

**TRIBUNAL SUPREMO (S. 3.<sup>a</sup> SECC. 2.<sup>a</sup>)**  
**Sentencia de 9 de enero de 2002**  
**Ponente: Excmo. Sr. Pujalte Clariana**

**IRPF. Retención del 18% aplicable a los rendimientos de determinadas actividades profesionales.**

Se declara la conformidad a Derecho del tipo del 18 por 100 de retención aplicable a los rendimientos de determinadas actividades profesionales en el Impuesto sobre la Renta.

Hay que recordar que el artículo 1 de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales y de Orden Social, ha fijado los tipos de retención, con ello se dota del rango legal muchas veces requerido por la doctrina a esta materia, y, al tiempo, se sustrae la controversia del ámbito de lo contencioso-administrativo.

**FUNDAMENTOS DE DERECHO**

***Cuarto:** Partiendo de las contrapuestas posiciones de las partes, la cuestión litigiosa se centra en establecer sí, después de la anulación, por la ya citada S 19 May. 2000, de la*

retención del 20% sobre los ingresos íntegros de profesionales, que se estableció en el párrafo primero del ap. 1 del art. 88 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Física, por el RD 214/1999, de 5 Feb., la modificación de la expresada norma, introducida por el art. 12 del RD 1968/1999, de 23 Dic., aquí impugnado, que establece el 18% de tipo general para las retenciones relativas a actividades profesionales, ya no incurre en las causas de nulidad que se apreciaron en la anterior regulación (...)

Conviene recordar que la versión precedente de la norma nuevamente cuestionada, fue declarada nula por el fallo de 19 May. 2000, fundamentalmente en base a que la retención del 20% sobre ingresos brutos de los profesionales vulneraba el principio constitucional de capacidad económica porque tales ingresos a cuenta, unidos a los pagos fraccionados, obligaban a sectores de contribuyentes modestos a soportar pagos superiores a la cuota del impuesto sin que el perjuicio con ello sufrido resultara resarcido con la posterior devolución del anticipo abonado, que se recibe sin intereses salvo en caso de retraso.

**Quinto:** De otra parte, la ampliación de la Memoria que obra en el expediente del Real Decreto impugnado, como se encarga de recordar el abogado del Estado, justifica la retención sobre ingresos o «rendimientos íntegros» (como los titula la norma reglamentaria) y la razonabilidad del tipo general del 18%, en la dificultad práctica de configurar un sistema sobre rendimientos netos o de establecer diferentes tipos en función del porcentaje de ingresos o gastos del profesional, por carecer de información fiable la Administración y por los riesgos para la protección de la intimidad si el retenedor ha de conocer la estructura económica de la actividad del retenido y para la seguridad jurídica al corresponder a aquél discernir el tipo aplicable.

Ciertamente, el sistema de retenciones, que la Ley del impuesto sobre la Renta de las Personas Física prevé sobre los rendimientos íntegros de los profesionales, con el límite del 20%, no vulnera el principio de legalidad, como ya ha declarado esta Sala, sin que tampoco la limitación porcentual máxima, legalmente impuesta, impida el control jurisdiccional de la fijación reglamentaria del concreto porcentaje inferior elegido, como también hemos tenido ocasión de sentar en anteriores sentencias, contra lo que insiste en sostener el abogado del Estado.

Tampoco vulnera el principio constitucional de igualdad el establecimiento de un tipo único general, como hemos dicho en la S 14 Jul. 2000, porque el sistema está concebido desde la perspectiva del pagador y no del perceptor de los honorarios y así se declaró expresamente en la S 29 Oct. 1999, dictada en recurso de Protección Jurisdiccional de los Derechos Fundamentales de la Persona, en que se enjuició, precisamente desde la perspectiva de dicho derecho constitucional de igualdad, la validez del art. 88.1 del RD 214/1999.

Cierto es también que las retenciones aquí sometidas a revisión constituyen legítimamente un procedimiento eficaz de control de las retribuciones de los profesionales y que sirven para anticipar el pago de una parte de la cuota del impuesto ya devengado y

*pendiente de liquidar, aunque ello deba producirse dentro de límites racionales de proporcionalidad con aquélla, bajo el prisma del principio constitucional de capacidad económica del contribuyente.*

*La clave de la cuestión se encuentra en un dato estadístico y otro empírico; el primero es la correlación entre el tipo de la retención sobre los ingresos brutos y el tipo medio a que quedan sometidos los integrantes del sector más amplio de los profesionales afectados, ya que el propio Reglamento valora los mayores gastos de algunos de ellos para fijar un tipo reducido del 9%, lo mismo que lo aplica a los primeros años de actividad de los que la inician, por primera vez, sin que puedan tomarse en consideración los rendimientos de la capa más alta y evidentemente restringida cuantitativamente.*

*El dato empírico, que ha de tenerse en cuenta para valorar la adecuación del tipo de retención sobre ingresos brutos al principio de capacidad económica, es el número de las devoluciones que se produzcan una vez que la cuota sobre rendimientos netos quede liquidada.*

*Pues bien, para que el tipo del 18% (que es el mínimo de la escala del impuesto) en las retenciones sobre ingresos íntegros a los profesionales, vulnerara el principio de capacidad económica, sería preciso que se hubiera demostrado que la rebaja del anterior tipo del 20% no había alterado sustancialmente la situación que produjo su anulación por la, reiteradamente citada sentencia de esta Sala de 19 May. 2000, en la que respecto al carácter excesivo del tipo del 20% se decía que «buena prueba de lo anterior es que el posterior RD 1968/1999, de 23 Dic., por el que se modificaron determinados artículos del Reglamento del IRPF, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y del Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, en materia de dietas, obligación de declaración, pagos a cuenta y obligaciones de información, ha modificado con efectos de 1 Ene. 2000 (disp. final única), el ap. 1 del art. 88, del Reglamento del IRPF, aprobado por el RD 214/1999, de 5 Feb., rebajando el tipo general de las retenciones de los profesionales al 18% sobre los ingresos íntegros satisfechos, sin que modificara el tipo de los pagos fraccionados de estos profesionales. A su vez rebajó el tipo especial del 10 por 100 al 9 por 100». Y más adelante, al tratar de las relaciones entre las retenciones y los pagos fraccionados y después de poner de manifiesto que el tipo de los primeros debe ser inferior al de los pagos fraccionados (que en la regulación anterior eran coincidentemente del 20%) para compensar las diferencias cuantitativas existentes entre ingresos íntegros y rendimientos netos, dijimos también que «esa incongruencia se ha atenuado desde la reducción del tipo del 20% de las retenciones a profesionales al 18%, por el RD 1968/1999, de 23 Dic.» cuya impugnación es objeto del presente recurso contencioso administrativo.*

*Por último, en la sentencia que estamos glosando, tras anunciar que se declaraba nulo de pleno derecho el precepto impugnado (art. 88.1 del RD 214/1999, de 5 Feb.) advertíamos «que la sustancial disminución del tipo de retenciones, no debe ser com-*

*pensada o amortiguada con el correlativo aumento de los pagos fraccionados», advertencia que ha sido atendida por la Administración al introducir la rebaja del tipo aquí combatido.*

*Por otra parte, conviene asimismo recordar que en la S 22 Mar. 2001, dictada en el rec. 147/1999, en que también se impugnó, entre otros, el art. 88.1 del Reglamento del IRPF, en la redacción del RD 214/1999, que contenía la retención del 20% para profesionales, al poner de manifiesto la reducida vigencia temporal de dicha norma, que fue modificada en el mismo año por la que en estos autos estamos sometiendo a revisión, a consecuencia del RD 1968/1999, de 23 Dic., publicado el 30 y dictado antes de pronunciarse aquel fallo, ya dijimos que al aminorarse en dos puntos el tipo de retención y quedar en el 18%, recogiendo la doctrina de esta Sala iniciada por la S 10 Jul. 1999, y «aunque no se pueda hablar de que esta rebaja del tipo equivalga a una suerte de satisfacción extraprocesal de la pretensión -la ejercitada en el citado rec. 147/1999 se entiende- pues no fue ésta la finalidad del RD 1968/1999, sí se podría pensar que dejó sin objeto este aspecto del recurso».*

*En conclusión, no puede entenderse demostrado que el tipo del 18% en las retenciones a profesionales produzca la vulneración del principio de capacidad económica que condujo a la anulación del precedentemente establecido tipo del 20%, pues aunque es posible que en algunos casos los profesionales, una vez deducidos los gastos, obtengan unos rendimientos netos a los que corresponda un tipo tributario que dé lugar a devoluciones, no puede presumirse que sea regla que alcance a la mayor parte o a un porcentaje suficientemente significativo de los profesionales sometidos a dicho régimen de retenciones.*

**Sexto:** *En consecuencia procede desestimar el recurso, sin que, en cuanto a costas, haya lugar a hacer pronunciamiento expreso a tenor de lo establecido en el art. 139 de la Ley de la Jurisdicción, de 1998, al no concurrir ninguna de las circunstancias que permiten hacerlo en los procesos de única instancia.*