



Roj: **STS 6626/2000** - ECLI: **ES:TS:2000:6626**

Id Cendoj: **28079130022000100888**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **22/09/2000**

Nº de Recurso: **74/1999**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **RECURSO ORDINARIO**

Ponente: **ALFONSO GOTA LOSADA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

## SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a veintidós de Septiembre de dos mil.

La Sala Tercera del Tribunal Supremo ha pronunciado la presente Sentencia en el recurso contencioso-administrativo directo nº 74/1999, interpuesto por el Ilustre COLEGIO DE ABOGADOS DE BARCELONA, contra el Real Decreto 214/1999, de 5 de Febrero, por el que se aprobó el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Ha sido parte recurrida la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO.

La Sentencia tiene su origen en los siguientes,

## ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El Gobierno de la Nación aprobó el Real Decreto 214/1999, de 5 de Febrero, por el que se aprobó el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que se publicó en el Boletín Oficial del Estado del día 9 de Febrero de 1.999, nº 34, que ha desarrollado la Ley 40/1.998, de 9 de Diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Este nuevo Reglamento entró en vigor el día 10 de Febrero de 1.999 e incorporó en él las normas del Real Decreto 2717/1998, de 18 de Diciembre, que simultáneamente derogó.

El Ilustre COLEGIO DE ABOGADOS DE BARCELONA, representado por el Procurador de los Tribunales D. José Granados Weil, presentó con fecha 19 de Febrero de 1.999, escrito de interposición del recurso contencioso-administrativo nº 74, contra el Real Decreto 214/1999, de 5 Febrero y concretamente contra el apartado 1, del artículo 88.

La representación procesal del Colegio recurrente acompañó certificación del acuerdo corporativo de impugnación de dicho Real Decreto, adoptado por la Junta de Gobierno con fecha 2 de Febrero de 1999, pero referido al Real Decreto 2717/1.998, de 18 de Diciembre. La Sala acordó por Providencia de fecha 4 de Junio de 1.999 comunicar al Ilustre COLEGIO DE ABOGADOS DE BARCELONA que había apreciado que el Acuerdo corporativo se refería a la impugnación del Real Decreto 2717/1.998, de 18 de Diciembre, por lo que le concedía el plazo de diez días para subsanar la falta de acuerdo corporativo respecto del Real Decreto 214/1999, de 5 de Febrero, que era el impugnado en el recurso contencioso-administrativo nº 74/1999.

El Ilustre COLEGIO DE ABOGADOS DE BARCELONA subsanó dicho defecto procesal.

Admitido a trámite, ordenada la publicación del correspondiente anuncio en el Boletín Oficial del Estado, se reclamó el envío del expediente administrativo de elaboración del Real Decreto 214/1999, de 5 de Febrero, que fue recibido.

SEGUNDO.- Puesto de manifiesto el expediente administrativo a la representación procesal del Ilustre Colegio de Abogados de Barcelona, parte recurrente, formalizó la demanda, exponiendo los hechos y fundamentos jurídicos que consideró convenientes a su derecho, suplicando a la Sala: "se tenga por formalizada la demanda en el recurso 74/1.999, por medio del cual se impugna lo dispuesto en el artículo 88-1 del Real Decreto



214/1999, en el que se fija un tipo general de retención a los profesionales del 20 % sobre sus ingresos íntegros, y siguiéndose los trámites legales se falle anulando el citado tipo de retención por ser contrario a derecho". En otrosí pidió el recibimiento a prueba de su recurso.

Dado traslado de todas las actuaciones al Abogado del Estado, representante de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, parte recurrida, presentó escrito de oposición al recurso, formulando los argumentos de contrario que consideró convenientes a su derecho, suplicando a la Sala "dicte sentencia por la que sea desestimado el recurso interpuesto por el Ilustre Colegio de Abogados de Barcelona, contra el art. 88.1, del Real Decreto 214/1999, de 5 de Febrero, al ser el mismo plenamente conforme a Derecho". En otrosí pidió el recibimiento a prueba de su recurso.

La Sala acordó por Auto de fecha 15 de Diciembre de 1999 recibir el pleito a prueba, que se realizó con los resultados que figuran en autos, y que luego se examinarán.

Dado el trámite de conclusiones sucintas, las partes presentaron los correspondientes escritos, ratificándose en las posiciones mantenidas en la demanda y contestación.

Terminada la sustanciación del recurso, se señaló para deliberación, votación y fallo, el día 12 de Septiembre de 2000, fecha en la que tuvo lugar el acto.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- El Ilustre COLEGIO DE ABOGADOS DE BARCELONA impugna exclusivamente el párrafo primero, del apartado 1, del artículo 88 del Real Decreto 214/1999, de 5 de Febrero, cuyo texto es como sigue: "Artículo 88. Importe de las retenciones sobre rendimientos de actividades económicas. 1. Cuando los rendimientos sean contraprestación de una actividad profesional, se aplicará el tipo de retención del 20 por 100 sobre los ingresos íntegros satisfechos".

Este precepto había sido incluido anteriormente en el párrafo primero, del apartado 1, del artículo 22, del Real Decreto 2717/1998, de 18 de Diciembre, que reguló los pagos a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes y modificó el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, en materia de retenciones e ingresos a cuenta, con carácter urgente y provisional, para hacer posible la aplicación a partir del 1 de Enero de 1.999 de la Ley 40/1998, de 9 de Diciembre, en materia de retenciones y demás pagos a cuenta.

Esta Sala ha declarado nulo de pleno derecho el párrafo primero, del apartado 1, del artículo 88 del Real Decreto 214/1999, de 5 de Febrero, por Sentencia de fecha 19 de Mayo de 2000, recaída en el recurso contencioso-administrativo directo nº 75/1999, interpuesto por la CAMARA DE COMERCIO, INDUSTRIA Y NAVEGACIÓN DE BARCELONA, contra diversos preceptos del Real Decreto 214/1999, de 5 de Febrero, entre ellos este anulado.

A su vez, esta Sala ha declarado nulo de pleno derecho el párrafo primero, del apartado 1, del artículo 22 del Real Decreto 2717/1998, de 18 de Diciembre, en la sentencia de 14 de Julio de 2000, recaída en el recurso contencioso-administrativo directo nº 40/1999, interpuesto por el Ilustre COLEGIO DE ABOGADOS DE MADRID, da igual redacción que el apartado 1, del artículo 88, del posterior Real Decreto 214/1.999, de 5 de Febrero.

Es evidente, pues, que el presente recurso contencioso-administrativo nº 74/1999, interpuesto por el Ilustre COLEGIO DE ABOGADOS DE BARCELONA, carece sustancialmente de objeto procesal, por cuanto el párrafo primero, del apartado 1, del artículo 88 del Real Decreto 214/1.999, de 5 de Febrero, ha sido ya anulado y expulsado del Ordenamiento Jurídico, por la sentencia de esta Sala de 19 de Mayo de 2000, no obstante como en la fase probatoria del presente recurso contencioso-administrativo se han aportado datos, no conocidos cuando se dictó dicha sentencia, la Sala entrará a enjuiciarlos por respeto al principio de congruencia procesal, que en la vía contencioso-administrativa no se limita solo a las pretensiones, sino que también alcanza a los motivos ( art. 39, apartado 1, de la Ley 29/1998, de 13 de Julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa).

En cuanto a la sentencia de esta Sala de 14 de Julio de 2.000, que anuló el párrafo primero, del apartado 1, del artículo 22, del Real Decreto 2717/1.998, de 18 de Diciembre, es evidente que existe igualdad sustancial respecto del párrafo primero, apartado 1, del artículo 88 del Real Decreto 214/1999, de 5 de Febrero, sin embargo formalmente el respectivo objeto procesal de los recursos 40/1,999 y 74/1999 es distinto, por cuanto se trata de disposiciones reglamentarias diferentes, pero ello no impide en absoluto, antes al contrario, aconseja traer a este recurso 74/1999 los fundamentos de derecho formulados en la sentencia de 14 de Julio de 1.999, dictada en el recurso 40/1.999.

Las alegaciones del Ilustre COLEGIO DE ABOGADOS DE BARCELONA, referidas al artículo 88.1 del Real Decreto 214/1999, de 5 de Febrero, que aprobó el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas,



son esencialmente las siguientes: 1º El precepto impugnado (art. 88.1) ha vulnerado el principio de legalidad, porque la base sobre la que se aplican las retenciones de las profesionales, que son sus ingresos íntegros, debió fijarse por Ley. 2º El tipo del 20 por 100 infringe el principio de capacidad económica, porque implica para muchos profesionales una cifra de retenciones que supera la propia cuota del Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas. 3º El tipo del 20 por 100 vulnera el principio de igualdad, porque no tiene en cuenta, a diferencia de los rendimientos del trabajo, las circunstancias personales y familiares. 4º El tipo nominal del 20 por 100, aplicado sobre los ingresos íntegros de los profesionales, se convierte en un 50 por 100 sobre los rendimientos netos, lo cual comporta efectos confiscatorios prohibidos por el art. 31 de la Constitución española. 5º El actual sistema de retenciones a los profesionales no resulta neutral, si se le compara con el sistema de pagos fraccionados de los empresarios.

El Abogado del Estado reproduce los argumentos que esgrimió al contestar la demanda de los recursos nº 127/98, contra el Real Decreto 113/1998, de 30 de Enero, y nº 40/1.989, contra el Real Decreto 2717/1.998, de 18 de Diciembre que sintetiza en los siguientes razonamientos: 1º) Que el establecimiento del tipo del 20 por 100 se justifica, porque se hacía necesario, por razones de neutralidad, equidad y, especialmente, igualdad, aproximar la retención fija de los profesionales a la media de los trabajadores, concretamente afirma que según la estimación realizada por la Administración el tipo medio de retención, en 1997, es para los salarios el 14'90% y para los profesionales el 14'75%. 2º) Que los pagos a cuenta deben aproximarse al tipo respectivo de gravamen, para evitar de una parte pagar diferencias importantes, y de otra para evitar devoluciones.

En cuanto a los argumentos referidos propiamente al Real Decreto 214/1999, y a sus circunstancias sociales, económicas y fiscales, el Abogado del Estado expone: 1º) Que la Subdirección General de Política Tributaria de la Dirección General de Tributos del entonces Ministerio de Economía y Hacienda, había realizado un estudio estadístico, que aportará como prueba en el período probatorio correspondiente. 2º) Que las retenciones a profesionales, por su propia esencia no pueden ser aplicadas sobre rendimientos netos. 3º) Que el tipo de retención del 20 por 100, fijado en el artículo 88.1, párrafo primero, del Real Decreto 214/1999 tiene cobertura legal, dado que el artículo 83.3 de la Ley 40/1998 establece un porcentaje máximo del 20 por 100 para las retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos de actividades económicas, límite que evidentemente no supera el precepto impugnado.

SEGUNDO.- La Sala debe enjuiciar el argumento fundamental esgrimido por el Abogado del Estado, consistente en que, como el artículo 83, apartado 3, de la Ley 40/1998, de 9 de Diciembre, reproducido, ha fijado un tipo máximo del 20 por 100 para las retenciones de los profesionales, se ajusta, en consecuencia, a Derecho, cualquier tipo inferior o igual que se señale reglamentariamente, como ha ocurrido en el caso de los profesionales, respecto de los cuales el artículo 88, apartado 1, párrafo primero, del Real Decreto 214/1999, de 5 de Febrero, ha señalado el tipo del 20 por 100.

Frente a este argumento, la primera tarea que debe realizar la Sala es disipar las dudas que se suscitan por la imprecisa terminología utilizada por el artículo 83, de la Ley 40/1998, de 9 de Diciembre, que ha establecido por primera vez límites a la retenciones, dentro de la tradicional política legislativa, de conferir habilitaciones amplísimas al Gobierno para regular el sistema de retenciones, porque ha utilizado como término de referencia de los porcentajes establecidos, el concepto de "rendimientos", sin matizar y precisar si se trata de rendimientos "íntegros" o "netos". Las dudas se suscitan, porque en los Impuestos directos sobre la Renta, sí no se adjetivan debidamente, los rendimientos se entienden "netos", como acontece, por ejemplo, en el artículo 6º, de la Ley 40/1998, que al definir el hecho imponible y mencionar sus componentes, a saber: rendimientos del trabajo personal, del capital y de las actividades económicas, es innegable que utiliza el vocablo rendimientos en el sentido de netos. No obstante, la Sala mantiene el criterio de que el artículo 83 de la Ley 40/1998, al establecer los tipos máximos de retención utiliza el concepto de rendimientos en el sentido de íntegros, como concepto equivalente a ingresos íntegros, por dos razones, la primera, porque los tipos de retención se aplican sobre los "pagos" que hacen los sujetos obligados a retener, pagos que, por definición, son cantidades íntegras, toda vez que los gastos necesarios para su obtención los conoce y los lleva a cabo el receptor no el pagador, la segunda es muy importante, y es que si se entendiera que el tipo máximo del 20 por 100 opera sobre los rendimientos netos, esta tesis introduciría graves problemas prácticos, al tratar de trasladar dicho tope a los rendimientos íntegros.

Precisada esta cuestión, la Sala rechaza el argumento esgrimido por el Abogado del Estado, porque si bien formalmente el tipo establecido por vía reglamentaria del 20 por 100 no vulnera la Ley, sin embargo substancialmente puede infringirla respecto de determinados profesionales si contraviniera alguno de los siguientes principios constitucionales: el de igualdad, el de progresividad y el de capacidad de pago o capacidad económica.

El artículo 88, apartado 1, del Real Decreto 214/1999 ha tenido presente el principio de igualdad, y por ello al entender que algunos profesionales (Representantes de Tabacalera S.A., Recaudadores municipales, Agentes



de Seguros, etc) soportan gastos muy elevados, ha fijado para ellos el tipo de retención del 10 por 100, luego el Gobierno reconoce que no es correcto, por esta razón, aplicar a todos los profesionales el mismo tipo de retención, de ahí que la Sala pueda y deba enjuiciar si esta sola diferenciación de tipos respeta el principio constitucional de tratamiento igual de los iguales y desigual de los desiguales.

La Ley 40/1998 y el Real Decreto 214/1999 mantienen respecto de la retenciones un propósito, que calificamos como principio inmanente, que consiste en establecer un sistema de retenciones que, en la medida de lo posible, refleje o se adapte a la progresividad propia del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, exigiendo imperativamente su aplicación (Disp. Adicional duodécima de la Ley 40/1998), en la Tabla de retenciones del ejercicio 1999. La Sala considera que debe examinar, desde esta perspectiva, la idoneidad de tipo general de retenciones del 20% aplicable a los profesionales.

Por último, la Ley 40/1998, y el Real Decreto mencionado, manifiestan su firme propósito de que las retenciones no superen las cuotas respectivas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, para así evitar las correspondientes devoluciones, pues éstas, aunque pudieran tener justificación técnica en determinadas circunstancias, lo cierto es que sustancialmente contradicen el principio constitucional de capacidad económica o de pago.

A este respecto es relevante que el Real Decreto 1968/1999, de 23 de Diciembre, haya rebajado el tipo general de retención de los profesionales del 20 por 100 al 18 por 100, con eficacia del 1 de Enero de 2000.

La Sala rechaza el argumento jurídico formal, esgrimido por el Abogado del Estado.

TERCERO.- Desde un punto de vista puramente sistemático, la tesis esgrimida por el Abogado del Estado incide en una contradicción interna, porque el apartado 1, del artículo 88 del Real Decreto 214/1999, establece un tipo especial de retención del 10 por 100, aplicable a los ingresos íntegros obtenidos por determinados profesionales (Representantes garantizados de Tabacalera, S.A., Recaudadores Municipales, Agentes de Seguros, etc), en razón a que estos profesionales incurren en gastos importantes para la obtención de sus ingresos, hecho este reconocido históricamente, pues ya la Instrucción Provisional de 8 de Mayo de 1928, de la Tarifa Primera de la Contribución sobre Utilidades de la Riqueza Mobiliaria, que estableció los coeficientes, de gastos de las distintas profesiones, les señaló el coeficiente del 50 por 100.

La fundamentación del tipo especial del 10 por 100 es muy simple: A un coeficiente de gastos del 50 por 100 le corresponde un tipo de retención que sea el 50 por 100 del tipo general del 20 por 100, o sea el 10 por 100. Nada que objetar a este razonamiento, porque de este modo las retenciones sobre rendimientos íntegros concuerdan con el rendimiento neto. Pero el apartado 1, del artículo 88, referido, incide en un error, porque todas las profesiones incurren en gastos necesarios para la obtención de sus ingresos, y así, si suponemos que el coeficiente mínimo de gastos es el 15 por 100, el tipo de retención nunca podría ser el 20 por 100, sino el resultado del mismo fundamento que sirvió para señalar el tipo especial del 10 por 100, o sea en este caso hipotético el 17 por 100.

La conclusión es que en el sistema de tipos de retención (20 y 10 por 100) de los profesionales existe una indudable falta de congruencia, porque si a los profesionales referidos (Representantes de Tabacalera, S.A., Recaudadores Municipales, etc), se les ha señalado el tipo de retención del 10 por 100, por sus elevados gastos, a los demás profesionales que también inciden en gastos necesarios, aunque en menor medida, no se les puede señalar el tipo del 20 por 100, porque éste exigiría la inexistencia total de gastos.

CUARTO.- El examen y juicio del tipo de retención del 20 por 100 aplicable a los profesionales debe realizarse teniendo presente su concordancia con la cuota correspondiente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, a fin de evitar que sectores numerosos de profesionales paguen retenciones superiores a sus respectivas cuotas.

La Sala debe destacar que los expedientes administrativos de elaboración de los Reales Decretos 2717/1998 y 214/1999 carecen del necesario estudio estadístico de las diversas profesiones, tarifadas, como tales, en España (116 profesiones, según las Tarifas aprobadas por R.D. 1175/1990, de 28 de Septiembre, muestra de la enorme diversidad existente), mediante la distribución de frecuencias de sus ingresos íntegros, de sus promedios, de las medidas de dispersión y de asimetría y apuntamiento, del porcentaje de honorarios sujetos y no sujetos a retención, de los gastos necesarios para el ejercicio de cada profesión (empleados, seguros sociales, arrendamiento de oficinas, bienes de equipo, y gastos de ofimática, publicidad, y de sus circunstancias familiares etc), única manera de justificar el tipo de retención fijado reglamentariamente.

El Ilustre Colegio de Abogados de Barcelona pidió como prueba a la Administración Tributaria certificaciones sobre determinados datos, que ésta facilitó en parte, relativas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los profesionales, correspondientes a los ejercicios 1.995 y 1.996, debiendo destacar los siguientes DATOS:



1995 1996

Tipo medio ..... 29'01% 28'58%

Tipo efectivo ..... 26'31% 25'88%

Estructura de la base liquidable:

Rendimientos profesionales .... 53'03% 53'22%

Base liquidable media ..... 4.227.380 4.238.138

Descomposición de los ingresos:

Sujetos a retención (en millones de ptas.) 1.283.866 1.384.458

No sujetos a retención ( en millones de ptas.) 801.123 874.265

Tipo medio (especifico) ..... 27'20% 26'80%

La Administración Tributaria no facilitó los datos pedidos relativos a la cuantía de los ingresos y gastos propios de las actividades profesionales, datos que hubieran podido ilustrar sobre la relación ingresos brutos y sus correlativos rendimientos netos, ni tampoco los datos relativos a las retenciones y pagos fraccionados.

Los datos pedidos por la parte recurrente, facilitados por la Administración Tributaria, sirven de muy poco, por las razones que luego expone la Sala, porque se trata de medias aritméticas, y lo que realmente importa para juzgar el porcentaje general del 20 por 100 de retenciones, son las medidas de dispersión de los ingresos, de los gastos, de los rendimientos y de las demás datos, según las distintas profesiones, pues hay diferencias muy notables entre ellas, para así conocer según los intervalos establecidos, los efectos de la aplicación del tipo del 20 por 100. No obstante tiene interés observar que la media aritmética de las bases liquidables es reducida y sobre todo que el porcentaje de los ingresos profesionales sujetos a retención, respecto de los no sujetos, - por abonar los honorarios personas jurídicas-, es elevado pues representa en 1.996 alrededor de un 61'29%.

El Estudio estadístico elaborado por la Dirección General de Tributos y presentado como prueba por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO para justificar el tipo de retención del 20 por 100, aplicable a los profesionales, fue realizado en 1997, tomando los datos de las declaraciones del I.R.P.F. del ejercicio 1994, lo cual significa que tal estudio pudo servir de base para la elevación del tipo de retención del 15 por 100 al 20 por 100, que se acordó por el Real Decreto 113/1998, de 30 de Enero, de desarrollo y aplicación de la Ley 18/1991, de 6 de junio, pero resulta anacrónico, para la nueva Ley 40/1.998, de 9 de Diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El Estudio estadístico se realizó mediante una muestra aleatoria estratificada de 53.000 declaraciones, como hemos dicho, del ejercicio 1994.

Sorprende que en 1999, la Administración Pública presente como fundamentación del tipo 20 por 100 de retención de profesionales, un estudio estadístico que se refiere al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de la Ley 18/1991, que ha sido sustancialmente modificada, en algo tan importante como es la determinación de la base imponible, que en el nuevo Impuesto, el de la Ley 40/1998, es el resultado de restar el mínimo personal y el mínimo familiar, en cantidades ciertamente importantes. También ha variado la tarifa progresiva.

Sorprende también, que en lugar de procesar las declaraciones positivas del I.R.P.F. de los profesionales, ejercicio 1997 (presentadas en Mayo y Junio de 1998), datos mas próximos a la realidad social y económica de 1999, se hayan utilizado datos del ejercicio 1994, notoriamente desfasados.

Sorprende que teniendo la Administración Tributaria todos los datos de las declaraciones negativas, con derecho a devolución, no se hayan procesados las acordadas en 1998, para utilizar los datos referidos específicamente a los supuestos en que las retenciones, en este caso de los profesionales, superaron la cuota del I.R.P.F., es decir, para haber evaluado con conocimiento de causa, precisamente, el fenómeno tributario del exceso de las retenciones sobre la cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Por último, sorprende también el que la Administración Tributaria no haya facilitado dato alguno sobre los otros pagos a cuenta, en especial los pagos fraccionados.

Tal parece, como si el aumento del tipo de retención del 15 por 100 al 20 por 100, acordado en 1998, y mantenido en 1999, en el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, haya sido mas un ejercicio de puro voluntarismo que el resultado de una decisión estadística, meditada y debidamente fundada.

Pero es mas, el Estudio estadístico aportado carece de rigor científico, porque parte en todos sus cuadros y utiliza como dato decisivo, de las variables estadísticas estudiadas, la media simple o aritmética.



Es elemental que si elaboramos la distribución de frecuencias absolutas ( $N_i$ ) de la variable ( $X_i$ ) (tipo medio efectivo de gravamen en el I.R.P.F. de todos y cada uno de los profesionales, en un ejercicio determinado), en intervalos de 0 a 1%, de 1'01 a 2%, de 2'01% a 3%....., y como medida de posición calculamos la media aritmética que hipotéticamente resulta ser el 20 por 100, sería un completo error, deducir que el tipo de retención debe ser el mismo 20 por 100, porque sin duda alguna, en todas las frecuencias o casos situados por debajo de la media aritmética, la retención sería superior a la cuota del I.R.P.F., lo mismo acontecería si utilizáramos la mediana o la moda.

En las Tablas de retenciones por rendimientos del trabajo personal, dependiente, propias de las leyes 44/1978 y 18/1991, los tipos de retención oscilaban desde el 1% hasta el 45%, adaptándose así al tipo medio del I.R.P.F., es decir a los valores de la variable ( $X_i$ ).

En el nuevo impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de la Ley 40/1998, el sistema de retenciones de estos rendimientos se ha perfeccionado todavía más, porque se aplica el tipo de retención que deriva matemáticamente de la cuota personal del I.R.P.F. correspondiente a dichos rendimientos.

En los profesionales no es posible personalizar las retenciones, por ello, técnicamente, si el propósito es reducir al máximo las devoluciones, es evidente que no pueden utilizarse para la determinación del tipo aplicable, si es único, las medidas de posición (media aritmética, mediana o moda), sino que es obligado partir de los valores de los primeros intervalos de la distribución de frecuencias de la variable -tipo medio de gravamen en el I.R.P.F.- o dicho de otro modo el tipo de retención debe ser moderado, como lo fué, cuando se estableció en 1957 (2%), o cuando se elevó en 1981 al 5% o en 1991 al 15%, y la insuficiencia de las retenciones debe ser completada mediante los pagos fraccionados que operan sobre rendimientos netos y permiten, además, una importante personalización (mínimos deducibles, etc).

Entrando más en detalle, el Estudio estadístico aportado como prueba por la Administración Pública contiene estratificadamente los tipos medios nominales y los tipos medios efectivos de los profesionales, según niveles de los ingresos profesionales sometidos a retención, pero sumados a las demás rentas, y así, los tipos medios efectivos oscilan desde el 21'60% al 47'09%, con un tipo global medio efectivo del 28'15%. Este Cuadro o Tabla estadística se complementa con las siguientes en las que aparecen, siguiendo los mismos estratos o niveles de ingresos profesionales, la composición en porcentajes y en cifras absolutas de la base imponible total de los profesionales, según las siguientes fuentes de renta: rendimientos del trabajo personal, del capital inmobiliario, del capital mobiliario, de actividades profesionales (son los ingresos no sometidos a retención) actividades empresariales, incrementos patrimoniales, y otras rentas.

De estos dos Cuadros se deduce: Primero, que el tipo de retención del 20 por 100 para los profesionales, que se fijó en 1998 y luego se ha mantenido en 1999 (R.D. 2717/1998 y R.D. 214/1999), no se ha fundado en la cuantía concreta y aislada de los propios ingresos profesionales, sino que se ha inducido de la base imponible total de los profesionales, cualesquiera que fueran sus fuentes y composición, incluso de los incrementos patrimoniales, rompiendo el principio técnico de que las retenciones deben basarse fundamentalmente en sus propia y específica cuantía, amén de las circunstancias personales y familiares. Segundo. Para que se comprenda lo anterior, basta con indicar que en el estrato de ingresos profesionales entre 0 y 250.000 pesetas anuales, su tipo medio efectivo del 21'60% es el resultado de hallar la media aritmética de las cuotas del I.R.P.F., ejercicio 1994, de todas las personas físicas que obtuvieron ingresos profesionales, sujetos a retención, por esa cuantía, pero sumándoles todas las demás rentas, cualquiera que fuera su fuente y cuantía. Aunque sea anecdótico, si un gran empresario español hubiera pronunciado en 1994 una conferencia, y el estipendio cobrado hubiera sido de 250.000 pts, este caso concreto, entraría en el Cuadro estadístico de la cuota y tipo medio del I.R.P.F. propio del estrato de ingresos profesionales entre 0 y 250.000 pts, aunque la cuota y el tipo medio sean los resultantes de la renta global o base imponible de dicho contribuyente. Tercero. La utilización de una medida de posición, como es la media aritmética, cuando se tiene en cuenta la obtención de rentas de otras fuentes, como se ha hecho en el Estudio estadístico que estamos analizando, implica que la dispersión de frecuencias, se mezcla y combina con otras y distintas variables, lo que hace que todo el sistema sea errático.

El último Cuadro o Tabla estadística contiene "los tipos medios de los declarantes con retenciones de rendimientos profesionales en el supuesto de que no existieran otras fuentes de renta". Parte este Cuadro de los ingresos profesionales efectivamente sujetos a retención, por haber sido satisfechos por entidades jurídicas y empresarios, teniendo en cuenta los demás ingresos profesionales no sujetos a retención, y a continuación halla el tipo medio efectivo, que sirve de orientación para fundar, según pretende la Administración Tributaria el tipo de retención del 20 por 100. En este Cuadro juega la relación ingresos profesionales sujetos a retención, y no sujetos a retención, y como se sigue utilizando la media aritmética, en lugar de la distribución de frecuencias y sus medidas de dispersión y de asimetría y apuntamiento, existirán siempre desviaciones importantes.



El Estudio estadístico aportado como prueba por la Administración Pública, no ha tenido en cuenta, en absoluto, el hecho innegable de que en los primeros años de ejercicio profesional los rendimientos son escasos, hecho conocido desde tiempo inmemorial, pues ya en la antigua Contribución Industrial, de Comercio y Profesionales (hasta 1957), y en la Cuota fija o Licencia Fiscal del Impuesto sobre Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales (hasta 1978), en la Licencia Fiscal del Impuesto sobre Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales (hasta 1986), en la Licencia Fiscal de Actividades Comerciales e Industriales (hasta 1990) y por último en el actual Impuesto sobre Actividades Económicas que, pese a ser tributos reales o de producto, cuyas bases imponibles fueron siempre rendimientos medios presuntos, en todos estos tributos se reconocieron bonificaciones en los primeros cinco y seis años (según los distintos regímenes legales) de ejercicio de la actividad profesional, por ello con mas razón, debió tenerse en cuenta tal hecho a la hora de fijar en 1998 y 1999 los tipos de retención. La realidad es que el Real Decreto 214/1999, de 5 de Febrero, (al igual que el anterior Real Decreto 2717/1998, de 18 de Diciembre), no lo tuvieron presente, con el consiguiente efecto de exceso de las retenciones, en la etapa inicial del ejercicio profesional.

Es aleccionador que el Real Decreto 1968/1999, de 23 de Diciembre, haya reconocido la imperfección en que incurrieron los R.R.D.D. 2717/98 y 214/99, al establecer que el tipo de retención de los profesionales en el período impositivo de inicio de la actividad y en los dos siguientes será el 9 por 100.

La Sala concluye que el Estudio estadístico, aportado como prueba, carece de rigor científico, sus datos son desfasados, no contempla obviamente las sustanciales reformas introducidas por la Ley 40/1998, de 9 de Diciembre, y no se complementa con los datos estadísticos de la realidad de las devoluciones que se produjeron, ni por supuesto consta de un modelo de simulación relativo a la utilización de los datos disponibles, desde la perspectiva del nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, lo cual lleva a la Sala a mantener que el establecimiento del tipo del 20 por 100 de retención sobre los ingresos profesionales carece de la necesaria justificación, a la luz sobre todo del principio inmanente de la Ley 40/1998, de 9 de Diciembre, de que las retenciones no deben producir, en la medida de lo posible, pagos a cuenta superiores a la propia cuota del I.R.P.F.

Lo cierto es que la aplicación del tipo de retención del 20 por 100 sobre los ingresos íntegros de los profesionales aleja considerablemente la cuota de retención, así hallada, de la cuota correspondiente por Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, porque esta última opera sobre los rendimientos netos, resultado de restar los gastos deducibles, que tienen importancia en la mayoría de las profesiones, y después de practicar las reducciones por rentas irregulares ( art. 17.2 de la Ley 40/1998) y de las disminuciones del mínimo personal y familiar, de manera que la nueva Ley 40/1998, exige técnicamente, por esta sola razón, que el tipo de retención tenga presente que al ser aplicado sobre ingresos íntegros debe producir la debida correspondencia con la cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, es decir con los tipos medios de gravamen correspondientes a la nueva Escala.

La tesis que mantiene la Sala es que existe una gran desarmonía entre el tipo de retención del 20 por 100 sobre los ingresos íntegros y los tipos medios del I.R.P.F., que operan sobre una base sustancialmente inferior.

El exceso evidente de las retenciones, sobre la cuota del I.R.P.F. se debe a las siguientes causas: Primera. Por la diferencia existente entre la base de las retenciones que son los ingresos íntegros y la base imponible del I.R.P.F., que son los rendimientos netos, menos las minoraciones que se aplican para calcular la base imponible (mínimo personal, familiar, etc). Segunda. Porque el tipo del 20 por 100 de las retenciones es elevado, en la medida que, a diferencia del sistema seguido para el trabajo personal dependiente, no es ajustado en función del tipo medio efectivo del I.R.P.F.

Buena prueba de lo anterior, es que el posterior Real Decreto 1968/1999, de 23 de Diciembre, por el que se modificaron determinados artículos del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y del Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, en materia de dietas, obligación de declaración, pagos a cuenta y obligaciones de información, ha modificado con efectos de 1 de Enero de 2000 (Disp. final única), el apartado 1 del artículo 88, del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 214/1999, de 5 de Febrero, rebajando el tipo general de las retenciones de los profesionales al 18 por 100 sobre los ingresos íntegros satisfechos, sin que modificara el tipo de los pagos fraccionados de estos profesionales. A su vez rebajó el tipo especial del 10 por 100 al 9 por 100.

La falta de la debida concordancia entre el tipo de retención del 20 por 100 aplicable a los profesionales y las cuotas correspondientes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de las que las retenciones son pagos a cuenta, y que, por tanto, en un buen orden del sistema de retenciones no deben superar a aquéllas, debe ser completada con el examen y juicio de los pagos fraccionados.



Las retenciones a los profesionales se diferencian respecto de las retenciones por trabajo personal, en que en los primeros, sus ingresos son satisfechos, normalmente, de modo separado o independiente por cada cliente, es decir tienen numerosos "pagadores", sin que sea posible acumular los distintos honorarios satisfechos a efectos de determinar el tipo de retención, en función de los honorarios totales, lo cual hace muy difícil, sino imposible, individualizar el tipo de retención, según cuantía total de los ingresos, de su rendimiento neto y de sus circunstancias familiares.

En cambio, en los rendimientos del trabajo personal dependiente, en los que existe, normalmente, un solo pagador, es posible conocer o prever los ingresos totales, y su correlativa base imponible por I.R.P.F., y por tanto se puede, establecer un sistema de retenciones personalizado e individual, con un tipo de retención que permite concordar la cuota de la retención con la cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, calculada hipotética y previamente a estos solos efectos.

La imposibilidad de personalizar las retenciones a los profesionales obliga a aplicar tipos de retención bajos, y por ello, de acuerdo con el debido análisis de distribución de frecuencias de la variable consistente en la cuantía de ingresos íntegros y correlativos rendimientos netos de los profesionales, deben rechazarse los valores promedios y modales, pues para evitar que los profesionales mas modestos sean sometidos a retenciones superiores a sus respectivas cuotas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas deberán tenerse en cuenta sólo las primeras decilas.

El Real Decreto 214/1999, de 5 de Febrero, al igual que el Real Decreto 2717/1998, de 18 de Diciembre, no han comprendido que la recaudación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, a medida que los profesionales perciben sus honorarios, no puede conseguirse satisfactoriamente por medio de retenciones, con un sólo tipo (con escasas excepciones) ciertamente elevado, como es el 20 por 100, sino mediante un sistema adecuado de los pagos fraccionados, que sí lo permite y además personalizadamente.

La realidad es que si las retenciones son el 20 por 100 de los ingresos íntegros, y los pagos fraccionados son el 20 por 100 de los rendimientos netos es obligado concluir que el protagonismo corresponde en principio a las retenciones, adoptando los pagos fraccionados el papel de suplentes de los primeros, cuando los ingresos íntegros de los profesionales no están sujetos a retención.

Interesa destacar la incongruencia que existe entre el tipo de retención del 20 por 100 que opera sobre los ingresos íntegros y el mismo tipo fijo del 20 por 100 ( art.103.1.a) del R.D. 214/1999) sobre rendimientos netos que es el aplicable a los pagos fraccionados, pues lo lógico sería que el tipo de las retenciones fuera inferior al de los pagos fraccionados, para compensar las diferencias cuantitativas existentes entre los ingresos íntegros y los rendimientos netos. Esta incongruencia se ha atenuado desde la reducción del tipo del 20 por 100 de las retenciones a profesionales, al 18 por 100, por el R.D. 1968/1999, de 23 de Diciembre.

Ahora bien, los efectos de los pagos fraccionados, en relación con las retenciones, se complican según sea el porcentaje de los ingresos íntegros de los profesionales que son objeto de retención como resultado de lo dispuesto en el artículo 102, apartado 3, del Real Decreto 214/1999, que dispone: "...Los contribuyentes que desarrollen actividades profesionales no estarán obligados a efectuar pago fraccionado en relación con las mismas cuando, en el año natural anterior, al menos el 70 por 100 de los ingresos de la actividad, fueron objeto de retención o ingreso a cuenta". Este precepto origina, en la hipótesis de contribuyentes con igual nivel total de ingresos íntegros, e iguales circunstancias familiares, situaciones muy distintas.

El análisis histórico de los distintos sistemas de pagos fraccionados utilizados por la Hacienda Pública resulta aleccionador, porque han ido desde el muy perfecto del Reglamento del I.R.P.F. de 1979, que operaba sobre los rendimientos netos a medida que se percibían (trimestralmente), elevándolos al año, para adaptar su cuantía a la Tarifa anual del I.R.P.F., teniendo en cuenta las circunstancias familiares, todo lo cual permitía aplicar la Tabla de retenciones propia del trabajo dependiente, pasando por los sistemas basados en proyectar las cuotas del I.R.P.F del ejercicio anterior, al ejercicio siguiente, hasta los sistemas consistentes en la aplicación de un tipo fijo sobre el rendimiento neto, que es el seguido por el Real Decreto 214/1999, y también por el anterior Real Decreto 2717/1998, llevado al extremo, como hemos razonado, de mero sustituto de las retenciones, cuando éstas no existen, por las circunstancias personales del pagador.

La Sala debe destacar que los pagos fraccionados, debidamente regulados, permiten personalizar el ingreso anticipado y a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en cuanto operan sobre los rendimientos netos a medida que se obtienen y permiten, incluso, tener en cuenta, las minoraciones personales y familiares, en tanto que las retenciones, sobre ingresos íntegros, son un medio tosco, y por ello deben tener un tipo muy mesurado.





QUINTO.- Es menester, también, sintetizar la consideración que merece el tipo del 20 por 100 de la retención de profesionales, a la luz de los principios constitucionales y de los principios inmanentes que inspiran el sistema de retenciones, según la Ley 40/1998, de 9 de Febrero.

La Sala entiende que las retenciones a los profesionales difícilmente pueden juzgarse desde el principio constitucional de igualdad, porque las modalidades, existentes en el sistema de retenciones del Real Decreto 214/1999, son consecuencia de las muy diferentes circunstancias que concurren en el pago de los rendimientos íntegros, de manera que el sistema está concebido desde la perspectiva del pagador y no del perceptor, de modo que si el pagador conoce la totalidad probable de los rendimientos anuales a percibir por el contribuyente pueden personalizarse las retenciones, caso de los rendimientos del trabajo personal dependiente, pero en los casos en que no acontece así como sucede con los profesionales, la retención no puede tener presente las circunstancias que concurren, lo cual lleva a utilizar tipos fijos, que a lo más podrían diferenciarse en función de los distintos porcentajes de gastos e incluso en función de la propia cuantía de los honorarios, en concreto.

La Sala concluye que desde la perspectiva del principio constitucional de igualdad no hay reproche al tipo del 20% impugnado.

Es obligado traer a colación que esta misma Sala Tercera dictó sentencia de fecha 29 de Octubre de 1999, (recurso nº 73/1999), que declaró válido el artículo 88.1 del Real Decreto 214/1999, de 5 de Febrero, impugnado, siguiendo el procedimiento especial de la Ley 62/1978, de 26 de Diciembre, de Protección Jurisdiccional de los Derechos Fundamentales de la Persona, sentencia que desestimó que dicho artículo 88.1, vulnerase el principio de igualdad reconocido en los artículos 1º y 14 de la Constitución Española.

En cuanto a su contemplación desde el principio de progresividad, la Sala comprende las dificultades de extender su aplicación a los pagos por honorarios profesionales, que realizan pagadores distintos. La progresividad debe lograrse a través de la cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y no de las retenciones, al menos en el caso de los profesionales.

Por último, resta analizar el tipo del 20 por 100 de retenciones desde la perspectiva del principio de capacidad económica o de pago, proclamado en el artículo 31 de la Constitución española. La Sala entiende que si la estructura y funcionamiento de cualquiera de las modalidades que integran el sistema de retenciones produce como efecto normal y permanente en el tiempo que, sectores completos de contribuyentes en circunstancias normales, que obtienen ingresos íntegros de modesta cuantía, soportan inevitablemente retenciones, mas pagos fraccionados superiores a la cuota correspondiente del Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas, como acontece en los profesionales de ingresos bajos, como consecuencia de un tipo de retención del 20%, mas unos pagos fraccionados que suplen precisamente la ausencia de tales retenciones, que sumados resultan excesivos, en relación a las cuotas por Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que es lo que se produce con el tipo del 20 por 100, fijado en el artículo 88, apartado 1, párrafo primero, en simbiosis con los pagos fraccionados regulados en los artículo 102 y siguientes, del Real Decreto 214/1999, este tipo de retención es contrario a derecho, por infringir el principio de capacidad de pago, pues los contribuyentes están obligados a pagar los impuestos debidos, pero no a soportar injustificadamente la lesión financiera que significa soportar retenciones superiores a la cuota impositiva, pues la devolución de las mismas no resarce el daño, porque la Hacienda Pública sólo paga intereses si se retrasa en la devolución, pero no por el anticipo que implican tales retenciones a devolver.

Además, la existencia de sectores de profesionales que, por razón del tipo establecido, se ven obligados a soportar retenciones excesivas, atenta contra el principio inmanente que inspira el sistema de retenciones establecido en cumplimiento de la Ley 40/1998.

La Sala ha expuesto los fundamentos jurídico propios de este recurso contencioso-administrativo, pero precisa que procesalmente carece de objeto, toda vez que el párrafo primero, del apartado 1, del artículo 88 del Real Decreto 214/1999, de 5 de Febrero, había sido anulado con anterioridad por nuestra Sentencia de fecha 18 de Mayo de 2000, recaída en el recurso contencioso-administrativo nº 75/1999, por lo que el pronunciamiento debe simplemente recordar y reiterar la nulidad de pleno derecho de dicho precepto, precisando que la anulación de este precepto se limita al período de tiempo que media desde el día 10 de Febrero de 1999, fecha de entrada en vigor del Real Decreto 214/1999, de 5 de Febrero, que lo aprobó, y el día 31 de Diciembre de 1999, fecha hasta la que ha estado vigente, por modificación del mismo por el Real Decreto 1968/1999, de 23 de Diciembre, que sustituyó el tipo del 20 por 100 por el 18 por 100, y que entró en vigor el 1 de Enero de 2000.

SEXTO.- No procede acordar la expresa imposición de las costas causadas en este recurso.

Por las razones expuestas, en nombre de Su Majestad el Rey y por la potestad de juzgar que nos ha conferido el Pueblo español en la Constitución.



## FALLAMOS

PRIMERO.- Estimar el recurso contencioso-administrativo nº 74/1999, interpuesto por el Ilustre COLEGIO DE ABOGADOS DE BARCELONA, contra el párrafo primero, del apartado 1, del artículo 88 del Real Decreto 214/1.999 de 5 de Febrero, que aprobó el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, recordando y reiterando que este precepto fue declarado nulo de pleno derecho y expulsado del Ordenamiento Jurídico por la Sentencia de esta Sala Tercera de fecha 19 de Mayo de 2000, recaída en el recurso contencioso-administrativo directo nº 75/1.999.

SEGUNDO.- No acordar la expresa condena en costas.

Así por esta nuestra sentencia, definitiva juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos. PUBLICACIÓN.- Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. ALFONSO GOTA LOSADA, en el día de su fecha, estando celebrando audiencia pública la Sala Tercera, Sección Segunda del Tribunal Supremo, lo que certifico

FONDO DOCUMENTAL CENDUCI