

La cuantía de los pagos fraccionados

Comentarios a la sentencia del T. S. de 12/11/93

María Luz CALERO GARCÍA
Profesora Ayudante de Derecho Financiero y Tributario
Escuela Universitaria de Estudios Empresariales
Universidad Complutense de Madrid

I. ANTECEDENTES NORMATIVOS DE LA SENTENCIA

Considero necesario que el lector conozca previamente los antecedentes de la sentencia objeto de este comentario. Los cuales ordeno en tres apartados: la Ley, el Reglamento y la modificación de éste.

A) La Ley

Me refiero a la Ley 18/1991 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en lo sucesivo: LIRPF, la cual, en su artículo 98, titulado «*Retenciones y pagos a cuenta*», y en su número 3 dice:

«El pago del impuesto se podrá periodificar y fraccionar quedando obligados, en su caso, los sujetos pasivos o aquellas 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».

Dos explicaciones exige el texto legal transcrito: la institución tributaria que contiene y la remisión que se hace al apartado 1 de dicho artículo.

1.-Respecto de la institución tributaria, se aprecia la existencia de una potestad tributaria de la Administración, derivada del vocablo «*podrá*», para «*periodificar y fraccionar*» el importe de los pagos a cuenta.

Pero como bien señala el profesor Corral Guerrero, «*conviene tener presente que el legislador, cuando formula normativamente las potestades tribu-*

tarias, introduce simultáneamente la técnica legislativa de los deberes, los cuales constituyen lo contrapuesto a esas potestades, es decir, la respuesta prevista y correlativa a su ejercicio¹.

Por lo tanto, correlativamente a la citada potestad de periodificar y fraccionar, surge el deber del obligado tributario a autoliquidar e ingresar los mencionados pagos a cuenta. *«De esta manera, tanto por la vía de la formulación de las potestades como por la de la formulación de los deberes, queda limitada el área del apoderamiento conferido².»*

2.-La remisión al apartado uno de dicho artículo, cuyo texto es el siguiente:

«Las personas jurídicas y entidades, incluidas las comunidades de bienes y las de propietarios, que satisfagan o abonen rentas sujetas a este Impuesto estarán obligadas a retener, en concepto de pago a cuenta, la cantidad que se determine reglamentariamente y a ingresar su importe en el Tesoro en los casos y forma que se establezcan. También estarán obligados a retener e ingresar los empresarios individuales y los profesionales respecto de las rentas que satisfagan o abonen en el ejercicio de sus actividades empresariales y profesionales, así como las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en territorio español que operen en él mediante establecimiento permanente».

Tras su lectura, resulta necesario hacer una puntualización al respecto, ya que si se observa con atención su contenido, se puede apreciar que los obligados a retener en algunos casos no coinciden con los obligados a fraccionar, y éste es el caso de aquellas comunidades de bienes que realicen actividades empresariales.

B) El Reglamento

Hago referencia al Reglamento 1841/1991 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el cual, al desarrollar la LIRPF, en el punto que nos concierne, incluye, bajo el epígrafe de *«Pagos fraccionados»*, dos artículos: el 61 y el 62.

1.-El artículo 61 del RIRPF, titulado *«Obligados al pago fraccionado»*, se expresa así:

«Los sujetos pasivos que ejerzan actividades empresariales o profesionales estarán obligados a autoliquidar e ingresar en el Tesoro, en concepto

¹ Cfr. CORRAL GUERRERO, L., *«Potestad tributaria de comprobación»*, en Revista Cuadernos de Estudios Empresariales, n° 3, E. Complutense, Madrid 1993, p. 77.

² Cfr. CORRAL GUERRERO, L, op. cit. p. 77 y 78.

de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la cantidad que resulte de lo establecido en los artículos siguientes».

Previamente, considero necesario realizar algunas consideraciones respecto a la obligación tributaria que se establece en este precepto para estos contribuyentes:

a) El deber de efectuar el pago fraccionado es una obligación dependiente de la obligación principal, que consiste, según el profesor Corral Guerrero *«en el pago de un tributo, es decir, en el pago de la llamada cuota tributaria. Lo que permite diferenciarla (...) de las obligaciones dependientes de la principal, dinerarias y no dinerarias, las cuales se hallan unidas a la obligación principal con un vínculo necesario, ya que de ésta depende su existencia. Teniendo aquéllas, entonces, la misión de hacer posible el cumplimiento de la principal³»*.

Concluyendo, se puede decir que el pago fraccionado es una obligación dependiente de la obligación principal, pago de un tributo, consistente en un ingreso a cuenta del total al que asciende la cuota tributaria.

b) Dicha obligación afecta a aquellos contribuyentes que ejerzan actividades empresariales y profesionales. Por lo tanto la cuota tributaria tiene su origen en lo que el profesor Corral Guerrero denomina componente imponible, que *«no es un hecho imponible, sino una parte suya. El hecho imponible es el todo, la síntesis o el conjunto; mientras que el componente imponible es una parte del hecho imponible⁴»*. Y en este caso, los componentes imposables a que nos referimos, son los rendimientos derivados de las actividades empresariales y profesionales.

Según este autor, el componente imponible se caracteriza por las siguientes notas de carácter positivo: *«1ª... tiene una persona titular determinada, una capacidad económica propia y una cuantía autónoma que se determina por medio de un procedimiento también propio... 2ª... constituye el hecho generador de ciertas obligaciones tributarias que no tienen carácter principal, por ejemplo... los pagos fraccionados... 3ª... posee un régimen propio, esto es, tiene previsto un grupo normativo distinto del correspondiente al hecho imponible... 4ª... ofrece una tipología independiente de la del hecho imponible⁵»*.

³ Cfr. CORRAL GUERRERO, L., «Introducción al Derecho tributario, Ed. Trivium, 1ª ed., Madrid 1993, p. 157.

⁴ Cfr. ROZAS VALDÉS, J. A., «Rendimientos del trabajo en especie», Ed. Civitas, Madrid 1994, p. 14.

⁵ Cfr. ROZAS VALDÉS, J. A., op. cit. pp. 15 y 16.

Por lo tanto, si se aplican estas cuatro notas a la figura de los pagos fraccionados, resulta que efectivamente existe una persona titular, el empresario o profesional, que goza de una capacidad económica en función de la cual, y siguiendo el procedimiento recogido en el artículo 62 del RIRPF, obtenemos la cuantía a pagar por este concepto; se trata de una obligación tributaria dependiente de la principal, cuyo fin es facilitar el cumplimiento de ésta; y se encuentra recogida en unos preceptos distintos de los que regulan el hecho imponible.

2.-El artículo 62 del RIRPF, titulado *«Importe del fraccionamiento»*, muestra el siguiente texto:

«Uno. Los sujetos pasivos a que se refiere el artículo anterior, ingresarán, en cada plazo, las cantidades siguientes:

a) Por las actividades que estuvieran en régimen de estimación directa o estimación objetiva por coeficientes, la mayor de:

- El 6 por 100 de los rendimientos netos empresariales o profesionales obtenidos en el penúltimo año anterior al de los pagos fraccionados.

- El 2 por 100 del volumen de ventas o ingresos del trimestre, salvo el caso siguiente.

- El 1 por 100 del volumen de ventas o ingresos del trimestre, en el caso de comerciantes mayoristas.

(...)».

Según su contenido, estos obligados tributarios deberán ingresar en el Tesoro, en concepto de pago fraccionado, la mayor de las cifras resultantes de aplicar las tres reglas que contiene.

Concretamente es en este artículo donde se encuentra el centro de atención de la sentencia que después se va a comentar, ya que establece una nueva regulación con respecto a la forma de cuantificar los pagos fraccionados de aquellos contribuyentes que se encuentren acogidos al régimen de estimación directa u objetiva por coeficientes.

C) La modificación del Reglamento

La Administración tributaria, sin esperar a que el Tribunal Supremo se pronunciase respecto al recurso contencioso administrativo interpuesto por el Consejo General de la Abogacía Española, modificó el contenido del mencionado precepto mediante el Real Decreto 752/1992, quedando su redacción como sigue:

«Uno. Los sujetos pasivos a que se refiere el artículo anterior ingresarán, en cada plazo, las cantidades siguientes:

a) En general, por las actividades que estuvieran en régimen de estimación directa o estimación objetiva por coeficientes, la mayor de:

- El 6 por 100 de los rendimientos netos empresariales o profesionales obtenidos en el penúltimo año anterior al de los pagos fraccionados.

- El 2 por 100 del volumen de ventas o ingresos del trimestre, salvo en el caso de comerciantes mayoristas o comerciantes al por menor de labores de tabaco en expendedorías generales, especiales o profesionales obtenidos en el penúltimo año anterior al de los pagos fraccionados.

El sujeto pasivo podrá optar por ingresar el 20 por 100 de los rendimientos netos obtenidos durante el trimestre, cuando el volumen de ventas o ingresos en el mismo sea inferior al 50 por 100 del correspondiente al mismo trimestre del penúltimo año anterior.

(...)».

Se establece, por lo tanto, un derecho de opción entre el 6 por 100 de los rendimientos netos del penúltimo año y el 20 por 100 de los rendimientos netos obtenidos durante el trimestre, cuando el volumen de ventas o ingresos en el mismo sea inferior al 50 por 100 del correspondiente al mismo trimestre del penúltimo año anterior.

II.-MOTIVACIÓN DEL RECURSO

Después de haber analizado los antecedentes normativos de la sentencia del Tribunal Supremo, que entiendo ayuda al seguimiento del presente trabajo, procedo a realizar primero un breve recorrido cronológico de cómo se desarrolló el planteamiento del recurso, y segundo, un análisis de las causas que lo motivaron.

A) Desarrollo del planteamiento del recurso

El 22 de febrero de 1992, el Consejo General de la Abogacía Española, no aceptando el contenido del artículo 62.1.a), plantea ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo un recurso contencioso-administrativo.

Como ya se ha indicado, previa a la resolución del recurso, la Administración da nueva redacción al controvertido precepto. Aun así, el Consejo General de la Abogacía, con fecha 1 de agosto de 1992, solicitó se hiciese extensivo el recurso planteado en febrero del mismo año a la nueva redacción dada del artículo 62, por considerar que este último constituye una disposición general que guarda directa relación con el Reglamento inicialmente recurrido. Siendo aceptada tal petición, se procedió a ampliar el recurso a ambos textos.

El 12 de noviembre de 1993, el Tribunal Supremo dicta sentencia estimando el recurso interpuesto contra el Reglamento del IRPF, por considerar que su artículo 62 obliga a los profesionales y empresarios, en estimación directa u objetiva por coeficientes, a realizar unos ingresos a cuenta que en muchos casos pueden ser superiores a lo que correspondería por los ingresos del ejercicio en curso.

B) Motivación del recurso

Según la inicial redacción del artículo 62 del Reglamento del Impuesto, el pago fraccionado debía ser cuantificado por la mayor de las cifras resultantes de aplicar las tres reglas que contenía.

Cuando los profesionales y empresarios que tributaban en IRPF por estimación directa u objetiva por coeficientes pusieron en práctica el contenido de este artículo, resultó que la mayoría debía tributar en base al 6 por 100 calculado sobre los rendimientos netos del penúltimo año anterior, ya que en la generalidad de los casos dicha cantidad era superior a la que resultaba de aplicar el 2 por 100 de los ingresos del trimestre.

Y esto se confirma además por el hecho de que en estos dos últimos ejercicios, y me refiero a 1992 y 1993, el volumen de ventas o ingresos ha ido disminuyendo debido a la situación de crisis existente en el país.

De todo esto resultaba que un contribuyente estaba obligado a realizar un pago fraccionado que no se correspondía con la realidad económica de sus ingresos, ya que se basaba en datos correspondientes a otro ejercicio, por lo que se estaba atentando contra el principio constitucionalizado de *capacidad económica*⁶, núcleo del concepto de justicia tributaria, en base al cual *la ordenación de los tributos ha de basarse en la capacidad económica de las personas llamadas a satisfacerlos*⁷.

Esto creó un inconformismo general, debido a que resultaba injusto, además de gravoso, que se debiera ingresar un pago fraccionado en función de unos beneficios que se obtuvieron con anterioridad, cuando lo lógico sería aplicar un tanto por ciento sobre los rendimientos netos del presente trimestre, lo cual sería más acorde con la realidad económica de cada contribuyente.

⁶ Art. 31.1 Constitución española: «*Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos, de acuerdo con su capacidad económica, mediante un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad, que en ningún caso tendrá carácter confiscatorio*».

⁷ Art. 3º de la L.G.T.: «*La ordenación de los tributos ha de basarse en la capacidad económica de las personas llamadas a satisfacerlos y en los principios de generalidad y equitativa distribución de la carga tributaria*».

Por todo esto, el Consejo General de la Abogacía Española presentó un recurso contencioso-administrativo contra el artículo 61⁸ del Reglamento del Impuesto, directamente ligado al 62.1.a), por cuanto ambos obligan a los profesionales⁹ a hacer ingresos a cuenta, que en muchos casos, como se ha indicado antes, pueden ser superiores a lo que correspondería por los ingresos del ejercicio en curso.

Posteriormente, la Administración tributaria, tal vez temerosa de que el poder judicial se pronunciara a favor del citado recurso, estimó procedente dar nueva redacción al artículo 62 a través del Real Decreto 753/1992, estableciendo que el sujeto pasivo podrá optar por la mayor de las cantidades siguientes:

- 1.-El 6 por 100 de los rendimientos netos del penúltimo año.
- 2.-El 2 por 100 de los ingresos del trimestre.
- 3.-El 20 por 100 de los rendimientos netos del trimestre cuando el volumen de ventas o ingresos en el mismo sea inferior al 50 por 100 del correspondiente al equivalente trimestre del penúltimo año anterior.

Aunque con esta nueva opción se pretendió dar solución al problema, es preciso tener en cuenta dos cosas:

1^a Resulta ilógico establecer una comparación entre los ingresos de idénticos trimestres correspondientes a ejercicios distintos, puesto que lo normal es que el volumen de ventas o ganancias oscile de unos a otros en función de muchas variables de mercado y de una esencial, la crisis que, como he señalado afecta al país.

2^a Pocos contribuyentes se vieron beneficiados con esta nueva opción, ya que en la generalidad de los casos, la cantidad superior continuaba siendo la del 6 por 100 de los rendimientos netos del penúltimo año, salvo supuestos muy concretos en que el 20 por 100 de los rendimientos netos del trimestre superase esta cifra.

⁸ Art. 61 del Reglamento del IRPF: «Los sujetos pasivos que ejerzan actividades empresariales y profesionales estarán obligados a autoliquidar e ingresar en el Tesoro, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la cantidad que resulte de lo establecido en los artículos siguientes».

⁹ Aunque el Consejo General de la Abogacía en el recurso hace referencia sólo a los profesionales, puesto que representa a los abogados, también afecta directamente a los empresarios que se encuentren en estimación directa u objetiva por coeficientes.

Además, en ambas redacciones del artículo 62 se insiste en un método de cuantificación basado en datos anteriores, cuando las únicas cifras que se deben tener en cuenta a la hora de calcular un pago fraccionado, para que se ajusten a la realidad económica de un contribuyente, son las correspondientes al trimestre actual.

Por último, reitero de nuevo que el recurso contencioso-administrativo se amplió respecto a la segunda redacción dada a este precepto, debido a que el Consejo General de la Abogacía consideró que se trataba de una disposición general cuyo contenido guarda directa relación con el Reglamento.

III.-LA SENTENCIA

Se procede previamente a exponer los fundamentos de derecho de la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de noviembre de 1993 y a continuación se harán los comentarios oportunos.

A) Fundamentos de derecho

1. La sentencia comienza en su **fundamento de derecho primero** centrándolo en el *petitum* de la demanda en el artículo 62.1.a) del Reglamento del Impuesto, tanto en su redacción inicial como en la posterior dada por el R.D. 753/1992.

2. A continuación, en su **fundamento segundo**, el Tribunal Supremo advierte que la cuestión litigiosa ha de referirse a si dicho precepto se ajusta o no a derecho, y no a si se contiene en una norma de rango impropio.

Y ello debido a que aunque la regulación de los pagos fraccionados es una materia sometida a reserva de ley, es la propia Ley del Impuesto la que en su artículo 98.3 se remite a la vía reglamentaria para desarrollar la regulación de esta figura jurídico-tributaria.

3. El **fundamento tercero** de la sentencia comenta el mecanismo de los pagos fraccionados señalando que aunque el IRPF se devenga el 31 de cada año relegándose hasta ese momento el nacimiento de la deuda tributaria, el derecho admite los pagos a cuenta anteriores al devengo del tributo. Por lo que una vez que se obtenga la cantidad exacta a la que asciende dicha deuda, se procederá a realizar los ajustes necesarios en favor de la Administración o del contribuyente.

Por ello, el Tribunal Supremo señala que se está ante una situación temporal, pues el hecho de un mayor ingreso en concepto de pago a cuenta del que realmente corresponda supone al final del ejercicio su devolución por parte de la Administración, o en el caso contrario un posterior aumento en su cuan-

tía por la diferencia entre lo que se ingresó como pago fraccionado y el total al que asciende la deuda tributaria.

Después indica que la normativa en otros supuestos de ingresos a cuenta, como las retenciones de los rendimientos del trabajo personal y del capital mobiliario, se ciñe estrictamente al elemento real, es decir, toma los datos exactos y ciertos que correspondan a los contribuyentes, apartándose únicamente de aquéllos en el caso de las actividades empresariales y profesionales, lo que carece de sentido según se expone en el párrafo siguiente.

4. En el **fundamento cuarto** se analiza la situación de aquellos empresarios y profesionales que tributan acogidos a los regímenes de estimación directa y estimación objetiva por coeficientes, considerando que ambos métodos de determinación de bases nos conducen a resultados ciertos y reales; ya que la estimación directa se basa en las declaraciones presentadas y los datos consignados en libros y registros comprobados administrativamente, mientras que en la segunda, el resultado se obtiene al restar del importe total de ventas o ingresos aquellos gastos determinados según la ley.

Debido a esto, el Tribunal Supremo considera que *«resulta ilógico que se introduzca un factor histórico»*, pues como se ha visto, es muy sencillo calcular el rendimiento neto en ambos regímenes. Y además califica de *extravagante el sistema de conjugar los rendimientos netos obtenidos en el penúltimo año con los actuales*.

5. El **fundamento quinto** estima que ya que todos los pagos a cuenta establecidos por la Ley y el Reglamento se encuentran en relación directa con las rentas obtenidas, carece de sentido el hecho de basarse en *«un factor económico pretérito»*, pues esto puede conducir a un enriquecimiento injusto para el acreedor, Administración, o para el deudor, contribuyente.

Esto se dejó entrever en la Exposición de Motivos del Real Decreto 753/1992 al reconocer la existencia de ciertos problemas a la hora de tener en cuenta datos de ejercicios anteriores, como los de aquellos contribuyentes *«que tienen un importante descenso en su volumen de beneficios respecto al penúltimo ejercicio, con ventas estacionales concentradas en un trimestre del año, que cambian de actividad (...) o cesan en alguna actividad de las que entonces ejercían, etc.»*.

6. Por último, el Tribunal Supremo en su **fundamento sexto** falló estimando la propuesta del recurso planteado por el Consejo General de la Abogacía y procedió a anular el contenido del artículo 62.1.a) del Reglamento del IRPF, así como el dado posteriormente en el Real Decreto 753/1992 por no ajustarse a derecho el párrafo relativo al 6 por 100 de los rendimientos netos

empresariales y profesionales obtenidos en el penúltimo año anterior al de los pagos fraccionados.

B) Comentarios

Después de haber analizado los fundamentos de derecho de la sentencia, se procede a realizar una serie de comentarios que a mi entender son relevantes.

La primera cuestión que se puede plantear es la de cuál sería la causa que motivó al legislador a redactar de ese modo el art. 62.1.a) del Reglamento. Tal vez pudiera ser que ante la crisis que ya se estaba iniciando y que se preveía fuese en aumento, la Administración de Hacienda, temiendo dejar de percibir aquellos ingresos tributarios procedentes de aproximadamente 2,5 millones de empresarios y profesionales que no estaban en estimación objetiva por módulos, adoptó esta postura, aunque al final del ejercicio procediese a regularizar la situación particular de cada uno devolviéndoles el exceso pagado en concepto de pagos fraccionados.

Además, esta situación resulta patente en la Exposición de Motivos del R.D. 753 al reconocer en su párrafo segundo¹⁰, referente a los pagos fraccionados que la situación económica de los contribuyentes ha ido empeorando, por lo que sus beneficios van siendo cada vez inferiores con respecto a los de años pasados.

Respecto a este mismo tema, la Administración también debió de prever que resultaba ilógico atender a los beneficios de ejercicios anteriores cuando con bastante regularidad, sobre todo a nivel de pequeños empresarios, se cambia de actividad empresarial, y sobre todo en estos últimos años en que la economía del país va en declive.

Todo esto demuestra que el legislador a veces parece hallarse al margen de la realidad social y económica del país, no pensando en la aplicación práctica de las normas.

Además, la redacción de los artículos se hace de una manera enrevesada¹¹, difícil de entender, cuando lo más lógico sería que una norma se redactase en términos claros para facilitar su comprensión y aplicación.

¹⁰ «(...) (contribuyentes que tienen un importante descenso en su volumen de beneficios respecto al penúltimo ejercicio, contribuyentes con ventas estacionales concentradas en un trimestre del año, contribuyentes que cambian de actividad respecto al penúltimo ejercicio o cesan en alguna actividad de las que entonces ejercían, etc.)...»

¹¹ Claro ejemplo es la redacción dada por el Real Decreto 753 al artículo 62 cuando establece: «El sujeto pasivo podrá optar por ingresar el 20 por 100 de los rendimientos netos obtenidos durante el trimestre cuando el volumen de ventas o ingresos en el mismo sea inferior al 50 por 100 del correspondiente al mismo trimestre del penúltimo año anterior».

Por otra parte, carece de sentido que pudiendo obtener los rendimientos netos exactos mediante ambos regímenes de determinación de bases, y me refiero a la estimación directa y a la objetiva por coeficientes, se optase por utilizar datos *pretéritos*, olvidándose de la existencia de principios tributarios tan relevantes como el de capacidad económica y el de justicia tributaria, lo cual corrobora en parte lo que acabo de señalar en los últimos párrafos.

Para finalizar, a mi modesto entender y sin pretender realizar ninguna afirmación, quizás el Tribunal Supremo debería haber declarado nulo el contenido del artículo 62.1.a) en lugar de anularlo, debido a que no se ajusta a derecho y atenta contra los principios de capacidad económica y justicia tributaria, recogidos en el artículo 31 de la Constitución, que sirven de sustento a nuestro Ordenamiento Jurídico-Tributario.

IV.-NORMATIVA VIGENTE

Considero que después de haber analizado la motivación del recurso y el contenido de la sentencia, resulta interesante hacer referencia a los efectos que ésta ha producido en la regulación de los pagos fraccionados.

Por eso, a continuación se exponen las dos normas que han dado nueva redacción al artículo 62:

A) La Resolución 2/1994 de 12 de enero:

Una vez anulado el artículo 62.1.a), la Dirección General de los Tributos, teniendo en cuenta que se podían plantear dudas a la hora de efectuar el último pago fraccionado correspondiente al ejercicio 1993, consideró oportuno dar nuevo contenido al citado artículo¹², estableciendo que aquellos empresarios y profesionales que tributen en estimación directa u objetiva por coeficientes deberán ingresar en concepto de pago fraccionado:

1. El 2 por 100 del volumen de ventas o ingresos del trimestre, o
2. El 1 por 100 si se trata de comerciantes mayoristas o al por menor de labores de tabaco en expendedorías generales, especiales o interiores.

¹² Art. 62, Resolución 2/1994: «(...) El 2 por 100 del volumen de ventas o ingresos del trimestre, salvo el caso siguiente:

El 1 por 100 del volumen de ventas o ingresos del trimestre, en el caso de comerciantes mayoristas o comerciantes al por menor de labores de tabaco en expendedorías generales, especiales e interiores.

No obstante lo anterior, los sujetos podrán optar por ingresar el 20 por 100 de los rendimientos cuando el volumen de ventas o ingresos en el mismo sea inferior al 50 por 100 del correspondiente al último trimestre del año 1991.

A continuación, dicho precepto recoge de nuevo la posibilidad de que estos sujetos pasivos opten a la hora de cuantificar los pagos fraccionados por el 20 por 100 de los rendimientos netos del último trimestre de 1993, siempre que ese volumen sea inferior al 50 por 100 del correspondiente al último trimestre del año 1991.

Lo que a mi juicio carece de sentido, aunque pueda ser beneficioso para algún contribuyente, es que después de haber sido anulado por el Tribunal Supremo el contenido del artículo 62.1.a), en sus dos redacciones, se vuelva a incluir la citada opción, más aún cuando en la sentencia se considera «*extravagante*» el sistema de comparar los rendimientos netos del penúltimo año con los actuales, tal como se comentó en el epígrafe tercero de este trabajo, al que me remito.

B) Real Decreto 120/1994 de 28 de enero

Por fin, mediante este Real Decreto se establece una nueva fórmula de cuantificar los pagos fraccionados de los empresarios y profesionales sujetos a estimación directa u objetiva por coeficientes, que se encuentra en consonancia con lo establecido en la sentencia, siendo su contenido el siguiente:

«Uno. Los sujetos pasivos a que se refiere el artículo anterior ingresarán, en cada plazo, las cantidades siguientes:

a) En general, por las actividades que estuvieran en régimen de estimación directa o estimación objetiva por coeficientes, el 20 por 100 de la diferencia entre los ingresos computables y los gastos deducibles.

Tanto los ingresos como los gastos serán los devengados en el período de tiempo transcurrido desde el primer día del año hasta el último día del trimestre a que se refiere el pago fraccionado.

De la cantidad resultante por aplicación de lo dispuesto en esta letra se deducirán los pagos fraccionados ingresados por los trimestres anteriores del mismo año...».

Como se observa, se ha suprimido por completo cualquier referencia a resultados anteriores, basándose únicamente para hallar el importe del fraccionamiento en los ingresos computables y en los gastos deducibles correspondientes a cada trimestre.

Pero de la lectura del apartado tercero de este precepto¹³ surge un nuevo problema, debido a que como de todos es sabido de la cantidad a pagar en

¹³ Art. 62.3 R. D. 120/1994: «(...) Tres. De la cantidad resultante por aplicación de lo dispuesto en los apartados anteriores se deducirán, en su caso, las retenciones practicadas y los ingresos a cuenta efectuados conforme a lo dispuesto en los artículos 51 y 55 de este Reglamento correspondientes al trimestre».

concepto de pago fraccionado pueden deducirse los pagos fraccionados ingresados por los trimestres anteriores del mismo ejercicio fiscal, así como las retenciones e ingresos a cuenta realizados desde el 1 de enero.

Respecto a los pagos fraccionados, la norma permite sin lugar a dudas su completa deducción, pero por lo que se refiere a las retenciones e ingresos a cuenta señala que sólo serán deducibles los correspondientes al trimestre.

Aquí es donde se plantea el problema, puesto que lo lógico sería que si se van acumulando en cada trimestre los ingresos y los gastos habidos desde el 1 de enero hasta el último día del ejercicio, por la misma razón se deben acumular y descontar los pagos fraccionados y las retenciones ya ingresados.

Con lo cual, aunque se actúa acumuladamente respecto a los ingresos, gastos y pagos fraccionados, no sucede lo mismo con las retenciones. En relación a esto, señala Sánchez Pinilla que *«los efectos de ese absurdo proceder serían de antología. Sería la ley del embudo aplicada en su grado máximo porque en cada trimestre el contribuyente pagaría lo de ese trimestre y lo de los anteriores. Menos mal que sólo hay cuatro¹⁴»*. Y continúa diciendo que si sólo sucede esto respecto de las retenciones, es porque *«con ello evitan las iras de los empresarios, que no son objeto de retenciones, pero los profesionales, de insistir con ese criterio —lo que dudamos— podrían verse con problemas¹⁵»*.

Tras las críticas que ha suscitado la redacción del apartado tercero de este artículo, la Administración tributaria ha modificado su contenido mediante una resolución de fecha 9 de marzo de 1994, según la cual:

«La deducción prevista en el apartado tres del artículo 62 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas comprenderá tanto las retenciones practicadas como los ingresos a cuenta efectuados correspondientes al período de tiempo transcurrido desde el primer día del año hasta el último día del trimestre a que se refiera el pago fraccionado».

Por tanto, queda resuelto el problema con una nueva rectificación de Hacienda, debiendo traer a colación el hecho de que el legislador a la hora de redactar las normas debería pensar más en la aplicación práctica de las mismas.

V.—CONCLUSIONES

A modo de conclusión, voy a realizar una serie de consideraciones personales que me ha suscitado el estudio de este tema.

¹⁴ Cfr. SÁNCHEZ PINILLA, F. «Extraña interpretación sobre pagos fraccionados que recuerda la ley del embudo» en diario ABC, lunes 28-2-94, Madrid.

¹⁵ Cfr. SÁNCHEZ PINILLA, F. op. cit.

Tal vez, como he indicado anteriormente, la Administración, suponiendo que los beneficios de los contribuyentes iban a disminuir, pretendió con la inicial redacción del artículo 62.1.a no dejar de recaudar unos ingresos que esperaba, aun a sabiendas de que posteriormente debía regularizar la situación de cada contribuyente, procediendo a la devolución de las cantidades ingresadas de más en concepto de pago fraccionado.

No obstante, de la lectura de este artículo en sus dos iniciales redacciones se deduce que resultaba difícilmente admisible el hecho de que un contribuyente debiera ingresar en concepto de pago fraccionado del presente ejercicio una cantidad equivalente al 6 por 100 de los rendimientos netos resultantes del penúltimo año anterior¹⁶, en el cual podría haber obtenido unos beneficios muy superiores a los presentes, situación nada extraña teniendo en cuenta el declive de la economía en nuestro país sobre todo en los dos últimos años.

Lo que llama aún más la atención es que los sujetos pasivos afectados eran aquellos empresarios y profesionales que se encontraban en estimación directa u objetiva por coeficientes, los cuales podían calcular perfectamente sus rendimientos netos en base a datos reales y presentes, sin necesidad de acudir a cifras de ejercicios anteriores.

A modo de reflexión, traslado íntegramente a este epígrafe un comentario que realicé en su momento a la sentencia: y es que a mi modesto entender, sin pretender realizar ninguna afirmación, quizás el Tribunal Supremo debería haber declarado nulo el contenido del artículo 62.1.a), en lugar de anularlo, debido a que no se ajusta a derecho y atenta contra los principios constitucionales de *capacidad económica y justicia tributaria*.

Estos principios sirven de sustento a nuestro Ordenamiento Jurídico Tributario, y en base a ellos se establece que cada uno debe contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, por eso, al hallar el importe del fraccionamiento en base a datos de ejercicios anteriores, no se está reflejando la verdadera capacidad contributiva de cada sujeto pasivo y por tanto el sistema tributario deja de ser justo.

Como era evidente, el Tribunal Supremo falló a favor del recurso planteado por el Consejo General de la Abogacía, ya que según se expresa en los fundamentos de derecho de la sentencia, resulta ilógico basarse en datos «pretéritos», que en la mayoría de los casos no coinciden con la realidad económica de cada empresario o profesional.

Posterior a la sentencia surge el R. D. 120/1994, que comienza en su apartado primero siendo coherente con el contenido de la misma al establecer que

¹⁶ Suponiendo que ésta hubiese sido la mayor de las tres cifras a las que se refiere dicho precepto normativo.

el importe de los pagos fraccionados será el resultado de aplicar el 20 por 100 a la diferencia entre los ingresos y los gastos deducibles del trimestre, sin hacer alusión a los rendimientos netos de ejercicios anteriores.

Pero cuando parecía que todo estaba solucionado, se cayó en la cuenta de que el párrafo tercero del artículo 62 sólo permitía la deducción de las retenciones y de los ingresos a cuenta practicados en el trimestre correspondiente, sin tener en cuenta las que se habían ingresado en los trimestres anteriores. Y de nuevo, mediante una resolución de 9 de marzo, el Ministerio de Economía y Hacienda ha tenido que rectificar el contenido de este artículo, ya que si se iban acumulando los ingresos y los gastos desde el primer día del ejercicio, también debían acumularse a efectos de deducción no sólo los pagos fraccionados realizados, sino también las retenciones practicadas desde el 1 de enero.

Para terminar, si hay algo que me ha llamado la atención a la hora de realizar este trabajo, ha sido precisamente el hecho de que una norma haya tenido que ser revisada tantas veces en un plazo de tiempo relativamente breve. Lo que es una clara señal de que el legislador a la hora de dictar las leyes debería pensar en su aplicación práctica, ya que las normas se redactan para utilidad de los contribuyentes.

BIBLIOGRAFÍA

BERLIRI, A.

1960 *Testo unico delle imposte dirette*, Giuffré, Milano.

CAZORLA PRIETO, L. M^a

1993 *Lecciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Servicio de Publicaciones Facultad de Derecho, Universidad Complutense, Madrid.

CORRAL GUERRERO, L.

1993 *Introducción al Derecho tributario*, Ed. Trivium, Madrid.

CORRAL GUERRERO, L.

1994 *En Nota introductoria al libro del Prof. Dr. Rozas Valdés, J. A. Rendimientos del trabajo en especie*, Ed. Civitas, Madrid.

FALCÓN Y TELLA, R.

1993 *Comentarios a la Ley del IRPF y Reglamento del impuesto*, Ed. Colex, Madrid.

FEDELE, A.

La teoría del procedimiento de imposición y la denominada anticipación del tributo, en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*.

HUGUET TORREMADE, J. M^a

Todo sobre la estimación objetiva. Retenciones y pagos fraccionados.

MARTÍN QUERALT, J.

Notas en torno a la configuración jurídica de la retención a cuenta en el IRPF, en H.P.E., nº 82, 1983, pp. 131 y sigs.

MONTALVO SANTAMARÍA, M.

1992 Et al, *Los nuevos métodos de estimación objetiva del IRPF y el régimen simplificado del IVA*, Ed. Siete, Valencia.

PÉREZ ROYO, I.

1991 *La nueva regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Ed. Marcial Pons, Madrid.

PONT I CLEMENT, J. F.

1993 *El pago fraccionado de los tributos*, I.E.F. Marcial Pons, Madrid.

SIMÓN ACOSTA, E.

Las retenciones de los nuevos impuestos sobre la renta, en la quiebra, en H.P.E., nº 57, pp. 223 y sigs.

SOLER ROCH, M. T.

Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al IRPF, en Civitas R.E.D.F., nº 25 pp. 5 y sigs.