



- ◆ Trabajo realizado por 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)

LA INCLUSION DE LAS OBLIGACIONES A CUENTA EN LA DEUDA TRIBUTARIA

JUAN IGNACIO GOROSPE OVIEDO

*Profesor de Derecho financiero y tributario
de la Universidad San Pablo*

SUMARIO:

- I. *El objeto de la obligación tributaria material en la Ley 25/1995.*
- II. *Modificación en los elementos que constituyen la deuda tributaria.*
- III. *Las obligaciones a cuenta como elemento constitutivo de la deuda tributaria: acotación terminológica.—IV. Consecuencias formales de la inclusión de las obligaciones a cuenta como elemento estructural de la deuda tributaria: reforzamiento de su fundamentación legal.—V. Consecuencias materiales de la inclusión de las obligaciones a cuenta como elemento estructural de la deuda tributaria: exigibilidad de las obligaciones accesorias a la deuda tributaria.*
- VI. *Diferenciación entre la cuota tributaria y los ingresos previos. El nacimiento de la obligación tributaria por la totalidad.—VII. La nueva configuración de la deuda tributaria en sentido estricto y su definición en el marco de la dogmática jurídica. Su distinción con la obligación tributaria principal.—VIII. Conclusiones.*

1. EL OBJETIVO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA MATERIAL EN LA LEY 25/1995

LA modificación del artículo 58 de la Ley General Tributaria de 1963 por la Ley 25/1995, de 20 de julio, plantea importantes interrogantes en cuanto a la configuración del objeto de la obligación tributaria (1), tras la nueva conformación de la deuda tributaria.

Esta disposición hace referencia a uno de los dos conceptos existentes de deuda tributaria y reflejados a lo largo de la Ley General Tributaria, que unas veces la equipara con la «obligación tributaria material» (integrada por elementos cualitativos y cuantitativos, p. ej., en los arts. 37.1, 41.1, 62.1, 68 y 69) y otras con «el objeto de la obligación tributaria material» constituido por el contenido de la prestación de dar (como uno más de los elementos cuantitativos de la obligación tributaria material, por ejemplo, en los arts. 35.1, 41.1, 56 y 58) (2).

Nosotros utilizaremos esta expresión en su segunda acepción, que es la adoptada en este artículo, esto es, como objeto del ingreso tributario, sin perjuicio de referirnos a la obligación tributaria material cuando sea preciso.

El primer apartado del artículo 58 de la Ley General Tributaria dispone que la deuda tributaria estará constituida esencialmente por la cuota, los pagos a cuenta o fraccionados, las retenciones practicadas o que se hubieran debido practicar y los ingresos a cuenta. En el segundo se enume-

(1) Entendido el objeto como materia o cosa, como contenido, no como fin.

(2) Cfr. PÉREZ DE AYALA, J. L., y GONZÁLEZ GARCÍA, E., *Derecho tributario*, I, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 1994, pág. 245.

Precisamente el profesor PÉREZ DE AYALA en unas palabras dirigidas «al lector» en su libro *Derecho tributario*, I, Editorial de Derecho financiero, Madrid, 1968, págs. LVII a LIX, se hace eco de la polémica doctrinal sobre los conceptos de «obligación», «prestación» y «deuda» tributarias, señalando la opinión predominante que identifica deuda y obligación en sentido estricto, frente a quienes hablan de deuda como sinónimo de prestación, citando a De Castro, Vicente-Arche y Albaladejo, para ejemplificar sus argumentos. Advierte la existencia de dos conceptos de «Deuda» tributaria: «Uno, admitido doctrinalmente, la identifica con la obligación tributaria material en sentido estricto» (GIANNINI, *Instituciones de Derecho tributario*, traducción de la 7.^a ed. italiana de 1956, Madrid, 1957, págs. 128 y ss.; AMORÓS, *Ley General Tributaria*, págs. 701 y ss.). «Otro, alude a ella como "contenido económico" de la prestación... que, a su vez, es objeto o "contenido jurídico" de la obligación tributaria material» (POTITO, V., *La Successione nei Rapporti Tributari*, 1964).

ran los elementos que, en su caso, formarán parte de la misma: los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, los recargos del artículo 61.2 de la Ley General Tributaria (por presentación extemporánea y espontánea de declaraciones, autoliquidaciones o declaraciones-liquidaciones), el interés de demora, el recargo de apremio y las sanciones.

Este precepto es una consecuencia de la progresiva trascendencia que las prestaciones anteriores al devengo han ido adquiriendo en el mecanismo de aplicación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades, manifestada en los Reglamentos de estos impuestos y en los de desarrollo de la propia Ley General Tributaria (3), y trae causa también de la profunda transformación que se viene produciendo en la legislación especial desde la Ley 18/1991, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, dotando de mayor peso específico a las retenciones y a los ingresos a cuenta por retribuciones en especie, al ampliar su aplicación a determinadas rentas (4), e introduciendo los recargos del artículo 61.2 de la Ley General Tributaria. La propia evolución del *iter* legislativo ha demostrado la ineficacia del primitivo esquema consistente en la aplicación del tributo mediante el pago de la cuota, ante la relevancia que, paulatinamente, iban adquiriendo las obligaciones a cuenta, desembocando finalmente en su inclusión en el concepto de deuda tributaria pese a no constituir la satisfacción de un tributo (5).

El legislador, con un propósito loable, ha incluido en el núcleo normativo vertebrador del Ordenamiento tributario a las obligaciones tributarias a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades, ya reguladas con anterioridad reglamentariamente e, incluso, por la ley en ciertos extremos (6). También ha consa-

(3) Baste recordar, en cuanto a los Reglamentos de carácter general, que desde 1986 se conceptúa como obligado tributario al retenedor (art. 24 del R.G.I.) y desde 1990 se incluye entre los deudores principales tanto a los *retenedores* como a *quienes deban efectuar ingresos a cuenta de cualquier tributo* [art. 10.1.b) del R.G.R.]. Dada la calificación de estas posiciones pasivas subjetivas como deudores tributarios, la lógica consecuencia era la atribución de la misma denominación al objeto de la prestación por ellos debida.

(4) Nos referimos al establecimiento de ingresos a cuenta sobre todas las rentas sujetas a retención, y a la aplicación de retenciones a determinados incrementos de patrimonio y a los rendimientos de agricultores y ganaderos (estos últimos en virtud del R.D. de 27 de mayo de 1994).

(5) Cfr. MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, C., y TEJERIZO LÓPEZ, J. M., *Curso de Derecho financiero y tributario*, 7.ª ed., Tecnos, Madrid, 1996, pág. 497.

(6) Desde 1978 se ha echado en falta una mínima regulación legal de estas prestaciones, pues la mayor parte de la misma se ha basado en normas reglamentarias o de rango inferior al Decreto.

grado en la norma general reguladora de los tributos el principio constitucional de reserva de ley en el establecimiento de las citadas obligaciones tributarias a cuenta, desapareciendo, en esta línea, la previsión legal de regular reglamentariamente el recargo de apremio. Asimismo, ha suprimido la mención a determinadas prestaciones accesorias en desuso (recargos por aplazamiento o prórroga), añadiendo otras de posterior aparición (recargos por presentación extemporánea).

Sin embargo, paradójicamente, ha contribuido a crear una mayor confusión en torno al concepto de la obligación material de pago en que consiste la deuda tributaria (7). Esta confusión se hace más evidente cuando nos adentramos en el complejo e inextricable laberinto de figuras que la componen intentando desbrozar su contenido y establecer un concepto claro de la misma. La amalgama de recargos que se anudan en su nacimiento al cumplimiento extemporáneo de la deuda tributaria, superponiéndose unos a otros y mezclándose, en ocasiones, con los intereses de demora, junto a cuestiones relativas a la procedencia de calificar como deuda tributaria a prestaciones exigibles con anterioridad al nacimiento de la obligación tributaria o a partidas de (dudosa o clara) naturaleza sancionadora, suponen serios obstáculos a su cabal comprensión además de una posible conculcación del Ordenamiento constitucional, al no aplicarse las garantías propias del procedimiento sancionador. En suma, nos enfrentamos a un elemento más que añadir a la complejidad de nuestro «sistema» tributario (8).

(7) Así, analizando la incorporación a la deuda tributaria de los ingresos anticipados PÉREZ DE AYALA califica de «poco feliz» la redacción del artículo 58.1, al observar que «... este precepto no significa que el contribuyente *deba, una vez nacida la obligación tributaria*, unos importes ya ingresados en su día... a título de aseguramiento de la, entonces, *eventual, probable y futura* obligación. Lo que quiere decir es que esta obligación era entonces eventual y que ahora ya *nace por todo el importe de la deuda...* De modo tal que *los ingresos efectuados antes del nacimiento* de la obligación, se imputan, *ex lege*, a su pago. Cfr. PÉREZ DE AYALA, J. L., *Dinámica de la Relación Jurídica Tributaria en el Derecho español*, Dykinson, Madrid, 1997, págs. 81 y 82.

(8) Un análisis de la incongruencia y falta de racionalidad de nuestro Ordenamiento tributario puede verse en CHECA GONZÁLEZ, C., *La supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Marcial Pons, Pamplona, 1996. Ilustrativo sobre el tema es también un editorial de MARTÍN QUERAULT titulado «Bromas y veras de los fiscalistas» (en *T.F.*, núm. 72, 1996, pág. 3), donde menciona cómo «los azacacados vaivenes de los Tribunales» y «el desvalimiento de una dogmática errática» adquieren especial trascendencia en el Derecho tributario, poniendo dos ejemplos: en la jurisprudencia (distintos pronunciamientos sobre el régimen fiscal aplicable a las indemnizaciones por despido en contratos de Alta Dirección) y en la doctrina administrativa (dos consultas relativas a la deducción por inversión en activos fijos nuevos). Sin perjuicio de que, como afirma ALBIÑANA, C., *Sistema tributario español*

Las modificaciones realizadas se refieren tanto a los elementos que integran la estructura básica de la deuda tributaria como a los elementos accidentales de la misma. Muchas son las cuestiones pendientes en torno a este precepto, pero nos ceñiremos al análisis de la modificación de los elementos de la deuda tributaria recogidos en su primer apartado. Especialmente se abordará la inclusión de las obligaciones tributarias a cuenta como elemento constitutivo de la misma, erigiéndolas en conformadoras de su estructura básica, ya que, sin duda, este es el cambio más importante en la nueva definición legal de la deuda tributaria.

2. MODIFICACION EN LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LA DEUDA TRIBUTARIA

Para intentar clarificar esta cuestión, comenzaremos confrontando el apartado 1 de dicho precepto en su redacción anterior y en la actual, subrayando las alteraciones producidas.

Ley 230/1963: «La deuda tributaria estará constituida *esencialmente* por la cuota *definida* en el artículo 55 y *liquidada a cargo del sujeto pasivo*.»

y *comparado*, 2.ª ed., Tecnos, Madrid, 1992, pág. 151, sólo los impuestos puedan ordenarse, *a priori*, formando un «sistema», pues también la ausencia de orden se manifiesta en éstos.

En torno a la confusión provocada por el instituto de las obligaciones a cuenta MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO y TEJERIZO LÓPEZ señalan que la retención y el ingreso a cuenta «suponen la descomposición del tributo en dos obligaciones» diferentes, constituyendo un mecanismo que «subvierte en gran medida los esquemas jurídicos explicativos del tributo», añadiendo que, aunque en menor medida, «también el mecanismo del pago fraccionado supone la alteración de este vínculo obligacional unitario para la exigencia de la prestación». Véase su *Curso de Derecho financiero...*, *ob. cit.*, págs. 316 y 317.

Se ha argumentado también que la reforma de la deuda tributaria por la Ley 25/1995 puede «conducir a una ruptura de principios sistemáticos, dificultando no sólo la construcción de un edificio teórico sólido, sino —y quizá por ello mismo— la elaboración práctica de actos liquidatorios precisos, indubitados, internamente congruentes». Ver MORILLO MÉNDEZ, A., «La deuda tributaria: concepto, estructura y elementos integrantes», *G.F.*, núm. 139, 1996, pág. 218.

En los verbos utilizados por estos autores para calificar este fenómeno —descomposición, subversión, alteración, ruptura— se advierte la idea de desintegración que gravita sobre los esquemas explicativos del tributo y de la deuda tributaria en sentido estricto. Se plantean problemas en la comprensión, explicación y aplicación del tributo, en la doble vertiente teórica y práctica, en la labor docente y en la actividad profesional.

Ley 25/1995: «La deuda tributaria estará constituida por la cuota a que se refiere el artículo 55 de esta Ley, por los pagos a cuenta o fraccionados, las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener y los ingresos a cuenta.»

En este párrafo inicial se recogen los elementos que conforman el arazón de la deuda tributaria, pudiéndose apreciar cuatro modificaciones respecto a la anterior normativa.

En primer lugar, se observa en la nueva redacción la corrección que supone el no hacer mención a la «cuota definida en el artículo 55», sino a la «cuota a que se refiere el artículo 55», puesto que dicho precepto no contiene definición alguna de cuota tributaria sino que alude a sus procedimientos de determinación. De todas maneras, la inercia legislativa no ha permitido solventar la inexactitud de la referencia a una cuota que, como se verá, debiera ser la cuota a satisfacer en la autoliquidación o liquidación administrativa, y no, simplemente, el resultado de aplicar un tipo de gravamen a la base impositiva dando lugar a la cuota íntegra.

En segundo y tercer término, se advierten dos supresiones. De un lado, no se recoge la expresión «esencialmente» por lo que cabría colegir que los elementos que dicho apartado menciona (cuota e ingresos a cuenta), o al menos uno de ellos, no integrarían el contenido esencial de la deuda tributaria, pero la literalidad del precepto al contraponer los elementos que *constituyen* la deuda tributaria frente a los que *forman parte* de la misma (9), permite deducir que tanto la cuota como las obligaciones tributarias a cuenta, situadas en el mismo plano, integran los elementos constitutivos y estructurales de la deuda tributaria, si bien la delimitación no es tan meridiana como en la anterior redacción (10). De otro, desaparece la

(9) Artículo 58 de la Ley General Tributaria apartados 1.º y 2.º, respectivamente.

(10) Hace más de tres lustros el Anteproyecto de Ley General Tributaria en su artículo 80 (posteriormente 59 en el Proyecto y finalmente 58 en la Ley) disponía: «Se considerará deuda tributaria la liquidada a cargo del sujeto pasivo en un solo acto administrativo. Estará integrada por: a) La cuota... b) El interés fiscal de demora. c) El recargo por aplazamiento o prórroga. d) El recargo de apremio. e) Las sanciones.»

En contraposición al texto definitivo de 1963, aparte de suprimir la referencia a que la deuda tributaria se liquidaba por la Administración en un solo acto administrativo, destaca en ese artículo 80 que no se distinguiera entre el contenido esencial de la deuda y el resto de prestaciones, reseñándose como componentes de la misma la cuota, intereses, recargos y sanciones, todos ellos al mismo nivel. Con la aprobación de la ley estaba claro que el contenido esencial lo constituía la cuota pero tras la modificación de la Ley de 1995 no está tan clara la delimitación, además de colocarse en el mismo plano la cuota y otras prestaciones tributarias (en este caso los «pagos a cuenta»), y ha de recordarse que estas últimas, por muy importantes que sean, pueden no existir.

mención a que la cuota es «liquidada a cargo del sujeto pasivo», lo que supone adecuar la ley a la realidad de la aplicación de los tributos, puesto que actualmente el sistema normal de exacción tributaria es el de autoliquidación, habiendo quedado relegado a un segundo plano el procedimiento de declaración del obligado tributario y posterior liquidación por la Administración (11), además de despejarse las dudas sobre la posible inexistencia de la deuda tributaria antes de la liquidación (12).

Por último, la cuarta y más importante alteración se muestra en la inclusión, junto a la cuota, de *los pagos a cuenta o fraccionados, las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener y los ingresos a cuenta*, como partidas que *constituyen* la deuda tributaria.

Ello pone de manifiesto la importancia adquirida por tales prestaciones en el procedimiento tributario, al constituir una continua y segura fuente de recursos que, a la vez, propicia el control de los mismos, además de provocar en el contribuyente un efecto de «anestesia fiscal» y la posibilidad de

(11) Puede consultarse, en este sentido, la magnífica obra de RUIZ GARCÍA, J. R., *La liquidación en el Ordenamiento tributario*, Civitas, Madrid, 1987, págs. 269 y 276. Señala este autor cómo la difusión alcanzada por la autoliquidación ha inducido a hablar de una «privatización de la gestión tributaria», citando a FERREIRO cuando resalta que «la Administración no participa ya normalmente, en la liquidación de los tributos. Son los administrados quienes deben realizar esta tarea». Ver FERREIRO LAPATZA, J. J., «La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los Tribunales Económico-Administrativos», *R.E.D.F.*, núm. 37, 1983, págs. 84-85.

Por su parte, FERNÁNDEZ PAVÉS recuerda que es a partir del año 1973 cuando «comienza a expandirse el régimen de las llamadas «autoliquidaciones» como modelo a seguir por todas las figuras impositivas para su mejor y más ágil aplicación». Véase FERNÁNDEZ PAVÉS, M. J., *La autoliquidación tributaria*, I.E.F.-M.P., Madrid, 1995, pág. 15.

(12) Analizando el texto anterior SAINZ DE BUJANDA señaló que al referirse la ley «exclusivamente al contenido de la deuda tributaria liquidada... podría entenderse que no existe deuda tributaria antes de la liquidación», si bien rechazó esta interpretación bajo la premisa de que todo el sistema legal, apoyado fundamentalmente en el artículo 28, partía del nacimiento de la obligación tributaria por la realización del hecho imponible. Cfr. SAINZ DE BUJANDA, F., *Notas de Derecho financiero* (redactadas en el Seminario de Derecho Financiero), 2.ª ed., tomo I, vol. 3.º, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1975, pág. 55.

En cambio, para CORTÉS DOMÍNGUEZ «... es evidente que lo establecido en la ley —no entremos ahora en la discusión de si certera o erróneamente— es que la deuda tributaria exige constitutivamente la liquidación del tributo». Véase CORTÉS DOMÍNGUEZ, M., *Ordenamiento tributario español*, 4.ª ed., Civitas, Madrid, 1985, pág. 293.

A nuestro juicio, la desaparición de ese texto y del anterior apartado 1 del artículo 126, cuyo tenor disponía que: «Toda liquidación reglamentariamente notificada al sujeto pasivo constituye a éste en la obligación de satisfacer la deuda tributaria», echan por tierra los dos argumentos legales principales esgrimidos en favor de la tesis del carácter constitutivo del acto de liquidación.

su instrumentación en la política económica del Gobierno. Así, destacan como funciones de estas obligaciones tributarias la obtención por la Administración de medios económicos continuados y previos a la exigencia del tributo, una mayor eficacia en la gestión en base a la información obtenida [art. 111.1.a) de la L.G.T.], la creación de una «ilusión financiera» que hace más tolerable la carga fiscal produciendo un efecto en el sujeto pasivo de «anestesia fiscal», y su posible utilización como instrumento de la política económica (13). Resalta el profesor CASADO que, en el actual estadio de evolución de los sistemas tributarios más avanzados, para elevar la recaudación no cabe acudir ni a la creación de nuevos tributos, ni a la elevación de sus tipos de gravamen, ni al ensanchamiento objetivo y subjetivo de su ámbito de aplicación, por lo que han de utilizarse «... otras 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» (la cursiva es nuestra), una de las cuales son las «*detracciones anticipadas*» (14). También es reseñable, como señala LUPI, 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 (15).

(13) Véase, en este sentido, COLLADO YURRITA, *La retención a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Civitas, Madrid, 1992, págs. 20 a 22.

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», *E.F.*, núm. 121, 1993, pág. 5.

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. Cfr. PÉREZ DE AYALA, J. L., *Dinámica de la Relación...*, *ob. cit.*, pág. 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) Cfr. CASADO OLLERO, G., «De la imposición de producto al sistema de retenciones y pagos fraccionado en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (I). La retención a cuenta», *R.E.D.F.*, núm. 21, 1979, pág. 65.

(15) Sostiene acertadamente LUPI que en la retención a cuenta el retenido se encuentra inducido a 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.^a ed., Giuffrè, Milán, 1995, pág. 325. Como afirma MANTERO, el sistema de retención consigue lo que no logran el régimen de infracciones y sanciones y el delito fiscal. Cfr. MANTERO SAENZ, A., «Procedimiento en la inspección de tributos», *XXXI S.E.D.F.*, I.E.F., Madrid, 1986, pág. 390.

La relevancia de este tipo de ingresos en el plano recaudatorio y de obtención de información ya se manifestó en la Ley General Tributaria con la tipificación como infracción grave de la omisión de ingreso total o parcial de los pagos a cuenta o fraccionados y de las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener (sancionada inicialmente con una multa proporcional del 150 por 100 y actualmente del 75 por 100, frente a la general del 50 por 100), por el artículo 79.a) tras su modificación por la Ley 10/1985, de 26 de abril (16), así como en la redacción del artículo 305 del nuevo Código penal (L.O. 10/1995, de 23 de noviembre), que recoge como tipo del delito fiscal la omisión de ingreso de retenciones e ingresos a cuenta por retribuciones en especie (17).

En esta ocasión la reforma es menos llamativa, pudiendo parecer que se limita a recoger lo que ya regulaba la legislación especial, pero la modificación afecta a la sustancia del tributo, a su núcleo constitutivo, puesto que estos ingresos pasan a formar parte de la estructura básica de la deuda tributaria, de su contenido esencial, lo que tendrá una serie de consecuencias, tanto para las citadas prestaciones como para la deuda tributaria en su conjunto, que nos llevarán a modificar el contenido de la cuota tributaria.

Pero antes de analizar esta cuestión han de hacerse unas breves precisiones sobre la terminología adoptada para referirnos a estas prestaciones. Como recuerda Kurt BALDINGER (18), los juristas se sirven del lenguaje co-

(16) Escasamente un año después, en claro refrendo a lo que estamos apuntando, el Reglamento General de Inspección, aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, acogió a los retenedores entre los obligados tributarios en el artículo 24.1.b) [el art. 77.3.b) de la Ley General Tributaria tras la reforma de la Ley 10/1985 los había calificado como sujetos infractores] junto a otros seis sujetos, pero, y este es el dato importante, el párrafo tercero de su Exposición de Motivos alude exclusivamente a los sujetos pasivos y retenedores como deudores de obligaciones pecuniarias sin mencionar al resto de obligados tributarios citados en la ley, destacando con ello la importancia de las retenciones como ingresos previos al devengo.

(17) La inclusión de estas figuras como delito fiscal proviene del artículo 349 del anterior Código en la redacción de la Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio. Obsérvese que se considera delito de defraudación tributaria la elusión del «pago de tributos», y el artículo 58.1 de la Ley General Tributaria incluye a los pagos fraccionados como deuda tributaria por lo que su omisión podría encuadrarse en el tipo penal si equiparamos el impago del tributo con el de la deuda tributaria. En contra puede verse MARTÍN QUERALT, J., *et al.*, *Curso de Derecho financiero...*, ob. cit., pág. 497.

De otra parte, resulta significativa la inclusión en el tipo penal de la omisión de ingreso de cantidades «que se hubieran debido retener», remarcándose con ello que se trata de un delito de resultado.

(18) Afirma este autor que «para los juristas los límites de aplicación son más decisivos que el centro de aplicación, mientras que en el idioma corriente decide más el centro

mún para acotar la realidad en sus límites precisos. Por ello es importante encontrar una denominación que integre de modo claro cada instituto jurídico y permita diferenciarlo del resto, lo cual, como es obvio, también es predicable para las mencionadas obligaciones (19).

3. LAS OBLIGACIONES A CUENTA COMO ELEMENTO CONSTITUTIVO DE LA DEUDA TRIBUTARIA: ACOTACION TERMINOLOGICA

La terminología utilizada por el artículo 58.1 de la Ley General Tributaria para referirse a las prestaciones que, además de la cuota tributaria, constituyen la deuda tributaria, procede de la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades debiendo hacer las siguientes precisiones:

- El término «pagos a cuenta» deriva del artículo 29 de la Ley 9/1983, de 13 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para 1983, que estableció por vez primera la obligatoriedad de realizar «un pago anticipado a cuenta de la liquidación del ejercicio en curso», expresión que se mantuvo en las sucesivas Leyes de Presupuestos y ha sido adoptada, también, en la Reforma de 20 de julio de 1995. Sin embargo, debido a la vorágine legislativa en que nos hallamos inmersos, pocos meses después de su inclusión en el artículo 58 de la Ley General Tributaria, la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, denomina a esta misma prestación «pago fraccionado» en su artículo 38 (20). Ello tiene la ventaja de que ya no inducirá a confusión con los pagos a cuenta en los impuestos sobre la renta como *genus* comprensivo de las retenciones, los ingresos a

que sus límites... Su dilema consiste en convertir palabras de la lengua común en términos». BALDINGER, K., *Teoría semántica (Hacia una semántica moderna)*, 2.ª ed., Ed. Alcalá, Madrid, 1977, págs. 63 y 64.

(19) Hace casi cuarenta años, SAINZ DE BUJANDA subrayaba que las cuestiones terminológicas «si en toda disciplina tienen importancia, en la del Derecho tributario, en trance de formación, pueden llegar a ser decisivas para la comprensión de algunas materias». Véase el Estudio preliminar a la obra de GIANNINI, *Instituciones de Derecho tributario*, Editorial de Derecho Financiero, 1957, pág. xxviii (*Istituzioni di Diritto tributario*, 7.ª ed., 1956, trad. por Sainz de Bujanda).

(20) Puede verse un análisis de los pagos fraccionados en esta ley por UCELAY SANZ, I., en AA.VV., *Guía del Impuesto sobre Sociedades*, C.I.S.S., Valencia, 1996, págs. 571 y ss.

cuenta y los pagos fraccionados (21). Además, se unifica la nomenclatura utilizada en ambos impuestos para referirse a este tipo de obligaciones, lo cual es lógico, puesto que tanto los pagos a cuenta en el Impuesto sobre Sociedades como los pagos fraccionados en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cumplen una función similar y siguen un procedimiento análogo (como refleja la conjunción disyuntiva utilizada en el art. 58.1 de la L.G.T.: pagos a cuenta o fraccionados). Por lo expuesto, la próxima modificación de la Ley General Tributaria debería suprimir la mención a los pagos a cuenta que hace el artículo 58.1 (en aras de la unificación terminológica prevista en su Disposición Transitoria primera).

— Los «pagos fraccionados», como se deduce del párrafo anterior, son ingresos realizados por el sujeto pasivo del Impuesto sobre Socieda-

(21) En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, desde el año 1992 el artículo 40 del R.I.R.P.F. dispone: «En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas los *pagos a cuenta* podrán consistir en:

- a) Retenciones.
- b) Ingresos a cuenta.
- c) Pagos fraccionados.»

Por su parte, con vigencia a partir de 1996 en el Impuesto sobre Sociedades, el artículo 39 de la Ley del Impuesto de Sociedades denominado «Deducción de las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados», constituye el Capítulo VI, titulado «Deducción de los *pagos a cuenta*», dentro del Título VI relativo a la «Deuda tributaria».

Confrontando ambos textos se observa la coincidencia en el término «pagos a cuenta» para referirse a los tres tipos de ingreso señalados. No obstante, el artículo 39 de la Ley 43/1995, pese a no recogerlo en su enunciado, añade un cuarto concepto «deducible de la cuota íntegra» como consecuencia de la tributación de las sociedades transparentes en la nueva ley, que será «la cuota pagada por las sociedades sometidas al régimen de transparencia fiscal». Dicho concepto ha sido incluido en los artículos 53 (imputación de conceptos de las sociedades transparentes a los socios residentes) y 100 (devolución de oficio) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por la Disposición Final 4.^ª de la Ley del Impuesto de Sociedades, si bien lo precedente hubiera sido incorporarlo también al artículo 98 de aquella ley, relativo a las «retenciones y otros pagos a cuenta». Consideramos que se trata de partidas de distinta naturaleza: la cuota satisfecha por las sociedades transparentes obedece al pago de un tributo realizado por el sujeto pasivo del mismo, mientras que en los otros casos no hay pago de ningún tributo, puesto que cuando se abonan todavía no se ha producido el hecho imponible, y el ingreso se realiza por el retenedor o por el hipotético sujeto pasivo.

Todos estos pagos a cuenta generarán un derecho a la devolución en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cuando su importe supere el de la cuota líquida (art. 100 de la L.I.R.P.F.) y en el Impuesto sobre Sociedades cuando exceda de la cuota íntegra menos las deducciones de los arts. 28 a 37 de la Ley del Impuesto de Sociedades (art. 39 de la L.I.S.).

des o del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas —en este último impuesto deben ser además empresarios o profesionales—. En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas este procedimiento se inició a partir del desarrollo del artículo 37 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, por el Real Decreto 2879/1978, de 1 de diciembre, de donde, tras diversas modificaciones, pasó al artículo 98.3 de la vigente Ley 18/1991, de 6 de junio, siendo reglamentado por el Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre (22). Estos ingresos constituyen obligaciones devengadas antes de la realización del hecho imponible, con excepción del último pago fraccionado por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cuyo devengo coincide con el de la obligación tributaria principal o aquellos otros supuestos en que el devengo del impuesto se solape con el del pago fraccionado (p. ej., si se interrumpe el período impositivo). Así, en el Impuesto sobre Sociedades se produciría tal concurrencia si el ejercicio social terminase el último día de marzo, septiembre o noviembre, puesto que hay que realizar tres pagos fraccionados sobre la base de la cuota íntegra del último período impositivo cuyo plazo reglamentario de declaración estuviese vencido en esas fechas o, alternativamente, sobre la parte de la base imponible correspondiente a los días transcurridos desde el inicio del período impositivo hasta los días señalados (según el art. 38 de la L.I.S. hay que realizar un pago fraccionado en los primeros veinte días naturales de abril, octubre y diciembre); mientras que en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas los empresarios y profesionales han de efectuar cuatro pagos fraccionados por el período que va desde el 1.º de enero hasta el último día de marzo, junio, septiembre y diciembre (efectuando un pago fraccionado en los veinte primeros días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero, art. 63 del R.I.R.P.F.).

— Las «cantidades retenidas o que se hubieran debido retener» (23) constituyen la figura típica de ingresos previos. Comenzó su aplica-

(22) Realmente, el artículo 37 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 1978 no preveía el sistema de pagos fraccionados, entendidos como obligaciones a cuenta, al establecer, simplemente, la posibilidad de *periodificar y fraccionar* el pago del impuesto. Cfr. SOLER ROCH, M. T., «Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *R.E.D.F.*, núm. 25, 1980, pág. 25.

(23) Esta nomenclatura proviene de la Ley 10/1985, que introdujo en el tipo infractor del artículo 79.a) de la Ley General Tributaria la omisión de las cantidades «retenidas o que

ción (en la forma en que se conocen actualmente) con la citada Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 1978 (arts. 10 y 36) y la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre sociedades (art. 32), posteriormente desarrolladas, conteniéndose la actual regulación en las Leyes 18/1991 (art. 98) y 43/1995 (art. 146), con la normativa reglamentaria de rigor (24). Consisten en deducciones pecuniarias *realizadas o no* —según señala la ley— por un tercero, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades, con carácter anterior al devengo del impuesto, salvo para las retenciones realizadas el último día del período impositivo o en que concurren las circunstancias referidas en el párrafo anterior. También hay un supuesto legal en que la retención se practica en el momento del devengo del impuesto, que se produce en la adquisición de inmuebles a sujetos pasivos no residentes sin mediación de establecimiento permanente [art. 19.1.b) de la L.I.R.P.F. y 57.2 de la L.I.S.]. Con carácter general la retención se practica en el momento de abonar la renta, si bien la declaración de las cantidades retenidas se debe presentar en los primeros veinte días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero (arts. 59.1 del R.I.R.P.F. y 64.1 del R.I.S.). Resta añadir que en el caso de que, ante la imposibilidad de demostrar el importe íntegro de la renta, opere la presunción *iuris tantum* de rentas establecida por el artículo 98.Dos de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

se hubieren debido retener». Ambos supuestos no deberían equipararse en el ámbito sancionador, como afirma certeramente PÉREZ ROYO, al constituir el primero una apropiación de cantidades retenidas y el segundo un incumplimiento del deber de retener. Véase PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, I.E.F., Madrid, 1986, pág. 325.

(24) En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas hemos de remitirnos a su Reglamento, artículos 41 y ss.

En el Impuesto sobre Sociedades, el artículo 146.2 de la Ley del Impuesto de Sociedades dispone que «el sujeto obligado a retener deberá presentar en los plazos, forma y lugares que se establezcan reglamentariamente, declaración de las cantidades retenidas...». En los quince meses que tardó en aprobarse el Reglamento desde la publicación de la ley, siguiendo la Disposición Derogatoria única, apartado 3 de la Ley, eran de aplicación las disposiciones vigentes a la entrada en vigor de la misma «relativas a la obligación de retener, en relación a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades». Así, la Resolución de la D.G.T. de 8-3-1996, que excluye de la obligación de retener los ingresos derivados de la actividad habitual de entidades sometidas al Impuesto sobre Sociedades por obligación personal de contribuir, mencionaba concretamente el R.I.S., aprobado por Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, y el R.I.R.P.F., aprobado por Real Decreto 1841/1990, de 30 de diciembre. Cfr. Aranzadi Fiscal, consulta D.G.T., núm. 215. Tras la aprobación del Reglamento de la vigente Ley por Real Decreto de 11 de abril de 1997 se contiene en los artículos 56 y ss.

sicas y 17.3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (25), consideramos que la deuda tributaria estará compuesta por las retenciones que se hubieran debido practicar sobre la renta satisfecha, y no por la retención elevada al íntegro, al no tener como referente, en este caso, la capacidad económica efectivamente producida.

- En fin, la expresión «ingresos a cuenta», se refiere a los ingresos practicados por un tercero, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o en el Impuesto sobre Sociedades, sobre retribuciones en especie, rendimientos presuntos y de operaciones vinculadas, así como rendimientos explícitos del capital mobiliario cuya frecuencia de liquidación sea superior a un año, en idénticas condiciones en cuanto al tiempo que las retenciones y cumpliendo la misma función. Su regulación legal nació con la Ley 14/1985, de 29 de mayo, de Activos Financieros, para los rendimientos del capital mobiliario, desarrollada por el Real Decreto 2027/1985, de 23 de octubre, y ampliada posteriormente su práctica a los rendimientos del trabajo por la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 1991 y al resto de rentas sometidas a retención por su Reglamento.

(25) Disponen estos preceptos en su último inciso, en la redacción dada por la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, que «cuando no pudiera probarse la contraprestación íntegra devengada, la Administración tributaria podrá computar como importe íntegro una cantidad que, una vez restada de ella la retención procedente, arroje la efectivamente percibida. En este caso se deducirá de la cuota, como retención a cuenta, la diferencia entre lo realmente percibido y el importe íntegro».

La anterior dicción de estos preceptos señalaba: «Las cantidades efectivamente satisfechas por los sujetos obligados a retener se entenderán percibidas en todo caso con la reducción del importe de la retención correspondiente, salvo que se trate de retribuciones legalmente establecidas». Ello fue entendido incorrectamente por el legislador como una presunción legal de rentas (art. 60 uno, párr. 2.º del R.I.R.P.F.) —cfr. FALCÓN Y TELLA, R., «Los pagos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *R.T.T.*, núm. 19, 1992, pág. 113— contraviniendo el principio de capacidad económica al gravar una renta ficticia, siendo así que se trataba de una presunción legal de retenciones, lo que ha quedado claro en la nueva redacción que establece separadamente una presunción *iuris tantum* de rentas y una presunción *iuris et de iure* de retenciones (salvo para las retribuciones legalmente establecidas satisfechas por el sector público), de modo que la autoliquidación o, en su caso, liquidación, se base en datos reales siempre que se pruebe la cuantía íntegra devengada, y que en ningún caso la Administración pueda quedar perjudicada ante la ausencia de práctica de la retención. Tampoco el retenedor debiera verse perjudicado por el pago de una retención no practicada, sin perjuicio de las sanciones en que hubiera incurrido, por lo que podría reclamar su importe al contribuyente en una relación extratributaria.

Para un análisis preciso de cualquier figura tributaria es fundamental, en la línea ya apuntada, encontrar un término que la defina con propiedad y descubra, o al menos no contradiga, sus cualidades intrínsecas. Múltiples han sido las expresiones adoptadas con mayor o menor énfasis por el legislador, la doctrina o la jurisprudencia para referirse a este conjunto de prestaciones.

En este sentido, dependiendo de la perspectiva de su análisis, podemos resaltar significantes que atienden al efecto de la obligación, como *pagos a cuenta* (26) o *ingresos a cuenta* (27), al momento en que ésta se produce, con expresiones tales como *impuestos anticipados* (28), *ingresos anticipa-*

(26) Como ya se ha dicho, éste es el término acuñado por la normativa vigente (arts. 40 del R.I.R.P.F. y 38 de la Ley del Impuesto de Sociedades), siendo igualmente —y probablemente por ese motivo— el de mayor aceptación por la jurisprudencia (véanse las Ss.T.S. 22-2-89, F.J. 3.º, 12-11-93, F.J. 3.º y 16-6-95, F.J. 3.º).

En la doctrina puede consultarse FALCÓN TELLA, R., «Los pagos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *R.T.T.*, núm. 19, 1992, pág. 99. Según este autor se trata de «pagos definitivos de una obligación a cuenta», produciéndose el pago «en cumplimiento de una obligación tributaria distinta de la principal y a cuenta de esta última». En este sentido, MORIÉS JIMÉNEZ se decanta por hablar de «pago de la obligación a cuenta» o de «ingreso a cuenta de una obligación principal que aún no ha nacido», pero sin atribuirle en este último caso carácter de pago. Véase MORIÉS JIMÉNEZ, M. T., *La retención a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Marcial Pons, Madrid, 1996, pág. 139.

También FERREIRO utiliza el término «pagos a cuenta», en su *Curso de Derecho financiero español*, 18.ª ed., Marcial Pons, Madrid, 1996, págs. 333 y 353, si bien calificándolo de *anticipado* cuando señala que «la obligación de pago anticipado debe distinguirse claramente de la obligación tributaria principal, es decir, de la obligación de pagar el tributo ya devengado» (pág. 355). La expresión *pago anticipado* aparece ya en su famoso artículo: «La figura del sustituto en las nuevas Leyes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre Sociedades», en *C.T.*, núm. 28, pág. 67.

(27) Cfr. ESEVERRI, E., «El ingreso a cuenta del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas», *R.E.D.F.*, núm. 20, 1978, págs. 733 y ss. Analiza este autor el pago a cuenta del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas instituido por el artículo 47 de la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal.

La acepción «ingresos a cuenta» es, igualmente, recogida por CASADO OLLERO, G., que también utiliza los términos «detracciones anticipadas» o «percepciones anticipadas», en su magnífico estudio: *De la imposición de producto...*, *ob. cit.*, pág. 67.

(28) RODRIGUEZ SAINZ, A., «El Impuesto sobre la Renta anticipado y su nueva regulación», *C.T.*, núm. 35, 1981, págs. 145 y ss. Distingue este autor el Impuesto sobre la Renta del Impuesto sobre la Renta Anticipado, como dos impuestos diferentes en el hecho imponible, en las bases, en los tipos y en su regulación en general (pág. 157). Concluye que tal Impuesto anticipado no es «un impuesto sobre la renta al recaer sobre unos réditos y apenas poder tenerse en cuenta más que algunas condiciones personales», sino otro impuesto más (pág. 158).

dos (29) o *anticipos tributarios* (30), o, en fin, al vínculo jurídico creado, como sucede con los calificativos *relaciones a cuenta* (31) u *obligaciones tributarias a cuenta* (32).

Estas locuciones, y fundamentalmente las tres primeras, tienen como ventaja frente a otras que cabría utilizar su mayor asentamiento en el acervo jurídico-tributario. Sin embargo, frente a esta utilidad surge un inconveniente mayor: su inadecuación a la realidad jurídica que estamos tratando.

Así, se ha criticado la denominación de «pagos», entendida como *solutio* de la obligación tributaria, por constituir el pago un modo de extinción de las obligaciones, y en estos supuestos —con independencia de la tesis, constitutiva o declarativa, que se adopte en relación al acto de liquida-

(29) LEJEUNE VALCARCEL, E., *La anticipación de ingresos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Edersa, Madrid, 1983, pág. 196. No obstante, señala este autor que jurídicamente sería más correcto hablar de «ingresos tributarios con carácter provisional» por tener un presupuesto de hecho autónomo y tratarse de una «obligación o deber que no aparecen referidos a ninguna obligación posterior». Por ello, adopta esta calificación no porque el ingreso sea anterior al nacimiento de una obligación tributaria, puesto que ésta —arguye— no nacerá por la parte del ingreso anticipado, sino por razones didácticas (lo pone como interrogación) fundamentadas en la utilización habitual de esta terminología y en que son «ingresos producidos con anterioridad al momento en que resultan definitivamente debidos», por lo que serán anticipados «en relación a ese momento» (págs. 195-196).

PALAO considera la expresión «ingresos anticipados» más acertada que la de «pagos a cuenta». Cfr. «El ingreso a cuenta por un tercero», *E.F.*, núm. 121, 1993, pág. 7. Así los denomina también ROSEMBUJ, T., *Elementos de Derecho tributario*, P.P.U., Barcelona, 1989, pág. 125. Igualmente, CARRERA RAYA, F. J., *Manual de Derecho financiero*, vol. II, Tecnos, Madrid, 1994, pág. 85; ALGUACIL MARÍ, P., *La retención a cuenta en el Ordenamiento tributario español*, Aranzadi, Pamplona, 1995, pág. 27; MARTÍN QUERALT, J., et al., *Curso de Derecho financiero y tributario*, Tecnos, 7.ª ed., Madrid, 1996, p. 315; PÉREZ ROYO, F., *Derecho financiero y tributario, Parte general*, 6.ª ed., Civitas, Madrid, 1996, pág. 184.

(30) PONT I CLEMENTE, J.F.: *El pago fraccionado de los tributos*, I.E.F.-M.P., Madrid, 1993, págs. 54 a 73.

(31) El profesor ROZAS indica que «tal vez la etiqueta más completa y precisa sería relaciones a cuenta», si bien añade que ello podría complicar aún más el ya de por sí embarrullado discurso nominalista, decantándose por el empleo de las expresiones «obligaciones a cuenta» y, esporádicamente, «prestaciones a cuenta». Ver ROZAS VALDES, J. A., «Ficción de retenciones y elevación al íntegro», *E.F.*, núms. 149-150, 1995, págs. 12 y 13.

(32) SOLER ROCH, M. T., *Notas sobre la configuración...*, *ob. cit.*, pág. 17. Distingue esta autora, dentro de las obligaciones, la obligación tributaria principal, las *obligaciones tributarias a cuenta*, las obligaciones accesorias, las obligaciones extratributarias y las obligaciones de devolución. También puede verse en su manual, en colaboración con BAYONA DE PEROGORDO, J. J., *Compendio de Derecho financiero*, Compás, Alicante, 1991, pág. 270, y en el de PÉREZ DE AYALA PELAYO, C., *Temas de Derecho financiero*, 2.ª ed., Servicio de Publicaciones de la Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1990, pág. 505.

ción— la obligación tributaria no llega a nacer (33). Hay que pensar que, tratándose de exacciones que operan en impuestos sobre la renta neta (I.R.P.F. o I.S.) no es posible la realización parcial del hecho imponible, ya que, hasta que no finalice el período impositivo, no podremos saber si el saldo final es positivo y se ha realizado, en consecuencia, el hecho imponible (34).

En parte por lo mismo no se les puede calificar como pagos «anticipados»: primero, porque ello requiere la existencia de una obligación cuya eficacia solvente ha de producirse en el futuro, lo cual no ocurre al tratarse de una prestación incierta no sólo en el *quantum* sino también en el *an* (podría no llegar a existir); segundo, por no concurrir aquí una nota característica en los anticipos cual es la de su voluntariedad, ya que los ingresos previos están previstos legalmente en determinadas fechas; tercero, puesto que el pago previo impediría el nacimiento de la obligación tributaria por la parte satisfecha, y precisamente los partidarios de su consideración como pago de la obligación tributaria sostienen su nacimiento posterior por la cuantía total; y cuarto, como razón fundamental que impide

(33) Recuerda CASADO cómo «en sentido técnico, no puede procederse al pago de una obligación inexistente». Cfr. CASADO OLLERO, G., *De la imposición...*, *ob. cit.*, pág. 69.

Argumenta LEJEUNE que para hablar de pago no es necesaria la inequívoca existencia de una obligación, pero sí que en el momento en que éste se realiza «pueda afirmarse, al menos, la existencia probable y presunta de la obligación que se trata de cumplir», lo que no sucede con los ingresos previos en los que la obligación nacerá, si se llega a producir, en un momento posterior. LEJEUNE VALCÁRCEL, E., *La anticipación...*, *ob. cit.*, pág. 134.

(34) Como con inigualable maestría escribiera SAINZ DE BUJANDA, «el período impositivo es un elemento constitutivo de aquellos hechos imposables duraderos respecto a los cuales la ley no quiera establecer tan sólo la aparición de una deuda impositiva, sino el nacimiento de una pluralidad de obligaciones tributarias escalonadas en el tiempo», como sucede en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades. Ver SAINZ DE BUJANDA, F., *Notas de Derecho financiero*, *ob. cit.*, tomo I, vol. 2.º, 1976, pág. 429 (también se encuentra en *Hacienda y Derecho*, IV, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1966, pág. 378).

En contra, puede verse FERREIRO cuando afirma que «el hecho imponible no se realiza en un instante, en este caso el 31 de diciembre de cada año: se realiza durante todo el año. El hecho imponible no es tenido en cuenta por el legislador sólo estáticamente, fotográficamente, en el momento en el que se realiza en su totalidad. Puede ser tenido en cuenta dinámicamente, cinematográficamente, mientras se está realizando». Cfr. FERREIRO LAPATZA, J. J., *La figura del sustituto...*, *ob. cit.*, pág. 67.

En nuestra opinión ha de producirse la doble vertiente de ingreso y gasto para determinar la *efectiva realización* del hecho imponible, de modo que pese a obtenerse ingresos durante el ejercicio al final puede no realizarse el hecho imponible. En suma, el factor tiempo se transmuta en elemento consustancial al aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible (la percepción de renta) en los impuestos sobre la renta (o el patrimonio) neta.

considerarlos pagos anticipados, porque la obligación a cuya extinción están destinados ya ha nacido (35).

Enlazando con el último inciso, se infiere que únicamente podríamos considerarlos ingreso *solvendi causa*, en el sentido de pagos definitivos de las obligaciones tributarias a cuenta de las que traen causa (36), pero se mantendría el problema de calificar como «a cuenta», y, por tanto, deducible de la futura obligación tributaria, una prestación sin saber si va o no a surgir la mencionada obligación. El término «a cuenta» requiere la existencia cierta de una obligación, aunque se desconozca su cuantía, a cuya cuenta se ingrese, no bastando la mera probabilidad de que tal obligación surja.

Por todo ello, HINOJOSA TORRALVO (37) califica este elenco de prestaciones como «ingresos previos». Ingresos porque se aportan unas cantidades tendentes a la satisfacción de las obligaciones de las que traen causa (no en concepto de pago de la obligación tributaria principal), y previos, puesto que estas obligaciones nacen con anterioridad al devengo del respectivo impuesto (o al tiempo si coinciden con el momento de finalización del período impositivo, según se señaló). No se trata de ingresos anteriores al nacimiento de una obligación, que podría no nacer, sino previos a una fecha fijada en la ley para el devengo del Impuesto. También podrían denominarse ingresos deducibles, por el derecho del contribuyente a su deducibilidad de la cuota en la autoliquidación.

Somos conscientes de la dificultad que comporta hallar una nueva expresión que defina una figura creada por el derecho. También hay que considerar que la función básica del lenguaje es permitir la comunicación en base a un convencionalismo, de modo que la incorrección de un término puede ceder frente a su mayor facilidad de comprensión, aparte de que una acepción demasiado genérica plantea el problema de su delimitación con otras figuras que podrían integrarse en ella. Esto es lo que pensamos que puede ocurrir con las expresiones apuntadas —ingresos previos o deducibles— puesto que en los impuestos sobre la renta existen otras partidas que se ingresan con anterioridad al devengo del impuesto (impuestos pagados en el extranjero, cuotas satisfechas por las sociedades transparentes e, incluso —aunque indirectamente—, las deducciones no aplica-

(35) Sobre este tema en la teoría general, consúltese Díez-PICAZO Y PONCE DE LEÓN, L., «El pago anticipado», *Revista de Derecho Mercantil*, núm. 73, 1959. Define este autor el pago anticipado como el «cumplimiento realizado en un momento temporal anterior al señalado para ello en el acto de constitución de la relación obligatoria» (pág. 37).

(36) Véase *ut supra*, nota 17.

(37) Cf. HINOJOSA TORRALVO, J. J.: *Los créditos de impuesto en el sistema tributario español*, Cedece, Barcelona, 1995, pág. 50.

bles por insuficiencia de cuota), pero, en último extremo, cabría decir lo mismo de los otros términos.

Atendiendo a lo hasta aquí razonado, consideramos oportuno denominar a estos mecanismos *obligaciones tributarias a cuenta* en orden a la claridad en la exposición, teniendo siempre presente su carácter de «a cuenta» de una obligación futura e incierta (38). En la normativa vigente se ha extendido la denominación de pagos a cuenta para referirse a este conjunto de prestaciones (art. 40 del R.I.R.P.F. y, más recientemente, los artículos 39 y 55 de la L.I.S.), pero todavía se producen confusiones, como, por ejemplo, en el artículo 58.1 de la Ley General Tributaria, que se refiere indistintamente a los «pagos a cuenta o fraccionados», el artículo 100.2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que alude con ella a los pagos fraccionados e ingresos a cuenta por retribuciones en especie, excluyendo las retenciones, o el artículo 44.2 del R.I.R.P.F. que los identifica con los ingresos a cuenta por retribuciones en especie, por lo que preferimos descartar su utilización. Eventualmente los designaremos *ingresos previos*, habida cuenta de la mayor asepsia de esta nomenclatura y de la anticipación en el tiempo de estas prestaciones a la fecha de devengo del impuesto.

De otra parte, por la razón apuntada, mantendremos el nombre con el que la normativa reguladora de los impuestos sobre la renta se refiere a cada uno de los pagos a cuenta: *retenciones*, *ingresos a cuenta* y *pagos fraccionados*. Ciertamente podríamos denominarlas «obligación de retener e ingresar» (39), «obligación de ingreso anticipado con ocasión de una retribución en especie» y «obligación de ingreso anticipado realizada por el sujeto pasivo del tributo», pero con ello colaboraríamos en la ceremonia de la confusión, aparte de que los términos utilizados por el legislador son (salvo el de ingresos a cuenta) lo suficientemente expresivos de las categorías a las que aluden. Por otro lado, para obviar posibles confusiones, evitaremos usar la expresión «ingresos a cuenta» para referirnos al conjunto de ingresos previos, reservando este apelativo a los ingresos que ha de efectuar el pagador de retribuciones en especie.

(38) Y ello pese a la extensión y consolidación de la acepción «ingresos anticipados» en una parte importante de la doctrina, en aras a evitar la confusión con el concepto de pagos anticipados y porque con ello podría entenderse que el ingreso se anticipa al momento querido por el legislador.

(39) Desde la vertiente del sujeto, afirma FERREIRO que el término retenedor «es de difícil encaje en el lenguaje castellano normal» al no recoger la compleja actividad de dicha figura, que no se limita a retener sino que, además, ingresa. Cfr. FERREIRO LAPATZA, J. J., «Los sujetos pasivos de la obligación tributaria», *R.E.D.F.*, núm. 72, 1991, pág. 470.

En consecuencia a todos estos mecanismos de anticipación de ingresos los denominaremos obligaciones a cuenta o ingresos previos, y a los que debe realizar el retenedor, el obligado a ingresar a cuenta o el sujeto pasivo del Impuesto sobre la Renta o sobre Sociedades, los llamaremos retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados, respectivamente.

Dichas contribuciones constituyen ingresos de naturaleza tributaria, al tratarse de sumas entregadas a título de tributo por responder «al interés en la satisfacción del crédito tributario» (40), carácter contributivo, aunque en menor medida que la obligación tributaria principal (41), y provi-

(40) Cfr. SOLER ROCH, M., *Notas sobre la configuración...*, *ob. cit.*, pág. 17.

ALGUACIL MARI, analizando la naturaleza jurídica de la relación planteada entre los sujetos intervinientes en la retención, tras sostener la necesidad de aislar la relación civil subyacente en estos supuestos de «una relación específica surgida entre ambos sujetos por razón de la retención», afirma que «tanto sus fines como su régimen jurídico, que atiende a éstos, desmienten una pretendida naturaleza jurídico-privada». Ver *La retención a cuenta...*, *ob. cit.*, págs. 377 y 378.

(41) Obviamente, la capacidad económica constituye la medida de la prestación de impuesto (cfr. MARTÍN DELGADO, J. M., «Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución Española», *H.P.E.*, núm. 60, pág. 63) por lo que, no habiéndose realizado el hecho imponible ni existiendo impuesto alguno, podría pensarse que no es exigible este principio. Sin embargo, estos ingresos suponen una contribución de los ciudadanos a los gastos públicos, aparte de que debe haber una consonancia entre el volumen de los mismos y el importe que finalmente resultará a pagar en la autoliquidación, como se ha puesto de manifiesto en las últimas modificaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades. Así, la normativa de estos impuestos toma como base para la determinación de los pagos fraccionados magnitudes —salvo excepciones— equiparables a la base imponible, al calcularse sobre una parte de la misma generada en el ejercicio (arts. 62 del R.I.R.P.F. y 38 de la L.I.S.). En cuanto a las retenciones e ingresos a cuenta (que se calculan sobre el importe íntegro), toman como parámetro la renta satisfecha, que constituye un índice de capacidad económica, en los rendimientos del trabajo disminuye su tipo conforme aumenta el número de hijos, y son deducibles de los pagos fraccionados, con lo que se consigue la mencionada adecuación. Ello supone la *necesidad de que exista una conexión entre el hecho imponible y el presupuesto de las obligaciones a cuenta*.

En esta línea se manifiesta DE MITA, siguiendo la orientación de la doctrina y la jurisprudencia constitucional en Italia, postulando que «la anticipación, cuando no resulta arbitraria, sino justificada por alguna relación de probabilidad con el presupuesto económico revelador de capacidad contributiva (y sobre todo cuando no es debida por el cese o disminución de la fuente productiva) no parece inconstitucional». Cfr. DE MITA, E., *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Giuffrè, Milán, 1995, pág. 233. Hay que apuntar, no obstante, la contradicción que supone la regulación de los pagos fraccionados por la L.P.G.E. para 1997 (Ley 12/1996, de 30 de diciembre), cuyo artículo 58 prescribe que los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones supere los mil millones de pesetas durante los últimos doce meses *obligatoriamente* habrán de calcular el pago fraccionado por la modalidad prevista en el apartado 3 del artículo 38 de la Ley 43/1995, esto es, *sobre la base correspondiente a los tres, nueve u once primeros meses del año, sin opción a calcularlo en función de la cuota del último ejercicio, y sin posibilidad, en consecuencia, de deducirse las bonificaciones y deducciones aplicables a la otra modalidad*.

sional (aunque definitivas respecto a la propia obligación previa que tratan de satisfacer) (42), puesto que se efectúan por el eventual contribuyente (43) o por un tercero (44) con carácter previo a la Hacienda, en un momento anterior a la completa realización del hecho imponible.

(42) Convenimos con ALGUACIL MARÍ en que son ingresos provisionales «... en relación con la adquisición de sumas por la Hacienda Pública respecto del retenido», y que «su definitiva adquisición supondrá, sencillamente, que la Administración no se verá sometida a la posibilidad de estar sujeta a un derecho de crédito, y no a que adquiera definitivamente las sumas, puesto que ya las adquirió en su día». Cfr. *La retención a cuenta...*, ob. cit., págs. 129 y 529. Y entendemos que su postura de que «... la retención a cuenta determina una prestación provisional, pero no un ingreso provisional» (pág. 530) supone la definitividad de las obligaciones a cuenta frente a la provisionalidad de las prestaciones realizadas.

HINOJOSA TORRALVO, por el contrario, postula su carácter definitivo partiendo de «la autonomía del ingreso previo respecto de la obligación tributaria y respecto del hecho imponible del tributo en que se sustancia». En *Los créditos de impuesto...*, ob. cit., pág. 59.

(43) Utilizamos el término eventual, puesto que el deudor del ingreso a cuenta es el mismo que el de la obligación tributaria principal, y si ésta no nace, tampoco existiría el sujeto pasivo. En contra de esta tesis se pronuncia CORTÉS DOMÍNGUEZ al entender que «la realización del hecho imponible en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas comienza el 1 de enero y concluye el 31 de diciembre, de modo que desde que se comienza a percibir rentas en el mes de enero se está realizando el hecho imponible que va a abarcar todas las rentas que se perciban hasta el 31 de diciembre», concluyendo que el contribuyente sujeto pasivo existe aunque no haya tenido lugar el devengo. CORTÉS DOMÍNGUEZ, M., *Ordenamiento tributario...*, ob. cit., pág. 421.

Hay quien considera sujetos pasivos a los retenedores, siguiendo una subjetividad pasiva formal, por realizar un presupuesto de hecho de responsabilidad. Así, los profesores CAÑAL GARCÍA, F., y PISTONE, P., distinguen tres grupos específicos dentro de la categoría de responsabilidad: la sustitución, *la retención* y la responsabilidad en sentido estricto, y encuadran al sujeto que realiza un presupuesto de hecho de responsabilidad entre los sujetos pasivos, junto al que realiza en presupuesto de hecho del impuesto (contribuyente). Cfr. «Sujeción pasiva y responsables tributarios», en las actas de las *XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho tributario*, celebradas en Cartagena, Colombia, 1995, por el Instituto Latinoamericano de Derecho tributario, págs. 425 y 429. Según esta teoría cabe deducir que también el que ingresa el pago fraccionado sería sujeto pasivo.

MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S., distingue entre sujetos pasivos en sentido estricto (contribuyente y sustituto) y responsables, como sujetos pasivos de obligaciones tributarias diferentes. Cfr. *Los responsables tributarios*, I.E.F., Marcial Pons, Madrid, 1994, pág. 31.

La ley señala que el pago fraccionado se satisface por el sujeto pasivo (art. 98.3 de la L.I.R.P.F. y 38.1 de la L.I.S.). En este sentido, la contestación de la D.G.T. de 17-3-1992 señaló que «mientras una entidad tenga el carácter de sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades está obligada a efectuar el pago a cuenta», con independencia de que haya cesado en la actividad. E.F., núm. 119, 1993, pág. 68. En contra, la Sentencia del Tribunal Supremo de Justicia de Murcia de 21-6-1995 (se trataba del pago a cuenta del primer trimestre de 1992 —20 por 100 de la cuota del último ejercicio cerrado— por una sociedad que había cesado en el ejercicio de su actividad presentando su baja en la licencia fiscal el 31 de diciembre de 1991) sostiene que no procede el pago a cuenta del Impuesto sobre Sociedades tras el cese, concluyendo que «un pago anticipado de una deuda tributaria inexistente... originaría un evidente perjuicio para el contribuyente... y un enriquecimiento injusto para la Administración». E.F., núm. 155, 1996, pág. 129. En nuestra opinión, lo más coherente es

4. CONSECUENCIAS DE LA INCLUSION DE LAS OBLIGACIONES A CUENTA COMO ELEMENTO ESTRUCTURAL DE LA DEUDA TRIBUTARIA (I): REFORZAMIENTO DE SU FUNDAMENTACION LEGAL

Los efectos de la consideración de los ingresos previos como parte fundamental de la deuda tributaria discurren por una doble vertiente: formal y material.

Desde una perspectiva formal supone un reforzamiento de la fundamentación legal y del principio de reserva de ley en la regulación de unos ingresos que, como ha apuntado FALCÓN, han de someterse al imperio de la ley por constituir «prestaciones materiales de carácter público» (45). La propia Exposición de Motivos de la Ley fija como uno de sus objetivos «la necesidad de dotar de rango legal adecuado a determinados preceptos de una norma clave en el funcionamiento del Ordenamiento tributario», aunque después no hace referencia a la modificación del artículo 58, puesto que esa *necesidad* se debe fundamentalmente a los problemas de inconstitucionalidad que han ido planteándose con los sucesivos retoques de la Ley General Tributaria por la Ley de Presupuestos (46).

considerar tanto el elemento subjetivo del hecho imponible como el elemento material, de forma que no se puede exigir un pago fraccionado si no se da la doble condición de sujeto pasivo y perceptor de renta en el ejercicio a que se refiera dicho pago. En todo caso, este problema no se producirá con la actual normativa, pues, tras un azaroso *iter* legislativo, tanto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como en el Impuesto sobre Sociedades los pagos fraccionados pueden calcularse sobre renta obtenida en el ejercicio.

(44) Ese tercero será el retenedor o el obligado a realizar el ingreso a cuenta, según que la retribución sea dineraria o en especie. Algunos autores, sin embargo, consideran que los retenedores son sujetos pasivos en concepto de sustituto. Véanse por todos FERREIRO LAPATZA, J. J., *La figura del sustituto...*, *ob. cit.*, págs. 66-68, y ALONSO GONZÁLEZ, L. M., *Sustitutos y retenedores en el Ordenamiento tributario español*, I.E.F.-M.P., Madrid, 1992, págs. 17 a 32. Distingue este último autor tres especies de sujeto pasivo: contribuyente, sustituto y responsable. Incluye al retenedor dentro de la sustitución con retención —entendida como retención parcial— fundamentándose en el análisis de su régimen jurídico (pág. 299).

(45) Cfr. FALCÓN TELLA, R., «La ley como fuente del Ordenamiento tributario», en A.A.V.V., *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma* (homenaje a SAINZ DE BUJANDA), vol. I, I.E.F., Madrid, 1991, pág. 212.

(46) En la Exposición de Motivos de la Ley 25/1995 sólo se hace concreta mención a la necesidad de normación legal respecto a la función recaudatoria, añadiéndose más adelante que, «finalmente, se aprovecha esta ocasión para dotar de rango legal adecuado a todos los preceptos de la Ley General Tributaria que en los últimos tiempos han sido objeto de modificación por las sucesivas Leyes de Presupuestos Generales del Estado, todo ello de conformidad con la doctrina del Tribunal Constitucional».

Hay que recordar que hasta la entrada en vigor de la Ley 25/1995, el sustento legal de las *retenciones y pagos fraccionados* se hallaba en el artículo 98 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en los arts. 31 y 32 de la Ley del Impuesto de Sociedades, con sus correspondientes —y excesivas en nuestra opinión— remisiones reglamentarias, pero la habilitación legal para la regulación de los pagos fraccionados era bastante confusa incluso con la Ley de 1991 en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (47), aparte de que en el Impuesto sobre Sociedades se ha venido haciendo en las sucesivas Leyes de Presupuestos, contraviniendo las limitaciones constitucionales a este tipo de leyes, así como el principio de seguridad jurídica (48). Y en cuanto a la normación de los

(47) La Sentencia del Tribunal Supremo de Justicia de Valencia, de 8-6-1995, declara la inexistencia de cobertura legal para los pagos fraccionados de profesionales y empresarios hasta la Ley 18/1991. Se basa en que el artículo 37 de la Ley 44/1978 disponía que «el pago del impuesto se podrá periodificar y fraccionar en la forma que reglamentariamente se determine», y periodificar o fraccionar *el pago* —añade— «presupone el nacimiento de la obligación» por lo que ha de producirse *ex post* del devengo del impuesto». Concluye declarando la nulidad de los artículos 153, 154 y 155 del R.I.R.P.F., carentes de cobertura legal por establecer «un auténtico sistema de anticipo de ingresos». Puede consultarse en *Q.F.*, núm. 7, 1996, págs. 54 y 55.

El artículo 98 de la vigente Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no ha mejorado sustancialmente la anterior redacción, limitándose a añadir que quedan «... obligados, en su caso, los sujetos pasivos o aquellas personas o entidades a que se refiere el apartado I de este artículo (los obligados a retener) a autoliquidar e ingresar su importe». Pero se sigue refiriendo al «pago del impuesto» con lo que la crítica ha de mantenerse. En este sentido, BASALOCHE apunta «... la falta de cobertura legal —y racional— permanece: no se puede «fraccionar el pago del impuesto» mientras no se ha producido su devengo y mientras no se ha liquidado la deuda que por él resulta». Véase *Impuestos*, núm. 10, 1996, pág. 50.

(48) Del artículo 134 de la C.E. se infiere que, pese a ser ley material, la Ley de Presupuestos es una ley singular por su contenido (estados de autorización de gastos y previsión de ingresos junto a materias que guarden relación directa con las previsiones de ingresos y las habilitaciones de gastos de los Presupuestos o con los criterios de política económica general, conforme a las Ss.T.C. 27/81, de 20-7; 63/86, de 21-5; 65/87, de 21-5; 76/92, de 14-5, y 195/94, de 28-6), su carácter anual y las especialidades en su tramitación parlamentaria (reserva al Gobierno en su elaboración, brevedad en los plazos y limitaciones en la presentación de enmiendas). Por ello, prevé el último apartado de este artículo que únicamente puede modificar los tributos cuando una ley tributaria sustantiva así lo prevea (art. 134.6 de la C.E.).

De lo apuntado se deriva que la regulación de los pagos a cuenta del Impuesto sobre Sociedades por vía presupuestaria era inconstitucional por exceder del contenido de la Ley de Presupuestos al no tener relación directa con los gastos e ingresos o con los criterios de política económica ni ser «un complemento necesario para la... mejor y más eficaz ejecución del Presupuesto» (S.T.C. 76/92, F.J. 4.º), por su carácter permanente y no coyuntural, por suponer evidentes restricciones de las facultades del poder legislativo y, sobre todo, por la inexistencia de una previsión por ley sustantiva, ya que la Ley 61/1978 en su Disposición

ingresos a cuenta era cuestionable de manera clara su propia legalidad (salvo en los rendimientos del capital mobiliario, regulados por la Ley de Activos Financieros de 29 de mayo de 1985), puesto que la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sólo los contempla expresamente en el artículo 27.2 al referirse al «ingreso a cuenta que, *en su caso*, se establezca sobre las retribuciones en especie», pero no en el artículo 98 titulado «retenciones y otros pagos a cuenta» (donde la expresión pagos a cuenta equivaldría a pagos fraccionados), de modo que es el Reglamento el que recoge y regula lo que la ley prevé sólo como mera posibilidad (y ni siquiera eso en los rendimientos profesionales y en los premios) (49), pese a que en el párrafo II, párrafo 3.º de la Exposición de Motivos del Reglamento se sostenga que éste se limita a «la sistematización de los pagos a cuenta». La misma cuestión se planteaba en el artículo 32 de la anterior Ley del Impuesto de Sociedades cuya dicción —idéntica a la del citado artículo 98— reproducía la polémica, pero finalmente se ha solventado con la vigente Ley del Impuesto de Sociedades que los regula en su artículo 146 bajo la denominación «retenciones e ingresos a cuenta».

Adicional 2.º que autorizaba a la Ley de Presupuestos para modificar algunos aspectos del Impuesto sobre Sociedades, no incluía los pagos a cuenta (aparte de su dudosa fundamentación legal). Este último problema no se plantea en las leyes de presupuestos de las Comunidades Autónomas según sentenció en Tribunal Constitucional (S. 116/94, de 18-4, F.J. 5.º). A todo lo anterior hay que añadir los problemas de inseguridad jurídica por la fragmentada regulación de estas prestaciones. PONT I CLEMENTE menciona también la ruptura de la armonía del Ordenamiento jurídico (*El pago fraccionado...*, *ob. cit.*, pág. 106).

La nueva Ley del Impuesto de Sociedades, de 27 de diciembre de 1995, aparte de regularlos en su artículo 38, habilita a la Ley de Presupuestos en su Disposición Final 9.º para que modifique los aspectos procedimentales y de gestión del Impuesto sobre Sociedades.

(49) GIMÉNEZ-REYNA, E.; ZURDO, I., y ZURDO, J., «Los rendimientos del trabajo en el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *Impuestos*, núm. 6, 1992, pág. 18.

Señalan estos autores que el artículo 98 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sólo los prevé en su título, siendo el Reglamento el que regula su establecimiento y régimen —en el Capítulo II del Título VI, relativo a la gestión del impuesto, lo que supone una auténtica regulación *ex novo*—, pero cabría incluso pensar que ni siquiera su título los contiene, pues la referencia a «otros pagos a cuenta» podría entenderse referida, únicamente, a los pagos fraccionados que se inducen —también aquí hay que tener imaginación— del apartado 3 cuando dispone: «El pago del impuesto se podrá periodificar y fraccionar...» De este modo, la expresión «retenciones y otros pagos a cuenta» sería equivalente a «retenciones y pagos fraccionados». Se hace preciso, por ello, completarlo con el concepto reglamentario de los pagos a cuenta, comprensivo de retenciones, pagos fraccionados e ingresos a cuenta por retribuciones en especie (art. 40 del R.I.R.P.F.). Contrariamente, la Exposición de Motivos del R.I.R.P.F. sostiene que éste se limita a «la sistematización de los pagos a cuenta» (párrafo 2.º, 3.º párrafo).

La novedad de la Ley 25/1995 radica en que, al recogerse claramente estas prestaciones en una disposición legal e integrarse en la deuda tributaria, de un lado, se desvanecen las dudas sobre su fundamentación formal en la normativa general reguladora de los tributos, y de otro, además de acudir al artículo 31.3 de la C.E. en defensa de la reserva de ley para su normación, habrá que tener presente el artículo 10.a) de la Ley General Tributaria cuando dispone que se regulará, en todo caso, por ley la determinación de todos los «elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria». De esta forma, aunque sólo sea por el principio de preferencia de ley (50) y salvo que una ley posterior disponga otra cosa, ninguna norma reglamentaria podrá recoger los aspectos esenciales de este tipo de prestaciones, debiendo ser las leyes de los correspondientes tributos las que, en su caso, los establezcan y regulen. En consecuencia, la traslación a la ley ordenadora del sistema tributario (art. 1 de la L.G.T.) del mandato constitucional ha de provocar un giro radical en la legislación futura, como ya se ha demostrado en el Impuesto sobre Sociedades con la Ley 43/1995, de modo que no se vuelvan a producir quiebras en el principio de reserva de ley (51). Recuérdese que la vigente Ley del Impuesto de Sociedades regula en su artículo 38 tanto la creación como el procedimiento de cuantificación e ingreso de los pagos fraccionados, y en el artículo 146 la obligación de retener y efectuar ingresos a cuenta. No obstante, este último precepto hace una remisión reglamentaria en cuanto a los plazos, forma, lugares y, lo que es más preocupante, *cuantía y casos*, en que han de llevarse a cabo estas prestaciones. Ello supone, a nuestro juicio, una deslegalización de una materia (retenciones e ingresos a cuenta) que debería estar presidida por la reserva de ley en sus aspectos sustan-

(50) Para PÉREZ ROYO «la efectividad del artículo 10 de la Ley General Tributaria se reduce a la de la llamada *preferencia de ley* como límite al ejercicio de la potestad reglamentaria», por el señalamiento en una ley ordinaria de materias reservadas a la ley. PÉREZ ROYO, F., *Derecho financiero y tributario. Parte general*, Civitas, 5.ª ed., Madrid, 1995, pág. 59. Ver también la Sentencia del Tribunal Supremo de 19-9-1986, donde se afirma que es la Constitución, por su propia naturaleza, la que puede establecer el principio de reserva de ley, y la de 16-10-95, que remitiéndose a la Sentencia del Tribunal Constitucional 6/1983 centra la cuestión en los artículos 31.3 y 133 de la C.E.

En todo caso pensamos que, si no jerárquicamente, si existirá para el futuro legislador una cierta vinculación moral de los distintos tributos con la Ley General Tributaria por su carácter de regulación general del sistema tributario comprensiva de los principios generales que lo inspiran.

(51) En esta orientación se ha suprimido el apartado 3 del artículo 58 de la Ley General Tributaria que preveía la posibilidad de fijar reglamentariamente el recargo por aplazamiento o prórroga y el recargo de apremio.

ciales. También en los pagos fraccionados se ha producido un exceso de la L.P.G.E. para 1997 al imponer a las entidades cuyo volumen haya superado los mil millones de pesetas durante los últimos doce meses un único criterio en su fijación, puesto que el artículo 38.4 de la Ley del Impuesto de Sociedades sólo «habilita a las Leyes de Presupuestos a fijar el porcentaje del pago fraccionado, pero no a imponer a determinadas sociedades ninguna de las dos alternativas» ofrecidas en los números 2 y 3 de este precepto (52).

En este sentido, analizando la regulación de las prestaciones patrimoniales de carácter público (precios públicos) la Sentencia del Tribunal Constitucional 185/1995 señaló que «la imposición coactiva de la prestación patrimonial... es... el elemento determinante de la exigencia de reserva de ley...» y que «... la coactividad es la nota distintiva fundamental del concepto de prestación patrimonial de carácter público» (F.J. 3.º). Sentado, pues, que estos ingresos obligatorios constituyen prestaciones patrimoniales de carácter público y, por tanto, han de regularse con arreglo a la ley (art. 31.3 de la C.E.) resta saber qué elementos de los mismos han de establecerse legalmente. En la sentencia citada el Tribunal consideró contenido mínimo de la reserva de ley, a través de la *interpositio legislatoris*, el establecimiento de los supuestos concretos y la fijación y modificación de sus elementos esenciales, entre los que se encuentra la cuantía (F.J. 6.º) (53). Estas conclusiones plantean serias dudas sobre la constitucionalidad del sistema de retenciones e ingresos a cuenta por retribuciones en especie en el Impuesto sobre Sociedades y, con mayor motivo, de todo el sistema de ingresos previos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

(52) Cfr. FALCÓN Y TELLA, R., «Impuesto sobre Sociedades», en *Medidas fiscales para 1997*, VV.AA., Civitas, Madrid, 1997, pág. 184.

(53) Afirma la sentencia que en los precios públicos «... la multiplicidad de figuras que pueden incluirse en este concepto, así como la necesidad de tomar en consideración factores técnicos, pueden justificar que la ley encomiende a normas reglamentarias la regulación o fijación de su cuantía, conforme a los criterios o límites señalados en la propia ley...». Pero en las retenciones e ingresos a cuenta no concurren estas circunstancias, por lo que necesariamente la cuantía debería fijarse en la ley.

5. CONSECUENCIAS DE LA INCLUSION DE LAS OBLIGACIONES A CUENTA COMO ELEMENTO ESTRUCTURAL DE LA DEUDA TRIBUTARIA (II): EXIGIBILIDAD DE LAS OBLIGACIONES ACCESORIAS A LA DEUDA TRIBUTARIA

Desde un punto de vista material, la importancia de esta alteración normativa estriba en la posibilidad de exigir las prestaciones accesorias del artículo 58.2 de la Ley General Tributaria en caso de impago de las obligaciones tributarias a cuenta. Dichas prestaciones accesorias son los intereses de demora, los recargos por presentación voluntaria fuera de plazo, el recargo de apremio y las sanciones (se excluyen, obviamente, los recargos legalmente exigibles sobre las bases o las cuotas, dado que no se pueden establecer sobre los ingresos previos al no constituir éstos base ni cuota tributaria). Para apreciar mejor los efectos de dicha modificación es interesante recordar la regulación anterior a la Ley 25/1995 en torno a este punto, distinguiendo el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Impuesto sobre Sociedades.

En cuanto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la no consideración como deuda tributaria de los pagos fraccionados, retenciones e ingresos a cuenta impedía que se les aplicaran los intereses de demora [salvo que su omisión fuese constitutiva de infracción grave (54)], los recargos por presentación extemporánea y espontánea de autoliquidaciones (55) y el recargo de apremio, pues todas estas prestaciones reque-

(54) En cuyo caso sería aplicable el artículo 87.2 de la Ley General Tributaria, en la redacción de la Ley 10/1985: «... serán exigibles intereses de demora por el tiempo transcurrido entre la finalización del plazo voluntario de pago y el día en que se sancionen las infracciones». E incluso se aplicarían en los casos de exención de responsabilidad, por la vía del artículo 77.5 de la Ley General Tributaria.

(55) En nuestra opinión una interpretación sistemática del precepto aludido impedía la aplicación de tales recargos a los ingresos previos extemporáneos y espontáneos, al estar encuadrado el artículo 61 en la sección 2.^a «el pago», del capítulo V, «la deuda tributaria», y no formar dichos ingresos parte de la deuda tributaria (delimitada en el artículo 58 de la Ley General Tributaria).

Como argumento contrario, hemos de recordar que el artículo 61.2 de la Ley General Tributaria en su redacción anterior —y lo mismo sucede actualmente con su apartado 3— mencionaba como presupuesto de estos recargos «los ingresos correspondientes a... autoliquidaciones» y, dentro de éstas, cabría incluir los pagos fraccionados del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, como ha manifestado ESEVERRI, y, por extensión, también el

rían, como condición previa a su nacimiento, la falta de ingreso en período voluntario de pago de la deuda tributaria, si bien respecto a las retenciones, el artículo 128.2 de la Ley General Tributaria, tras la modificación operada por la Ley 31/1991, de Presupuestos Generales del Estado para 1992, dispuso que la presentación en plazo sin ingreso, hallándose obligado a ello el retenedor, suponía la exigencia del recargo de apremio y los intereses devengados. En fin, en lo relativo a las sanciones, entendemos que, en principio, no quedaba suficientemente clara la tipificación como infracción grave de la omisión del pago de ingresos a cuenta (56). En efecto, dada la redacción del artículo 79.a) de la Ley General Tributaria por la Ley

resto de las llamadas obligaciones tributarias a cuenta. Distingue este autor la *declaración-liquidación*, en la que la norma tributaria obliga a poner en conocimiento de la Administración determinados datos con trascendencia tributaria para, una vez declarados, cuantificarlos, de la *autoliquidación*, en la que también se formulan esos datos, «pero su deber principal queda referido a calcular el importe de las cuotas a ingresar». Ver ESEVERRI MARTÍNEZ, E. (ALONSO GONZÁLEZ, L. M., et al.): *La reforma de la Ley General Tributaria*, Cedecs, Barcelona, 1995, págs. 91-92.

La aplicación de estos recargos con la anterior normativa es igualmente postulada por la D.G.T. que, en la contestación de 8-11-1993, señaló que los pagos a cuenta del Impuesto sobre Sociedades realizados fuera de plazo sin requerimiento previo sufrirán los recargos previstos al efecto en la Ley General Tributaria, que en esa fecha eran el 10, el 50 o el 100 por 100, según las circunstancias. Para ello se basa en la L.P.G.E. para 1993 que considera estos ingresos deuda tributaria, pero sólo a efectos de las sanciones e intereses de demora, por lo que no compartimos este criterio. Puede consultarse en *E.F.*, núm. 144, 1995, págs. 76-77.

Por su parte, la Sentencia del Tribunal Supremo de Justicia de Cataluña de 30-1-1996 considera aplicable a las retenciones el régimen de recargos del artículo 61.2 de la Ley General Tributaria, pero ello en virtud de la consideración del retenedor como sustituto y, por tanto, sujeto pasivo obligado al «pago de la deuda tributaria y no de cantidades adeudadas u otras expresiones gramaticales elegidas a conveniencia del interesado». Y recuerda que el R.G.R. dispone en su artículo 10 que los retenedores son deudores principales «obligados al pago de la deuda tributaria». *Q.F.*, núm. 8/1996, págs. 22-23.

Finalmente, también la Sentencia del Tribunal Supremo de 12-3-1993 dispuso la aplicación de «... unos determinados recargos a cargo de quien debiendo ingresar lo retenido, no lo hizo dentro de los plazos indicados...» (R.J. Aranzadi 1993, Ref. 1740).

(56) Este es el criterio que se deduce de las palabras de ARAGONÉS BELTRÁN pues, aunque señala que «el sentido de la norma es sustancialmente idéntico», opina a continuación que la inclusión en el concepto de deuda tributaria de los ingresos a cuenta (por retribuciones en especie) supone que cuando el artículo 79.a) de la Ley General Tributaria configura la infracción tributaria grave como «dejar de ingresar... la deuda tributaria» (frente a la anterior mención a la deuda tributaria, pagos a cuenta o fraccionados y retenciones), «no sólo no queda restringido el ámbito de la norma, como pudiera desprenderse de una lectura precipitada de la misma, sino que queda ampliada, al comprender también los ingresos a cuenta» (la cursiva es nuestra). Cfr. ARAGONÉS BELTRÁN, E. (ALONSO GONZÁLEZ, et al.), *La reforma de la Ley General Tributaria*, Cedecs, Barcelona, 1995, pág. 178.

10/1985 que mencionaba exclusivamente «los pagos a cuenta o fraccionados (57), así como las cantidades retenidas o que se hubieren debido retener», cabría argüir, en virtud del principio de tipicidad (arts. 25.1 de la C.E. y 77.1 de la L.G.T.) y en una interpretación gramatical del precepto, que la expresión *pagos a cuenta o fraccionados* se refiere a las obligaciones a cuenta que realiza el propio sujeto pasivo en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, respectivamente, utilizándose como términos sinónimos (lo que se deduce de la conjunción disyuntiva empleada), dada la similitud de su régimen jurídico, sin que quepa incluir en los primeros a los ingresos a cuenta. Ello quedaría corroborado con el vigente artículo 58.1 de la Ley General Tributaria, que configura como *elementos diferenciados* dentro de la deuda tributaria los pagos a cuenta o fraccionados y *los ingresos a cuenta*. No obstante, la conceptualización de los pagos a cuenta en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como categoría genérica comprensiva de los ingresos previos y la *ratio legis* del precepto, que quedaría desvirtuada con la exclusión de una figura que participa de la misma naturaleza que las retenciones y pagos fraccionados, nos llevan a concluir la inserción de los ingresos previos en los pagos a cuenta cuya omisión era generadora de infracción grave (58). Además, hay que recordar que la obligación de efectuar ingresos a cuenta

(57) La mención expresa de los pagos a cuenta o fraccionados no se consideró acertada por PÉREZ ROYO, para quien la omisión de su ingreso será sancionable «únicamente en los casos en que dicha infracción sea descubierta de forma autónoma, antes de la relativa a la deuda tributaria definitiva». Si se omite el ingreso del pago fraccionado y de la deuda tributaria la lógica impone sancionar exclusivamente la omisión de la deuda definitiva, en virtud del principio de consunción, aunque una interpretación literal suponga tantas infracciones como pagos omitidos. Cfr. PÉREZ ROYO, F., *Los delitos...*, *ob. cit.*, pág. 328.

(58) En este sentido se manifestó PÉREZ ROYO (*Los delitos...*, *ob. cit.*, pág. 327) considerándolo como «caso singular de pago "a cuenta" que, sin embargo, se emparenta más bien con las retenciones que con los pagos fraccionados». También ROZAS VALDÉS, analizando la anterior redacción, ha señalado que «el artículo 79 de la Ley General Tributaria tipifica como infracción grave «dejar de ingresar (...) los pagos a cuenta...», entre los que cabe incluir el ingreso a cuenta». Cfr. ROZAS VALDÉS, J. A., *Rendimientos del trabajo en especie*, Civitas, Estudios de Derecho Financiero y Tributario, Madrid, 1994, pág. 126.

Hay que resaltar que el hecho de tener la misma naturaleza no significa que el régimen sancionador sea idéntico, como recuerda el último autor citado al comparar las retenciones con los ingresos a cuenta y apuntar que la falta de ingreso de cantidades retenidas no es equiparable a la omisión de prestaciones que nunca constituyeron un ingreso real para el perceptor y afirmar que la omisión del correspondiente ingreso a cuenta no era tipificable, con arreglo a la anterior normativa, como infracción grave del artículo 88.3 de la Ley General Tributaria, que se refería explícitamente a la «falta de ingresos de tributos repercutidos o de cantidades retenidas o que se hubieran debido retener a cuenta...», por lo que en ningún caso se les podía imponer la sanción mínima del 150 por 100.

por retribuciones en especie surgió con ocasión de la Ley de Activos Financieros de 29 de mayo de 1985, y exclusivamente para los rendimientos del capital mobiliario, mientras que la reforma de la Ley General Tributaria por la Ley 10/1985, se produjo un mes antes, el 26 de abril, lo que explica que no se incluyesen expresamente entre las obligaciones tributarias a cuenta que podían dar lugar a una infracción grave. No obstante, la cercanía de ambas fechas debiera haber llevado al legislador a concordar los dos textos evitando al jurista las labores interpretativas de rigor.

Respecto al Impuesto sobre Sociedades, idéntica cuestión se planteaba en las retenciones e ingresos a cuenta, mientras que en lo referente a los pagos a cuenta sucesivas Leyes de Presupuestos trataron de paliar este problema, empezando por el artículo 32 de la Ley 44/1983, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1984 (que dispuso que el pago a cuenta de este impuesto se consideraba «deuda tributaria a efectos de la aplicación de las sanciones correspondientes a las infracciones tributarias y la liquidación de los intereses de demora, en los supuestos de falta de liquidación e ingreso del mismo») y finalizando con el artículo 73 de la Ley 41/1994, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1995 (a partir de 1996 esta materia se rige por la Ley 43/1995, del I.S.). Según este último precepto, idéntico al aplicable desde 1988 por la Ley 33/1987, los pagos a cuenta del Impuesto sobre Sociedades «tendrán la consideración de deuda tributaria, a efectos de la aplicación de las disposiciones sobre infracciones y sanciones tributarias y sobre liquidación de intereses de demora», suprimiéndose el inciso de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1984 relativo a la necesidad de «falta de liquidación o ingreso del mismo», para que se pudiesen aplicar los intereses a los ingresos voluntarios fuera de plazo. La referencia a las sanciones era innecesaria por recogerse ya en el artículo 79 de la Ley General Tributaria desde 1985 (59) (vale aquí lo apuntado para el I.R.P.F.), en cambio, en virtud de esta norma se habilita para la exigencia

La actual redacción de este precepto ha subsanado la disparidad de trato incluyendo entre las infracciones graves sancionables con multa proporcional del 75 (se ha reducido a la mitad) al 150 por 100 «la falta... de ingresos a cuenta correspondientes a retribuciones en especie».

(59) Basándose en este precepto, la Resolución del T.E.A.C. de 7 de febrero de 1996 sancionó como infracción tributaria grave el ingreso de pagos a cuenta en el Impuesto sobre Sociedades por cuantía inferior a la que correspondía, pese a que se ingresó en plazo la cuota correspondiente al ejercicio. Puede verse en *E.F.*, núm. 160, 1996, pág. 96. Se trataba del segundo y tercer pago a cuenta correspondientes al ejercicio 1990, y la liquidación se giró el 23 de mayo de 1991. Entendemos que si la liquidación hubiera sido posterior al ingreso de la deuda tributaria lo procedente sería la aplicación *exclusivamente de intereses de demora* al regularizarse voluntariamente la situación tributaria.

de intereses de demora en relación con los pagos a cuenta. No obstante, seguían sin aplicarse los recargos por presentación extemporánea y espontánea de autoliquidaciones (60) y el recargo de apremio, por las circunstancias anteriormente mencionadas.

En suma, las obligaciones tributarias a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades no podían generar la exacción del interés de demora, salvo en los pagos a cuenta del Impuesto sobre Sociedades, ni los recargos del artículo 61.2 de la Ley General Tributaria (ahora recogidos en el apartado 3), ni el recargo de apremio, ni preveía expresamente la ley sanción alguna para los ingresos a cuenta por retribuciones en especie.

Por todo lo apuntado, y analizando la normativa vigente, podemos inferir que el legislador ha tratado, presumiblemente, de no dejar ningún resquicio legal que permitiera al obligado tributario no satisfacer las prestaciones del apartado 2 del artículo 58 de la Ley General Tributaria (intereses de demora, recargos, sanciones) cuando se incumpliesen las obligaciones a cuenta. Basta observar que las prestaciones contenidas en dicho apartado toman siempre como referencia la deuda tributaria.

Así, respecto a los intereses de demora, se devengan por el vencimiento del plazo establecido para el pago de la deuda tributaria (arts. 59.1 y 61.2 de la L.G.T.), señalándose de manera concreta su exigibilidad por la falta de pago de retenciones o ingresos a cuenta en los supuestos de infracciones que no dan lugar a responsabilidad (art. 77.5 de la L.G.T.).

En cuanto a los recargos por presentación extemporánea y espontánea de declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones con ingreso (sin especificar a qué ingreso se refiere) regulados en el artículo 61.3 de la Ley General Tributaria, dado que dicho artículo se halla en la sección segunda (el pago) del capítulo V (la deuda tributaria) hemos de colegir que se alude al ingreso de la deuda tributaria (61).

(60) La Sentencia del Tribunal Supremo de Justicia de Madrid, de 18-1-1996, los considera inaplicables a los pagos a cuenta del Impuesto sobre Sociedades basándose en el precepto transcrito de la Ley de Presupuestos y en que la Sentencia del Tribunal Constitucional de 13-11-1995 dispuso que el exceso sobre el interés de demora del recargo del 10 por 100 previsto en el artículo 61.2 de la Ley General Tributaria constituye un recargo *de naturaleza no sancionadora sino meramente disuasoria sobre la cuota tributaria*. Puesto tales pagos a cuenta no son intereses de demora ni sanciones y se producen antes de que se determine la cuota correspondiente al ejercicio —concluye el Tribunal— no se les puede aplicar este recargo. *Q.F.*, núm. 8/1996, págs. 25-26.

(61) Crítica ALBIÑANA la ubicación de estos recargos considerando que, al no estimular el pago sino la declaración del hecho imponible, estarían mejor situados «en las proximidades del artículo 102 de la Ley General Tributaria de no figurar en el capítulo de las in-

No obstante, hemos de reseñar que el Tribunal Supremo de Justicia de Madrid en diversas sentencias ha calificado este recargo (en la redacción dada por la Ley 18/1991 que creó unos recargos del 10, 50 y 100 por 100) como sanción (62), anulando las correspondientes liquidaciones por no ajustarse al procedimiento sancionador, añadiéndose que de no entenderse así, en todo caso sería un *recargo sobre la cuota tributaria* (como el interés mínimo del 10 por 100 instaurado por la Ley 46/1985, o los actuales recargos establecidos por la Ley 25/1995) y al no ser el objeto de la obligación de ingreso de la retención una cuota tributaria concluye que «si no existe cuota tributaria tampoco cabe aplicar por la demora un recargo que... se configura precisamente como recargo de la cuota tributaria» (63). En nuestra opinión se trata de un recargo aplicable a los ele-

fracciones y sanciones». Cfr. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., «El ajetreado artículo 61 de la Ley General Tributaria», *Tapia*, núm. 86, 1996, pág. 10.

(62) Equiparando su finalidad disuasoria con el ejercicio de la potestad sancionadora se ha manifestado el Tribunal Supremo de Justicia de Madrid, en las Sentencias de 10-3-1994 (*J.T.* 220/1994) y 22-9-1994 (*Ca.T.*, núm. 217, 1995, pág. 87), y también el de Canarias, en la Sentencia de 22-5-1995 (*Q.F.*, núm. 16/1995). Estos Tribunales no plantearon cuestión de inconstitucionalidad (no así los de Cantabria, Cataluña, Galicia y Valencia), por interpretar que su creación era legal, pero sí se cuestionaron la legalidad de su aplicación. En este sentido, dispusieron que el interés mínimo del 10 por 100 establecido en la redacción dada al artículo 61.2 de la Ley General Tributaria por la Ley de Presupuestos para 1986, en la parte que excediera del interés de demora, tenía carácter sancionador (al no formar parte de ninguno de los otros componentes de la deuda tributaria del art. 58 de la L.G.T.), equiparando su finalidad disuasoria con el ejercicio de la potestad sancionadora. Por ello, sentenció el Tribunal de Madrid que su aplicación por la Administración sin la preceptiva audiencia previa al interesado era ilegal al ser un acto nulo de pleno derecho previsto en el artículo 47.1.c) de la L.P.A. [actualmente art. 62.1.a) y e) de la L.R.J.A.P.] por imponer sanciones de plano sin adecuarse al procedimiento sancionador (frente a las Resoluciones del T.E.A.C. de 19-7-95 y 6-9-95, que declararon ajustadas a derecho las liquidaciones derivadas de la aplicación del recargo del 50 por 100). Sin embargo, tras la Sentencia del Tribunal Constitucional de 13-11-1995 (cuyo criterio acoge por aplicación de los arts. 5.1 y 38.1 de la L.O.P.J.) ha cambiado su criterio, afirmando en la Sentencia 21-11-1995 (*Q.F.*, núm. 3/1996, pág. 18) que dicho exceso constituye un recargo de naturaleza meramente disuasoria por lo que su aplicación en el procedimiento tributario tiene plena validez.

No obstante hay que recordar que la sentencia del Tribunal Constitucional no vincula en cuanto al procedimiento, que, con independencia de la naturaleza del recargo, requiere unos trámites que han de cumplirse siempre. Cfr. *Q.F.*, núm. 2/1996, pág. 19.

(63) Sentencia de 12 de septiembre de 1996, F.J. 5.º (*La Ley*, núm. 4.184, 10-12-96, pág. 15). En idéntico sentido las Sentencias de 20 de junio y 18 de julio de 1996. En relación a los pagos fraccionados en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades se llega a la misma conclusión en las Sentencias de 18 y 25 de enero de 1996.

También se anula este recargo por su naturaleza sancionadora al tipificar como *infracción simple* «el ingreso realizado fuera de plazo sin requerimiento de la Administración» en la Sentencia del Tribunal Supremo de Justicia de Canarias, de 14 de noviembre de 1996 (*Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 281, pág. 8).

mentos que constituyen la deuda tributaria y a los recargos sobre bases o cuotas [art. 58 de la L.G.T., aps. 1 y 2.b), respectivamente].

Por su parte, también el recargo de apremio se vincula en su determinación al importe de la deuda tributaria (art. 127.1 de la L.G.T. que se refiere a la «deuda no ingresada» para el recargo del 20 por 100 y a la «deuda tributaria no ingresada» para el recargo del 10 por 100).

Finalmente, por lo que respecta a las sanciones la Ley 25/1995, configura como infracción grave «dejar de ingresar... la deuda tributaria» [art. 79.a) de la L.G.T.], con lo que la omisión de ingresos a cuenta por retribuciones en especie es claramente tipificable como infracción grave, al ser parte integrante de la deuda tributaria (64). Con este motivo, la citada ley también modificó el artículo 77.3.b) de la Ley General Tributaria, mencionando como posibles sujetos infractores a los «obligados a ingresar a cuenta», y el artículo 88.3 de la Ley General Tributaria, tipificando como infracción grave la omisión de «ingresos a cuenta correspondientes a retribuciones en especie».

Como corolario de lo expuesto, debemos destacar que la inclusión de las obligaciones tributarias a cuenta en la deuda tributaria al mismo nivel que la cuota no supone sino dar carta de naturaleza a unos ingresos cuya importancia ya había sido suficientemente resaltada por la doctrina (65) y

(64) En el ámbito penal, tras la publicación de la Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio, y recogido posteriormente en el artículo 305 del Código penal (L.O. 10/1995, de 23 de noviembre) se incluye como tipo del delito contra la Hacienda Pública la elusión del pago de cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie.

Más problemática resulta la consideración como delito de la omisión de pagos fraccionados, puesto que el artículo 305 del Código penal considera delito la «elusión del pago de tributos», no la elusión del pago de la deuda tributaria. Suscribimos por ello la opinión de MARTIN QUERALT, *et al.*, cuando afirman que la omisión total o parcial de un pago fraccionado no constituye un ilícito del artículo 305 (citan el anterior 349) «dado que en tal caso habrá que esperar a que deje de realizarse el pago definitivo para determinar si el perjuicio económico causado integra o no el delito referido». *Curso...*, *ob. cit.*, pág. 497. En idéntico sentido, puede verse BANACLOCHE PÉREZ, J., «Los delitos fiscales», *Impuestos*, núms. 15-16, 1996, pág. 10; y PÉREZ ROYO, F., y AGUALLO AVILÉS, A., *Comentarios a la reforma de la Ley General Tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 1996, pág. 166. También se ha descartado su tipificación como delito de apropiación indebida, puesto que «no se produce apropiación o distracción alguna de sumas de dinero ajenas, siendo así que el importe a ingresar es una suma de dinero *propia*». Cfr. MERINO JARA, I., y SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J. L., «La elusión del pago de cantidades a cuenta de tributos y la proyectada reforma de los delitos contra la Hacienda Pública», en *R.E.D.F.*, núm. 86, 1995, pág. 299. Concluyen estos autores que no están penados los incumplimientos relativos a los pagos fraccionados (pág. 300).

(65) Ya en 1983, con enorme visión de futuro pronosticó LEJEUNE que el fenómeno de la «anticipación de ingresos» quizá viniera «a constituir, en el futuro, habida cuenta de su

la regulación contenida en la legislación especial y algunos Reglamentos generales, constituyendo el artículo 58.1 de la Ley General Tributaria un reflejo de todo ello, dotándolas de la necesaria fundamentación legal en la norma que «... aspira a informar, con criterios de unidad, las instituciones y procesos que integran la estructura del sistema tributario...» (parágrafo 1.º de la Exposición de Motivos de la L.G.T.), y otorgando a estos ingresos un carácter autónomo respecto a la cuota tributaria, al tiempo que se recoge en la propia Ley General Tributaria la posibilidad de aplicación a este tipo de obligaciones de las prestaciones accesorias (salvo los recargos legalmente exigibles sobre las bases o las cuotas) que, en ocasiones, acompañan a la cuota tributaria.

6. DIFERENCIACION ENTRE LA CUOTA TRIBUTARIA Y LOS INGRESOS PREVIOS. EL NACIMIENTO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA POR LA TOTALIDAD

La actual redacción del apartado 1 del artículo 58 de la Ley General Tributaria, distinguiendo ambas partidas, parece reafirmar la tesis de quienes sostienen que tras el pago de los ingresos previos la obligación tributaria no puede nacer por la cantidad total, constituyendo aquéllos el cumplimiento de una obligación específica diferente de ésta (66). Según esta opinión, la consideración de los ingresos previos como deuda tributaria supondría que su satisfacción minora la cuantía de la obligación tri-

generalización, uno más de los motivos para profundizar en una reformulación de la teoría del tributo». Cfr. LEJEUNE VALCARCEL, E., *La anticipación...*, *ob. cit.*, pág. 117.

(66) En la doctrina italiana FEDELE sostiene que la naturaleza satisfactoria del pago anticipado «excluye la posibilidad de un posterior nacimiento, y lógica extinción, de una relación obligatoria que tiene por objeto la prestación ya efectuada». FEDELE, A., «La teoría del procedimiento de imposición y la denominada anticipación del tributo», *Real Decreto F.H.P.*, núm. 114, 1974, pág. 1727. Esta teoría la anticipó, analizando los impuestos hipotecarios, en *Le imposte ipotecarie*, Giuffrè, Milán, 1968, pág. 41.

Entre los autores españoles puede verse LEJEUNE VALCARCEL, E., *La anticipación...*, *ob. cit.*, pág. 167. Afirma el profesor de San Sebastián que «el hecho imponible tiene entre otros efectos, el de dar carácter definitivo a la adquisición de dinero hecha por la Hacienda con ocasión del ingreso anticipado y que hasta entonces sólo tenía carácter provisional, *no naciendo, en consecuencia, obligación tributaria alguna*» (pág. 165), preguntándose a continuación «cómo puede jurídicamente afirmarse el nacimiento de una obligación cuya prestación ya ha sido realizada», y contestando en sentido negativo (pág. 195). Califica este autor los ingresos previos como deber (no obligación) de ingresar una suma de dinero (pág. 205).

butaria, pudiendo dar lugar a una devolución, de tal suerte que se establecerían dos obligaciones claramente diferenciadas: la cuota tributaria y los ingresos previos.

Pero también se puede interpretar, *a sensu contrario*, que la inclusión en la deuda tributaria de ambas partidas supone el nacimiento de la deuda tributaria por la totalidad. Por eso compartimos la última parte de la anterior argumentación, pero no la primera. Efectivamente, se producen dos obligaciones que se distinguen de forma manifiesta: de un lado, las que surgen con ocasión de las retenciones, ingresos a cuenta o pagos fraccionados; de otro, la que se produce tras la realización del hecho imponible. Pero ello no implica que la obligación tributaria surja por la diferencia entre esta última y los ingresos previos, ya que, pese a su autonomía, hay entre ambas obligaciones una relación de instrumentalidad. La tesis primera supondría que los ingresos previos tienen una eficacia solutoria que priva de efectos a la realización del presupuesto del tributo, configurándolos como ingresos definitivos (67). En la anterior redacción del artículo 58.1 de la Ley General Tributaria podía entenderse que la obligación tributaria material nacía por la totalidad, siendo el objeto de dicha obligación, el contenido de la prestación de dar, el que se creaba por la diferencia entre el total y lo ya satisfecho con los ingresos previos (68). Tras la modificación de la Ley de 20 de julio de 1995 consideramos que también el contenido de la prestación de dar, como objeto de la deuda tributaria, nace por el total, esto es, la suma de la cuota y las obligaciones a cuenta.

Abundando en esta idea, PÉREZ DE AYALA sostiene que la obligación tributaria nace por todo el importe de la deuda, incluido lo ya pagado anticipadamente a cuenta de ella, afirmando que «lo que *se produce, por obra de la Ley*, en el momento en que nace la obligación tributaria, es una *mutación de la naturaleza jurídica de dichos ingresos anticipados*. Y de tener un carácter asegurador del cobro público de *una futura obligación del contribuyente*, pasan a adquirir la naturaleza de *pagos liberatorios de esta última, una vez nacida*» (69).

(67) Cfr. ALGUACIL MARÍ, P., *La retención a cuenta...*, *ob. cit.*, pág. 525. Opina esta autora que la descomposición del tributo en varias obligaciones «... choca frontalmente... con el hecho que de la atribución realizada en virtud de unas obligaciones válidamente satisfechas se configuran como provisionales, y sólo den lugar a la posesión de las sumas que constituyen el objeto de la prestación debida por razón de las mismas» (pág. 526).

(68) Sucede algo parecido en el I.V.A. En este impuesto la obligación tributaria material se corresponde con el I.V.A. devengado, pero la cantidad a ingresar se obtiene restando el I.V.A. soportado deducible. Por ello, han de diferenciarse meridianamente la obligación tributaria material y su objeto.

(69) Cfr. PÉREZ DE AYALA, J. L., *Dinámica de la Relación Jurídica Tributaria...*, *ob. cit.*, pág. 82.

Nuestro criterio es que se trata de ingresos que están sujetos en cuanto a su eficacia definitiva al resultado de la liquidación de la obligación tributaria principal y, por ello, a las compensaciones que ésta origine a favor o en contra del contribuyente (70). En este sentido, puede darse una explicación de la conexión entre los anticipos tributarios y la cuota tributaria, siguiendo a PONT I CLEMENTE, enmarcándolos en una relación jurídico pública de cuenta corriente en la que se compensarían los pagos a cuenta realizados con la cuota líquida resultante de la autoliquidación (71). De este modo, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por ejemplo, la obligación tributaria de pago en la declaración-liquidación resulta de la suma algebraica de la cuota líquida menos los «pagos a cuenta», minorando esta cuantía, en su caso, en el importe de las deducciones por doble imposición internacional y de las cuotas satisfechas por una sociedad transparente de la que sea socio el sujeto pasivo residente. Desde la perspectiva de la Administración tributaria, el saldo acreedor estaría representado por los «pagos a cuenta», las deducciones por doble imposición internacional y las cuotas de sociedades transparentes y el deudor por la cuota líquida resultante de la autoliquidación (o, si se tercia, de la liquidación administrativa). En todo caso, el saldo acreedor no puede superar la cuantía de las obligaciones a cuenta.

En esta línea, el Proyecto de Ley de derechos y garantías de los contribuyentes presentado recientemente en el Congreso (B.O.C.G. de 3 de febrero de 1997), prevé en su Disposición Final 4.^a la remisión por el Gobierno a las Cortes Generales, antes del 31 de diciembre de 1997, de «un

(70) Esto es lo que afirma PALAO en FERREIRO, J. J.; LASARTE, J.; MARTÍN QUERALT, J., y PALAO TABOADA, C., *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Civitas, Madrid, 1983, pág. 560.

(71) Sostiene este autor que la cuenta corriente fiscal nace *ex lege* para cada sujeto pasivo y para cada tributo cuyo procedimiento de aplicación la genera; en ella se compensan provisionalmente cargos y abonos. La cuenta se carga por el importe de la cuota tributaria o cuota líquida y se abona por los *anticipos* (ya sean directos, como los pagos fraccionados, o indirectos, como las retenciones y los ingresos a cuenta), por el importe de los ingresos efectuados al tiempo de presentar la declaración-liquidación (cuota diferencial, que él llama *pagos a cuenta*), por las declaraciones-liquidaciones *a devolver* y, en su caso, por los *créditos* del sujeto pasivo reconocidos por la Administración. Véase *Los pagos fraccionados...*, *ob. cit.*, pág. 67.

PALAO TABOADA corrobora esta tesis en «Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria (III)», *E.F.*, núm. 158, 1996, pág. 25. Según PALAO, «quizá la idea central de la conexión de todas estas prestaciones en una cuenta corriente contribuya a resolver el problema «de la subsistencia de la obligación de ingreso del retenedor una vez que el sujeto pasivo efectuó el ingreso de la deuda tributaria» (nota 114).

Proyecto de Ley en el que se regule un sistema de cuenta corriente en materia tributaria con objeto de conseguir una mayor eficacia en la compensación de deudas y créditos tributarios», siguiendo el camino instaurado hace ya años en el Ordenamiento fiscal norteamericano.

En cuanto a la configuración como obligaciones distintas de los ingresos previos respecto a la obligación tributaria, las situaciones que se plantean difieren según se realicen aquéllos por un tercero o por el propio sujeto pasivo.

Si se realizan por un tercero —es el caso de las retenciones e ingresos a cuenta—, nos encontramos con un componente de la deuda tributaria que tiene su propio presupuesto de hecho distinto del hecho imponible (rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta), sujetos obligados (el retenedor u obligado al ingreso a cuenta), elementos de cuantificación de la prestación (base de determinación del pago fraccionado y porcentaje aplicable), período de devengo (una fracción del período impositivo), plazos de ingreso, cómputo de los plazos de prescripción, sanciones específicas por las infracciones tributarias cometidas, siendo, incluso, tipificable como delito contra la Hacienda Pública, y pudiendo devengar intereses de demora y recargos con independencia de la deuda tributaria principal.

Si se llevan a cabo por el eventual sujeto pasivo —los llamados pagos fraccionados— concurrirá la obligación de pago en la misma persona, aunque bajo distinta condición —no como sujeto pasivo sino como mero obligado tributario— y se aplicarán las sanciones generales de la Ley General Tributaria para la omisión de ingresos, pero, al contrario que la cuota, no será sancionable por delito fiscal al no constituir «la elusión del pago de tributos» ni mencionarse expresamente en el Código penal (72), y se mantendrá el resto de diferencias mencionadas entre la cuota tributaria y los ingresos previos (73).

Hay que añadir, como consecuencia de los elementos diferenciadores apuntados, que pese a producirse los ingresos previos es posible que la obligación tributaria principal no llegue a nacer por no realizarse el pre-

(72) Ver nota 64.

(73) E, incluso, a veces, más significativas que las observadas en las retenciones e ingresos a cuenta. En el Impuesto sobre Sociedades, por ejemplo, la base de cálculo del pago fraccionado puede ser, a elección del sujeto pasivo, una fracción de la base imponible (art. 38.3 de la L.I.S.) —como en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas— o la cuota a ingresar correspondiente al último o penúltimo ejercicio, según los casos (art. 38.2 de la L.I.S.). Dicha cuota referida al penúltimo ejercicio en nada se asemeja a la base para determinar la cuota tributaria, constituida por la renta generada en el ejercicio minorada en las bases imponibles negativas de años anteriores.

supuesto de hecho del impuesto o, lo que es más frecuente, que no surja la obligación material *de pago* porque estas prestaciones previas sean de cuantía igual o superior a la cuota que habría de haberse ingresado si no se hubiesen realizado (cuota líquida en el I.R.P.F.), surgiendo en este último caso un derecho a la devolución. Dicho de otra forma, si los ingresos previos superan el importe de la obligación tributaria principal, aunque exista esta última, no surgirá el contenido de la prestación de dar en el periodo voluntario de la declaración liquidación.

La diferencia última entre ambas categorías hay que buscarla en la definitividad del ingreso (los ingresos previos son provisionales, en cuanto permiten su compensación e, incluso, devolución posterior, si bien constituyen pagos definitivos de las propias obligaciones a cuenta), que deriva del momento en que se producen, anterior al hecho imponible o con su realización, y supone el diferente carácter contributivo de ambas prestaciones, al no manifestarse el principio de capacidad económica con el mismo rigor.

La inclusión de estas prestaciones en la deuda tributaria fue criticada por la Sentencia del Tribunal Supremo de Justicia de Andalucía, de 28-12-1992 (74), y cuestionada también en el trámite parlamentario de la Ley 25/1995 por el grupo parlamentario catalán (CiU) (75). La censura en ambos casos partía de la imposibilidad de considerarlas como componentes de la deuda tributaria, al devengarse y ser exigibles con anterioridad a la realización del hecho imponible. En la primera se afirmaba que «la consideración de las retenciones como ingresos a cuenta sobre una obligación

(74) Para este Tribunal, las cantidades retenidas en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no pueden identificarse nunca con el concepto de deuda tributaria establecido en la Ley General Tributaria a los efectos de la aplicación de su artículo 61.2, y ello por dos razones fundamentales: primera, porque la magnitud que se toma como referencia para aplicar las tarifas expresadas en las tablas de retención del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ni se proyectan sobre bases cuantificadoras de hechos imponibles, ni las mismas tarifas pueden ser entendidas como tipos de gravamen aplicables a bases tributarias, por lo que el resultado de aplicar las tablas de retención no puede tener la naturaleza de una cuota tributaria como la definida en el artículo 55 de la Ley General Tributaria; y segunda, porque la consideración de las retenciones como ingresos a cuenta sobre una obligación futura e incierta, las privan de su conceptualización como deudas tributarias en sentido técnico, tratándose únicamente de cantidades adeudadas a la Hacienda Pública en razón de un deber de colaboración que la Ley establece para las personas que ella misma delimita como retenedores. Cfr. *Impuestos*, 1993-1, pág. 624.

(75) Decía la enmienda presentada por dicho grupo que estas partidas «no se pueden considerar como componentes de la deuda tributaria, puesto que aún no se ha realizado el hecho imponible...». Puede verse en el *B.O.C.G.*, Congreso de los Diputados, Serie A, núm. 92-7, de 15 de marzo de 1995, págs. 65-66.

tutera e incierta, las privan de su conceptualización como deudas tributarias en sentido técnico, tratándose únicamente de cantidades adeudadas a la Hacienda Pública en razón de un deber de colaboración» (76). En la enmienda número 51 del grupo parlamentario CiU, se invocó la imposibilidad de calificarlas como deuda tributaria al ser exigibles antes de la realización del hecho imponible. A nuestro juicio, la naturaleza tributaria de estas obligaciones, su importancia en el actual procedimiento de gestión (77) y el papel de la Ley General Tributaria como aglutinadora de los conceptos básicos en materia tributaria justifican su mención en este precepto.

7. LA NUEVA CONFIGURACION DE LA DEUDA TRIBUTARIA EN SENTIDO ESTRICTO Y SU DEFINICION EN EL MARCO DE LA DOGMATICA JURIDICA. SU DISTINCION CON LA OBLIGACION TRIBUTARIA PRINCIPAL

La incorporación de las obligaciones a cuenta a la estructura basilar de la deuda tributaria conlleva la necesidad de redefinir el contenido de la deuda tributaria pecuniaria en sentido estricto, que en la redacción anterior coincidía con la cuota mientras que ahora se añaden también estos ingresos.

A nuestro juicio, el artículo 58 de la Ley General Tributaria no contiene una definición de la deuda tributaria, lo que por otra parte no es tarea propia del legislador, sino una enumeración de sus componentes, de la que, en todo caso, hay que partir para establecer su concepto (78).

(76) Por el contrario, la Sentencia del Tribunal Supremo de 12-3-1993, relativa a una presentación correcta en plazo reglamentario del modelo de retenciones pero con ingreso fuera de plazo, parece incluir las retenciones en la deuda tributaria al sostener que la no tipificación por el legislador del «impago de la deuda tributaria como constitutivo de infracción, no permite pretender incluir...» la omisión de ingreso de retenciones como infracción.

(77) Se ha llegado a decir que «lo que funciona en realidad no es el Impuesto sobre la Renta, sino el sistema de retenciones y pagos fraccionados». Véase LASARTE ALVAREZ, J., «La compleja realidad del Impuesto sobre la Renta», *R.E.D.F.*, núm. 46, 1985, pág. 176.

(78) Así lo entiende CARRERA RAYA, F. J., *Manual de Derecho financiero...*, vol. II, Tecnos, Madrid, 1994, pág. 87. En contra, PÉREZ ROYO (*Derecho financiero...*, *ob. cit.*, pág. 178) cuando afirma que «dicho concepto viene definido en el artículo 58 de la Ley General Tributaria», si bien entendemos que se refiere a su delimitación y no a su definición.

Integrada la deuda tributaria en sentido estricto por prestaciones que no constituyen, en sí mismas, la satisfacción de un tributo, puede decirse que es el contenido del conjunto de obligaciones de naturaleza tributaria encaminadas a la satisfacción del crédito tributario, en un momento previo o posterior al devengo del impuesto, y que ponen de manifiesto, en mayor o menor grado, la capacidad contributiva de los llamados a satisfacerlos o de aquellos por cuenta de quienes se ingresan a la Hacienda Pública.

Y en un concepto amplio, nos parece muy válida la aportación de SOLER ROCH al definir la deuda tributaria, en tanto que objeto del ingreso tributario, como «la prestación o conjunto de prestaciones pecuniarias a que un sujeto resulta obligado frente a la Hacienda Pública en virtud de las distintas situaciones jurídicas derivadas de la aplicación de los tributos» (79). Con ello se resalta la importancia en la vertebración del fenómeno tributario de todas las situaciones jurídicas subjetivas que en él se desenvuelven.

Volviendo a la inclusión de las obligaciones tributarias a cuenta en la deuda tributaria, no deja de resultar paradójica la existencia de una deuda tributaria como contenido de una obligación que todavía no ha nacido y ni siquiera se sabe si llegará a nacer.

Ello nos lleva a diferenciar la que podríamos denominar *deuda tributaria en sentido estricto* de la *obligación tributaria principal*. La primera, integrada por la cuota y las obligaciones a cuenta, surge con independencia del nacimiento de la obligación tributaria, aunque sus efectos posteriores se desenvuelvan en relación a ésta. La segunda debe reservarse a la relación primaria y fundamental que genera la aplicación del tributo «y que corresponde a un vínculo jurídico entre la Hacienda Pública y el deudor tributario que constituye una manifestación concreta del deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos» (80). La deuda tributaria en sentido estricto puede surgir con anterioridad al devengo, la obligación tributaria principal es siempre posterior, pues su nacimiento requiere la producción del hecho imponible en el momento del devengo. De ello se deduce que, pese a la inclusión de las retenciones e ingresos a cuenta en la deuda tributaria, el pagador de la renta y obligado por ley a practicar la retención o el ingreso a cuenta no es portador de la capacidad contributiva ínsita en el presupuesto del tributo, ya que, en un impuesto sobre la ren-

(79) Esta es la definición dada por SOLER ROCH, M. T., en la *Enciclopedia Jurídica Básica*, vol. II, Civitas, Madrid, 1995.

(80) Cfr. BAYONA DE PEROGORDO y SOLER ROCH, *Compendio de Derecho financiero*, Com-pás, Alicante, 1991, pág. 275.

la (I.R.P.F. o I.S.) dicha capacidad ha de residenciarse, necesariamente, en el perceptor de la misma.

7. CONCLUSIONES

1. La Ley 25/1995 ha supuesto la inclusión, junto a la cuota tributaria, de los pagos a cuenta o fraccionados, las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener y los ingresos a cuenta como elementos que *constituyen* la deuda tributaria. Todas estas partidas pueden denominarse ingresos previos por devengarse con anterioridad (o al tiempo en algunos supuestos) a la realización del hecho imponible, si bien consideramos más apropiado el nombre de obligaciones a cuenta, teniendo siempre presente su carácter de «a cuenta» de una obligación futura e incierta.

2. La incorporación de los ingresos previos como elemento estructural básico de la deuda tributaria conlleva consecuencias tanto en el ámbito formal, de su regulación legal, como material, de su ingreso.

3. Desde el punto de vista *formal* supone reafirmar el principio de reserva de ley en estas prestaciones, dado que todos los elementos directamente determinantes de la deuda tributaria deben regularse por ley (art. 10 de la L.G.T.), y anclar sólidamente su fundamentación legal al recogerse en la propia Ley General Tributaria, tras las carencias de regulación observadas anteriormente en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades. No obstante, persisten los problemas de deslegalización en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (sobre todo en los pagos fraccionados y en los ingresos a cuenta), mientras que en el Impuesto sobre Sociedades, pese a la aprobación de la nueva ley con posterioridad a la reforma de la Ley General Tributaria, se mantienen importantes lagunas en el régimen de las retenciones e ingresos a cuenta por retribuciones en especie, al remitir a la vía reglamentaria la determinación de los casos y cuantía en que habrán de aplicarse (art. 146.1 y 2 de la L.I.S.), desconociéndose la doctrina sentada por el Tribunal Constitucional en la Sentencia de 14 de noviembre de 1995.

4. Desde la óptica *material*, implica la posibilidad de aplicar al conjunto de obligaciones a cuenta todas las prestaciones accesorias del artículo 58.2 de la Ley General Tributaria, con excepción de los recargos sobre bases o cuotas. Básicamente los intereses de demora, los recargos por presentación extemporánea y espontánea de autoliquidaciones y el recargo de apremio, puesto que las sanciones ya les eran aplicables —salvo a los

ingresos a cuenta derivados de retribuciones en especie— desde la Ley 10/1985. No obstante, respecto a los recargos por ingresos fuera de plazo sin requerimiento ha de reseñarse la línea seguida por el Tribunal Supremo de Justicia de Madrid, que los califica como recargos sobre la cuota, sentando su inadmisión en relación a los «pagos a cuenta», que surgen con anterioridad a la existencia de la cuota.

5. Los ingresos previos se configuran como obligaciones independientes y autónomas de la cuota tributaria, y pueden definirse como contribuciones de naturaleza tributaria, carácter contributivo, aunque en menor medida que la obligación tributaria principal, y provisional (aunque definitivas respecto a la propia obligación previa que tratan de satisfacer), puesto que se efectúan por el eventual contribuyente o por un tercero con carácter previo a la Hacienda, en un momento anterior a la completa realización del hecho imponible. La obligación tributaria principal nace por la totalidad, si bien el objeto de esta obligación, el contenido de la prestación de dar, surgirá en la declaración-liquidación por la diferencia entre el total y lo ya satisfecho por aquéllos. Por el contrario, la deuda tributaria en cuanto contenido del conjunto de situaciones jurídicas subjetivas derivadas de la aplicación del tributo incluye también lo pagado por las obligaciones a cuenta.

6. La *obligación tributaria principal* en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades se enmarca en una cuenta corriente fiscal del contribuyente con la Hacienda Pública, en la que el saldo acreedor estaría representado por las obligaciones a cuenta, las deducciones por doble imposición internacional y las cuotas satisfechas por sociedades transparentes y el deudor por la cuota líquida resultante de la declaración-liquidación o, en su caso, de la liquidación administrativa.

7. La inserción de las obligaciones a cuenta en la deuda tributaria requiere distinguir la obligación tributaria principal, como prestación definitiva que constituye una manifestación concreta del deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, de la deuda tributaria en sentido estricto, integrada por la cuota y las obligaciones tributarias a cuenta, como conjunto de prestaciones, definitiva y provisionales, que han de responder, en mayor o menor grado, al principio de capacidad económica como legitimador de la *ratio* de su exacción.