

**Revista
Técnica
Tributaria**

E S T U D I O S

**LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD
ECONÓMICA A LOS PAGOS A CUENTA DEL IMPUESTO
SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS Y DEL
IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES**

Emilio Cencerrado Millán

*Profesor Titular de E.U. de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Alicante*

- 1. INTRODUCCIÓN**
- 2. LA NATURALEZA CONTRIBUTIVA DE LAS OBLIGACIONES DERIVADAS DE LOS PAGOS A CUENTA**
- 3. ANÁLISIS DE LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS DERIVADOS DE LOS PAGOS A CUENTA DESDE LA PERSPECTIVA DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA**
- 4. ANÁLISIS DE LA ADECUACIÓN DE LOS PAGOS A CUENTA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS Y DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES AL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA**
- 5. BIBLIOGRAFÍA**

E S T U D I O S

1. INTRODUCCIÓN.

La constatable relajación en la aplicación de los principios de justicia tributaria al ámbito de la gestión tributaria ha encontrado su fundamento teórico en la distinción doctrinal entre Derecho Tributario material y Derecho Tributario formal.

La propia estructura de nuestra Ley General Tributaria es un claro ejemplo de un cuerpo normativo dividido en dos partes: una destinada a los aspectos sustantivos del Derecho Tributario y otra dirigida a regular los aspectos formales del mismo.

En este orden de cosas, por ejemplo, las normas que han regulado los aspectos relacionados con la gestión de los tributos se han relegado a los diferentes Reglamentos, de manera que no se ha defendido una reserva de ley en materia de gestión, como sí ha ocurrido para los aspectos sustantivos del tributo.

De este modo, aspectos hoy tan esenciales en la formulación de algunos impuestos como son los pagos a cuenta, que dan lugar a obligaciones tributarias que -como intentaremos demostrar en el presente estudio- constituyen auténticas manifestaciones del deber de contribuir, han sido regulados -y, en buena medida, siguen siéndolo en muchos de sus elementos esenciales: base de la retención, tipo de retención, etc- a través de los correspondientes Reales Decretos que aprueban los Reglamentos de los distintos impuestos.

Podríamos emplear la misma objeción con respecto al resto de los principios de justicia tributaria. En particular, con demasiada frecuencia, la doctrina se ha desentendido de la aplicación del principio de capacidad económica a los pagos a cuenta, entendiendo que es suficiente con que se produzca la adecuación de la obligación tributaria principal al citado principio.

No obstante, no han faltado autores que han reclamado la debida aplicación de los principios de justicia en el campo de la gestión tributaria¹ y, más

¹ Así, por ejemplo, ESEVERRI ha afirmado que "sería bueno ir fundamentando el tributo en el deber de contribuir del ciudadano plasmado constitucionalmente y susceptible de ser graduado conforme a criterios de capacidad económica; pues desde esta perspectiva no sólo cobran consistencia las posiciones de aquellos sujetos que, por detentar una capacidad económica se ven *obligados* al pago de un tributo, sino también sería factible estructurar aquellas otras situaciones que no derivan del asentamiento jurídico de unos índices de capacidad económica, sino que traen su origen de los criterios de capacidad contributiva que informan el sistema y que les sitúan como *colaboradores* u obligados a colaborar en la

concretamente, han sostenido que la necesaria adecuación de los pagos a cuenta al principio de capacidad económica exige bien una conexión suficiente entre el hecho imponible y el presupuesto de hecho de dichos pagos, bien una comprobación indiciaria del propio hecho imponible² o, incluso, la previsión del no nacimiento de la obligación a cuenta cuando razonablemente pueda pensarse que no existirá la cuota tributaria definitiva³.

Por nuestra parte, creemos que los principios de justicia tributaria consagrados en la Constitución deben tener fiel reflejo en la normativa que regula la gestión tributaria, en la medida en que la misma constituye un elemento indispensable del funcionamiento del tributo y, por lo tanto, es parte integrante del sistema tributario, entendido como instrumento jurídico necesario para hacer efectivo el deber de contribuir contenido en el artículo 31.1 de la Constitución⁴.

gestión del tributo. Visto en estos términos el fenómeno tributario, el ámbito de los sujetos a quienes afecta el deber de contribuir -que no solamente de pagar- al sostenimiento del gasto público, se ve necesariamente enriquecido. El criterio de la capacidad económica servirá para medir o determinar la capacidad individual para el pago de los tributos; el deber de contribuir vendría a conectar con el conjunto de prestaciones, tanto de orden material como formal que delimitan a los distintos sujetos tributarios fundamentando, en consecuencia, la existencia de las llamadas posiciones pasivas o deudoras frente al tributo y la de aquellas otras que se establecen para ordenar con mayor eficacia su gestión pero que no se concretan en deberes de prestación pecuniaria", en ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto. "Las posiciones subjetivas derivadas de la aplicación del tributo", en AA.VV. *Estudios de Derecho y Hacienda (homenaje a César Albiñana García-Quintana)*. Ed. Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987, vol. II, pág. 864.

² En este sentido, CASADO OLLERO cree que en una deseable regulación de los ingresos a cuenta conforme al principio de capacidad económica, "el legislador español no debió haber rechazado el ejemplo de otros ordenamientos fiscales que conectan, aunque de manera indiciaria, la obligación de ingresar a cuenta con la verificación, siquiera en estado potencial, del presupuesto del tributo cuyo ingreso se anticipa", en CASADO OLLERO, Gabriel. "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 Revista Española de Derecho Financiero* nº 21, 1979, pág. 70.

³ PONT CLEMENTE entiende que "la obligación de anticipar ha de resultar *razonable* en relación al tributo al que se refiera, lo que exige el establecimiento de una conexión suficiente entre el presupuesto de hecho del anticipo y el hecho imponible y la existencia de mecanismos técnicos adecuados que eviten la obligación de anticipar cuando haya suficientes indicios de que no existirá cuota tributaria o de que ésta será sustancialmente menor a la prevista por los anticipos", en PONT CLEMENTE, Joan Frances. *El pago fraccionado de los tributos*. Ed. Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1993, pág. 107.

⁴ En este sentido parece decantarse el artículo 2 de la recién aprobada Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente (BOE 27/2/98):

"1. La ordenación de los tributos ha de basarse en la capacidad económica de las personas llamadas a satisfacerlos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad.

2. La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de generalidad, proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales".

E S T U D I O S

De conformidad con este planteamiento y desde la perspectiva que nos ofrece el principio de capacidad económica, analizaremos en el presente trabajo, en primer lugar, la naturaleza de las obligaciones tributarias derivadas de los pagos a cuenta, en segundo lugar, estudiaremos la naturaleza de las posiciones pasivas asumidas por los obligados a realizar tales prestaciones y, finalmente, efectuaremos un detenido repaso de la normativa reguladora de las distintas obligaciones a cuenta, contenida tanto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como en el Impuesto sobre Sociedades, para verificar el adecuado cumplimiento de las exigencias de justicia derivadas del principio de capacidad económica.

2. LA NATURALEZA CONTRIBUTIVA DE LAS OBLIGACIONES DERIVADAS DE LOS PAGOS A CUENTA

1. *El enfoque no contributivo de los pagos a cuenta*

Como es bien conocido, la doctrina española, profundamente influenciada por la tradición italiana, ha sustentado sus construcciones científicas del Derecho Tributario en el hecho imponible. De este modo, el presupuesto de hecho del tributo aparece como la pieza explicativa de todo el mecanismo tributario, de modo que su realización no sólo hace nacer la obligación tributaria principal, sino que además el resto de elementos estructurales del tributo (sujetos pasivos, elementos de cuantificación, etc.) adquieren su significado jurídico en relación con el hecho imponible.

Como ha escrito la doctrina, “a lo largo de varios decenios y sin perjuicio de las insalvables matizaciones entre las diferentes posturas, existió una coincidencia básica en erigir el hecho imponible en paradigma del edificio jurídico tributario, en cuanto único elemento de Derecho Tributario material capaz de aglutinar los restantes y de constituirse en eje del Derecho Tributario sustancial. Se afirmaba, en esta línea, que del hecho imponible derivaba toda la disciplina jurídica del tributo, obteniéndose a partir de él, no sólo los supuestos gravados, sino también los sujetos pasivos, el momento de nacimiento de la obligación tributaria y su régimen jurídico, la legislación aplicable, la clasificación entre los distintos impuestos y, en fin, hasta la cuantía de la deuda tributaria”⁵.

⁵ MARTÍN QUERALT, Juan; LOZANO SERRANO, Carmelo; CASADO OLLERO, Gabriel y TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Ed. Tecnos, 7ª edición, Madrid, 1996, pág. 291.

Especial relevancia adquiere este planteamiento a la hora de indagar sobre los temas de justicia tributaria. Así, si el principio de capacidad económica aparece como el criterio de justicia del tributo, entonces su eficacia ha de desplegarse necesariamente sobre aquel elemento clave en la construcción dogmática del mismo, es decir, los requerimientos de justicia derivados del principio de capacidad económica han de verificarse siempre en el hecho imponible del tributo⁶.

De esta forma, la obligación tributaria principal, nacida de la realización del presupuesto de hecho, constituye la expresión válida de la contribución del ciudadano según su capacidad económica, quedando muy diluida la aplicación del principio contributivo en el resto de posiciones pasivas que puedan surgir de la dinámica aplicativa del tributo.

En consecuencia, estas posiciones pasivas, que en ocasiones poseen carácter patrimonial y, por lo tanto, se configuran como auténticas obligaciones, tienen como finalidad, por ejemplo, garantizar o anticipar la obligación tributaria principal, de modo que lo relevante sería solamente la adecuación de esta última a los requerimientos de justicia deducidos del principio de capacidad económica.

Desde esta perspectiva, puede entenderse la distinción introducida por VICENTE-ARCHE entre obligaciones tributarias y obligaciones contributivas. Para el maestro español, "cabría en este sentido distinguir una obligación contributiva, regida por un principio propio, de las otras obligaciones tributarias, cuyo o cuyos principios informadores, si los hubiera, serían distintos del que regula la *contribución* al sostenimiento de los gastos públicos".

Con fundamento en la anterior distinción, SOLER ROCH ha entendido que "las obligaciones a cuenta del IRPF tienen naturaleza tributaria, pero no contributiva. La prestación se produce a título de tributo, pero no de acuerdo con el principio contributivo, sino respondiendo al interés en garantizar la realización del crédito tributario principal. Son, en definitiva, obligaciones de na-

⁶ Vid., por todos, GIARDINA, Emilio. *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*. Ed. Giuffrè, Milano, 1961, pág. 439; MANZONI, Ignazio. *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*. Ed. Giappichelli, Torino, 1965, págs 114-115; y SAINZ DE BUJANDA, Fernando. "Reflexiones sobre un sistema de Derecho Tributario Español", en *Hacienda y Derecho*, vol. III. Ed. Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963, pág. 185.

⁷ VICENTE-ARCHE DOMINGO, Fernando. "Notas sobre gasto público y contribución a su sostenimiento en la Hacienda Pública", en *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, nº 3, 1974, págs. 543-544. Vid., igualmente, VICENTE-ARCHE DOMINGO, Fernando. "Apuntes sobre el instituto del tributo, con especial referencia al Derecho español", en *Civitas Revista Española de Derecho Financiero* nº 7, 1975, pág. 466 y ss.

E S T U D I O S

turalidad caucional, en garantía de una obligación futura e incierta (la obligación tributaria principal)"⁸.

2. Consideraciones críticas. La necesaria aplicación del principio de capacidad económica a los pagos a cuenta

Por nuestra parte, creemos que no puede negarse la existencia de ciertos intereses específicos en la articulación de los pagos a cuenta (por ejemplo, de garantía del crédito tributario o de liquidez del ente público), pero creemos también que dichos intereses no son sustitutivos del interés contributivo, sino más bien concurrentes con el mismo.

A nuestro juicio, los pagos a cuenta constituyen también un instrumento destinado a concretar el deber de contribuir de los ciudadanos, junto al resto de la normativa reguladora del tributo. En consecuencia, creemos que las exigencias de justicia derivadas del artículo 31.1 de la Constitución española deben respetarse también en los pagos a cuenta, en la medida en que se refieren al tributo en su conjunto y no, exclusivamente, a uno de sus elementos estructurales, aunque sea de la trascendencia científica del hecho imponible.

En este sentido, algunos autores han expresado la necesidad de que los pagos a cuenta se adecúen de alguna manera al principio de capacidad económica. Así, PONT CLEMENTE ha señalado que "el anticipo es un instrumento del tributo y, en este sentido, será justo si el sacrificio que exige a la persona obligada a anticipar guarda proporción con el sacrificio derivado en suma del tributo y si en el supuesto de anticipo excesivo se articula una fórmula ágil de reembolso"⁹.

En la misma línea de pensamiento, FALCÓN Y TELLA ha sostenido "que es de esencia a las obligaciones a cuenta de cualquier tributo la determinación de las mismas en función de la cuantía previsible de la obligación principal a cuenta de la que se establecen; o más precisamente, el art. 31.1 de la Constitución impide el establecimiento de obligaciones a cuenta por un importe superior al que previsiblemente alcanzará la cuota del ejercicio"¹⁰.

⁸ SOLER ROCH, María Teresa. "Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", en *Cívitas Revista Española de Derecho Financiero* nº 25, 1980, pág. 26.

⁹ PONT CLEMENTE, J.F., *ob. cit.*, pág. 107.

¹⁰ FALCÓN Y TELLA, Ramón. "Las obligaciones a cuenta y la capacidad contributiva: especial referencia a la nueva regulación de los pagos fraccionados en el Impuesto sobre Sociedades", en *Quincena Fiscal* nº 4, 1997, pág. 6.

Con más rotundidad, DE MIGUEL CANUTO ha afirmado "tanto la obligación tributaria principal como los pagos a cuenta tienen un referente común: los principios constitucionales que configuran el deber de contribuir del artículo 31.1 de la C.E. Centrándonos en el principio de capacidad económica, escogido por el legislador un concreto índice de riqueza, tanto la obligación principal como el pago a cuenta han de estructurarse dando expresión a ese mismo índice de riqueza. Y del mismo, los demás principios constitucionales (igualdad en la imposición, reserva de la ley tributaria, etc.) deberán cumplirse en la obligación a cuenta.

La razón de fondo de este planteamiento es muy sencilla: la obligación "a cuenta" y la obligación principal son piezas de un único tributo. La obligación a cuenta forma parte de ese mismo y único tributo"¹¹.

Desde nuestro punto de vista, las obligaciones a cuenta siempre responden a la existencia de un deber de contribuir, aunque en algunos casos, como veremos a continuación, pueda ser el deber de una persona diferente de la que resulta obligada a realizar el ingreso. Por ello, puede afirmarse que las citadas obligaciones también son contributivas, al menos en el sentido anteriormente descrito, y por supuesto, como cualquier norma que regula un tributo, deben ser respetuosas con el principio de capacidad económica, con independencia de que también puedan cumplir otras funciones como es el aseguramiento del crédito tributario.

3. ANÁLISIS DE LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS DERIVADOS DE LOS PAGOS A CUENTA DESDE LA PERSPECTIVA DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA

Tradicionalmente, se ha entendido que el contribuyente, como persona que realiza el hecho imponible que hace surgir la obligación tributaria principal, debía ser también la persona que manifestase la riqueza gravada por el tributo. Desde esta postura, las exigencias derivadas del principio de capacidad económica debían cumplirse siempre respecto del contribuyente.

Sin embargo, la doctrina ha puesto de manifiesto cómo pueden darse supuestos en los que el titular de la riqueza gravada por el tributo sea una persona diferente del círculo de obligados tributarios. Así, por ejemplo, es bien conocido que en el Impuesto sobre el Valor Añadido se pretende gravar al

¹¹ DE MIGUEL CANUTO, Enrique. "La sentencia constitucional núm. 211/1992, de 11 de diciembre: capacidad económica e inflación", en *Crónica Tributaria* nº 66, 1993, pág. 105.

E S T U D I O S

consumidor, último repercutido de una cadena de repercusiones jurídicamente obligatorias, que nunca asume la posición de obligado tributario.

En otros casos, el contribuyente es la persona que ostenta la riqueza gravada por el tributo, pero su llamamiento al pago pasa a un segundo plano, debiendo pagar, en un primer momento y con preferencia, otra persona diferente denominada sustituto.

De este modo, BAYONA DE PEROGORDO y SOLER ROCH distinguen tres supuestos de contribuyente: "el normal u ordinario en el que resulta obligado al pago del impuesto por configurar subjetivamente el hecho imponible, aquél en que aparece sustituido en el cumplimiento de la prestación tributaria y el supuesto en que repercute la cuota tributaria, por mandato de la ley, en una tercera persona"¹².

A nuestro juicio, el empresario o profesional que actúa como contribuyente en el Impuesto sobre el Valor Añadido constituye un obligado tributario, ya que responde por voluntad de una ley tributaria de una obligación propia frente a la Hacienda Pública, pero no es el titular del deber de contribuir gravado por el citado impuesto, que creemos asume el consumidor como persona que debe hacer frente al quebranto económico que supone el impuesto a través de un mecanismo de repercusión obligatorio diseñado por la ley.

De forma análoga, creemos que en algunos pagos a cuenta, como inmediatamente vamos a analizar, la persona que queda obligada a efectuar la prestación patrimonial derivada de los mismos no es el titular del deber de contribuir que se pretende gravar con el impuesto, es decir, en estos casos estamos ante obligados tributarios con fundamento en la concreción de un deber de contribuir ajeno.

A nuestro juicio, el pleno respeto de estas situaciones con el principio de capacidad económica dependerá de que se verifiquen, al menos, dos condiciones:

En primer lugar, que del conjunto normativo que estructura el gravamen tributario pueda deducirse inequívocamente quién es titular del deber de contribuir gravado por el tributo, **ajustándose dicho gravamen a los principios de justicia tributaria -en particular, al principio de capacidad económica- referidos, en todo caso, al citado titular.**

¹² BAYONA DE PEROGORDO, Juan José y SOLER ROCH, María Teresa. *Derecho Financiero*. Ed. Compás, 2ª edición, Alicante, 1989, tomo II, pág. 79.

En segundo lugar, que la normativa del tributo **prevea expresamente el resarcimiento patrimonial de los obligados tributarios que no sean titulares del deber de contribuir considerado por la norma, como exigencia insoslayable del pleno respeto al principio de capacidad económica.**

1. El Retenedor

El retenedor se ha configurado en nuestro ordenamiento como un obligado tributario vinculado a los impuestos que tienen por objeto la renta¹³.

De este modo, el artículo 98.1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establece que “las personas jurídicas y entidades, incluidas las comunidades de bienes y las de propietarios, que satisfagan o abonen rentas sujetas a este Impuesto, estarán obligadas a retener, en concepto de pago a cuenta, la cantidad que se determine reglamentariamente y a ingresar su importe en el Tesoro en los casos y forma que se establezcan. También estarán obligados a retener e ingresar los empresarios individuales y los profesionales

¹³ El artículo 10 del Reglamento General de Recaudación establece:

“1. Están obligados al pago de las deudas tributarias como deudores principales, según los casos:
(...)

b) Los retenedores y quienes deban efectuar ingresos a cuenta de cualquier tributo”.

Por ello, la doctrina más reciente entiende que “dentro de la categoría de los obligados principales hay que incluir los sujetos pasivos, los repercutidos y los retenedores”, en MENÉNDEZ MORENO, Alejandro y TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel. “Los obligados tributarios en el ordenamiento español: aspectos generales de su configuración”, en *Información Fiscal* nº 11, 1995, pág. 32.

En base a lo anterior, no podemos compartir la opinión de ESEVERRI cuando afirma que en el supuesto del retenedor “no nos hallamos ante un obligado al pago del tributo (como tales cabría situar al contribuyente o al sustituto), sino ante un sujeto al que la norma exige el deber de efectuar prestaciones tributarias por razones de técnica jurídica en la gestión tributaria”, en ESEVERRI MARTÍNEZ, E., *ob. cit.*, pág. 853.

A nuestro juicio, sin desconocer la transcendencia que la figura de la retención tiene en materia de gestión tributaria en los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades, creemos que su instrumentalización a través de una obligación tributaria, que el retenedor asume como propia frente a la Hacienda Pública, le confiere una dimensión subjetiva que, con independencia de su formulación expresa en la Ley General Tributaria, merece ser estudiada desde la consideración del retenedor como un auténtico obligado tributario.

En este sentido, el Estatuto del Contribuyente, cuando describe su ámbito de aplicación, dispone que “las referencias que en esta Ley se realizan a los contribuyentes se entenderán, asimismo, aplicables a los restantes sujetos pasivos, retenedores, obligados a ingresar a cuenta, responsables, sucesores en la deuda tributaria, representantes legales o voluntarios y obligados a suministrar información o a prestar colaboración a la Administración tributaria” (artículo 1.3). De este modo, se describe un amplio abanico de posiciones subjetivas tributarias, merecedoras todas ellas de la aplicación de los derechos y garantías recogidos en la citada norma, como concreción de los principios de justicia tributaria.

E S T U D I O S

respecto de las rentas que satisfagan o abonen en el ejercicio de sus actividades empresariales y profesionales, así como las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en territorio español, que operen en él mediante establecimiento permanente" (en sentido análogo se manifiesta el artículo 146.1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades).

En nuestra opinión, las citadas normas obligan al retenedor a efectuar dos conductas diferentes: por un parte, le ordenan retener una determinada cantidad respecto de una renta que debe satisfacer a otra persona, que es definida como contribuyente en un impuesto sobre la renta; y, por otra, le mandan ingresar la cantidad retenida en la Hacienda Pública, configurándose como una auténtica obligación tributaria propia asumida por el retenedor.

Es indudable, pues, que existe una cierta similitud entre estas conductas y las que debe llevar a cabo el sustituto en los supuestos de sustitución con retención. Por este motivo, una parte de la doctrina ha entendido que el retenedor no es otra cosa que un sustituto¹⁴, mientras que otra parte ha preferido destacar las diferencias existentes entre ambas figuras¹⁵.

En nuestra opinión, la discrepancia suscitada no se centra tanto en una diferente descripción de los elementos definitorios de la retención o de la sustitución, como en un empeño de los distintos autores por destacar aquel elemento que más separa a las dos figuras, o bien aquél que más las acerca.

De esta manera, aquellos autores que sostienen la equiparación destacan, ante todo, que tanto en el caso de la sustitución como en el de la retención nos

¹⁴ Vid. FERREIRO LAPATZA, Juan José. Curso de Derecho Financiero Español. Ed. Marcial Pons, 18ª edición, Madrid, 1996, pág. 383; y "La figura del sustituto en las nuevas leyes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", en *Crónica Tributaria* nº 28, 1979, pág. 68; y ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel. "El sustituto del contribuyente", en AA.AA. Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma (libro homenaje a Sainz de Bujanda). Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991. págs. 564-565.

Para CORTÉS DOMÍNGUEZ, "corresponderá al legislador decidir si desea mantener la expresión de sustituto o sustituirla por la del Retenedor, pero ello no será nada más que un problema de terminología. Podrá también el legislador llamar a unos sustitutos y llamar a otros retenedores y, por último, lo más correcto, denominar como sustitutos al término genérico y emplear la expresión de Retenedor como un tipo o una especie de sustituto", en CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías. Ordenamiento Tributario Español I. Ed. Cívitas, 4ª edición, Madrid, 1985, pág. 422.

¹⁵ En contra de la equiparación entre retenedor y sustituto puede citarse a MENÉNDEZ MORENO, A. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M., ob cit., pág. 22; BAYONA DE PEROGORDO, J.J. y SOLER ROCH, Mª T., ob . cit., tomo II, pág. 89; CASADO OLLERO, Gabriel; FALCÓN Y TELLA, Ramón; LOZANO SERRANO, Carmelo. y SIMÓN ACOSTA, Eugenio. Cuestiones Tributarias Prácticas. Ed. La Ley, 2ª edición, 1990, págs. 216-217; y a PÉREZ ROYO, Fernando. Derecho Financiero y Tributario. Ed. Civitas, 5ª edición, 1995, pág. 142.

Formas de pago ajenas

encontramos ante dos obligados tributarios que responden de una obligación propia, pero con fundamento en un deber de contribuir ajeno, el deber que le corresponde al contribuyente.

Por el contrario, los autores que mantienen la separación de las dos figuras destacan, en primer término, que la obligación tributaria que ingresa el sustituto se corresponde con la obligación tributaria principal, quedando el contribuyente -en el normal desarrollo de la sustitución- al margen de cualquier relación ulterior con la Hacienda Pública; mientras que, sin embargo, en el caso de la retención, la obligación del retenedor es accesoria respecto de la obligación tributaria principal, que seguirá asumiendo el contribuyente frente a la Hacienda Pública.

Podemos, pues, afirmar que la sustitución y la retención vienen a cumplir funciones semejantes, pero se estructuran jurídicamente de forma diferente.

A nuestro parecer, del análisis de la posición jurídica del retenedor puede deducirse inequívocamente que es un auténtico obligado tributario, ya que asume una obligación tributaria propia frente a la Hacienda Pública, de modo que, como señala el artículo 60.3 del RIRPF, "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" (de forma similar, el artículo 58.7 del RIS).

Sin embargo, a nuestro juicio, el retenedor no es un obligado a contribuir, en la medida en que su obligación responde a la regulación de un tributo que pretende gravar un deber de contribuir ajeno, el de aquella persona que manifiesta la riqueza gravada por el tributo, que en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es precisamente la persona física que obtiene la renta. Por lo tanto, como conclusión, podemos afirmar que el contribuyente (que, al mismo tiempo, es el retenido, si se nos admite dicha expresión) es el auténtico sujeto del deber de contribuir en los supuestos de retención.

Si aceptamos la conclusión precedente, entonces podemos fácilmente colegir que **los requerimientos derivados del principio de capacidad económica han de determinarse con respecto al contribuyente y no en relación con el retenedor**, si bien eso no significa que la regulación de las retenciones pueda quedar al margen de las exigencias de los principios de justicia tributaria.

Más bien al contrario, lo que se debe deducir es que las obligaciones derivadas del sistema de retenciones deberán adecuarse, en todo caso, a la capacidad económica del contribuyente, **estableciéndose los mecanismos necesarios para eximir de retención a aquellas rentas que no demuestran la riqueza suficiente para ser llamadas a contribuir**.

E S T U D I O S

Por otra parte, el diseño del mecanismo jurídico de la retención debe efectuarse de modo que quede siempre garantizado que el retenedor, que por voluntad de la ley no es la persona que debe sufrir el quebranto económico del impuesto, pueda resarcirse de la cantidad ingresada en la Hacienda Pública.

En este sentido, podemos afirmar que, **en un funcionamiento normal del mecanismo de retención, el retenedor siempre queda previamente resarcido del ingreso que efectúa**. Por consiguiente, únicamente cuando no se haya practicado la retención, pudiera plantearse la existencia de anomalías en el cumplimiento de los principios de justicia tributaria.

Por ello, creemos que la ley debería prever, al menos, que cuando el retenedor no haya podido practicar la retención por causas que no le fueran imputables (pensemos en la comisión de un error en la interpretación de las normas que establecen los supuestos de retención), tuviera la posibilidad de repercutir sobre el contribuyente la cantidad ingresada en la Hacienda Pública, para de esta forma restaurar el equilibrio patrimonial conforme al principio de capacidad económica que, no olvidemos, exige siempre que el tributo sea soportado definitivamente por el obligado a contribuir, que en este caso es el citado contribuyente¹⁶.

2. El obligado a ingresar a cuenta

La situación del obligado a ingresar a cuenta es muy similar a la del retenedor. De hecho, cumplen la misma función, ya que la obligación de ingresar a cuenta se encuentra prevista en los mismos supuestos que la retención, pero cuando no es posible practicar ésta. Así, disponen el artículo 41.2, primer inciso, y 56 del RIRPF que se practicarán ingresos a cuenta¹⁷:

1.- Cuando las rentas descritas en el artículo 43 del Reglamento sean abonadas en especie.

¹⁶ Téngase en cuenta que la normativa aplicable (artículos 98.2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y 17.3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades) permite al contribuyente beneficiarse de la retención que no le ha sido practicada, mediante la minoración de su importe en la cuota líquida del impuesto. En consecuencia, si no se le exige al contribuyente el reembolso de la retención no practicada, el importe de la misma correría a cargo de la capacidad económica del retenedor y no a cargo de la capacidad económica del contribuyente, con lo que habríamos modificado la titularidad del deber de contribuir gravado por el impuesto.

¹⁷ De forma análoga, el artículo 56.3 del RIS establece: "Deberá practicarse un ingreso a cuenta del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al perceptor respecto de:

- a) Las rentas de los apartados anteriores, cuando sean satisfechas o abonadas en especie.
- b) Los intereses, cuando la frecuencia de la liquidación de los mismos sea superior a doce meses".

2.- Cuando la liquidación de los rendimientos explícitos del capital mobiliario sea superior a doce meses.

A nuestro juicio, de la misma manera que en el caso de la retención, también en el supuesto de la obligación de ingresar a cuenta podemos apreciar una disociación entre la persona que ha de efectuar el pago a cuenta y el titular del deber de contribuir gravado por el impuesto y cuya capacidad económica sirve de fundamento a todo el tributo en su conjunto.

De este modo, la persona que ha de practicar un ingreso a cuenta es un obligado tributario que responde de una obligación propia, pero que se fundamenta en un deber de contribuir ajeno, el correspondiente al contribuyente, que es el auténtico sujeto del deber de contribuir gravado por el tributo.

Por esta razón, **las exigencias derivadas del principio de capacidad económica deberán verificarse respecto del contribuyente y no del obligado a ingresar a cuenta.**

Esto supone, en primer lugar, que el diseño jurídico del mecanismo de los ingresos a cuenta debe efectuarse, como en el caso de la retención, de modo que **las obligaciones a cargo a estos obligados a ingresar a cuenta no surjan cuando las rentas satisfechas al contribuyente (verdadero presupuesto del ingreso a cuenta) no manifiesten la riqueza que se considere suficiente para contribuir.**

Por otro lado, la constatación precedente de que el obligado a ingresar a cuenta no es un verdadero sujeto del deber de contribuir requiere, en segundo lugar, que **la ley ofrezca a dicho obligado tributario la posibilidad de resarcirse del ingreso efectuado con cargo al patrimonio del contribuyente.**

Esta posibilidad, no contemplada expresamente en la normativa que regula el ingreso a cuenta, exige analizar por separado los dos supuestos de ingresos a cuenta que enunciábamos al principio del presente epígrafe.

Respecto del primero, referente a las rentas satisfechas en especie, la normativa aplicable no prevé ninguna repercusión de la cantidad ingresada a cuenta, ni es posible, en rigor, proceder a efectuar ninguna retención, al no existir rentas dinerarias¹⁸. En estos supuestos, la Ley se limita a considerar el in-

¹⁸ Sin embargo, en los rendimientos de capital en especie podría haberse regulado un supuesto de retención, o más propiamente de repercusión, sobre el capital principal invertido. Por ejemplo, si depositamos en una entidad financiera 1.000.000 de ptas y recibimos como remuneración un bien valorado en 100.000 ptas (según la regla de incremento en un 25% del coste del bien, recogida en el artículo 54.2 del RIRPF), entonces la obligación de ingresar a cuenta ascendería a 25.000 ptas, que tendría que ingresar la citada entidad como obligada tributaria. El legislador podría haberse planteado -cosa que

E S T U D I O S

greso a cuenta derivado de las rentas en especie como un mayor valor de la renta obtenida por el contribuyente, de forma que, a efectos exclusivamente tributarios, la contraprestación por el servicio prestado, por la cesión de bienes o derechos o por el premio en especie recibido, asciende al importe conjunto de la retribución en especie pactada más el ingreso a cuenta devengado¹⁹.

Por este motivo, se ha planteado una viva polémica²⁰, aunque únicamente referida a las retribuciones del trabajo en especie²¹, sobre quién debe asumir la carga económica que supone el ingreso a cuenta. Las dos posturas defendidas serían, muy sintéticamente, las siguientes:

Por una parte, algunos autores han sostenido que, con fundamento en el principio de capacidad económica, la carga económica que supone el ingreso a cuenta debe recaer sobre el trabajador, en la medida en que reduce su cuota líquida del impuesto en el importe del citado ingreso y, por lo tanto, se beneficie claramente del mismo. Por ello, debe admitirse la repercusión del ingreso a cuenta por parte del empresario sobre el patrimonio del trabajador, que normalmente podrá hacerse minorando su retribución dineraria²².

no hizo- permitir que el obligado a ingresar a cuenta minorase el capital principal en el importe del citado ingreso a cuenta, de modo que tuviera que devolver solamente 975.000 ptas.

¹⁹ Pero, incluso, esta solución es recogida muy defectuosamente por la Ley, obligando al intérprete a completar la regulación más allá de lo que sería deseable, ya que, en realidad, la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sólo regula expresamente cómo deben calcularse los rendimientos del trabajo en especie. Su artículo 27.3 establece:

“3. 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”.

La aplicación de esta regla al resto de rentas debe efectuarse a través de una interpretación lógica y sistemática de los artículos 53, 54, 55 y 58 del RIRPF (que, en realidad sólo están pensados para regular la base de la retención y no el cálculo de la renta que ha de integrarse en la base imponible), en relación con el citado artículo 27 de la propia Ley.

²⁰ Puede analizarse dicha polémica a través de dos recientes trabajos que sostienen posiciones diferentes: vid. GARCÍA NOVOA, César. “Algunas reflexiones sobre el ingreso a cuenta en las retribuciones en especie del trabajo personal” y LÓPEZ MARTÍNEZ, Juan y PÉREZ LARA, José Manuel. “El ingreso a cuenta sobre retribuciones del trabajo en especie”, ambos trabajos publicados en AA.VV. *Presente y futuro de la imposición directa en España*. Ed. Lex Nova, Valladolid, 1997.

²¹ Posiblemente la polémica ha surgido debido a la propia legislador laboral, ya que el artículo 26.3 del Estatuto de los Trabajadores dispone que “todas las cargas fiscales y de seguridad social a cargo del trabajador serán satisfechas por el mismo, siendo nulo todo pacto en contrario”.

²² En esta línea, numerosos pronunciamientos de distintos Tribunales Superiores de Justicia están consolidando una doctrina jurisprudencial favorable a aceptar la posibilidad de que el obligado a ingresar a cuenta repercuta sobre el contribuyente el ingreso realizado a la Hacienda Pública como el modo más idóneo para la consecución del restablecimiento patrimonial exigido por el principio de capa-

Repercusión en especie

La segunda posición sostiene que la regulación existente configura el ingreso a cuenta como una mayor retribución del trabajador y, en consecuencia, no puede sostenerse su repercusión, sino únicamente su consideración como gasto deducible del impuesto personal sobre la renta del pagador.

Quizás, pueda encontrarse como punto de consenso la insuficiencia normativa en este tema y la necesidad de que el legislador regule con más precisión –creemos que preferentemente mediante una norma de rango legal– el régimen jurídico del obligado a ingresar a cuenta, resolviendo con claridad si puede o no efectuarse la citada repercusión sobre el trabajador o, generalizando el supuesto, sobre cualquier otro perceptor de rendimientos en especie.

A nuestro juicio, la mejor forma de reflejar la actuación del principio de capacidad económica en los ingresos a cuenta consistiría en introducir un mecanismo de repercusión que hiciese que la carga económica de los pagos a cuenta recayese efectivamente sobre el titular del deber de contribuir gravado por el tributo, que siempre es el contribuyente. Para ello, sería también imprescindible cambiar la regla de cuantificación de la retribución en especie para que el ingreso a cuenta no forme parte del cálculo de la renta, de modo que no tenga ninguna incidencia ni en la base imponible del perceptor, como ingreso, ni en la del pagador, como gasto deducible²³.

cidad económica. (Vid. sentencias de 7 de julio de 1995, 5 de diciembre de 1995 y de 12 de abril de 1996 del Tribunal Superior de Justicia de Murcia; sentencia de 13 de febrero de 1995 del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía; sentencia de 23 de marzo de 1995 del Tribunal Superior de Justicia de Asturias; sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 22 de febrero de 1996 y sentencias de 6 de febrero de 1996 y de 15 de julio de 1996 del Tribunal Superior de Justicia de Castilla La Mancha).

Incluso, la Dirección General de Tributos se ha visto obligada a dar instrucciones sobre cómo debe el trabajador integrarse el rendimiento del trabajo en especie en su declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cuando se le haya repercutido el correspondiente ingreso a cuenta. Según la citada Dirección General, en estos casos es preferible no sumar el ingreso a cuenta a los rendimientos del trabajo, en lugar de hacerlo y, al mismo tiempo, minorar las cantidades dinerarias percibidas por el trabajador en el importe del ingreso a cuenta repercutido (Vid. resolución de la Dirección General de Tributos de 29 de julio de 1996, en Quincena Fiscal nº 21, 1996, pág. 32 y ss). Para un estudio de los diferentes pronunciamientos jurisprudenciales y doctrinales sobre este tema, vid. BORJA SANCHÍS, Adoración. "Una reflexión en torno a la posible repercusión del ingreso a cuenta de las retribuciones en especie del trabajo en el IRPF", en Jurisprudencia Tributaria nº 59, 1995, pág. 19 y ss.

²³ Es decir, el ingreso a cuenta sería calculado mediante la aplicación del tipo correspondiente al valor de mercado del bien o servicio entregado e ingresado en la Hacienda Pública por el obligado a ingresar a cuenta que, a su vez, se resarciría de dicho pago mediante su repercusión en el patrimonio del contribuyente. Este último, incluiría en su base imponible únicamente el valor de la retribución en especie, sin incrementarlo en el ingreso a cuenta, y restaría de la cuota líquida el pago a cuenta efectuado.

E S T U D I O S

Sin embargo, creemos que la actual normativa no ha optado por esta solución, sino que ha preferido configurar el ingreso a cuenta como un mayor ingreso del perceptor y, en consecuencia, como un correlativo mayor gasto del pagador, que si bien puede ser objeto de crítica, creemos que impide la posibilidad de repercusión sobre el contribuyente.

Por último, muchos menos problemas plantean los ingresos a cuenta correspondientes a los supuestos de rendimientos explícitos de capital mobiliario cuyo período de liquidación sea superior a doce meses. En estos casos, la adecuada interpretación de la norma aplicable permite que la retención definitiva (la que se aplica sobre la totalidad del rendimiento en el momento de la liquidación plurianual) sea minorará en el importe de los ingresos a cuenta efectuados conforme se ha ido generando el rendimiento²⁴.

De este modo, si adquirimos el 1 de enero de 1998 un activo financiero con rendimiento explícito por 1.000.000 ptas, con un interés del 10% anual que se abonará en el momento de su amortización el 31 de diciembre del año 2001, entonces debemos practicar tres ingresos a cuenta por importe de 25.000 ptas (25% de 100.000 ptas) durante los ejercicios 1998, 1999 y 2000. Finalmente, en el año 2001, cuando se abonan las 400.000 ptas de intereses (10% de 1.000.000 ptas x 4 años), debemos practicar una retención de 100.000 ptas (25% de 400.000 ptas) que será minorada en el importe de las 75.000 ptas de los ingresos a cuenta realizados en ejercicios anteriores.

A nuestro juicio, únicamente podría plantearse algún problema cuando el tipo de retención en el momento de la exigibilidad fuese tan bajo, con respecto del existente en el momento de practicar los ingresos a cuenta, que la cantidad a retener no fuese suficiente para compensar los ingresos a cuenta realizados. En este caso, la cantidad no compensada debería minorar el rendimiento exigible, sin llegar a practicarse retención adicional alguna.

Siguiendo con el ejemplo anterior, podemos suponer que durante el año 2001 el tipo de retención disminuye al 10%, entonces la retención que debería practicarse sería de 40.000 ptas (10% de 400.000 ptas), que sería insuficiente para compensar las 75.000 ptas de los ingresos a cuenta realizados en los ejercicios 1998, 1999 y 2000. En este supuesto, la diferencia de 35.000 ptas, resultante de compensar las 75.000 ptas de ingresos a cuenta en el importe de las 40.000 ptas de retención, debería -a nuestro juicio- repercutirse so-

²⁴ El artículo 56 del RIRPF establece que "cuando la frecuencia de las liquidaciones de los rendimientos explícitos del capital mobiliario sea superior a doce meses, deberá realizarse un ingreso, a cuenta de la retención definitiva, sobre la base de los intereses u otras rentas generadas en cada año natural" (vid. los artículos 60.7 y 61.3 del RIS).

bre el rendimiento percibido por el contribuyente, de manera que la entidad emisora del activo devolvería el capital inicial (1.000.000 ptas) más 325.000 ptas de intereses, obtenidos tras minorar las 400.000 ptas en las 75.000 ptas de los ingresos a cuenta efectuados.

3. *El obligado a realizar el pago fraccionado*

Finalmente, nos resta por analizar la posición subjetiva asumida por la persona obligada a efectuar un pago fraccionado en virtud de la normativa reguladora de su impuesto personal sobre la renta. Así, el artículo 61.1 del RIRPF establece, bajo la rúbrica de obligados al pago fraccionado, que “los sujetos pasivos que ejerzan actividades empresariales o profesionales estarán obligados a autoliquidar e ingresar en el Tesoro, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la cantidad que resulte de lo establecido en los artículos siguientes” (el artículo 38 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades regula también la obligación de efectuar pagos fraccionados que recae sobre las sociedades).

En consecuencia, es el propio contribuyente quien asume la obligación tributaria derivada del pago fraccionado, ya sea el empresario o profesional sujeto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ya sea la sociedad sujeta al Impuesto sobre Sociedades. Por lo tanto, a diferencia de lo que ocurría en los supuestos de retención e ingreso a cuenta, se produce una plena coincidencia entre el obligado tributario derivado del pago fraccionado y el contribuyente, que también es el titular del deber de contribuir gravado por el impuesto.

De esta forma, la persona sujeta a realizar el pago fraccionado es obligado tributario con fundamento en un deber de contribuir propio. Sin embargo, la obligación resultante del pago fraccionado es, a nuestro juicio, sustancialmente distinta de la obligación tributaria principal, ya que mientras ésta surge de la realización del hecho imponible, aquélla nace de un presupuesto propio y diferente -que podríamos llamar presupuesto del pago fraccionado- consistente en el ejercicio de actividades empresariales y profesionales, cumpliendo así una función análoga al presupuesto del ingreso a cuenta o al presupuesto de la retención, permitiendo la generación de la obligación del pago fraccionado.

Por todo lo anterior, nos atrevemos a concluir que **las exigencias derivadas del principio de capacidad económica deben ser aplicadas también en la determinación y cálculo de los pagos fraccionados referidas siempre, como en los demás pagos a cuenta, al contribuyente.**

Por consiguiente, sus normas reguladoras deben reflejar una valoración sobre la idoneidad para contribuir de la riqueza manifestada por la percepción

E S T U D I O S

de los rendimientos empresariales y profesionales por parte de la persona física y de la percepción de rentas por parte de la persona jurídica, **estableciéndose aquellos supuestos en los que no procede la realización de pagos fraccionados por estimarse que la riqueza demostrada es insuficiente para contribuir.**

Por otra parte, es evidente que al producirse la mencionada coincidencia entre obligado a realizar el pago fraccionado y titular del deber de contribuir gravado por el impuesto en la persona del contribuyente, no es procedente regular ningún supuesto de repercusión o retención sobre el patrimonio de otra persona como, por el contrario, sí sucedía en los supuestos de retención e ingreso a cuenta.

4. ANÁLISIS DE LA ADECUACIÓN DE LOS PAGOS A CUENTA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS Y DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES AL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA

Para finalizar el presente estudio, creemos oportuno realizar un repaso de los concretos supuestos de pagos a cuenta (retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados), regulados tanto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como del Impuesto sobre Sociedades, para verificar si en el cálculo de las obligaciones tributarias surgidas de los mismos se realiza una adecuada valoración de la riqueza de la persona obligada a contribuir por el impuesto, que, como acabamos de ver, se identifica siempre con el contribuyente.

1. En las retenciones e ingresos a cuenta

Con anterioridad, hemos afirmado que el retenedor y el obligado a ingresar a cuenta quedan configurados jurídicamente como unos obligados tributarios con fundamento en un deber de contribuir ajeno. En consecuencia, la aplicación del principio de capacidad económica a las retenciones y a los ingresos a cuenta debe plantearse desde el análisis de la riqueza mostrada por el contribuyente, auténtico titular del deber de contribuir en los impuestos que gravan la renta, y no del propio retenedor u obligado a ingresar a cuenta, que se limitan a ingresar la cantidad señalada por la Ley (aunque actualmente habría que decir del Reglamento), como mero instrumento que facilita la gestión tributaria del impuesto.

Para su correcto estudio, vamos a analizar separadamente los distintos supuestos de retenciones e ingresos a cuenta planteados por la normativa tributaria en función de la naturaleza de la renta generada. Para ello, seguiremos la distinción entre los diferentes componentes del hecho imponible regulados en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, teniendo presente que la

normativa del Impuesto sobre Sociedades sólo prevé supuestos de retenciones derivados de determinadas rentas procedentes del capital y de la transmisión de bienes inmuebles a los no residentes.

A. En las retenciones e ingresos a cuenta sobre los rendimientos del trabajo

Los artículos 45 al 47 del RIRPF regulan el cálculo de las retenciones a practicar cuando se satisfagan rentas calificadas como rendimientos del trabajo.

Con excepción del supuesto de retribuciones a los miembros de los Consejos de Administración (para el que se fija un porcentaje invariable del 40%), el resto de rendimientos satisfechos se someten a retención en función de un porcentaje deducido de una tabla de doble entrada que tiene en cuenta, por una parte, la cuantía de los rendimientos del trabajo previsibles del contribuyente que durante el período abonará el empresario y, por otra, el número de descendientes con derecho a deducción del impuesto (salvo para las prestaciones por desempleo, cuya tabla especial sólo contempla la retribución previsible). De este modo, se persigue un acercamiento entre la cuota tributaria del impuesto y las cantidades ingresadas a través del sistema de retenciones²⁵.

A nuestro juicio, la regulación de las retenciones en los rendimientos del trabajo es el mejor ejemplo de la aplicación del principio de capacidad económica en materia de pagos a cuenta, de forma que incluso recoge una valoración por parte del legislador de la riqueza, calculada respecto del contribuyente como verdadero titular del deber de contribuir gravado por el impuesto, que no manifiesta la suficiente fuerza económica para contribuir a través del sistema de retenciones y a la que, en consecuencia, se le asigna el tipo de retención cero.

Puede incluso observarse que, a diferencia de lo que ocurre con el mínimo exento contenido en la tarifa del Impuesto, el nivel de rendimientos obtenido por debajo del cual se aprecia la ausencia de riqueza suficiente para con-

²⁵ Esta clara regulación de las retenciones sobre los rendimientos del trabajo conforme al principio de capacidad económica, ha obligado a MORIÉS JIMÉNEZ a admitir que “a pesar de lo que venimos señalando, entendemos que el principio de capacidad contributiva se manifiesta en las retenciones sobre los rendimientos del trabajo personal, puesto que en relación con éstas se tiene en cuenta la renta percibida por el trabajador y además las circunstancias personales y familiares que le rodean para aplicar las tablas de porcentajes de retenciones (art. 46.Dos.1 del RIRPF), a la vez que se impone un límite mínimo a partir del cual es de aplicación el porcentaje de retención correspondiente”, en MORIÉS JIMÉNEZ, María Teresa. La retención a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Ed. Marcial-Pons, Madrid, 1996, pág. 122.

E S T U D I O S

tribuir de acuerdo con el sistema de retenciones (es decir, por debajo del cual ha de aplicarse el tipo de retención cero) se va incrementando, en la tabla general, conforme aumenta el número de personas que integran tributariamente la familia del contribuyente.

De este modo, un trabajador sin descendientes con derecho a deducción disfrutaría del tipo de retención cero si sus rendimientos íntegros del trabajo, anualmente previsibles, no superan 1.250.000 ptas, mientras que, por ejemplo, un trabajador con seis o más descendientes mantendría el mencionado tipo de retención cero si su previsión de rendimientos no supera la cifra de 2.246.500 ptas.

Únicamente, cabría reprochar el establecimiento, en determinados supuestos especiales, de unos mínimos de retención, que impiden que los citados trabajadores disfruten del tipo de retención cero cuando sus rentas no alcanzan el nivel de renta suficiente señalado en la tabla.

Así, el artículo 46 del Reglamento prevé que la retención no puede ser inferior al 15% del rendimiento íntegro para los trabajadores vinculados por relaciones laborales de carácter especial, ni tampoco inferior al 2% para los trabajadores en embarcaciones de pesca cuya retribución se fija en función de una participación en la pesca capturada, para los trabajadores que reduzcan su base de retribuciones previsibles en función de la pensión compensatoria que abonen a su cónyuge y para los trabajadores con contrato laboral inferior a un año.

En estos casos, la aplicación del principio de capacidad económica a las retenciones se ve, a nuestro juicio, indebidamente limitada respecto de uno de sus elementos más esenciales, como es **el reconocimiento de un nivel de renta mínimo que no expresa la suficiente aptitud para la contribución mediante el sistema de pagos a cuenta.**

Por otra parte, y por lo que se refiere a los ingresos a cuenta derivados de las retribuciones del trabajo en especie, el artículo 53.1 del RIRPF ordena que el tipo a aplicar para calcular los citados ingresos deberá coincidir, en principio, con el tipo de retención deducido de la aplicación de la tabla general de retenciones contenida en el artículo 46 del citado Reglamento.

Este indudable acierto del Reglamento queda gravemente enturbiado, sin que exista ninguna justificación válida para ello, por el segundo párrafo del citado artículo 53.1, que establece que "cuando el porcentaje a que se refiere el párrafo anterior fuese inferior al 15 por 100 se aplicará este último, excepto cuando se trata de retribuciones en especie del trabajo que tengan derecho a la deducción en la cuota prevista en la letra d) del apartado siete del artículo 78 de la Ley del Impuesto, en cuyo caso se aplicará, como mínimo, el 7,5 por 100".

2.2.2. Concepto de tipo de ingreso

De este modo, dejan de tener relevancia, para el supuesto del cálculo de los ingresos a cuenta, aquellas situaciones en las que el contribuyente manifieste un nivel de riqueza por debajo del tipo de retención del 15%, **siendo, a nuestro juicio, particularmente grave la imposibilidad de aplicar el tipo de ingreso a cuenta cero cuando la cuantía previsible de los rendimientos del trabajo se encuentre por debajo del nivel mínimo recogido en la tabla general de retenciones.**

Se logra así un desajuste considerable de la obligación de ingresar a cuenta respecto del principio constitucional de capacidad económica, en su faceta más nuclear referida a la valoración de la riqueza que no manifiesta la suficiente entidad para contribuir, que fácilmente podría haber sido evitado dejando de introducir ese absurdo límite inferior, cuya razón sólo puede encontrarse en una infundada animadversión del legislador respecto de las retribuciones en especie.

Sin embargo, curiosamente, el apartado tercero del propio artículo 53 recoge cierta exención de la obligación de ingresar a cuenta en función de la escasa cuantía de las retribuciones en especie que se prevén percibir. Dicha norma establece que “tampoco existirá obligación de efectuar ingresos a cuenta por las retribuciones en especie del trabajo cuyo valor, determinado de acuerdo a lo dispuesto en el apartado Uno del artículo 27 de la Ley del Impuesto, no exceda de 50.000 ptas. anuales por perceptor. Para la determinación de esta cuantía se tendrá en cuenta el valor de las retribuciones en especie que previsiblemente se vayan a satisfacer durante el año. Dicho valor no podrá ser inferior al de las obtenidas durante el año anterior, siempre que no concurren circunstancias que hagan presumir una notoria reducción de las mismas”.

En nuestra opinión, con independencia de apreciar en lo que se merece este pequeño intento por introducir cierta valoración sobre la suficiencia de la riqueza sometida al mecanismo de pagos a cuenta, creemos que la forma más correcta de regular esta exigencia básica del principio de capacidad económica consiste en calcular el tipo de ingreso a cuenta de los rendimientos del trabajo en total coordinación con su tipo de retención, utilizando la misma tabla general que se recoge el artículo 46 del Reglamento.

De este modo, cuando al trabajador le correspondiera un tipo del cero por cien según la totalidad de sus retribuciones previsibles del trabajo (tanto dinerarias como en especie²⁶) y de sus circunstancias familiares, entonces -a nuestro parecer- el citado porcentaje **debe convertirse simultáneamente en el tipo de retención y de ingreso a cuenta.**

²⁶ En contra de toda lógica, la regulación actual excluye para el citado cálculo anual a las retribuciones en especie (artículo 46.2.2º, párrafo tercero, del RIRPF).

E S T U D I O S

B. En las retenciones e ingresos a cuenta sobre los rendimientos del capital

Peor opinión nos merece la regulación de las retenciones e ingresos a cuenta sobre los rendimientos de capital que, tras la reciente modificación efectuada por el Real Decreto 113/1998, de 30 de enero, han de practicarse tanto a los rendimientos del capital mobiliario como a los rendimientos del capital inmobiliario²⁷ como pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades.

En este sentido, el artículo 48 del RIRPF se limita a establecer que el porcentaje de retención aplicable sobre los rendimientos del capital será del 25%, para los de carácter mobiliario, y del 15%, para los de carácter inmobiliario, que serán al mismo tiempo los tipos del ingreso a cuenta aplicables a los rendimientos del capital en especie en virtud de la remisión efectuada por el artículo 54 del mismo Reglamento (en sentido análogo, el artículo 62 del RIS).

De este modo, al contrario de lo que ocurría con las retenciones e ingresos a cuenta en las rentas del trabajo, la norma tributaria no efectúa una valoración de la riqueza a efectos de calcular el tipo de retención o ingreso a cuenta aplicable y, en su caso, establecer los supuestos en los que no proceda practicar el correspondiente pago a cuenta.

Seguramente, se alegarán razones técnicas que impedirían dicha regulación como, por ejemplo, que la posible existencia de múltiples pagadores de dichos rendimientos impediría efectuar una valoración global de los rendimientos a percibir, o que las fluctuaciones de los tipos de interés harían difícil la previsión de las rentas que se van a generar durante el período, etc.

A nuestro juicio, dichas razones son insuficientes para descartar la necesaria adecuación de las citadas retenciones e ingresos a cuenta al principio de capacidad económica²⁸, por lo que creemos que su regulación debería modificarse para recoger, al menos, una valoración sobre la riqueza que no manifiesta suficiente entidad para ser sometida al sistema de pagos a cuenta.

²⁷ La obligación de retener se aplica, igualmente, sobre las rentas derivadas del arrendamiento de bienes inmuebles que tengan la consideración de rendimientos de actividad empresarial (vid. artículos 51.5 y 62.2.d del RIRPF) o deriven de explotaciones económicas (vid. artículo 56.1.i del RIS).

²⁸ Hay que advertir que la normativa prevista para las retenciones sobre los rendimientos del trabajo se puede aplicar perfectamente aunque un trabajador desempeñe varios empleos, simultánea o consecutivamente, durante el ejercicio, debiéndose calcular el tipo de retención –y por remisión el tipo de ingreso a cuenta– separadamente para cada una de las rentas laborales previsibles satisfechas por cada empresario; o, respecto de la dificultad del cálculo del rendimiento, dicha normativa también prevé la existencia de retribuciones laborales que se determinan, total o parcialmente, de forma variable (comisiones sobre ventas, incentivos sobre producción, etc).

3.1.2.3. Exención de retención e ingreso a cuenta

Así, por ejemplo, podría regularse un tipo de retención e ingreso a cuenta cero cuando las remuneraciones del capital previsibles a satisfacer por una entidad financiera, en función del capital global depositado, no superase determinada cantidad o establecerse el tipo de retención cero para los dividendos percibidos por personas que no poseyesen una cartera global de participaciones en entidades jurídicas suficientemente significativa²⁹.

Por otro lado, el citado Real Decreto 113/1998 ha establecido que la obligación de retener e ingresar a cuenta no surge, respecto de los rendimientos de capital inmobiliario, en los siguientes supuestos (artículos 43.2.k del RIRPF y 57.ñ del RIS):

a) Cuando se trate de arrendamientos de viviendas por empresa para sus trabajadores. En nuestra opinión, su falta de generalidad y la inexistencia de una limitación en términos cuantitativos de la renta inmobiliaria satisfecha impide que podamos considerar el supuesto de exoneración como una autentica manifestación del principio de capacidad económica en el ámbito de los pagos a cuenta.

b) Cuando la renta satisfecha por el arrendatario a un mismo arrendador no supere las 150.000 ptas anuales. Con ello, se exime de retención e ingreso a cuenta³⁰ a los rendimientos de capital inmobiliario de muy escasa cuantía (derivados, en muchos casos, de contratos con prórroga forzosa), por lo que parece introducirse cierto atisbo de valoración de la riqueza obtenida, como con-

²⁹ Podemos constatar fácilmente que las exenciones en materia de retenciones de capital mobiliario no son extrañas en nuestras normas tributarias. Así, en la actualidad, el artículo 146.4 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades establece que no se practicará retención sobre:

“b) Los dividendos o participaciones en beneficios que procedan de períodos positivos durante los cuales la entidad se hallase en régimen de transparencia fiscal.

(...)

d) Los dividendos o participaciones en beneficios a que se refiere el apartado 2 del artículo 28 de esta Ley”.

Ambas exenciones son coherentes con la regulación del impuesto. Los dividendos de la letra b) no son nunca renta, por lo tanto, es lógico que no se les retenga; mientras que los dividendos de la letra d), correspondientes a personas que poseen más del 5% de la entidad participada durante el año anterior al reparto de dividendos, no tributan efectivamente, ya que, aunque no están técnicamente exentos, la Ley del Impuesto les concede una deducción por doble imposición de dividendos que compensa el 100% del gravamen soportado por la citada renta.

De este modo, se cumple una de las exigencias más inmediatas del principio de capacidad económica en materia de pagos a cuenta que consiste, a nuestro juicio, en que no debe exigirse un pago a cuenta en relación con una renta que no tributa en el impuesto.

³⁰ A nuestro juicio, la citada exención se aplica también a los rendimientos satisfechos en especie cuya valoración, de acuerdo con el artículo 27 de la LIRPF –al cual se remite el artículo 54.2, segundo párrafo, del RIRPF–, no supere las 150.000 ptas.

E S T U D I O S

creción del principio de capacidad económica, en el ámbito de los pagos cuenta. No obstante, la cantidad fijada es, quizás, demasiado reducida –derivada de la situación jurídica del arrendador al que especialmente trata de beneficiar– y podría mejorarse su regulación si se previese cierta coordinación con el resto de rentas del contribuyente.

c) Cuando el arrendador esté obligado a tributar en el Impuesto sobre Actividades Económicas por una cuota positiva, lo que ocurre si el valor catastral de los bienes arrendados supera los cien millones de pesetas. Por lo tanto, curiosamente, se exime de retención cuando los rendimientos son percibidos por personas que tienen bienes arrendados valorados catastralmente en más de 100 millones de pesetas, permaneciendo sujetos a retención si el importe de dichos bienes es inferior a la citada cifra. En consecuencia, los que denotan mayor capacidad económica son eximidos de retención, permaneciendo la obligación para los que denotan menor capacidad económica. En nuestra opinión, dicha regulación no es conforme con los requerimientos de justicia derivados del principio contributivo.

d) Cuando los rendimientos deriven de contratos de arrendamiento financiero (únicamente en el artículo 57.º del RIS). A nuestro juicio, con esta exención se pretende excluir del ámbito de las retenciones e ingresos a cuenta las rentas satisfechas en virtud de este tipo de contratos que, desde un punto de vista económico, no constituyen rentas derivadas de la cesión de un inmueble, como en los supuestos anteriores, sino operaciones empresariales destinadas a financiar la adquisición de activos. Incluso, si –hipotéticamente– el legislador se plantease algún tipo de retención, quizás sería más coherente hacerlo sobre la parte de cuota abonada por el arrendatario que se corresponde con la carga financiera de la operación, tratándose como una renta del capital mobiliario. En definitiva, como puede apreciarse, esta exoneración del pago a cuenta no se realiza atendiendo a la valoración de la riqueza obtenida de acuerdo con el principio de capacidad económica.

Finalmente, creemos que una posible forma de adecuar las retenciones e ingresos a cuenta derivados de los rendimientos del capital al principio de capacidad económica, al menos por lo que se refiere a aquellos contribuyentes que no manifiesten la suficiente riqueza para contribuir, podría consistir en regular algún mecanismo que permita eximir de retención e ingreso a cuenta en función de la riqueza global del contribuyente. Por ejemplo, podría establecerse el tipo cero sobre las rentas de capital obtenidas por personas que demuestren, por una parte, que durante el ejercicio anterior no alcanzaron el mínimo exento –o quizás las cifras ofrecidas por la tabla de retenciones sobre los rendimientos del trabajo recogida en el artículo 46 del RIRPF, que varían en función de las cargas familiares del sujeto pasivo– y, por otra, que acrediten que no se han alterado significativamente sus fuentes de rentas, lo que permite ra-

zonablemente prever que tampoco durante el ejercicio en curso van a superar dicho mínimo exento.

Específicamente respecto de los empresarios individuales y profesionales, así como en relación con las sociedades, **podría preverse un mecanismo de coordinación de las retenciones, los ingresos a cuenta y los pagos fraccionados, de manera que se efectuase una valoración conjunta de la riqueza obtenida por el sujeto pasivo en orden a aplicar un tipo cero en materia de pagos a cuenta.** Más adelante, al tratar los pagos fraccionados, desarrollaremos esta propuesta, que nos parece la más razonable para los sujetos pasivos que desarrollan una actividad empresarial o profesional.

Estas medidas, y otras que pudieran pensarse, serían técnicamente posibles y mejorarían, a nuestro juicio, ostensiblemente la efectiva aplicación del principio de capacidad económica al ámbito de las retenciones e ingresos a cuenta sobre los rendimientos de capital.

C. En las retenciones e ingresos a cuenta sobre los rendimientos de actividades profesionales y empresariales

Del mismo modo que en el caso anterior, la regulación reglamentaria de las retenciones e ingresos a cuenta sobre los rendimientos de actividades profesionales, sobre los rendimientos de las actividades agrícolas o ganaderas y sobre los rendimientos de la actividad empresarial consistente en el arrendamiento de inmuebles urbanos, se encuentran huérfanas de una adecuada valoración de la riqueza percibida por el contribuyente, en aras a establecer el tipo de retención e ingreso a cuenta a aplicar³¹ y, sobre todo, en la fijación de aquel nivel de riqueza por debajo del cual no debe operar el mecanismo de pagos a cuenta.

A nuestro juicio, como hemos sostenido en el epígrafe anterior, deben buscarse mecanismos que recojan, cuanto menos, la exención de los pagos a cuenta en aquellos casos en que los citados rendimientos no sean económicamente significativos (pensemos, en una persona que obtiene un rendimiento anual por una pequeña explotación agrícola, probablemente heredada, que no alcanza las cien mil pesetas anuales) o, mejor aún, debe regularse la exención

³¹ El artículo 51 del RIRPF señala el tipo general del 20% para las retenciones de rendimientos procedentes de actividades profesionales, aplicando el 10% para algunos supuestos especiales. Por lo que respecta a las actividades agrícolas y ganaderas, se prevé el tipo de retención del 2%, salvo para el engorde de porcino y la avicultura que será sólo del 1%, y, por último, se establece el tipo de retención del 15% para las actividades empresariales consistentes en el arrendamiento de inmuebles urbanos. Finalmente, El artículo 55 del RIRPF se remite a los tipos anteriores para determinar los tipos de ingreso a cuenta en el supuesto de percibir las citadas rentas en especie.

E S T U D I O S

de pagos a cuenta para aquellos contribuyentes que, percibiendo rendimientos de actividades empresariales o profesionales, no alcancen, en el montante global de sus rentas, el nivel del mínimo exento u otro superior que pudiera fijarse en función de sus rendimientos íntegros, de forma similar a cómo se regula con los rendimientos del trabajo³².

A nuestro juicio, **el sistema de pagos a cuenta no puede permanecer, desde la vinculación del deber de contribuir con la capacidad económica que impone la norma constitucional, inalterable ante la existencia de empresarios o profesionales que se vean sometidos a retenciones e ingresos a cuenta, sin que su renta global alcance la cantidad que se considere suficiente para contribuir.**

A estos efectos, podría establecerse, al menos, un censo tributario de profesionales, agricultores y ganaderos y empresarios dedicados al arrendamiento de inmuebles urbanos que, no alcanzando el nivel mínimo de renta fijado (siempre igual o mayor que el mínimo exento) en el año anterior al que ha de aplicarse la retención e ingreso a cuenta y manteniéndose semejantes sus circunstancias productivas en el ejercicio en curso, permitiese acreditar la no susceptibilidad de dichos contribuyentes para ser sometidos a retención e ingreso a cuenta por la insuficiencia económica de las rentas obtenidas.

Debe advertirse, anticipándonos a una posible objeción que se nos pudiera formular, que eximir a estos sujetos pasivos de la obligación de soportar los pagos a cuenta no supone un menor control de sus rentas. Téngase en cuenta, en primer lugar, que puede articularse un censo de las personas no sujetas a pagos a cuenta -que por la propia lógica de supervivencia en la actividad productiva no deben ser un número importante- y, en segundo lugar, si se introdujese un tipo de retención e ingreso a cuenta cero, entonces puede mantenerse perfectamente la inclusión de estas rentas en las declaraciones anuales de retenciones e ingresos a cuenta que deben elaborar los sujetos que les hubieran debido retener e ingresar a cuenta si hubiesen alcanzado el suficiente nivel de riqueza.

Otra fórmula de llevar a cabo la necesaria adecuación del sistema de retenciones e ingresos a cuenta al principio de capacidad económica, a nuestro juicio más perfecta técnicamente que la propuesta anteriormente, consistiría en proceder a la devolución de las retenciones e ingresos a cuenta practicados cuando no se alcanzase un nivel mínimo de rendimientos empresariales o profesionales, calculado en función de los trimestres transcurridos.

³² Por ejemplo, podría establecerse el tipo de retención e ingreso a cuenta cero para los rendimientos íntegros de actividades empresariales y profesionales en los mismos supuestos en los que se prevé dicho tipo para los rendimientos del trabajo, de conformidad con su tabla general de retenciones.

Tratado de Derecho Tributario

Para ello, nada mejor que coordinar esta devolución con el sistema de pagos fraccionados, de modo que **establecido un tipo cero para dichos pagos cuando la renta empresarial o profesional no alcanzase el nivel de rendimientos que se considere suficiente para contribuir, procederíamos a minorar la cuota cero resultante del pago fraccionado en el importe de las retenciones y de los ingresos a cuenta efectuados, dando como resultado una cantidad negativa que debería ser objeto de devolución.** De este manera, todos los pagos a cuenta (retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados) resultantes de los rendimientos empresariales y profesionales respetarían coordinadamente los requerimientos de justicia deducidos del principio de capacidad económica.

D. En las retenciones e ingresos a cuenta sobre los incrementos de patrimonio

El artículo 43.1.d) del RIRPF establece que estarán sujetos a retención e ingreso a cuenta "los premios que se entreguen como consecuencia de la participación en juegos, concursos, rifas o combinaciones aleatorias, estén o no vinculados a la oferta, promoción o venta de determinados bienes, productos o servicios, salvo que constituyan rendimientos de capital mobiliario sometidos a retención o ingreso a cuenta en virtud de la letra b) anterior" (en sentido análogo, el artículo 56.1.f) del RIS).

No obstante, no existirá obligación de practicar el correspondiente pago a cuenta "cuando su cuantía no sea superior a 100.000 pesetas, si se entregan en metálico, o si su valor de adquisición o coste no supera tal importe, en el caso de ser en especie" (artículos 43.2.g) del RIRPF y 57.y) del RIS).

En consecuencia, se introduce en la regulación de las retenciones e ingresos a cuenta de este tipo de rentas una cierta valoración de la riqueza obtenida por el contribuyente, estableciéndose el nivel por debajo del cual no debe contribuir a través del mecanismo de los pagos a cuenta, que por la propia naturaleza de estos incrementos -que no constituirán regularmente la fuente principal de rentas de una persona- podemos considerar suficiente para la correcta aplicación del principio de capacidad económica.

Por otra parte, los artículos 19.1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y 57.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades regulan un supuesto singular de retención y de ingreso a cuenta sobre los incrementos de patrimonio, ordenando que el adquirente de un inmueble situado en España retenga el 5% de la contraprestación acordada cuando el transmitente del citado inmueble sea un sujeto pasivo no residente que actúa sin establecimiento permanente.

Los citados preceptos y sus correspondientes desarrollos reglamentarios no contienen ninguna exoneración del pago a cuenta cuando, atendiendo a las

E S T U D I O S

circunstancias relevantes tributariamente, no resulte una renta positiva que deba contribuir, si bien se prevé expresamente la devolución del exceso retenido sobre el impuesto definitivo³³.

Es indudable que dada la característica del sujeto pasivo como no residente sin establecimiento permanente, la previsión de la retención aparece plenamente justificada, resaltando su función eminentemente garantista del crédito tributario, que podría verse claramente perjudicado ante la ausencia de bienes pertenecientes al no residente en el territorio español con los que responder ante un posible incumplimiento por parte del sujeto pasivo.

No obstante, creemos que la obligación de retener debería ceder, al menos, cuando se demostrase que la transmisión del inmueble no va a generar ningún incremento patrimonial, como sucederá cuando el valor de transmisión no supere al valor de adquisición corregido por los coeficientes de inflación previstos en el artículo 46.2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas³⁴.

Somos conscientes de la dificultad de llevar a la práctica esta exoneración, máxime cuando el obligado a retener no tendrá ningún medio para comprobar la realidad de las afirmaciones efectuadas por el transmitente en torno al auténtico valor de adquisición del inmueble. Sin embargo, creemos que una correcta interpretación del principio de capacidad económica **exige que, en ningún caso, se practique una retención o ingreso a cuenta sobre una operación que no genere una renta positiva.**

³³ Señala el artículo 73, apartados tercero y cuarto, del RIRPF y el artículo 68, apartados tercero y cuarto del RIS que:

“3º. El obligado a retener deberá presentar declaración en el órgano competente de la Administración tributaria del lugar de situación del inmueble e ingresar el importe retenido en el Tesoro Público, en el plazo de un mes a partir de la fecha de la transmisión.

4º. El sujeto pasivo deberá declarar e ingresar el impuesto definitivo, compensando en la cuota el importe retenido por el adquirente, en el plazo de tres meses contados a partir del término del plazo establecido para el ingreso de la retención.

La Administración procederá, en su caso, previas las comprobaciones que sean necesarias, a la devolución al sujeto pasivo del exceso ingresado a cuenta”.

³⁴ No obstante, sí se prevé que no se practique la retención o el ingreso a cuenta cuando el transmitente sea una persona física y el inmueble, a 31 de diciembre de 1996, haya permanecido más de 10 años en su patrimonio. En este supuesto, por la aplicación de los coeficientes reductores previstos en la disposición transitoria octava de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, no se somete a gravamen el incremento de patrimonio producido. A nuestro juicio, esta previsión normativa es correcta desde el punto de vista del principio de capacidad económica, aunque insuficiente, ya que pueden pensarse otras situaciones en las que el contribuyente no obtenga renta positiva derivada de la transmisión del inmueble y, no obstante, deba practicarse la retención o el ingreso a cuenta.

2. En los pagos fraccionados

Como hemos visto anteriormente, el obligado a realizar los pagos fraccionados, a diferencia del retenedor y del obligado a ingresar a cuenta, coincide con la persona del contribuyente, de modo que aquél asume la obligación derivada del pago a cuenta en base a un deber de contribuir propio, si bien dicha obligación resulta de la realización de un presupuesto de hecho específico -la obtención por la persona física de rendimientos derivados del ejercicio de actividades empresariales y profesionales o la obtención de renta por parte de la sociedad- diferente del hecho imponible que genera la obligación tributaria principal.

Por otro lado, la regulación de los pagos fraccionados en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades presenta importantes diferencias que exigen, en nuestra opinión, un análisis separado de dichos supuestos que a continuación vamos a desarrollar.

A. En los pagos fraccionados del impuesto sobre la renta de las personas físicas

Muy sintéticamente, podemos describir que el mecanismo de los pagos fraccionados, regulado en los artículos 61 al 64 del RIRPF, obliga a los contribuyentes a realizar cuatro ingresos a cuenta (que deben efectuarse, los tres primeros, entre los días 1 al 20 de los meses de abril, julio y octubre del período impositivo en curso y, el último de ellos, entre los días 1 al 30 de enero del período siguiente) consistentes en el 20% de la diferencia de los ingresos computables y los gastos deducibles en los regímenes de estimación directa, tanto normal como simplificada; el 5%, 4% o 2,5% del rendimiento neto anual en el régimen de estimación objetiva por signos, índices o módulos, en el supuesto de que se tenga más de un asalariado, sólo un asalariado o ningún asalariado en la actividad, respectivamente; el 2% del volumen de ventas o ingresos del trimestre en el régimen anterior cuando no puedan determinarse el primer día del año los datos-base de la actividad y el 2% del volumen de ingresos del trimestre, excluidas las subvenciones de capital y las indemnizaciones, en las actividades agrícolas, ganaderas, forestales y pesqueras.

Además, el resultado descrito en el párrafo anterior deberá ser minorado por el obligado a realizar el pago fraccionado -según señala el artículo 62.3 del RIRPF- en el importe de las retenciones e ingresos a cuenta que le hayan practicado en el desarrollo de sus actividades profesionales, de su actividad empresarial de arrendamiento de inmuebles o de sus actividades agrícolas y ganaderas.

En nuestra opinión, esta regulación de los pagos fraccionados no es totalmente conforme con las exigencias del principio de capacidad económica,

E S T U D I O S

pese a que en la misma pueda apreciarse un evidente intento por acomodar el cálculo de los pagos al ritmo de generación de la riqueza empresarial y profesional (se utilizan magnitudes del ejercicio en curso relacionadas con la diferencia entre ingresos y gastos, el volumen de ingresos o la medición de módulos), lo que es, sin duda, un importante avance en la deseada consecución de la efectividad del citado principio en el ámbito de la gestión tributaria.

Sin embargo, creemos que las exigencias de justicia derivadas del principio de capacidad económica obligan, además, a introducir **un mecanismo que exonere de realizar los pagos fraccionados cuando el contribuyente no alcance determinado nivel de rendimientos empresariales y profesionales.**

Así, por ejemplo, proponemos tomar como referencia la propia tabla general de retenciones sobre los rendimientos del trabajo. Si dicha tabla ordena -para una persona sin descendientes que den derecho a deducción del impuesto- que el tipo cero de retención se aplique a los trabajadores con una renta previsible inferior a 1.250.000 ptas, entonces los empresarios o profesionales -que se encuentren en la misma situación familiar- deben quedar exonerados de efectuar los pagos fraccionados (o, mejor dicho, deben hacerlo al tipo cero) cuando obtengan una diferencia de ingresos y gastos (en los regímenes de estimación directa normal y simplificada), computados desde el principio de ejercicio hasta el último día del trimestre respecto del cual ha de efectuarse el pago fraccionado, inferior a 312.500 ptas en el primer trimestre, a 625.000 ptas en el segundo, a 937.500 ptas en el tercero y a 1.250.000 ptas en el cuarto, que se corresponden con una, dos, tres y cuatro cuartas partes, respectivamente, de 1.250.000 ptas³⁵.

Incluso, como ya hemos sostenido con anterioridad, podría regularse un sistema conjunto de exoneración para todos los pagos a cuenta (retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados), de forma que establecido un tipo cero para dichos pagos cuando la renta empresarial o profesional no alcanzase el nivel de rendimientos que se considere suficiente para contribuir, procederíamos a minorar la cuota cero resultante del pago fraccionado en el importe de las retenciones e ingresos a cuenta efectuados, dando como resultado una cantidad negativa que debería ser objeto de devolución.

³⁵ Por lo que respecta al régimen de estimación objetiva por signos, índices y módulos, procedería la exoneración de la obligación de practicar pagos fraccionados cuando el rendimiento neto de la actividad empresarial, fijado en función de los datos-base a 1 de enero, fuese inferior a 1.250.000 ptas; mientras que en las actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras y forestales podría fijarse un nivel mínimo de ventas o ingresos, en función del número de trimestres transcurridos, por debajo del cual no habría que realizar el pago fraccionado.

También podrían utilizarse, en lugar del tipo del pago fraccionado cero, reducciones en la base del pago fraccionado, cuya cuantía se incrementaría según el trimestre correspondiente al pago que se estuviera efectuando. Por ejemplo, buscando de nuevo una homogeneización con las cantidades consignadas en la tabla de retenciones del trabajo, practicaríamos una reducción -para un empresario sin descendientes- de la base de 312.500 ptas en el primer trimestre, de 625.000 ptas en el segundo, de 937.500 ptas en el tercero y de 1.250.000 ptas en el cuarto, que se corresponden con una, dos, tres y cuatro cuartas partes, respectivamente, de 1.250.000 ptas, que es la cantidad por debajo de la cual se aplica un tipo de retención cero a los trabajadores sin derecho a deducción por descendientes.

De este modo, cuando el empresario o el profesional obtuviera una renta inferior a la reducción correspondiente, el tipo del pago fraccionado vigente debería aplicarse sobre una base reducida cero, dando lugar a un pago fraccionado cero que, como en el caso anterior, podría minorarse en el importe de las retenciones e ingresos a cuenta efectuados. Esta última propuesta tendría la ventaja de generalizar la detracción de riqueza mínima a todos los obligados a efectuar el pago fraccionado, aplicándose también a aquéllos que, por exceder de la cantidad señalada, deben realizar el pago, aplicando entonces el tipo del pago fraccionado solamente a la base reducida que, en este caso, sería positiva.

Las propuestas anteriores serían, a nuestro juicio, las más indicadas para garantizar la plena vigencia del principio de capacidad económica en el ámbito de los pagos a cuenta, aunque, con toda seguridad, pueden pensarse otras posibilidades diferentes.

Sin embargo, no consideramos que la exención de efectuar los pagos fraccionados en favor de agricultores, ganaderos y profesionales cuando el 70% de sus ingresos hayan sido objeto de retención o ingreso a cuenta, recogida en el artículo 61 del RIRPF, pueda considerarse como una manifestación que dé satisfacción suficiente a las exigencias derivadas del principio de capacidad económica.

A nuestro juicio, es perfectamente posible que un profesional, agricultor, o ganadero obtenga una renta lo suficientemente baja que merezca ser exonerada del sistema de pagos fraccionados y, no obstante, su porcentaje de rendimientos retenidos no alcance el 70% del total de su renta profesional agrícola o ganadera. En sentido contrario, puede producirse que dichos profesionales o empresarios obtengan rentas muy elevadas, con lo que estaría justificado la realización de pagos fraccionados, pero que, sin embargo, dichas rentas estuviesen en su totalidad sometidas a retención. Dichas situaciones no son resueltas de forma satisfactoria por la citada exención.

E S T U D I O S

Por otra parte, creemos necesario que el mecanismo de exención que debe garantizar la conformidad de los pagos a cuenta con el principio de capacidad económica debe tener un carácter general del que carece la norma que estamos analizando, debiéndose aplicar a todos los empresarios y profesionales, sin excepción.

B. En los pagos fraccionados del impuesto sobre sociedades

a) La existencia de una capacidad económica propia de las sociedades

Ciertas opiniones doctrinales -sobre todo en el ámbito de la Economía Financiera, pero también del Derecho Financiero- han sostenido que las sociedades no poseen, en realidad, una capacidad económica autónoma.

De esta manera, si los titulares de la capacidad económica son, en todo caso, las personas físicas que se encuentran tras dichas sociedades, entonces el cumplimiento de las exigencias de justicia derivadas del principio de capacidad económica se logra siempre a través del reconocimiento del mencionado criterio de justicia tributaria respecto de los impuestos que gravan las rentas de las personas físicas que integran dichos entes, sin que sea preciso, incluso, la existencia de un impuesto autónomo que grava la renta de las sociedades.

En este sentido, GIARDINA se ha mostrado en contra de reconocer a la sociedad una capacidad económica propia, ya que para el citado autor "es importante reconocer que, desgarrado el velo de la personalidad, sobre el plano del justo reparto de los impuestos no subsiste ninguna razón válida que sirva para sostener que las sociedades tengan una capacidad contributiva autónoma. El problema del tratamiento fiscal de las rentas producidas por el ente colectivo puede ser examinado en toda su complejidad desde el punto de vista de la persona física, y, dado que éste es el único punto de vista que vale sobre el terreno de la justicia, por ello conviene introducirla sólo a ella en el presente análisis"³⁶.

Del mismo modo, NEUMARK afirma que "casi todos los argumentos aducidos por los expertos en la realidad práctica, y también por los tratadistas, en favor de la conveniencia o necesidad de practicar un impuesto de sociedades distinto del "verdadero" impuesto sobre la renta, carecen de fuerza convincente; tampoco la tiene la afirmación (acertada en la mayoría de los casos) de que prácticamente todas las sociedades anónimas tienen, aunque sólo sea por su magnitud, pero también y justamente por su forma jurídica, un más fácil acce-

³⁶ GIARDINA, E., ob. cit., pág. 384.

so al mercado de capitales y poseen en general una fuerza y un poder económico superiores. Puede que la "personalidad jurídica propia" impresione a los juristas, pero para el economista es de mayor trascendencia el hecho de que por detrás de una persona moral siempre hay personas físicas que, más pronto o más tarde, participan de una u otra forma en los beneficios"³⁷.

Por el contrario, otros autores como GRIZIOTTI han sostenido la existencia de una capacidad económica propia en las sociedades, de modo que "los contribuyentes pueden *ser o no personas físicas*, puesto que también las *sociedades y entes colectivos* se hallan a veces en condiciones de beneficiarse de los servicios públicos y tienen su propia capacidad contributiva, diversa en carácter y cuantía de la de las personas físicas que constituyen tales sociedades o entes"³⁸.

Igualmente, MAFFEZZONI se muestra favorable al reconocimiento de una capacidad económica propia de las sociedades de capital, en la medida en que su regulación permite, por una parte, la concentración del poder de gestión al margen de los socios y, por otra, la creación de un régimen privilegiado de responsabilidad limitada en favor de los socios. Incluso, el autor italiano lleva a afirmar que la renta obtenida por la sociedad expresa "a igualdad de suma, una capacidad contributiva mayor que la que manifiesta la renta de otros sujetos"³⁹.

Por nuestra parte, creemos que la redacción del artículo 31.1 de la Constitución española no deja dudas respecto de la obligación de "todos" – ya sean personas físicas, ya personas jurídicas- de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su propia capacidad económica. Por consi-

³⁷ NEUMARK, Fritz. Principios de la Imposición. (Traducción de Enrique Fuentes Quintana). Ed. Instituto de Estudios Fiscales, 2ª edición, Madrid, 1994, págs. 146-147. Igualmente, COSCIANI entiende que "el concepto de contributiva, concepto científicamente vago y quizá hasta indeterminable, supone indudablemente un elemento de sacrificio y por eso sólo tiene significado si se refiere a las personas físicas. Sólo refiriéndonos a ellas podemos hablar de capacidad contributiva", en COSCIANI, Cesare. "Problemas relacionados con la imposición de las personas jurídicas", en Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública nº 40, 1960, pág. 745.

³⁸ GRIZIOTTI, Benvenuto. Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda. (Traducido por Enrique R. Mata y notas de Miguel Jiménez de Cisneros). Ed. Instituto Editorial Reus, Madrid, 1958, pág. 143-144.

³⁹ MAFFEZZONI, Federico. Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario. Ed. Unione Tipografico-Editrice Torinese, Torino, 1970, pág. 123. En virtud de este reconocimiento, el autor se muestra partidario de que el ordenamiento tributario grave no sólo la renta de las sociedades, sino también su patrimonio: "ahora bien los vínculos jurídicos que nacen para el legislador ordinario pueden ser respetados solamente mediante la institución de dos grandes impuestos sobre las rentas y dos grandes impuestos generales sobre los patrimonios globales netos. Uno de los dos impuestos sobre las rentas y sobre los patrimonios deben gravar las rentas globales netas y los patrimonios globales netos de las sociedades de capital" (ibidem, pág. 238).

E S T U D I O S

guiente, en nuestra opinión, las sociedades son también titulares del deber de contribuir conforme al mencionado principio de justicia tributaria, de manera que sus manifestaciones patrimoniales pueden ser legítimamente asumidas como objeto de un tributo en la medida en que expresen la suficiente riqueza para contribuir.

De este modo, creemos que la posibilidad de poseer un patrimonio reconocida a las sociedades por el Ordenamiento jurídico, entendido como la titularidad de relaciones jurídicas de contenido económico, supone implícitamente el reconocimiento de una capacidad económica propia. En consecuencia, las manifestaciones estáticas y dinámicas de dichos patrimonios -al igual que en el caso de las personas físicas- son susceptibles de ser configuradas como objeto del tributo y, por esta razón, las citadas sociedades se convertirán en sujetos del deber de contribuir conforme a su propia capacidad económica.

b) El necesario reconocimiento de un mínimo exento en el Impuesto sobre Sociedades

Aceptada la premisa anterior, creemos que se hace necesario introducir, al menos, dos modificaciones básicas en la regulación del Impuesto sobre Sociedades.

En primer lugar, creemos que la normativa reguladora del citado impuesto debería realizar una valoración sobre la riqueza que no posee la suficiente entidad para contribuir, es decir, creemos que sería conforme con el principio de capacidad económica **la introducción un mínimo exento en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades.**

En nuestra opinión, la exoneración de un primer tramo de renta en el Impuesto sobre Sociedades no respondería, obviamente, a la necesidad de atender a las necesidades vitales de la persona como necesidades físicas que deben cubrirse, pero sí **puede sustentarse sobre la necesidad del mantenimiento e, incluso, del crecimiento de la capacidad productiva propia de las sociedades,** que creemos responde a una indiscutible convicción económica y social de la comunidad en el momento actual, que el legislador tributario debiera reflejar en la concesión de un mínimo exento destinado a tal fin.

A nuestro juicio, si el mínimo exento en el Impuesto sobre Sociedades va destinado al mantenimiento y crecimiento de los recursos propios de la sociedad, entonces parece lógico pensar que su cuantía guarde relación con los recursos propios de la entidad durante el ejercicio, cuyo volumen es diferente en cada una de las sociedades.

Dicho de otra forma, no puede establecerse una única cifra como mínimo exento para todas las sociedades porque cada una de ellas poseerá unos recur-

tos propios distintos⁴⁰. No obstante, dicho obstáculo puede fácilmente salvarse fijando el mínimo exento como un porcentaje sobre una magnitud que represente los recursos propios de la sociedad.

En este sentido, una propuesta concreta podría consistir en regular un mínimo exento **como una reducción en la base imponible o un tipo de gravamen cero equivalente a la cantidad resultante de aplicar un porcentaje igual para todas las sociedades sobre el capital fiscal medio del ejercicio** definido en el artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades⁴¹.

A mayor abundamiento, si queremos que el mínimo exento permita conservar la potencialidad económica de los recursos propios de la sociedad, entonces el porcentaje fijado por el legislador debería intentar corregir, al menos, la depreciación monetaria sufrida por dichos recursos, de modo que una buena forma de hacerlo sería aprobar anualmente un porcentaje equivalente a la inflación sufrida durante el ejercicio.

Por ejemplo, si se fija un mínimo exento del 4% (que se podría corresponder con la inflación sufrida durante el ejercicio) sobre el capital fiscal medio, entonces una sociedad que tuviera 10 millones de ptas de capital fiscal medio disfrutaría de un mínimo exento de 400.000 ptas, mientras que otra entidad cuyo mencionado capital ascendiera a 100 millones de ptas, tendría un mínimo exento de 4.000.000 ptas.

Al mismo tiempo, es evidente que introduciendo porcentajes superiores a dicha inflación conseguiríamos incrementar la potencialidad económica de los recursos propios, en mayor medida cuanto más alto sea el porcentaje fijado en relación con la depreciación monetaria sufrida.

⁴⁰ Por el contrario, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sí puede establecerse una misma cifra en concepto de mínimo exento para todos los contribuyentes, debido a que la misma representa aquella cuantía que la comunidad estima necesaria para el sostenimiento de una persona.

En cambio, si se hiciese lo mismo en el caso de las sociedades, es decir, si se eximiese de tributación -por ejemplo- 1.000.000 ptas en concepto de mínimo exento para todas las entidades, entonces se vería incentivada fiscalmente la creación de sociedades de pequeña dimensión que obtuviesen una renta cercana al mínimo exento. Así, sería infinitamente más rentable fiscalmente desarrollar una actividad a través de cien sociedades con una renta de 1.000.000 ptas que mediante una sociedad con una renta de 100.000.000 ptas.

⁴¹ Aunque los países de nuestro entorno no recogen, con carácter general, un mínimo exento en el Impuesto sobre Sociedades, podemos señalar que en Alemania existe una reducción general en la base imponible de 7.500 marcos para las sociedades sujetas por obligación ilimitada (obligación personal) -que se incrementa hasta 30.000 marcos para determinadas asociaciones y cooperativas- que creemos puede considerarse como un verdadero mínimo exento (vid. CISS. Fiscalidad Internacional, Alemania, pág. 182).

E S T U D I O S

c) La aplicación del principio de capacidad económica en los pagos fraccionados

En segundo lugar, creemos necesario que los pagos fraccionados efectuados por las sociedades se adecúen también a las exigencias derivadas del principio de capacidad económica, de modo que su normativa reguladora exonerare de practicarlos cuando no se ponga de manifiesto una riqueza con la suficiente entidad para contribuir.

El artículo 38 del Impuesto sobre Sociedades regula la obligación de los sujetos pasivos de efectuar tres pagos fraccionados durante los veinte primeros días de los meses de abril, octubre y diciembre. Muy sintéticamente, podemos describir que el citado artículo recoge dos sistemas alternativos para calcular el pago fraccionado⁴².

En el primero, el pago fraccionado consiste en el 18% de la cuota íntegra del último ejercicio impositivo cuyo plazo reglamentario de declaración estuviese vencido el primer día de los veinte que conforman el plazo para ingresar el citado pago, minorada en el importe de las deducciones, bonificaciones, retenciones e ingresos a cuenta del citado ejercicio.

En el segundo sistema, el pago fraccionado consiste en el resultado de aplicar cinco séptimas partes del tipo de gravamen correspondiente al sujeto pasivo (25% para las sociedades que tributen al tipo general del 35%) a la base imponible generada desde el primer día de período impositivo hasta el día anterior al inicio de cada uno de los períodos fijados para efectuar el ingreso del pago fraccionado. La cantidad resultante debe ser minorada en el importe de las bonificaciones a las que tenga derecho el sujeto pasivo, de las retenciones e ingresos a cuenta soportados durante el mismo período de tiempo considerado para el cálculo de la base imponible y en los pagos fraccionados anteriormente efectuados respecto del mismo ejercicio.

Desde el punto de vista del cumplimiento del principio de capacidad económica, creemos que el segundo sistema responde mucho mejor a las exigencias del citado principio, ya que la base del pago fraccionado tiene en cuenta un índice de riqueza (la propia renta de la sociedad) del ejercicio en curso, mientras que el primer sistema considera magnitudes referidas a ejercicios an-

⁴² El artículo 38 no recoge los tipos que han de aplicarse a la base del pago fraccionado, previendo únicamente su establecimiento mediante la Ley de Presupuestos Generales del Estado, lo que supone un reconocimiento implícito -que creemos muy adecuado- de la necesidad de que los elementos esenciales de los pagos a cuenta estén regulados por ley. Así, el artículo 65 de la Ley 65/1997, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1998 (31/12/97) establece los tipos de los pagos fraccionados aplicables para los períodos impositivos que se inicien durante 1998.

Doctrina General, México

teriores, en donde la riqueza generada puede ser muy diferente de la que se está obteniendo en el período en el que se efectúan los pagos fraccionados⁴³.

Sin embargo, curiosamente, el primero de los sistemas se articula en el artículo 38 con cierta preferencia sobre el segundo⁴⁴, ya que para acogerse a este último es preciso (a diferencia de lo que ocurría con la anterior regulación del Impuesto sobre Sociedades) que el sujeto pasivo solicite previamente su aplicación. De este modo, prima, una vez más, la mera comodidad de la Administración frente a los criterios de justicia tributaria.

Por lo que respecta a la específica exigencia de exonerar de la realización de los pagos fraccionados a aquellas sociedades que no alcancen un determinado nivel de renta, creemos que sería necesario establecer **un tipo de pago fraccionado cero o una reducción de la base del pago fraccionado para aquella cuantía de renta que se fije como insuficiente para contribuir de acuerdo con el sistema de pagos a cuenta del impuesto, de modo que de la cuota cero resultante se podrían incluso restar las retenciones e ingresos a cuenta efectuados, procediéndose a la devolución de la cuota final si ésta fuera negativa.**

A nuestro juicio, el sistema actual de pagos a cuenta no es acorde con el principio de capacidad económica, ya que pueden producirse supuestos de pagos fraccionados incluso cuando la sociedad registra pérdidas. Así, con el primer sistema, podemos tener pagos fraccionados positivos, al referirse su cálculo a parámetros de ejercicios anteriores, mientras que en el ejercicio presente se están produciendo pérdidas. Con el segundo sistema, al referirse su cálculo a la base imponible en curso, dicho efecto no se produce; sin embargo, no existe ningún mecanismo de devolución, durante el propio ejercicio, de las retenciones practicadas a una sociedad que está generando pérdidas. Dichas situaciones nos parecen contrarias a las exigencias de justicia derivadas del principio de capacidad económica.

Por el contrario, la aceptación de nuestra propuesta permitiría conformar un sistema de pagos a cuenta integral, incluyendo retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados; que garantiza suficientemente las exigencias derivadas de la aplicación del principio de capacidad económica.

⁴³ Como sostiene FALCÓN Y TELLA, en última instancia la determinación de los pagos fraccionados "sobre datos pretéritos sólo resulta admisible con carácter opcional para el sujeto pasivo, en orden a facilitar la determinación del ingreso a cuenta. Pero negar la posibilidad de atender a los datos del ejercicio en curso, aunque se trate de una mera previsión, resultaría incompatible con el citado art. 31.1", en FALCÓN Y TELLA, R., ob. cit., pág. 6.

⁴⁴ No obstante, desde 1997, se viene establecido la obligación de realizar los pagos fraccionados mediante el segundo sistema para las sociedades que generen un volumen de operaciones superior a 1.000 millones de ptas.

E S T U D I O S

Finalmente, la fijación de la renta a la que en cada pago fraccionado debe aplicarse el tipo cero o la reducción de la base se establecería de manera análoga a la regulación del mínimo exento en el Impuesto sobre Sociedades. Así, podría ordenarse una reducción de la base del pago fraccionado equivalente a la cantidad resultante de aplicar el porcentaje regulado para el mínimo exento sobre el capital fiscal existente al inicio del ejercicio (obviamente, no se puede conocer el capital fiscal medio de todo el ejercicio en el momento de realizar los pagos fraccionados) y prorrateado en función del número de días o meses transcurridos desde el inicio del período impositivo hasta el día anterior al inicio del plazo para efectuar el pago fraccionado⁴⁵.

V. BIBLIOGRAFÍA

- ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel. "El sustituto del contribuyente", en AA.AA. *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma (libro homenaje a Sainz de Bujanda)*. Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991. pág 547 y ss.
- BAYONA DE PEROGORDO, Juan José y SOLER ROCH, María Teresa. *Derecho Financiero*. Ed. Compás, 2ª edición, Alicante, 1989.
- BORJA SANCHÍS, Adoración. "Una reflexión en torno a la posible repercusión del ingreso a cuenta de las retribuciones en especie del trabajo en el IRPF", en *Jurisprudencia Tributaria* nº 59, 1995, pág. 19 y ss.
- CASADO OLLERO, Gabriel. "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 *Cívitas Revista Española de Derecho Financiero* nº 21, 1979, pág. 55 y ss.

⁴⁵ Un ejemplo ilustrará la cuestión. Supongamos una sociedad cuyo período impositivo coincide con el año natural y posee un capital fiscal a 1 de enero de 20 millones de ptas. Supongamos, igualmente, que se establece un mínimo exento para el período en cuestión del 4% del capital fiscal medio del ejercicio. Las reducciones de los pagos fraccionados que pueden realizarse son: para el pago que se efectúa entre el 1 y el 20 de abril la cifra de 200.000 ptas ($0,04 \times 20.000.000 \times 3/12$), para el pago que se realiza entre el 1 y el 20 de octubre la cifra de 600.000 ptas ($0,04 \times 20.000.000 \times 9/12$) y para el pago que se realiza entre el 1 y el 10 de diciembre la cifra de 733.333 ptas ($0,04 \times 20.000.000 \times 11/12$).

En el mismo caso, pero con una sociedad que tuviera un ejercicio quebrado que transcurriese desde el 1 de agosto hasta el 30 de julio del año siguiente y la cifra de 20 millones de ptas de capital fiscal fuera la correspondiente al primer día del período impositivo, la base de los pagos fraccionados deberían reducirse en las siguientes cantidades: 133.333 ptas ($0,04 \times 20.000.000 \times 2/12$) en el primer pago que se debe realizar entre 1 y el 20 de octubre, 266.666 ptas ($0,04 \times 20.000.000 \times 4/12$) en el segundo pago que tendrá que efectuarse entre el 1 y el 20 de diciembre y 533.333 ptas ($0,04 \times 20.000.000 \times 8/12$) en el tercer pago que deberá realizarse entre el 1 y el 20 de abril del año siguiente.

- CASADO OLLERO, Gabriel; FALCÓN Y TELLA, Ramón; LOZANO SERRANO, Carmelo y SIMÓN ACOSTA, Eugenio. *Cuestiones Tributarias Prácticas*. Ed. La Ley, 2ª edición, 1990.
- CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías. *Ordenamiento Tributario Español I*. Ed. Cívitas, 4ª edición, Madrid, 1985.
- COSCIANI, Cesare. "Problemas relacionados con la imposición de las personas jurídicas", en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública* nº 40, 1960, pág. 741 y ss.
- DE MIGUEL CANUTO, Enrique. "La sentencia constitucional núm. 211/1992, de 11 de diciembre: capacidad económica e inflación", en *Crónica Tributaria* nº 66, 1993, pág. 93 y ss.
- ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto. "Las posiciones subjetivas derivadas de la aplicación del tributo", en AA.VV. *Estudios de Derecho y Hacienda (homenaje a Cesar Albiñana García-Quintana)*. Ed. Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987, vol. II, pág. 831 y ss.
- FALCÓN Y TELLA, Ramón. "Las obligaciones a cuenta y la capacidad contributiva: especial referencia a la nueva regulación de los pagos fraccionados en el Impuesto sobre Sociedades", en *Quincena Fiscal* nº 4, 1997, pág. 5 y ss.
- FERREIRO LAPATZA, Juan José. "La figura del sustituto en las nuevas leyes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", en *Crónica Tributaria* nº 28, 1979, pág. 61 y ss.
- FERREIRO LAPATZA, Juan José. *Curso de Derecho Financiero Español*. Ed. Marcial Pons, 18ª edición, Madrid, 1996.
- GARCÍA NOVOA, César. "Algunas reflexiones sobre el ingreso a cuenta en las retribuciones en especie del trabajo personal", en AA.VV. *Presente y futuro de la imposición directa en España*. Ed. Lex Nova, Valladolid, 1997, pág. 191 y ss.
- GIARDINA, Emilio. *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*. Ed. Giuffrè, Milano, 1961.
- GRIZIOTTI, Benvenuto. *Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda*. (Traducido por Enrique R. Mata y notas de Miguel Jiménez de Cisneros). Ed. Instituto Editorial Reus, Madrid, 1958.
- LÓPEZ MARTÍNEZ, Juan y PÉREZ LARA, José Manuel. "El ingreso a cuenta sobre retribuciones del trabajo en especie", en AA.VV. *Presente y futuro de la imposición directa en España*. Ed. Lex Nova, Valladolid, 1997, pág. 117 y ss.

E S T U D I O S

- MAFFEZZONI, Federico. *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*. Ed. Unione Tipografico-Editrice Torinese, Torino, 1970.
- MANZONI, Ignazio. *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*. Ed. Giappichelli, Torino, 1965.
- MARTÍN QUERALT, Juan; LOZANO SERRANO, Carmelo; CASADO OLLERO, Gabriel y TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Ed. Tecnos, 7ª edición, Madrid, 1996.
- MENÉNDEZ MORENO, Alejandro y TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel. "Los obligados tributarios en el ordenamiento español: aspectos generales de su configuración", en *Información Fiscal* nº 11, 1995, pág. 9 y ss.
- MORIÉS JIMÉNEZ, María Teresa. *La retención a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Ed. Marcial-Pons, Madrid, 1996.
- NEUMARK, Fritz. *Principios de la Imposición*. (Traducción de Enrique Fuentes Quintana). Ed. Instituto de Estudios Fiscales, 2ª edición, Madrid, 1994.
- PÉREZ ROYO, Fernando. *Derecho Financiero y Tributario*. Ed. Cívitas, 5ª edición, 1995.
- PONT CLEMENTE, Joan Francesc. *El pago fraccionado de los tributos*. Ed. Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1993.
- SAINZ DE BUJANDA, Fernando. "Reflexiones sobre un sistema de Derecho Tributario Español", en *Hacienda y Derecho*, vol. III. Ed. Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963, pág. 145 y ss.
- SOLER ROCH, María Teresa. "Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", en *Cívitas Revista Española de Derecho Financiero* nº 25, 1980, pág. 5 y ss.
- VICENTE-ARCHE DOMINGO, Fernando. "Notas sobre gasto público y contribución a su sostenimiento en la Hacienda Pública", en *Cívitas Revista Española de Derecho Financiero*, nº 3, 1974, pág. 535 y ss.
- VICENTE-ARCHE DOMINGO, Fernando. "Apuntes sobre el instituto del tributo, con especial referencia al Derecho español", en *Cívitas Revista Española de Derecho Financiero* nº 7, 1975, pág. 443 y ss.

