



Roj: **STS 4956/1999 - ECLI:ES:TS:1999:4956**

Id Cendoj: **28079130021999100075**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **10/07/1999**

Nº de Recurso: **126/1998**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **RECURSO ORDINARIO**

Ponente: **JOSE MATEO DIAZ**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a diez de Julio de mil novecientos noventa y nueve.

La Sala tercera del Tribunal Supremo, Sección Segunda, ha visto el recurso directo 126/1998, interpuesto por el Il. Colegio de Abogados de Barcelona, representado por el Procurador don José Granados Weill, bajo la dirección de Letrado, impugnando el art. 4 del Real Decreto 113/1998, de 30 de enero, publicado en el BOE nº 27, de 31 de enero del mismo año, siendo parte recurrida la Administración General del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En el BOE nº 27, correspondiente al 31 de enero de 1998 se publicó el Real Decreto 113/1998, de 30 de enero, contra cuyo art. 4 interpuso recurso directo el Colegio de Abogados de Barcelona, en el que se formuló el Suplico de que "en su día se cite sentencia por medio de la cual se anule y declare contrario a derecho el artículo 4º del Real Decreto 113/98 que ha modificado el 51 del Reglamento del Impuesto, por vulnerar los principios de legalidad, reserva de la Ley, igualdad, capacidad económica, no confiscatoriedad y neutralidad, al imponer a los profesionales una retención a cuenta del impuesto total y absolutamente desvinculada de la cuota final del mismo y del sistema legal para obtenerla".

SEGUNDO.- El Sr. Abogado del Estado contestó a la demanda interesando que se dictara sentencia "por la que sea declarado inadmisibile el recurso interpuesto por el Ilustre. colegio de Abogados de Barcelona, en defecto, y subsidiariamente, sentencia por la que sea el mismo desestimado al ser plenamente conforme a Derecho el inciso primero del artículo 51.1 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en la redacción que al mismo ha dado el artículo 4 del real Decreto 113/1998, de 30 de enero".

TERCERO.- No habiéndose solicitado recibimiento a prueba ni celebración de vista pública, se confirió el trámite de conclusiones a las partes, que lo evacuaron por su orden, tras lo cual quedaron los autos a la vista para sentencia, señalándose el día 6 de julio de 1999 para votación y fallo, en que tuvo lugar.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- El precepto impugnado en el presente recurso directo es el art. 4 del Real Decreto 113/98, de 30 de enero, que modificó el art. 51.1 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre.

El Reglamento de 1991, en el precepto mencionado, reguló las retenciones sobre los rendimientos de las actividades profesionales, estableciendo en el apartado Uno un tipo general de retención del 15% sobre los "ingresos íntegros" -los subrayados son nuestros-, ya satisfechos, sin perjuicio de señalar el tipo del 8% para ciertos profesionales (Representantes garantizados de Tabacalera S.A., Recaudadores municipales, Agentes de Seguros que utilicen subagentes y Delegados Territoriales procedentes del extinguido Patronato de Apuestas Mutuas Deportivo-Benéficas).



En el apartado Dos, la norma que se cita considera comprendidos entre los rendimientos de las actividades profesionales, en el subapartado 1), "en general los derivados del ejercicio de las actividades incluidas en las Secciones Segunda -en la que figuran los Abogados, integrando el Grupo 731- y Tercera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre".

El Reglamento de 1991 fue objeto de modificación por el Real Decreto 113/98, de 13 de enero, cuyo artículo 4, único frente al que se dirigió la demanda, es como sigue:

" Artículo 4. Modificación del artículo 51 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Se da nueva redacción al artículo 51 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el artículo 1 del Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre, que quedará redactado como sigue:

«Artículo 51. Retenciones sobre rendimientos de actividades profesionales y empresariales.

Uno. Cuando los rendimientos sean contraprestación de una actividad profesional, se aplicará el tipo de retención del 20 por 100 sobre los ingresos íntegros satisfechos.

No obstante, el tipo de retención será del 10 por 100 en el caso de rendimientos satisfechos a:

Representantes garantizados de "Tabacalera, Sociedad Anónima".

Recaudadores municipales.

Agentes de seguros que utilicen los servicios de subagentes.

Delegados territoriales procedentes del extinguido Patronato de Apuestas Mutuas Deportivo Benéficas integrado en el Organismo Nacional de Loterías y Apuestas del Estado por Real Decreto 904/1985, de 11 de junio.

Dos. Se considerarán comprendidos entre los rendimientos de las actividades profesionales:

1) En general, los derivados del ejercicio de las actividades incluidas en las Secciones Segunda y Tercera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre.(...)"

La modificación, por tanto, consistió en incrementar el tipo de retención para los profesionales que se indican en la norma, elevándolo del 15 al 20%.

La impugnación que efectúa el Colegio demandante se basa en los siguientes argumentos:

- 1.- Diferente presión fiscal efectiva entre profesionales y empresarios para unos mismos ingresos y gastos.
- 2.- Insuficiente cobertura del art. 58 de la Ley General Tributaria, al incluir las retenciones en el concepto de deuda tributaria.
- 3.- Ruptura del concepto de ingresos a cuenta, al rebasar forzosamente las retenciones la deuda tributaria, con lo que se convierten en pagos indebidos, sin que la injusticia que ello entraña pueda ser corregida con el mecanismo de las devoluciones.
- 4.- Quebrantamiento del principio de legalidad, dado que el Reglamento se convierte en una verdadera norma en blanco, en el marco del art. 98.1 de la Ley del Impuesto, que impone a empresarios y profesionales, entre otros sujetos pasivos, a retener e ingresar "en concepto de pago a cuenta, la cantidad que se determine reglamentariamente". En otros términos, según la entidad recurrente, el art. 98.1 ha efectuado una auténtica deslegalización de la materia, dado que no fijó los límites en que debe desenvolverse la habilitada.
- 5.- Quebrantamiento de los principios de capacidad económica, igualdad, no confiscación y neutralidad.

SEGUNDO.- El Abogado del Estado ha opuesto en primer término la excepción de inadmisibilidad del recurso, por falta de objeto procesal, ya que la norma recurrida ha sido derogada por el Real Decreto 2717/1998, de 18 de diciembre.

La excepción ha de ser rechazada, pues la norma que cita el representante de la Administración en modo alguno sustituye, modifica y mucho menos deroga a la que es objeto de impugnación.

No puede extraerse tal consecuencia de la Disposición Derogatoria Única, que no menciona el Real Decreto 113/98, ni del contenido del resto del Real Decreto 2279/1918, que en lo que ahora nos ocupa se limita a reproducir fielmente la norma impugnada, con lo que no hace más que reiterar su vigencia, utilizando un instrumento normativo no impugnado en el presente recurso que, en consecuencia, tendrá por objeto exclusivo hacer el pronunciamiento que corresponda con respecto al Real Decreto 113/1998.



TERCERO.- Entrando en el fondo de la cuestión, debe comenzarse afirmando que nuestro sistema tributario, en el ámbito del impuesto de la renta sobre las personas físicas, distingue perfectamente, entre otras, tres clases de sujetos pasivos en función de los rendimientos que les corresponda, según sean perceptores de las rentas del trabajo, o de las que dimanen de actividades empresariales o de las que provienen de actividades profesionales.

Entre estos grupos hay diferencias ciertas, que han llevado al legislador a modular de forma diferente su tratamiento fiscal, puesto que las rentas del trabajo se caracterizan primordialmente por su fijeza y seguridad, en tanto que los rendimientos de las actividades empresariales están sometidos a ciclos caracterizados por su previsibilidad, documentación y fácil control contable. Por el contrario, los rendimientos de las actividades profesionales, por su propia índole, tienen como notas peculiares las de ser absolutamente imprevisibles y por ello de control siempre difícil.

El primer reproche que hace el recurrente a la norma reglamentaria impugnada es el de que es ilícita la habilitación legal en que se ampara, lo cual obliga a examinar el marco legal al que debe su existencia.

Con arreglo al art. 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas 18/1991, de 6 de junio, hoy derogada por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, el impuesto que nos ocupa es un tributo de carácter directo y naturaleza personal y subjetiva que grava la renta de las personas físicas en los términos previstos en dicha Ley.

El hecho imponible lo constituye la obtención de renta por el sujeto pasivo (art. 5.1 de la misma Ley) y la base imponible el importe de la renta en el periodo de imposición (art. 23.1). El artículo 93 regula el periodo de imposición y el devengo del impuesto y, finalmente, el art. 98 impone a los empresarios individuales y a los profesionales la obligación de retener e ingresar, en concepto de pago a cuenta del impuesto sobre la renta, la cantidad que se determine reglamentariamente.

Este último precepto es el que concede habilitación legal expresa a la norma combatida en el recurso.

Su examen no revela que haya transgredido, en principio, límites algunos.

El referido artículo 98, en su número 3, autoriza al legislador a periodificar y fraccionar el pago del impuesto, quedando obligados los sujetos pasivos o aquéllas personas o entidades a que se refiere el apartado uno de este artículo a autoliquidar e ingresar su importe en la forma que reglamentariamente se determine.

En consecuencia, es la Ley del Impuesto la que autoriza de forma expresa a imponer pagos a cuenta del impuesto, es decir, retenciones, confiriendo habilitación expresa a la norma reglamentaria para fijar las cuantías correspondientes y la forma, fechas y circunstancias de aquéllos.

El reproche de ilegalidad que se hace en la demanda está totalmente injustificado, pues la medida de la habilitación incumbe exclusivamente al legislador, dentro de criterios de pura oportunidad, en busca siempre de la eficacia de la gestión tributaria (cfr. art. 103.1 de la Constitución).

La habilitación no tiene otros límites que los que derivan del art. 10 a) de la Ley General Tributaria, según el cual se regularán "en todo caso" por Ley la determinación del hecho imponible, del sujeto pasivo, de la base, del tipo de gravamen, del devengo y de todos los demás elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria, y que se detallan en el artículo 58 de la misma Ley.

La norma reglamentaria que analizamos no transgrede ninguna de estas reservas legales y está exenta de reproche desde este ángulo.

Tampoco puede aceptarse el reproche relativo a que la norma reglamentaria, en la forma recogida por el texto impugnado, ha deslegalizado el tributo en cuestión. Por amplia que sea una habilitación expresa, las diferencias conceptuales son evidentes. La deslegalización supone una renuncia por el legislador a ejercer sus competencias en materia no sometida a reserva de ley, dejando su regulación por entero al ámbito reglamentario. En cambio, la habilitación supone precisamente el ejercicio por el legislador de dichas competencias, que se mantienen firmemente sujetas al control que representa la Ley.

El reconocimiento expreso por la Jurisprudencia de esta Sala de la validez de este tipo de habilitaciones, en la materia que estamos analizando, es ya antigua. Así las sentencias de esta Sala de 17 de mayo y 29 de septiembre de 1986, 16 de noviembre de 1987, citadas por la de 22 de octubre de 1997, a propósito de un supuesto de retenciones a realizar por los pagadores de rentas, establecieron la doctrina de que tales obligaciones nacen directamente de la Ley, aún cuando su casuística se defiera al Reglamento, que no hace más que individualizar con precisión quienes deben retener e ingresar en el Tesoro, en concepto de pago a cuenta del impuesto sobre la renta de las personas físicas, cuando satisfagan rendimientos del trabajo, del capital mobiliario o de actividades profesionales o artísticas.



Y, en un supuesto análogo, en el que se discutía, también en recurso directo, la legalidad de la letra h) del art. 56.1 del Real Decreto 537/1997, de 14 de abril, que aprobó el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, modificación introducida por el art. 4 del Real Decreto 1909/1997, de 19 de diciembre, esta Sala, en su reciente sentencia de 25 de enero de 1999, en sus Fundamentos 8 y siguientes, estimó suficiente la habilitación que emanaba del art. 146 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, cuyo apartado 1 contiene una remisión a la norma reglamentaria muy similar a la que utilizó el artículo 98.3 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas 18/1991, de 6 de junio.

CUARTO.- Más adelante, la demanda sostiene que la norma reglamentaria en cuestión quebranta el principio de igualdad, dado que los sujetos pasivos que tributan con sujeción al impuesto de sociedades lo hacen por el tipo del 20% sobre la base de los ingresos líquidos, en abierto contraste con la base de impuestos brutos que se impone a los profesionales.

Es difícil aceptar que se haya producido la vulneración de este principio dadas las diferencias conceptuales que antes expusimos entre los tres grupos de contribuyentes, y la absoluta heterogeneidad existente entre ellos, que en principio autoriza a que tengan diferente tratamiento fiscal.

La sentencia de esta Sala y Sección de 22 de octubre de 1997, analizando el art. 151.4 de la ley del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, promulgado por el Real Decreto 2384/1981 afirmó, ante el mismo ataque a otra norma reguladora de retenciones en concepto de pagos a cuenta del impuesto, que no puede hablarse de que tal precepto entrañe una violación del principio de igualdad proclamado en el art. 14 de la Constitución, pues reiteradamente se ha declarado por el propio Tribunal Constitucional que son plenamente ajustadas a la Constitución las normas que establecen un régimen distinto del común, que tengan una justificación objetiva, razonable y proporcionada.

Las diferencias entre los tres grupos, que han llevado al legislador a usar distintos tratamientos en materia de retención de las rentas de los perceptores de los mismos, están, por tanto, justificadas y no son arbitrarias.

QUINTO.- Mayor interés revisten las impugnaciones basadas en supuestos quebrantamientos de los principios de capacidad económica y no confiscación, derivado de que la nueva redacción dada al artículo 51.1. del Reglamento del Impuesto por el Reglamento 113/1998, estableció, como ya expusimos en el fundamento primero, como tipo de retención para las actividades profesionales el 20% de los rendimientos íntegros, en abierto contraste con el texto anterior, el Reglamento de 1991, que señalaba el 15% sobre los rendimientos íntegros.

Tal elevación es explicada de forma retórica en el Preámbulo del Real Decreto impugnado con el razonamiento de que "en la justificación última de estas modificaciones pesa de manera importante la contribución efectiva en la recaudación de este impuesto de los rendimientos del trabajo, sin duda como consecuencia de las retenciones que soportan en origen, al operar éstas como mecanismo de control y de pago anticipado. Esta circunstancia obliga a la Administración tributaria a buscar fórmulas mediante las cuales otros tipos de rentas de más difícil control vayan aumentando su participación en la recaudación, de igual forma que ya lo hacen las rentas del trabajo, pues no puede desconocerse la estrecha relación que existe entre el sistema de retenciones a cuenta y las rentas declaradas".

Más adelante, el Preámbulo afirma que las medidas responden a los objetivos básicos que persiguen los pagos a cuenta: por un lado facilitar a los ciudadanos el pago de las deudas tributarias y, por otra, periodificar los ingresos que el Tesoro necesita, sin olvidar acomodar, en la medida de lo posible, el importe de los pagos a cuenta a la cuota final del impuesto.

Pues bien, estos objetivos han acabado por desbordar la habilitación reglamentaria de que disponía la Administración, pues no han sido debidamente justificados ni rectamente conseguidos.

La elevación tampoco tiene una explicación suficiente en la Memoria Jurídica ni en la Económica que precedieron al proyecto de Reglamento.

En la Memoria Jurídica (folio 7 del expediente) se razona que "respecto a la elevación de los porcentajes de retención aplicables a los rendimientos de actividades profesionales, su justificación viene amparada por una concatenación de causas que comportan un mayor ajuste de estos nuevos porcentajes al tipo impositivo final. Así, en un primer lugar, debe tenerse en cuenta que no todos los ingresos profesionales están sometidos a retención, ya que ésta sólo opera cuando quien los satisface está obligado a retener, no actuando cuando el pago de los honorarios profesionales se hace por un particular. Esta circunstancia supone, en la trayectoria reciente del impuesto, un sometimiento a retención no superior al 65% de estos ingresos como media, existiendo -al menos- un 35% no sujeto a este pago a cuenta.- A lo anterior cabe añadir que las rentas de actividades profesionales no suelen ser la única fuente de renta de estos sujetos pasivos, como prueba el hecho de que, según las estadísticas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente a



1995 y desagregando las cuotas íntegra y líquida de ese año según fuentes de renta, resulta que el tipo medio nominal para los declarantes de rentas profesionales fue del 29.3% y el efectivo el 27.16%".

En contra de lo anterior son significativos los dictámenes obrantes en el expediente emitidos por numerosas entidades a las que se dió audiencia y el preceptivo del propio Consejo de Estado, que estimaron improcedente la retención en la forma llevada a cabo.

El Consejo de Estado se cuida de salir al paso de la justificación que pretenden encontrar los autores del Reglamento en la circunstancia de que ha exonerado de la obligación de efectuar pagos fraccionados a los profesionales cuyos rendimientos estén mayoritariamente sometidos a retención o ingreso a cuenta.

Para ello, el órgano consultivo razona (pag. 129 del expediente), que tal exoneración no puede ser vista como una compensación por las retenciones impuestas, dado que responde a la misma lógica de la propia institución del pago fraccionado como mecanismo de anticipación del tributo.

Téngase en cuenta, sigue afirmando el dictamen, que se está exceptuando de la obligación de realizar pagos fraccionados a "los sujetos pasivos que desarrollen actividades profesionales (...) cuando en el año natural anterior al menos el 70% de los ingresos de la actividad fueron objeto de retención o ingreso a cuenta" (art. 61 RIRPF). Por tanto, la gran mayoría de rendimientos, por no decir la totalidad, estarán sometidos a retención o a mecanismos de anticipación del gravamen, salvo que se modifique radicalmente la actividad, por lo que la exoneración de la obligación de realizar el pago fraccionado es la única forma posible de no incrementar injustificadamente la anticipación del tributo. Tan es así que, en tales casos, casi siempre se produciría una devolución del impuesto ya que los pagos fraccionados junto con las retenciones o ingresos cuenta superarían la cuota líquida del impuesto".

SEXTO.- A las anteriores consideraciones la Sala añade el dato decisivo de que la escala general, fijada en la Ley del Impuesto, contempla tipos inferiores al 20% -concretamente, del 17 y del 19.55% en el art. 74 de la Ley 18/1991, de 6 de junio e incluso un primer tramo de 4.620.000 ptas., en el que el tipo es del 0%-, asignados por el legislador a las rentas o rendimientos de menor entidad. Si, en abierto contraste, la norma reglamentaria impone retenciones que ascienden al 20% sobre los ingresos brutos, ello quiere decir que los profesionales de menores ingresos se ven obligados a anticipar pagos a cuenta del impuesto muy superiores a los que en definitiva les corresponderá asumir.

En consecuencia, la subida del 15% al 20% es desproporcionada, máxime si se la hace repercutir sobre los rendimientos íntegros, con la consecuencia de afectar a rentas que no están dentro del ámbito del impuesto.

La norma reglamentaria impugnada ha ido, por tanto, más lejos de la capacidad económica del contribuyente y puede alcanzar efectos confiscatorios en los profesionales de rendimientos más bajos, pues en la medida en que las retenciones rebasan las cuotas del impuesto y obligan a los sujetos pasivos a satisfacerlas acudiendo a recursos diferentes de los rendimientos de su actividad, es manifiesto que quebrantan también el artículo 31.1 de la Constitución Española al producir efectos confiscatorios, sin que tales efectos perversos queden desvirtuados por los pagos fraccionados del impuesto, pues, como señala el recurso, no se ha establecido en éstos, al igual que existe para las rentas del trabajo personal, una escala con tramos adecuados (como ha hecho después la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, arts. 50 y concordantes), en los que se tuviera en cuenta que no es lo mismo una actividad profesional con pocos gastos y un elevado rendimiento que una actividad con muchos gastos y escaso rendimiento.

Significativamente, la Ley del Impuesto de 1991 emplea una referencia constante a los rendimientos netos de los profesionales, como puede verse en los artículos 42 y 69.

El artículo impugnado, en definitiva, debe ser declarado nulo, con estimación del recurso.

SEPTIMO.- No procede condena en las costas del recurso, a los efectos del art. 132 de la Ley de la Jurisdicción.

Por todo lo expuesto, en nombre de su Majestad el Rey, y por la potestad que nos confiere el pueblo español.

FALLAMOS

1º.- Que desestimamos el motivo de inadmisibilidad opuesto por el Sr. Abogado del Estado en el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Il. Colegio de Abogados de Barcelona, contra el Real Decreto 113/1998, de 30 de enero, por el que se modificaron determinados artículos de los Reglamentos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre Sociedades.

2º.- Que estimamos el recurso contencioso-administrativo 126/1998, interpuesto por el Il. colegio de Abogados de Barcelona, declaramos no ser conforme a Derecho y anulamos el artículo 4 del Real Decreto



113/1998, de 30 de enero, que modificó el artículo 51 del Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre, por el que se aprobó el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

3º.- Sin condena en las costas del recurso.

Publíquese este fallo en el Boletín Oficial del Estado a los efectos previstos en el artículo 72.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción contencioso-administrativa.

Así por esta nuestra sentencia, definitivamente juzgando, , lo pronunciamos, mandamos y firmamos .
PUBLICACIÓN.- Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Excmo. Sr. D. José Mateo Díaz, Magistrado Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública la Sala Tercera (Sección Segunda) del Tribunal Supremo el mismo día de su fecha, lo que certifico.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ