

# Los principios tributarios constitucionales y los pagos a cuenta\*

Carla Mares\*\*

## I. Apunte Preliminar

El artículo 31 de la Constitución española (CE) contiene una serie de principios tributarios que intentan ser efectivos en el plano de la configuración y aplicación concreta de los distintos gravámenes existentes. Es decir, no son una declaración formal de principios sino el establecimiento de disposiciones materiales que obligan a plasmar en la realidad un sistema tributario justo. En este sentido, la Administración tributaria se ve interpelada por estos principios al ejercer las potestades con las que cuenta para hacer efectivo el sistema fiscal y para controlar el fiel cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes<sup>1</sup>.

Estas consideraciones que resultan ser aplicables, sin la menor duda, a los tributos, no se entendía que fueran extensibles a los pagos a cuenta, al menos no en un primer momento. Esto se debía a que todo el sistema tributario se explicaba a partir del hecho imponible del impuesto, pieza clave que oscurecía los demás elementos del tributo<sup>2</sup>. La tradicional concentración del estudio del tributo en el hecho imponible y en la obligación tributaria, sin embargo, es superada en la Ley General Tributaria de 2003 (LGT). El artículo 17 de la LGT

---

• Artículo publicado en la *Revista de Derecho de la Universidad de Piura (REDUP)*, nº 9, 2008, págs. 177-204.

•• Abogada titulada en la Universidad de Piura. Doctora en Derecho por la Universidad de Navarra (España) y la Universidad de Bolonia (Italia).

<sup>1</sup> Al respecto véase SIMÓN ACOSTA, E. *El Derecho Financiero y la Ciencia Jurídica*, Ed. Studia Albornotiana, Zaragoza, 1985, pp. 186 y ss.; también, SÁNCHEZ GALIANA, J. A., "Las actuaciones de la Agencia Tributaria y los principios constitucionales tributarios", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 87, julio-septiembre 1995, pp. 421-457.

<sup>2</sup> Luego de la teoría que concibe al tributo como una relación de poder reservada a la ley, propuesta por los iuspublicistas alemanes del siglo XIX, y la reacción que ella genera en la doctrina italiana, que —intentando equiparar las posiciones del administrado y de la Administración— asume la teoría obligacional, se experimenta una atención sobredimensionada respecto al hecho imponible. Esto explica que la doctrina y los ordenamientos positivos olvidaran, por cierto tiempo, otros aspectos del tributo. Sobre esto puede verse FERREIRO LAPATZA, J. J. *Curso de Derecho Financiero Español*, volumen II, 24.<sup>a</sup> edición, Marcial Pons, Madrid, 2004, pp. 18 y ss.; MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J. M. y CASADO OLLERO, G. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 17.<sup>a</sup> edición, Tecnos, Madrid, 2006, pp. 255-258.

parece transcribir las ideas de GIANNINI en torno a la relación jurídica compleja<sup>3</sup>; y, a partir de entonces, el hecho imponible pierde la posición de privilegio que le había convertido en el eje del Derecho tributario<sup>4</sup>.

En esta línea, junto a la prestación derivada de la obligación tributaria principal, se reconocen otras que proceden de presupuestos de hecho distintos, pero a las que le son igualmente aplicables una serie de disposiciones relativas al tributo; y, concretamente, los principios constitucionales de carácter tributario. Se amplía, así, el alcance de tales principios al ámbito de las prestaciones a cuenta. Este paso resultaba lógico y necesario; pues ambos tipos de prestaciones se hallan, de consuno, dentro de la dinámica aplicativa del tributo, por lo que restringir la vigencia de estos principios a sólo ciertos aspectos del tributo, equivalía a aceptar un cumplimiento no cabal de los mismos.

Lógicamente, la justicia financiera no puede ser pensada en abstracto, de ahí que esta evolución, en la concepción del hecho imponible, de la obligación tributaria principal y de las relaciones jurídicas que se derivan del tributo, haya supuesto una concreción distinta de los principios constitucionales en las nuevas parcelas que se van reconociendo dentro del sistema tributario<sup>5</sup>. De este modo, la idea de justicia de los tributos se va amoldando a cada momento histórico<sup>6</sup>.

En cualquier caso, es probable que la aplicación de estos principios no hubiera alcanzado el ámbito de los pagos a cuenta, durante varios años, por la sencilla razón de que éstos se entendían como simples instrumentos de gestión tributaria, como un mecanismo carente de sustantividad, al cual no correspondía un tratamiento semejante al dispensado a la obligación tributaria principal. Esto explica, entre otras cosas, que para su regulación se haya utilizado, casi siempre, normas de carácter reglamentario.

El entrelazamiento de pagos a cuenta y principios tributarios constitucionales ha sido progresivo. La idea de que tales principios también debían informar el

---

<sup>3</sup> Cfr. GIANNINI, A. D. *I concetti fondamentali del Diritto tributario*, Unione tipografico - Editrice Torinese, Torino, 1956, pp. 125-126.

<sup>4</sup> Algo que, quizá, puede explicar este cambio es la evolución de los sistemas tributarios de una imposición real a una imposición personal. Pues ello trae consigo una estructura compleja del tributo de la que se deriva, por ende, una miscelánea de obligaciones y deberes que van más allá de la obligación tributaria principal. De modo, que resulta insuficiente explicar todo a partir y desde el hecho imponible.

<sup>5</sup> Es sintomático de esta evolución echar un vistazo a los albores de la construcción teórica moderna del tributo: para los grandes gestores del Derecho Público en el s. XIX —como JELLINEK, LABAND, MAYER— la idea de justicia no tenía relación alguna con el tributo, puesto que no cabía predicar esta característica de algo que se reducía a una simple relación de poder; cfr. SIMÓN ACOSTA, E., “Líneas generales de la relación tributaria en la nueva LGT”, *conferencia inédita*, Las Palmas, 12 de marzo de 2004.

<sup>6</sup> Cfr. CORTÉS DOMÍNGUEZ, M., “El principio de capacidad contributiva en el marco de la técnica jurídica”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 60, diciembre 1965, pp. 1014.

ámbito de la gestión tributaria<sup>7</sup> va adquiriendo, progresivamente, un influjo cada vez mayor sobre los pagos a cuenta. El carácter contributivo de los pagos a cuenta va siendo reconocido con más fuerza y ello coadyuva también a la aplicación del principio de capacidad económica y del resto de principios constitucionales a dichos pagos<sup>8</sup>.

Si la obligación a cuenta y la obligación principal son elementos de un único tributo —como antes mencionamos— la primera forma parte, entonces, de ese único tributo que responde a la necesidad de contribuir. Desde esta perspectiva, el pago a cuenta es una forma adicional de contribuir a los gastos públicos; por tanto, el que sea un ingreso provisional no impide que se imponga coactivamente ni obsta para que el Tesoro disponga de él a fin de solventar las necesidades del Estado a medida que se perciben. A nuestro modo de ver, esta consideración sustantiva de los pagos a cuenta garantiza, de modo más certero, la aplicación efectiva de los principios constitucionales a este tipo de prestaciones.

Una última cuestión, antes de analizar el impacto que tienen los principios del artículo 31.1<sup>9</sup> de la CE sobre los pagos a cuenta, nos planteamos en qué medida deben aplicarse. Pensamos en esta cuestión a propósito de la posición que defiende una aplicación atenuada de dichos principios: su aplicación es consecuencia de su necesaria manifestación en la obligación principal<sup>10</sup>. Entendemos, no obstante, que más que hablar del grado de aplicación de tales principios es preferible hablar de un modo concreto de aplicación de acuerdo a la estructura y elementos propios que presentan estas prestaciones. Y es así como abordaremos el desarrollo de este apartado; centrándonos, especialmente, en el principio de capacidad económica e incluyendo el principio de legalidad tributaria, consagrado como principio formal en el artículo 31.3 de la CE<sup>11</sup>, puesto que éste conforma también el marco esencial del establecimiento, configuración y aplicación del sistema tributario.

---

<sup>7</sup> Véase, por ejemplo, ESEVERRI MARTÍNEZ, E., “Las posiciones subjetivas derivadas de la aplicación del tributo”, en MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, S. y MARTÍNEZ LAFUENTE, A. (dir.), *et al. Estudios de Derecho y Hacienda, homenaje a César Albiñana García-Quintana*, volumen II, Ed. Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987, p. 864; CENCERRADO MILLÁN, E., “La aplicación del principio de capacidad económica a los pagos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades”, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 40, enero-marzo 1998, p. 17.

<sup>8</sup> En este sentido se pronuncia PALAO TABOADA, C., “Presunción de retención y elevación al íntegro. ¿Es aconsejable el cambio de modelo de retención a cuenta?” en ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. y CAYÓN GALIARDO, A. (coord.), *et al. Presente y futuro de la imposición directa en España*, Lex Nova, Valladolid, 1997, p. 276; HINOJOSA TORRALVO en ORÓN MORATAL, G. (coord.), *et al. Los nuevos impuestos sobre la renta de las personas físicas y sobre la renta de no residentes. Comentarios a las Leyes 40/1998 y 41/1998*, Mc Graw Hill, Madrid, 1999, pp. 623 y ss.

<sup>9</sup> Estos principios, que también encuentran acogida en el artículo 3 de la LGT, son: generalidad, capacidad económica, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad.

<sup>10</sup> Cfr. MORIES JIMÉNEZ, M<sup>a</sup>. T. *La retención a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Marcial Pons, Madrid, 1996, pp. 120-121. Otro argumento que esboza esta autora para sustentar su tesis es el carácter no contributivo de las prestaciones a cuenta.

<sup>11</sup> El artículo 31.1 CE dice: “Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley”.

## II. Principios tributarios constitucionales

### 1. Principio de generalidad

El artículo 31 de la CE comienza con el siguiente enunciado: “todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos”; y, seguidamente, delinea cómo se plasmará tal deber. La generalidad supone que todos los ciudadanos que tengan la suficiente capacidad económica contribuyen al sostenimiento de los gastos públicos<sup>12</sup>. Toda persona, natural o jurídica, con capacidad de pago que incurra en el hecho que da nacimiento a la obligación tributaria, debe ser sometida a gravamen, sin que puedan alegarse criterios extraeconómicos u otras excepciones no razonables para excluirlo del mismo<sup>13</sup>. En otras palabras, el principio de generalidad implica la no discriminación tributaria por motivos distintos a los económicos<sup>14</sup>.

La generalidad en materia tributaria está vinculada con la capacidad económica y la igualdad. Para que el sistema resulte justo, éste debe afectar a todas las manifestaciones de riqueza. Pero si bien la sujeción es universal —aunque se requiera una sujeción singular hecha por ley—, la cuantía de cada contribución debe establecerse de acuerdo con el principio de capacidad económica que se refiere a situaciones individuales ante cada tributo. Podríamos decir, que este principio se concreta en dos puntos: 1) un sistema tributario sin margen para el fraude fiscal; 2) un sistema tributario donde no existan, de forma arbitraria, exenciones o beneficios fiscales para determinados sujetos<sup>15</sup>. En otras palabras, la exoneración por razones estrictamente subjetivas —no basadas en la capacidad económica— no cabe; la que se justifica por la afectación total y permanente del patrimonio de un sujeto a la realización de fines de interés general está abierta a debate, y, mientras que en el campo público se admite sin problemas, en el privado, debe admitirse siempre que se cumplan los requisitos necesarios<sup>16</sup>.

Para que esto se cumpla a cabalidad parece necesario que no sólo resulte aplicable a los tributos sino también a toda obligación tributaria. En efecto, si

---

<sup>12</sup> El Fundamento Jurídico (FJ) 7 de la Sentencia del Tribunal Constitucional (STC) 96/2002, de 25 de abril, recoge ideas interesantes al respecto.

<sup>13</sup> Este deber parece llevar consigo el derecho de los ciudadanos a que el Estado desarrolle una actividad de recaudación y control eficaz que impida que quienes tienen capacidad económica queden al margen del gravamen. En este sentido se pronuncia el Tribunal Constitucional (TC) en su Sentencia 76/1990; un comentario sobre esta sentencia se encuentra en SÁNCHEZ SERRANO, L., “Los españoles, ¿súbditos fiscales?” (I) y (II) trabajos publicados en *Impuestos*, tomo I, 1992, pp. 236-249 y 250-264, respectivamente.

<sup>14</sup> Cfr. NEUMARK, F. *Principios de la imposición*, 1.ª edición, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974, pp. 109 y ss.

<sup>15</sup> Sobre esto véase CORDÓN EZQUERRO, T. y GUTIÉRREZ FRANCO, Y., “Los principios constitucionales de generalidad y capacidad económica en nuestra realidad tributaria”, *Gaceta Fiscal*, núm. 141, marzo 1996, pp. 182-189.

<sup>16</sup> Cfr. CALVO ORTEGA, R. *Curso de Derecho Financiero. I Derecho Tributario, parte general*, 10.ª edición, Civitas, Madrid, 2006, pp. 50-51.

queremos lograr la debida aplicación de este principio en el tributo, éste debe tener alcance en el campo de las prestaciones a cuenta. Las ideas antes anotadas cobran vida si se observa la normativa vigente relativa a estas prestaciones. Un indicio importante es la extensión cada vez mayor del presupuesto de hecho de la obligación de pago a cuenta, que alcanza a casi todos los tipos de rendimientos sujetos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF). De este modo, se trata de cubrir todo el espectro posible para que nadie —que, teóricamente, encaje dentro del presupuesto de retención o de otra modalidad de pago a cuenta— quede al margen de este mecanismo de detracción anticipada.

## **2. Principio de capacidad contributiva**

El deber de contribuir, después de la promulgación de la CE de 1978, resulta ser un deber constitucional de configuración legal. Para algunos, a partir de este principio sólo nacía la obligación tributaria principal y el resto de elementos estructurales del tributo adquirirían significado, únicamente, en relación con el supuesto de hecho del tributo. BOSELLO, por ejemplo, niega expresamente la aplicación de este principio a los pagos a cuenta<sup>17</sup>. No obstante, si —como venimos sosteniendo— la obligación a cuenta y la obligación principal son elementos de un único tributo; y, la obligación a cuenta forma parte de ese mismo y único tributo que responde a la necesidad de contribuir, dicho principio habría también de informar estas prestaciones anticipadas<sup>18</sup>.

Se ha dicho que la capacidad contributiva, constituyendo un elemento esencial de la disciplina estatutaria de las relaciones económicas, no puede identificarse, sin más, con la fuerza económica del sujeto<sup>19</sup>. Y, siguiendo esta dirección, se ha definido, en términos generales, como la situación subjetiva patrimonial en relación con obligaciones dinerarias determinadas<sup>20</sup>. Se muestra, así, cómo la capacidad contributiva adquiere la función de nexo entre la subjetividad jurídica, entendida como situación, y el particular obligado a la contribución, deviniendo en parte esencial del ordenamiento jurídico en su complejidad<sup>21</sup>.

Teniendo este concepto como marco referencial, quizá, el siguiente paso para clarificar esta cuestión sea determinar el contenido de este principio de acuerdo a su formulación constitucional<sup>22</sup>. Esto equivale, de una parte, a

---

<sup>17</sup> Cfr. BOSELLO, F. *Il prelievo alla fonte nel sistema della imposizione diretta*, Cedam, Padova, 1972, p. 218. En la doctrina española véase HINOJOSA TORRALVO, J. J., en ORÓN MORATAL, G. (coord.), *et al. Los nuevos impuestos...*, *op. cit.*, p. 628.

<sup>18</sup> Cfr. MIGUEL CANUTO, E., “La sentencia constitucional núm. 211/1992, de 11 de diciembre: capacidad económica e inflación”, *Crónica Tributaria*, núm. 66, 1993, p. 105.

<sup>19</sup> Cfr. MANZONI, I. *Il principio della capacità contributiva nell'ordenamento italiano*, Torino, 1965, pp. 73 y ss.

<sup>20</sup> Cfr. CALVO ORTEGA, R. *Curso de Derecho Financiero...*, 10.<sup>a</sup> edición, *op. cit.*, p. 52.

<sup>21</sup> Cfr. D'AMATI, N. *Istituzioni di diritto tributario*, Cacucci editore, Bari, 2005, p. 31.

<sup>22</sup> Como señaló CASADO OLLERO —a propósito de la actuación de este principio en el ámbito impositivo indirecto— todo lo que no sea atenerse a la función normativa del principio de

concretar las exigencias que para el legislador ordinario se derivan de su consagración constitucional y, de este modo, definir los límites que este principio impone al ejercicio del poder de imposición. De otra parte, supone acotar su ámbito objetivo, a fin de establecer si afecta a todas y a cada una de las figuras tributarias del sistema o si sólo se refiere al sistema fiscal considerado en su conjunto; y, también, su ámbito subjetivo, para fijar así si debe observarse en todas las categorías jurídicas subjetivas del tributo (esto es, sujetos pasivos, retenedores, contribuyentes de hecho, etc.)<sup>23</sup>.

La cuestión del contenido de este principio se planteó, de manera apremiante, como consecuencia del paso de la Hacienda neutral —inspirada en los postulados del liberalismo económico— a la Hacienda funcional e intervencionista, que condujo a la progresiva utilización extrafiscal del sistema tributario. Esto es, la transición del Estado liberal de Derecho al Estado intervencionista y social de Derecho. A finales del siglo XIX, los modernos sistemas tributarios se perfeccionan en el seno de una nueva filosofía política acerca de las funciones del Estado y del impuesto, muy distinta de la liberal. El impuesto se convierte en un instrumento esencial para influir en la estabilidad económica o en la distribución de la renta y la riqueza; y los gastos que con aquél se financian son básicos y necesarios para el funcionamiento y soporte de la economía social de mercado<sup>24</sup>.

Este cambio de orientación en la filosofía política y económica motivó una innovación en el modo de concebir el principio de capacidad económica, considerado, en un primer momento, sobre todo en su función garantista: como defensa y salvaguardia de la propiedad individual y de la uniformidad tributaria, entendida como paridad de carga fiscal entre sujetos situados en idénticas condiciones de capacidad económica<sup>25</sup>. Este principio erigido como criterio exclusivo de imposición —al contrastarse con una realidad fiscal inspirada, más

---

capacidad en el ordenamiento jurídico, comporta “el riesgo de sucumbir en un doctrinarismo huero que, según las premisas de las que cada autor quiera libremente partir —en función de cuáles sean las conclusiones previamente deseadas— tan fácil sería reducir a la nada el principio de capacidad como elevarlo al olimpo de los principios tributarios”; CASADO OLLERO, G., “El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (I)”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 32, octubre-diciembre 1981, p. 569.

<sup>23</sup> PALAO TABOADA, antes de 1978, enunció este mismo planteamiento al decir que “la afirmación de que la capacidad contributiva es un principio peculiar de la tributación, exige delimitar su ámbito (objetivo y subjetivo) de aplicación —qué es lo que debe “repartirse” según el criterio indicado y entre quiénes— para separarlo de las zonas del ordenamiento jurídico presididas por otros principios diversos”; PALAO TABOADA, C., “Apogeo y crisis del principio de capacidad económica”, en *Estudios jurídicos en homenaje al profesor Federico de Castro*, Tecnos, Madrid, 1976, p. 393.

<sup>24</sup> Cfr. PÉREZ DE AYALA, J. L., “Sugerencias para una reforma de las bases legales de la Administración tributaria en materia de gestión, revisión y recaudación”, *Rivista Diritto e Pratica Tributaria*, núm. 3, 1978, p. 869; FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, D., “Evolución histórica de la política fiscal” en *XVIII Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Madrid, 1971, pp. 523 y ss.

<sup>25</sup> La referencia a la capacidad contributiva en clave garantista —como igualdad de tratamiento de los destinatarios del tributo— aparece superada, al ponerse de relieve la crisis de las concepciones tradicionales de la justicia fiscal y la necesidad de utilizar el instrumento tributario en su función redistributiva; cfr. MORETTI, G. C. *La potestà finanziaria delle Regioni*, Milano, 1972, p. 96.

bien, en postulados intervencionistas— debía afrontar el siguiente dilema: o excluir de la tributación los fines extrafiscales —esto es, todo lo que pertubara la idea del reparto de la carga tributaria—; o, incorporar esas otras ideas al concepto, ampliando su contenido de modo progresivo hasta convertirse en una noción puramente formal<sup>26</sup>.

Entre los vaivenes que se suceden en el intento de conciliar los postulados clásicos de la capacidad económica con las nuevas demandas del principio de extrafiscalidad, la doctrina incurre en contradicción con sus postulados y en el abandono de los mismos, al admitir otros criterios distintos de imposición o al incluirlos en el principio de capacidad, que se logra mantener formalmente como criterio exclusivo de justicia tributaria a costa de vaciarlo de su contenido originario<sup>27</sup>.

Llega entonces la CE de 1978 que, en su artículo 31, erige el principio de capacidad económica como un criterio de contribución al sostenimiento de los gastos públicos; quedando, así, fuera de toda duda que no es ya el único parámetro de justicia tributaria<sup>28</sup>. La Constitución rompe con las concepciones tradicionales que identifican capacidad económica y justicia tributaria. A partir de ella se deduce, de una parte, que la capacidad económica no es un criterio exclusivo para realizar la justicia tributaria; y, de otra parte, que la justicia tributaria requiere, junto al respeto de la capacidad económica de los sujetos, otro criterios para hacerla efectiva<sup>29</sup>.

Se entiende, entonces, no como principio-fin, sino como principio-medio, orientado a la realización de los verdaderos fines del sistema tributario que son la igualdad y la progresividad<sup>30</sup>. Sin embargo, también cabría decir que el objetivo del artículo 31.1 es que todos contribuyan al sostenimiento de los gastos públicos según su capacidad económica y la articulación de un sistema tributario justo sería el medio para conseguir tal finalidad. No obstante, a nuestro entender, el verdadero fin del ordenamiento tributario es la justicia

---

<sup>26</sup> “Capacidad contributiva... Este par de palabras se escapa entre los dedos... Con este par de palabras se explica todo”. EINAUDI expresa así el escepticismo generado en torno al significado de este concepto; cfr. *Mitos y paradojas de la justicia tributaria*, traducción al español de G. Solé Villalonga, Ariel, Barcelona, 1963, p. 72.

<sup>27</sup> Cfr. PALAO TABOADA, C., “Apogeo y crisis del principio...”, en *Estudios jurídicos en homenaje al profesor Federico de Castro*, op. cit., p. 395; CORTÉS DOMÍNGUEZ, M., “El principio de capacidad contributiva...”, op. cit., pp. 995 y ss.

<sup>28</sup> Este es un tema que se ha tratado, profusamente, en relación a las tasas; véase al respecto, el trabajo de SIMÓN ACOSTA, E. “Reflexiones sobre las tasas de las Haciendas Locales”, *Hacienda Pública Española*, núm. 35, 1975, pp. 253-304.

<sup>29</sup> Cfr. CASADO OLLERO, G., “El principio de capacidad... (I)”, op. cit., pp. 572-573.

<sup>30</sup> La noción de capacidad económica dentro de la teoría de los principios de justicia social, no integra ni da contenido a un principio autónomo, sino que es el presupuesto lógico o conceptual para elaborar desde las diversas modalidades de la justicia los principios de justicia fiscal propiamente dichos; a saber, progresividad, igualdad y no confiscatoriedad contributiva. Véase al respecto PÉREZ DE AYALA, “Las cargas públicas: principios para su distribución”, *Revista Española de Hacienda Pública*, núm. 59, 1979, p. 90.

fiscal, que se nutre de unos principios y se vale de unos criterios o parámetros instrumentales para alcanzarla<sup>31</sup>.

Teniendo en cuenta la premisa de que la capacidad económica se configura en la CE como un criterio “no exclusivo” para contribuir al sostenimiento de las cargas públicas, veamos seguidamente su contenido, límites y exigencias a fin de determinar cómo vincula este principio al legislador ordinario.

El constituyente español si bien cualifica la capacidad económica, transformándola en categoría jurídica, no parece ocuparse de explicitar su contenido y su función en el mecanismo impositivo. No obstante, podemos decir que el mandato que impone este principio es gravar situaciones que demuestren aptitud e idoneidad para la tributación; esto es, situaciones seleccionadas en virtud de una valoración del legislador cuya legitimidad puede ser controlada por el TC, donde el mínimo no imponible viene determinado por el nivel necesario para la existencia y el máximo por la prohibición de un gravamen con alcance confiscatorio. Es entre ambos límites donde se sitúa el ámbito de actuación que permite ejercitar el poder impositivo para hacer posible la contribución de todos al sostenimiento de los gastos públicos<sup>32</sup>.

Por tanto, cabría aceptar la arbitrariedad que supone el gravamen de una situación no enmarcada en los límites de la imposición o que no demuestra ninguna capacidad económica. En otras palabras, el hecho imponible legitima la aplicación del tributo en la medida en que es una manifestación de capacidad económica; pues, en definitiva, la articulación de un tributo siempre viene justificada por una correlativa capacidad económica. En este sentido, la finalidad del hecho imponible es permitir el juicio de constitucionalidad sobre la base del principio de capacidad económica recogido en el artículo 31.1 de la CE<sup>33</sup>.

Pero la cuestión no se resuelve aquí. No basta detenerse en la fase de “establecimiento” del tributo para verificar en qué medida resulta observado el mandato constitucional sino que debe atenderse también a su fase de “aplicación”. No es suficiente comprobar la validez de la norma en forma aislada

---

<sup>31</sup> En esta línea, la STC 27/1981, de 20 de julio, señala que “aunque una definición válida de lo que debe entenderse por justo, a efectos tributarios, sería una tarea que rebasa el planteamiento que aquí hemos de hacernos, lo que no puede soslayarse es que el legislador constituyente ha dejado bien claro que el sistema justo que se proclama no puede separarse, en ningún caso, del principio de progresividad ni del principio de igualdad”. Un comentario sobre esto se encuentra en PALAO TABOADA, C., “Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Español”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 88, octubre-diciembre 1995, pp. 629 y ss.

<sup>32</sup> Cfr. CASADO OLLERO, G., “El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II). El contenido constitucional de la capacidad económica”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 34, abril-junio 1982, pp. 192-195.

<sup>33</sup> De este modo, el significado jurídico de hecho imponible como indicador de capacidad económica —no sólo como generador de ciertos efectos jurídicos, como la obligación principal— se modifica y flexibiliza; pues a partir de la capacidad económica son muchos otros los efectos que se pueden crear; cfr. COLLADO YURRITA, M. A. *La retención a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Civitas, Madrid, 1992, pp. 69 y ss.

sino que debemos remitirnos a sus resultados. Es más, centrando nuestra atención en el ámbito subjetivo, podemos decir que la capacidad económica no puede ser un criterio aplicable sólo a los sujetos pasivos contribuyentes, sino que debe ser extensivo a otras posiciones jurídicas; de este modo, se enriquece el fenómeno tributario al aplicar este principio a otros sujetos a cuyo cargo corre el cumplimiento de otras prestaciones, materiales y/o formales, que dotan de mayor eficacia a la labor de gestión<sup>34</sup>.

No obstante, esto no significa desconocer que la capacidad económica debe predicarse respecto del futuro y eventual sujeto pasivo: el presupuesto de hecho que determina una obligación tributaria a cuenta es la obtención de un rendimiento que expresa una capacidad económica potencial, sobre la cual deberá determinarse el pago a cuenta. Por ello, si las obligaciones que se derivan del sistema de retención deben adecuarse a la capacidad económica del contribuyente deben establecerse, entonces, los mecanismos necesarios para eximir su aplicación sobre aquellas rentas que no alcancen el nivel suficiente para ser llamadas a contribuir<sup>35</sup>.

En este sentido, podemos afirmar que si los intereses de la Hacienda Pública se ven asegurados y protegidos por distintas técnicas como la retención; no puede olvidarse que esos intereses no pueden quedar reducidos a la vertiente recaudatoria. El interés público comprende también el interés de toda la colectividad de que los tributos se recauden y se apliquen de acuerdo con unos principios, entre los que figura el de capacidad contributiva. Y este principio no se satisface con el mero pago, sino que exige que éste sea soportado por el contribuyente; es él quien debe asumir las consecuencias económicas derivadas de la realización del hecho imponible. Esto normalmente se logra a través de la retención; pero cuando ésta no se produce, el retenedor debe gozar del derecho a repetir lo pagado sobre el contribuyente<sup>36</sup>. Ésta sería una consecuencia concreta de la aplicación de este principio sobre la prestación a cuenta<sup>37</sup>.

---

<sup>34</sup> Cfr. ESEVERRI MARTÍNEZ, E., “Las posiciones subjetivas...”, en MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, S. y MARTÍNEZ LAFUENTE, A. (dir.), *et al. Estudios de Derecho...*, *op. cit.*, p. 684. Este autor refuerza su posición en el artículo 3.1 del Estatuto del Contribuyente que, al describir su ámbito de aplicación, dispone que las referencias que se hagan a los contribuyentes también deben entenderse referidas a los demás sujetos pasivos, retenedores, obligados a realizar ingresos a cuenta, responsables, sucesores en la deuda tributaria, representantes legales o voluntarios y obligados a prestar colaboración a la Administración tributaria. Lo que indica el abanico de posiciones subjetivo-tributarias que merecen la aplicación de derechos y garantías de esta norma, como concreción de los principios de justicia tributaria; *op. cit.*, p. 853.

<sup>35</sup> Se acusa, por tanto, que el sistema de pagos a cuenta no puede permanecer —desde la vinculación del deber de contribuir con la capacidad económica que impone la norma constitucional— inalterable ante la existencia de empresarios o profesionales que se ven sometidos a retenciones e ingresos a cuenta, sin que su renta global alcance la cantidad que se considere suficiente para contribuir; cfr. CENCERRADO MILLÁN, E., “La aplicación del principio...”, *op. cit.*, p. 40.

<sup>36</sup> CALVO ORTEGA señala, en esta línea, que el principio de capacidad contributiva justifica el ejercicio de la acción de regreso de los sujetos incididos al contribuyente, por ser éste quien manifiesta tal capacidad; cfr. *Curso de Derecho Financiero...*, 10.<sup>a</sup> edición, *op. cit.*, p. 53.

<sup>37</sup> Consideraciones semejantes fueron expuestas por FERREIRO LAPATZA al referir que el sustituto debía soportar sólo la carga de cobrar del contribuyente y de ingresar al Tesoro lo

A nuestro entender, sólo de este modo, el principio de capacidad económica no queda reducido a una mera declaración de intenciones vacía de contenido real; en rigor, las exigencias de este principio sólo pueden verse satisfechas si la ley prevé los cauces jurídicos necesarios para que el pago realizado por el sujeto “interpuesto”, digámoslo así, se desplace realmente, vía retención o repercusión, a la persona que se quiere gravar. En esta línea, las técnicas de interposición sólo serán constitucionalmente correctas si no perturban, entorpecen o impiden la aplicación real y efectiva de este principio<sup>38</sup>.

Se debe tener en cuenta que si bien las prestaciones tributarias a cuenta son autónomas, no puede negarse la conexión de sus presupuestos de hecho con el hecho imponible de la obligación principal, porque es en éste donde adquieren sentido: ahí se manifiesta la capacidad económica del sujeto que se está gravando. Y, precisamente, esta conexión es la que exige adecuar la prestación anticipada a la capacidad económica del realizador del hecho imponible. Tenemos ahí otro aspecto más en el que se traduciría la operatividad del principio contributivo en este tipo de prestaciones.

Como vemos, la ampliación que ha experimentado el contenido de este principio permite que adquiera relevancia fuera de los límites del presupuesto de hecho de la figura tributaria. La labor de la jurisprudencia, qué duda cabe, ha sido un motor importante en este camino recorrido. De una parte, tenemos al TC, cuya formulación de la capacidad económica no agota en sí el principio de justicia tributaria; todo lo contrario, la vincula estrechamente con los principios de progresividad e igualdad, permitiendo al legislador introducir diferencias entre los contribuyentes en función de la cuantía y origen de sus rentas o de cualquier otra condición social relevante para la consecución de la justicia tributaria. Si bien es éste un buen inicio, se echa en falta la poca virtualidad que este principio ha tenido en manos del TC al juzgar las leyes reguladoras de los impuestos<sup>39</sup>. Además —como advierte PALAO TABOADA— el TC no adopta una posición teórica definida sobre las relaciones entre los principios de igualdad y capacidad contributiva: a veces concibe éste como una concretización de aquél; y, otras veces, como límite externo al principio de igualdad. Anota, además, que junto al amplio margen de discrecionalidad que da al legislador, vacía de

---

cobrado. Únicamente así el Derecho tributario y la Hacienda Pública defenderían el interés público que busca la aplicación efectiva del principio de capacidad; cfr. “Sujetos pasivos y capacidad económica”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 71, julio-septiembre 1991, p. 312.

<sup>38</sup> En este sentido se expresa ALONSO GONZÁLEZ al señalar que la vulneración del principio de capacidad contributiva se produciría si se obligara a un tercero a actuar como sustituto sin darle ningún medio para resarcirse y paliar el menoscabo patrimonial que podría sufrir por mandato legal. Por ello, la estipulación de regreso —vía retención, vía repercusión— impide que se cause lesión a tal principio y posibilita que el sujeto finalmente incidido por la carga tributaria sea el poseedor de la fuerza económica que se persigue gravar; cfr. *Sustitutos y retenedores en el Ordenamiento tributario español*, Marcial Pons, Madrid, 1992, pp. 154 y ss.

<sup>39</sup> Especialmente en lo relativo al IRPF, que es el impuesto más llamado a cumplir con la exigencia que supone la capacidad económica, véase al respecto las SSTC 146/1994 y 214/1994.

contenido este principio para hacerlo compatible con los impuestos con fines extrafiscales, al afirmar que es suficiente la obtención de una renta “virtual”<sup>40</sup>.

De otra parte, tenemos al Tribunal Supremo (TS) que, en contraste con el TC, ha aplicado mucho este principio en materia de retenciones<sup>41</sup>. Se pronuncia, concretamente, sobre dos aspectos en los que puede sistematizarse la presencia de la capacidad económica en este ámbito: 1) En el propio establecimiento de los pagos a cuenta debe respetarse el contenido mínimo de este principio (“existencia objetiva de riqueza”)<sup>42</sup>. 2) En la cuantía del gravamen a la riqueza manifestada al momento de imponer el pago a cuenta. La adecuación de su existencia e importe a la eventual cuota futura del impuesto exige una relación entre: a) el índice de riqueza utilizado en el hecho imponible y el presupuesto del pago a cuenta; y, b) los criterios de cuantificación de ambos gravámenes. Esto sin olvidar que se trata de gravámenes diferentes, por lo que la provisionalidad del pago a cuenta puede llevar consigo exigencias propias para no dañar el principio de capacidad económica, más aún, si se considera que la posterior devolución no elimina los efectos adversos de un gravamen provisional injusto, medido sin tener en cuenta los imperativos de este principio<sup>43</sup>.

Cabe resaltar que pese a que, tradicionalmente, se ha considerado que la capacidad contributiva presenta contornos difusos y de difícil aplicación, el TS ha dado más juego a este principio que a los principios de reserva de ley o de igualdad, que presentan una delimitación más precisa. Esto resulta más sorprendente aún si pensamos que no a todos les resulta claro que los principios constitucionales relativos al tributo afectan también a los “pagos anticipados”<sup>44</sup>. El carácter accesorio de la obligación a cuenta defendido por algunos reforzó, sin duda, esta postura: la retención es una obligación tributaria

---

<sup>40</sup> Cfr. PALAO TABOADA, C., “Los principios de capacidad económica...”, *op. cit.*, p. 641.

<sup>41</sup> Piénsese, por ejemplo, en las Sentencias del Tribunal Supremo (SSTS) de 10 de julio de 1999, que declaró ilegal la retención del 20% a profesionales establecida por Real Decreto 113/1998; o la de 2 de marzo de 2000, que anuló la retención de 18% a determinados rendimientos obtenidos de inmuebles, establecida por Real Decreto 2717/1998.

<sup>42</sup> En efecto, una prestación —sea provisional, sea definitiva— debe recaer sobre una riqueza suficiente para pagarla, asegurando la liquidez del sujeto para que no afecte a su mínimo vital; cfr. HERRERA MOLINA, P. M. *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1998, pp. 123-124.

<sup>43</sup> Un resumen de los pronunciamientos del TS sobre este tema se encuentra en ALGUACIL MARÍ, P., “Retención a cuenta y principios tributarios: la reciente doctrina del Tribunal Supremo”, *Impuestos*, tomo I, 2001, pp. 176 y ss.

<sup>44</sup> BOSELLO, por ejemplo, niega el sometimiento de la retención al principio de capacidad económica recogido en el artículo 53 de la Constitución Italiana; cfr. *Il prelievo alla fonte...*, *op. cit.*, pp. 218-219. MOSCHETTI, por su parte, admite que tal principio sí se aplica a las prestaciones provisionales; cfr. *Il principio della capacità contributiva*, Cedam, Padova, 1973, p. 380. En esta línea, FALSITTA sostiene que la efectividad del artículo 53 de la Constitución, antes citado, opera sobre todos los pagos pecuniarios coactivos, sean definitivos o temporales (prestaciones forzosas, obligaciones provisionales, retenciones a cuenta, etc.), por la sencilla razón de que estos pagos también concurren al financiamiento de los gastos públicos y requieren, por tanto, que los sujetos obligados dispongan de la fuerza económica necesaria para soportarlos; cfr. *Il ruolo di riscossione*, Cedam, Padova, 1972, pp. 120-122.

no contributiva; por tanto, si no es una forma de tributación no cabe aplicarle los principios tributarios constitucionales<sup>45</sup>. Otros, saliendo al paso de esta afirmación, defienden la conexión de la obligación a cuenta con la verificación, al menos potencial, del presupuesto del tributo que se anticipa a fin de justificar la incidencia de estos principios sobre tal obligación<sup>46</sup>; especialmente, se reclama su aplicación en que no puede superarse la cuota del impuesto o que no puede exigirse anticipar una cantidad cuando haya indicios de que no habrá una cuota a pagar al final del ejercicio<sup>47</sup>.

Como se ve, la cuestión está muy vinculada a la naturaleza jurídica de la retención. Si ésta es una obligación accesorio, de mera gestión, que supone simplemente una modalidad de pago o de garantía del tributo, puede negarse la aplicación de los principios constitucionales, como el de reserva de ley o capacidad económica. Si la retención es, por el contrario, una forma de contribuir a las cargas públicas y se considera como una carga adicional al hecho de estar sometido al IRPF, se está ante una forma de gravamen — aunque funcionalmente conectada al impuesto definitivo— y, por tanto, el que sean prestaciones provisionales no excluye que sean prestaciones coactivamente impuestas, establecidas con el fin de que contribuyan en concepto de IRPF<sup>48</sup>.

Ante tal variedad de planteamientos, nos inclinamos por la tesis que sostiene la aplicación de la capacidad económica a los pagos a cuenta, atendiendo a la consideración sustantiva y no procedimental de los mismos. Negar importancia a los distintos “modos de tributar”, prescindiendo de la aplicación de los principios del artículo 31.1 de la CE, supone un grave riesgo para la justicia tributaria. Desconocer la reserva de ley y la proporción debida de los pagos a cuenta en relación con la obligación tributaria principal del perceptor de los rendimientos puede alterar el diseño constitucional de contribución al

---

<sup>45</sup> Cfr. LEJEUNE VALCÁRCCEL, E. *La anticipación de ingresos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Edersa, Madrid, 1983, pp. 191 y ss.; SOLER ROCH, E., “Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 25, enero-marzo 1980, p. 26; LUCHENA MOZO, G. M. *Retenciones e ingresos a cuenta en el Impuesto sobre la renta de las personas físicas*, Ediciones de la Universidad Castilla-La Mancha, Cuenca, 1997, p. 202. No obstante, algunos autores que parten del carácter no contributivo de la obligación admiten la aplicación de este principio, en atención a la importancia que tienen los pagos a cuenta —en especial, las retenciones— en el IRPF. En este sentido véase MORIES JIMÉNEZ, M<sup>a</sup>. T. *La retención a cuenta...*, *op. cit.*, pp. 120 y ss.

<sup>46</sup> Así se manifiestan CASADO OLLERO, G., “De la imposición de producto al sistema de retenciones y fraccionamiento de pago en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 21, enero-marzo 1979, p. 70; COLLADO YURRITA, M. A. *La retención a cuenta...*, *op. cit.*, p. 72; ALGUACIL MARÍ, P. *La retención a cuenta en el ordenamiento tributario español*, Aranzadi, Pamplona, 1995, pp. 124 y ss.

<sup>47</sup> Cfr. PONT CLEMENTE, J. F. *El pago fraccionado de los tributos*, Marcial Pons, Madrid, 1993, p. 107; FALCÓN Y TELLA, R., “Las obligaciones a cuenta y la capacidad contributiva: especial referencia a la nueva regulación de los «pagos fraccionados» en el Impuesto sobre Sociedades”, *Quincena Fiscal*, núm. 4, febrero 1997, p. 6; HERRERA MOLINA, P. M. *Capacidad económica y sistema fiscal...*, *op. cit.*, pp. 123-124.

<sup>48</sup> Cfr. ALGUACIL MARÍ, P., “Retención a cuenta y principios tributarios...”, *op. cit.*, p. 164.

sostenimiento del gasto público, pues el hecho imponible no es el único evento al que el legislador anuda prestaciones contributivas ni la prestación definitiva es la única forma de contribuir<sup>49</sup>.

La necesaria adecuación de las retenciones a la cuota final ha sido una de las razones que ha motivado la mayor parte de declaraciones de nulidad emitidas por el TS en esta materia<sup>50</sup>. En virtud del principio de capacidad económica se ha estimado que algunos preceptos reglamentarios contradicen la Ley del IRFP, puesto que su aplicación supone una retención desproporcionada respecto a la cuota del impuesto. No cabe imponer pagos a cuenta superiores a la deuda tributaria; esto supondría desconocer los objetivos de estos mecanismos y olvidar la coherencia que deben guardar con el impuesto.

A nuestro entender, las prestaciones a cuenta deben respetar el principio de capacidad económica pero con ciertos matices respecto a la obligación tributaria donde se insertan. Por ejemplo, en relación a esta última idea de adecuación entre retenciones y cuota final, se debe buscar una aproximación a la cuota del impuesto por defecto<sup>51</sup>. O, si pensamos en las distintas rentas sobre las que opera la retención podemos observar que las ideas hasta aquí expuestas no se proyectan sobre todas ellas del mismo modo, ni con la misma intensidad. Estas consideraciones adquieren especial relevancia, sobre todo, en la detracción que recae sobre los rendimientos de trabajo personal, donde la fórmula para calcular el porcentaje de retención se asemeja bastante al procedimiento general establecido para hallar la cuota final. En contraste, cobran mayor flexibilidad, cuando se trata de rendimientos de actividades profesionales; e, incluso, parecen no aplicarse cuando se trata de rendimientos de capital mobiliario. Así lo reconoce el TS al admitir los límites que presenta esa necesidad de aproximación a la cuota final<sup>52</sup>.

Los distintos cambios que ha sufrido el sistema de cálculo de retenciones en el IRPF si bien han supuesto un avance desde la perspectiva del respeto que merece el principio de capacidad económica, desde la perspectiva del obligado a practicar dichas retenciones han supuesto a la vez un aumento desproporcionado de la presión fiscal indirecta que éste debe soportar. En este sentido, parece necesario que el principio de proporcionalidad también sea tenido en cuenta a fin de no sobrecargar al retenedor con exigencias excesivas. Si bien este principio tiene un límite como es el interés colectivo y el beneficio para la comunidad, en este supuesto dicho interés general coincide concretamente con un interés recaudatorio e informativo de la Administración

---

<sup>49</sup> En este sentido puede verse LOZANO SERRANO, C. *El ingreso a cuenta por rendimientos del trabajo en especie*, Aranzadi, Pamplona, 1998; ALGUACIL MARÍ, P. *La retención a cuenta en el ordenamiento...*, *op. cit.*, pp. 156 y ss.

<sup>50</sup> Las SSTs de 10 de julio de 1999, como las de 2 de marzo y 20 de mayo de 2000, fundamentan su fallo precisamente en esta necesidad.

<sup>51</sup> MOSCHETTI señala que esto debe ser siempre así puesto que este tipo de prestaciones responde a un índice más imperfecto de capacidad económica; cfr. *Il principio della capacità contributiva*, *op. cit.*, pp. 383 y ss.

<sup>52</sup> Cfr. ALGUACIL MARÍ, P., "Retención a cuenta y principios tributarios...", *op. cit.*, pp. 185-186.

tributaria. De ahí que sea fundamental una ponderación de los intereses colectivos e individuales para determinar si están en una relación razonable<sup>53</sup>.

De otra parte, la reivindicación de estos criterios de adecuación entre retenciones y cuota final supone evitar las devoluciones, que constituyen un resultado contrario al sistema de pagos a cuenta y suponen, a la vez, una suerte de ilegitimidad retroactiva de la retención practicada<sup>54</sup>. Algunos, por esta razón, abogan por el abono de intereses de demora desde la práctica o ingreso de la retención a cuenta<sup>55</sup>. Si bien esto podría desprenderse del funcionamiento normal del sistema, que debe garantizar que el retenedor pueda resarcirse de lo que ingresó a Hacienda<sup>56</sup>, al mismo tiempo que impele a la coherencia, presenta el inconveniente de obviar los siguientes aspectos de la retención. Uno, que ésta es legítima desde su establecimiento, con independencia de su posterior devolución o no, porque debe ajustarse a un índice contributivo propio. Y otro aspecto a considerar es que la retención cumple también objetivos o fines extrafiscales, no vedados al impuesto y, por tanto, tampoco al sistema de retenciones<sup>57</sup>.

### **3. Principio de igualdad**

Este principio se manifiesta en distintos preceptos constitucionales. Tenemos, de un lado, la igualdad formal del artículo 14; también, la igualdad material del artículo 9.2; y, por último, la igualdad del sistema tributario a que hace referencia el artículo 31. Por ello, cabe decir, que la igualdad constituye un valor no sólo del sistema tributario sino del conjunto del ordenamiento<sup>58</sup>.

---

<sup>53</sup> Cfr. FALCÓN Y TELLA en “Un principio fundamental que la nueva LGT debería recoger expresamente: el principio de proporcionalidad”, *Quincena Fiscal*, núm. 13, julio 2003, pp. 5-7; DURÁN-SINDREAU BUXADÉ, A. y CORONA, J. F., “La nueva normativa en materia de retenciones”, sección doctrinal de la web jurídica *Noticias jurídicas*, abril 1999; GARCÍA CARACUEL, M. *La retención, el ingreso a cuenta y el pago fraccionado. Nuevas obligaciones tributarias en la Ley General Tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 2006, p. 177.

<sup>54</sup> El FD 3.º de la STS de 2 de marzo de 2000 señala, en esta línea, que el pago a cuenta se desvirtúa progresivamente cuando se recauda (a cuenta) por encima de la deuda, dando lugar a cuotas diferenciales que pueden ser negativas.

<sup>55</sup> Entre otros, LEJEUNE VALCÁRCEL, E. *La anticipación de ingresos...*, *op. cit.*, pp. 113-114; COLLADO YURRITA, M. A., “Configuración jurídica de la retención a cuenta en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 6 de junio de 1991”, *Crónica Tributaria*, núm. 61, 1992, p. 10. ALGUACIL MARÍ anota que, en estos casos, el pago a cuenta parece operar, más bien, “a modo de préstamo o anticipo de tesorería, sin interés o a bajo tipo de interés”, exigido coactivamente al ciudadano, “tergiversando los conceptos de ingresos públicos de naturaleza impositiva con ingresos públicos procedentes de un endeudamiento público, al menos encubierto”; cfr. “Retención a cuenta y principios tributarios...”, *op. cit.*, p. 184.

<sup>56</sup> Cfr. CENCERRADO MILLÁN, E., “La aplicación del principio...”, *op. cit.*, pp. 15 y ss.; CALVO ORTEGA, R. *Curso de Derecho Financiero...*, 10.ª edición, *op. cit.*, pp. 52 y ss.

<sup>57</sup> Cfr. ALGUACIL MARÍ. P. *La retención a cuenta en el ordenamiento...*, *op. cit.*, pp. 46 y ss.

<sup>58</sup> Cfr. PÉREZ ROYO, F. *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 16.ª edición, Thomson-Civitas, Pamplona, 2006, p. 62.

La idea de igualdad es la expresión lógica del valor justicia. Por esta razón, algunos la consideran como *idea-matriz* del ordenamiento tributario y como principio rector de la justicia tributaria. Siendo el criterio central en materia de distribución de la carga tributaria, se podrían deducir a partir de él todos los demás principios constitucionales<sup>59</sup>. Otros, en cambio, se han cuestionado si la igualdad tributaria tiene sustantividad propia, ¿no es, acaso, la consecuencia de los demás principios? De un lado, los principios de generalidad, capacidad económica y progresividad parecen cubrir todo el frente tributario; y, de otro lado, la igualdad se predica del sistema tributario, no de cada tributo concreto ni de cada situación tributaria en particular<sup>60</sup>.

Sin entrar en el fondo de esta discusión, podemos anotar simplemente que utilizar el principio de igualdad, a efectos prácticos, es obligatorio. Concretamente, en el ámbito que nos ocupa, el TC ha señalado que el principio de capacidad económica, así como el resto de criterios sobre el reparto de la carga tributaria, están emparentados con la igualdad en sus distintas acepciones<sup>61</sup>. Asimismo, ha subrayado que la igualdad debe promoverse con medidas fiscales que tiendan a corregir desigualdades realmente existentes en la sociedad; esto ha encontrado su expresión más clara en el criterio de progresividad<sup>62</sup>.

La igualdad se manifestaría, así, básicamente, en la exigencia de que situaciones económicas iguales sean gravadas del mismo modo; sin admitir discriminaciones o diferencias arbitrarias, infundadas, no justificadas o no razonables<sup>63</sup>. Si existe correlación entre este principio y el de capacidad económica está asegurada la racionalidad del hecho imponible y, en consecuencia, la distribución de la carga pública entre los contribuyentes<sup>64</sup>. Sin embargo, no sería adecuado reducir la igualdad tributaria al criterio de la capacidad contributiva, pues —como antes mencionamos— sería

---

<sup>59</sup> Cfr. CASADO OLLERO, G., “El principio de capacidad... (I)”, *op. cit.*, p. 574.

<sup>60</sup> Cfr. CALVO ORTEGA, R. *Curso de Derecho Financiero...*, 10.<sup>a</sup> edición, *op. cit.*, pp. 58-60.

<sup>61</sup> La STC de 20 de febrero de 1989 establece que “la relación entre el principio general de igualdad consagrado en el artículo 14 CE y los principios rectores del sistema fiscal, que se especifican en el artículo 31 CE, está, por así decir, incorporada en este último precepto, que menciona también entre dichos principios el de igualdad”. No obstante —como antes mencionamos—, el TC no define claramente las relaciones entre estos dos principios; cfr. PALAO TABOADA, C., “Los principios de capacidad económica...”, *op. cit.*, p. 641.

<sup>62</sup> Véase, entre otras, las SSTC 159/1987, 45/1989, 76/1990, 159/1997, 255/2004, 57/2005. También puede verse la STS de 19 de mayo de 2000.

<sup>63</sup> ALGUACIL MARÍ advierte que el TC no admite este principio casi en ningún caso. Si bien niega la discriminación so capa de que existen diferencias objetivas entre los colectivos comparados, no llega a demostrar los elementos distintivos que justifican un trato desigual (STC de 10 de julio de 1999 y 19 de mayo de 2000); cfr. “Retención a cuenta y principios tributarios...”, *op. cit.*, p. 177.

<sup>64</sup> Cfr. DI PIETRO, A., “El futuro tributario de la Unión Europea: del mercado al ordenamiento jurídico, de las libertades económicas a los principios de la imposición”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 116, octubre-diciembre 2002, p. 577.

perfectamente válido que el legislador adoptase fines distintos al reparto de las cargas públicas<sup>65</sup>.

En el ámbito de la retención, lo primero que puede contrastar con este principio es el trato diferenciado que se otorga a los distintos rendimientos. Es evidente la distinción que existe, respecto al cálculo de la retención, entre las rentas derivadas del trabajo y las derivadas del capital y actividades económicas. Mientras que a las primeras se aplica un porcentaje variable en función de la situación específica del contribuyente, a los otros corresponde aplicar un porcentaje fijo, predeterminado<sup>66</sup>.

Sin embargo, esta diferencia de trato no hace sino seguir los distintos modos en que el legislador ha concretado la tributación de cada tipo de renta. Si cabe una crítica, ésta debería estar dirigida a la estructura misma del impuesto sobre la renta; que, sin duda alguna, ha ido cobrando un cariz más analítico, cada vez más alejado del carácter sintético con que fue concebido —al menos teóricamente— por el legislador de 1978. En este sentido, huelga cualquier crítica referida a la retención o, si se prefiere, esta crítica debe hacerse extensiva al IRPF en general.

#### **4. Principio de progresividad**

El principio de progresividad se funda en la aspiración a la redistribución de la renta y, por ello, cualifica al principio de igualdad, que no se identifica con la estricta igualdad ante la ley<sup>67</sup>. La progresividad del sistema supondría que a medida que aumenta la riqueza de los sujetos pasivos, aumenta la contribución en proporción superior al incremento de la riqueza. Y su versión más conocida al momento de establecer un tributo sería la siguiente: a mayor base impositiva, mayor deuda tributaria; lo cual no se traduce en un aumento proporcional del gravamen sino en la utilización de otras técnicas, como la fijación de tarifas por escala<sup>68</sup>.

De lo dicho podría pensarse que la progresividad es una exigencia de la capacidad económica en el tributo básico sobre la renta, como es el IRPF. Por esta razón, algunos han cuestionado su inclusión como principio constitucional específico<sup>69</sup>. Si se observa el texto del artículo 31.1 CE este principio se propone con carácter instrumental y se exige en relación al sistema tributario.

---

<sup>65</sup> En este sentido se manifiesta PALAO TABOADA en “Nueva visita al principio de capacidad contributiva”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 124, octubre-diciembre 2004, pp. 771 y ss.

<sup>66</sup> Se advierte también, en el ámbito más general de los pagos a cuenta, el trato desigual que reciben los rendimientos de actividades empresariales y profesionales; pese a su similitud los primeros no se someten a retención; cfr. GARCÍA CARACUEL, M. *La retención...*, *op. cit.*, p. 108.

<sup>67</sup> Cfr. PALAO TABOADA, C., “Los principios de capacidad económica...”, *op. cit.*, p. 641.

<sup>68</sup> En relación con la renta global de cada contribuyente, históricamente, se ha fundamentado en la utilidad decreciente de la renta a medida que ésta aumenta o en su utilidad social; cfr. CALVO ORTEGA, R. *Curso de Derecho Financiero...*, 10.<sup>a</sup> edición, *op. cit.*, p. 57.

<sup>69</sup> Cfr. CALVO ORTEGA, R. *Curso de Derecho Financiero...*, 10.<sup>a</sup> edición, *op. cit.*, pp. 57-58.

Así es como lo ha entendido el TC. Al menos esto parece pues, en distintas ocasiones, ha tenido que matizar que no puede exigirse la progresividad de cada una de las figuras tributarias, consideradas en su individualidad<sup>70</sup>.

En esta línea, el TS ha señalado que la progresividad afecta al sistema tributario y a algunos impuestos, no a todos. En su Sentencia de 2 marzo de 2000, al señalar que este principio se refiere al “sistema tributario justo” entiende que no puede afectar a “prestaciones que no son tributo”. Por lo que sería inadecuado sostener la quiebra de este principio respecto de las retenciones, en tanto que éstas son pagos provisionales no constitutivos de la cuota tributaria, que simplemente representan un anticipo de lo que en su día será la concreta carga tributaria<sup>71</sup>. Sin embargo, más adelante, en su Sentencia de 19 de mayo de 2000 parece no descartar radicalmente la aplicación de este principio a las retenciones sobre rendimientos de trabajo personal. En cualquier caso, a efectos prácticos, la progresividad en estos casos sería obligatoria en virtud de la necesidad que existe de adecuar las cantidades retenidas a la tarifa final del impuesto.

De lo expuesto, la progresividad parece ser más una cualidad o un modo de ser del sistema tributario que se plasma en la articulación técnica de los distintos tributos a fin de lograr unos fines que no son estrictamente recaudatorios, como puede ser la mejor distribución de la renta. La jurisprudencia constitucional considera compatible la igualdad y la progresividad de los tributos (SSTC 27/1981, 46/2000); siempre que el grado de progresividad se determine en función de la base imponible y no del sujeto. Por último, cabe señalar que la progresividad tiene como límite la no confiscatoriedad.

### **5. Principio de no confiscatoriedad**

Este principio constituye una limitación impuesta por la tutela de la propiedad privada en tanto que opera como límite máximo de imposición. Sin embargo, este límite no puede definirse con carácter general pues el constituyente ha querido establecerlo con referencia al resultado de la imposición, prohibiendo no la confiscación, sino aquélla que tenga alcance confiscatorio. Y es que el tributo puede ser confiscatorio por su propia configuración técnica o por sus eventuales efectos prácticos, éstos últimos dependen más de la situación económica del sujeto que ha de soportarlo que de la estructura técnica del impuesto<sup>72</sup>.

---

<sup>70</sup> Cfr. MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J. M. y CASADO OLLERO, G. *Curso de Derecho...*, 17.ª edición, *op. cit.*, p. 121.

<sup>71</sup> Sin embargo, en la Sentencia de 2 marzo de 2000, el TS al referirse a la capacidad contributiva distingue entre “modos de contribuir” y “piezas integrantes” del sistema tributario justo, a fin de aplicar el citado principio al primer elemento. ¿Pero cabe, acaso, hacer tal distinción? Cfr. ALGUACIL MARÍ, P., “Retención a cuenta y principios tributarios...”, *op. cit.*, p. 177.

<sup>72</sup> Cfr. CASADO OLLERO, G., “El principio de capacidad... (II)”, *op. cit.*, pp. 193-194.

Se ha dicho que no representa un principio tributario en sentido estricto, en cuanto que no es un límite que surja desde dentro del ordenamiento tributario sino que surge desde otro derecho protegido constitucionalmente como es el derecho de propiedad y sólo en relación a éste puede ser comprendido y analizado el problema de la no confiscatoriedad tributaria. Por esto, al igual que la progresividad, la no confiscación parece ser más que un principio un criterio inspirador del sistema tributario justo al que alude el artículo 31 CE<sup>73</sup>. La mención que ahí se hace de la no confiscatoriedad se asemeja más bien a una garantía o se refiere más, concretamente, a un equilibrio con el principio de progresividad.

Esto resulta más claro si pensamos que el tributo constituye un instituto jurídico que, por mandato constitucional, está basado en la capacidad económica de quien es llamado a satisfacerlo; mientras que la confiscación responde a principios distintos, pues su finalidad es impedir una aplicación anómala de las prestaciones patrimoniales coactivas. La no confiscación es, por tanto, un límite al poder tributario, que equivale a la interdicción de una carga fiscal exorbitante o extraordinaria del sistema considerado como un todo, como un conjunto actual de tributos<sup>74</sup>.

Por ello, además de entenderlo como límite de la progresividad, se ha vinculado al principio de capacidad contributiva y, en un ámbito más amplio, al de justicia tributaria. Esto de algún modo viene corroborado por la STC de 22 de marzo de 1988, que refleja la dificultad técnica que supone determinar en abstracto si del régimen legal de un tributo pueden derivarse efectos confiscatorios. Y, por las SSTC 27/1981 y 150/1990, que admiten el alcance confiscatorio de la imposición cuando por la aplicación de una serie de tributos se llega a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades<sup>75</sup>.

Como ejemplo de regulación normativa vulneradora de este principio, en lo que respecta a nuestro objeto de estudio, pueden citarse algunas Sentencias del TS, en cuyas argumentaciones hace referencia a la posibilidad de que la retención, por excesiva, resulte confiscatoria. Esto puede suceder, según la Sentencia de 10 de julio de 1999, cuando la retención a practicar, presumiblemente, supere la cuota del impuesto<sup>76</sup>. O, según la Sentencia de 19 de mayo de 2000, cuando se supere la renta a pagar al retenido como

---

<sup>73</sup> En efecto, la confiscación es un concepto que, por su propia esencia, permanece “extramuros” del ordenamiento tributario; cfr. MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J. M. y CASADO OLLERO, G. *Curso de Derecho...*, 17.ª edición, *op. cit.*, p. 121.

<sup>74</sup> CALVO ORTEGA refiere, en este sentido, que si bien “la confiscación es un concepto aprehensible como figura penal es, por el contrario, de muy difícil fijación como límite tributario: ¿a qué impuesto se refiere?”; cfr. *Curso de Derecho Financiero...*, 10.ª edición, *op. cit.*, p. 61.

<sup>75</sup> También puede verse, en esta línea, las SSTC 186/1993, 14/1998 y 233/1999.

<sup>76</sup> En esta sentencia se destaca la función de límite de la no confiscación al señalar que “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 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...”.

consecuencia de un eventual error de salto en el tipo de retención. Lo que supone el riesgo de privar de liquidez al contribuyente, en el momento de la retención.

La STS de 10 de julio de 1999, antes citada, y la de 15 de julio de 2000 consideran desproporcionado el incremento en el importe de las retenciones del IRPF del 15% al 20% sobre los ingresos brutos de los profesionales, anulando el precepto reglamentario que las regulaba<sup>77</sup>. El TS señala que se lesiona la capacidad económica del contribuyente, en tanto que puede alcanzar efectos confiscatorios en los profesionales de rendimientos más bajos, en la medida en que las retenciones excedieran la cuota definitiva del impuesto; obligando, así, a quienes deben asumirlas a acudir a recursos diferentes de los rendimientos de su actividad<sup>78</sup>.

Sin embargo, a nuestro modo de ver, el TS no argumenta de forma adecuada el por qué puede ser confiscatoria una prestación provisional. Parece que le es suficiente alegar, simplemente, que la devolución supone un fracaso del sistema; concretamente, en la Sentencia de 19 de mayo de 2000, el TS señala que “pagar más de la cuota final supone una lesión financiera, pues la devolución no resarce del anticipo, ya que los intereses no se fijan desde la realización de la retención”. Pero, ¿es esto necesariamente así? No cabría entender, por el contrario, que la devolución es una pieza clave para el buen funcionamiento del sistema de pagos a cuenta<sup>79</sup>.

## **6. Principio de reserva de ley**

Cabe señalar, en primer lugar, que la reserva de ley es un principio que se extiende a muchas materias, aunque históricamente —y también en la actualidad— tiene gran vinculación con la materia tributaria<sup>80</sup>; es por ello, que decidimos incluirlo dentro de un apartado que se refiere a los principios tributarios propiamente dichos. En segundo lugar, como ha señalado el TC, repetidas veces, la reserva de ley recogida en la CE es relativa: no supone que todos los elementos de un tributo tengan que estar establecidos y regulados por ley<sup>81</sup>; ni excluye, en consecuencia, que la ley pueda contener una remisión a normas infraordenadas sino tan sólo que tal remisión provoque, por su indeterminación, una degradación de este principio.

---

<sup>77</sup> Sobre esto véase FALCÓN Y TELLA, R., “Capacidad contributiva y retenciones a profesionales: la STS 10 de julio 1999 y sus consecuencias”, *Quincena Fiscal*, núm. 16, septiembre 1999, pp. 5-8.

<sup>78</sup> Otras SSTS que recogen este mismo discurso son la de 29 de octubre de 1999 y las de 2 y 18 de marzo de 2000.

<sup>79</sup> Cfr. ALGUACIL MARÍ, P., “Retención a cuenta y principios tributarios...”, *op. cit.*, pp. 186-188.

<sup>80</sup> Sobre esto puede verse SIMÓN ACOSTA, E. *El Derecho Financiero...*, *op. cit.*, pp. 203-209.

<sup>81</sup> El TC, al referirse al contenido necesario de la materia reservada, habla de los elementos identificadores y cuantificadores de la prestación; véase, entre otras, las SSTC 37/1981, 6/1983, 19/1987.

Las normas tributarias pueden introducir cuestiones que se crean convenientes en el cumplimiento del deber de contribuir proclamado en la Constitución, pero sin que ello se entienda como una superación del papel reservado a las normas reglamentarias en nuestro sistema de fuentes. El respeto a los principios de legalidad y de jerarquía normativa y, al mismo tiempo, la coherencia interna del ordenamiento jurídico son los motivos que aconsejan que las normas reglamentarias no superen su papel de normas complementarias de las leyes, sin que supuestas exigencias técnicas permitan traspasar tal límite<sup>82</sup>.

La doctrina ha advertido constantemente el peligro que representa el excesivo protagonismo del reglamento en el campo jurídico-financiero; una muestra clara de tal protagonismo se observa en el tema que nos ocupa. Posiblemente la clara división, entre aspectos sustantivos y aspectos formales, existente en la Ley General Tributaria de 1963 fue la causa de que la reserva de ley en materia de gestión no se hubiese tenido tan presente como en los aspectos sustantivos del tributo. Los aspectos de gestión se relegan, de forma constante, a normas reglamentarias; en consecuencia, aspectos esenciales en la formulación de algunos impuestos —como son los pagos a cuenta— son regulados casi enteramente por un Real Decreto<sup>83</sup>. Esto trae consigo que, con reiterada frecuencia, que el principio de reserva de ley se haya visto afectado por la amplia habilitación que tradicionalmente se ha atribuido a normas de carácter reglamentario para regular distintos aspectos de estas obligaciones tributarias<sup>84</sup>.

Ejemplos que confirman esta última aseveración hay muchos; sea por el amplio margen de maniobra que se otorga al Reglamento, sea por la necesidad de cubrir vacíos legales o salvar confusiones creadas por una deficiente regulación legal. Empecemos por la Ley 44/1978. Al establecer, en sus artículos 10 y 36, el sometimiento de ciertos rendimientos a retención dice que ésta se realizará en la “forma que reglamentariamente se determine”<sup>85</sup>. La defectuosa técnica legislativa utilizada para redactar dichos artículos motivó un desarrollo urgente de esta materia, que viene a ser cubierto en, primer término, por el Real Decreto 2789/1978 y, más adelante, por el Real Decreto 2615/1979, que aprueba el primer Reglamento de la Ley de IRPF. Esta regulación reglamentaria tiene visos de dudosa legalidad<sup>86</sup>.

---

<sup>82</sup> Cfr. CHECA GONZÁLEZ, C., en MUÑOZ DEL CASTILLO, J. L. (coord.), *et al. El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Lex Nova, Valladolid, 1999, p. 361.

<sup>83</sup> Cfr. CENCERRADO MILLÁN, E., “La aplicación del principio...”, *op. cit.*, pp. 15 y ss.

<sup>84</sup> Un análisis, al hilo de la jurisprudencia, sobre los criterios que modulan la “elasticidad” con que opera este principio en materia tributaria se encuentra en ALGUACIL MARÍ, P., “Acerca de la flexibilidad de la reserva de ley en materia tributaria”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 101, enero-marzo 1999, pp. 5-34.

<sup>85</sup> Algunos entendieron que ello sólo autorizaba a afectar las circunstancias y cuantía de la retención; pero no la delimitación de la obligación a retener, porque al ser ésta una materia reservada a la ley no podía ser regulada por una norma de rango inferior; cfr. ABELLA POBLET, E. J., “La responsabilidad tributaria del retenedor que no retuvo”, *Crónica Tributaria*, núm. 46, 1983, pp. 23 y ss.

<sup>86</sup> Cfr. CASADO OLLERO, G., “De la imposición de producto...”, *op. cit.*, p. 72.

Concretamente, se cuestionó la legalidad del artículo 147 del Real Decreto 2615/1979 relativo a las retenciones en materia de rendimientos profesionales. El TS —al igual que el TEAC—, no obstante, reconocer que la retención como obligación de dar o hacer tributaria estaba sometida a reserva de ley, admite que la previsión genérica de esta figura en la ley es suficiente, en tanto que es el reglamento el llamado a determinar cuándo procede la retención<sup>87</sup>. En contraste con esta doctrina, una jurisprudencia territorial minoritaria sostuvo que la ley debía fijar la regulación reglamentaria o establecer los principios que ésta debía seguir<sup>88</sup>.

Durante la vigencia de la Ley 18/1991, la aclaración de los pagos a cuenta viene también a través del Reglamento. El excesivo —y, a veces, exclusivo— desarrollo reglamentario planteó, entonces, dudas sobre la legalidad de estos preceptos. La habilitación legal que parecía contemplar el artículo 98 dejaba mucho que desear; sobre todo, en lo que respecta a los ingresos a cuenta y pagos fraccionados, que no aparecían previstos en forma específica en la Ley. La STS de 12 de noviembre de 1993, por ejemplo, dedujo del artículo 98.tres de la Ley —que indica que el impuesto se puede periodificar y fraccionar— la previsión legal de los pagos fraccionados, aun cuando no se describiese esta figura. Partiendo de esta interpretación, resultaba completamente lícito que el Reglamento configurase este mecanismo como obligación tributaria a cuenta y estableciese los criterios de cuantificación. No obstante, el TS declara nulo el párrafo relativo al cálculo de los pagos fraccionados conforme a rendimientos de períodos anteriores, por considerarlo no ajustado a derecho y contrario a los principios generales del derecho. Como se observa en esta sentencia, en ningún caso, admite la infracción del principio de reserva de ley, pues le resulta suficiente la habilitación legal del artículo 98 de la Ley<sup>89</sup>.

También se planteó la legalidad de que procediese el ingreso cuando no se hubiera efectuado la retención, en virtud de la presunción de rendimientos netos, por estar previsto en una norma reglamentaria<sup>90</sup>. La jurisprudencia no declara la ilegalidad de esta presunción —aunque, más adelante, ésta será recogida en la Ley 40/1998— en tanto que se acepta un establecimiento genérico por parte de la ley y la remisión al reglamento para su posterior concreción: supuestos de aplicación, régimen jurídico, cuantía. El TC, por su parte, exige una mínima *interpositio legislatoris* para toda prestación pública de carácter coactivo: la ley debe contemplar, al menos, los supuestos en que la

---

<sup>87</sup> En este sentido, véase, entre otras, las SSTS de 17 de mayo de 1986, 29 de septiembre de 1986 y 16 de noviembre de 1987.

<sup>88</sup> Así se pronuncia la Audiencia Territorial de Barcelona en su Sentencia de 23 de enero de 1985 y la de Valladolid en su Sentencia de 5 de febrero de 1987.

<sup>89</sup> Cfr. ROZAS VALDÉS, J. A., “La deficiente eficacia del conflicto. (Comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de noviembre de 1993, en materia de pagos fraccionados del IRPF)”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 84, octubre-noviembre 1994, pp. 847-848.

<sup>90</sup> Ante la duda de si la presunción de retención podría aplicarse a las retribuciones en especie, algunos se manifestaron negativamente al no existir la suficiente cobertura legal que certificase el cumplimiento del principio de legalidad tributaria; cfr. MALVÁREZ PASCUAL, L. A. y SÁNCHEZ PINO, A. J., “Objetivos y consecuencias de la presunción de retención: una propuesta alternativa”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 148, julio 1995, pp. 21-23.

retención debe producirse. La STC 185/1995 señala, en este sentido, que el principio de reserva de ley se aplica a toda prestación patrimonial de carácter público y no sólo al tributo; sea por considerarla como elemento esencial del tributo, sea porque se trata de una forma de contribución. Además, si es un “modo de contribución a las cargas públicas” al que se aplica el principio de capacidad económica no queda más remedio que considerar que la retención se somete a la reserva de ley, limitando la discrecionalidad reglamentaria<sup>91</sup>. Por tanto, no someter al principio de reserva de ley los ingresos anticipados, por ser provisionales, suponía vaciar de contenido el artículo 31.3 CE<sup>92</sup>.

No obstante, años antes, el TC había reconocido la distinta intensidad de la reserva de ley respecto a los diferentes tipos de prestaciones patrimoniales públicas y el distinto significado que adopta este principio en cada uno de ellos<sup>93</sup>. Esto incide, de modo especial, en los elementos cuantificadores de la prestación<sup>94</sup>. La doctrina, siguiendo este criterio, distingue dos niveles de reserva. Uno relativo a la creación del tributo —que comprende el hecho imponible, sujeto pasivo y beneficios fiscales—, sometido a una legalidad estricta; y, otro referido al resto de la materia tributaria, sometido a una legalidad flexible. Es, tal vez, dentro de este razonamiento donde el TS justifica su postura: si bien acepta la aplicación del principio de reserva de ley en materia de obligaciones a cuenta, en cuanto que son prestaciones patrimoniales coactivas, entiende que en las prestaciones distintas a los tributos —como las retenciones o pagos fraccionados— basta la mera previsión genérica por ley y cabe autorizar al reglamento la determinación de supuestos concretos.

La configuración de los pagos a cuenta mediante escasas disposiciones con rango de ley, que contienen una amplia remisión a disposiciones reglamentarias, resulta aún más sorprendente si se considera que la mayor parte de la recaudación del IRPF se obtiene mediante estos pagos. Por ello, el que la Ley delegase en el Ejecutivo su regulación jurídica y, especialmente, la determinación de la cuantía de estos ingresos, no dejaba de sorprender; sobre

---

<sup>91</sup> Véase la SSTC 221/1992, 185/1995 y 182/1997. Un comentario sobre estas sentencias se encuentra en ALGUACIL MARÍ, P., “Acerca de la flexibilidad de la reserva de ley...”, *op. cit.*, pp. 21 y ss.

<sup>92</sup> Se advierte que las prestaciones a cuenta son auténticas prestaciones contributivas y deben someterse a reserva de ley en tanto que son un elemento esencial de cuantificación del tributo que permiten determinar la cuota diferencial; cfr. ROZAS VALDÉS, J. A., “La deficiente eficacia del conflicto...”, *op. cit.*, pp. 840 y ss. Véase también LOZANO SERRANO, C. *El ingreso a cuenta...*, *op. cit.*, pp. 44-46; PALAO TABOADA, C., “Presunción de retención...”, en ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. y CAYÓN GALIARDO, A. (coord.), *et al. Presente y futuro de la imposición...*, *op. cit.*, p. 276.

<sup>93</sup> Las SSTC 37/1981 y 6/1983 señalan que la intensidad de la reserva exigida por el artículo 31.3 CE se aplicaría, genéricamente, a las distintas prestaciones patrimoniales públicas; mientras que la del artículo 133.1 de la CE se identificaría con la reserva de ley tributaria. La necesidad de la ley, en otras palabras, sería distinta en función de la materia sometida a reserva de ley.

<sup>94</sup> Este mismo criterio es seguido en la jurisprudencia ordinaria; véase, por ejemplo, la STS de 22 de marzo de 1995 y la Sentencia de la Audiencia Nacional (SAN) de 25 de marzo de 1997.

todo, cuando se piensa en el riesgo que esto supone para los principios constitucionales de reserva de ley y seguridad jurídica<sup>95</sup>.

Siendo ésta la situación, la reacción de la doctrina es pronta y las críticas sobre el cumplimiento del principio de legalidad no se dejan esperar<sup>96</sup>; sobre todo, en aquellos casos en que resulta evidente que la ley no regulaba, ni tan siquiera mínimamente, la configuración o los criterios de cuantificación de la prestación a cuenta<sup>97</sup>.

La Ley 40/1998 parece tener en cuenta que no basta la previsión de los pagos a cuenta sino que hace falta una mínima regulación de los supuestos en que proceden y de los criterios para fijar su monto. En esta nueva normativa se enfatiza la legalización de los pagos a cuenta, al regularse éstos con más detalle que en ninguna otra ley anterior<sup>98</sup>. De una parte, el artículo 82 describe el hecho imponible del ingreso a cuenta y de los pagos fraccionados; establece los supuestos de exentos de retención; además, regula con más independencia el deber de ingreso respecto de la práctica efectiva de la retención e incluye la presunción de rendimientos sometidos a retención. De otra parte, el artículo 83 consigna un listado de los tipos máximos de retención según el tipo de rendimiento y para las rentas de trabajo se establece una referencia a las tarifas del impuesto. La Ley al establecer un porcentaje máximo que la regulación reglamentaria no puede exceder presenta, sin duda, una importante novedad y se muestra respetuosa con el principio que estamos comentando en este apartado.

Esta cobertura legal, como mencionamos antes, se debió, en gran medida, a las persistentes críticas manifestadas por la doctrina<sup>99</sup> y al creciente

---

<sup>95</sup> Cfr. LÓPEZ BERENGUER, J. *El nuevo IRPF y el nuevo Impuesto sobre los "no residentes"*, Dykinson, Madrid, 1999, p. 440.

<sup>96</sup> Cfr. LOZANO SERRANO, C. *El ingreso a cuenta...*, *op. cit.*, p. 41; GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E. y ZURDO RUIZ-AYÚCAR, I., "Los rendimientos del trabajo en el nuevo IRPF", *Impuestos*, tomo I, 1992, p. 203; MORIES JIMÉNEZ, M<sup>a</sup>. T. *La retención a cuenta...*, *op. cit.*, pp. 92-93. Sobre el problema que plantea la reserva de ley en los ingresos a cuenta sobre las retribuciones en especie, véase PONT CLEMENTE, J. F., "En torno al supuesto deber de ingresar en el Tesoro «retenciones imaginarias» calculadas sobre rendimientos estimados del capital", *Revista Técnica Tributaria*, núm. 8, 1990, pp. 41-44.

<sup>97</sup> El sometimiento a la reserva de ley se reflejó en la jurisprudencia, fundamentalmente, al hilo de dos cuestiones no previstas de forma específica en la ley: 1) la legalidad del régimen de pagos fraccionados; y, 2) la traslación del ingreso a cuenta. Un desarrollo al respecto se encuentra en ALGUACIL MARÍ, P., "Retención a cuenta y principios tributarios...", *op. cit.*, pp. 165 y ss.

<sup>98</sup> No obstante, algunos advierten que la determinación de qué rentas están sometidas, concretamente, a la obligación de retención quedan aún al arbitrio del reglamento; véase en este sentido CARBAJO VASCO, D. y DOMÍNGUEZ RODICIO, J. R. *Todo sobre el nuevo IRPF*, Praxis, Barcelona, 1999, p. 319; HINOJOSA TORRALVO, J. J., en ORÓN MORATAL, G. (coord.), *et al. Los nuevos impuestos...*, *op. cit.*, p. 629.

<sup>99</sup> Cfr. FERREIRO LAPATZA, J. J., "Los sujetos pasivos de la obligación tributaria", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 72, octubre-diciembre 1991, p. 464; PÉREZ ROYO, I. *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Marcial Pons, Madrid, 1999, p. 526. Este último autor elogia, desde el principio de legalidad, que la nueva Ley de 1998 tuviese una regulación más acabada de los pagos a cuenta; a la vez que critica la

protagonismo que asumen los pagos a cuenta en el nuevo régimen tributario; donde claramente se tiende al ajuste de estos pagos con la cuota definitiva a fin de evitar gran número de declaraciones y devoluciones. Esto, a efectos prácticos, suponía para muchos contribuyentes que el “impuesto” viniese establecido y regulado por el reglamento, pues su forma de tributar por IRFP equivalía a soportar la retención<sup>100</sup>. La necesidad de aproximar tales cantidades añade, en este sentido, una garantía importante a la regulación de esta figura, derivada del principio de capacidad económica y la necesaria coherencia con la regulación legal de las cuotas. Se va descubriendo, así, cómo la vieja doctrina de que para las retenciones basta la previsión genérica de la figura —quedando lo demás en manos del reglamento— significa un claro vaciamiento de la reserva de ley<sup>101</sup>.

No obstante, el TS parece persistir en su posición. De una parte, entiende que para cumplir con la reserva de ley basta con que haya una habilitación legal expresa para que el reglamento establezca y regule la retención. Y, de otra parte, no admite que la amplitud de dicha habilitación pueda suponer, en la práctica, una deslegalización de la materia. Una muestra de ello lo tenemos en la STS de 10 de julio de 1999, antes comentada a propósito de otros principios<sup>102</sup>. Si bien esta sentencia declara la ilegalidad del reglamento, no lo hace por falta de regulación legal suficiente sino por entrar en contradicción con la ley, en la que hay límites implícitos no derivados de este principio formal sino de la idiosincrasia de las retenciones y de la aplicación del principio de capacidad económica. Resulta extraño que el TS desdeñe el argumento de la demanda relativo a la incompatibilidad de la norma reglamentaria que fija el tipo con las exigencias del principio de reserva de ley. Más aún, el rigor con el que se aplica el principio de capacidad contributiva contrasta con la enorme facilidad para rechazar la infracción del principio de legalidad. Otro ejemplo lo tenemos en la Sentencia de 19 de mayo de 2000, donde el TS también declara la ilegalidad de un reglamento pero sobre la base de consideraciones de justicia material<sup>103</sup>; sin que la cuestión de si la ley ha cumplido suficientemente su función de regular los pagos a cuenta sea objeto de un enjuiciamiento previo al contenido material de la regulación reglamentaria.

---

jurisprudencia que lo consideró innecesario por resultar incompatible con la consideración de la obligación de retención como obligación autónoma del tributo.

<sup>100</sup> Cfr. SANTA-BARBARA RUPEREZ, J., “Breves consideraciones sobre el grado de cumplimiento de los principios constitucionales tributarios en la nueva configuración normativa de la base imponible y de las retenciones del IRPF”, en FERNÁNDEZ HERRERO, E. (dir.), *et al. Reflexiones en torno al nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Civitas, Madrid, 1999, p. 183.

<sup>101</sup> Cfr. ALGUACIL MARÍ, P., “Retención a cuenta y principios tributarios...”, *op. cit.*, pp. 169-170.

<sup>102</sup> En esta sentencia se discute, como antes señalamos, la cuestión relativa a la elevación del tipo de retención en los rendimientos profesionales del 15% al 20%, en la que descarta que se vulnere la reserva de ley.

<sup>103</sup> En esta sentencia, relacionada con las retribuciones variables, el TS considera que “no existe reproche alguno de ilegalidad respecto de las retribuciones variables porque (...) la ley reguladora del IRPF, ha establecido una amplia habilitación reglamentaria, para que el Gobierno de la Nación señale la cuantía de las retenciones, en los casos y en la forma que establezca”.

El TS basa su juicio, en estos casos, sobre el artículo 98.3 de la Ley 18/1991, que autoriza periodificar y fraccionar el pago del impuesto pero sin establecer ningún límite concreto. Por tanto, se entiende que tal habilitación legal no tiene más límites que los que derivan del artículo 10.a) de la Ley General Tributaria que, entre otros extremos, incluye en el ámbito reservado a la ley, los elementos de determinación de la deuda tributaria, pero no las obligaciones a cuenta<sup>104</sup>. Sin embargo, una ley ordinaria —como es la LGT— no puede tomarse como criterio de interpretación auténtica de la CE. Por el contrario, es el legislador ordinario el primer destinatario de los mandatos constitucionales; más aún, cuando se trata de normas sobre la producción de normas. De ahí que si el artículo 31.3 CE no reserva a la ley sólo la obligación tributaria principal, sino toda prestación patrimonial de carácter público —entre las que se encuentra la obligación tributaria a cuenta—, resulta paradójico que el TS niegue la limitación de la discrecionalidad reglamentaria, inherente a la aplicación de la reserva de ley tributaria, y aplique, a su vez, el principio de capacidad económica, usándolo como criterio para emitir un juicio de legalidad sobre el reglamento<sup>105</sup>.

Este modo de proceder denota que las exigencias del TS resultaban insuficientes: no basta que la ley nombre la figura, sino que debe también determinar los supuestos de aplicación y los criterios para su cuantificación. La reserva de ley exige, en nuestra opinión, que las prestaciones de carácter público, cada una de ellas, sean establecidas con arreglo a la Ley de modo individualizable, concretando en cada caso los deberes y obligaciones que comportan sin que quepa, en absoluto, una regulación genérica e imprecisa que permita a la Administración cualquier tipo de exigencia, no amparada en una norma con suficiente rango que la concrete y especifique de modo tal que no pueda entenderse burlado no sólo el principio de reserva de ley, sino también el principio de seguridad igualmente recogido en la CE, pues al quedar recogido el régimen jurídico de los pagos a cuenta en una variedad de disposiciones reglamentarias se complicaba bastante una definitiva interpretación y una clara comprensión del mismo<sup>106</sup>.

Por ello, la Ley General Tributaria de 2003 ha significado, a nuestro modo de ver, un verdadero avance respecto a la aplicación del principio de reserva de ley en los pagos a cuenta. De una parte, tenemos que su artículo 8.b) de la Ley General Tributaria señala expresamente dentro de las materias sometidas a

---

<sup>104</sup> Un argumento similar contiene la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias de 28 de abril de 1998 al sostener que si bien, bajo la regulación anterior, toda la normativa referida a las retenciones se confía, casi en exclusiva, al Reglamento ello no vulneraba el principio de reserva de ley porque no se trataba en estos casos de la constitución o modificación de un impuesto, sino del establecimiento de una forma de recaudación. Otro de los argumentos que se encuentran en la LGT de 1963, para no hacer extensiva la reserva de ley a la obligación de retener, es que en este caso no estamos frente a una cuota tributaria; véase al respecto PALAO ARRIETA, C. y BANACLOCHE PÉREZ, J., “Retenciones: naturaleza e incumplimientos”, *Impuestos*, tomo I, 1987, p. 629.

<sup>105</sup> Cfr. FALCÓN Y TELLA, R., “Capacidad contributiva y retenciones a profesionales...”, *op. cit.*, pp. 5 y ss.

<sup>106</sup> Cfr. GARCÍA CARACUEL, M. *La retención...*, *op. cit.*, p. 21.

reserva de ley: “los supuestos que dan lugar al nacimiento de las obligaciones tributarias de realizar pagos a cuenta y su importe máximo”. Y, de otra parte, la configuración de los pagos a cuenta como obligación tributaria autónoma e independiente de la obligación principal refuerza, también, la vigencia del principio de reserva de ley en este tipo de prestaciones<sup>107</sup>. Esto, no obsta, a que la ley del tributo correspondiente pueda hacer remisiones reglamentarias siempre dentro de los límites que marca el principio de reserva de ley<sup>108</sup>.

En concreto, el capítulo relativo a los pagos a cuenta de la Ley 35/2006 contiene varias alusiones a la regulación reglamentaria. El artículo 99.2 al señalar, por ejemplo, quiénes están obligados a practicar retención e ingreso a cuenta, añade que lo harán “en la cantidad que se determine reglamentariamente”. El apartado 3 de ese mismo artículo, que excepciona de retención ciertos rendimientos —como los derivados de las letras del tesoro— añade que “reglamentariamente” podrán excepcionarse también “determinadas rentas”. El apartado 7 ofrece otro ejemplo en relación a los pagos fraccionados al señalar que “reglamentariamente se podrá exceptuar de esta obligación a aquellos contribuyentes cuyos ingresos hayan estado sujetos a retención o ingreso a cuenta en el porcentaje que se fije al efecto”. El artículo 100.1, que regula el supuesto relativo a la transmisión y obligaciones formales relativas a activos financieros y otros valores mobiliarios, establece, por su parte, que “reglamentariamente podrá establecerse la obligación de efectuar pagos a cuenta a cargo del transmitente de acciones y participaciones de instituciones de inversión colectiva (...)”<sup>109</sup>.

Si bien los pagos a cuenta son, tempranamente, reconocidos como prestaciones patrimoniales de carácter coactivo que requieren de una norma con rango de ley que proteja y haga efectiva la seguridad jurídica del contribuyente; esto, vista la evolución normativa de las prestaciones a cuenta, no tuvo un influjo inmediato sobre la regulación legal ni sobre la jurisprudencia. Se registran, por el contrario, de modo constante remisiones reglamentarias para determinar desde los supuestos en que son aplicables o los sujetos implicados, hasta la cuantía en que debía practicarse la retención, el ingreso a cuenta o el pago fraccionado. Por esto, aun cuando algunas de las habilitaciones reglamentarias que presenta la Ley 35/2006 pueden resultar algo amplias, no podemos desconocer la virtud de esta Ley: al contener las disposiciones básicas relativas a los pagos a cuenta dentro de este impuesto, consigue garantizar la seguridad jurídica de la Administración Tributaria y de los contribuyentes<sup>110</sup>. Pues, fue justamente la falta de una regulación detallada en

---

<sup>107</sup> Años antes, PÉREZ ROYO alude al argumento de la obligación autónoma para reivindicar la aplicación de la reserva de ley a los pagos a cuenta; cfr. *Manual...*, *op. cit.*, p. 526.

<sup>108</sup> Cfr. GARCÍA CARACUEL, M. *La retención...*, *op. cit.*, p. 71.

<sup>109</sup> Cfr. CRISTÓBAL ZALAMEA, L., “Pagos a cuenta”, en CORDÓN EZQUERRO, T. (dir.), *et. al. Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005, pp. 1401 y ss.

<sup>110</sup> En relación al principio de seguridad jurídica puede verse GARCÍA NOVOA, C., *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2000; SÁNCHEZ PINO, A. J., “Exigencias de la seguridad jurídica en materia tributaria”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núms. 109-110, 2001, pp. 163-186; FERREIRO LAPATZA, J. J., “Principios generales

la ley lo que puso en peligro esta seguridad y lo que suscitó numerosos problemas con el principio de reserva de ley.

### **III. A modo de conclusión**

Como hemos visto a lo largo de estas líneas, si se quiere garantizar la justicia tributaria, de modo efectivo, los principios constitucionales consagrados en el artículo 31 de la CE deben alcanzar no sólo al tributo sino también a los pagos a cuenta. Si obligación a cuenta y obligación principal son elementos de un único tributo o, en otras palabras, ambas obligaciones forman parte de ese único tributo que responde a la necesidad de contribuir, los principios tributarios deben informar también estas prestaciones anticipadas. No obstante, su aplicación debe adecuarse a la propia estructura y elementos que presentan este tipo de prestaciones.

La operatividad de cada uno de estos principios se vincula con los demás, sea como presupuesto, sea como efecto. Para que el sistema resulte ciertamente justo se requiere una confluencia de todos ellos en la dinámica aplicativa del tributo y de todas las relaciones que se entretujan en torno a él. Esto es perfectamente válido aun cuando se deba admitir que no todos estos principios tienen un mismo impacto sobre los pagos a cuenta.

La generalidad, por ejemplo, está vinculada con la capacidad económica y la igualdad; pues si bien todos debemos contribuir no todos debemos hacerlo del mismo modo y en la misma cuantía. Generalidad no es “todos sin excepción”; ni igualdad es “todos por igual”; de ahí que puedan admitirse exoneraciones y tratos diferenciados que estén debidamente justificados. Esto, como es lógico, tiene una repercusión directa sobre la procedencia o no de los pagos a cuenta y, también, sobre su propia configuración.

La labor de la doctrina y de la jurisprudencia ha jugado un papel de primer orden en la aplicación de estos principios, especialmente, en materia de retenciones. Opiniones y pronunciamientos se han nutrido mutuamente para delinear el modo concreto en que cada uno de los principios recogidos en la CE podía tener un impacto real y efectivo sobre los pagos a cuenta. Probablemente, sin esta tarea desarrollada —que presenta sus avances y retrocesos— el legislador hubiera tardado mucho más en reconocer la sustantividad de estos pagos y diseñar, expresamente, la obligación a cuenta como obligación autónoma e independiente de la obligación principal.

Restar importancia a las distintas formas de tributar entraña un grave riesgo para la justicia tributaria. Desconocer la reserva de ley y el ajuste debido entre pagos a cuenta y cuota final del impuesto que debe pagar el perceptor de los rendimientos puede alterar el diseño constitucional de contribución al sostenimiento del gasto público, pues el hecho imponible no es el único evento al que el legislador anuda prestaciones contributivas ni la prestación definitiva

es el único modo de contribuir. Asimismo, cabe advertir que muchas de las objeciones que pueden presentar los mecanismos de deducción anticipada son predicables, en primer lugar, del impuesto en el que se engarzan. De ahí que muchas de las propuestas de solución deban ser enfocadas en relación al propio impuesto, pues si bien los pagos a cuenta constituyen obligaciones autónomas guardan una estrecha vinculación con la obligación principal.

Para concluir dos últimos apuntes. El primero es que ciertos principios recogidos en el artículo 31 de la CE no son predicables del tributo sino del sistema tributario en su conjunto (pensemos, por ejemplo, en el principio de no confiscatoriedad); y, desde esta perspectiva, es que debe entenderse el influjo que pueden tener sobre las prestaciones a cuenta. El segundo, referido a la reserva de ley, es que la aplicación de este principio ha evolucionado de la mano de una práctica legislativa que, en repetidas ocasiones, ha puesto en manos de normas reglamentarias casi exclusiva e íntegramente la regulación de los pagos a cuenta. Si bien, una previsión legal genérica, hoy por hoy, parece no bastar; aun quedan por delimitar muchos espacios en los que la ley es la llamada a dar unos contornos claramente definidos a partir y dentro de los cuales el Reglamento puede desplegarse.