



- ◆ Trabajo realizado por el equipo de la Biblioteca Digital de la Universidad CEU-San Pablo
- ◆ Me comprometo a utilizar esta copia privada sin finalidad lucrativa, para fines de investigación y docencia, de acuerdo con el art. 37 de la M.T.R.L.P.I. (Modificación del Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual del 7 julio del 2006)

PROBLEMAS DE CONSTITUCIONALIDAD EN LA RETENCION POR ALQUILERES

Juan Ignacio Gorospe Oviedo

Profesor de Derecho Financiero y Tributario
Universidad San Pablo-CEU

SUMARIO

1. BREVE *EXCURSUS* LEGISLATIVO: DE 1978 A 1998.
2. LA PROGRESIVA AMPLIACIÓN DE LA RETENCIÓN A LOS RENDIMIENTOS DEL CAPITAL INMOBILIARIO Y A LOS RENDIMIENTOS EMPRESARIALES.
3. EL MARCO LEGAL: REQUISITOS DE APLICACIÓN DEL NUEVO MECANISMO RETENTORIO.
4. LA FUNCIÓN DE LA RETENCIÓN Y SU ESPURIA JUSTIFICACIÓN.
5. PROBLEMAS DE CONSTITUCIONALIDAD.
 - 5.1. Desde el prisma de la justicia tributaria formal: carencias en la reserva de ley.
 - 5.2. Desde la perspectiva de la justicia tributaria material.
 - A) Principio de capacidad económica.
 - B) Principio de igualdad.
 - C) Progresividad y no confiscatoriedad.
6. CONCLUSIONES TRAS LA SOLUCIÓN ADOPTADA POR EL RD 1088/2000, COMO CONSECUENCIA DE LAS SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 2 Y 18 DE MARZO DE 2000.

1. BREVE *EXCURSUS* LEGISLATIVO: DE 1978 A 1998

Mucho ha llovido desde que la normativa de los impuestos sobre la renta elaborada a finales de los años setenta estableciera que el IRPF correspondiente a los «*rendimientos procedentes del trabajo personal y del capital mobiliario*» podía ser objeto de retención en la fuente (artículos 36 de la Ley 44/1978 y 32 de la Ley 61/1978) (1). De este modo, hacía acto de presencia en el Impuesto sobre la Renta y en el Impuesto sobre Sociedades una figu-

(1) Por su parte, el art. 10 Ley 44/1978 configuró la obligación de retener en los siguientes términos: «Las personas jurídicas o entidades que satisfagan o abonen a una persona física rendimientos..., estarán obligadas a retener, en concepto de pago a cuenta, la cantidad que proceda e ingresar su importe en los casos que reglamentariamente se establezcan. También estarán obligados a retener los empresarios individuales y los profesionales respecto de los rendimientos expresados que satisfagan o abonen en el ejercicio de sus actividades empresariales y profesionales». Con ello quedaba clara la obligatoriedad de retener, pero no tanto los rendimientos sujetos a retención, que el Reglamento amplió a los de carácter profesional o artístico.

ra que, de forma tímida pero firme, recogía el testigo de los antiguos impuestos de producto o a cuenta: la retención a cuenta.

La posterior Ley del IRPF amplió considerablemente el elenco de rentas sometidas a estas deducciones anticipadas, al disponer para los citados impuestos que las personas jurídicas y entidades, incluidas las comunidades de bienes y las de propietarios, que abonasen «rentas sujetas a este impuesto», estaban obligadas a retener (artículos 98 de la Ley 18/1991 y Disposición adicional quinta de esta misma ley modificando el artículo 32 de la LIS). El hecho de que esta ley se refiriese a rentas abonadas y no a rendimientos concretos, como hacía la legislación anterior, permitió ampliar el ámbito objetivo de aplicación de la retención a cuenta, fundamentalmente a algunos supuestos de incrementos de patrimonio (2), si bien la modificación más importante la constituyó la exigencia de ingresos a cuenta, no sólo en los rendimientos del capital mobiliario (establecidos por la Ley de Activos Financieros, de 29 de mayo de 1985), sino en todas las rentas en especie que, de ser dinerarias, quedasen sujetas a retención.

Así, en el IRPF, cuyo Reglamento aprobado en 1991 regulaba extensamente esta materia (vulnerando en no pocos casos el principio constitucional de reserva de ley), en la situación anterior al RD 113/1998 la retención recaía sobre los rendimientos del trabajo, del capital mobiliario, de actividades profesionales, agrícolas y ganaderas (3), derivados de premios por la participación en juegos, concursos, rifas o combinaciones aleatorias y en la adquisición de inmuebles a sujetos pasivos no residentes sin

mediación de establecimiento permanente (arts. 40 y ss. RIRPF). En el Impuesto sobre Sociedades la retención sólo se practicaba sobre los rendimientos del capital mobiliario, por los premios mencionados, en las retribuciones por los cargos de administrador o consejero de otras sociedades y en la adquisición de inmuebles a sujetos pasivos no residentes sin mediación de establecimiento permanente (arts. 56 y ss. RIS) (4).

Pero la posibilidad, abierta desde el uno de enero de 1992, de practicar estas deducciones sobre cualquier tipo de rendimientos e incrementos de patrimonio no estaba agotada. Baste recordar, dejando de lado determinados incrementos de patrimonio (ahora llamados ganancias), que esta forma de ingreso no se aplicaba ni a los rendimientos del capital inmobiliario ni a los rendimientos empresariales (con la salvedad de las actividades agrícolas y ganaderas). Esta situación iba a cambiar a partir de 1998.

2. LA PROGRESIVA AMPLIACION DE LA RETENCION A LOS RENDIMIENTOS DEL CAPITAL INMOBILIARIO Y A LOS RENDIMIENTOS EMPRESARIALES

El Real Decreto 113/1998, de 30 de enero, por el que se modificaron determinados

(2) Cfr. MORIES JIMÉNEZ, M. T.: *La retención a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Marcial Pons, Madrid, 1996, p. 67.

(3) Los rendimientos agrícolas y ganaderos fueron introducidos en el artículo 43.1.e) RIRPF por el artículo 2 del RD 2414/1994, de 16 de diciembre, que añadió también una serie de supuestos específicos encuadrados en las citadas categorías de rentas. Un análisis de esta modificación normativa puede verse en ALONSO ALONSO, R., «Tributación de agricultores y ganaderos», *EF*, n.º 157, 1996, p. 3 a 50.

(4) Respecto a la transmisión de bienes inmuebles por no residentes sin establecimiento permanente, la Ley 12/1996, de 30 de diciembre, de PGE para 1997, modificó los artículos 9.1.b) LIRPF y 57.2 LIS añadiendo, a la anterior obligación del adquirente de retener e ingresar el 10 por 100 (a partir de 1997 es del 5 por 100), la de efectuar el ingreso a cuenta correspondiente. Con ello se prevén situaciones en las que la contraprestación convenida no sea dinero en efectivo, por ejemplo, operaciones de permuta, daciones en pago, etc., excluyéndose expresamente los casos de aportación de bienes inmuebles en la constitución o aumento de capital de sociedades residentes en territorio español. Cfr. *CaT*, n.º 261, 1997, p. 91.

artículos de los Reglamentos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades referentes a retenciones y otros pagos a cuenta, en vigor desde el 15 de febrero de 1998, supuso tres innovaciones en el sistema de retenciones e ingresos a cuenta:

1ª Una retención del 15 por 100 aplicable sobre los rendimientos del capital inmobiliario procedentes del arrendamiento de inmuebles urbanos. Lógicamente, para su aplicación es preciso que el arrendatario sea una persona obligada a retener.

2ª Un aumento del 5 por 100 en el porcentaje de retención aplicable a los rendimientos de actividades profesionales.

3ª Un aumento del 5 por 100 en el porcentaje de retención aplicable a las retribuciones de los miembros de los Consejos de Administración.

Aparte de fijar la retención de los profesionales en un 20 por 100, que podía resultar excesiva cuando los gastos de la actividad fuesen relevantes —como posteriormente afirmó el Tribunal Supremo— (5), y en un 40 por 100 la de los miembros de los Consejos de Administración, lo más significativo del nuevo sistema fue el sometimiento a retención de «los rendimientos procedentes de inmuebles urbanos» generadores de «rendimientos del capital inmobiliario» (arts. 43.1 y 48 RIRPF) en el IRPF

(5) STS de 10 de julio de 1999. Hay que pensar que una retención del 20 por 100 sobre el rendimiento bruto puede suponer una cuantía muy importante en comparación con el rendimiento neto, deducidos los gastos de la actividad. En esta línea, el Tribunal señala en la sentencia citada que «la subida del 15% al 20% es desproporcionada, máxime si se la hace repercutir sobre los rendimientos íntegros, con la consecuencia de afectar a rentas que no están dentro del ámbito del impuesto. ... y puede alcanzar efectos confiscatorios». Aunque la resolución sólo afectaba al RD 113/1998, podía también reputarse nulo el artículo del Reglamento del IRPF que asumió la retención del 20%, como luego se verá, por lo que el Gobierno decidió modificar este último por RD 1968/1999, de 23 de diciembre.

(6), y de «las rentas procedentes del arrendamiento de inmuebles urbanos», aun cuando constituyesen «ingresos derivados de explotaciones económicas» (art. 56.1 RIS), en el Impuesto sobre Sociedades. *Por primera vez se aplicaban en nuestro ordenamiento retenciones en los rendimientos del capital inmobiliario obtenidos por personas físicas, y en los rendimientos del capital inmobiliario o de explotaciones económicas obtenidos por personas jurídicas (y demás sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades)*. Hay que resaltar el trato diferenciado que dicha normativa estableció en la retención por arrendamiento en función de que el arrendador tributase por el IRPF —donde sólo se retenía cuando el rendimiento fuese calificado como del capital— o por el Impuesto sobre Sociedades.

A finales de ese mismo año se aprobó la Ley del IRPF (Ley 40/1998, de 9 de diciembre), y en la Disposición adicional duodécima se previó la aprobación, antes del 15 de enero del siguiente año, de la tabla de retenciones de los rendimientos del trabajo, instrumentándose a través del RD 2717/1998, de 18 de diciembre, de pagos a cuenta en el IRPF, en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, y en el Impuesto sobre Sociedades, en vigor a partir del 1 de enero de 1999. Una novedad importante de esta norma fue el establecimiento de una retención del 20 por 100 en la transmisión de fondos de inversión cuya aplicación se pospuso, por su carácter novedoso, hasta el 1 de febrero de 1999 (7).

Pero a los efectos de este estudio interesa destacar que el RD de 18 de diciembre de 1998 aprovechó la coyuntura para incre-

(6) El art. 48 RIRPF se intitulaba: «Retenciones sobre rendimientos del capital mobiliario e inmobiliario», y establecía el porcentaje «sobre los rendimientos del capital inmobiliario procedentes del arrendamiento de inmuebles urbanos».

(7) También se estableció una retención del 25 por 100 en los rendimientos derivados de contratos de seguros de vida, por su nueva calificación legal como rendimientos del capital mobiliario, e igualmente se retrasó su aplicación hasta el 1 de febrero de 1999 por su novedad.

mentar la retención en los arrendamientos de inmuebles urbanos en tres puntos, situándola en el 18 por 100, tanto en el IRPF como en el Impuesto sobre Sociedades. Además, en el IRPF se encuadró en un apartado distinto al de los rendimientos del capital (8), obligándose a practicar la retención sobre el arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos *cualquiera que fuese su calificación* (art. 27 RD 2717/1998). Con ello, se amplió el ámbito objetivo de aplicación de las retenciones a los rendimientos de actividades económicas, concretamente a los de carácter empresarial derivados del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos.

En consecuencia, desde el 1 de enero de 1999 se ha ampliado el sistema de retenciones a los rendimientos empresariales derivados del alquiler (además de los rendimientos del capital inmobiliario). A este respecto hay que recordar que la LIRPF, en el artículo 25, apartado dos, establece que el arrendamiento —de inmuebles tendrá carácter empresarial (actividad económica) cuando concurren las siguientes circunstancias:

a) Que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la misma.

b) Que para el desempeño de aquélla se tenga, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

La ley exige, por tanto, la concurrencia de dos circunstancias objetivas que implican una organización mínima: la existencia, al menos, de un local y de un empleado, haciendo constar (mediante prueba) el destino de aquél a la gestión de la actividad y el desempeño de la misma por éste. Cumpliéndose ambas circunstancias, salvo las excepciones que se mencionan en el siguiente epígrafe, estaremos ante un rendimiento empresarial sujeto a retención. Si

no se da alguno de estos requisitos los ingresos por el arrendamiento se calificarán como rendimiento del capital inmobiliario, igualmente sujeto a retención si se dan los requisitos reglamentarios.

3. EL MARCO LEGAL: REQUISITOS DE APLICACION DEL NUEVO MECANISMO RETENTORIO

El RD 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprobó el Reglamento del IRPF, vigente desde el 10 de febrero de 1999, incorporó lo dispuesto en el RD 2717/1998, de pagos a cuenta, que anticipó en dos meses el desarrollo reglamentario de la LIRPF en esta materia para que los retenedores conociesen con la mayor antelación posible la normativa correspondiente. Por tanto, se mantuvo el tipo de retención del 18 por 100 en el arrendamiento y subarrendamiento de inmuebles urbanos hasta que, debido a dos pronunciamientos del Tribunal Supremo (sentencias de 2 y 18 de marzo de 2000), se ha vuelto a rebajar al 15 por 100 en virtud del RD 1088/2000, de 9 de junio, en vigor desde el 11 de junio.

El régimen legal de esta retención (que también opera como ingreso a cuenta) —contenido fundamentalmente en los arts. 82 LIRPF, 69 y ss. RIRPF, 146 LIS, y 56 y ss. RIS— es el siguiente:

A. *Persona obligada a retener*: el arrendatario o subarrendatario —como pagador del rendimiento— que sea persona jurídica, entidad en régimen de atribución de rentas, empresario individual o profesional que satisfaga rentas en el ejercicio de sus actividades, o bien no residentes que operen mediante establecimiento permanente (9). Todo ello de acuerdo con el art. 82.2 LIRPF y 146.1 LIS.

(8) En la Sección 2ª se incluían las retenciones sobre los rendimientos del capital mobiliario, y en la Sección 5ª, bajo el título «Otras rentas», las retenciones sobre arrendamientos de inmuebles.

(9) La retención no se aplica cuando el alquiler se satisfaga por no residentes sin establecimiento permanente, pues la Ley precisa que la renta satisfecha sea gasto deducible y no lo es

El domicilio fiscal de la persona o entidad obligada a retener determinará cuál es la normativa aplicable (10).

B. *Rentas sujetas a retención* son los rendimientos procedentes del arrendamiento y subarrendamiento de inmuebles urbanos, pero, dada la condición del arrendatario obligado a retener, únicamente se aplicará la retención cuando se trate de locales de negocio, locales industriales o terrenos de naturaleza urbana (por ejemplo, el alquiler de un inmueble como despacho profesional, como local comercial o como garaje). En consecuencia, el alquiler de vivienda no está sujeto a retención. Pero ¿qué ocurre con el alquiler de vivienda en la que se ejercerá una actividad profesional? Puesto que el pagador es un profesional, la renta del alquiler estará sometida a retención, aparte de su gravamen por el IVA, de conformidad con la Ley 37/1992, incumpléndose la finalidad del precepto de retener en el alquiler de locales de negocio.

Para completar este apartado hay que referirse a los supuestos exceptuados de retención (arts. 70.3 RIRPF y 57 RIS):

a) Arrendamientos de viviendas que suscriban las empresas para sus empleados. Ello es acorde con la finalidad no retener cuando el destino del inmueble sea el de vivienda.

b) Si la renta anual satisfecha por el arrendatario a un mismo arrendador no supera las 150.000 pesetas (11). Se justifica

(arts. 82.2 LIRPF y 23.2 Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes).

(10) Según consulta de la AEAT de 20-9-2000, si el arrendatario reside fiscalmente en el País Vasco, y el local y el propietario del mismo se hallan en territorio común, la normativa aplicable a efectos de la retención será la foral.

(11) La consulta de la AEAT de 26-2-1999 considera «renta satisfecha por el arrendatario» el importe de la renta en sentido estricto, sin incluir los gastos que el arrendador repercute al inquilino, a diferencia de lo que sucede con la base de la retención.

por la escasa cuantía del alquiler, en consonancia con el principio de capacidad económica que debe regir no sólo en la obligación principal sino también en los pagos a cuenta. Con ello se evitará esta obligación en los arrendamientos de «renta antigua» (anteriores al Decreto—Ley de 1985).

c) Si el arrendador tributa por alguno de los epígrafes del grupo 861 de la Sección primera de las Tarifas del Impuesto de Actividades Económicas y no resulta cuota cero, o si tributa por cualquier otro epígrafe que permita ejercer la actividad de arrendamiento o subarrendamiento de bienes inmuebles urbanos y no resulta cuota cero. El Real Decreto Legislativo 1175/1990, por el que se aprobaron las tarifas y la instrucción del IAE, incluye en la Sección primera (como actividad empresarial) el epígrafe 861, relativo al «alquiler de bienes inmuebles de naturaleza urbana», al que asigna una cuota nacional del 0,1 por 100 del valor catastral del inmueble, y establece una cuota cero para los sujetos pasivos cuyas cuotas por esta actividad sean inferiores a 100.000 pesetas. Se excluye, por tanto, de la obligación de retener en los inmuebles alquilados con un valor catastral superior a 100 millones de pesetas, que tienen tributación efectiva en el IAE. En estos casos el control de la actividad arrendadora se producirá a través de la matrícula de empresarios del IAE, que gestiona el Estado.

d) Los contratos de arrendamiento financiero regulados en el apartado uno de la Disposición adicional séptima de la Ley 26/1988, sobre Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito [art. 57 i) RIS]. Dicha Ley menciona los requisitos del contrato de leasing, que básicamente se reducen a una duración no inferior a diez años en los inmuebles y a que la parte de la cuota relativa a la recuperación del coste del bien tenga carácter constante o creciente (para evitar una amortización acelerada de estos bienes).

e) Si el arrendador es una entidad plenamente exenta del Impuesto sobre Sociedades, como el Estado, las Comunidades Autónomas, los Entes Locales, el Banco de

España, etc. [art. 57 o) RIS]. Ello es lógico, pues en tal caso la retención siempre se devolvería y no cumpliría su objeto de anticipar el pago del impuesto previsible, puesto que no existe tal impuesto en estos supuestos, y es coherente con la identificación —que hace la exposición de motivos del RD de 18 de diciembre de 1998— de las retenciones con el impuesto que se debe pagar (aunque se refiera a los rendimientos del trabajo debe hacerse extensiva al resto).

En cambio, si la condición de ente plenamente exento del Impuesto sobre Sociedades recae en el arrendatario, habrá que efectuar la retención, pues dicho ente ingresa una cantidad que le es ajena (12).

C. *La base de retención* está constituida en el IRPF por «todos los conceptos que se satisfagan al arrendador, excluido el IVA» (art. 93 RIRPF), y en el Impuesto sobre Sociedades por «la contraprestación íntegra exigible o satisfecha» (art. 60 RIS). En consecuencia, hay que añadir los gastos repercutibles al arrendatario, pese a que no constituyen propiamente renta (disponible) para el arrendador: servicios y suministros, IBI, etc. (13).

D. *Tipo de retención*: el 15 por 100 (arts. 93 RIRPF y 62 RIS). Este porcentaje inicialmente era del 15 por 100 (desde su aplicación a partir del 15 de febrero de 1998) y se incrementó al 18 por 100 desde el 1 de enero de 1999, pero recientemente se ha vuelto al 15 por 100 a raíz de dos fallos del Tribunal Supremo que se analizarán después. Dicho porcentaje se dividirá por dos cuando el inmueble urbano esté situado en Ceuta o Melilla y se tenga derecho a la deducción del 50 por 100 de la cuota íntegra por rentas obtenidas en dichas ciudades del art. 55.4 LIRPF. Con ello se pretende equiparar la retención a la cuota líquida.

(12) Por ejemplo, en el alquiler de una nave industrial a un Ayuntamiento, éste estaría obligado a practicar la retención. Véase la consulta de la AEAT de 29-9-200.

(13) Ver consulta AEAT 19-2-1999.

E. *Aspectos temporales*. La retención se practicará en el momento en que se satisfagan las rentas y se imputará al período en que se impute la renta sujeta a retención (arts. 73 y 74 RIRPF). La imputación temporal de los rendimientos del capital se rige por el criterio de exigibilidad y la de los rendimientos de actividades económica por el de devengo, como regla general.

F. *Obligaciones materiales y formales del retenedor*: autoliquidaciones (arts. 87 LIRPF, 101 RIRPF, 146 LIS y 64 RIS). El arrendatario o subarrendatario deberá ingresar trimestralmente, o mensualmente si es gran empresa, la retención (modelo 115, aprobado por Orden de 5-2-1998). También tiene que presentar anualmente un resumen anual de las retenciones (modelo 180, regulado por Orden de 14-7-1998). Además, deberá expedir al arrendador un certificado de retenciones con anterioridad a la apertura del plazo de presentación de la declaración anual de este último por el IRPF o el Impuesto sobre Sociedades. Todo ello supone un importante coste fiscal indirecto para estos contribuyentes.

Teniendo en cuenta estos requisitos, cabe señalar que no habrá obligación de retener cuando los arrendadores de bienes inmuebles urbanos, locales o terrenos, se encuentren en alguna de las siguientes circunstancias:

1ª Arrendamientos inferiores a 150.000 ptas. anuales.

2ª Arrendamientos superiores a 150.000 ptas. anuales cuando el valor catastral del inmueble arrendado sea superior a cien millones de pesetas.

Por el contrario, sí habrá obligación de retener cuando el arrendamiento sea superior a 150.000 ptas. anuales y el valor catastral no exceda de cien millones de ptas. Si, además, el arrendador cuenta con un empleado y un local para su actividad de alquiler —en las condiciones referidas en la Ley—, estaremos ante un rendimiento empresarial sujeto a retención.

4. LA FUNCION DE LA RETENCIÓN Y SU ESPURIA JUSTIFICACIÓN

El mecanismo retentorio desarrolla cuatro funciones: la obtención por la Administración de *medios económicos* continuados y previos a la exigencia del tributo, una mayor eficacia en la gestión con base en la *información* obtenida (artículo 111.1.a LGT), la creación de una *ilusión financiera* que hace más tolerable la carga fiscal —conforme al sistema P.A.Y.E. (*pay as you earn*)— produciendo un efecto en el sujeto pasivo de «anestesia fiscal», y su posible utilización como *instrumento de la política económica* (14).

Las más importantes son la recaudatoria y la de control. Respecto de la función recaudatoria, las retenciones obedecen a la necesidad de establecer «...medidas que sin elevar la presión fiscal contribuyan, *junto a otros objetivos, al de resolver los problemas de liquidez del Tesoro*, sin despertar la contestación o la resistencia generalizada por parte de los contribuyentes», una de las cuales son las *detracciones anticipadas* (15). También es reseñable, la cantidad de información que llega a la Administración y motiva, en ocasiones, las autoliquidaciones por temor a una liquidación administrativa o para conseguir la devolución (16). Precisamente, el *Informe sobre la reforma de la imposición personal sobre la renta y el pa-*

trimonio (17), previo a las Leyes de estos impuestos de 1991, destaca entre sus objetivos «conseguir la tributación efectiva de las fórmulas de retribución no dinerarias, como las retribuciones en especie y los sistemas de previsión del personal», lo que se tradujo en la LIRPF en el establecimiento de ingresos a cuenta sobre las retribuciones en especie. Estas dos son las finalidades básicas que se pretenden con estas obligaciones: de un lado, la de *facilitar el control de los rendimientos (o rentas)* por parte de la Administración tributaria, y de otro, la de *aportar dinero al Tesoro a lo largo del ejercicio para solucionar sus problemas de liquidez* (18).

declarar regularmente la renta que ha sido objeto de retención: bien porque la renta será señalada a la Administración tributaria (a través de la declaración del retenedor), bien porque una parte del impuesto ya pagada será recuperada con la declaración-liquidación. Cfr. LUPI, R.: *Diritto tributario. Parte generale*, 3 ed., Giuffrè, Milán, 1995, p. 325. Respecto a la función de control señala PALAO que para evitar la evasión del impuesto no es suficiente una figura de mero control siendo precisa también una obligación sustantiva, por la creencia «de que los deberes de información o son difíciles de establecer o no se cumplen en grado suficiente». Cfr. PALAO TABOADA, C.: «El ingreso a cuenta por un tercero», *EF*, n.º 121, 1993, p. 5.

(17) Secretaría de Estado de Hacienda, IEF, junio de 1990, p. 53.

(18) Cfr. CASADO OLLERO *et al.*: *La cesión parcial del Impuesto sobre la Renta a las Comunidades Autónomas*, Comares, Granada, 1997, p. 159. Evidentemente, aparte de su importante función recaudatoria, un elemento decisivo en su instauración es la eficacia que demuestra como mecanismo de prevención del fraude. Según PÉREZ DE AYALA cumplen una doble función o efecto: «asegurar el pago» de la eventual y futura obligación tributaria, aún no nacida (cuota tributaria y recargos sobre la misma en favor de un determinado ente público), y «surtir efectos liberatorios totales o parciales» cuando nazca esta obligación tributaria. Ver PÉREZ DE AYALA, J. L.: *Dinámica de la Relación Jurídica Tributaria en el Derecho español*, Dykinson, Madrid, 1997, p. 85. En todo caso la función de aseguramiento es consecuencia de la recaudatoria, y la liberación del pago es, como bien dice, un efecto o consecuencia del nacimiento de la obligación tributaria.

(14) Véase, en este sentido, COLLADO YURRITA, *La retención a cuenta en el IRPF*, Civitas, Madrid, 1992, pp. 20 a 22.

(15) Cfr. CASADO OLLERO, G.: «De la imposición de producto al sistema de retenciones y pago fraccionado en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (I). La retención a cuenta», *REDF*, n.º 21, 1979, p. 65 (la cursiva es nuestra). Como advierte PÉREZ ROYO: La función que cumple la retención... es de carácter técnico: facilitar la recaudación y distribuirla a lo largo del período impositivo», a lo que añade que tan importante como la función recaudatoria es la de información. Cfr. *Derecho financiero y tributario. Parte general*, 7.ª ed., Civitas, Madrid, 1997, p. 142.

(16) Sostiene acertadamente LUPI que en la retención a cuenta el retenido se encuentra inducido a

Algunos de estos fines han sido recogidos en las Exposiciones de Motivos de las disposiciones reguladoras de estas prescripciones. Así, en el RD 113/1998, de 30 de enero, creador de la retención que estamos analizando, la justificación última de estas obligaciones se encuentra en su finalidad de control y de ilusión financiera (haciendo más tolerable para el contribuyente la carga fiscal). Concretamente, señala su Exposición de Motivos que la contribución más importante en el IRPF proviene de los rendimientos del trabajo, por lo que la Administración tributaria debe «buscar fórmulas mediante las cuales otros tipos de rentas de más difícil control vayan aumentando su participación en la recaudación». También se alude a la necesidad de «facilitar a los ciudadanos el pago de las deudas tributarias» y de «periodificar los ingresos que el Tesoro necesita, sin olvidar acomodar, en la medida de lo posible, el importe de los pagos a cuenta a la cuota final del Impuesto». Pues bien, cabe pensar que esta última intención es difícilmente realizable con medidas como las contenidas en el propio Decreto, que eleva los porcentajes de retención aplicables a los rendimientos de actividades profesionales y a las retribuciones de los miembros de los Consejos de Administración, y somete a retención o ingreso a cuenta a determinados rendimientos procedentes del arrendamiento de inmuebles urbanos, teniendo en cuenta la forma en que se aplica la retención y las importantes partidas de gasto que pueden producirse en algunos de estos rendimientos. En cuanto a la finalidad de control, considero que ya se cumplía a través de la obligación de repercutir e ingresar trimestralmente el IVA por los arrendadores de locales de negocio.

Y otro tanto sucede con el RD 2717/1998, de 18 de diciembre, que pretende conseguir el mayor ajuste posible entre la retención y el impuesto a satisfacer. Este objetivo podría alcanzarse permitiendo la deducción de determinados gastos —producidos por el alquiler— de la base de retención, en la línea de lo que sucede con los rendimientos del trabajo, o no compu-

tando los que se repercutan sobre el arrendatario, pero no aumentando en tres puntos la retención de los arrendamientos y aplicándola sobre todas las cantidades percibidas de éste. Podría argumentarse a favor de la subida la exoneración del deber de declarar para un gran colectivo de contribuyentes, que justificaría la equiparación del tipo de retención con el gravamen resultante de la autoliquidación (el tipo mínimo, sumadas la escala estatal y la autonómica o complementaria, es el 18 por 100), pero los rendimientos derivados del arrendamiento de inmuebles urbanos deben declararse siempre (19).

Ciertamente, observando la regulación vigente se deduce que, pese a la diversidad de objetivos buscados con su establecimiento, *la verdadera finalidad que persigue el sistema de las obligaciones a cuenta en general, y de modo particular en el arrendamiento de inmuebles urbanos, es la recaudación periódica y anticipada en el tiempo de unas sumas de dinero que, de otro modo, y en el mejor de los casos, no se recibirían hasta la entrega de la autoliquidación e, incluso, si no nace la obligación tributaria principal nunca hubieran sido exigibles.* El RD 113/1998, de 30 de enero, constituye una clara muestra de la prevalencia de las razones recaudatorias que anida en la creación de estas obligaciones, ampliando la aplicación de retenciones e ingresos a cuenta a los rendimientos derivados del arrendamiento de inmuebles urbanos, fijando un porcentaje del 15 por 100, y aumentando el tipo de retención a los profesionales del 15 al 20 por 100, con carácter general, y lo propio sucede con el RD 2717/1998 que incrementó la retención en los arrendamientos del 15 al 18 por 100.

(19) Además, este argumento que es plenamente válido en los rendimientos del trabajo se acompaña de una regulación de la base de retención en dichos rendimientos que permite minorarlos en determinados gastos y reducciones, lo que no ocurre en la base de la retención por alquileres.

5. PROBLEMAS DE CONSTITUCIONALIDAD

5.1. Desde el prisma de la justicia tributaria formal: carencias en la reserva de ley

Las prestaciones a cuenta y, en concreto, la retención, deben regularse por ley por constituir prestaciones patrimoniales de carácter público de las reseñadas en el artículo 31.3 de nuestra Carta Magna, dado que implican habitualmente un desplazamiento patrimonial, se singularizan por la nota de la coactividad (SSTC 185/1995, de 14 de diciembre, y 233/1999, de 16 de diciembre) (20) y tienen un inequívoco interés público. Incluso prescindiendo de su aspecto material, la retención por alquileres constituye una nueva obligación de carácter fiscal para los profesionales, empresarios, personas jurídicas, comunidades de bienes y contribuyentes no residentes con establecimiento permanente que utilicen un local arrendado en su actividad, con un importante coste fiscal indirecto que, en todo caso, integra una prestación personal también amparada por la reserva de ley constitucional (21). Además, la proyección de este principio sobre las prestaciones a cuenta se ha visto reforzada por su inclusión en la deuda tributaria mediante la Ley 25/1995 (22) y por el carácter de pago definitivo que pueden revestir

en virtud de la Ley 40/1998, que exime del deber de declarar a determinados contribuyentes aunque la cuota diferencial sea positiva (fundamentalmente por rentas del trabajo). La Exposición de Motivos de esta Ley recoge esta necesidad al señalar que para fortalecer dicho principio «se establecen las condiciones y los límites correspondientes a cada modalidad integrante del sistema de ingresos a cuenta».

Si bien la reserva de ley debe entenderse con carácter relativo, ello supondrá que por ley se determinen, al menos, los elementos cualitativos y cuantitativos de la prestación, conforme a reiterada jurisprudencia del Tribunal Constitucional (SSTC 6/1983, de 4 de febrero, 19/1987, de 17 de febrero y 37/1987, de 26 de marzo, entre otras; y, más recientemente, la STC 233/1999, de 16 de diciembre) (23). El Tribunal Supremo en la Sentencia de 25 de enero de 1999 ha señalado como elementos fundamentales de la obligación de retener los presupuestos de hecho, las personas obligadas a retener, la base de cálculo de la retención, el tipo de retención, el devengo y su forma de cumplimiento (F.J. 9º). En mi opinión, la creación de las obligaciones a cuenta implica la determinación por ley de su presupuesto de hecho —incluyendo los supuestos básicos de exención—, del sujeto obligado a practicarlas, del sujeto obligado a so-

(20) Si bien lo fundamental no es su carácter imperativo sino *ex lege*. Véase, al respecto, la crítica de FERREIRO a la definición de impuesto como prestación coactiva, que es propia de cualquier norma jurídica (*Curso de Derecho financiero español*, 20ª ed., vol. I., Marcial Pons, Madrid, 1998, p. 179), seguida por FALCÓN en «Un principio fundamental del Derecho tributario: la reserva de ley», *RDFHP*, n.º 104, p. 708.

(21) Así lo afirma la STC 233/1999: «También las prestaciones personales para la realización de obras municipales... deben establecerse en todo caso con arreglo a la ley», en tanto que «prestaciones personales de carácter público» del art. 31.3 CE.

(22) Véase, en este sentido, la STS de 22 de enero de 2000, que enjuicia la creación de la retención

en los arrendamientos, cuando afirma: «las cantidades retenidas o que deben retenerse forman parte de la deuda tributaria, a tenor del art. 58 LGT, según la redacción que le dio a este precepto la L 25/1995 de 20 Jul. (modificación de la LGT), con la lógica consecuencia de quedar sometida su determinación al principio de legalidad que irradia dicha Ley», si bien añade —de acuerdo con el principio de reserva de ley relativa— que «ello no significa... que tenga que ser ésta la que fije, sin el concurso de ningún texto reglamentario, el importe de las retenciones».

(23) En suma, la creación *ex novo* del tributo y los elementos que afectan a la identidad y a la entidad de la prestación (el *an* y el *quantum*). Cfr. la cita bibliográfica de FALCÓN TELLA, R.: «Un principio fundamental...», *ob. cit.*, p. 715, que comienza con la señera figura de SAINZ DE BUJANDA.

portarlas, de la magnitud sobre la que se calculan, del tipo máximo aplicable en cada caso, del devengo y de la incidencia que pueda tener sobre la base o la cuota del impuesto de quienes realizan o soportan estos pagos (24). Analizando la normativa legal se observa que tanto el artículo 82.2 de la LIRPF como el 146.1 de la LIS remiten a disposiciones reglamentarias la determinación de la cuantía, si bien después la Ley del IRPF fija su «importe máximo» con lo que parece cubrirse el principio de reserva de ley (art. 83 LIRPF) (25). *Sin embargo, el importe de la retención resulta de aplicar el tipo de retención, cuyo tope máximo es el que se regula, a la base de retención, y esta última en modo alguno se contiene en la Ley en el caso de los rendimientos por el alquiler (del capital y de actividades económicas). Además, acto seguido los citados preceptos disponen que el ingreso de la retención en el Tesoro se realizará «en los casos y formas que se establezcan» sin que sea necesario ni siquiera una norma reglamentaria. Ello supone una quiebra clara del principio constitucional de reserva de ley. A ello hay que añadir que dada la singularidad del presupuesto de hecho de la retención por alquileres, sería*

conveniente su regulación por ley (26). Además, las causas de exención se recogen íntegramente en el Reglamento, y el Tribunal Constitucional las considera «elemento esencial», que debe establecerse «con arreglo a la ley», al enjuiciar la legalidad de la Ley de Haciendas Locales en la regulación de las prestaciones personales para la realización de las obras municipales (STC 233/1999, F.J. 34°).

El propio Tribunal Supremo ha calificado la regulación de las Leyes 43/1995 y 40/1998 en materia de retenciones como «supuesto de notoria imperfección de una norma legal», en la sentencia de 25 de enero de 1999 (F.J. 9°), aunque finalmente decidió no interponer ninguna cuestión de inconstitucionalidad al entender que la determinación del presupuesto de hecho de las retenciones en el Impuesto sobre Sociedades se cumplía con la expresión «rentas sujetas al impuesto» al perverse su concreción detallada en un desarrollo reglamentario (27). Tampoco la STS de 10 de julio de 1999 ha considerado vulnerado el principio de reserva de ley en la anterior normativa del IRPF (Ley 18/1991) señalando que la Ley 18/1991 confería «habilitación expresa a la norma reglamentaria para fijar las cuantías correspondientes y la forma, fechas y circunstancias» de los pagos a cuenta (28). En parecido sentido se expresó la STS de 22 de

(24) Con relación a los ingresos a cuenta ALGUACIL MARÍ sostiene que los elementos que deberían estar cubiertos por la reserva de ley deberían ser su creación «*ex novo*», la obligación del pagador de la que deriva el deber de ingreso, la posibilidad o imposibilidad de trasladar la carga del ingreso al perceptor de la renta y la incidencia que dicho ingreso a cuenta pueda tener sobre la base imponible o la cuota de algún impuesto que recaiga sobre los implicados en la «relación de ingreso a cuenta». Véase ALGUACIL MARÍ, P., «En torno a la traslación del ingreso a cuenta en las retribuciones en especie», *RDFHP*, n° 244, 1997 pp. 327 a 333.

(25) Denota CENCERRADO que, pese al avance, la Ley se limita prácticamente a establecer los tipos máximos, y añade, con buen criterio, que dicha regulación «diste mucho todavía de alcanzar la situación óptima que, a nuestro juicio consistiría en que la cuantificación de los pagos a cuenta quedase también reservada a la ley». Cfr. CENCERRADO MILLÁN, E., *El mínimo exento (en el sistema tributario español)*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 1999, p. 178.

(26) Siguiendo las SSTC 185/1995 (F.J. 9°) y 233/1999 (F.J. 18°), es preciso que la ley «contenga la creación concreta o establecimiento de los diversos precios públicos que, en aplicación de esa figura abstracta, los entes públicos estimen convenientes». Este argumento, aplicable a los precios públicos coactivos (prestaciones patrimoniales de carácter público), es plenamente trasladable a las retenciones.

(27) *EF*, n° 195, 1999, p. 160. También se argumenta que la expresión «...y a ingresar su importe en los casos y formas que se establezcan» se refiere implícitamente a normas reglamentarias «pues carecería de sentido que la Ley 43/1995 se remitiera a otra Ley futura». En nuestra opinión, el hecho de que la Ley remita una cuestión básica del tributo al Reglamento no impide apreciar la vulneración del principio de reserva de ley.

(28) Es llamativo el celo con que se defiende en esta Sentencia el principio de capacidad contributiva

enero de 2000, al afirmar respecto de esa misma ley que «el hecho de que el legislador no fije los importes de las retenciones o sus períodos no es suficiente para estimar vulnerado el principio de legalidad, pues dichos conceptos están predeterminados por la propia Ley del IRPF, en sus arts. 74 y ss., donde se fijan los tipos y porcentajes impositivos, que no pueden ser rebasados por la norma reglamentaria al determinar las retenciones» (F.J. 3º). Y el mismo argumento se invoca en la STS de 18 de marzo de 2000, a propósito de la regulación dada por el vigente Reglamento del IRPF, que considera amparada por la Ley 40/1998, viniendo a significar que el régimen de retenciones por alquiler guarda la necesaria coherencia con lo establecido en la Ley a propósito de la definición del hecho imponible del impuesto, de los contribuyentes, y de la base, que computa como rendimientos íntegros todos los conceptos recibidos del arrendatario o subarrendatario, junto a la regulación del importe máximo de los pagos a cuenta «en cuyas determinaciones se realizan las oportunas remisiones a la regulación reglamentaria» (29). Entiendo que una habilitación de estas características supone vaciar de contenido el citado principio. Como ha demostrado la legislación posterior a la Ley de 1991 (con el reforzamiento de la legalidad por la Ley 40/1998), esta técnica es manifiestamente insuficiente. No basta con regular los elementos de la obligación tributaria principal si la configuración esencial de las obligaciones a cuenta se aleja claramente de

frente al desamparo otorgado a la reserva de ley. Véase, en este sentido, FALCÓN TELLA, R.: «Capacidad contributiva y retenciones a profesionales: la STS de 10 de julio de 1999 y sus consecuencias», *QF*, nº 16, 1999, p. 6.

(29) Concluye en su F.J. 3º que el principio de legalidad se refiere —por su carácter relativo— a la creación *ex novo* del tributo y a la determinación de sus elementos esenciales, «pero que admite la colaboración reglamentaria, dentro de los límites impuestos por la Ley, para la fijación de aspectos de esos elementos —fundamentalmente afectantes a la base y al tipo de la imposición— que puedan revestir acusada complejidad técnica». Sin embargo, como se ha señalado, la Ley no regula ni limita en modo alguno la base de la retención sino, simplemente, el tipo.

aquéllos, como ocurre en nuestro ordenamiento con la salvedad de la retención por rendimientos del trabajo.

5.2. Desde la perspectiva de la justicia tributaria material

A) *El principio de capacidad económica*

Este principio, cardinal en la conformación del sistema tributario, ha sufrido no obstante una desvalorización tal que prestigiosos autores han albergado fundadas dudas sobre su aplicación a los tributos (30) y, con mayor motivo, a ese estadio previo al impuesto constituido por las prestaciones a cuenta, pues no será hasta el final del período impositivo cuando se conozca la exacta capacidad económica del contribuyente que permita determinar el importe de la obligación tributaria principal. Sin embargo, no es menos cierto que tales prestaciones suponen una auténtica forma de contribución al sostenimiento de los gastos públicos (provisional o, incluso, definitiva cuando no haya obligación de declarar en el IRPF (31)) y dicho principio

(30) Cabe recordar al respecto las palabras de EINAUDI en su prólogo a *La giusta imposta*, de Luigi Vittorio BERLIRI, señalando que la capacidad contributiva es un concepto que quiere significarlo todo y no significa nada, cuando se hace eco de las controversias sobre el fundamento racional del impuesto: «Poiché il principio della 'capacità contributiva' è una petizione di principio ('si deve pagare quel che si pu pagare'; ma come si definisce il 'poter pagare?')». Cfr. BERLIRI, L. V.: *La giusta imposta*, Istituto italiano di studi legislativi, Roma, 1945, p. V. Muy significativo en la doctrina española es el trabajo de PALAO TABOADA: «Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva», en *Estudios jurídicos en homenaje al Prof. FEDERICO DE CASTRO*, Tecnos, Madrid, 1976, p. 410, donde afirma que se le ha conferido a este principio un papel rector en todo el ordenamiento tributario que no puede desempeñar.

(31) La Exposición de Motivos del RD de 18 de diciembre de 1998, de pagos a cuenta, equipara las

debe manifestarse en toda la estructura del tributo, no sólo en su presupuesto de hecho, de donde se deriva la necesidad de su aplicación a estas obligaciones. La contributividad de estas prestaciones ha sido puesta de manifiesto por el Tribunal Constitucional alemán (*Bundesverfassungsgericht*), en la Sentencia de 8 de octubre de 1991 (32), equiparando el exceso de retenciones a un «préstamo sin intereses en favor de la Hacienda Pública», lo que implica su sometimiento al principio de capacidad económica (33). Como agudamente ha observado la doctrina, el hecho de que la deducción que se aplica en la autoliquidación —para determinar la cuota a ingresar o a devolver— no responda a un perjuicio patrimonial, sino simplemente una forma de determinar el montante de la carga tributaria definitivamente soportada por el sujeto pasivo, permite inferir la naturaleza contributiva de las prestaciones realizadas antes del hecho imponible (34). Debe

retenciones e ingresos a cuenta sobre los rendimientos del trabajo con el impuesto a pagar, y la Exposición de Motivos de la LIS afirma que el Impuesto sobre Sociedades cumple una función de retención en la fuente. Como vemos, para el propio legislador no son muy diferentes la retención y el impuesto. Ello se debe a que ambas obligaciones tienen por objeto la misma prestación. Sobre esta identidad de objeto véase FERREIRO LAPATZA, J. J.: «Los esquemas dogmáticos fundamentales del Derecho tributario», *REDF*, n.º 104, 1999, p. 679.

(32) BVerfGE 84, 348.

(33) Así lo advierte, con razón, HERRERA MOLINA, P.M., «El principio de capacidad económica en Alemania y su relevancia para el derecho español», *Noticias de la Unión Europea, CISS*, n.º 150, 1997, p. 40. En una monografía posterior afirma este autor que la «nueva jurisprudencia» del Tribunal Constitucional alemán «destaca la relevancia de los pagos a cuenta sobre el deber material de contribuir». Ver *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, Marcial Pons, Madrid, 1998, p. 60.

(34) Cfr. ALGUACIL MARI, P.: *La retención a cuenta en el ordenamiento tributario español*, Aranzadi, Pamplona, 1995, p. 506. Un estudio más reciente de la citada autora —en el que hace una sugerentes reflexiones sobre el juicio de «adecuación» a la capacidad económica— se encuentra en «La capacidad económica como parámetro de

igualmente mencionarse el hecho relevante de que el Tribunal Constitucional haya postulado la proyección de la capacidad económica sobre a una figura que el propio Tribunal asimila a las prestaciones a cuenta: los ingresos anticipados de las contribuciones especiales (STC 233/1999, de 16 de diciembre (35)).

En consecuencia, este principio que supone incorporar «una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra» (SSTS 27/1981, F.J. 4.º; 150/1990, F.J. 9.º; 221/1992, F.J. 4.º) también ha de estar presente en la retención por alquileres. Así se deduce, implícitamente, de los Reglamentos del IRPF y del Impuesto sobre Sociedades, que eximen de la obligación de retener cuando la renta anual satisfecha por el arrendatario no supere las 150.000 ptas., o cuando el arrendador sea una entidad plenamente exenta en el Impuesto sobre Sociedades. Ello implica la necesaria correlación entre el importe de la obligación a cuenta y el de la obligación tributaria principal, lo que se aprecia en la reducción del 50 por 100 del tipo de retención por el arrendamiento de inmuebles urbanos —contenida, asimismo, en el RIRPF y en el RIS— cuando se tenga derecho a la deducción del 50 por 100 de la cuota íntegra por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla.

La apuntada correlación fue formulada ya en 1993 por el Tribunal Supremo con

enjuiciamiento», *RDFHP*, n.º 253, 1999, p. 573 y ss. También el profesor ROZAS destaca que las obligaciones tributarias a cuenta «son auténticas prestaciones contributivas en buena parte de los casos de cuantía superior al crédito pretendidamente afianzado», que constituyen «un elemento esencial de cuantificación» de la deuda tributaria. Cfr. ROZAS VALDÉS, J. A.: «La deficiente eficacia del conflicto», *REDF*, n.º 84, 1994, p. 841.

(35) Dice el F. J. 14 que «los ingresos anticipados de las contribuciones especiales constituyen una figura jurídica... asimilable a... la retención a cuenta o los pagos fraccionados en el IRPF, que tiene como finalidad garantizar la satisfacción de un crédito futuro...». A continuación se afirma la no contradicción del art. 33.2 LHL (que regula este pago anticipado) con el principio de capacidad económica, de donde se infiere la necesidad de su aplicación.

relación al sistema de pagos fraccionados diseñado por la Ley 18/1991, al postular que «en cualquier relación jurídica donde existan pagos a cuenta o cumplimiento parcial y anticipado de la previsible obligación futura, es deseable que aquéllos o aquél respondan, de la manera más fiel posible, a lo que pueda preverse como contenido final de la obligación» (36). El testigo ha sido recogido por la vigente Ley del IRPF (Ley 40/1998), cuya Exposición de Motivos critica el que dicho impuesto se hubiese convertido en «un tributo centrado en las devoluciones y pagos anticipados», y donde el artículo 83 dispone que las retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo deberán tomar «como referencia el importe que resultaría de aplicar las tarifas a la base de la retención o ingreso a cuenta», si bien para las restantes retenciones e ingresos a cuenta simplemente se establece un tipo máximo, sin mención alguna a la base sobre la que se giran. Fruto, quizás, de esta carencia se ha producido una importante jurisprudencia que ha puesto el acento en la aplicación del principio de capacidad económica en las retenciones por actividades profesionales y por alquileres.

La primera sentencia, de 10 de julio de 1999, enjuició la subida de la retención en los rendimientos profesionales del 15 al 20 por 100 por el RD 113/1998, de 30 de enero. Ello podía suponer la vulneración del principio de capacidad económica en aquellos casos en que existiese una importante partida de gastos, dado que la retención en estos casos opera sobre el íntegro. El Tribunal Supremo se hizo eco de este problema y formuló como dato decisivo que la escala general, fijada en la Ley 18/1991 del IRPF, contemplaba tipos inferiores al 20 por 100 e, incluso, un primer tramo con un tipo del 0 por 100, asignados a las rentas de menor entidad, añadiendo que si «...la

norma reglamentaria impone retenciones que ascienden al 20% sobre los ingresos brutos, ello quiere decir que los profesionales de menores ingresos se ven obligados a anticipar pagos a cuenta del impuesto muy superiores a los que en definitiva les corresponderá asumir», y concluyendo la nulidad del artículo 4 del RD113/1998 porque la subida era «desproporcionada» y con posibles «efectos confiscatorios en los profesionales de rendimientos más bajos». Posteriormente, el RD 1968/1999, de 23 de diciembre, rebajó la retención al 18 por 100 y la situó en el 9 por 100 en los tres primeros años de actividad profesional.

Un problema similar, en torno esta vez a la retención por el arrendamiento de inmuebles urbanos, se suscitó en los pronunciamientos del Tribunal Supremo de 22 de enero, de 2 y de 18 de marzo, todos ellos en el año 2000. En la Sentencia de 22 de enero se desestimó un recurso directo contra el RD 118/1998, que creó dicha retención. En las dos siguientes se analiza la posible vulneración del principio de capacidad económica sobre los dos parámetros que permiten calcular la retención: la base y el porcentaje. Respecto a la base de la retención, la STS de 18 de marzo retoma los argumentos de la anterior, de 2 de marzo, y considera lógico incluir todos los conceptos satisfechos al arrendador (lo contrario «induciría a múltiples errores y confusiones», F.J. 4º). En definitiva, se opta por la simplicidad. Lo que no se comprende es la afirmación hecha a continuación de que dicho sistema «es coherente con el marco arbitrado en la ley» bajo la premisa de que ésta considera rendimientos íntegros «todos los que se deriven del arrendamiento», pues eso lo único que implica es la coincidencia de la base de retención con la determinación del rendimiento íntegro, pero podía, perfectamente, haberse computado algún gasto en la fijación de aquélla que no enturbiara su sencillez (por ejemplo las amortizaciones) o, en todo caso, no computar las cantidades satisfechas al arrendatario en concepto de suministros. Siguiendo con el tipo, se manifestó la contradicción de una subida del 15 al 18 en menos de 10 meses, al tiempo que disminuía la tarifa del impuesto. Pero lo más relevante es que se es-

(36) Añade el Tribunal que con ello se evitarían excesos o defectos en el cumplimiento anticipado que podrían provocar un enriquecimiento sin causa para el acreedor o para el deudor, respectivamente, ante la ausencia del pago de intereses (Sentencia de 12 de noviembre de 1993, F.J. 3º).

timó que era «superior al mínimo establecido en el impuesto» teniendo en cuenta la reducción del mínimo personal y familiar y el hecho de que la retención «se aplica sobre unos rendimientos brutos integrados por conceptos no constitutivos de renta estrictamente considerada y... en gran parte correspondiente a servicios y suministros de los que únicamente se beneficia el arrendatario», lo que «hace que el tipo marginal mínimo del impuesto resulte, en muchas ocasiones, menor que el tan apriorísticamente determinado». Por todo ello se anuló la subida del 18 por 100. Ello supuso que el anterior RD 113/1998 recobrar su vigencia, operando la retención del 15 por 100 (37).

Posteriormente, la STS de 19 de mayo de 2000, anuló el tipo del 9 por 100, previsto por el art. 93, párr. 2º, del RIRPF, que no había sido impugnado en la Sentencia de 18 de marzo.

A mi juicio, el problema no radica en el tipo sino en la base. No hablamos de rendimientos del capital mobiliario, con muy pocos gastos, sino de unos rendimientos que pueden estar sometidos a numerosos gastos que serán deducibles para la concreción de la renta neta (todos los que sean necesarios más las amortizaciones), lo que puede ocasionar al contribuyente problemas transitorios de liquidez por aplicación de la retención. Hay que considerar también que si el valor catastral es superior a cien millones y el arrendador cuenta con un empleado y un local para su actividad de alquiler —con los requisitos legales—, estaremos ante un rendimiento empresarial sujeto a retención, cuando lo normal

en este tipo de rendimientos es realizar pagos fraccionados sobre el rendimiento neto parcial que se va generando en el ejercicio. Conviene recordar aquí que el sistema de pagos fraccionados se instituyó —tal como recoge el Preámbulo del Real Decreto 2789/1978, sobre retenciones y fraccionamiento de pago, que inició su andadura con la reforma fiscal de 1978— fundamentalmente para aquellos «rendimientos que por su naturaleza —básicamente porque se trata de rendimientos que comportan gastos importantes— no son susceptibles de retención por el sujeto que los satisface». La aplicación de retenciones de rendimientos con un alto componente de gastos puede provocar una descapitalización en las empresas.

B) El principio de igualdad

Sin perjuicio de que existan otras cuestiones conexas (38), el problema fundamental con relación al principio de igualdad se plantea en las exenciones aplicables a quienes están obligados a pagar el IAE. Como afirman la SSTS de 22 de enero, 2 y 18 de marzo de 2000 en consideración *obiter dicta* (al no haberse impugnado este precepto concreto), subsiste la desigualdad con respecto a los sujetos pasivos del IRPF, no sometidos al IAE, por no realizar profesionalmente arrendamientos, con patrimonio inmobiliario conjunto inferior a 100.000.000 ptas., que vienen obligados a soportar retenciones. Esto tendría entidad —añade el Tribunal— si las retenciones del IRPF se aplicaran exclusivamente a los sujetos pasivos del IAE, pero deja de tenerla desde el momento en que se somete a ellas a perso-

(37) Algunos profesionales se plantearon la posibilidad de no aplicar tipo alguno, lo que no es correcto pues la anulación de una norma supone la no derogación de la anterior (en este caso el RD 113/1998) que es plenamente válida. Eso sí, la anulación del Reglamento por el Tribunal Supremo tendrá efectos *erga omnes*, se haya instrumentado a través de recurso directo o indirecto. Cfr. COSCULLUELA MONTANER, L.: *Manual de Derecho administrativo*, 10ª ed., Civitas, Madrid, 1999, p. 126 y 127. Ver también la consulta de la AEAT de 2-10-2000.

(38) En el caso de retribuciones en especie del capital inmobiliario, su valoración se efectuará de acuerdo con las normas contenidas en el apartado uno del artículo 44.1 de la LIRPF, esto es, por el valor normal en el mercado de los bienes o servicios prestados a cambio del alquiler. Entiendo que no será de aplicación el límite del artículo 44.1.1º para los rendimientos del trabajo en especie, consistente en el 10 por 100 de las restantes contraprestaciones del trabajo, lo que podría vulnerar los principios de igualdad y de capacidad económica.

nas no sometidas a éste, y se las discrimina con relación precisamente a quienes están en mejor situación económica para soportar las retenciones y, a la larga, el tributo. En otros términos, el RD 113/1998 ha buscado en esta excepción unos objetivos que sobrecorren la habilitación reglamentaria de que disponía la Administración, al refugiarse en discriminaciones no justificadas.

Por ejemplo, una persona que arrienda los pisos de un edificio valorado catastralmente en 100 millones ptas. sólo tendría que pagar 100.000 ptas de IAE. En cambio, si el valor catastral es de 99 millones ptas. debería soportar una retención del 15 por 100 sobre el importe bruto del alquiler. Teniendo en cuenta el precio actual de los alquileres no es aventurado pensar que pudiera cobrar 20 millones ptas. con lo que soportaría una retención de 3 millones. Obviamente, al año siguiente podría solicitar la devolución si excede del importe de la obligación tributaria principal, pero continúa existiendo una evidente desproporción en el trato. En el primer caso pagaría el IAE (una vez al año y probablemente por domiciliación bancaria). En el segundo, soportaría una retención mensual que el pagador habría de ingresar trimestralmente. Parece claro que, quien en principio tiene menos capacidad económica, por ser menor el valor catastral del inmueble urbano arrendado —y probablemente también las rentas por el alquiler— soporta una mayor contribución, al tiempo que se incrementa el coste fiscal indirecto. Este argumento es utilizado por el Tribunal Constitucional en la Sentencia 46/2000, de 17 de febrero, que anula el art. 27.6.2 de la Ley 44/1978, del IRPF, bajo la premisa de que «quienes tienen menor capacidad económica soportan una mayor carga tributaria que los que tienen capacidad superior», evidenciando «una clara desigualdad en la ley, proscrita constitucionalmente, en razón de lo dispuesto en el art. 31 CE» (F.J. 8º) (39).

(39) Señala el Alto Tribunal que el precepto cuestionado «conduce, no en un caso aislado, sino en una generalidad indeterminada, a un resultado pernicioso» (F.J. 6º), pues con arreglo al mismo «los

Cabe señalar también la posibilidad de aplicar en estos casos el error de salto del art. 56 LGT, puesto que la retención es deuda tributaria, para el supuesto de valores catastrales próximos a los 100 millones ptas.

C) Progresividad y no confiscatoriedad

La Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de marzo de 2000 afirma que las normas que regulan las retenciones y pagos a cuenta son «normas adjetivas», no normas sustantivas reguladoras de los impuestos propiamente dichos (F.J. 3º), para, a continuación, negar la eficacia de estos principios constitucionales. Pues bien, aunque evidentemente la retención y el impuesto a pagar son figuras distintas no se puede, sin más aclaración, encajar la primera en las obligaciones formales, dado que los pagos a cuenta habitualmente constituyen atribuciones patrimoniales por existir una obligación de ingreso de una suma de dinero (40). De todos modos, la progresividad de las retenciones se entiende cumplida

sujetos pasivos cuyas rentas regulares no superan el tramo mínimo de la escala del ejercicio (a saber 618.000 pesetas para el de 1989, con o sin gastos, y en consecuencia, con o sin posibilidad de articular su deducción) someten sus rentas irregulares a una tributación fija del 8 por 100; mientras que los contribuyentes cuyas rentas regulares en ese ejercicio superan dicho tramo mínimo sin exceder el de 909.000 pesetas, desde el momento en que soportan en sus rentas regulares una tributación media efectiva inferior al 8 por 100, tributarán por las irregulares a un tipo de gravamen variable inferior a ese 8 por 100 (en concreto, el gravamen en esos tramos de renta oscilará entre el 0'01 y el 7'99 por 100)» (F.J. 8º). En la excepción reglamentaria de la obligación de retener para quienes no están sometidos al IAE también se produce una situación contraria a la Constitución en la generalidad de los casos.

(40) Como advierte CORRAL GUERRERO, L.: «Relación obligatoria de retención», *REDF*, nº 91, 1996, pp. 455 a 457, en la relación obligatoria de retención coexisten prestaciones personales y patrimoniales. En efecto, el acto de retención es una prestación *de hacer*, el acto de declaración-pago es una prestación *de hacer y de dar*, y el acto de información una prestación *de hacer*.

con la tabla que se establece para los rendimientos del trabajo.

5. CONCLUSIONES TRAS LA SOLUCION ADOPTADA POR EL RD 1088/2000, COMO CONSECUENCIA DE LAS SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 2 Y 18 DE MARZO DE 2000

El RD 1088/2000, en vigor desde el 11 de junio, ha vuelto al tipo inicial del 15 por 100 en la retención por alquileres (realmente este era el tipo vigente tras las SSTs de 2 y 18 de marzo de 2000, al anular la subida realizada por el RD 2717/1998, de pagos a cuenta, y por el Reglamento del IRPF, respectivamente). Esta medida, aunque plausible, es insuficiente habida cuenta de la base sobre la que se aplica el porcentaje de retención. Podría establecerse un sistema de pagos fraccionados, que en el caso de rendimientos empresariales derivados del alquiler de inmuebles urbanos no plantearía mayores problemas, y tampoco debiera suponerlos cuando se calificasen como rendimientos del capital, o bien no computar aquellas partidas de ingreso que se repercutan al arrendatario, tales como servicios, suministros, IBI y gastos por obras. El hecho de que tales conceptos no se incluyan en la renta satisfecha por el arrendatario a efectos de la exención para alquileres inferiores a 150.000 ptas. anuales es indicativo de que la capacidad

económica a considerar en un impuesto personal como el IRPF no debería incluir las cantidades señaladas.

Abundando en esta idea, hay que resaltar el principio prioritario que debe estar presente en la regulación de las retenciones, cual es «el de la máxima personalización e individualización en el cálculo de la retención, para conseguir la mayor equivalencia con la tributación definitiva». Así lo señala la Exposición de Motivos del reciente aprobado RD 1732/2000, de 20 de octubre, cuando se hace eco de la STS de 19 de mayo de 2000, que declaró la ilegalidad de determinados preceptos del RIRPF relativos a retenciones e ingresos a cuenta. Este criterio, formulado para las retenciones sobre los rendimientos del trabajo, debería trasladarse a las que operan sobre los rendimientos derivados del arrendamiento inmobiliario. Si no en toda su dimensión, sí, al menos, en la medida apuntada en el párrafo anterior para lograr la necesaria congruencia entre la cuota y la deuda tributaria final, dotando de efectividad al principio de capacidad económica.

Convendría también subsanar la discriminación que provoca la excepción de la obligación de retener para inmuebles de valor catastral superior a 100 millones de ptas. que, a todas luces, parece contraria a los principios de capacidad económica e igualdad.

Finalmente, debería darse un mayor protagonismo al principio de reserva de ley en la concreción de los aspectos básicos de esta retención y de las prestaciones a cuenta en general