

Presente y Futuro de la Imposición Directa en España



ASOCIACION ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES

editorial

LEX NOVA

PRESENTE Y FUTURO DE LA IMPOSICION DIRECTA EN ESPAÑA

AGULLO AGÜERO, Antonia
ARRIETA MARTINEZ DE PISON, Juan
CARBAJO VASCO, Domingo
CAYON GALIARDO, Antonio
CUEVAS SALVADOR, José María
DE PABLO VARONA, Carlos
DURAN LOPEZ, Federico
DURAN-SINDREU BUXADE, Antonio
ESTEVE PARDO, María Luisa
GARCIA NOVOA, César
HERRERA MOLINA, Pedro Manuel
LOPEZ DIAZ, Antonio
LOPEZ MARTINEZ, Juan

MARTIN FERNANDEZ, Javier
NAVARRO FAURE, Amparo
ORON MORATAL, Germán
PALAO TABOADA, Carlos
PEREZ LARA, José Manuel
PIÑA GARRIDO, María Dolores
RAMALLO MASSANET, Juan
SANZ GADEA, Eduardo
SERRANO ANTON, Fernando
SIMON ACOSTA, Eugenio
SOLER ROCH, María Teresa
TEJERIZO LOPEZ, José Manuel
VARONA ALBERN, Juan Enrique

Presentación de la Obra: Eduardo Luque Delgado

Coordinado por: Juan Arrieta Martínez de Pisón
Antonio Cayón Galiardo

editorial

LEX NOVA

VALLADOLID

1997

© Eduardo Luque Delgado y otros

Editorial LEX NOVA, S.A.
General Solchaga, 48
47008 Valladolid

Fotocomposición e impresión:
GRAFOLEX, S.L.
Fernández Ladreda, 16-17
(Polígono de Argales)
47008 Valladolid

Depósito Legal: VA. 971-1997
I.S.B.N.: 84-7557-963-9

Este libro no podrá ser reproducido total o parcialmente, ni transmitirse por procedimientos electrónicos, mecánicos, magnéticos o por sistemas de almacenamiento y recuperación informáticos, o cualquier otro medio, sin el permiso previo por escrito del titular del Copyright.

	Página
III. INTERPRETACIONES DEL INGRESO A CUENTA POR RETRIBUCIONES EN ESPECIE EN LA LEY DE 1991	203
1. El ingreso a cuenta a imagen de la retención	204
2. La singularización del ingreso a cuenta de las retribuciones en especie y la posibilidad de un reembolso a favor de su pagador	207
IV. PERSPECTIVAS DE FUTURO DEL INGRESO A CUENTA DE LAS RETRIBUCIONES SALARIALES EN ESPECIE	210

TEMA IX

EL INGRESO A CUENTA SOBRE RETRIBUCIONES DEL TRABAJO EN ESPECIE

Una vuelta a viejas polémicas

(Juan López Martínez y José Manuel Pérez Lara)

I. IDEAS PREVIAS	221
II. REGIMEN JURIDICO	225
1. Modalidad de pago a cuenta	225
2. Relación jurídica compleja	231
2.1. Relación jurídica existente entre el pagador de rendimientos y la Hacienda Pública	231
2.2. Relación jurídica existente entre el perceptor de rendimientos y la Hacienda Pública	234
2.2.1. Integración de la retribución en especie como rendimiento del perceptor	235
2.2.2. Presunción de los ingresos a cuenta	235
2.2.3. El problema del rendimiento neto	237
2.3. Relación jurídica que se establece entre pagador y receptor de rendimientos en especie	240
III. NATURALEZA JURIDICA	241
IV. ¿DERECHO AL RESARCIMIENTO?	246
V. COMPETENCIA JURISDICCIONAL	255
VI. RECAPITULACION	264

TEMA X

PRESUNCION DE RETENCION Y ELEVACION AL INTEGRO. ¿ES ACONSEJABLE EL CAMBIO DE MODELO DE RETENCION A CUENTA?

(Carlos Palao Taboada)

I. INTRODUCCION	271
II. SIGNIFICADO DE LA PRESUNCION DE RETENCION	271

SUMARIO — TEMA IX

I. IDEAS PREVIAS.

II. REGIMEN JURIDICO.

1. Modalidad de pago a cuenta.
2. Relación jurídica compleja.
 - 2.1. Relación jurídica existente entre el pagador de rendimientos y la Hacienda Pública.
 - 2.2. Relación jurídica existente entre el perceptor de rendimientos y la Hacienda Pública.
 - 2.2.1. Integración de la retribución en especie como rendimiento del perceptor.
 - 2.2.2. Presunción de los ingresos a cuenta.
 - 2.2.3. El problema del rendimiento neto.
 - 2.3. Relación jurídica que se establece entre pagador y receptor de rendimientos en especie.

III. NATURALEZA JURIDICA.

IV. ¿DERECHO AL RESARCIMIENTO?

V. COMPETENCIA JURISDICCIONAL.

VI. RECAPITULACION.

I. IDEAS PREVIAS

Son muchos los aspectos en los que podríamos incidir a la hora de abordar la evolución de nuestra imposición directa en estos últimos veinte años; evolución que no siempre ha caminado por la senda trazada y que en la mayor parte de las ocasiones, se ha dirigido por múltiples caminos sin un rumbo claro, sin un plan preestablecido, que ha ocasionado que nuestros legisladores apenas desbrocen la maleza de una pradera que los ha guiado por senderos circulares, sin ir a ninguna parte y sin más guía que la estrictamente recaudatoria.

La indicada reflexión, por desventurada e injusta que parezca, no responde sino a la visión que quienes suscriben las presentes líneas, han ido experimentando a lo largo del estudio de las innumerables “reformas tributarias”, unas realizadas, otras intentadas, las más simplemente esbozadas entre el valor taumatúrgico de la letra impresa de los Boletines Oficiales del Estado.

En efecto, elíjase la institución impositiva que se quiera, —por no hablar del mal llamado “sistema tributario”—, para observar en la misma una línea zigzagueante impropia de cualquier construcción lógica que se dirija a conseguir los objetivos de seguridad y certeza en el Derecho.

Y no hablamos de cuestiones adjetivas, sino que la dislexia legislativa se ha ido imbricando en los aspectos más nucleares de la institución tributaria. Pudiera parecer una hipérbole intencionada, pero los “llamados” elementos esenciales del tributo, con el paso del tiempo, a golpe de modificación normativa, se han ido difuminando de tal modo, que los esfuerzos de construcción de los elementos conceptuales de este sector de la normativa, a los que tanto debemos, se han tornado estériles —no ya fungibles— sino absolutamente irreconocibles.

El hecho imponible, ya no es lo que era; las categorías tributarias, se difuminan entre las “prestaciones patrimoniales de carácter público”; los sujetos llamados al pago de los tributos, han quedado huérfanos de régimen jurídico; los elementos de cuantificación de los tributos no responden a los índices de capacidad económica que intentan medir; la obligación tributaria, poco tiene que ver con el concepto de deuda; los expedientes técnicos previstos por el ordenamiento ante las distintas patologías ocasionadas por el no pago de los tributos, no conservan su finalidad inicial, y todo vale para todo; los procedimientos de gestión de los tributos, se oscurecen entre la fungibilidad de competencias administrativas y se contaminan con principios procesales que le son tan ajenos...; el “enturbiamiento conceptual” extre-

madamente pernicioso para la coherencia interna de nuestro ordenamiento es tan patente, que sólo un esfuerzo hacia la sencillez, la vuelta a la técnica jurídica y hacia el "sistema", puede librarnos de situaciones alejadas de los parámetros de justicia de los cuales nunca debimos de apartarnos.

Y como para muestra, vale un botón, hemos elegido como tema para su incorporación en la presente obra, el análisis jurídico de los ingresos a cuenta sobre las retribuciones en especie que presenta sus implicaciones sobre dos de los elementos esenciales arriba aludidos: la articulación jurídica de los llamados al pago del tributo y el propio concepto de deuda tributaria.

Las nuevas necesidades de la gestión de los tributos, y cómo no, las necesidades recaudatorias de un Estado social y democrático de Derecho, reclaman una gestión rápida, eficaz y fluida de los ingresos tributarios con los que hacer frente a las necesidades públicas ⁽¹⁾. Y sin duda, uno de los expedientes técnicos que más han contribuido a hacerlo posible ha sido la generalización y diversificación de los pagos a cuenta, teniendo en cuenta que en la actualidad, hemos de entender por tales a las retenciones, los ingresos a cuenta y los pagos fraccionados.

Es conocida la evolución sufrida por la retención tributaria, en relación a la cual podemos constatar, como, antes de la reforma de 1978, las personas llamadas a practicar la retención tenían la consideración de sujeto pasivo sustituto, para pasar a ser un sujeto colaborador con la Hacienda Pública ⁽²⁾, siendo en la actualidad, tras las últimas reformas de la Ley General Tributaria, un sujeto deudor principal de una deuda tributaria de carácter no contributivo, sin que esta evolución, que en modo alguno es un simple cambio de nomenclatura, se encuentre revestida de una plasmación del régimen jurídico que le resulte aplicable.

De forma similar a lo acontecido por la reforma de 1978 en la que se potenció la figura del retenedor, naciendo una polémica en relación con su naturaleza y régimen jurídico que aún perdura en el tiempo, nos encontramos hoy, con la potencialización de otro pago a cuenta como son los ingresos a cuenta, reverdeciendo, en torno a ellos, viejas polémicas. A ellas, queremos dedicar cuanto sigue.

En efecto, con la promulgación de la Ley 18/1991 reguladora del nuevo IRPF, y fundamentalmente, con la articulación de su desarrollo reglamen-

(1) En efecto, como nos ponía de manifiesto el prof. CASADO OLLERO, G., en "La colaboración con la Administración tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones para con el fisco". *Rev. Hacienda Pública Española*, núm. 68, 1981, p. 151: "... no cabe desconocer que la «bondad» de un sistema fiscal no depende sólo, y casi se diría que ni siquiera principalmente, de la estructura y conformación de las principales figuras impositivas, sino que la «funcionalidad» que, en términos de justicia y eficiencia, sea capaz de imprimirle la Administración tributaria ocupada de su gestión".

(2) Vid. en este sentido a CASADO OLLERO, G., en ob. cit. Vid también del mismo autor "De la imposición de producto al sistema de retenciones y fraccionamiento de pago en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (I). La retención a cuenta". En *Civitas, Rev. Española de Derecho Financiero*, núm. 21, 1979, pp. 55 a 83.

tario — RD 1841/1991—, se produce la aparición *ex novo*, de la figura de los *ingresos a cuenta* sobre las retribuciones del trabajo en especie.

No obstante, “*los ingresos a cuenta*”, sobre prestaciones en especie que traen su causa de otras fuentes de rendimientos, comienzan su existencia en nuestro ordenamiento jurídico con la promulgación de la Ley 14/1985, de 29 de mayo, sobre el régimen fiscal de determinados Activos Financieros, desarrollada por el Real Decreto 2027/1985, de 23 de octubre; en los que ya se preveía la aplicación de los denominados ingresos a cuenta en los supuestos de retribuciones en especie abonadas por las entidades financieras ⁽³⁾.

La novedad introducida en la nueva Ley del IRPF, consiste en aplicar esta figura del *ingreso a cuenta*, a las prestaciones en especie del trabajo, con lo que, para determinar su alcance se ha de establecer su conexión con las normas de valoración que han de aplicarse a dichas retribuciones.

En relación a los rendimientos del trabajo, en los que se inscriben básicamente tanto la aludida reforma, como el presente trabajo, nos dirá la exposición de motivos de la ley del Impuesto que “... las retribuciones del trabajo en especie —es una— fórmula retributiva que está tomando un gran auge y que carecía de un marco normativo adecuado”, de forma que, aunque resulte discutible el éxito en el señalado objetivo, parece evidente que una de las intenciones de la señalada modificación, además de tratar de conseguir la tributación efectiva de las mismas ⁽⁴⁾, es conseguir que las retribuciones

(3) Concretamente con su aparición se pretende dar solución a aquellas situaciones donde es imposible practicar la oportuna retención como ocurría en las retribuciones en especie del capital mobiliario, y de igual forma se establecía en la normativa de referencia una retención, que el reglamento la calificó de ingreso a cuenta, sobre ciertos rendimientos no devengados y sobre los rendimientos de capital mobiliario presuntos y, para cuando los intereses de un capital se liquidasen en plazos superiores al año, teniendo que efectuarse un ingreso a cuenta de la retención definitiva. Así, el artículo 2.4 de la ley dispone: “Los Bancos, Cajas de Ahorro y demás Entidades Financieras que retribuyan el capital mobiliario mediante cualquier tipo de retribución en especie vendrán obligados a ingresar a cuenta Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades del perceptor, el 18 por ciento del valor de dichos rendimientos. Las retribuciones en especie de estas operaciones se valorarán según el precio de mercado de los bienes entregados o de los servicios prestados directa o indirectamente”.

Hemos de situar en la Ley de Activos Financieros el antecedente normativo del ingreso a cuenta en cuanto que, como nos pone de manifiesto MORENO FERNANDEZ, J.I., *Las retribuciones en especie del trabajo personal en el Ley del IRPF*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 1994, p. 450, —nota 887— “no debe confundirse la figura concreta del ingreso a cuenta sobre las retribuciones en especie, con la general que había que ingresar a cuenta en el IGRPF, que como apuntaba E. ESEVERRI era «una disposición de carácter técnico que permite a los sujetos pasivos diluir el coste de sus obligaciones a lo largo del período impositivo de forma paralela a la obtención de rentas gravables facilitando de esta forma su cumplimiento. (...) Este ingreso previo se facilita en función de la cuota líquida determinada por este impuesto». La diferencia pues es aparente: mientras el ingreso a cuenta existente en materia de retribuciones en especie se gira sobre su valor (base imponible), el ingreso a cuenta que existía sobre el Impuesto General se aplicaba sobre la cuota líquida”.

(4) Como se desprende del Informe sobre la Reforma de la Imposición Personal sobre la Renta y el Patrimonio, Ed. MEH e IEF, Madrid, 1990, p. 53.

en especie reciban el mismo tratamiento fiscal que las retribuciones dinerarias ⁽⁵⁾, para ello, el sistema ideado ante la específica naturaleza de estas contraprestaciones laborales, supone considerar el valor de la prestación en especie como la suma del valor fiscal de la misma más el ingreso a cuenta realizado ⁽⁶⁾, sólo, de esta forma, se conseguirá "asimilar en todos sus aspectos: obligación de información, pagos a cuenta, (...) y en la carga fiscal efectiva una retribución en especie a las entregas dinerarias" ⁽⁷⁾.

Evidentemente, tras la incorporación indicada se halla, y de manera más que destacada, el intento de someter a un mayor control este tipo de rendimientos que iba adquiriendo un gran volumen y dialécticamente a tal hecho, convirtiéndose en una importante bolsa de retribuciones eludidas al impuesto ⁽⁸⁾. Pero junto a lo anterior, "la aparición de los ingresos a cuenta

Aunque para algún sector de la doctrina se podría haber obtenido el mismo resultado sin la necesidad de los ingresos a cuenta, bastando con el establecimiento de un deber de información por parte del pagador de retribuciones en especie. En este sentido el Equipo Editorial de la *Rev. Jurisprudencia Tributaria*, núm. 92, enero 1997, p. 12, en la presentación: "d) Incompetencia de los Tribunales Económico-Administrativos para reconocer del resarcimiento del ingreso a cuenta por retribuciones en especie": "... Hubiera bastado con imponer al pagador el deber de proporcionar a la Administración Tributaria la información necesaria para controlar ese tipo de rendimientos, condicionando incluso la deducibilidad del correlativo gasto al cumplimiento de tal deber y conminado con las sanciones legales", añadiendo además en la *Rev. Jurisprudencia Tributaria*, tomo II, 1995 en la presentación 28, "Naturaleza de la retención efectuada por el empleador para compensar el ingreso a cuenta de las retribuciones en especie", p. 1585 considera que: "... ninguna necesidad existía de establecer el ingreso a cuenta, a no ser que se haya buscado también el efecto recaudatorio de anticipación de ingresos que todo pago a cuenta de un impuesto futuro produce. Nos inclinamos a pensar que el objetivo recaudatorio no era relevante, pues los pagos en especie representan una parte muy pequeña del total de rentas y aún será mejor si desaparece el incentivo de su desconocimiento por la Hacienda Pública".

(5) Es decir, a través de estos ingresos a cuenta se pretende obtener una doble finalidad, por un lado, equiparar el tratamiento de las retribuciones en especie con las dinerarias y, por otro, garantizar la real tributación de las retribuciones en especie. Como ponen de manifiesto, CARBAJO VASCO, D., LOPEZ TELLO y DIAZ AGUADO, *Todo sobre la reforma fiscal: Renta, Patrimonio, Sociedades y no residentes*, Ed. Praxis, Barcelona, 1991, p. 144. En este sentido, entre otros a MALVAREZ PASCUAL, L.A., "El ingreso a cuenta sobre las retribuciones de trabajo percibidas en Especie", *Rev. Estudios Financieros*, núms. 125-126, 1993.

Por otro lado, no faltan opiniones que, desde posiciones distintas a las mantenidas en el presente trabajo, como desarrollaremos posteriormente, sitúan la finalidad de la reforma no en la equiparación jurídico tributaria de las prestaciones dinerarias y las prestaciones en especie, sino simplemente en desincentivar esta última especie retributiva.

(6) De esta forma la equiparación conceptual entre las distintas rentas del trabajo se comenzaría a producir al menos desde el punto de vista teórico: "Es decir: Retribuciones dinerarias: Rendimiento bruto = rendimiento neto + importe retenido; Retribuciones en especie: Rendimiento bruto = valor fiscal + ingreso a cuenta; Ingreso a cuenta = valor fiscal x porcentaje de retención". GAGO RODRIGUEZ, A., y ALVAREZ VILLAMARIN, J.C., "La tributación de las rentas laborales en especie: algunas cuestiones polémicas", *Rev. Crónica Tributaria*, núm. 66, 1993, p. 28.

(7) CARBAJO VASCO, D., "Retribuciones en especie exoneradas en el IRPF", *Rev. Crónica Tributaria*, núm. 66, 1993, p. 8.

(8) Y ello a pesar que un sector de la doctrina, por razones que no alcanzamos a comprender, señala que el ingreso a cuenta como elemento de control depende exclusivamente de la colaboración empresarial, relativizando de esta forma su importancia para el control de estas prestaciones. Vid entre otros a MORENO FERNANDEZ, J.I., "¿Derecho del Trabajo

supone, posiblemente, un paso más en la evolución de los gravámenes en la fuente dentro del ámbito de la imposición directa”⁽⁹⁾, planteándose la problemática de las especificidades de la figura jurídica a través de la cual se manifiesta este gravamen en la fuente.

En efecto, en conexión con esto último, hemos de poner de manifiesto que el análisis del ingreso a cuenta, ha de ser realizado desde la óptica de su inserción en los pagos a cuenta⁽¹⁰⁾, y sólo desde esta perspectiva, a nuestro juicio, podrán ser abordados los problemas que ha suscitado su nacimiento, que nos recuerdan otros momentos hoy día ya superados⁽¹¹⁾, pero en los que se plantearon semejantes interrogantes a los que han sido formulados con la introducción de los ingresos a cuenta⁽¹²⁾.

La especial incidencia que la operatividad de los ingresos a cuenta proyecta sobre las relaciones laborales, así como la importancia que para la propia pervivencia o desarrollo de las prestaciones en especie, y aún más, para el esquema conceptual del pago a cuenta, proyectará las soluciones que se planteen a los interrogantes suscitados, nos ha llevado, prescindiendo de soluciones apriorísticas, a realizar un estudio que partiendo de su régimen jurídico y de la localización en el mismo de su auténtica naturaleza jurídica, se centre en el esquema intersubjetivo, que será el que a nuestro juicio, nos ofrezca las verdadera dimensión de la problemática abordada.

II. REGIMEN JURIDICO

1. MODALIDAD DE PAGO A CUENTA

Desde el punto de vista de su operatividad en el ámbito del Derecho Tributario, el régimen jurídico de los ingresos a cuenta aplicables ante pres-

versus Derecho Tributario? La traslación del ingreso a cuenta en las retribuciones en especie”, *Rev. Impuestos*, núm. 12, 1994, pp. 20 y ss.

(9) ALGUACIL MARI, María del Pilar, “Breve apunte sobre la figura del ingreso a cuenta: régimen jurídico y relaciones con la retención a cuenta”, *Rev. de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núms. 231-232, 1994, p. 760.

(10) En palabras de CARBAJO VASCO, D. “la estructura del ingreso a cuenta no sólo se precisa sino que se integra con las retenciones de los rendimientos del trabajo y, además, se extiende a las retribuciones en especie sobre los rendimientos del capital mobiliario — artículo 54— y a las derivadas de las actividades profesionales — artículo 55—”. En “Retribuciones en especie exoneradas en el IRPF”, *Rev. Crónica Tributaria*, núm. 66, 1993, p. 10.

(11) En efecto, estamos de acuerdo con ALGUACIL MARI, M.^a del Pilar, al enmarcar este fenómeno en el proceso tendente a profundizar en el hecho de establecer figuras jurídicas que detraigan el gravamen en la fuente de los rendimientos, y fundamentalmente en considerar que en este proceso, tal y como ha ocurrido en los pasos precedentes en esta evolución, surgen nuevas figuras jurídicas, que recogiendo las ventajas ofrecidas por su precedente, así como sus límites operativos, profundice en la consecución de los objetivos trazados por el legislador a la hora de establecer los distintos gravámenes en la fuente. Vid. “Breve apunte sobre la figura del ingreso a cuenta: régimen jurídico y relaciones con la retención a cuenta”, *Rev. de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núms. 231-232, 1994, pp. 760 y ss.

(12) Para ello y desde la perspectiva fiscal baste recordar las polémicas acaecidas con la aparición de la retención a cuenta con respecto a la retención indirecta definitiva, y esta a su vez, con respecto a la retención directa (vid. autor y ob. ult. cit., p. 760). De igual forma, las repercusiones de la implantación del ingreso a cuenta, nos recuerdan desde la óptica del Derecho del Trabajo, a las polémicas acontecidas tras la promulgación del Estatuto de los Trabajadores que prohibía el pago de los impuestos y cuotas de la seguridad de los trabajadores con cargo a los empresarios.

taciones en especie, hemos de localizarlo básicamente en los artículos 26, 27 y 98 de la LIRPF, y en los artículos 53 a 60 del RIRPF.

No obstante, en esta enumeración de preceptos, se proyecta una cuestión añadida, en absoluto baladí, que por ahora denominaremos como déficit de legalidad a la hora del establecimiento del régimen jurídico de los mismos.

En efecto, si el artículo 26 de la Ley se limita a definir la prestación en especie y a enumerar las más representativas, y el artículo 27 se centra en establecer las reglas de valoración de las prestaciones en especie y en señalar que el ingreso a cuenta se calculará sobre los valores obtenidos en virtud de las enunciadas reglas, de manera que el rendimiento neto del trabajo personal ⁽¹³⁾ por las prestaciones en especie quedará constituido por la suma del valor fiscal establecido para las mismas, más el ingreso a cuenta calculado; en el artículo 98 de la LIRPF, sólo se alude a los ingresos a cuenta, y aun así de forma indirecta, en la rúbrica del precepto "*retenciones y otros pagos a cuenta*", realizando una más que dudosa remisión reglamentaria.

Será el RIRPF el que trata de completar, de forma insuficiente, el régimen jurídico de este tipo de pagos a cuenta. En primer lugar, lleva a cabo una extensión ⁽¹⁴⁾ de los casos en que se debe efectuar el ingreso a cuenta, así, si la Ley sólo hace referencia a las retribuciones en especie del trabajo personal, el Reglamento en su artículo 43, añade a las retribuciones en especie calificadas como rendimientos del capital mobiliario, de actividades profesionales, agrícolas y ganaderas ⁽¹⁵⁾ y de determinadas participaciones en

(13) Sin perjuicio de que con posterioridad deberemos profundizar sobre el alcance de la expresión "rendimiento neto" aplicada al régimen de los ingresos a cuenta estudiados.

(14) Esta extensión de la obligación del ingreso a cuenta a través de la normativa reglamentaria es objeto de crítica por la falta de respeto al principio de reserva de Ley, especialmente lo referente a la participación en premios y las actividades profesionales, agrícolas y ganaderas, ya que los otros dos tipos de rendimientos podemos encontrar su justificación legal en la propia Ley del IRPF (artículos 27.2 y 98) y la Ley 14/1985, sobre Régimen Fiscal de determinados Activos Financieros, respecto a los rendimientos del trabajo personal y capital mobiliario, respectivamente. Así, en este sentido, el Equipo Editorial de la *Rev. Jurisprudencia Tributaria*, núm. 55, 1995, p. 15: "nos parece que —independientemente de su razonabilidad— no puede obviarse y despreciarse de tal manera la reserva de ley tributaria y nos inclinamos por aseverar la clara ilegalidad del texto reglamentario en ese desarrollo que efectúa del ingreso a cuenta..."

Vid. PEREZ ROYO, Ignacio, *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1992, p. 355. ROZAS VALDES, J.A., *Rendimientos del trabajo en especie*, Cuadernos Civitas, Ed. Civitas, Madrid, 1993, pp. 129 y 138. GUINDOS, R., "Algunas consideraciones al tratamiento de las retribuciones en especie en el IRPF", *Rev. Actualidad Tributaria*, núm. 43, 23-29 de noviembre de 1992, pp. D-1021 y D-1022. GIMENEZ REYNA E. y ZURDO RUIZ-AYUCAR, I., "Los rendimientos del trabajo en el nuevo IRPF", *Rev. Impuestos*, tomo I/1992, p. 203.

Una situación parecida se dio bajo la vigencia de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del IRPF, donde se dudaba de la cobertura legal de la extensión de la retención dada por vía reglamentaria a —actividades profesionales y artísticas—, situaciones no mencionadas en la Ley —trabajo personal y capital mobiliario—. Sobre las distintas tesis, COLLADO YURRI-TA, Miguel Angel, *La retención a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Ed. Civitas, Colección "Estudios de Derecho Financiero y Tributario", Madrid, 1992, pp. 25 a 27.

(15) La incorporación de los rendimientos de actividades agrícolas o ganaderas se efectuó a través del Real Decreto 2414/1994, de 16 de diciembre, por el que se modifica el Re-

sorteos, concursos o rifas ⁽¹⁶⁾, quedando excluidos los rendimientos de capital inmobiliarios y de actividades empresariales ⁽¹⁷⁾.

A pesar de la Ley del Impuesto solamente establece los ingresos a cuenta en relación con las retribuciones en especie de carácter laboral, consideramos que esos pagos a cuenta se pueden extender a otras clases de rentas, dejando el legislador esta cuestión en manos del ejecutivo para su determinación en la norma reglamentaria, como así ha ocurrido ⁽¹⁸⁾, al establecer de forma genérica que a todas las rentas sujetas al impuesto, cabe la posibilidad de aplicarles el sistema de "retenciones o de otros pagos a cuenta", siendo el reglamento el que concrete las rentas en especie que se ven afectadas por los ingresos a cuenta ⁽¹⁹⁾. Aunque con esta interpretación se trate de salvar la legalidad de la extensión de supuestos reglamentarios no es motivo para no destacar el déficit de regulación de esta institución, que aparece meramente perfilada, siendo necesario un correcto desarrollo legal.

En la manera apuntada será básicamente la sección 3.ª, del capítulo II, del título 4.º del Reglamento del Impuesto donde se establecerá la fórmula de cálculo del ingreso a cuenta; de forma que, según nos aclara el artículo 53.1, para los ingresos a cuenta sobre las retribuciones en especie del trabajo, la cuantía del mismo se calcula aplicando al valor fiscal de la prestación en especie —determinados según las reglas establecidas en la Ley del Impuesto— el porcentaje resultante de aplicar la tabla de retenciones teniendo exclusivamente en cuenta el montante de la prestación dineraria ⁽²⁰⁾. Esta-

glamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en materia de actividades agrícolas y ganaderas, rentas no sometidas a retención o ingresos a cuenta y cuantía de los pagos fraccionados, (BOE núm. 303, de 20 de diciembre).

(16) Como supuesto particular, se establece la obligación del ingreso a cuenta en los casos de transmisión de bienes inmuebles por sujetos pasivos no residentes que operen sin establecimiento permanente, cuando no existe contraprestación dineraria, (artículo 19. Uno de la LIRPF, artículo 73 del RIRPF y artículo 57.2 de la LIS).

(17) Tras la derogación de los artículos 44. Tres y 57 del RIRPF, por el Real Decreto 536/1997, de 14 de abril, por el que se modifican determinados artículos del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Real Decreto 505/1987, de 3 de abril, y se incorporan determinados preceptos al Real Decreto 765/1995, de 5 de mayo, y al Real Decreto 2027/1995, de 22 de diciembre (BOE núm. 98, de 24 de abril), con efectos a partir del 25 de abril de 1997, se suprime la obligación, que se estableció en la redacción originaria, de practicar el oportuno ingreso a cuenta en los supuestos de estimación de rendimientos del artículo 8 y de las operaciones vinculadas, del artículo 8 de la Ley.

(18) Además, algo parecido ocurre con las retenciones en la actual Ley, donde en base al artículo 98.1, considera, COLLADO YURRITA, Miguel Angel, *La retención a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Ed. Civitas, Colección "Estudios de Derecho Financiero y Tributario", Madrid, 1992, p. 29 que "en este precepto que estamos examinando, el legislador no ordena que todas las rentas gravadas por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas deban ser sujetas a retención a cuenta por parte de la persona jurídica o, en su caso, física, que las satisfaga, ni tampoco establece una enumeración de las rentas que deban serlo, sino que deja libertad al Reglamento para que precise esta cuestión".

(19) Déficit que no se produce en el artículo 146.1 de la LIS, al establecer de forma expresa que: "Las entidades, incluidas las comunidades de bienes y las de propietarios, que satisfagan o abonen rentas sujetas a este Impuesto, *estarán obligados* a retener o a efectuar ingresos a cuenta, en concepto de pago a cuenta, la cantidad que se determine reglamentariamente e ingresar su importe en el Tesoro en los casos y formas que se establezcan..."

(20) Con un límite mínimo de porcentaje de un 15 por ciento, que será el aplicable —salvo en prestaciones realizadas en Ceuta y Melilla que será del 7'5 por ciento— si de las reglas expuestas resultase un porcentaje inferior.

bleciendo en sus apartados siguientes las excepciones en las que no se practicarán los ingresos a cuenta ⁽²¹⁾. En los artículos siguientes se determina el cálculo del ingreso a cuenta para las otras clases de rendimientos sujetas a este impuesto, afectas por esta modalidad de pago a cuenta ⁽²²⁾.

Por su parte resulta a nuestro juicio, extremadamente interesante resaltar cómo en el artículo 59 del reseñado reglamento del impuesto, existe una equiparación absoluta entre las obligaciones del sujeto retenedor y del sujeto obligado a ingresar a cuenta. Equiparación que preside la totalidad de las pocas referencias que al régimen jurídico de los ingresos a cuenta se realizan en nuestro derecho positivo, y que vuelve a ponerse de manifiesto en el artículo 60 del RIRPF, en el que, en su apartado segundo, tras hacer lo propio con las retenciones en el párrafo precedente, se establece la presunción de que el ingreso se ha efectuado, debiendo por lo tanto tenerse en cuenta, en todo caso, tanto para su incorporación en las bases de tributo, como para el cálculo de la cuota diferencial del mismo.

Del esbozado régimen jurídico, amén de los problemas de legalidad aludidos sobre los que tendremos oportunidad de volver en otro momento del presente trabajo y de la parquedad con el que aparece regulado ⁽²³⁾, destaca por un lado lo que CARBAJO denomina integración con las retenciones del trabajo ⁽²⁴⁾, en cuanto que el cálculo de los ingresos a cuenta se hace depender del volumen de las retribuciones dinerarias, siendo por lo tanto diferente ante una misma prestación en especie satisfecha a trabajadores, aun de la misma empresa, pero con diferentes retribuciones en dinero ⁽²⁵⁾. Del mismo

(21) Quedarán, por otra parte, exoneradas de efectuar el ingreso a cuenta, las aportaciones del promotor a un Plan de Pensiones sistema empleo, así como, por las cantidades que satisfechas por empresarios para sistemas de previsión alternativos que hayan sido objeto de imputación a las personas a quienes se vinculen las prestaciones y, en el caso, en que el importe de la valoración de las retribuciones en especie anuales a recibir por el perceptor sea inferior a 50.000 pesetas.

(22) En el caso de retribuciones en especie del capital mobiliario, como regla general, según el artículo 54 del RIRPF, será el resultado de aplicar al valor de adquisición o coste para el pagador incrementando en un 25 por ciento el porcentaje de retención del 25 por ciento. De igual forma en el caso de premios en especie, artículo 58 del RIRPF.

El importe del ingreso a cuenta de las retribuciones en especie de actividades profesionales y empresariales, de acuerdo con el artículo 55 del RIRPF, se obtendrá multiplicando la valoración del artículo 27 de la Ley por el porcentaje de retención aplicable a estas actividades, que es por regla general, del 15 por ciento para actividades empresariales, y del 2 por ciento para actividades agrícolas y ganaderas, salvo las reglas específicas contenidas en el artículo 51 del RIRPF que fija el porcentaje a aplicar.

(23) Que puede resultar a todas luces insuficiente por dejar demasiados interrogantes sobre la figura de reciente creación.

(24) Vid. autor y ob. cit., p. 10.

(25) Cuestión que a un sector de la doctrina ha hecho meditar sobre su respecto a la capacidad económica, y que para nosotros supone una fórmula, que aunque discutible intenta precisamente respetar el meritado principio. Para otro sector doctrinal, la lógica de la retribución en especie conllevaría a la aplicación de un porcentaje fijo, como ocurre en los rendimientos de capital. Vid. ROZAS VALDES, J.A., *Rendimientos del trabajo en especie*. Cuadernos Civitas, Madrid, 1994, p. 137. En esta misma línea vid. a PEREZ ROYO, I., *En la nueva regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1992, pp. 93 y ss.; COLAO MARTIN, P.A., en "Rendimientos del trabajo en especie y neutralidad del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *Rev. Impuestos*, núm. 10, mayo 1996, pp. 32 y ss.

modo se ha discutido, por la forma de integración de este tipo de rendimientos en la base (valor fiscal de la retribución + ingreso a cuenta), que con este sistema se mide el coste de la retribución en función del abonante y no la utilidad obtenida por su perceptor, afectando a la progresividad de la tarifa en virtud de unas rentas que no acredita y que en sentido jurídico-civil, no ha obtenido ⁽²⁶⁾, opinión que tampoco puede ser mantenida por los autores de este comentario, ya que tiene en cuenta a nuestro juicio, nada más que la forma de su integración en base sin meditar suficientemente sobre su articulación en la cuota líquida del tributo ⁽²⁷⁾. Tampoco son pacíficas las interpretaciones que sobre la normativa comentada se realizan en torno a la calificación de netos de los rendimientos que se derivan de las prestaciones en especie estudiadas, ¿le es aplicable a las mismas el 5 por ciento de gastos de difícil justificación que la legislación coliga a los rendimientos del trabajo personal? ⁽²⁸⁾ Por último, y quizás sea el tema que más repercusión ha tenido, por lo que dedicaremos un apartado específico en el presente estudio, en el régimen jurídico establecido nada se precisa —a nuestro juicio porque nunca fue necesario— sobre las posiciones jurídico-subjetivas de los diferentes vínculos jurídicos que se generan en la obligación de ingresar a cuenta, ¿se prevé la repercusión de ingreso a cuenta sobre las rentas dinerarias del trabajador?, ¿es posible la traslación jurídica?, ¿se alteran con el funcionamiento diseñado las relaciones entre empresario y trabajador?...

Demasiadas interrogantes, suficientes puntos de fricción, todos ellos aderezados por un claro déficit de legalidad, que no por habitual, deja de ser claramente pernicioso, máxime ante la irrupción en el sistema tributario *ex novo* de la figura objeto de análisis.

A nuestro juicio, el esbozado régimen jurídico y, como tendremos oportunidad de desarrollar posteriormente, la naturaleza del ingreso a cuenta, nos conduce hacia su integración con el resto de los pagos a cuenta, pero ello, no nos debe permitir una vez más, un pleno desapoderamiento en favor de la norma reglamentaria ⁽²⁹⁾, que se proyecta e incide directamente sobre los problemas de régimen jurídico antes aludidos.

(26) Vid. AGUACIL MARI, María del Pilar, "Breve apunte sobre la figura del ingreso a cuenta: régimen jurídico y relaciones con la retención a cuenta", *Rev. de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núms. 231-232, 1994, pp. 765 a 767.

(27) Amén de que, como se expondrá posteriormente, si la retribución en especie no debe ser cuantificada en función del coste que supone para su pagador, tampoco tienen necesariamente que medir la utilidad que reporta al asalariado.

(28) Una síntesis de ambas posturas podemos encontrar entre otros en el trabajo de GAGO RODRIGUEZ, A., y ALVAREZ VILLAMARIN, J.C., "La tributación de las rentas laborales en especie: algunas cuestiones polémicas", *Rev. Crónica Tributaria*, núm. 66, 1993, pp. 25 y 26.

(29) Ya que como han señalado entre otras las sentencias del TS de 17 de mayo y 29 de noviembre de 1986, el presupuesto de hecho que se deriva de la obligación de retener —a nuestro juicio con igual motivo la obligación de efectuar los ingresos a cuenta— ha de estar reservado a la ley, sin que ello implique "una deslegalización de los supuestos específicos absolutamente plausible", que en modo alguno a nuestro juicio, significa una deslegalización del régimen jurídico de los ingresos a cuenta estudiados.

En efecto, de forma, si se quiere reincidente ⁽³⁰⁾, se produce una "curiosa" remisión reglamentaria, que sólo existe si identificamos el concepto de la retención al que se refiere el artículo 98 de la LIRPF, con el de ingreso a cuenta, o si hacemos descansar la aludida remisión reglamentaria en la simple rúbrica del precepto legal. Ante las deficiencias jurídicas apenas referenciadas, para una verdadera comprensión de la problemática objeto de estudio, debemos orientar nuestro esfuerzo en el análisis de las distintas relaciones intersubjetivas que se proyectan en la operatividad del pago a cuenta analizado, que como ha quedado reflejado líneas arriba, serán en definitiva, las que nos sitúen en condiciones de resolver, con un mínimo de coherencia, las cuestiones planteadas.

En este sentido, a nuestro juicio, los ingresos a cuenta van a proyectar una relación jurídica compleja, que básicamente consiste, en que determinadas personas, aquellas que en base a un título deben satisfacer retribuciones en especie del trabajo, capital mobiliario, actividades profesionales, agrícolas y ganaderas o determinados premios, se ven obligados a ingresar una determinada cantidad de dinero —ingreso a cuenta— en la Hacienda Pública, a favor de la persona que obtiene ese tipo de rendimientos en especie. Pues bien, este presupuesto de hecho, que da lugar al nacimiento del ingreso a cuenta, va a generar tres relaciones jurídicas, debido a la pluralidad de sujetos que intervienen y por el distinto contenido de cada una de ellas, así nos encontramos la relación que se establece:

a) Entre el pagador de las retribuciones en especie y la Hacienda Pública. Una relación jurídica consistente en la persona que viene obligada a efectuar un ingreso a la Hacienda Pública con carácter definitivo para ella, pero a cuenta de una tercera persona, que es el perceptor de las retribuciones en especie por cualquiera de los rendimientos anteriores. Junto a los señalados vínculos jurídicos, el obligado a ingresar a cuenta, ha de cumplir con sus correspondientes deberes de información.

b) Entre el perceptor de las retribuciones en especie y la Hacienda Pública. Una segunda relación jurídica, que es la que se establece entre la Hacienda Pública y la persona que ha recibido las retribuciones en especie y se ha efectuado un ingreso a cuenta a su favor para ser integrado en la futura obligación que podrá nacer por la realización del hecho imponible de su impuesto.

c) Entre el pagador y el perceptor de las retribuciones en especie. Otra relación jurídica que viene determinada por la participación de dos particulares, por un lado la persona que satisface rendimientos en especie y viene obligada a efectuar el ingreso a cuenta y por otro, la persona

(30) Un proceso muy similar aconteció con la Ley 14/1985, de Activos Financieros y su Decreto de desarrollo RD 2027/1985, en el que la remisión se realiza por simple asimilación entre el concepto de Retención e Ingreso a cuenta, o dicho de otra forma, el concepto legal de Retención, queda especificado en la normativa reglamentaria como Ingreso a cuenta. En términos similares vid. AGUACIL MARI, M.^a del Pilar, "Breve apunte sobre la figura del ingreso a cuenta: régimen jurídico y relaciones con la retención a cuenta", *Rev. de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núms. 231-232, 1994, pp. 791 a 793.

perceptora de las retribuciones en especie a cuyo nombre se efectúa el ingreso a cuenta en el Tesoro Público.

Estas relaciones jurídicas dan lugar al nacimiento de unas obligaciones-deberes y de unos derechos de acuerdo con las partes intervinientes en las mismas, que sin embargo serán para ellas indisponibles, al tratarse de presupuestos que vienen establecidos por Ley.

Al tratar de realizar el estudio del régimen material de los ingresos a cuenta que tienen como desencadenante las retribuciones en especie y, por tanto, de estas tres relaciones jurídicas, debemos partir de que dicha figura no aparecía recogida en la LGT ⁽³¹⁾, como pretendida norma codificadora, y que será a partir de la Ley 25/1995, de 20 de julio, de reforma parcial de dicha Ley, donde en diferentes preceptos apenas se alude a la figura de los “ingresos a cuenta”, como son los artículos 58.1, 77.3.b) y 88.3, que como veremos sólo hacen referencia a la relación establecida entre el obligado a efectuar el ingreso a cuenta y la Hacienda Pública. Teniendo que acudir a la normativa de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para tener conocimiento más completo de su régimen jurídico.

Pero, profundicemos sobre las mismas.

2. RELACION JURIDICA COMPLEJA

2.1. RELACION JURIDICA EXISTENTE ENTRE EL PAGADOR DE RENDIMIENTOS Y LA HACIENDA PUBLICA.

Esta primera relación, que sólo se aparta del régimen jurídico del retenedor ante la imposibilidad de practicar la retención sobre una retribución en especie ⁽³²⁾, por lo que se hace necesario la incorporación del “*ingreso a cuenta*”, va a consistir en que la persona que satisface este tipo de retribuciones no dinerarias, deberá ingresar una determinada cantidad —ingreso a cuenta— a la Administración Tributaria a cuenta de una futura obligación

(31) Tras la reforma de la LGT, por la Ley 10/1985, de 20 de julio, aparecen mencionados los ingresos a cuenta pero con un significado distinto al que en este momento estamos tratando, así en el artículo 77.4.d) exonera de responsabilidad cuando el ingreso se ha efectuado en una oficina tributaria distinta a la que le correspondería haber realizado el ingreso.

Con posterioridad en el RD 1684/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el RGR, aparece otra breve referencia, al enumerar a los obligados al pago de deudas tributarias como deudores principales, a aquellas personas que “deban efectuar ingresos a cuenta de cualquier tributo” [artículo 10.1.b)], que como tales, deberá de satisfacer la deuda en primer lugar, (artículo 11.1).

(32) VEGA HERRERO, Manuela, “Las retribuciones en especie del trabajo personal en la nueva Ley del IRPF”, en la obra colectiva, *Estudios Derecho Tributario*, en Memoria de María del Carmen Bollo Arocena, Universidad del País Vasco, Bilbao, 1993, p. 222: “... no es factible practicar retención sobre retribuciones en especie, entendidas en su escrito sentido, es decir, como retribuciones que tienen por objeto un servicio o un bien distinto al dinero (...) Las genuinas retribuciones en especie y la retención son figuras excluyentes entre sí por su propia esencia; es posible, en cambio, la operatividad de la retención en las retribuciones en especie que podríamos denominar atípicas: las que consisten en entregas de dinero”.

principal del perceptor de las mismas. Su obligación consiste en llevar a cabo el ingreso a cuenta quedando extinguida cuando se efectúe el mismo junto "otros deberes accesorios que podríamos denominar de «información»" (33).

De acuerdo con esta actuación, el pagador de rendimientos, no está cumpliendo una obligación de una tercera persona, sino propia, que consiste en el ingreso de una deuda tributaria, como se desprende del artículo 58.1 de la LGT que asigna a los ingresos a cuenta tal calificativo (34). Lo anterior, pese a su, para nosotros, fácil comprensión, tiene gran importancia a los efectos que más adelante analizaremos, por lo que debemos de incidir en el hecho de que tras las últimas modificaciones en la Ley General del ramo, ya no sólo es deuda tributaria la definida en el artículo 55 de dicha Ley, es decir, aquella que cuantifica la obligación tributaria principal como consecuencia de la realización del hecho imponible, sino que tras las aludidas reformas, nos encontramos que distintos presupuestos de hecho van a dar lugar a otro tipo de deudas tributarias, como son, los pagos a cuenta o fraccionados, las cantidades retenidas o que hubieran debido retener y los ingresos a cuenta.

En consecuencia cuando se lleva a cabo el pago del ingreso a cuenta se está realizando un pago liberatorio de una obligación, que no se corresponde con la obligación tributaria principal aún no nacida y que incluso puede no llegar a nacer, al menos en el sentido al que se alude en el artículo 55 de la LGT, sino en calidad de una prestación patrimonial pública distinta, pero que guarda una especial relación con aquélla. Por esta razón, el pagador de rendimientos, de acuerdo con el artículo 77.3.b) tiene la consideración de posible sujeto infractor —"los obligados a ingresar a cuenta"—. Los cuales, según el artículo 79.1.a), realizarán una infracción grave en el caso de haber dejado de ingresar dentro de los plazos reglamentariamente señalados la totalidad o parte de la deuda tributaria, es decir la deuda definida en el artículo 58.1. Dicha infracción grave constituida en la falta de ingreso de los "ingresos a cuenta" correspondientes a las retribuciones en especie lleva aparejada una sanción consistente en una multa pecuniaria proporcional en cuantía del 75 al 150 por ciento, según el artículo 88.3 de la LGT (35), con una reducción del 30 por ciento en caso de que se preste conformidad a la propuesta de regularización. Siendo en consecuencia aplicable a la misma, todos los ex-

(33) VEGA HERRERO, Manuela, "Retribuciones en especie del trabajo personal: valoración, rendimiento computable e ingresos a cuenta", en la obra colectiva, en homenaje al profesor Luis Mateo Rodríguez, *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1995, p. 387.

(34) Artículo 58.1 de la LGT: "La deuda tributaria estará constituida por la cuota a que se refiere el artículo 55 de esta Ley, por los pagos a cuenta o fraccionados, las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener y los ingresos a cuenta".

(35) De esta forma el legislador ha zanjado las críticas vertidas por la doctrina en base a que en la anterior redacción del artículo 88.3 de la LGT, dada por la Ley 10/1985, no se hacía mención a los ingresos a cuenta, solamente a la omisión del ingreso de las cantidades retenidas o que debieron retenerse, lo que impedía aplicar la multa agravada entre 150 y 300 por ciento, sino la multa general entre el 50 y 300 por ciento.

Vid. PEREZ ROYO, Ignacio, *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1992, p. 354.

pedientes técnicos que el ordenamiento alinea frente al no pago tempestivo de la deuda tributaria ⁽³⁶⁾.

A mayor abundamiento, el obligado a ingresar a cuenta, no está llamado al cumplimiento de obligaciones en lugar de una determinada persona, sino que es un "*deudor principal*" —artículo 10.1.b) del RGR—, que ha de cumplir con las consecuencias jurídicas que el ordenamiento alinea por la realización de un determinado presupuesto de hecho: abonar rendimientos en especie.

En este caso la Hacienda Pública ocupa la posición activa de esta relación, es la titular de un derecho de crédito, por tanto acreedora de unas cantidades, que han de ser calculadas en la forma prevista en la normativa del Impuesto sobre la Renta.

Por otro lado, aparte de la prestación de "dar" en que consiste el ingreso de dicho pago a cuenta, en el artículo 59 del Reglamento se lleva a cabo una equiparación con las retenciones estableciendo una serie de prestaciones de "hacer", consistentes en obligaciones formales ⁽³⁷⁾. Debiendo comunicar en el momento en que satisfagan las retribuciones en especie al sujeto pasivo el porcentaje aplicado, según el artículo 59.4 del RIRPF, aunque consideramos que también debería recogerse expresamente el deber de comunicarle el importe de la valoración de la retribución en especie que actúa como base para determinar el importe del ingreso a cuenta.

Una vez determinado el importe de los ingresos a cuenta, éstos, de acuerdo con el artículo 59.1 del RIRPF deberán ser ingresados junto con la presentación de la declaración en los veinte días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero que correspondan por el trimestre natural inmediato anterior y, además, deben de presentar un resumen anual, a través de una declaración en el último plazo de cada año, consignando los datos que figuran el artículo 59.2.

De igual modo, el obligado a ingresar a cuenta tendrá que expedir un certificado al perceptor de las retribuciones en especie que acredite los in-

(36) El legislador, de forma a nuestro juicio incorrecta, equipara las reacciones del ordenamiento ante el incumplimiento de sus respectivas obligaciones por parte del obligado a efectuar el ingreso a cuenta y el realizador del hecho imponible. Siendo necesario llevar a cabo una diferenciación, al ser distintos sus presupuestos de hecho y por ende su fundamento y naturaleza jurídica. Ambos son deudores tributarios, pero sólo uno, el realizador del hecho imponible, manifiesta la capacidad contributiva que se desea someter a gravamen.

(37) En el artículo 102 de la Ley se establecen distintos deberes cuyos destinatarios son los sujetos obligados a retener, mientras el artículo 59 del Reglamento las extiende a los obligados a ingresar a cuenta, por este motivo CAZORLA PRIETO, Luis Marfa: "Obligaciones formales del retenedor", en la obra colectiva *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1995, p. 1426: "Estamos ante una extralimitación reglamentaria, que va más allá de lo que señala la ley en un extremo sustancial como es la configuración del destinatario del deber. Para justificar este proceder no cabe asimilar retenedor a obligado a ingresar a cuenta. En la propia ley, por ejemplo, en su artículo 98, como en el Reglamento reiteradamente en sus artículos 40 y siguientes, se distingue lo que es la retención del ingreso a cuenta, de tal forma que una cosa es el retenedor y otra el que ha de realizar el ingreso en cuenta. Estamos pues, ante una extralimitación reglamentaria".

gresos a cuenta efectuados con anterioridad de la apertura del plazo de declaración del impuesto.

El importe del ingreso a cuenta, como hemos visto, es realizado por el pagador de las retribuciones en especie, siendo él, el obligado frente a la Hacienda Pública. No obstante, al consistir en una parte más de las retribuciones recibidas por el perceptor, tendrá la consideración de gasto deducible en su impuesto personal del pagador, bien IRPF, o bien, IS ⁽³⁸⁾. Característica que por obvia, no ha tenido la consideración e importancia que se merece en el juego de las relaciones jurídicas analizadas.

2.2. RELACION JURIDICA EXISTENTE ENTRE EL PERCEPTOR DE RENDIMIENTOS Y LA HACIENDA PUBLICA.

Esta relación parte del derecho de crédito que tiene la Hacienda Pública como consecuencia del nacimiento de una obligación tributaria por la realización del hecho imponible del impuesto: obtención de renta, pero que tendrá su reverso en el derecho a la deducción del importe del ingreso a cuenta en su cuota tributaria, y además, al derecho de devolución, si el importe de estos pagos a cuenta excede de dicha cuota, siempre, lógicamente, previo cómputo como rendimiento en su base imponible, es decir, la diferencia entre el importe íntegro —lo recibido más el importe del ingreso a cuenta, menos los gastos fiscalmente deducibles—.

La normativa del IRPF trata de dar contenido a esta relación haciendo mención expresa a los siguientes aspectos:

(38) En este sentido la Resolución del ICAC sobre tratamiento contable de la entrega de bienes al personal en contraprestación a los servicios prestados: "La entrega de bienes al personal de la empresa en contraprestación de los servicios prestados se registrará como un gasto de personal por el importe correspondiente al precio de adquisición o coste de producción de los bienes entregados, o el valor de mercado del servicio recibido a cambio si éste fuera menor que aquél, debiendo emplearse como contrapartida una cuenta que refleje el ingreso correspondiente, que formará parte de la cifra de ventas si éstos corresponden al objeto de la actividad ordinaria de la empresa.

En cuanto a los posibles efectos económicos que pueda producir la normativa tributaria en las operaciones anteriores habrá que tener en cuenta los tributos que puedan devengarse como consecuencia de las mismas. En concreto, si la operación de entrega de bienes pudiera determinar la realización de un ingreso a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, deberá incrementarse por dicho importe el gasto de personal indicado, generándose como contrapartida una cuenta relativa a la Hacienda Pública acreedora", *Rev. Quincena Fiscal*, núm. 12, junio 1996, p. 33.

Esta consideración del ingreso a cuenta como gasto deducible del impuesto personal del obligado a efectuarlo, será si él es también el obligado a soportarlo, es decir, no tenga posibilidad de resarcimiento, como después tendremos oportunidad de desarrollar.

Computándose como gasto el importe del ingreso a cuenta como la valoración de la retribución en especie obtenida no siguiendo las reglas de valoración del artículo 27.1 de la LIRPF, sino de acuerdo con lo establecido en la normativa del IS, produciéndose un desajuste entre el importe computado como gasto por el pagador y el importe del ingreso del perceptor. Sobre estos desajustes, MORENO FERNANDEZ, Juan Ignacio, *Las retribuciones en especie del trabajo personal en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 1994.

2.2.1. INTEGRACION DE LA RETRIBUCION EN ESPECIE COMO RENDIMIENTO DEL PERCEPTOR.

Los efectos de los ingresos a cuenta sobre la renta del perceptor de las retribuciones en especie, se derivan de la dicción del artículo 27.3 de la Ley: "En los casos de retribuciones en especie, se incluirá como rendimiento neto del trabajo personal la valoración resultante de las normas contenidas en el apartado uno de este artículo y, en su caso, el ingreso a cuenta realizado por quien satisfaga esta modalidad de retribución" ⁽³⁹⁾, que establece una norma de valoración consistente en que el perceptor de las retribuciones en especie se computará como rendimiento en su base imponible la suma de la valoración de la retribución en especie más el ingreso a cuenta correspondiente ⁽⁴⁰⁾.

Además, al tratarse de una de las clases de pago a cuenta, el importe del ingreso a cuenta se deducirá de la cuota líquida del perceptor de las retribuciones en especie para obtener el importe de la cuota diferencial, artículo 83 de la Ley.

2.2.2. PRESUNCION DE LOS INGRESOS A CUENTA.

Se establece la presunción del ingreso a cuenta ante el incumplimiento total o parcial del obligado a efectuarlo, radicando las consecuencias para el perceptor del mismo en el deber de integrarlo en su declaración con independencia de que dicho ingreso a cuenta se haya efectuado o no, o se haya efectuado a un tipo inferior al procedente, (artículo 60.2 del RIRPF) ⁽⁴¹⁾,

(39) Pero esta regla solo viene referida a las retribuciones en especie del trabajo personal, no apareciendo otro igual en las restantes retribuciones en especie que también se establece la necesidad de practicar el ingreso a cuenta, es decir, ¿se podrá interpretar que para los restantes supuestos, el perceptor de dichas retribuciones en especie solo se imputará como renta el importe de la valoración, —no sumándole el ingreso a cuenta—, y deduciéndose en su cuota el importe del ingreso a cuenta?

(40) HINOJOSA TORRALVO, Juan José, "Gastos deducibles y rendimiento neto del trabajo", en la obra colectiva, *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio*. Homenaje a Luis Mateo Rodríguez, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1995, p. 419: "... lo que el artículo 27.3 hace, a mi entender, es explicar o aclarar que los ingresos a cuenta son parte del rendimiento computable, del mismo modo que lo son las retenciones practicadas en las retribuciones dinerarias, ya que precisamente por tener idéntica naturaleza, se asimilan tanto a la hora de establecer su valoración, como a la hora de practicar su deducción".

(41) "Dos. Cuando exista obligación de ingresar a cuenta, se presumirá que dicho ingreso ha sido efectuado. El sujeto pasivo incluirá en la base imponible regular o irregular, según proceda, la valoración resultante de las normas contenidas en la sección 3.ª de este capítulo y el ingreso a cuenta".

La situación descrita en este precepto es calificada de distinta forma, así para ESEVERRI MARTINEZ, Ernesto: *Presunciones legales y Derecho Tributario*, Ed. Marcial Pons-IEF, Madrid, 1995, p. 86, se trata de una ficción jurídica, norma de obligado cumplimiento que no permite prueba en contra. Para CALERO GALLEGU, Juan: en el capítulo del IRPF en la obra dirigida por Jaime García Añoveros, *Manual del Sistema Tributario Español*, Ed. Civitas, Madrid, 1993, p. 76, considera que en el caso que se dé por suficiente la fuente normativa, se ha de considerar una presunción *iuris tantum*. Mientras que para SANCHEZ PINO, An-

debiendo deducir de su cuota el importe del ingreso a cuenta que debió ser efectuado (artículo 98.2 de la LIRPF), aunque no podrá pretender la devolución de las mismas, si su cuota diferencial es negativa, al no tratarse de pagos a cuenta efectivamente realizados (artículo 100 del RIRPF) ⁽⁴²⁾. Sobre lo anterior es necesario llevar a cabo una serie de puntualizaciones.

Esta presunción de realización de los ingresos a cuenta no viene recogida en la Ley, sino, en principio, todo lo contrario, ya que el artículo 27.3 al indicar el importe de la retribución en especie a tener en cuenta como rendimiento del trabajo, se refiere, "y, en su caso, el ingreso a cuenta realizado por quien satisfaga esta modalidad de retribución". Parece indicar que solo se sumará a la valoración obtenida en las reglas contenidas en el artículo 27.1 los ingresos a cuenta que efectivamente hayan sido realizados por el obligado a efectuarlos.

Por otro lado, el artículo 27.2 se remite al artículo 98 (en su redacción original), donde bajo el título "*Retenciones y otros pagos a cuenta*" solo está haciendo referencia a la presunción de realización de las retenciones ⁽⁴³⁾, pero no hace mención expresa a los ingresos a cuenta como consecuencia de las retribuciones en especie. Ante esta situación, será el artículo 60.2 del Reglamento el que recoja de manera expresa la presunción de que el ingreso a cuenta ha sido efectuado por la persona obligada a ello ⁽⁴⁴⁾, en el sentido de que la remisión del artículo 27.2 al artículo 98 viene a equipararlos a las retenciones.

Con la nueva redacción del artículo 98 de la Ley ⁽⁴⁵⁾ se ha producido una importante modificación en relación con las retenciones, al suprimirse la presunción que las cantidades recibidas han sido objeto de la oportuna retención, por tanto se elimina el controvertido mecanismo de la elevación al íntegro. Esto significa que el perceptor de rendimientos que no ha sido

tonio J.: *Presunciones y ficciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Ed. Universidad de Huelva, 1995, p. 408: "En definitiva, no creemos que quepa otorgar fuerza legal a tal presunción, no pudiendo considerarse ni siquiera presunción *iuris tantum*. A lo más que se podía llegar para salvar tal disposición sería a conceptuarse como presunción simple o judicial, por cuyo establecimiento, como es sabido, también se faculta a la Administración, pero que al carecer de fuerza legal, en caso de acudir a la vía jurisdiccional, deben ser asumidas íntegramente por el juez, sin que se halle vinculado por ella, como le ocurre con las presunciones legales".

(42) "Dos. Cuando la cuota resultante de la liquidación provisional sea inferior a la suma de las cantidades efectivamente retenidas, los pagos a cuenta realizados y las cantidades imputadas en concepto de cuota pagada por las sociedades sometidas al régimen de transparencia fiscal, la Administración procederá a devolver de oficio, en el plazo de un mes, el exceso ingresado sobre la citada cuota."

(43) Redacción original del artículo 98.2 de la LIRPF: "Las cantidades efectivamente satisfechas por los sujetos obligados a retener se entenderán percibidas, en todo caso, con deducción del importe de la retención correspondiente, salvo que se trate de retribuciones legalmente establecidas".

(44) En este sentido, MALVAREZ PASCUAL, Luis Alberto, y SANCHEZ PINO, Antonio José: "Objetivos y consecuencias de la presunción de retención: una propuesta alternativa", *Rev. Estudios Financieros*, núm. 148, julio 1995, p. 21.

(45) Nueva redacción dada por el artículo 5 de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, (BOE núm. 315, de 31 de diciembre de 1996).

objeto de retención o por importe inferior, no tendrá que adicionar a la contraprestación obtenida el importe de la retención que le debían haber efectuado, sino que se computará solamente el importe de la contraprestación íntegra devengada para después deducirse de su cuota la cantidad que debió ser retenida.

Con la nueva redacción del artículo 98.2 de la Ley hay que entender modificado también el artículo 60.1 del RIRPF, aunque este mantiene su redacción original, pero consideramos que este nuevo tratamiento no se puede extender a los ingresos a cuenta, a pesar que el artículo 27.2 de la Ley se remite a su artículo 98 y este ha sido desarrollado por el artículo 60.2 del RIRPF, por lo que a nuestro juicio, habrá de seguir manteniéndose la presunción del ingreso a cuenta, no siendo posible interpretarlo de acuerdo con la nueva redacción, en el sentido de que el perceptor de retribuciones en especie solamente se computará como rendimiento la valoración que corresponda a dicha retribución, sin tener que adicionarle el ingreso a cuenta, cuando éste no se ha efectuado, o solamente por el importe efectuado, y no por el que le hubiera correspondido, deduciéndose de su cuota, como pago a cuenta, el procedente. Esta forma de actuar sería incorrecta al deducirse el importe de un ingreso a cuenta que no se ha incluido como rendimiento en su base imponible y además, de esta forma se desnaturaliza la finalidad de los ingresos a cuenta como una clase más de los pagos a cuenta.

Si mantenemos la equiparación que desea el legislador entre las retenciones e ingresos a cuenta, la nueva redacción del artículo 98.2 al referirse a la contraprestación íntegra devengada, habrá que interpretar ésta en relación con los ingresos a cuenta, en el sentido que la contraprestación íntegra devengada en el caso de las retribuciones en especie, permanece invariable, es decir, la suma de la valoración y el ingreso a cuenta. De esta forma, al devengarse retribuciones en especie el perceptor tiene derecho a recibir la retribución en especie, que se valora según las reglas del artículo 27.1 y tiene derecho a que se efectúe el correspondiente ingreso a cuenta, estas son sus contraprestaciones integradas devengadas de su relación laboral ⁽⁴⁶⁾.

2.2.3. EL PROBLEMA DEL RENDIMIENTO NETO.

A la hora de determinar el importe de las retribuciones en especie del trabajo personal que debe de computarse el perceptor de las mismas para

(46) La otra posibilidad es que el caso de incumplimiento del obligado a efectuar los ingresos a cuenta, el perceptor de las retribuciones dinerarias solo se computará como rendimiento la valoración de las mismas, pero no el ingreso a cuenta, el cual no podrá deducírsele de su cuota líquida porque el mismo no se ha integrado en su base, (aunque en la nueva redacción, sí permite la deducción de las retenciones procedentes, aunque no se hayan realizado).

Pero en este caso la Administración se dirigirá al obligado a efectuar los ingresos a cuenta exigiéndoles el cumplimiento de su obligación, que una vez ingresados, significaran para el sujeto pasivo la obtención de un atraso, debiendo presentar declaración complementaria, integrándolo como rendimientos y deduciéndoselos en la cuota. No teniendo en este caso derecho al resarcimiento el infractor ya que cumple, tardíamente, su obligación de efectuar el ingreso del que era titular el sujeto pasivo.

integrarlas junto con el resto de retribuciones del trabajo personal, se ha dicho que corresponde a la suma resultante de la valoración de la correspondiente retribución en especie, de acuerdo con las reglas de valoración contenidas en el apartado 1 del artículo 27, más el importe del ingreso a cuenta que efectúa quien satisface este tipo de retribuciones.

De esta forma se obtiene el rendimiento del trabajo personal procedente de retribuciones en especie, que el legislador en su artículo 27.3 califica como de "*rendimiento neto*".

Expresión que ha conllevado problemas de interpretación, ya que ese calificativo de "*neto*" tiene un significado concreto en la normativa del IRPF. Así el artículo 29 establece que:

"El rendimiento neto del trabajo será el resultado de disminuir los rendimientos íntegros en el importe de los gastos deducibles."

De acuerdo con este concepto legal de rendimiento neto del trabajo personal, al trasladarlo a lo expuesto anteriormente en conexión con las retribuciones en especie significará la imposibilidad de poder tener en cuenta estas retribuciones para computar como gasto deducible, el 5 por ciento o 15 por ciento de gastos de difícil justificación que aparece en el artículo 28, ya que este porcentaje se calcula sobre rendimientos "*íntegros*" y no sobre rendimientos "*netos*" (47):

"... 2) En concepto de otros gastos, la cantidad que resulte de aplicar el 5 por ciento sobre el importe de los ingresos íntegros, excluidas las contribuciones que los promotores de Planes de Pensiones imputen a los partícipes, con un máximo de 250.000 pesetas. Dicho porcentaje será el 15 por ciento, con límite de 600.000 pesetas, para los sujetos pasivos que sean invidentes..."

Además, como puede observarse en el reproducido precepto se especifica de manera expresa qué partidas quedan excluidas a la hora de calcular el gasto deducible anterior, por tener la consideración de rendimiento neto, es el caso de las aportaciones llevadas a cabo por los promotores en el sistema empleo de los Planes y Fondos de Pensiones.

(47) Para DOCAVO ALBERTI, Luis, "La nueva regulación de las retribuciones en especie en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *Rev. Impuestos*, núm. 7, abril 1992, p. 112, considera que: "Es un sistema sancionador de las retribuciones en especie respecto de las retribuciones en metálico, pues el resultado del cómputo hay que incluirlo como rendimiento neto y no bruto, sin posible aplicación del 5 por ciento en concepto de gastos". También este sentido: MORIES JIMENEZ, María Teresa, *La retención a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1996, p. 112. PALLARES RODRIGUEZ, Rosario, "Las retribuciones en especie del trabajo personal en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *Rev. Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 222, marzo-abril 1993, p. 377. POVEDA BLANCO, F., *Sistema fiscal: esquemas y supuestos prácticos*, Ed. Deusto, 1992, p. 89. Partidarios de esta interpretación pero con una visión crítica: ARTHUR ANDERSEN (asesores legales y tributarios), *Las nuevas Leyes del Impuesto sobre la Renta y el Patrimonio*, Madrid, 1991, p. 131. PALACIN RIBE y otros, *La reforma de 1991 de los Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio*, Ed. Gómez Trujillo y tres más, CB, Madrid, 1991, p. 82.

Ante esta situación normativa, se han aportado distintas argumentaciones que tratan de superar la interpretación literal consistente en la limitación de aplicar esos gastos a las retribuciones en especie.

En este sentido, se ha manifestado que la expresión empleada por el legislador se ha utilizado de "forma errónea" ⁽⁴⁸⁾, ya que el resultado de la suma anterior —valoración más ingreso a cuenta— se obtiene el rendimiento íntegro correspondiente a la retribución en especie del trabajo personal, pero en ningún momento el rendimiento neto de las mismas ⁽⁴⁹⁾, ya que "la Ley debió querer aludir al «importe íntegro», en vez de al rendimiento neto" ⁽⁵⁰⁾.

Que ante la contradicción entre los artículos 27.3 y 28.2, será de aplicación la norma más específica ⁽⁵¹⁾, que sólo excluye a las aportaciones de los promotores de Planes de Pensiones, por lo que el resto de retribuciones, dinerarias como en especie, habrá que tenerlas en cuenta a la hora de determinar la base de cálculo para la aplicación del porcentaje.

Este criterio es también el mantenido por la Administración Tributaria en distintas contestaciones a consultas llevadas a efecto, en este sentido la contestación dada por la DGT de 24 de marzo y 2 de julio de 1992 ⁽⁵²⁾, donde en ningún momento hace mención a la expresión "neto" que contiene el apartado tercero del artículo 27 de la Ley que vendrá identificado con la

(48) Como indica VEGA HERRERO, Manuela, "Retribuciones en especie del trabajo personal: valoración, rendimiento computable e ingreso a cuenta", en la obra colectiva, en homenaje al profesor Luis Mateo Rodríguez, *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1995, p. 384.

(49) En este sentido, DRAKE Y DRAKE, R., "La nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a examen", *Rev. Actualidad Tributaria*, núm. 6, 1996, p. 96. GAGO RODRIGUEZ, Alberto y ALVAREZ VILLAMARIN, José Carlos, "La tributación de las rentas laborales en especie: algunas cuestiones polémicas", *Rev. Crónica Tributaria*, núm. 66, 1993.

(50) VEGA HERRERO, Manuela, "Las retribuciones en especie del trabajo personal en la nueva Ley del IRPF", en la obra colectiva: *Estudios Derecho Tributario* en memoria de María del Carmen Bollo Arocena, Universidad del País Vasco, Bilbao, 1993, p. 221.

(51) En este sentido CARBAJO VASCO, Domingo, *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio*, Ed. Praxis, Barcelona, 1993, p. 188: "Consideramos que el porcentaje de gastos debe girarse también sobre el valor de las retribuciones en especie puesto que, en último caso, la posible antinomia debe resolverse a favor de la norma especial (artículo 28.2)..."

En el mismo sentido, después de analizar las distintas tesis sobre la cuestión, se muestra partidario de la calificación de las retribuciones en especie como rendimientos íntegros, ROZAS VALDES, José Andrés, *Rendimientos del trabajo en especie*, Civitas, Madrid, 1994, pp. 141 y ss. HINOJOSA TORRALVO, Juan José, "Gastos deducibles y rendimiento neto del trabajo", en la obra colectiva, *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio*. Homenaje a Luis Mateo Rodríguez, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1995, p. 419.

(52) "El importe imputado al sujeto pasivo, en concepto de retribución en especie del trabajo, formará parte de la base de aplicación del 5 por ciento de gastos deducibles, a que se refiere el artículo 28 de la Ley 28/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, salvo cuando dicha imputación traiga su causa en las contribuciones que los promotores de Planes de Pensiones imputen a los partícipes, por excluirlas expresamente dicha norma."

clásica concepción tributaria "*ingreso computable menos gasto fiscalmente deducible*".

Por tanto, según lo anterior, consideramos que ésta es la interpretación correcta, debido a que si queremos encontrar una justificación por la cual el legislador ha pretendido dar la consideración de rendimientos netos a la retribuciones en especie, la misma no puede ser otra que el deseo de penalizarlos. Motivo que carece de justificación, ya que con esta nueva regulación no se pretende, a nuestro juicio, otra cosa que superar los problemas que se ocasionaron en la anterior LIRPF, y sobre todo realizar un mayor control sobre las mismas, desde el mismo momento en que se exige el correspondiente ingreso a cuenta.

Además, cuando el legislador desea excluir un rendimiento a la hora de calcular ese porcentaje de otros gastos deducibles, lo hace de forma expresa, y además dicha exclusión tiene su justificación, porque esas aportaciones que llevan a cabo los promotores de los planes de pensiones en favor de sus trabajadores, para estos tienen la consideración de retribuciones en especie, y podrán deducirlos de su base imponible, de acuerdo con el artículo 71 de la LIRPF. De esta forma se trata de evitar que un mismo tratamiento goce de una doble ventaja, por un lado su tratamiento como rendimiento íntegro para calcular dicho porcentaje de gastos y por otro, que dichos rendimientos puedan reducir su propia base imponible.

2.3. RELACION JURIDICA QUE SE ESTABLECE ENTRE PAGADOR Y RECEPTOR DE RENDIMIENTOS EN ESPECIE.

La relación jurídica existente entre la persona obligada a realizar el ingreso a cuenta y la persona a cuenta de quien se efectúa, no aparece regulada por las normas tributarias al ser considerada una relación jurídica de carácter extratributario. Pero aunque se trata de una relación entre particulares no consideramos que la misma ha de quedar ajena al derecho tributario, puesto que a éste le interesa el correcto funcionamiento de los pagos a cuenta. Por este motivo el legislador tributario no sólo debería de referirse únicamente al contenido de los ingresos a cuenta en relación con la Hacienda Pública, sino que además habría de clarificar los posibles derechos y obligaciones entre estos particulares que pueden generarse de los ingresos a cuenta.

Sin embargo, la normativa sólo se refiere a la comunicación que debe realizar el obligado a efectuar el ingreso a cuenta al perceptor de las retribuciones en especie del importe del tipo aplicado y a la entrega de la certificación de las retribuciones recibidas, mientras guarda silencio de otras situaciones que se pueden producir y que no sólo aluden al problema de la posibilidad de trasladar el ingreso a cuenta sobre otros rendimientos del perceptor, cuestión que será abordada con posterioridad, sino que, por ejemplo, entrecruzándose en este momento todas las relaciones jurídicas descritas, no se prevé el supuesto de que ante el incumplimiento total o parcial por parte del obligado a efectuar el ingreso a cuenta que es reclamado por Hacienda, y posteriormente ingresado por el pagador de rendimientos, el perceptor de los mismos vuelva a tener, en su caso, derecho a la correspondiente devo-

lución de estos pagos a cuenta, porque ya sí se trata de pagos a cuenta efectivamente realizados, no contemplándose que de oficio la propia Administración lleve a cabo esta devolución.

III. NATURALEZA JURIDICA

Del análisis del régimen jurídico que hemos realizado con anterioridad, se deduce, claramente a nuestro juicio, que la obligación del ingreso a cuenta, es una obligación que ha de recaer sobre el pagador de rendimientos en especie, puesto que es la consecuencia jurídica de realizar dicho presupuesto de hecho; se trata, por lo tanto, de una obligación del pagador, distinta de la obligación tributaria principal, aunque sea imputable como pago a cuenta de la propia deuda del perceptor de los mismos.

De esta forma se lleva a cabo una equiparación entre el régimen jurídico de los ingresos a cuenta y los demás pagos a cuenta, como son, las retenciones y los pagos fraccionados ⁽⁵³⁾, apareciendo como modalidad de pago a cuenta en el artículo 40 del RIRPF que señala expresamente que "En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas los pagos a cuenta podrán consistir en: a) Retenciones. b) Ingresos a cuenta. c) Pagos fraccionados". De manera que, la obligación de ingreso a cuenta se configura con carácter autónomo ya que los obligados satisfacen una deuda propia ⁽⁵⁴⁾.

Equiparación de figuras, no igualdad entre ellas ⁽⁵⁵⁾, pero sólo porque la mecánica aplicativa de cada una es distinta. Mientras que el importe de las retenciones son detraídas por el obligado a efectuarlas de la cantidad dineraria que satisface a otra persona, en los ingresos a cuenta no es posible dicha deducción, al tratarse de retribuciones en especie, y la Ley de forma expresa declara, que el pagador de las mismas debe efectuar el ingreso a cuenta en el Tesoro Público.

El ingreso a cuenta, cumple desde otra perspectiva similares funciones a la figura de la retención: facilita la recaudación tributaria al ser exigida en las fuentes de rendimientos; distribuye la recaudación a lo largo del período impositivo dotando de la necesaria liquidez al ente público; reduce los costes

(53) Así aparece en el artículo 41.3 del Reglamento al disponer que: "A efectos de lo previsto en este Reglamento, las referencias al retenedor se entenderán efectuadas igualmente al obligado a efectuar ingresos a cuenta, cuando se trate de la regulación conjunta de los pagos a cuenta". En parecidos términos el artículo 3.5 del Real Decreto 2027/1985, que desarrolla la Ley 14/1985, al disponer que "la obligación de efectuar un ingreso a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades se configura como idéntica a la de practicar la retención sobre un rendimiento de capital mobiliario".

(54) A este respecto, parece conveniente recordar que el artículo 10.1.b) del RGR señala que "están obligados al pago de las deudas tributarias como deudores principales (...) los retenedores y quienes deban efectuar *ingresos a cuenta* de cualquier tributo".

(55) Si dejamos por el momento al margen los pagos fraccionados en los que no se dan las tres relaciones jurídicas que hemos comentado anteriormente, sino que la relación que subyace se produce entre la Administración Tributaria y aquellas personas titulares de rendimientos de actividades empresariales o profesionales, que van declarando e ingresando, en su caso, como pago anticipado del hecho imponible que se está realizando, aunque todavía no se ha producido su devengo.

de gestión que se derivan normalmente hacia el sector privado; permite el efecto psicológico que incidirá en un menor rechazo al impuesto ⁽⁵⁶⁾; y supone una de las principales fuentes de información con que cuenta la Administración fiscal, colaborando en el control de esta suerte de rendimientos ⁽⁵⁷⁾.

Si la finalidad de ambas figuras es la misma, aunque el funcionamiento es distinto, consideramos que la naturaleza jurídica de ambas es coincidente ⁽⁵⁸⁾. Por tanto, la obligación de efectuar el ingreso a cuenta es una obligación autónoma, desde el mismo momento que la persona que satisface el ingreso a cuenta satisface una deuda propia, —con efecto liberatorio para el obligado a efectuarlo—, pero instrumental de la obligación principal nacida de la realización del hecho imponible, ya que se ingresa a cuenta de otro, el sujeto pasivo contribuyente, que podrá deducir dicha cantidad —previamente incorporada en sus bases tributarias— de su deuda definitiva, e incluso solicitar la devolución de la totalidad o parte de la misma si excede de aquella. No obstante su carácter instrumental, no constituye una obligación accesoria a la principal del sujeto pasivo perceptor de las retribuciones en especie ⁽⁵⁹⁾, ya que el elemento subjetivo de ambas prestaciones es distinto, sus presupuestos fácticos son diferentes, (para el uno es el pago de retribuciones en especie y, para el otro, la realización del hecho imponible —la obtención de renta—), siendo así que, el elemento temporal también es distinto (dado que la obligación de llevar a cabo los ingresos a cuenta se produce con anterioridad e independientemente al propio nacimiento de la obligación tributaria principal) y, por último, también son diferentes los presupuestos cuantificadores del importe de los ingresos a cuenta en relación con la cuantificación de la obligación tributaria principal.

La naturaleza que defendemos de este ingreso a cuenta, como desarrollaremos posteriormente, nos ha de llevar a reflexionar sobre la necesidad

(56) Aunque quizás esta nota, por la especial índole de las prestaciones en especie haya de ser matizada.

(57) Extremo éste que es relativizado por un importante sector de la doctrina, vid. entre otros a MORENO FERNÁNDEZ, J.I., “¿Derecho del Trabajo versus Derecho Tributario? La traslación del ingreso a cuenta en las retribuciones en especie”, *Rev. Impuestos*, núm. 12, 1994, pp. 20 y ss., por razones que se nos escapan ya que con ROZAS VALDES, J.A., estimamos que, antes al contrario, “las ventajas del ingreso a cuenta en términos de gestión y comprobación parecen evidentes. Particularmente en esta materia. Si el riesgo que comporta a un contribuyente la ocultación de una retribución en especie en su declaración es muy limitado, no lo es tanto el que habrá de implicar a una empresa la omisión generalizada de la obligación de satisfacer ingresos a cuenta respecto de los rendimientos en especie que libre a sus empleados. Desde un punto de vista de la Inspección, una sola actuación sobre una entidad tiene un efecto multiplicador considerable”. *Rendimientos del trabajo en especie*, Ed. Civitas, Madrid, 1994, p. 127.

(58) En sentido contrario, PEREZ ROYO, Ignacio, *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1992, p. 356.

(59) Así en relación con la retención, SOLER ROCH, M.T., “Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Civitas, Rev. Española de Derecho Financiero*, núm. 25, enero-marzo 1980, p. 28, considera que “las obligaciones a cuenta del IRPF tienen un carácter instrumental y dependiente de la obligación tributaria principal, aunque no son obligaciones accesorias en sentido técnico estricto. No hay accesoriedad, porque el supuesto de hecho que las origina no deriva de una obligación preexistente, sino en todo caso futura e incierta”.

de una construcción jurídica de este tipo de obligaciones a cuenta, "como categorías jurídicas unitarias, que trascienda los rígidos moldes de las categorías jurídico subjetivas, y en la que se perfile de forma definitiva la rica problemática, no resuelta en nuestro derecho positivo, que se traduce en una excesiva casuística y en una dispersa e inestable regulación" ⁽⁶⁰⁾.

De acuerdo con lo anterior, el estatuto del pagador de los ingresos a cuenta adquiere una nueva condición, la de obligado a efectuar el ingreso a cuenta, distinta de las posiciones subjetivas que tradicionalmente vienen recogidas en la LGT, es decir, no podemos subsumirlo en la clásica trilogía jurídico-subjetiva contemplada en nuestra Ley General. A nuestro juicio, para situar en su auténtica ubicación el *status* jurídico del obligado a ingresar a cuenta, debemos, una vez más, enfocar la relación jurídica nacida, desde su perspectiva compleja.

Sabido es, que no estamos en presencia de un sujeto pasivo contribuyente, debido a que no es el realizador del hecho imponible manifestador de una capacidad económica susceptible de imposición, sino que realiza un presupuesto de hecho distinto, consistente en la entrega de retribuciones en especie a una tercera persona, que será la realizadora del hecho imponible y en consecuencia el único contribuyente.

No tiene la condición de sustituto, ya que no sustituye al contribuyente en el cumplimiento de su obligación tributaria nacida como consecuencia de la realización del hecho imponible ⁽⁶¹⁾, sino que por voluntad de la Ley tiene una obligación de pago de una deuda tributaria, como consecuencia de un presupuesto de hecho diferenciado, abonar retribuciones en especie. En consecuencia, el ingreso a cuenta es una obligación independiente y propia del realizador de dicho presupuesto y de la que él debe de responder, con la sola particularidad que la satisface con parte del patrimonio del sujeto pasivo que manifiesta la capacidad económica, por tanto, la capacidad contributiva, que es gravada por el IRPF, como se pone de manifiesto al incluirse en la base imponible el ingreso a cuenta como un ingreso más, por este motivo, tiene el calificativo de pago cuenta para el receptor o contribuyente, porque se "ha integrado en su patrimonio el flujo de renta que tal ingreso constituye, haciéndose dueño de él" ⁽⁶²⁾, por tanto, no es soportado en modo alguno por aquel que no es quien obtiene la renta gravada, como

(60) ESEVERRI MARTINEZ, Ernesto, y LOPEZ MARTINEZ, Juan. En *Temas prácticos de Derecho Tributario, Parte general*, Ed. Comares, Granada, 1994, p. 238.

(61) En estos casos aunque no viene recogido expresamente en la normativa tributaria al sustituto sin retención le asiste la facultad de repetir frente al sujeto pasivo contribuyente, que aunque en ejercicio de esta actividad es ajena a la relación jurídica-tributaria, encuentra su fundamento en ella, por lo que no estaría de más que el legislador que utiliza a estas personas para facilitar la recaudación tributaria facilite el ejercicio de esta facultad que aparece como una consecuencia inherente a la institución del sustituto tributario, debido a que el tributo ha de ser soportado por quien realiza el hecho imponible y manifiesta la capacidad económica objeto de gravamen.

(62) COLAO MARTIN, Pedro Angel, "Rendimientos del trabajo en especie y neutralidad del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *Rev. Impuestos*, núm. 10, mayo 1996, p. 39.

ocurre con quien paga las retribuciones y a quien le viene impuesto el ingreso a cuenta.

Tampoco nos hallamos ante un sujeto responsable, puesto que no realiza ningún presupuesto de hecho que lo coloca al lado del contribuyente, a modo de garante personal de la deuda tributaria ⁽⁶³⁾.

En definitiva nos encontramos con un "*obligado tributario*" que viene a engrosar la lista de personas que tienen obligaciones o deberes con la Administración Tributaria pero carece de la suficiente cobertura jurídica sobre su régimen jurídico, estando en presencia de un deber de colaboración del pagador de rendimientos frente a la Hacienda Pública, caracterizado por ser una auténtica prestación patrimonial de carácter público del artículo 31.3 de la Constitución ⁽⁶⁴⁾, pero con la acusada particularidad de que, por un lado, tiene la calificación jurídica de obligado principal, y por otro, que la indicada obligación se satisface con el patrimonio de la persona que manifiesta la capacidad económica, es decir, el perceptor de las retribuciones en especie.

En consecuencia, pertenece a la categoría de obligado a realizar pagos a cuenta, compartiendo idéntica naturaleza que el retenedor de los tributos ⁽⁶⁵⁾, aunque, y sin perjuicio de que volvamos sobre este extremo posteriormente, un sector doctrinal ha puesto en duda la equiparación que mantenemos, ya que mientras —se dice— en la retención, el ingreso anticipado "se deduce de un tercero", en el ingreso a cuenta el ingreso anticipado se realiza "con dinero propio", de manera que "mientras que el retenedor es un sujeto de deber de naturaleza tributaria, pero no contributiva, no puede decirse lo mismo respecto del obligado a ingresar a cuenta, que va a soportar en su patrimonio las consecuencias del pago efectuado" ⁽⁶⁶⁾; insistiéndose en

(63) Para un estudio de la posición de los responsables de los tributos en relación a los tradicionales sujetos pasivos vid. ESEVERRI MARTINEZ, Ernesto, en "Las posiciones subjetivas derivadas de la aplicación del tributo", En *Estudios de Derecho y Hacienda*. Homenaje a Albiñana García Quintana, C., vol. II, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987; LOPEZ MARTINEZ, Juan, "Los responsables de las deudas tributarias y el procedimiento de gestión", Civitas, *Rev. Española de Derecho Financiero*, núm. 74, 1992.

(64) Entendida como "prestaciones patrimoniales públicas establecidas, es decir, impuestas de manera unilateral, sin concurso de la voluntad del obligado", PEREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario, Parte General*. Ed. Civitas, 3.^a ed., Madrid, 1993, p. 43.

STC 185/1995, de 14 de diciembre: "La imposición coactiva de la prestación patrimonial o, lo que es lo mismo, el establecimiento unilateral de la obligación de pago por parte del poder público sin el concurso de la voluntad del sujeto llamado a satisfacerla es, pues, en última instancia, el elemento determinante de la exigencia de reserva de ley; por ello, bien puede concluirse que la coactividad es la nota distinta fundamental del concepto de prestación patrimonial de carácter público (...) Estaremos en presencia de prestaciones coactivamente impuestas cuando (...) siendo libre la realización del supuesto de hecho, éste no consiste en la demanda de un bien, un servicio o una actuación de los entes públicos, sino que la obligación de pagar la prestación nace sin que exista actividad voluntaria del contribuyente dirigida al ente público, encaminada por ello mismo, siquiera sea mediatamente, a producir el nacimiento de la obligación".

(65) Y en consecuencia comparte también el déficit ocasionado por la ausencia de un régimen jurídico claro del mismo.

(66) MALVAREZ PASCUAL, L.A., "El ingreso a cuenta sobre rendimientos del trabajo percibidos en especie", *Rev. Estudios Financieros*, núms. 125-126, 1993, p. 51.

que el ingreso a cuenta incide en mayor medida “sobre la situación patrimonial de los sujetos sometidos a su imperio que los derivados de la retención a cuenta”, en cuanto que ésta sólo afecta a la forma en la que deben cumplirse las obligaciones privadas, mientras que en el ingreso a cuenta no sólo se decide sobre la modalidad del cumplimiento, sino en la medida de la obligación misma ⁽⁶⁷⁾; de modo que la característica que se señala como diferenciadora de la retención es que ésta se practica sobre una cantidad íntegra a pagar por el trabajador, minorándola, y por lo tanto trasladándose sobre éste, sin embargo, el ingreso a cuenta es una obligación del pagador que se efectúa en función del valor de la retribución, aumentándola ⁽⁶⁸⁾.

Frente a las opiniones indicadas, y sin perjuicio de lo que más adelante se precisará, hemos de dejar por ahora señalado que la naturaleza jurídica de ambos pagos a cuenta los articula como una obligación tributaria independiente de la obligación del contribuyente, puesto que el deudor principal es el pagador del rendimiento —artículo 10.1.b) del RGR—, aunque su articulación en las bases de los tributos los delimite como pagos a cuenta del contribuyente, por lo que en ninguno de los casos, el pago a cuenta se satisface con dinero propio, sino con parte de la retribución salarial pactada; lo que sucede, y sobre ello hemos de volver in extenso con posterioridad, es que cuando se pactan retribuciones en especie, se ha de tener en cuenta la norma tributaria, para valorar su auténtica magnitud. Insistimos, —ahora nosotros— no se incide con el ingreso a cuenta sobre la situación patrimonial del obligado a efectuarlo, al menos no de forma distinta a las retenciones, sólo se redefine, desde el punto de vista fiscal, el alcance de las prestaciones en especie en cuanto componente salarial ⁽⁶⁹⁾, de forma que, desde su estructura jurídica, el pago a cuenta se efectúa sobre, —o para mayor claridad— forma parte de, una cantidad íntegra, en la que consiste la verdadera retribución en especie del trabajador, que tendrá su reflejo en la integración en la base de su declaración, puesto que a la valoración fiscal de esta retribución en especie, (que efectivamente no es el coste que para el empresario supone la misma, como tampoco tiene porqué medir la utilidad que le reporta al asalariado), habrá que sumar el ingreso a cuenta efectuado.

Por las razones previamente esbozadas, si el obligado a efectuar el ingreso a cuenta no lo efectúa o lo realiza por cantidad inferior a la debida, consideramos que su obligación se mantiene hasta su correcto cumplimiento, por lo que podrá efectuar el ingreso un vez finalizado el plazo para ello y además la Administración Tributaria deberá dirigirse a él exigiendo su cum-

(67) ALGUACIL MARI, María del Pilar, “Breve apunte sobre la figura del ingreso a cuenta: Régimen Jurídico y relaciones con la retención a cuenta”, *Rev. Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núms. 231-232, mayo-agosto 1994, pp. 765 y 766.

(68) En esta línea, MORENO FERNANDEZ, J.I., “¿Derecho del Trabajo versus Derecho Tributario? La traslación del ingreso a cuenta en las retribuciones en especie”, *Rev. Impuestos*, núm. 12, 1994, p. 29.

(69) Como ocurre tantas veces en cualquier convención, contrato o hecho jurídico.

plimiento. Si bien esta situación no viene descrita de manera expresa en la normativa, pensamos que se puede deducir de lo establecido en el artículo 60.3 del RIRPF ⁽⁷⁰⁾.

IV. ¿DERECHO AL RESARCIMIENTO?

La polémica se ha centrado sobre la posibilidad de repercutir o en su caso trasladar la cuantía de aquella primera obligación hacia las rentas dinerarias del sujeto de la obligación del pago del tributo.

Puesto que la normativa al uso no prevé la repercusión, la doctrina ha ido evolucionando desde una situación inicial de rechazo a efectuar el resarcimiento del ingreso a cuenta ante la falta de previsión legal expresa en este sentido ⁽⁷¹⁾, para después inclinarse mayoritariamente ⁽⁷²⁾, a favor de que, *lege ferenda*, se contemple la posibilidad de repercutir,

(70) "Tres. Los sujetos obligados a retener asumirán la obligación de efectuar el ingreso en el Tesoro, sin que el incumplimiento de aquella obligación pueda excusarles de ésta..." A pesar de que éste se refiera en exclusividad a las retenciones, pero a nuestro juicio se puede extender a los ingresos a cuenta por mor del artículo 41.3 del RIRPF que efectúa una asimilación entre las retenciones e ingresos a cuenta siempre que se trate de los pagos a cuenta, "el problema consiste en determinar si en el artículo 60 existe o no esta referencia conjunta que exige el artículo 41.3". Como apuntan MALVAREZ PASCUAL, Luis Alberto y SANCHEZ PINO, Antonio José, "Objetivos y consecuencias de la presunción de retención: una propuesta alternativa", *Rev. Estudios Financieros*, núm. 148, julio 1995, p. 22.

Aunque estos autores consideran que no es necesaria la previsión expresa del artículo 60.3 en relación con los ingresos a cuenta ya que "en la institución del ingreso a cuenta es el obligado a realizarlo el que, según parece desprenderse de la ley, debe asumir dicho pago. Por ello, basta la presunción para habilitar a Hacienda a exigir del obligado a realizarlo esta cuantía, sin que sea necesaria una precisión adicional, aunque por tradición y en aras a una mayor claridad, hubiera sido preferible que se reprodujese a tales la norma relativa a las retenciones".

A nuestro juicio, las posibles dudas quedan disipadas como consecuencia de la modificación operada en la LGT, donde los ingresos a cuenta tienen el calificativo de deuda tributaria y su falta de ingreso conlleva una infracción, siendo su autor el obligado a efectuar el ingreso a cuenta.

(71) PEREZ ROYO, Ignacio, *Manual del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas*, Ed. Marcial Pons, 1992, p. 358, ya que para poder repercutirlo al trabajador es necesario que recogiera esta posibilidad de manera expresa la Ley y, además, si fuera posible carecería de sentido que el ingreso a cuenta incrementara el valor de las retribuciones en especie del trabajador. En el mismo sentido, ESCRIBANO, Francisco y PEREZ ROYO, Ignacio, *Impuesto sobre la Renta y el Patrimonio: Ejercicios prácticos*, Ed. Civitas, 1992, p. 143.

(72) ALGUACIL MARI, María del Pilar: "Breve apunte sobre la figura del ingreso a cuenta: Régimen jurídico y relaciones con la retención a cuenta", *Rev. Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núms. 231-232, mayo-agosto 1994, pp. 764 y ss. Aunque en posteriores trabajos, se muestra contraria ante la posibilidad de efectuar la repercusión, ya que tal situación tiene la consideración de prestación patrimonial, la cual necesitará de su establecimiento por ley, junto con el procedimiento para llevarla a efecto y, además, debido a la imposibilidad de encontrar un título jurídico válido a la luz de la regulación legal del instituto que avalara dicha posibilidad. Vid. "En torno a la traslación del ingreso a cuenta en las retribuciones en especie", *RDF y HP*, núm. 244, abril-junio, 1997.

ARMESTO CAMPO, Ana, "El pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en las retribuciones del Trabajo en Especie", *Rev. Quincena Fiscal*, núm. 3, diciembre 1992, p. 123: "... la solución más adecuada de acuerdo con los pactos y negocia-

lo que completaría de forma más neutral las relaciones laborales sobre las que incide la articulación jurídica del ingreso a cuenta ⁽⁷³⁾.

ciones laborales establecidas por las partes, siendo, sin duda, una de las soluciones posibles, perfectamente acorde con la normativa fiscal y laboral analizadas, la de que el importe del ingreso a cuenta que la empresa deba ingresar en el Tesoro Público sea detruido de otros conceptos del numerario de la nómina del empleado que percibe las retribuciones en especie".

BANACLOCHE, "El pago del IRPF", *Rev. Impuesto*, núm. 1, 1992. p. 7: "... lo adecuado es la repercusión opcional, es decir, el derecho a ella..."

BORJA SANCHIS, Adoración, "Una reflexión en torno a la posible repercusión del ingreso a cuenta de las retribuciones en especie del trabajo en el IRPF", *Rev. Jurisprudencia Tributaria*, tomo II, 1995, pp. 1651 a 1655: "Por lo tanto, a pesar de que el texto normativo del IRPF no es posible afirmar la existencia de un derecho de reembolso del ingreso a cuenta en favor del obligado legalmente a efectuarlo, posibilidad que tampoco está vetada, ya que sólo se establece quien debe efectuarlo. Las partes tienen a su disposición todos los mecanismos admitidos en Derecho para trasladar la cuantía del mismo al sujeto pasivo del Impuesto, dado que en realidad es un pago a cuenta del IRPF del trabajador", p. 1655.

CORTES MARTÍNEZ, J.A., "Retribuciones en especie del trabajo e ingreso a cuenta del Impuesto sobre la Renta", *Rev. Carta Tributaria*, núm. 196, 1 de febrero de 1994. Se muestra partidario de a través del pacto celebrado entre las partes, siempre, previo ingreso por parte del pagador de las retribuciones en especie, pueda reembolsarse el importe del ingreso a cuenta de la parte dineraria, por lo que no se lo podrá computar como gasto deducible y en relación con el perceptor, deberá integrar el ingreso a cuenta en sus rendimientos en especie sin posibilidad de minorar sus retribuciones dinerarias.

DOCAVO ALBERTI, Luis, "La nueva regulación de las retribuciones en especie en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *Rev. Impuestos*, núm. 7, abril 1992, p. 112, opina que la mecánica de los ingresos a cuenta donde el perceptor se imputa como renta la valoración más el ingreso a cuenta y se deduce en la cuota el importe del ingreso a cuenta, mientras que el empresario se da como gasto ambas partidas, que es la resultante de aplicar los preceptos reglamentarios, pero considera, "sin embargo, (...) esta fórmula no es la correcta, pues hay que considerar que la empresa realiza el ingreso a cuenta como anticipo al empleado, al que tendrá que descontárselo, salvo que expresamente asuma el pago". Es decir, propone que el trabajador solo se compute como renta la valoración de la retribución en especie y se deducirá el ingreso a cuenta en su cuota. Mientras la empresa se limita a ingresar el importe del ingreso a cuenta, descontándose al empleado y deducirá como gasto solo el valor de la retribución en especie.

FALCON Y TELLA, Ramón, "Los pagos a cuenta del IRPF", *Rev. Técnica Tributaria*, núm. 19, 1992, p. 103, que defiende la misma solución para las rentas en especie del capital y actividades profesionales así como los premios.

GARCIA-MOCHALES CORREA, José Luis, "Repercusión del ingreso a cuenta al perceptor de retribuciones en especie del trabajo", *Rev. Impuestos*, núm. 7, abril 1996, pp. 111 a 118, se muestra partidario de la repercusión de los ingresos a cuenta y en este caso, el ingreso a cuenta no formará parte de la base imponible.

MERINO JARA, Issac, "Las controversias sobre los ingresos a cuenta. [Comentario a la STSJ La Rioja de 24 de enero de 1995 y a la STSJ Andalucía (Sevilla), de 13 de febrero de 1995]", *Rev. Jurisprudencia Tributaria*, núm. 56, abril 1995, p. 20: "No se trata de que un tercero asuma contractualmente la obligación de satisfacer una obligación tributaria que a otro corresponde: poco o nada tiene que ver con el principio de indisponibilidad consagrado en el artículo 36 de la LGT, se trata lisa y llanamente de si la empresa que realiza un ingreso a Hacienda como consecuencia de las retribuciones en especie del trabajo estipuladas con uno de sus empleados puede convenir con éste que le reintegre su importe. Nosotros estimamos que ello es posible mediante el correspondiente contrato o convenio, puesto que ninguna norma lo impide. En ese caso, el ingreso a cuenta no sería un gasto deducible del empleador, y lo lógico, es que, correlativamente, tampoco fuera un ingreso para el perceptor de la renta. Lo cierto es, sin embargo, que los preceptos aplicables al caso no propician esta solución, salvo que realizando una interpretación correctora, y desde luego más próxima a los postulados constitucionales, se estime que los ingresos a cuenta sólo constituirán un mayor ingreso para el perceptor si no ha de hacer frente a ellos porque no tenga que reintegrar su importe al empleador. Carece de justificación suficiente la penalización de las retribuciones en especie que de otro modo se produciría, dado que su control, aunque complicado, también es posible".

Para ello, se distingue entre sujeto gravado y sujeto al que se pretende gravar y, se dice, ha de diferenciarse entre riqueza gravada y riqueza que se

MORIES JIMENEZ, María Teresa, *La retención a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1996: "Nosotros entendemos que no se debe proceder a incrementar las retribuciones en especie con una cantidad que ha sido abonada por el pagador de las mismas en la calidad de «ingreso a cuenta» —según dispone el artículo 27.3 de la Ley—, sino a integrar en la base imponible todas la retribuciones realmente percibidas (como rendimiento neto del trabajo personal) y deducirlas de la cuota líquida las cantidades tanto retenidas como ingresadas a cuenta.

Ahora bien, esta postura sólo se puede mantener si al trabajador se le deducen las cantidades ingresadas a cuenta de su nómina (...) Nosotros, al entender que el ingreso a cuenta debe soportarlo el empleado, consideramos que no tiene sentido la posibilidad de que el empleador lo deduzca como gasto", p. 115.

MORENO FERNANDEZ, Juan Ignacio, *Las retribuciones en especie del trabajo personal en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 1994, p. 476: "... a falta de referencia legal expresa la posibilidad de efectuarse tal repercusión, podemos concluir que, actualmente, no es posible realizar la misma. La única posibilidad, pues, a la que pueden acudir los empleadores es a la del pacto en la contratación individual o colectiva, siempre, por supuesto, a salvo de lo dispuesto en el artículo 36 de la LGT", no afectando al cómputo de la renta personal del trabajador, proponiendo la necesidad de permitir practicar la repercusión como solución de *lege ferenda*.

PALLARES RODRIGUEZ, Rosario, "Las retribuciones en especie del trabajo personal en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *Rev. Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 222, marzo-abril 1993, p. 376, partidaria de una repercusión voluntaria por parte del pagador del rendimiento.

PÉREZ TORRES, Eusebio, "Los ingresos a cuenta por retribuciones en especie en los rendimientos del trabajador", *Rev. Crónica Tributaria*, núm. 70, 1994, p. 150: "Entendemos que es posible deducir el ingreso a cuenta por retribuciones en especie del trabajo de la parte en metálico que el empresario abona al trabajador, ya que la legislación del Impuesto sobre la Renta respeta la determinación total del salario que le venga dado por el ordenamiento laboral, conforme a cuyas reglas surgen las rentas que se sujetan a imposición.

Desde el punto de vista laboral, tampoco debe haber problemas para detraer del salario una cantidad que es deuda tributaria del trabajador".

ROZAS VALDES, J.A., *Rendimientos del Trabajo en Especie*, Ed. Civitas, Madrid, 1993, p. 130: "Las relaciones laborales que se establezcan en adelante habrán de considerar, al fijar las condiciones de retribución, la cuantía de los ingresos a cuenta, caso de que se convengan retribuciones en especie, como importe adicional de los haberes percibidos por el empleado. No cabe duda de que, tratándose de un ingreso a cuenta del impuesto personal del trabajador, es él quien debe soportar la carga tributaria del mismo. El empresario tendrá, sin duda, una acción extratributaria de reembolso, por el importe de lo satisfecho en nombre del trabajador y a cuenta de la obligación tributaria principal de éste. Dicha restitución, en la generalidad de los casos, la materializará compensando su crédito con las deudas salariales en dinero líquido. Pudiendo exigir su reembolso efectivo en el supuesto de no poder operar así, por ejemplo cuando la totalidad de las contraprestaciones se satisfagan en especie".

VEGA HERRERA, Manuela, "Retribuciones en especie del trabajo personal: valoración, rendimiento computable e ingreso a cuenta", en la obra colectiva, *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio*, en Homenaje al profesor Luis Mateo Rodríguez, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1995: "Teniendo presente que el ingreso a cuenta no es recuperable del perceptor de la retribución, aunque suponga un mayor coste para el pagador...", p. 387, se muestra partidaria de que el pagador puede recuperar el importe del ingreso a cuenta ya que considera que el único que ha de soportarlo debe ser el beneficiario de la retribución en especie. A pesar de lo anterior considera que: "no se habilita legalmente medida alguna para que quien está obligado a ingresar a cuenta pueda resarcirse del sujeto pasivo del tributo, hecho que, cuando menos, debe calificarse de anómalo; tampoco parece que esto sea debido a un olvido del legislador y, aún más, puede ser que de propósito haya querido conseguirse el efecto descrito...", p. 390.

(73) ARMESTO CAMPO, A., "El pago a cuenta del IRPF en las retribuciones del trabajo en especie", *Rev. Quincena Fiscal*, núm. 3, 1992, pp. 122 y ss.

quiere gravar, siendo la **repercusión** (sic.) el mecanismo adecuado para garantizar la capacidad económica ⁽⁷⁴⁾, o para no desincentivar el uso de este tipo de rendimientos ⁽⁷⁵⁾, de manera que se afirma que carece de sentido minorar de la renta del trabajador lo que previamente no ha soportado minorando de su patrimonio ⁽⁷⁶⁾. Por lo que, en el caso de la imposibilidad de reembolso, se ha llegado a considerar que el ingreso a cuenta se ha configurado como un impuesto adicional ⁽⁷⁷⁾, que el caso de ser así, lógicamente va contra los postulados básicos del Derecho Tributario recogidos en la Constitución, según los cuales la carga impositiva debe ser soportada por aquella persona que manifiesta la capacidad económica, que en estos casos no es el obligado a efectuar el ingreso a cuenta sino el contribuyente ⁽⁷⁸⁾.

(74) MALVAREZ PASCUAL, L.A., "El ingreso a cuenta sobre rendimientos del trabajo percibidos en especie", op. cit., p. 69.

Llegando incluso a plantearse la inconstitucionalidad del ingreso a cuenta en cuanto que obliga a tributar por una capacidad económica superior a la que verdaderamente demuestra. MORENO FERNANDEZ, J.I., "¿Derecho del Trabajo versus Derecho Tributario?...?", op. cit., p. 19.

(75) MORENO FERNANDEZ, J.I., "¿Derecho del Trabajo versus Derecho Tributario?...?", op. cit., p. 33.

(76) MORENO FERNANDEZ, J.I., *Las retribuciones en especie del trabajo personal en la Ley del IRPF*, op. cit., pp. 475-476.

(77) MORENO FERNANDEZ, Juan Ignacio, *Las retribuciones en especie del trabajo personal en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 1994, p. 458: "La obligación de realizar tal ingreso, al igual que ocurre con la retención, es del empleador, pero, y a diferencia de la retención, sin posibilidad de su traslado sobre el contribuyente. Ello nos hace pensar que, la figura del ingreso a cuenta se ha querido configurar como un impuesto adicional al pagador de retribuciones en especie, no ya como un método de control, sino antes al contrario, como una manera de desincentivar el uso de este tipo de retribución".

(78) STSJ de Andalucía de 13 de febrero de 1995, (Sevilla) (JT 108). Ponente: MONTERO FERNANDEZ, José Antonio: "Cuarto.—El que legalmente se establezca una obligación legal a cargo del pagador de la percepción en especie, cual es el financiar el anticipo de la deuda tributaria de otro, en absoluto determina, sin más, que también haya de soportarlo, aunque no se prevea legalmente el modo de resarcirse de dicho pago. De soportarlo el empleador pagador, las consecuencias serían tan distorsionadoras que lo harían inviable; aparte de los efectos laborales, con mayores costes a soportar por el empleador (...), se estaría subvirtiendo, al hacer recaer parte de la deuda tributaria en el empleador, el propio impuesto, pues en ningún caso se estaría gravando la percepción de rentas por una persona física, imponiéndose un tributo a cargo del empleador sin apoyo legal alguno, recordemos que la Constitución Española, en sus artículos 31 y 133 reserva a la ley en el sentido estricto de la expresión, el establecimiento de prestaciones patrimoniales de carácter público, y, por tanto, el establecimiento de tributos; lo que supone que las cargas y obligaciones de dar y también de hacer, en el ámbito tributario, sólo pueden tener aquel origen o fuente, como recoge por otra parte el artículo 10 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, y la obligación que tratamos legalmente sólo se recoge en el artículo 98 de la Ley del Impuesto, en su concepción de mecanismo de gestión en exclusividad, y no como imposición de prestación patrimonial a cargo del empleador.

La propia configuración legal del ingreso a cuenta imposibilita hacerla recaer sobre el empleador; el ingreso por los rendimientos en especie se hace depender de elementos directamente vinculados con el perceptor del rendimiento, «quantum» anual del rendimiento a percibir y número de hijos, que resultan de todo punto ajenos al empleador y a su capacidad económica, con lo que por esta vía igualmente se estaría conculcando la Constitución, artículo 31. La misma reforma del reglamento operada por Real Decreto 753/1992, de 26 de junio, que exime de la obligación de ingresar a cuenta cuando el rendimiento en especie no supera las 50.000 pesetas, no hace más que confirmar la tesis de que en modo alguno el ingreso que

Desde esta perspectiva, un importante sector de la jurisprudencia se muestra favorable al resarcimiento efectuado por el obligado a efectuar los ingresos a cuenta, basándose, en líneas generales, en una equiparación del ingreso a cuenta con la retención tributaria, aunque derivando de la misma, que los autores del presente trabajo comparten, unas derivaciones en modo alguno acertadas ⁽⁷⁹⁾.

Ante esta situación la Dirección General de Tributos en distintas consultas de 24 de marzo de 1992 ⁽⁸⁰⁾ se mostraba contraria a la posibilidad de

redunde en beneficio del trabajador debe ser soportado por el pagador, pues de otro modo carecería de justificación alguna que la prestación a cargo de aquél se hiciera depender del valor del rendimiento en especie, más de 50.000 pesetas, la soportaría, menos, a cargo del perceptor”.

(79) Vid. entre otras: RTEAR de La Rioja de 30 de noviembre de 1993, *Rev. Impuestos*, núm. 7, 1994, pp. 65 a 69; STSJ de Andalucía (Sevilla), de 13 de febrero de 1995, (JT 108), núm. 55, 1995, pp. 248 a 252. Ponente: MONTERO FERNANDEZ, José Antonio; STSJ de Asturias, de 23 de marzo de 1995, *Rev. Estudios Financieros*, núm. 151, octubre 1995, pp. 74 a 75 y, en JT 262; STSJ del País Vasco de 22 de febrero de 1996, (JT 350), núm. 80, mayo 1996, pp. 674 a 678. Ponente: MURGOITIO ESTEFANIA, Luis Javier; STSJ de Castilla-La Mancha, de 6 de febrero de 1996, (JT 169), núm. 78, abril 1996, pp. 333 a 335. Ponente: ROUCO RODRIGUEZ, Vicente Manuel; STSJ de Castilla-La Mancha, de 8 marzo de 1996, (JT 271), núm. 79, mayo 1996, pp. 513 a 515. Ponente: IRANZO PRADES, Raquel; STSJ de Castilla-La Mancha, de 23 de octubre de 1996, (JT 1432), núm. 84, febrero 1997, pp. 460 a 462. Ponente: FRIAS PONCE, Emilio; STSJ de Murcia de 7 de julio de 1995, *Rev. Tribuna Fiscal*, núm. 65, marzo 1996, pp. 51 a 54 y JT 1995/1091; STSJ de Murcia de 6 de marzo de 1996 (JT 242), núm. 76, mayo 1996, pp. 459 a 462. Ponente: VILLALBA LAVA, Mercenario; STSJ de Murcia de 19 de junio de 1996, *Rev. Gaceta Fiscal*, núm. 146, octubre 1996, pp. 36 a 41. Ponente: SAEZ DOMENECH, Abel Angel; STSJ de Murcia de 31 de julio de 1996 (JT 973), núm. 88, octubre-noviembre 1996, pp. 772 a 775. Ponente: SAEZ DOMENECH, Abel Angel; STSJ de Murcia de 27 de noviembre de 1996 (JT 1410), núm. 94, febrero 1997, pp. 417 a 420. Ponente: SAEZ DOMENECH, Abel Angel.

De entre todas, nos interesa destacar a la STSJ de Castilla-La Mancha, de 15 de julio de 1996, (JT 955), núm. 88, octubre-noviembre 1996, pp. 732 a 733. Ponente: IRANZO PRADES, Raquel, donde se afirma:

“Ahora, bien, debemos reconocer que la norma fiscal no impide la acción de reembolso y para la solución correcta debe estarse a la verdadera naturaleza de la figura controvertida, que obliga a un pronunciamiento positivo en favor del derecho de reembolso”, ya que el Tribunal entiende que “la asimilación entre los ingresos a cuenta y las retenciones es completa, variando su denominación por la imposibilidad de que en la retribución en especie se detraiga una cantidad de dinero (...) De esta regulación forzosa se hace reconocer que aunque el ingreso a cuenta es un instituto diferente del de la retención participa sin embargo de su misma naturaleza y viene a cumplir su misma función de control a efectos de gestión del tributo e instrumento de anticipación de fondos al Estado...”

(80) La consulta se concretaba en los siguientes términos:

“Consideración fiscal de los ingresos a cuenta sobre la retribución en especie de los rendimientos del trabajo, ¿tienen la consideración de gasto deducible adicional para la empresa como retribución de su personal, o, por el contrario, han de minorar la nómina de los empleados?”

El criterio de la DGT, en su contestación a dicha consulta, puede quedar resumido en los siguientes términos:

— El ingreso a cuenta que corresponde realizar con las retribuciones en especie del trabajo deberá efectuarse por quien satisfaga tal clase de retribuciones, en los casos, forma y cuantía establecidos reglamentariamente.

— La cuantía del ingreso a cuenta constituye una mayor retribución o rendimiento del trabajo para el perceptor y, en consecuencia, un mayor coste laboral a efectos de la imposición personal del pagador.

que el obligado a efectuar los ingresos a cuenta pudiera reembolsar su importe de la parte dineraria de los perceptores de las retribuciones en especie. Pero en base a estas contestaciones se ha tratado de establecer la posibilidad del reembolso siempre que exista pacto expreso entre partes, al incluir entre sus conclusiones la siguiente frase "Ni la normativa legal ni reglamentariamente contienen un precepto en cuya virtud y a efectos fiscales el ingreso a cuenta pueda ser repercutido sobre el perceptor de la retribución en especie". Ante la ausencia de precepto legal que establezca esa facultad de reembolso, nada se prohíbe en relación con los pactos entre particulares que no alteran el contenido obligacional con la Hacienda Pública, respetándose de esta forma lo dispuesto en el artículo 36 de la LGT.

En el caso de admitirse la posibilidad de que el pagador puede resarcirse del perceptor de las retribuciones en especie del ingreso a cuenta previamente efectuado, su plasmación práctica puede conllevar un importante problema al trabajador, el cual debería incluir en su declaración como rendimientos del trabajo personal, de acuerdo con el artículo 27.3 de la LIRPF el importe de la valoración de dicha retribución más el ingreso a cuenta, aunque este haya sido detrído de sus retribuciones dinerarias sin posibilidad de reducir dichas cuantías por el importe del ingreso a cuenta, por lo que se produce una doble imposición.

Para salvar este escollo en defensa de la posible detración del importe del ingreso a cuenta por parte del pagador de las retribuciones en especie, la sentencia de 13 de febrero de 1995 del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía —Sevilla—, lleva a cabo una interesante interpretación del artículo 27 de la LIRPF en el sentido de que el ingreso a cuenta se va a incluir como rendimiento del trabajo personal cuando no haya sido soportado por perceptor, sino por el pagador ⁽⁸¹⁾. Visión que ha sido calificada como de

— Ni la normativa legal ni la reglamentaria contienen ningún precepto en cuya virtud y a efectos fiscales el ingreso a cuenta pueda ser repercutido sobre el perceptor de la retribución en especie.

— El perceptor integrará en sus rendimientos del trabajo una suma igual a las siguientes partidas: Valoración resultante de las normas contenidas en el artículo 27 de la Ley del Impuesto, e ingreso a cuenta realizado por quien satisfaga esta modalidad de retribución, cuando a ello estuviere obligado."

En parecidos términos se ha expresado con posterioridad esta misma DGT entre otras en contestaciones con fecha de 8 y 14 de abril de 1992.

(81) STSJ de Andalucía, (Sevilla), de 13 de febrero de 1995, (JT. 108).

"Sexto.— Un último escollo queda por salvar, pues, como afirma el actor al establecer el artículo 27 de la Ley, que «en los casos de retribución en especie, se incluirá como rendimiento neto del trabajo personal la valoración resultante de las normas contenidas en el apartado 1 de este artículo y, en su caso, el ingreso a cuenta realizado por quien satisfaga esta modalidad de retribución», de entenderse que es él quien soporta el ingreso a cuenta, como decimos, y luego tenerlo que incluir como rendimiento neto se produciría una duplicidad en el pago por unos mismos ingresos. La antinomia parece, entendido el precepto de esa forma, irreductible, pues de interpretar el precepto de ese modo lo que se produciría, como antes apuntamos, es la conculcación de principios constitucionales. Es labor de los Tribunales interpretar las normas de manera que mejor se ajusten al Texto Constitucional, de forma que si entre las posibles existe alguna que se someta a aquél, ésta ha de acogerse. En el presente es posible, sin tan siquiera forzar los términos de la ley, entender que el legislador al emplear la expresión «en

una "construcción jurídica-tributaria (...) impecable" ⁽⁸²⁾, aunque desde nuestra óptica, dicha interpretación puede vulnerar el propio contenido de la obligación *ex lege* de los ingresos a cuenta, que no sólo afecta a la persona obligada a efectuarlos, sino además, al tratarse de un pago a cuenta, incide sobre al perceptor de los mismos, no pudiendo hacer depender el contenido de esta obligación del deseo o voluntad de las partes. Más correcta nos parece la visión realizada por la STSJ del País Vasco de 22 de febrero de 1996, a afirmar que:

"Antes bien, no es el artículo 27.3 el que remite a otra norma la necesidad de que el ingreso a cuenta se incluya o no en la base imponible, sino que ya con anterioridad el apartado 2 del mismo artículo da la clave al referirse a «el ingreso a cuenta que, en su caso, se establezca». El «en su caso» del apartado 3 lo que quiere decir entonces es que habrá integración del ingreso a cuenta en la base imponible del perceptor si dicho ingreso a cuenta se ha establecido normativamente y se dan los supuestos específicos del mismo según el artículo 53 del Reglamento; es decir, tal y como señala el artículo 60.2, se incluirá el ingreso a cuenta en la base imponible, «cuando exista obligación de ingresar a cuenta», y no dependerá en cambio de que por razones puramente contingentes y ajenas a la imperatividad de la norma tributaria se haya o no resarcido el empleador de las cantidades ingresadas anticipadamente, pues es ésta una posibilidad que friccionaría manifiestamente con lo que establece el artículo 36 de la LGT, ya que en tal caso, un acto de los particulares alteraría los elementos de la obligación tributaria." ⁽⁸³⁾

Por otra parte, el sector doctrinal que admite la posibilidad de llevar a cabo el reembolso, no consigue ponerse de acuerdo sobre el procedimiento a seguir; avanzando tesis que van, desde admitir cualquier modo de los previstos en Derecho, y "entre ellos se encuentra el pacto entre las partes o condición impuesta en contrato libremente concertado" ⁽⁸⁴⁾; admitir la compensación con las deudas salariales en dinero líquido ⁽⁸⁵⁾; hasta, solicitar que

su caso», ha querido establecer una diferencia, pues de incluirse siempre necesariamente el ingreso a cuenta como rendimiento neto, dicha expresión resultaría superflua, diferencia que sólo puede venir del hecho que el ingreso a cuenta represente o no un plus en los rendimientos del perceptor, esto es cuando el ingreso le haya beneficiado, «en su caso», por soportarlo el pagador, no cuando sobre quien ha recaído y lo ha soportado haya sido el propio perceptor, tal cual sucede en éste; por lo que con esta interpretación se salva la antinomia evitándose la, temida e ilegal, doble imposición."

(82) GARCIA-MOCHALES CORREA, José Luis, "Repercusión del ingreso a cuenta al perceptor de retribuciones en especie del trabajo", *Rev. Impuestos*, núm. 7, abril 1996, p. 115. Aunque con carácter más crítico el Equipo Editorial de la *Rev. Jurisprudencia Tributaria*, en la presentación "El ingreso a cuenta sobre retribuciones en especie en el IRPF", núm. 55, 1995, p. 19: "...no nos parece consistente ni concluyente, ya que también podría explicarse esa locución por los supuestos en que no procede el ingreso a cuenta por no alcanzar el mínimo de 50.000 pesetas, a partir del que es exigible, o, en fin, por otras hipótesis dotadas de eventualidad y que «en su caso» pueden concurrir, o no en los supuestos concretos". En este último sentido, tampoco comparte dicha opinión ALGUACIL MARI, Pilar, en "En torno a la traslación del ingreso a cuenta en las retribuciones en especie", op. cit., p. 353.

(83) STSJ del País Vasco de 22 de febrero de 1996, (JT 350), núm. 80, mayo 1996, Ponente: MURGOITIO ESTEFANIA, Luis Javier.

(84) RTEAR de Andalucía, Carta Tributaria, núm. 200, 1 de abril de 1994, p. 109.

(85) ROZAS VALDES, J.A., *Rendimientos del trabajo en especie*, Ed. Civitas, Madrid, 1993, p. 130.

se contemple de manera unitaria, el conjunto de retribuciones dinerarias y en especie que percibe el trabajador, obteniendo de esta forma el porcentaje de retención que se aplicaría sobre las dinerarias y eliminando la obligación del ingreso a cuenta ⁽⁸⁶⁾.

Ante esta situación de inseguridad jurídica planteada por los constantes pronunciamientos jurisprudenciales y por las voces doctrinales aludidas, la Dirección General de Tributos ha tenido la oportunidad de adaptar su criterio a las situaciones fácticas en las que los ingresos a cuenta realizados por el pagador se repercutan íntegramente sobre el empleado, por la vía de la detracción de sus retribuciones dinerarias ⁽⁸⁷⁾. No obstante el centro directivo sigue considerando que los ingresos a cuenta son a cargo del empleador y no del trabajador, pero como consecuencia de existir distintos pronunciamientos jurisprudenciales, donde la jurisdicción social del TS acepta la repercusión, y a la espera de una jurisprudencia de dicho Tribunal, pero de la jurisdicción contencioso-administrativa, propone una solución provisional a las situaciones planteadas en la práctica ⁽⁸⁸⁾. La situación creada, no puede

(86) MALVAREZ PASCUAL, L.A., "El ingreso a cuenta sobre rendimientos del trabajo percibidos en especie", *Rev. Estudios Financieros*, núms. 125-126, agosto-septiembre 1993, p. 76.

(87) Así en su Consulta de 11 de julio de 1996, la cual ha sido aclarada por la de 29 de julio del mismo año. Ambas consultas aparecen recogidas en la *Rev. Estudios Financieros*, núm. 1164, 1996, pp. 32 a 34, la indicada situación que aparece también descrita en el *Manual Práctico. Renta 96* de la Agencia Tributaria, p. 45.

(88) Como parecen desprenderse estas Consultas de la DGT, a pesar de existir varios pronunciamientos del Tribunal Supremo favorable a la repercusión, pero al tratarse del orden jurisdiccional social, no se encuentra vinculado por las mismas, ya que al no estar legitimado para ser parte en el pleito, y además, dichos fallos solo afectar a las relaciones que existen entre el trabajador y el empresario. Esto significa que las relaciones jurídicas entre estas partes y la Administración Tributaria permanecen invariables, a pesar las decisiones del alto Tribunal. Pero, consciente la DGT que dichos pronunciamientos sí afectan directamente sobre la determinación del rendimiento del trabajador a la hora de incluirlo en su declaración de la renta considera oportuno exponer cual es su interpretación a tales situaciones prácticas.

Pues bien, para la DGT cabe distinguir las siguientes situaciones:

1.º "Si la empresa no repercute al trabajador el importe de los ingresos a cuenta, éste integrará en la base imponible de su declaración la suma del valor de la retribución en especie y el ingreso a cuenta que en cada caso proceda.

2.º En la declaración formulada dentro del plazo voluntario que fija la Orden de aprobación de los modelos correspondientes al período impositivo, y en la medida que la empresa no haya reintegrado al trabajador el ingreso a cuenta detrído del rendimiento en metálico, éste podrá integrar como rendimiento del trabajo en especie su valor, de acuerdo con lo previsto en el artículo 27.º uno de la Ley 18/1991, sin adicionar el ingreso a cuenta, aplicando el criterio de imputación temporal relativo a los ingresos del trabajo no percibidos en el ejercicio en que se devengaron por causas no imputables al trabajador, (sin reducir el importe del ingreso a cuenta detrído del importe íntegro de las retribuciones dinerarias).

Con este sistema de integración de los ingresos a cuenta, desaparecen las dudas a la hora de determinar el porcentaje de retención, en el sentido, que al no reducir las retribuciones dinerarias por el importe del ingreso a cuenta detrído, éste será el volumen de retribuciones dinerarias a tener en cuenta para el cálculo del porcentaje de retención.

3.º En ambos casos, para calcular la cuota diferencial, descontará como pago a cuenta el ingreso a cuenta.

Esta es la solución más respetuosa con la naturaleza jurídica de los ingresos a cuenta, teniendo en cuenta, que la DGT, a falta de pronunciamientos de lo contencioso-administrativo del TS sobre esta cuestión, debe de soportarlo el empleador en última instancia y no el trabajador.

ser más desafortunada, no sólo por la inseguridad jurídica que provoca, sino también porque a nuestro juicio, el cambio de criterio de la DGT es una extralimitación de sus funciones interpretativas, creando un sistema nuevo en relación con los ingresos a cuenta que altera la propia legalidad del artículo 27.3 de la LIRPF.

Pero, a mayor abundamiento, situación desafortunada, y a nuestro juicio absolutamente innecesaria, ya que si bien los criterios pragmáticos asu-

“Con ello quiere decirse que, pese a ser cierto que el hecho de repercutirse el importe del ingreso a cuenta sobre el trabajador supone que éste recibe en mano una cantidad inferior a la resultante de minorar las retribuciones dinerarias brutas en el importe de las retenciones, aquella repercusión no debe hacer confundir qué se minorra. En efecto, pese a minorarse la cuantía «en mano del trabajador», tal minoración no procede de «retenciones», que es la única minoración que admite este Centro, sino del hecho de no haber soportado el ingreso a cuenta por la empresa. En definitiva, el hecho de «repercusión en nómina» del ingreso a cuenta no es más que la forma que emplea la empresa para no hacerse cargo del mismo.

Por tanto, el problema debe centrarse no en la forma, sino en el fondo, es decir, en el tratamiento que debe recibir la retribución en especie y el ingreso a cuenta, sin que deba verse afectada la retribución dineraria que se pactó. Por ello, aunque el trabajador —para calcular la cuota diferencial— descontará como pago a cuenta el ingreso a cuenta, consideramos que la repercusión de éste no debe determinar que dicho ingreso a cuenta figure como sumando entre los rendimientos íntegros y como menor importe de las retribuciones dinerarias brutas, ya que ello supondría reconocer que el ingreso a cuenta es cargo del trabajador.”

4.º Si finalmente, de acuerdo con posteriores pronunciamientos judiciales, la empresa reintegra al trabajador el ingreso a cuenta en su día detráido, procederá practicar declaración complementaria, en los plazos señalados en el artículo 14.6 del Reglamento del Impuesto, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno. Salvo, que si el trabajador, acogándose al criterio general del devengo, opta por declarar como rendimiento del trabajo en especie su valoración más el ingreso a cuenta, no deberá efectuar posteriormente declaración complementaria alguna.

Siguiendo con lo razonado por la DGT que solo se ha limitado a analizar la situación de una de las partes interviniente, el receptor de las retribuciones en especie, es necesario, para completar las consecuencias que se pueden producir, hacer referencia a la persona que satisface dichas retribuciones y viene obligada por Ley a realizar el correspondiente ingreso a cuenta. Desde esta perspectiva, y teniendo en cuenta lo anterior, donde el ingreso a cuenta se considera como una retribución más que recibe el trabajador. Una vez realizado el ingreso a cuenta por pagador de la retribución en especie, podemos distinguir:

1. Si no se resarce de las retribuciones dinerarias, significará que el ingreso a cuenta ha sido a cargo del empleador, por lo cual podrá computarse como gasto deducible. (En el caso de adoptarse esta nueva postura donde el obligado a efectuar los ingresos a cuenta tiene la posibilidad de resarcimiento de los mismos, cabe plantearse la duda de considerar el ingreso a cuenta como un gasto deducible, en el sentido que desaparece la nota de obligatoriedad, por tanto, se trataría de una liberalidad, perdiendo el carácter de gasto deducible).

2. Si resarce el importe del ingreso a cuenta de las retribuciones dinerarias no podrá computarlo como gasto deducible dentro de la partida de gastos de personal.

3. Si con posterioridad un tribunal declara la improcedencia del resarcimiento se lo podrá computar como gasto deducible.

Por último, tendríamos que analizar qué incidencia tienen estos comportamientos sobre la relación jurídica que cada una de estas partes mantiene con la Administración Tributaria:

a) En relación con la persona obligada a efectuar el ingreso a cuenta, su obligación ha quedado extinguida, ya que en los supuestos anteriores hemos partido de que esta persona efectúa de manera correcta el cálculo del ingreso a cuenta y que ha llevado a cabo su ingreso en el Tesoro Público a cuenta de su trabajador.

b) Mientras que el beneficiario de las retribuciones en especie y por ende de los ingresos a cuenta, a la hora de cumplir con su obligación de declaración-liquidación de su impuesto personal, se verá condicionada por las situaciones descritas anteriormente, es decir, dependerá de que se halla producido el resarcimiento del ingreso a cuenta por parte del empleador sobre

midos por la Dirección General, pudieran tener una cierta justificación en relación con aquellos acuerdos o convenios celebrados con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley, no son en modo alguno justificables a las situaciones nacidas con posterioridad.

En efecto, con la entrada en vigor de la obligatoriedad de ingresar a cuenta por parte de los pagadores de rendimientos en especie, se produce una alteración en las retribuciones pactadas como consecuencia de la norma tributaria, aumentando los costes salariales, por lo que para evitar esta situación, pudiera justificarse la necesidad del reembolso, (situación que se podría haber evitado con el establecimiento de una norma de derecho transitorio), pero, a partir de ese momento, las partes dentro de la libertad para acordar sus retribuciones, y conocedoras que la norma tributaria impone que estas se pactan íntegras, es decir, vienen constituidas por un líquido, que será la valoración de la retribución en especie, más el importe del ingreso a cuenta, no sufren más distorsiones que las que pudiera ocasionar cualquier reforma de la normativa tributaria.

Desde esta perspectiva, no encontramos razones jurídicas, que avalen la pretensión de repercutir o trasladar sobre los rendimientos dinerarios del trabajador, el montante del ingreso a cuenta efectuado por el pagador de rendimientos. Antes al contrario, consideramos que la lógica interna de la institución de los pagos a cuenta, la propia neutralidad de los mismos —no debemos olvidar que el ingreso a cuenta es un componente salarial y como tal deducible en el impuesto personal del pagador— y la simplicidad de las propias relaciones jurídicas, demandan la ausencia de la citada repercusión.

V. COMPETENCIA JURISDICCIONAL

La ausencia de un régimen jurídico claro, de un diseño normativo coherente, se ha manifestado, y con repercusiones en absoluto baladíes⁽⁸⁹⁾, en la propia competencia jurisdiccional para conocer las controversias generadas por la relación compleja de los ingresos a cuenta.

En efecto, teniendo en cuenta estas relaciones jurídicas, cabe preguntarse qué jurisdicción será la competente en caso de discrepancia entre las partes⁽⁹⁰⁾, para lo cual hemos de tener en cuenta que la obligación de realizar el correspondiente ingreso a cuenta, incumbe tanto a las personas físicas

sus retribuciones dinerarias. Si se ha producido no integrará como sumando de la retribución en especie el ingreso a cuenta aunque sí podrá deducirlo al calcular la cuota diferencial, ya que su importe se encuentra ingresado en la Hacienda Pública, como un ingreso a cuenta de la obligación tributaria que en este momento está cuantificando. Si no se ha producido el resarcimiento el importe del ingreso a cuenta formará parte del importe íntegro de la retribución en especie, y lógicamente podrá deducirlo al calcular la cuota diferencial.

(89) Que se han puesto de manifiesto fundamentalmente en las divergentes soluciones ofrecidas sobre la posibilidad de repercusión antes analizadas.

(90) Sabiendo que son incompatibles la simultaneidad por meras exigencias del principio de economía procesal, y teniendo en cuenta que ante la elección incorrecta de la vía jurisdiccional, se podrá alegar el abuso o exceso en el ejercicio de jurisdicción a través de la excepción por incompetencia de jurisdicción.

como a las jurídicas, y en base a relaciones de tipo civil, mercantil o laboral. Ante tal amplitud de supuestos, lo determinante no van a ser tanto las partes intervinientes como la cuestión debatida, la cual deberá determinar el orden jurisdiccional competente para resolver ⁽⁹¹⁾.

En esta línea, y como consecuencia de las tres relaciones jurídicas que surgen de los ingresos a cuenta, la jurisdicción competente será la administrativa cuando se trate de relaciones entre el obligado a efectuar el ingreso a cuenta y la Administración Tributaria, y entre el perceptor del ingreso a cuenta y aquélla. En estos casos nos encontramos con actos administrativos dictados en los procedimientos de gestión, que como tales, serán impugnables mediante reclamaciones económico-administrativas y en su caso, mediante el recurso contencioso-administrativo, por tanto, ante controversias sobre el contenido y los efectos de la obligación del ingreso a cuenta y la Administración Tributaria la vía a seguir, es la administrativa.

En cambio, en la relación entre el obligado a efectuar el ingreso a cuenta y el perceptor del mismo, nos encontramos con unas actuaciones de naturaleza tributaria, donde el régimen jurídico de las mismas viene descrito en la normativa tributaria, y donde su fundamento no se encuentra en la relación laboral u otra, sino en la exigencia de una obligación de colaboración que deben de prestar estas personas con la Administración Tributaria. Por lo que en principio no debería ser más difícil determinar la jurisdicción competente, aunque se trata de actos entre particulares.

Si partimos de la idea de que el legislador tributario está encomendando el ejercicio de funciones públicas, al sujeto colaborador que es obligado a efectuar ingresos a cuenta, aunque no nos encontramos con ningún acto que emane de la Administración Tributaria, ante cualquier discrepancia en el ejercicio de las mismas tendría que ser la jurisdicción administrativa la competente para conocer de las mismas, ya que "estamos en presencia de actuaciones jurídico-públicas efectuadas por particulares y encajadas en el procedimiento de gestión tributaria" ⁽⁹²⁾.

En relación con los ingresos a cuenta, al ser una figura "relativamente novedosa", existe un aparente vacío normativo en el ámbito tributario que especifique de manera expresa cuál es la jurisdicción competente en caso de controversia sobre los mismos. Así la LIRPF, en su artículo 105 otorga la competencia a la jurisdicción contencioso-administrativa, previo agotamiento de la vía económico-administrativa, para las controversias de hecho y derecho entre la Administración y los sujetos pasivos en relación a cualquier aspecto de esa Ley. Pero dicho precepto, está otorgando la competencia a la jurisdicción contenciosa-administrativa en relación a aquellas controver-

(91) STS de lo social, de 25 de noviembre de 1994 (RJ 9.237): "... no es la clase de proceso seguido lo que atribuye al órgano la competencia, porque de entenderse así bastaría conducir por esta modalidad procesal cualquier pretensión, al margen del contenido de la misma, cuando es precisamente la pretensión u objeto del proceso lo que determina y define cuál sea el orden jurisdiccional competente para su resolución".

(92) ESEVERRI MARTINEZ, Ernesto, *Las actuaciones tributarias reclamables en vía económico-administrativa*, Ed. Civitas, Cuadernos Civitas, Madrid, 1983, p. 106.

sias que se puedan suscitar entre la Administración y el sujeto pasivo, el realizador del hecho imponible del impuesto, no extendiéndola a los otros obligados tributarios, que la misma Ley les impone obligaciones y deberes tributarios en base a la realización de otros presupuestos de hecho distintos del hecho imponible. Tampoco aparece en el artículo 165 de la LGT, ni en el artículo 15 del Real Decreto Ley 2785/1980, TALBPEA que hace referencia a las personas obligadas por Ley a practicar retención y en su desarrollo reglamentario, artículo 118, del Real Decreto 391/1996, RPREA, sobre la impugnación de actuaciones de retención tributaria. Por tanto, en la normativa tributaria ante controversias entre particulares sobre los ingresos a cuenta no aparece recogida de forma expresa la atribución de competencia a los tribunales económico-administrativos, y por tanto a la jurisdicción contenciosa-administrativa ⁽⁹³⁾.

A pesar de la falta de referencia normativa en cuanto a las controversias sobre los ingresos a cuenta, precisamente por su incorporación en el seno del resto de los pagos a cuenta, hemos de partir de la idea de que nos hallamos ante actuaciones tributarias que merecen el amparo del ámbito económico-administrativo, por lo que es posible mantener, una vez más, la aplicación de las normas referentes a las retenciones ⁽⁹⁴⁾, a pesar que en el nuevo RPREA se sigue silenciando esta cuestión ⁽⁹⁵⁾.

El problema reside en que esta relación no se focaliza exclusivamente en el cumplimiento correcto del ingreso a cuenta por parte del obligado, sino

(93) STSJ de Madrid de 3 de octubre de 1996, (JT 1261). Ponente: CALVO ROJAS, Eduardo: "En definitiva, fuera del caso de las autoliquidaciones los actos realizados por particulares sólo se someten al régimen de impugnación jurídico-público de las reclamaciones económico-administrativas (y posterior recurso contencioso), si se trata de un acto de repercusión tributaria obligatoria y prevista legalmente o de una retención practicada por persona obligada a ello. Fuera de estos casos, el acto de que se trate será uno más de los que tienen lugar en el seno de la relación jurídica entre particulares, y como tal residenciable ante la jurisdicción civil o, en su caso, laboral", p. 102.

(94) STSJ de La Rioja de 31 de marzo de 1995, *Rev. Estudios Financieros*, núm. 151, octubre 1995, p. 76: "A pesar de ese carácter restrictivo de lo que, según la ley, puede ser objeto de reclamación económico-administrativa, cabe convenir con la resolución aquí impugnada en que los «ingresos a cuenta» que haya de efectuar a la Hacienda Pública los pagadores de retribuciones en especie, pese a ser una modalidad de pago a cuenta del perceptor aún no prevista en el ámbito del procedimiento económico-administrativo (dada la reciente introducción de esa figura por la Ley 18/1991 del IRPF), constituyen actuaciones tributarias y han de reputarse susceptibles de reclamación en el procedimiento económico-administrativo, al igual que lo son las «retenciones» expresamente contempladas en la normativa procedimental mencionada".

(95) En este sentido, se muestran favorables de la revisión en vía administrativa de los ingresos a cuenta, denunciando el no haber aprovechado las últimas modificaciones normativas para incluir esta situación, HUESCA BOADILLA, Ricardo, "Objeto de las reclamaciones", en la obra colectiva, *Las reclamaciones económico-administrativas*, Comentarios al Nuevo Reglamento de Procedimiento, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1997, p. 275, recogiendo en este sentido la RTEAC de 31 de mayo de 1995: "... no pudiéndose deducir de dicha omisión que se trate de actuaciones no susceptibles de reclamación, por el contrario, en una interpretación acorde con el sentido y finalidad de las normas que introdujeron la figura del ingreso a cuenta, se desprende que, aunque con peculiar forma de operar tanto en cuanto a la forma de practicarlo como en cuanto a la forma de integrarse en los respectivos impuestos, retenciones e ingresos a cuenta tienen análoga naturaleza, por lo que a efectos procedimentales, tanto de impugnabilidad como de competencia, las referencias hechas en el Reglamento a las retenciones pueden extenderse a los ingresos a cuenta..."

que el presupuesto generador de dicha obligación se deriva de una relación jurídica existente entre el pagador y el perceptor de los rendimientos; dicha relación podrá ser laboral, —entre empresarios y trabajadores—, mercantil, —una entidad bancaria y sus clientes—, o civil, —entre empresario y profesional— ⁽⁹⁶⁾, por lo que las jurisdicciones podrán ser también la laboral, o la civil.

Sin embargo, los pronunciamientos administrativos y jurisprudenciales se han dividido en dos líneas: aquellos que consideran que la competencia le corresponde al ámbito contencioso-administrativo y aquellos que lo consideran propio de la jurisdicción social ⁽⁹⁷⁾.

Si realizamos un breve recorrido de los mismos, declaran la competencia de la vía administrativa, la SAN, Sala de lo Social, de 23 de noviembre de 1993, que es ratificada por la STS de 25 de noviembre de 1994 por recurso de casación para unificación de doctrina ⁽⁹⁸⁾. Para resolver esta cuestión par-

(96) Aunque normalmente será entre un empresario y un trabajador, estos no son los únicos que se ven en la obligación de practicar retenciones e ingresos a cuenta y de soportar los mismos. De acuerdo con la normativa tributaria también tienen la obligación de practicar retención o ingreso a cuenta una Entidad cuando satisface rendimientos del capital mobiliario, lo mismo ocurre en la obtención de determinados premios, o el caso de rendimientos profesionales, o el caso de rendimientos agrícolas o ganaderos, o lo establecido en el artículo 57.2 de la LIS, en relación con la transmisión de bienes inmuebles situados en España por sujetos pasivos no residentes que actúen sin establecimiento permanente, el adquirente se ve en la obligación de retener o de efectuar el ingreso a cuenta correspondiente, de la contraprestación acordada, en concepto de pago a cuenta del impuesto correspondiente a aquéllos.

(97) Debido a que todos los pronunciamientos aparecidos se refieren al reembolso de los ingresos a cuenta efectuados por el empleador a sus trabajadores de su retribución dineraria, no debiendo olvidar que el caso de otro tipo de relaciones, es posible, que sea competente la jurisdicción civil.

(98) STS de lo social, de 25 de noviembre de 1994 (RJ 9237). En el mismo sentido la STS de 2 de diciembre de 1993 de lo social (RJ 9237).

En esta línea, la STS de 24 de noviembre de 1995, dictada en recurso de casación para la unificación de doctrina, donde se declara que "la indeterminación de si han de realizarse o no retenciones a cuenta del IRPF, y en su caso por qué importe, es tema que está sujeto a leyes de naturaleza fiscal y no laboral, cuya interpretación y aplicación corresponde a los Tribunales del orden jurisdiccional contencioso-administrativo".

En la misma línea se pronuncia dicha sentencia en relación con el descuento de la cuota obrera de la Seguridad Social efectuado por la empresa sobre los haberes del trabajador, declarando la incompetencia del Orden Jurisdiccional Social, de acuerdo con la STS de 9 de octubre de 1995 (RJ 8240) y la STS de 17 de octubre de 1994 (RJ 8524), dictada en recurso de casación para la unificación de doctrina.

De acuerdo con lo anterior, la jurisdicción social, debe declararse incluso de oficio, su incompetencia para conocer sobre el descuento practicado por el empleador sobre el pago de indemnizaciones y salarios de tramitación por despido para determinar la procedencia y cuantía de las retenciones del IRPF, en este sentido, la sentencia del TS de 9 de octubre de 1995 (RJ 8240).

Que ante el recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto contra la sentencia de la Sala de lo Social de Granada del TSJ de Andalucía de 14 de diciembre de 1993, que declaró la incompetencia de este orden jurisdiccional para conocer sobre la procedencia de las retenciones de las cuotas de la SS y del IRPF. El demandante alegó las sentencias de la Sala Social de Sevilla del TSJ de Andalucía de 24 de abril de 1992 y de la Sala de lo Social del TSJ de Cataluña de 3 de junio de 1993 en las que se declaran competentes y resuelven la pretensión, reconociendo a los trabajadores el derecho a percibir el importe íntegro de los salarios de tramitación devengados, sin merma alguna. De acuerdo con esta doctrina del Tribunal Supremo, al declarar la incompetencia del orden jurisdiccional social, éste no podrá

ten de la línea jurisprudencial de dicho Tribunal que considera que corresponde al orden jurisdiccional contencioso-administrativo aquellos litigios que requiere la aplicación de normas de naturaleza fiscal, donde ambas sentencias asimilan los ingresos a cuenta con las retenciones y por ese motivo se alega la doctrina del Tribunal Supremo que considera que la competencia para dilucidar las cuestiones sobre retenciones del IRPF corresponde a la jurisdicción contencioso-administrativa y no a la social. De igual forma, el Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, asimila el ingreso a cuenta a la retención para poder admitir la intervención de los tribunales económico-administrativos, en base al artículo 118 del RPREA. Línea resolutoria que aparece en las sentencias del TSJ de Castilla la Mancha de 6 de febrero de 1996 ⁽⁹⁹⁾ y en algunas resoluciones de Tribunales Económico-Administrativos ⁽¹⁰⁰⁾. La misma opinión la comparte el TSJ del País Vasco de 22 de febrero de 1996 ⁽¹⁰¹⁾, pero en este caso, se basa para otorgar com-

pronunciarse sobre la procedencia de las retenciones del IRPF, así en el caso de indemnizaciones o salarios de tramitación por despido, si la entidad que debe satisfacer los mismos, practica dichas retenciones, el perceptor de las mismas al solicitar su percepción íntegra deberá acudir a la jurisdicción contencioso-administrativa.

En el mismo sentido, las sentencias del TS de 16 de marzo de 1995 (RJ 2019); 17 de octubre de 1994 (RJ 8524); 20 de junio de 1992 (RJ 4601), en concepto de anticipos laborales, sentencia de 25 de mayo de 1992 (RJ 3597), 2 de octubre de 1990 (RJ 7518), y de 21 de diciembre de 1989 (RJ 9255). Estos pronunciamientos se basan en el Auto de la Sala Especial del TS de conflictos de competencia de 27 de noviembre de 1989.

Con anterioridad nos encontramos como la sala de lo social del TS se declara competente y aplica la normativa fiscal sobre la procedencia de las retenciones, así por ejemplo, la STS de 30 de mayo de 1988, (RJ 4676).

(99) STSJ de Castilla-La Mancha de 6 de febrero de 1996, (JT 169), núm. 78, abril 1996. pp. 333 a 335. Ponente: ROUCO RODRIGUEZ, Vicente Manuel, STSJ de Castilla-La Mancha de 23 de octubre de 1996, (JT 1432), núm. 94, febrero 1997, pp. 460 a 462. Ponente: FRIAS PONCE, Emilio.

STSJ de Castilla-La Mancha de 15 de julio de 1996, (JT 955), núm. 88, octubre-noviembre 1996, pp. 732 a 733, ponente: IRANZO PRADES, Raquel. "De toda esta regulación forzosa se hace reconocer que aunque el ingreso a cuenta es un instituto diferente de la retención participa sin embargo de la misma naturaleza y viene a cumplir su misma función de control a efectos de gestión del tributo e instrumento de anticipación de fondos al Estado, llegando a constituir una parte de la renta del perceptor, que habrá de sumarse a la valoración de la retribución en especie, aunque sea entregada al Tesoro por el pagador en concepto de pago a cuenta de la cuota tributaria.

Ante este significado no hay duda que el ingreso a cuenta supone un acto de contenido tributario y, por tanto, totalmente residenciable en vía económico-administrativa, y en definitiva, ante esta Jurisdicción (...), debiendo aplicarse, por la similitud con la figura de la retención, el procedimiento que regula el artículo 123 del citado Reglamento" de Procedimiento de las Reclamaciones Económico-Administrativas, en la actualidad artículo 118.

(100) RTEAC de 31 de mayo de 1995, (JT 936), tomo II, 1995, pp. 568 a 570. RTEAR de Andalucía, de 26 de julio de 1993, *Rev. Carta Tributaria*, núm. 200, de 1 de abril de 1994, pp. 110 y ss. y, la RTEAR de La Rioja de 30 de noviembre de 1993, *Rev. Impuestos*, núm. 7, 1994, pp. 65 a 69:

"... en razón a que si bien el artículo 123 del RPREA silencia las cuestiones relativas a reembolsos por ingresos a cuenta de carácter tributario, no puede negarse en sentido puramente práctico, los efectos análogos que el final producen tanto las «retenciones» como el resarcimiento de los «ingresos a cuenta», consistentes a estos efectos en producir un descuento o merma de la cantidad líquida satisfecha a los empleados. Analogía considerada, sin perjuicio de las diferencias de carácter técnico que existen entre conceptos tales como retenciones, ingresos a cuenta y reembolsos de los mismos, repercusiones, etc..."

(101) STSJ del País Vasco, de 22 de febrero de 1996 (JT 350), núm. 80, mayo 1996, pp. 674 a 678. Ponente: MURGOITIO ESTEFANIA, Luis Javier.

petencia a la vía administrativa en el derecho de reembolso de aquellos tributos satisfechos por el sustituto del contribuyente ⁽¹⁰²⁾, que aparece en el artículo 122.1 del antiguo RPREA, o actual artículo 117.

Por otro lado, declaran la competencia del orden social, la SAN, Sala de lo Social de 15 de noviembre de 1993 ⁽¹⁰³⁾, lo que es confirmado por la STS de 16 de junio de 1995 ⁽¹⁰⁴⁾, tras el recurso de casación interpuesto sobre la anterior resolución ⁽¹⁰⁵⁾. En este caso, se alega la misma doctrina del Tribunal Supremo puesta de manifiesto en el punto anterior, pero se considera que no se está debatiendo sobre si procede o no hacer retenciones, por qué importe o el porcentaje aplicable, sino que, la cuestión debatida ha de residenciarse en determinar si los ingresos a cuenta generados por las prestaciones salariales en especie, deben de correr a cargo de la empresa o de los trabajadores. Para la solución de esta cuestión no se rige por las normas tributarias, sino que es de aplicación el artículo 26.4 del ET, porque lo que en realidad se debate es el cuántum de la remuneración que deben percibir los trabajadores.

En relación con los Tribunales Superiores de Justicia, declaran su incompetencia, entendiendo la misma en favor de los Tribunales de Justicia competentes en función de la naturaleza de la relación de servicios en cuyo seno se efectuó el resarcimiento que origina la controversia y ello sin perjuicio de la naturaleza de las normas que puedan ser esgrimidas como fundamento de las pretensiones de las partes efectuadas, —ante una relación laboral, la competencia le corresponde a la jurisdicción laboral—, la STSJ de Madrid 21 de diciembre de 1995 ⁽¹⁰⁶⁾, debido a la imposibilidad de establecer una analogía entre la retención tributaria y la actuación del emplea-

(102) Interpretación incorrecta del Tribunal debido a que el obligado a efectuar el ingreso a cuenta no es sustituto del contribuyente, no está sustituyendo al trabajador, ni total ni parcialmente en el cumplimiento de su obligación, entre otros motivos, porque todavía no se ha producido el devengo del hecho imponible...

(103) *Rev. Carta Tributaria*, núm. 200, de 1 de abril de 1994, pp. 109 a 110.

(104) STS de 16 de junio de 1995 (RJ 5358) o, *Rev. de Estudios Financieros*, núm. 152, noviembre 1995, pp. 77 a 79.

(105) Pero en ambas sentencias, donde desestima la excepción de incompetencia de jurisdicción, llevan a cabo esta desestimación en base a que lo alegado por el demandante es la modificación unilateral de las condiciones pactadas en el convenio colectivo en lo concerniente a la minoración sufrida en el abono del primaje de economato sobre las cantidades pactadas, debido a que la empresa se reembolsaba de esa forma los ingresos a cuenta que debía de efectuar en relación con esa retribución en especie, como consecuencia de la entrada en vigor el 1 de enero de 1992 de la actual normativa del IRPF, por tanto, incide en la cuantía del salario a percibir, al no establecerse un período transitorio para resolver ese tipo de situaciones o para la adaptación de las mismas ante la nueva normativa.

(106) STSJ de Madrid, de 21 de diciembre de 1995, (JT 1630), núm. 74, febrero 1996, pp. 822 a 825, ponente: SABAN GODOY, Alfonso. STSJ de Madrid, de 25 de enero de 1996, *Rev. Quincena Fiscal*, núm. 10, mayo 1996, p. 30. Ponente: SABAN GODOY, Alfonso. STSJ de Madrid, de 8 de febrero de 1996, (JT 184), núm. 78, abril 1996, pp. 361 a 363, ponente: SABAN GODOY, Alfonso. STSJ de Madrid, de 14 de marzo de 1996, (JT 256), núm. 79, mayo 1996, pp. 482 a 485, ponente: PARADA VAZQUEZ, Ignacio. STSJ de Madrid, de 31 de octubre de 1996, (JT 1261), núm. 92, enero 1997, pp. 101 a 103, ponente: CALVO ROJAS, Eduardo.

dor (10
comp
turale
Rioja
para l
el por
comp
trabaj
gador
bajado

(10
figuras
de un r
—lo qu
opera c
analog
imponi
vía de
versia t
p. 103,

(10
se fund
rizasen
entre si
que nos
caso tri
cualqui
potenci
(JT 126

(10
TE, Va
ponente
mente.
tubre 1

(11
en los c
de versi
es decir
como c
Renta c
y porce
que req

Sin
Econón
respecto
acto dis
en el va
de «ing
mente,
empres
mativa
que el c
ceptible
ello, el
residenc
definitiv

dor ⁽¹⁰⁷⁾ y, es necesario distinguir entre la norma procesal que atribuye la competencia para conocer del asunto y las otras normas sustantivas, de naturaleza tributaria, que son invocadas ⁽¹⁰⁸⁾. El Tribunal Superior de La Rioja ⁽¹⁰⁹⁾, en base a que la materia económico-administrativa es competente para los supuestos sobre la procedencia o no del ingreso a cuenta, su cuantía, el porcentaje aplicable o el sujeto pasivo a que se debe imputar, pero no es competente para un acto posterior, cual es la detracción en la nómina del trabajador, y a título de reembolso o reintegro de lo anticipado por la pagadora en especie, tratándose de un conflicto entre el empresario y sus trabajadores residenciable en otro orden jurisdiccional ⁽¹¹⁰⁾.

(107) "No cabe establecer analogía con las retenciones, en primer lugar, porque son figuras materialmente diferentes. Desde un punto de vista procedimental la retención opera de un modo distinto e incluso contrario al resarcimiento: aquélla es anterior a la retribución —lo que se retiene no se entrega al perceptor de la renta— en tanto que el resarcimiento opera como acción autónoma «a posteriori». De otro lado, jurídicamente tampoco cabe la analogía, y, además no existe identidad de razón ya que el retenedor actúa sobre la base imponible que es objeto de retención mientras que el resarcimiento que se postula opera —por vía de detracción— sobre una retribución salarial ulterior y ajena por completo a la controversia tributaria", STSJ de Madrid, de 31 de octubre de 1996, (JT 1261), núm. 92, enero 1997, p. 103, ponente: CALVO ROJAS, Eduardo.

(108) "Carece asimismo de consistencia el argumento de que la pretensión resarcitoria se funda en normas tributarias. Una cosa sería la existencia de normas procesales que autorizasen una vía de impugnación jurídico-pública para la resolución de simples discrepancias entre sujetos privados (supuesto excepcional que, según hemos visto, no concurre en el caso que nos ocupa) y otra muy distinta la mera invocación de normas jurídico-materiales, en este caso tributarias, que en cuanto integrantes del ordenamiento jurídico pueden ser aducidas ante cualquier tribunal sin que ello determine por sí mismo la naturaleza del conflicto ni la competencia de uno u otro orden jurisdiccional". STSJ de Madrid, de 31 de octubre de 1996, (JT 1261), núm. 92, enero 1997, p. 103, ponente: CALVO ROJAS, Eduardo.

(109) STSJ de La Rioja, de 24 de enero de 1995, (JT 120), ponente: IGLESIA DUARTE, Valentín de la, sentencias del TSJ de La Rioja, de 14 de marzo de 1995, (JT 257 y 351), ponente: IGLESIA DUARTE, Valentín de la, y MENESES VICENTE, Pedro, respectivamente. STSJ de La Rioja de 31 de marzo de 1995, *Rev. Estudios Financieros*, núm. 151, octubre 1995, pp. 75 a 77.

(110) "Ahora bien, para poder ser objeto de una reclamación económico-administrativa, en los estrictos términos legales, resulta obvio que la impugnación de «ingreso a cuenta» ha de versar necesariamente sobre la actuación (tributaria) consistente en un «ingreso a cuenta», es decir, que se reclame contra los «ingresos a cuenta» que verifique el pagador en especie como consecuencia de la obligación que le impone la nueva normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y, en concreto, en lo que afecta a su procedencia o no, cuantía y porcentaje aplicable, sujeto pasivo a quien se debe imputar, etc., por ser estas cuestiones que requieren de normas de naturaleza fiscal para su solución.

Sin embargo, en el caso de autos, la reclamación que los actores hicieron al Tribunal Económico-Administrativo no fue frente a los ingresos a cuenta efectuados por la empresa, respecto de los cuales ninguna discrepancia había entre ésta y sus empleados, sino contra un acto distinto, previo y de naturaleza no tributaria (conforme se explicará) cual es el descuento, en el valor nominal del vale de economato, de la cantidad a ingresar en el Tesoro en concepto de «ingreso a cuenta»; con la cual detracción la empresa se reembolsa o resarce, anticipadamente, de las sumas que está fiscalmente obligada a hacer efectivas. Actuación esta de la empresa codemandada que nada tiene que ver con la actuación tributaria regulada en la normativa fiscal como «ingreso a cuenta» por más que encuentre en ésta su motivación. De aquí que el conflicto surgido, exclusivamente entre los empleados con su empresa, no fuera susceptible de dirimirse a través de una reclamación económico-administrativa, careciendo, por ello, el órgano administrativo demandado de habilitación legal para su resolución, la cual debe residenciarse en otro orden jurisdiccional que no sea el administrativo-fiscal por tratarse, en definitiva, de una controversia del trabajador con su empresa relativa a la cuantía neta de la

Como puede observarse son dispares las resoluciones como los argumentos esgrimidos, pero si volvemos al objeto del proceso: básicamente residenciado en determinar si, a la vista del ordenamiento tributario, es lícito detraer de la parte del salario abonada en metálico lo previamente ingresado a cuenta por la retribución satisfecha en especie, hemos de concluir, a nuestro juicio, que si el ordenamiento tributario lleva a cabo una asimilación entre las retenciones e ingresos a cuenta en el artículo 41.3 del RIRPF, al ser revisables en vía administrativa los actos de retención, también lo serán los ingresos a cuenta.

Pero aunque no cualquier pretensión ha de ser revisable en vía administrativa, y a pesar de que no se discuta sobre la procedencia de los mismos, ni su importe..., ni que el obligado a efectuar el ingreso a cuenta lo ha realizado de acuerdo con la normativa del IRPF, sino por la pretensión de resarcirse sobre la parte dineraria del perceptor de la retribución en especie⁽¹¹¹⁾, hemos de señalar, que dicha posibilidad si bien no viene recogida ni en la normativa del IRPF, ni en la normativa tributaria y además, no se trata de una repercusión obligatoria, ni del derecho de reembolso de los tributos satisfechos por el sustituto del contribuyente (artículo 117 del RPREA), ni de un supuesto de retención tributaria (artículo 118 del RPREA), la ausencia de regulación no significa en este caso la existencia de una laguna legal, sino precisamente lo demandado por la propia teleología y naturaleza del ingreso a cuenta. No estamos en consecuencia, ante una controversia huérfana de regulación en la Ley y Reglamento del Procedimiento Económico-Administrativo⁽¹¹²⁾, sino ante una posibilidad no querida por el mismo. De esta forma, las pretensiones de repercutir no serán posibles, puesto que no aparecen contempladas por la ley, y sólo ante pactos entre particulares, que no tendrán eficacia en materia tributaria —artículo 36 de la LGT— pueden abrirse otras jurisdicciones distintas a la contenciosa administrativa.

Si consideramos que el ingreso a cuenta es soportado por el patrimonio del obligado a efectuarlos, lógicamente desde este punto de vista no se respeta la naturaleza del IRPF, ya que la carga tributaria por la realización del hecho imponible la está asumiendo una tercera persona distinta a aquel que

retribución en especie que debe, convencional o legalmente, percibir, y no, en la que intervenga la administración tributaria o que derive de un incumplimiento o irregular cumplimiento fiscal que perjudique al perceptor en cuanto sujeto pasivo del impuesto". STSJ de La Rioja de 31 de marzo de 1995, *Rev. Estudios Financieros*, núm. 151, octubre 1995, p. 76.

(111) MERINO JARA, Issac: "Las controversias sobre los ingresos a cuenta. [Comentario a la STSJ La Rioja de 24 de enero de 1995 y a la STSJ Andalucía (Sevilla), de 13 de febrero de 1995]", *Rev. Jurisprudencia Tributaria*, núm. 56, abril 1995, p. 19. A pesar de no estar recogido expresamente considera que son posibles las controversias de los ingresos a cuenta en vía económico-administrativa, pero no todas, solo "cuando se refiera a la actuación tributaria en sí misma (cuantía, porcentaje aplicable, sujeto pasivo, etc.) y no lo es cuando se trata de otras impugnaciones, en cuyo caso la controversia recae en la jurisdicción social", como ocurre ante la controversia de quién ha de soportar en última instancia el ingreso a cuenta.

(112) En este sentido, el Equipo Editorial de la *Rev. Jurisprudencia Tributaria*, tomo II, 1995, en la presentación, núm. 28, "Naturaleza de la retención efectuada por el empleador para compensar el ingreso a cuenta de retribuciones en especie", p. 1587.

realizó el hecho imponible. En este caso, sin necesidad de pacto expreso, sí cabe el derecho de reembolso, a través de la acción de regreso contra el sujeto pasivo en base al principio de enriquecimiento injusto. Además el ámbito laboral, será el juez de lo social el que determine cuál de las partes de la relación laboral deba asumir en su patrimonio el importe de los ingresos a cuenta. Con la particularidad que en este ámbito no es necesario la existencia de un pacto expreso celebrado por las partes desde el mismo momento que el artículo 26.4 del ET, establece que todas las cargas fiscales y de la Seguridad Social a cargo del trabajador serán satisfechas por el mismo, siendo nulo todo pacto en contrario. En ese sentido, si el ingreso a cuenta es considerado como un pago anticipado efectuado por empresario mediante bienes de su patrimonio, aunque la obligación formal del ingreso a cuenta es del empresario, la de soportar materialmente dicho pago corresponde al trabajador, ya que se trata de un pago anticipado de su impuesto personal. De esta forma, el juez de lo social deberá considerar correcto el reembolso que practique el empresario sobre la parte de las retribuciones dinerarias que recibe el trabajador, sin necesidad de pacto expreso en este sentido.

Pero, de acuerdo con la interpretación dada en este trabajo sobre los ingresos a cuenta, vemos que el empresario satisface de su propio patrimonio el importe del salario, no el del ingreso a cuenta, ya que aquél viene constituido por una parte dineraria y otra en especie, donde ésta viene constituida no sólo por el bien sino además por el importe del ingreso a cuenta, por tanto, cuando el empresario satisface las retenciones como los ingresos a cuenta, no está asumiendo las deudas tributarias del trabajador, sino que está cumpliendo con su obligación con patrimonio del trabajador. De esta forma, ante esta interpretación, el derecho de reembolso sólo se podrá llevar a cabo si existe pacto en concreto sobre el mismo.

Este pacto en caso de existir no vinculará a la Administración Tributaria a la hora de exigir el cumplimiento de esas actuaciones, y en caso de controversia, si las partes son el empresario o profesional, la jurisdicción competente será la social, sin vincular dicha resolución a la Administración Tributaria. De esta forma queremos destacar, que aunque las partes son libres de celebrar aquellos pactos que consideran oportunos, los mismos no afectarán al cumplimiento de sus obligaciones con la Hacienda Pública debido a que estas tiene el carácter legal, y por tanto, indisponibles por las partes. Por tanto, en el ámbito laboral, como en otras relaciones jurídicas es necesario que exista un pacto expreso entre las partes sobre la existencia del derecho de restitución, no considerando que exista éste en base a lo previsto en el artículo 26.4 del ET, ya que la carga fiscal del ingreso a cuenta la soporta el patrimonio del trabajador, aunque es satisfecha por pagador de las retribuciones en especie.

En el caso de inexistencia de pacto consideramos que la cuestión sobre el resarcimiento *a posteriori* es residenciable en la vía administrativa debido a que la cuestión litigiosa versa sobre la naturaleza jurídica de los ingresos a cuenta, que de acuerdo con la tesis defendida en este trabajo, está sujeta a las normas tributarias, donde su interpretación y aplicación corresponde a los Tribunales del orden contencioso-administrativo, los cuales deben de analizar de forma conjunta la relación compleja que significan los ingresos

a cuenta, ya que si se toma un pronunciamiento favorable al derecho de resarcimiento, va a incidir de manera perjudicial en la declaración del trabajador al tener que incluir como renta unos ingresos a cuenta que han sido detraídos de su parte dineraria, gravando de esta forma una renta no obtenida. Situación que altera la estructura dada por el legislador a las retribuciones en especie, conllevando unos perjuicios más graves que en el caso de no admitir el derecho al resarcimiento ⁽¹¹³⁾.

Tanto para el caso de empresarios como profesionales u otro tipo de actividades es aconsejable que esta situación se clarifique, en el sentido de que se especifique qué persona debe soportar económicamente el ingreso a cuenta. Ya que las consecuencias de esta incertidumbre pueden ser importantes, es decir, si se mantiene la interpretación mantenida en este trabajo, en el sentido de no reconocer el derecho de reembolso por parte del obligado a efectuar el ingreso a cuenta, éste a la hora de pactar las retribuciones en especie tendrá en cuenta las repercusiones fiscales que genera el mismo, algo perseguido por la reforma operada en la LIRPF.

VI. RECAPITULACION

1.º La incorporación de los ingresos a cuenta ante prestaciones en especie, reverdece viejas polémicas de naturaleza similar a las planteadas por la potenciación de las retenciones a cuenta con la reforma del sistema tributario de 1978.

2.º El análisis del ingreso a cuenta, ante la parquedad de su regulación normativa, ha de realizarse desde la óptica de su inserción en el seno de la categoría genérica de los pagos a cuenta.

3.º Ante las deficiencias jurídicas causadas por la ausencia de un régimen jurídico claro de los ingresos a cuenta, hemos de orientar los esfuerzos de localización del mismo, en el seno de las relaciones intersubjetivas que se proyectan en la operatividad del pago a cuenta realizado.

4.º La obligación de ingresar a cuenta corresponde al pagador de rendimientos y consiste en el cumplimiento de una deuda tributaria. Dicha cantidad, forma parte de las retribuciones satisfechas por el pagador, por lo que en consecuencia, tendrán la consideración de gasto deducible en su impuesto personal.

(113) Además consideramos oportuno que desde el momento en que el ordenamiento tributario establece una serie de obligaciones a aquellas personas no realizadores del hecho imponible, sino de otros presupuestos de hecho, facilitando de esta forma la eficiencia tributaria, no debe quedarse en admitir su recurribilidad en vía administrativa a determinadas actuaciones de esos particulares, sino que debería de alcanzar a todo el contenido de la obligación del ingreso a cuenta, así por ejemplo, tras la regularización de la situación fiscal por parte de los órganos competentes del obligado a efectuar el ingreso a cuenta, consistente en tener que efectuar el ingreso a cuenta que en su momento no realizó, esta situación es recurrible en vía administrativa, pero la cuestión no finaliza con el ingreso de estas cantidades, ya que tiene otras ramificaciones. Es decir, la administración también debería de llevar a cabo de oficio la regularización de la situación tributaria de los no perceptores de esos ingresos a cuenta que posteriormente se han realizado.

5.º Los ingresos a cuenta se integran en la base imponible del perceptor de rendimientos, por lo que al actuar como pago a cuenta se habrán de deducir de su cuota impositiva y en su caso, originarán el derecho a la devolución por el exceso de pago a cuenta realizado.

6.º Existe una identificación jurídica entre los ingresos a cuenta y el resto de los pagos a cuenta, singularmente con las retenciones, compartiendo sus funciones y finalidades, por lo que debemos considerar que la naturaleza jurídica de los mismos, es igualmente coincidente: Estamos en presencia de una obligación tributaria autónoma, pero instrumental de la obligación principal que se deriva de la realización del hecho imponible. Sin embargo, no consiste en una obligación accesoria a la misma. La indicada naturaleza debe hacernos demandar *lege ferenda*, una construcción jurídica coherente en el seno de los pagos a cuenta.

7.º El *status* del pagador de los rendimientos y por tal del obligado a efectuar los ingresos a cuenta, se configura al margen de la clásica trilogía jurídico-subjetiva contemplada en nuestra Ley General Tributaria. Nos encontramos con un "obligado tributario", que ha de cumplir una serie de deberes de colaboración para con la Hacienda Pública, que consiste en el cumplimiento de una auténtica prestación patrimonial de carácter público, pero con la acusada particularidad de que por un lado, tendrá la calificación jurídica de obligado principal, aunque por otro, la indicada prestación, se hará efectiva con el patrimonio de la persona que manifiesta la capacidad económica, el perceptor de los rendimientos, por cuanto que, como hemos indicado, la cantidad entregada como ingreso a cuenta no es sino un componente salarial.

8.º Del análisis del régimen jurídico de los ingresos a cuenta, no encontramos razones que avalen la pretensión de repercutir o trasladar sobre los rendimientos dinerarios del trabajador, el montante del ingreso a cuenta efectuado por el pagador de rendimientos. Antes al contrario, consideramos que la lógica interna de este pago a cuenta, la propia neutralidad del mismo y, la simplicidad de las relaciones jurídicas que de él se derivan, demandan la ausencia de la indicada repercusión.

9.º La jurisdicción competente para resolver las discrepancias acaecidas en el régimen jurídico de los ingresos a cuenta, dependerá, una vez más, del complejo de relaciones jurídicas que se generan en el funcionamiento del mismo. No habrá problema en determinar que será la jurisdicción administrativa, en aquellas relaciones que se establecen entre el pagador o perceptor de rendimientos y la Administración Tributaria. En relación a aquellas que se generan entre los particulares —pagador y perceptor de rendimientos— la jurisdicción competente habrá de ser también la administrativa si lo que se pretende, a falta de acuerdo entre las partes, es repercutir obligatoriamente el ingreso a cuenta sobre las prestaciones dinerarias del perceptor, puesto que la cuestión en litigio versa sobre la propia naturaleza jurídica de los ingresos a cuenta, que estará sujeta a la norma tributaria. Si hablamos de traslación, en el sentido de mediar convenio entre las partes, si bien no tendrá repercusiones jurídico tributarias, sí las tendrá en otros órdenes —"jurídico privadas"—, será su correspondiente jurisdicción la que resulte competente.

10.º Como señalábamos en las líneas introductorias al presente trabajo, resulta trágico constatar, cómo las constantes reformas introducidas en los últimos veinte años, no van acompañadas del esfuerzo de coherencia, de técnica y en definitiva de la seguridad jurídica que debía de presuponerse. Reformas, que nos alejan, cada vez más, de la idea de "sistema", y en cuestiones en absoluto adjetivas: piénsese, en la imbricación del tema abordado en estas líneas, con elementos tan nucleares del Derecho Tributario, como son los sujetos llamados al pago del tributo y la propia consideración del concepto de deuda tributaria.

Nos resta sólo demandar, que no tengan que pasar otros veinte años de la reforma de la imposición directa, para volver a los parámetros de justicia, que presidían aquella importante reforma, de los cuales nunca debimos apartarnos.