados con la actividad del establecimiento en el extranjero (art. 7, 2 de la Ley y 14 del Reglamento). A los efectos anteriores, enumera el artículo 19 del Reglamento, de forma muy detallada, rendimientos e incrementos/disminuciones de patrimonio que se consideran producidos en territorio español (107).

Sin perjuicio de que retomemos en sucesivos apartados la interesantísima y a la vez, poco clara, cuestión de la tributación de los no residentes y a los efectos que, por el momento, nos interesan, hay que remitirse al artículo 148, c) del Reglamento, precepto de transcendental importancia no sólo por referirse a la retención aplicable a personas físicas no residentes, sino porque supone una excepción, ciertamente poco advertida por la doctrina, a lo que hemos convenido que es el objeto de la retención en el I.R.P.F. En efecto, establece el citado precepto:

«C) Cuando el perceptor de los rendimientos, cualesquiera que sea su naturaleza, no tenga su residencia habitual en territorio español, se retendrá la cantidad que resulte de aplicar al rendimiento íntegro satisfecho el tipo fijo del 15 por 100» (108).

Dos cuestiones suscita el precepto transcrito: en primer lugar, señalar la excepción a que antes hacíamos referencia: los rendimientos procedentes del capital inmobiliario, así como los procedentes de

actividades empresariales, cuando el perceptor sea una persona física no residente, están sometidos a retención. La razón procede de la propia dicción del artículo 148, c) cuando señala «cualesquiera que sea su naturaleza», refiriéndose claramente a la naturaleza del rendimiento. A mayor abundamiento, la Dirección General de Tributos ha contestado, en igual sentido, a diversas consultas, entre las cuales, se pueden citar la de 20 de Marzo de 1979; de 25 de Abril del mismo año; la de 2 de Febrero de 1979, o la de 22 de Julio, también de 1979. La excepción aquí comentada parece lógica para aquellos sujetos no residentes que operen en España sin mediación de establecimiento permanente, puesto que, como veremos inmediatamente, aquéllos se rigen, en cuanto a su tributación, por la Ley 5/1983, de 29 de Junio, de Medidas Urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria de acuerdo con normas especiales que a continuación analizaremos. Pero dado que los sujetos no residentes que operan en España a través de establecimiento permanente no presentan grandes diferencias a la hora de cuantificar su deuda tributaria con los sujetos sometidos por obligación personal, salvo las lógicas derivadas de su no residencia (incluida, eso sí, la gran diferencia en cuanto a las deducciones de la cuota), no vemos la razón de la necesidad de someter a retención a rendimientos que procedan de ambas fuentes, máxime si tenemos en cuenta que los rendimientos de tal naturaleza percibidos por sujetos pasivos residentes, sometidos por obligación personal, no se encuentran sometidos a la práctica de la misma.

La segunda cuestión, ya apuntada, hace referencia a la necesaria distinción entre sujetos sometidos por Obligación real con y sin establecimiento permanente. En efecto, como acabamos de advertir, las normas aplicables a unos y a otros son bien diferentes, propiciado así la existencia de un régimen tributario, lógicamente, bien distinto para uno y otro supuesto.

Esta doble posibilidad, a la que no hacen referencia ni la Ley ni el Reglamento del Impuesto, fue establecida, para las personas físicas, por el Real Decreto-Ley 24/1982, de 29 de Diciembre, convalidado que fué por la Ley 5/1983, de 29 de junio, siendo así que, a partir de 1 de enero de 1983, se dispuso la tributación independiente de aquellos rendimientos que se obtengan con mediación de establecimiento permanente y aquellos otros obtenidos por personas físicas sin mediación de dicho establecimiento permanente (109).

Los primeros, los sujetos que obtienen rentas a través de establecimiento permanente (110), no se rigen por normas muy diferentes a las que existen para los sujetos sometidos a gravamen por obligación personal, con las especialidades lógicas de un sistema de tributación real. Brevemente, el esquema del Impuesto sobre la Renta para sujetos pasivos sometidos por obligación real con mediación de establecimiento permanente, sería el siguiente:

1.- Hecho imponible. El hecho imponible lo constituye la obten-

ción de la renta por el sujeto pasivo no residente, lo cual significa que se incluyen en este concepto tanto la renta obtenida en territorio español como los rendimientos satisfechos al no residente por personas o Entidades, públicas o privadas, residentes.

El artículo 19 del Reglamento, recordémoslo, precisaba, de forma muy detallada, aunque no exhaustiva, qué se entiende por rendimientos obtenidos en territorio español y por incrementos o disminuciones patrimoniales producidos en el mismo ámbito especial.

El sujeto pasivo, realizador del hecho imponible descrito, es una persona física no residente, entendiendo por residencia lo que anteriormente se ha indicado. No hay que olvidar que, según lo dispuesto en los artículos 46 de la Ley General Tributaria, 11 de la Ley del I.R.P.F. y 26 del Reglamento, el sujeto pasivo no residente está obligado a designar un representante (persona física o jurídica), con domicilio en España, que actúe en su nombre en las relaciones que se susciten con la Hacienda Pública y, en concreto, en las obligaciones por el I.R.P.F. El representante, indica el artículo 163 del Reglamento, «estará obligado a efectuar el ingreso y cumplir las demás obligaciones tributarias que fueran exigibles a su representado, sin incurrir en responsabilidad personal respecto a la deuda tributaria, salvo

que hubiese mediado provisión de fondos».

2.- Base Imponible. La base imponible está constituida por el importe de la renta obtenido en el período de la imposición. Las normas para la determinación de la misma son idénticas a las establecidas para la obligación personal, lo cual supone que, siguiendo las normas contenidas en los artículos 95 y siguientes del Reglamento, el sujeto pasivo por obligación real podrá acogerse al método de estimación objetiva singular, siempre que cumpla con los requisitos reglamentariamente establecidos. En otro caso, determinará su base imponible en regímenes de estimación directa.

3.- Tipos impositivos. Determinada la base conforme a las reglas generales, al resultado le es de aplicación la escala del artículo 28 de la Ley del I.R.P.F.

4.- Deducciones de la cuota. He aquí una de las grandes diferencias entre la tributación de los residentes y la de los no residentes, puesto que no todas las deducciones aplicables a aquéllos lo son también a los sujetos sometidos por obligación real. La razón de esta situación la ha expuesto muy claramente M. PONT MESTRES, al indicar: «... la subjetivación en este impuesto se produce exclusivamente al operar una serie de deducciones sobre la cuota. Merced a este recurso de técnica tri-

butaria es posible saltar de la justicia tributaria en su fase de generalidad a la específica de igualdad y equidad. Las circunstancias moduladoras de la capacidad contributiva se toman en consideración aquí en este momento. Pues bien, en lo que concierne al impuesto de naturaleza real, esa subjetivación no se produce. Tiene por qué contemplarse, habida cuenta que el tributo se ciñe a unas rentas concretas, pero no a todas las que pueda obtener en no residente fuera de España» (111).

Es por ello lo que el artículo 29, en su último párrafo, establece:

«En general, las deducciones contempladas en este artículo no serán de aplicación a los contribuyentes por obligación real, excepto cuando obtengan rendimientos por medio de establecimiento en España, en cuyo caso les serán de aplicación las previstas en el apartado 3 de la letra F) y en el apartado 4 de la letra G) de este artículo» (Nueva redacción dada por la Ley 48/1985).

Quiere ello decir, en consonancia con lo que afirmaba PONT MESTRES, que los sujetos sometidos por obligación real que actúen a través del establecimiento permanente únicamente podrán deducir el importe de las retenciones practicadas (ap. 4, letra F) y el 10 por 100 de las cantidades satisfechas durante

el ejercicio en la suscripción de títulos de renta variable que coticen en Bolsa. Igualmente, la deducción del 10 por 100 se aplicará a las cantidades que, como desembolso efectivo, inviertan los trabajadores de una sociedad residente en España para la suscripción de valores de ésta. Para gozar de estas deducciones es condición indispensable que los valores permanezcan en el patrimonio del adquirente durante un plazo mínimo de tres años, contados a partir de la fecha de su adquisición. La base de esta deducción será la cantidad anual satisfecha, así como el importe de los derechos de suscripción adquiridos y demás gastos originados por la suscripción que hayan corrido a cargo del adquirente (112).

5.- Gestión y liquidación. En líneas generales, aplicables a los no residentes las mismas normas que a los residentes en lo que se refiere a la gestión y liquidación del Impuesto. La declaración habrá de presentarse en la Delegación de Hacienda en cuya demarcación territorial radique la parte principal de los bienes o actividades. Si no puede determinarse donde radica tal parte principal, el lugar de presentación será en la Delegación del lugar donde tenga su domicilio el representante (artículo 142, 2 del Reglamento).

Por lo que se refiere a las retenciones, como ya se dijo antes, la primera idea que hay que resaltar es que todos los

rendimientos obtenidos por personas físicas no residentes están sometidos a la práctica de la retención, si bien es cierto que cuando hablamos de obtención de rendimientos mediante establecimiento permanente estamos pensando, casi exclusivamente, en rendimientos que proceden de actividades empresariales, y, en menor medida, de actividades profesionales y artísticas, y de capital. Junto a ello, hay que señalar como otra peculiaridad, que el tipo de retención es un tipo fijo, un 18 por 100, sea cual sea la fuente de la que proceden los rendimientos. Como, por otra parte, señalaba el artículo 29, G), 4 de la Ley, las cantidades retenidas al sujeto pasivo no residente son deducibles de la cuota del Impuesto.

Donde realmente se quiebra el esquema del I.R.P.F. es en el supuesto de que el sujeto pasivo por obligación real obtenga rendimientos sin mediación de establecimiento permanente.

Como ya se ha indicado con anterioridad, este supuesto fue introducido por el Decreto-Ley 24/1982, de 29 de diciembre, convalidado por la Ley 5/1983, de 29 de Junio. Es, pues, esta última Ley la que contiene el régimen jurídico-fiscal aplicable a los rendimientos obtenidos tanto por personas físicas como para personas jurídicas no residentes sin mediación de establecimiento permanente, teniendo en cuenta las modificaciones introducidas por las distintas Leyes de los Presupuestos Generales del estado. Dicho régimen está sus an-

cialmente contenido en el artículo 17 de la Ley, cuyo texto, aunque algo extenso, merece la pena reproducir íntegramente a continuación:

«1. Las personas o Entidades no residentes en territorio español que obtengan rendimientos sometidos a tributación por obligación real por los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas o sobre Sociedades, sin mediación de establecimiento permanente en territorio español, limitarán su tributación, a partir de 1 de enero de 1983, a la aplicación de los siguientes tipos efectivos sobre las cuantías íntegras devengadas:

a) El 16 por 100, con carácter general.

b) El 10 por 100, cuando se trate de importes satisfechos por Sociedades españolas vinculadas en contraprestación de los servicios de apoyo a la gestión recibidos, en tanto figuren establecidos contractualmente y se correspondan con la utilización efectiva de dichos servicios.

El mismo criterio se aplicará en relación con los gastos generales imputados a que se refiere el artículo 13, n) de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, en cuanto a su consideración como renta obtenida por la casa matriz sin mediación de establecimiento permanente.

c) El 7 por 100, cuando se trate de rendimientos derivados

de arrendamiento o utilización en territorio español de películas producciones cinematográficas para su explotación comercial o su utilización en campañas publicitarias.

2. En los casos de prestaciones de servicios, asistencia técnica, gastos de instalación y montaje, derivados de contratos de ingeniería, y, en general, de explotaciones económicas realizadas en España sin establecimiento permanente, el sujeto pasivo aplicará el tipo efectivo del 16 por 100 a la diferencia entre los ingresos íntegros y los gastos de personal y de aprovisionamiento de materiales incorporados a las obras o trabajo, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan.

3. Los sujetos pasivos no residentes a los que se refiere el presente artículo tributarán separadamente por cada devengo, total o parcial, de los rendimientos a través del representante designado al efecto, o en su defecto, del pagador.

El representante o pagador, según proceda, responderá solidariamente del ingreso de sus cuotas correspondientes a los rendimientos cuya gestión, a efectos fiscales, tengan encomendada o asuman.

4. A los incrementos de patrimonio obtenidos por personas o Entidades no residentes en territorio español y sometidos a

tributación por los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre Sociedades les serán aplicables las normas de determinación de la base imponible y los tipos de gravamen contenidos en el régimen general de la obligación personal.

5. No resultará aplicable la compensación de pérdidas a las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente en España por personas o Entidades no residentes en territorio español».

El artículo 41 de la Ley 21/1986, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado, sin embargo, ha modificado los porcentajes citados de la siguiente forma: el 20 por 100, con carácter general; el 9 por 100, cuando se trate de rendimientos procedentes del arrendamiento o utilización de producciones cinematográficas y el 20 por 100 en los casos de prestaciones de servicios, asistencia técnica y demás supuestos a los que se refiere el nº 2 del art. 17. Igualmente, añade este artículo 41 un tipo específico para las pensiones y haberes pasivos que no superen una cuantía anual de 1.500.000 pesetas, cualquiera que sea la persona que haya generado el derecho a su percepción: el 8 por 100. Asimismo, dicho tipo se aplicará a los rendimientos del trabajo obtenidos por personas físicas no residentes que no posean la nacionalidad española y que presten sus servicios en Misiones Diplomáticas y Representaciones Consulares de España en el extranjero (cuando no proceda la aplicación de Tratados Inter-

nacionales en los que España sea parte).

Plantean las normas que acabamos de transcribir una interesantísima cuestión en relación al carácter de la tributación de los no residentes sin mediación por ALBINANA, aunque no desarrollada, cuando decía las siguientes palabras: «...bien entendido que estos últimos, -los rendimientos obtenidos sin mediación de establecimiento permanente- tributarán según tipos fijos -el Impuesto se convierte en proporcional- y por cada devengo, total o parcial, esto es como si se tratara de un Impuesto real y de producto» (113). En efecto, intuyendo las razones de ALBIÑANA, coincidimos plenamente con él en que tipos fijos y tributación por cada devengo, total o parcial, convierten a la tributación de los no residentes sin mediación de establecimiento permanente, no en una modalidad de tributación dentro del Impuesto sintético sobre la renta, sino en un Impuesto distinto, independiente con el que nada o casi nada tiene que ver. Únicamente la conexión entre ellos entendemos que se produce porque se utilizan las normas del I.R.P.F. para la concreción del hecho imponible y la determinación de la base, pero a partir de ese momento las diferencias entre uno y otro son ostensibles: tipos impositivos proporcionales, dependiendo en su cuantía del tipo de rendimiento obtenido; momento de la tributación, y lo que, a nuestro efecto resulta más interesante: la retención. Nada se indica en el artículo 17 de que los rendimientos obtenidos por los no residentes que actúen sin mediación de establecimiento permanente estén sometidos a re-

tención alguna. Ello es lógico si recordamos que el citado precepto hablaba de «limitarán su tributación». Ahora bien, hay que reparar en algo muy importante que suele pasar desapercibido: el nº 3 del art. 17 señalaba, recordémoslo una vez más, que «los sujetos pasivos no residentes a que se refiere el presente artículo tributarán separadamente por cada devengo, total o parcial, de los rendimientos a través del representante designado al efecto o, en su defecto, del pagador». Pensamos que ello quiere decir que, como puede ser usual, cuando sea el pagador del rendimiento el que haya de ingresar «la cuota correspondiente» está actuando como un auténtico sustituto en el sentido en que esta figura regulada por el artículo 32 de la Ley General Tributaria: con ocasión de los pagos que realiza al sujeto pasivo detrae el gravamen tributario correspondiente, asumiendo la obligación de ingresar su importe en el Tesoro. Se trata, por tanto, en nuestra opinión, de un supuesto de sustitución con retención, que puede ser directa definitiva, cuando sea la propia Administración del Estado la que realice los pagos, o indirecta, también definitiva, cuando el pagador no sea el Estado. Únicamente puede plantearse tal situación cuando sea el pagador de los rendimientos el que asuma la obligación de ingreso en el Tesoro, caso que el tipo de gravamen puede identificarse con el tipo de retención, pero no cabe la más mínima duda que no puede hablarse de sustitución cuando tal obligación es asumida por el representante del sujeto pasivo (si éste no coincide con el pagador de los rendimientos, como puede ocurrir, y así se prevé en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades). En

definitiva, haya suficientes datos para entender que la tributación de los no residentes que operen sin mediación de establecimiento permanente, según las reglas del artículo 17 de la Ley 5/1983, tiene el carácter de tributación única y mínima y es este dato el que permite identificar aquí la figura del sustituto retenedor cuando, como decíamos antes, el pagador del rendimiento sea el obligado a ingresar en el Tesoro Público «el gravamen tributario correspondiente».

B) En el Impuesto sobre Sociedades

De forma similar a lo dispuesto para los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece el artículo 4 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades la doble modalidad de contribuir que pueden adoptar los sujetos pasivos del Impuesto. En este sentido, establece el nº 1 dicho precepto:

«Son sujetos pasivos del Impuesto todos aquellos sujetos de derechos y obligaciones, con personalidad jurídica, que no estén sometidos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

a) Estarán sujetos por obligación personal los sujetos pasivos que sean residentes en España.

b) Estarán sujetos por obligación real los sujetos pasivos cuando, sin ser residentes en territorio español, obtengan rendimientos e incrementos de patrimonio en dicho territorio o perciban rendimientos satisfechos por una persona o Entidad pública o privada residente en el mismo».

Los puntos de conexión son, pues, idénticos a los adoptados para someter a tributación por el I.R.P.F. a los no residentes, lo cual es perfectamente congruente con la naturaleza de ambos tributos y con sus respectivos sujetos pasivos.

El concepto de residencia lo ofrece el artículo 16 del Reglamento del Impuesto, señalando tres requisitos que hacen de la Entidad residente en territorio español, cumpliendo cualquiera de ellos:

- a) Que la Entidad se haya constituido con arreglo a las leyes españolas.
- b) Que tenga su domicilio social en territorio español.
- c) Que tenga su sede de dirección efectiva en territorio español, entendiéndose por tal el lugar donde esté centralizada de hecho la gestión administrativa y la dirección de los negocios.

Como ya señalábamos anteriormente sólo las Entidades no resi-

dentes que operen en España sin mediación de establecimiento permanente están obligadas a designar un representante, persona física o jurídica, para que actúen ante la Administración Tributaria en relación con sus obligaciones por el Impuesto sobre Sociedades, no quedando, pues, sometidos a tales obligaciones las Entidades que operen en territorio español mediante establecimiento permanente (art. 28, 1 del Reglamento). El nº 2 de este art. 28 añade una idea que no se había indicado en relación con las personas físicas, pero que, entendemos, no hay motivo alguno para no permitir la aplicación de tal regla a dichas personas: «Los sujetos obligados a retener podrán asumir la condición de representantes de Entidades residentes en el extranjero a los efectos previstos en el apartado anterior».

Es, pues, claro que ya desde los primeros preceptos del Reglamento, se abren dos vías a la tributación de las Entidades no residentes: a través de establecimiento permanente o si la mediación de tal establecimiento; posibilidad ésta que es, una vez más, recordada por el artículo 300 del Reglamento.

Las entidades que operan a través de establecimiento permanente tributarán conforme a las disposiciones contenidas en los artículos 306 y 333. Distingue el primero de estos preceptos tres clases de establecimiento permanente, que dan lugar a especialidades en cuanto a su tributación por este Impuesto: