

El Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas y la imposición a cuenta

CARLOS JAVIER TORRES DIZ

Profesor Encargado de Sistema Fiscal
Facultad Económicas de Bilbao
Agente de Cambio y Bolsa

El presente trabajo tiene por objeto analizar las relaciones entre el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante IGRPF) y los impuestos a cuenta, tal como quedó dicha imposición configurada por la Reforma Tributaria de 11-6-1964. Es evidente que si dicho análisis hubiera de realizarse de un modo acabado, su extensión sería desmedida e impublicable en la Revista para la que va destinado, por lo que en atención a ello y a que sus lectores habituales son personas perfectamente conocedoras del tema a desarrollar, podré pasar por alto determinadas explicaciones, encaminándose preferentemente a las cuestiones polémicas de las citadas relaciones.

Dividiré el artículo en las tres partes que siguen: la primera tendrá por objeto el estudio de tales relaciones a un nivel doctrinal y de lege ferendae, lo que comprenderá el análisis de las posibilidades de gravamen de las rentas dentro de la tipología fiscal, con especial alusión a la solución adoptada en España y a la consistencia con la necesaria coordinación interimpositiva, descendiendo a un nivel de lege data para detenerme en la importante cuestión de si los impuestos a cuenta son o no IGRPF. En la segunda parte analizaré las relaciones que sirven de título al trabajo en lo que afecta a la determinación de bases e imputación de cuotas. Por último, concluiré relacionando la gestión de los impuestos a cuenta con la propia del IGRPF.

I. EL GRAVAMEN DE LAS RENTAS Y SOLUCION ADOPTADA EN ESPAÑA

De acuerdo con lo que acabamos de decir, dividiré esta primera parte en los tres apartados siguientes: A) Posibilidades de gravamen de las rentas. B) La evolución en el gravamen de las rentas y la necesidad de una coordinación interpositiva. Y C) El gravamen personal de la renta en España: evolución y situación actual.

A) *Posibilidades de gravamen de las rentas.*

Las posibilidades de gravamen de las rentas, *en un amplio sentido*, son numerosas: baste pensar que siempre cabe configurar un impuesto sobre algo que guarde una relación más o menos directa con la renta. Así, puede decirse que incluso podría afirmarse que los impuestos indirectos son impuestos sobre la renta; baste con pensar en la defensa que de los impuestos indirectos se hace actualmente (y también en España), al considerar que también en los mismos tiene su influjo la cuantía de la renta de los sujetos, al exonerar de imposición los artículos de primera necesidad y gravar más fuertemente a los de lujo. No faltaría así quien afirmase que todos los impuestos son impuestos sobre la renta al razonar que en definitiva toda capacidad contributiva se concreta en una riqueza que guarda relación con la renta. Así, la generalidad de los autores que tratan de la distribución impositiva afirman que en todas las legislaciones, la renta está gravada o al surgir en el origen o en la fuente, o en el sujeto, o en la distribución cuando el Fisco la grava en el momento en que se gasta (1).

En un sentido menos amplio, incluiríamos solamente como impuestos sobre la renta a los directos, es decir, a aquellos tributos que se caracterizan (en lo que aquí a nosotros interesa ahora) porque tal importante magnitud económica está presente en los elementos definidores del impuesto y sale a su superficie rebasando la mera consideración a un nivel prelegislativo (sin duda, al crear un impuesto de lujo, el legislador tiene en cuenta la renta del sujeto que va a pagarlo, pero tal consideración no aflora para nada en el impuesto). Tal presencia puede tener distinta intensidad (y aún casi desvanecerse), pues baste pensar

(1) Así, sirva para todos la cita de Lello GANGEMI: *Tratado de Hacienda Pública*, Editorial de Derecho Financiero. Madrid, 1964. Vol. I, pág. 556.

que la renta puede estar presente en el hecho imponible y/o en el parámetro de un impuesto directo, o puede no estarlo, y aún tal presencia o ausencia tener distinta intensidad. Así, el que un impuesto tome como hecho imponible a la renta, no significa que su cuantificación tenga que hacerse a través de la medición directa de la misma, sino que puede el legislador acudir a un parámetro que entienda guarda cierta relación con tal hecho imponible. Así, podemos encontrarnos con las siguientes posibilidades:

a) Impuestos en que la renta está presente en el hecho imponible y en el parámetro, como ocurre en principio en la imposición personal sobre la renta de las personas físicas y jurídicas.

b) Impuestos en que la renta está presente en el hecho imponible, pero no en el parámetro; ejemplo de ello lo sería un impuesto sobre rentas urbanas que se configurase tomando como hecho imponible la percepción de rentas de tal clase, pero la base se determinará en función de valores catastrales o de venta de los bienes urbanos (algo de esto es lo que ocurre en España, aunque no exactamente).

c) Impuestos en que la renta está presente en el hecho imponible, y desde un punto de vista legal también en el parámetro, pero no en el del funcionamiento real del impuesto. Se produce así una disociación entre lo querido en principio por el legislador (que la base imponible sea la renta percibida), y lo consentido por el mismo a la hora de la determinación cuantitativa del impuesto: así ocurre en los procedimientos de "forfaits" (y de evaluaciones globales), que aunque la renta quiere identificarse con el parámetro, en la práctica se convierte en un gravamen sobre KWS., consumo de materias primas, número de obreros, volumen de ventas, etc.

d) Impuestos en que la renta está ausente tanto del hecho imponible como del parámetro; ejemplo de ello son los antiguos impuestos de capitación y sobre la mera propiedad y la actual Licencia Fiscal del Impuesto Industrial en España.

e) Impuestos en que la renta está ausente del hecho imponible, pero en cambio está presente en el parámetro. Así ocurre, por ejemplo, en la Cuota Proporcional del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal de Profesionales y artistas y en la Cuota de Beneficios del Impuesto Industrial, en que si bien el hecho imponible viene dado por el mero ejercicio de actividades (profesionales, artísticas o industriales, res-

pectivamente), su base la constituye directamente la renta (diferencia entre ingresos computables y gastos necesarios), aunque la técnica utilizada para su determinación pueda en algunos supuestos alejar bastante el parámetro de la renta percibida realmente, pues no hay más que pensar que los ingresos pueden venir determinados a través de índices o módulos, y los gastos ser admitidos a un tanto por ciento alzado, para terminar en un base imponible en que la desconexión con la renta puede ser grande.

De todas las anteriores posibilidades podemos predicar que pretenden gravar la renta; pero *en un sentido puramente técnico*, entiendo que solamente son impuestos sobre la renta aquellos en que tal magnitud está presente por lo menos en el parámetro. Entiendo que la posibilidad de que cumpliéndose esto último, esté ausente la renta del hecho imponible, ello no tiene mayor trascendencia: lo definitivo, a la hora de exigir el tributo, es si hay o no base imponible, y su medición, y ahí es en donde interesa por encima de todo que la renta aflore a la regulación del impuesto. Los modernos tratadistas de Derecho Financiero destacan que el elemento fundamental en todo impuesto es el hecho imponible (2), lo cual es cierto en términos generales, pero en los impuestos que quieren gravar la renta, el parámetro desplaza en su importancia al hecho imponible, de tal modo que a la hora de elegir entre un impuesto en que la renta estuviera ausente del hecho imponible o lo estuviera del parámetro, sería mucho más impuesto sobre la renta aquél en que tal ausencia no se diera en el elemento cuantificador del tributo. Por ello coincido con Amorós cuando dice que "en el fenómeno tributario predomina el aspecto cuantitativo" (3), pero discrepo totalmente de la afirmación que hace a renglón seguido de que "en ese aspecto cuantitativo, la determinación de las bases, que no es nada más que la valoración o estimación cuantitativa del hecho imponible...", pues la determinación de las bases es algo distinto a la medición del hecho imponible, ya que el elemento material del hecho imponible puede o no coincidir con el parámetro, y aunque coincidieran son conceptualmente distintos. Y buena prueba de ello son las cinco posibilidades de gravamen de las rentas que quedan indicadas.

(2) Así, en *Notas de Derecho Financiero*, Madrid, 1967, publicado por el Seminario de Derecho Financiero de la Universidad de Madrid, bajo la dirección de Fernando Sainz de Bujanda, se dice en la pág. 768 que "el elemento característico e indispensable en todo tributo es siempre el hecho imponible".

(3) NARCISO AMORÓS, en "Hojas de Alcabala. Estimación de bases imponibles", publicado en *A B C*, 7 de marzo de 1972.

Concretándonos al *supuesto de que la renta esté presente al menos en el parámetro*, nos encontramos con las siguientes posibilidades:

a) Impuesto único e impuestos múltiples sobre la renta. El impuesto único pretende gravar la renta global del contribuyente, y origina el impuesto personal sobre la renta. Los impuestos múltiples sobre la renta pretenden gravar separadamente cada una de las fuentes de renta, y originan los impuestos de producto, los cuales a su vez pueden convivir con un impuesto personal. Ni que decir tiene que en la realidad pueden existir impuestos de producto (y aún impuestos personales) en que la renta no esté presente en el parámetro, como más tarde indicamos, pero serán impuestos mucho más toscos y que en puridad no son impuestos sobre la renta.

b) El impuesto personal puede ser a su vez analítico o sintético. Es analítico cuando la determinación de la renta global se hace por suma de las rentas parciales originadas por cada una de las fuentes productoras de renta, aplicándose en cada caso normas especiales de determinación ajustadas a cada tipo o clase de renta parcial. Por el contrario, el impuesto es sintético cuando la renta se determina por contraposición de ingresos globales contra totales gastos, sin determinación de rentas parciales de cada fuente. Ejemplos tradicionales de estos dos tipos de impuestos son, respectivamente, el Income Tax inglés y el impuesto prusiano sobre la renta.

c) En los impuestos múltiples sobre la renta, el abanico de posibilidades se abre en orden a las relaciones que pueden existir entre los impuestos reales y el impuesto personal, dando origen al carácter principal o complementario de éste último. El impuesto personal tiene carácter principal, cuando los impuestos reales son meros pagos a cuenta de su liquidación, compensándose íntegramente las cuotas pagadas por éstos en la de aquél, incluso con devolución del exceso si la suma de cuotas de los reales supera a la del impuesto personal. Por el contrario, el impuesto personal tiene carácter complementario cuando tal compensación no existe, considerándose los impuestos reales recaudados definitivamente, y aplicándose el impuesto personal a partir de un cierto nivel de renta.

Esta clasificación puede entrecruzarse con la anterior, y así podemos encontrarnos con un impuesto personal de carácter principal que lo mismo puede ser analítico o sintético (pues esta clasificación hace referencia solamente al método seguido para la determinación del parámetro renta),

al igual que el impuesto complementario también puede seguir una de esas dos posibilidades de cuantificación del tributo. Pero lo que no puede entrecruzarse nunca es la posibilidad de ser principal o complementario con la de impuesto único o múltiples, pues la primera clasificación presupone siempre el que se trate de impuestos múltiples: si el impuesto personal es único, no es predicable del mismo si tiene carácter principal o complementario, pues es pura y simplemente único. Por ello es confusa la terminología utilizada por el Informe Neumark que parece aludir a que impuesto principal es lo mismo que sistema unitario, y que impuesto complementario es lo mismo que sistema dualista (4), terminología que sigue también Gota en su monumental Tratado (5).

d) Por último, cabe tomar en consideración la utilización que el impuesto personal haga de las rentas parciales ya determinadas en los impuestos de producto, pudiendo diferenciarse un impuesto personal con determinación autónoma de la renta, del impuesto personal en que tal determinación se encuentre supeditada a la de las bases de los impuestos de producto, pudiendo decirse que en el primer caso el impuesto personal es independiente de las bases de los impuestos de producto, y dependiente en el segundo caso. Podemos entrecruzar también estas dos posibilidades con las anteriores, y así tendríamos que en un impuesto sintético no se hará uso de las bases de los impuestos de producto, o al menos su utilización deberá limitarse solamente a ciertos datos e informes, y ello porque la renta global requiere una determinación autónoma, pues si no caeríamos en un impuesto analítico, en el que ya es frecuente el aprovechar esa determinación parcial realizada en aquellos impuestos. En cambio, en los impuestos personales principales o complementarios, lo mismo pueden ser dependientes o independiente de las bases de los impuestos de producto, si bien normalmente son más dependientes los impuestos complementarios.

B) *La evolución en el gravamen de las rentas y la necesidad de una coordinación interimpositiva.*

En grandes líneas, *resumiremos* la historia de la evolución de la imposición de las rentas diciendo que las primeras formas de gravamen fue-

(4) Informe del Comité Fiscal y Financiero de la C. E. E. (Informe Neumark). Comisaría del Plan de Desarrollo Económico y Social. Madrid, 1965, págs. 72 y sigs.

(5) ALFONSO GOTA LOSADA: *Tratado del Impuesto sobre la Renta*, Editorial de Derecho Financiero. Madrid, 1971. Tomo I, pág. 74.

ron las de toscos impuestos que recaían sobre la propiedad, evolucionando hacia impuestos de producto, que al principio recaían sobre rentas brutas y posteriormente sobre el producto neto de las diversas fuentes de renta que fueron apareciendo, para concluir en la imposición personal, siendo en Inglaterra el país en que aparece el primer impuesto personal analítico y en Prusia el primer impuesto sintético. En los países que inspirándose en el sistema fiscal francés tuvieron un fuerte desarrollo de la imposición de producto, la imposición personal tarda más tiempo en aparecer, y lo hace manifestándose en forma de un impuesto complementario analítico, que más tarde pasa a ser principal, y que por último se tiende a que sea único (desapareciendo los impuestos de producto) y sintético, solucionándose el problema que podría suponer para muchas economías el pago de una sola vez del importe del impuesto, mediante el fraccionamiento anticipado de su cobro (tal, pago durante cada mes de 1/12 del importe del impuesto del año anterior, con el carácter de meros anticipos a cuenta de la liquidación final).

Por lo anterior, se concluye que *el último grado en la evolución* de la imposición personal de la renta está en el impuesto único y sintético, con desaparición de los impuestos de producto, siendo ésta precisamente la recomendación que el Informe Neumark hace para los países de la C. E. E. (6).

Ahora bien, *¿es aplicable sin más para todos los países un impuesto personal así concebido?* Nada más lejos de la realidad; podríamos aquí afirmar que cada país debe tener el tipo de impuesto personal que se merece, y ello en virtud de varias circunstancias, como Richard Goode ha puesto de relieve (7), entre las que cabe destacar la existencia de una economía monetaria, circunstancia que es extensible al resto de condiciones que definen la estructura económica y el grado de desarrollo de cada país (incluido el grado de analfabetismo); un alto grado de cumplimiento voluntario por parte de los contribuyentes, que lleva implícita la sinceridad en las contabilidades empresariales; el desarrollo político del país, con la importancia de la existencia de una auténtica democracia en que la decisión de quienes y cómo han de pagarse los impuestos no la tomen en exclusiva el grupo de ciudadanos de rentas altas, y por último, una

(6) Informe Neumark, pág. 74.

(7) Conferencia sobre Tributación, reproducida en la obra *La imposición fiscal en los países en desarrollo*, compilación de Richard M. Bird y Oliver Oldman, Editorial Hispano Americana, Méjico, págs. 132 y 133.

Administración pública honrada y eficaz que cuente con un Cuerpo de funcionarios capaz de aplicar el tributo. Del grado en que las anteriores circunstancias se cumplan dependerá el tipo de imposición que a cada país corresponde, como Gangemi nos recuerda (8) al reproducir la tipología fiscal elaborada por Brochier, o como señala Gota en su esquema simplificado de estructuras económicas y sus correlativos sistemas tributarios (9).

En el caso de la existencia de un único impuesto sobre la renta, no existe el problema de las relaciones con los impuestos de producto (sí existirán, sin embargo, conflictos, y muy importantes, con el impuesto sobre la renta de Sociedades, lo cual dejamos totalmente marginado por no afectar a nuestro tema). Pero aunque es la meta de la imposición de la renta, no es, sin embargo, lo más frecuente en el mundo, en que todavía existen muchos países en que la imposición de tal importante magnitud económica es múltiple, haciéndose preciso entonces que tal multiplicidad respete una *necesaria coordinación* tanto en sus aspectos positivos (recíproca ayuda y control) como negativos (que no se estorben ni tengan efectos contrarios). Es Schmolders (10) el autor que de un modo más particular se ha ocupado de la teoría de las relaciones entre las formas impositivas, que en lo que a nuestro tema interesa, puede tener las siguientes manifestaciones:

a) Las relaciones entre un impuesto personal y los impuestos de producto son más intensas en un impuesto analítico que en un impuesto sintético, ya que para la determinación de las rentas parciales suele aprovecharse en aquél la determinación que ya se hizo en los impuestos de producto para cada fuente, mientras que en un impuesto sintético, si bien los datos de los impuestos de producto pueden servir de información, se suele proceder a una determinación *ex-novo* de la renta global.

b) De igual modo, dichas relaciones son más estrechas cuando se trata de un impuesto principal que de un impuesto complementario. En un impuesto principal, la dependencia de los impuestos de producto es completa: en realidad, se trata de un solo impuesto que por razones técnicas se divide en varios impuestos separados (los impuestos de producto), que

(8) Lello GANGEMI, en obra ya citada, pág. 599.

(9) GOTA LOSADA, en *Tratado*, I, pág. 61.

(10) Günter SCHMÖLDERS: *Teoría general del impuesto*. Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1962, págs. 235 a 241.

más que tal, son meras formas de recaudación anticipada de aquél (11), imputándose plenamente las cuotas de éstos y con devolución de las mismas si superan a la cuota del impuesto principal. En un impuesto complementario, los impuestos de producto tienen vida propia y existencia autónoma, siendo su recaudación definitiva y sin compensación alguna, sin perjuicio de que su importe pueda ser deducible como gasto a la hora de determinar la renta global.

c) Una relación positiva que puede darse entre los impuestos de producto y el personal es la derivada de un control para comprobar en éste el cumplimiento de las obligaciones de aquéllos, sirviendo así de impuesto de control "o de tenaza" (12), al servir el impuesto personal de verificación de los impuestos de producto.

d) También tales relaciones tienen manifestaciones negativas, como son la que gráficamente llama Schmolders el "vaciado" del impuesto sobre la renta, el cual se da tanto en la recaudación en que cuando el impuesto personal entra en acción ya está recaudado el grueso de las cuotas de la imposición directa, quedando el impuesto personal con un carácter residuario sin trascendencia alguna; como en su regulación y gestión, en que la inercia y comodidad administrativa no hace sino repetir para el impuesto personal lo que ya hizo para gravar las rentas parciales en los impuestos de producto, todo lo cual a su vez produce nuevos efectos negativos, como son.

e) Los efectos en cascada, con dos graves consecuencias: 1) que los contribuyentes que en los impuestos de producto son objeto de particular control (la mayoría de la veces, por la especial dependencia de la Administración), no solamente soportan una mayor presión fiscal comparativa en tal imposición, sino que vuelven a soportarla en la imposición personal al aprovecharse ésta de los datos de aquéllos. Y, 2) Que determinados artificios y procedimientos de gestión (tal, forfaits y estimaciones a tanto alzado) más o menos criticables en los impuestos de producto, pero todavía permisibles, arrastran su influencia en la imposición personal, en donde ya son de todo punto inadmisibles. Entiendo que estas consecuencias negativas son de una importancia fundamental y, sin duda, debieran las Administraciones Tributarias pararse a meditarlas un poco más.

(11) En lo que SCHMÖLDERS llama impuestos articulados, en obra cita anterior, página 235.

(12) SCHMÖLDERS, obra anterior, pág. 237.

C) *El gravamen personal de la renta en España: evolución, y situación actual.*

Antes de entrar en el análisis de la naturaleza del actual IGRPF se hace preciso ver rápidamente como se ha llegado a él, y ello por varias razones: a) Porque la Ley de Reforma Tributaria de 11-6-1964, si bien introduce un cambio importante en tal impuesto, tal cambio lo fue principalmente a nivel definitorio-legislativo, y no al nivel de como en la realidad funcionan las cosas (ya veremos en la 2.ª y 3ª partes de este Trabajo, como en lo que se refiere a la determinación de bases y gestión, el impuesto no ha cambiado tanto en 1964). b) Porque las derogaciones que se han hecho en las sucesivas regulaciones legales del impuesto no fueron perfectas, ni tampoco en sus regulaciones reglamentarias, pues se iba dejando en vigor lo anterior en tanto no se opusiera a las nuevas disposiciones (13). c) Porque la Ley de Reforma de 1964 no ha pretendido crear ex-novo un IGRPF, sino antes al contrario, como en su Exposición de Motivos se afirma, pretende antes de nada una "revitalización" de los impuestos de producto, para seguir con una "prudente evolución" hacia la nueva concepción de la imposición personal que nos ocupa. Parece como

(13) Puede parecer extraño al lector que nos remontemos hasta la primera ley reguladora de la C. G. R. de 1932, e incluso puede pensar que hemos caído en el defecto de hacer preciosismos históricos faltos de interés para lo que ocurre "hic et nunc". Pero ya verá al final de la lectura de estas páginas cómo para poder saber cuál es la situación actual en el tema objeto de nuestro estudio se hace preciso arrancar de la primera ley reguladora de la contribución. Aunque en las páginas que siguen encontrará sobrados motivos para comprender la necesidad de tal proceder, adelantemos que la Ley de 16-XII-1954, en su disposición final segunda, ordenó que "quedan derogadas cuantas disposiciones se opongan a lo dispuesto en esta Ley", con lo que quedaban vigentes muchas de las normas de la Ley de 1932 y, sobre todo, de su desarrollo reglamentario en que tal oposición no existiera; de igual modo, la Ley 11 de junio de 1964 vino a decirnos en su artículo 110 que "la contribución general sobre la renta se denominará Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas, y se regirá por los preceptos contenidos en la Ley de 16 de diciembre de 1954 y posteriores, en lo que no resulte modificado por la presente". Igualmente el Texto Refundido, en su relación de disposiciones vigentes y derogadas, aunque "deslegalizó" de un modo un tanto *sui generis* las normas que con tal categoría regían el ya I. G. R. P. F., tampoco las derogó, como el número 2 de tal relación señala. (Por cierto que la deslegalización que hace tal texto refundido, que sin duda alguna puede ser discutida, en su aplicación práctica puede plantear problemas, sobre todo con aquellas leyes que no siendo reguladoras de la C. G. R. contienen preceptos que más o menos directamente pueden serle aplicados a esta contribución. Sobre este sugestivo problema remitimos al lector al interesante trabajo de J. M. MARTÍN OVIEDO: "Significado y valor de los Textos Refundidos", publicado en la *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública* núm. 79, enero-febrero 1969, págs. 77 y sig.) Es de destacar que a nivel reglamentario la permanencia a través del tiempo de los preceptos fue aún mayor, como en las páginas siguientes podrá comprobar el lector.

si a veces el legislador fuera consciente de que las aspiraciones de las leyes de 1932 y 1954 estaban todavía sin conseguir, lo cual no le impide hacer la afirmación rotunda de que "la nueva regulación supone una transformación importante". d) Porque la "transformación importante" de ser cierta sería perniciosa (14); lo que ocurrió fue que las cosas no variaron mucho en la realidad, como no fuera que la evolución a que la misma Exposición de Motivos alude fue retrógrada (15).

Dividiremos la evolución que nos ocupa en las siguientes etapas:

a) Ley 20-12-1932. Toda la doctrina coincide en el carácter complementario que de los impuestos de producto tenía la Contribución General sobre la Renta (en adelante CGR), conviviendo con ellos como una especie de súper-impuesto que gravaba a los que disfrutaban de mayores niveles de renta.

Teóricamente, este impuesto complementario pertenecía al grupo de los sintéticos, en que además de procederse a una determinación autónoma de la renta, tal determinación se hacía de un modo global por la diferencia de total ingresos menos total gastos persiguiéndose la averiguación de la renta realmente percibida. De igual modo la relación con los impuestos de producto en lo que se refiere a las cuotas era la adecuada a los impuestos complementarios, al considerarse las cuotas de aquéllos deducibles como gasto en la determinación de la base del impuesto personal, por entenderse que "incidían en la misma fuente de los rendimientos a gravar" (16). En donde adolecía de más defectos la CGR creada en 1932 era en la personalización, pues si excluimos que recaía sobre la total renta, no presentaba ningún otro indicio de personalización (así, no se tomaba en cuenta la consideración familiar del contribuyente).

Pero si tal era su naturaleza teórica, su funcionamiento en la realidad fue muy otro, esfumándose el carácter sintético del impuesto de un modo tan contundente que ni el mismo autor de la Ley pudo intuir, y todo ello a causa del procedimiento de determinación de la base imponible llamado de rendimientos mínimos, que consistía en esencia en tomar los líquidos

(14) Dice GOTA en *Tratado*, I, pág. 227, que la implantación del I. G. R. P. F. como impuesto único y principal ha sido prematura en 1964.

(15) Coincide con nosotros GOTA al decir que la etapa de 1964 es un "posible" retroceso en la implantación real y efectiva de la imposición personal sobre la renta en España (pág. 156, tomo I de su *Tratado*), por lo que lo que se hizo podía haberse realizado perfectamente en la antigua C. G. R.

(16) César ALBIÑANA: *La Contribución General sobre la Renta*, P. Y. L. S. A., Madrid, 1956, pág. 7.

imponibles de los impuestos de producto como renta neta para la imposición personal, sistema que si bien la Ley lo configuraba con carácter subsidiario y como sin darle importancia, en la práctica ocurrió al revés: las bases imponibles de los impuestos de producto eran las que prevalecían en calidad de rendimientos mínimos, siendo así las computadas definitivamente en la CGR. Facilitó enormemente esta sustitución de la renta neta real por los líquidos imponibles citados, el Decreto de 15 de febrero de 1933 (artículo 5.º) y sobre todo la Circular de 15 de marzo de 1934, que al interpretar tal artículo lo hace en el sentido de que “contrariamente al método de signos externos, que sirve para determinar la renta total estimable al contribuyente, la estimación de rendimientos mínimos valora rentas parciales imputables a los distintos elementos que se toman en cuenta para fijar la base imponible; y siendo ésta la finalidad clara del mencionado Decreto, sólo podrá lograrse plenamente realizando la comparación de rendimientos declarados con la estimación mínima, elemento por elemento; esto es, en rentas de posesión de inmuebles rústicos y urbanos, finca por finca; en explotaciones comerciales e industriales, negocio por negocio; en explotaciones mineras, mina por mina, etc., puesto que si se realiza la dicha comparación globalmente o por totales de conceptos de renta, puede ofrecer resultados perjudiciales al Tesoro y contrarios al fin que se propuso el repetido Decreto”. Igualmente ayudaba a tal sustitución el hecho de que no era preciso que la renta de cada elemento por rendimientos mínimos excediera en más de un quinto de la renta en estimación directa, pues tal límite era solamente aplicable a la estimación por signos externos de renta consumida o gastada de un modo global (cómo viene a decir el artículo 28, primero, Ley 20-12-1943), bastando en rendimientos mínimos que fuera simplemente mayor para cada elemento de renta.

Obsérvese que la parcelación de la renta global llega a límites insospechados: ya no se trata de partir la renta por clases ni por fuentes productivas, sino que hay de hacerlo “elemento por elemento”.

También en orden a la articulación de cuotas, lo querido por la Ley de 1932 sale mal parado por las Leyes de 6 de febrero de 1943 y 15 de mayo de 1945 que encadenaron la CGR con los impuestos de producto, al disponer la primera la compensación en la cuota de tal Contribución del importe devengado en determinados casos en las Tarifas I y II de la Contribución de Utilidades, y extendiendo la segunda Ley tal compensación a las cuotas devengadas en la Tarifa III por los contribuyentes titulares de em-

presas individuales, apuntando así de un modo totalmente incorrecto a lo que haría después con carácter general la Ley 11-6-1964. Critica desfavorablemente tales Leyes, y con razón, Albiñana (17).

Unicamente evoluciona en sentido favorable la personalidad del impuesto, pues la Ley de 16-12-1940 establece deducciones en la base por razón de hijos y crea un recargo en la cuota llamado de soltería.

b) Ley 16-12-1954. Esta Ley parece enmendar en buena parte lo anterior, pues por un lado suprime las referidas compensaciones de cuotas y por otro ordena que la comparación entre rentas por estimación directa y por rendimientos mínimos se haga, no elemento por elemento, sino comparando la renta total del contribuyente por los dos procedimientos de determinación de bases, identificando así (incluso a la exigencia de que excediera en más de un quinto) la base por signos externos de renta gastada a la determinada por signos externos de renta percibida (que es la nueva denominación del procedimiento de rendimientos mínimos). Pero de nuevo tal independencia de la CGR pasa a ser más teórica que real, pues por Orden Ministerial de 14 de mayo de 1955, y aprovechando la valoración de los signos externos de renta gastada y percibida (que era el verdadero objeto de dicha O. M.), se dispuso en el párrafo 2.º de su número tercero que "sin embargo, cuando se trate de rendimientos de las empresas comerciales e industriales gravados por la Contribución sobre Utilidades de la Riqueza Mobiliaria, o de los rendimientos de las explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales, tendrán el carácter de estimación directa la determinación de dichos rendimientos realizada, respectivamente, conforme a las normas reguladoras de la Contribución de Utilidades, o a los módulos consignados en las reglas 2.ª, 3.ª, 4.ª y 11.ª del número 2 de la presente Orden, siempre que el interesado haya presentado declaración en tiempo oportuno". Si bien es verdad que tal O. M. fue dictada en ejecución del artículo 28, norma 6.ª, Ley 16-12-1954, parece que el transcrito precepto rebasó la autorización que el Ministerio tenía, por lo que no puede menos que merecer el calificativo de antirreglamentario, pudiendo estar en ello la razón de que la O. M. de 24-3-1956, al valorar de nuevo los signos externos de renta, no haya recogido ni derogado expresamente tal precepto, y que pese a redactar in extenso dichas valoraciones y sus normas adecuadas,

(17) César ALBIÑANA: "La Contribución General sobre la Renta en los años 1953-1954", publicado en la *Revista de Economía Política* núms. 51-52, enero-agosto 1969, págs. 347 y 352.

no se haya atrevido a derogar la O. M. de 1955 en bloque, para así dejar subrepticamente en vigor el precepto que calificamos de antirreglamentario.

c) Ley 26-12-1957. Esta Ley da un paso más en la dependencia que nos ocupa, al disponer que las bases determinadas en los impuestos de producto por el sistema de evaluación global serían estimadas por el mismo importe en la CGR, autorizando incluso para que en determinadas fincas (las sometidas a la revisión que se ordenaba en su artículo 40) la renta computable en el CGR no pudiera ser superior a la cantidad gravada en la Contribución Territorial Rústica ($\frac{2}{3}$ de la riqueza imponible), autorización de la que el Ministerio hizo rápido uso en la Regla 29 de la O. M. de 11 de febrero de 1958. Obsérvese que en este punto el cambio introducido no puede ser mayor, pues cambia una base que antes era considerada legalmente en concepto de rendimiento mínimo, por su consideración en concepto de rendimiento máximo.

Como vemos por el apretado análisis hecho hasta aquí, no se trata ya, como dice Gota (18), de que "la ley de 1957 inicia un extraño maridaje entre los impuestos de producto y la CGR. El impuesto personal pierde autonomía en la determinación de las bases imponibles, éstas vienen dadas por los impuestos de producto", pues en realidad, tal maridaje se inició ya en la Ley de 1932, y estuvo siempre muy presente en nuestra CGR, aunque en 1957 se refuerce. Las consecuencias de ello fueron que si exceptuamos las plusvalías, los ingresos eran las mismas bases de los impuestos de producto, lo cual podía ocurrir en dos formas: 1) con un carácter automático y pleno, tipo presunción iures et de iure: bases de evaluación global. 2) Con un carácter menos automático, tipo presunción iures tamtun: bases de los demás impuestos de producto, que por ser conocidas por la Administración, eran incorporadas por la misma si eran mayores que las declaradas por el contribuyente, sin perjuicio de que la Inspección pudiese intentar que los rendimientos para la CGR fuesen mayores que las bases de los impuestos de producto, lo cual en general no resultaba fácil, como tampoco resultaba probable el éxito de la impugnación por el contribuyente de tal incorporación para que le fuese fijada una base menor que la del correspondiente impuesto de producto.

d) Ley 11-6-1964. Legamos así a la situación actual, en que el proceso de auténtico vaciado de la imposición personal a cargo de los im-

(18) En *Tratado*, citado, I, pág. 223.

puestos de producto se culmina con la creación del IGRPF, del cual estudiaremos seguidamente: 1) su naturaleza y encuadre dentro de las distintas posibilidades de gravamen de la renta; 2) en atención a las condiciones que determinan en principio el tipo de impuesto sobre la renta que debe existir ¿cuál es la conclusión adecuada a nuestro país?; y 3) los impuestos a cuenta ¿son IGRPF?

1) *Naturaleza del IGRPF.* De un lado sucede con el actual IGRPF lo que ocurría con la CGR: que una cosa era la que se deducía de los textos legales y otra la que resultaba de su funcionamiento real, cosa frecuente por otra parte en muchas Leyes: que en Preámbulos y artículos ampulosos se contienen definiciones programáticas que luego son contradichas en la regulación concreta de las instituciones a que dichas Leyes se refieren. Como dice José Antón (19) refiriéndose al art. 1 del Texto refundido del IGRPF "este precepto, que se encuentra adaptado a cada caso en la mayoría de los recientes Textos Refundidos de nuestros impuestos, tiene escaso valor a nuestros efectos (y la investigación de Antón va dirigida al estudio de la naturaleza jurídica del IGRPF, precisamente) en cuanto norma definitoria que no vincula al intérprete si el régimen jurídico del tributo desvirtúa las programáticas declaraciones. La naturaleza de los institutos jurídicos no es algo apriorístico, sino que se deduce a posteriori, y por la vía de la investigación, de los efectos y la estructura que le haya sido atribuida por el conjunto de normas que la regulan". No es extraño, por tanto, que las contradicciones en el nuevo IGRPF aparezcan en la misma Ley, pues por poner dos ejemplos, presume dicha Ley de ser innovadora al vincular la imposición personal a los impuestos de producto, y viceversa, cuando tal vinculación no es novedad alguna, pues ya desde 1932 existía; presume también dicha Ley de suprimir la estimación de bases por signos externos de renta percibida, cuando en realidad lo que hace es consagrar tal procedimiento de estimación y hacer aún más tabla rasa de la estimación directa de ingresos, por lo que si en las Leyes de 1932 y 1954 se pretendía una autonomía de la CGR, que en la realidad no existió, en la Ley de 1964 se pretende una teórica compenetración presentándola como innovadora, que en la realidad va a suponer mucho menos de revolucionaria y modificativa, en atención a lo que ya se venía haciendo en la CGR.

(19) José ANTÓN: "La naturaleza jurídica del impuesto sobre la renta de las personas físicas", publicado en la *Revista Hacienda Pública Española* núm. 3, 1970, página 84.

Pero veamos a que tipo de impuesto corresponde nuestro IGRPF. Los caracteres que pueden deducirse de la Ley de 1964 y del Texto Refundido del Impuesto que nos ocupa, son los de tratarse de un impuesto personal, principal, general y analítico.

En orden a su carácter de personal, el mismo ha sido rechazado por la doctrina española de un modo contundente; así, Albiña (20) resume la carencia de personalidad diciendo que la misma “queda sensiblemente contradicha: a) por la estimación objetiva de su base imponible; b) por su rigidez en los niveles de renta individual correspondientes a los tramos inferiores, ya que lo satisfecho por los impuestos a cuenta se reputa mínimo o no reembolsable; c) por su atécnica superposición a los impuestos a cuenta (de naturaleza real) sin corrección o nueva estimación de los productos (netos o no) gravados..., y d) porque la evolución hacia un sistema de imposición personal... ha de tener lugar en los impuestos a cuenta y no al contrario...” Y si eso ocurre en el IGRPF con carácter general, tal falta de personalidad se acentúa en la obligación real de contribuir, en donde se trata simplemente de un impuesto de producto más, siquiera con escala progresiva.

En lo que se refiere a su carácter de principal, tampoco la doctrina está de acuerdo, fundadamente. Así, Gota afirma rotundamente que ya no se trata de que nuestro impuesto sea principal, sino que más que impuesto complementario personal es un “superimpuesto de producto” (21), coincidiendo así con Albiñana (22) quien se muestra categórico en repudiar tal cualidad de principal “en primer lugar, porque aun siendo la cuota liquidada por este tributo de cuantía inferior a la suma de los impuestos a cuenta... no procede el reembolso del exceso. En segundo lugar, porque el propio carácter de mínimo de los impuestos a cuenta... dota de naturaleza complementaria al impuesto de personas físicas... En tercer lugar, porque la mecánica de aplicación de las desgravaciones por rentas de trabajo personal y por esposa e hijos permite plantear la existencia de dos porciones en la cuota del impuesto de personas físicas: una, la absorbida por los impuestos a cuenta, y otra, la auténticamente progresiva o sobreimpuesto. Y en último lugar, porque no es principal un impuesto que recae sobre una suma de productos (producto global) y no

(20) César ALBIÑANA: *Introducción al sistema impositivo español*, Guadiana de Publicaciones, Madrid, 1969, pág. 62.

(21) GOTA LOSADA: *Tratado*, I, pág. 381.

(22) En *Introducción al sistema...*, págs. 65 y 66.

sobre la renta personal, y además, se parapeta en los impuestos cedulares que debiera captar o absorber".

En orden a su carácter de general, al que el legislador parece aludir al calificarlo de final, también se le pueden hacer serias reservas, como las de no afectar a todos los españoles con igualdad de rentas (se siguen admitiendo la existencia de regulaciones distintas en los territorios con régimen especial), y al carácter de mínimo que tienen los impuestos de producto, con lo que unas rentas estarán sujetas a dicho impuesto final y otras no.

Lo que sí en cambio se ha reforzado es su carácter analítico, el cual alcanza no ya solamente a la determinación de la renta, sino también a las distintas fases de la liquidación del impuesto (reducciones y desgravaciones), dándole al gravamen una excesiva tecnificación que contrasta con la mera aproximación con que se contenta a la hora de lo más importante: la determinación de la renta.

Podemos concluir en orden al encuadre sistemático de nuestro IGRPF respecto de las distintas posibilidades de gravamen de las rentas, que el mismo ni es un impuesto personal, ni es tampoco un impuesto de producto; que no es un impuesto principal, pero tampoco se ajusta a los impuestos complementarios; que adolece de graves defectos en su generalidad, y que su carácter analítico penetra demasiado en su liquidación, todo lo cual trae como consecuencias las obligaciones de tener los inconvenientes de pertenecer a una clase ya superada en la evolución impositiva de los principales países civilizados, sin ninguna de sus ventajas. Así, 1) el vaciado del IGRPF es definitivo en orden a su recaudación, imposibilitando la significación distributiva y social que el impuesto debiera tener ¿qué corrección de los impuestos de producto ni qué perecuación puede hacer un impuesto sobre la renta que en los vigentes Presupuestos para 1972 recaudará 4.200 millones de pesetas, frente a los 65.500 de los impuestos a cuenta? (23) Toda corrección y toda la significación social que se le quiera dar al impuesto queda ya muy mermada ante tales magnitudes recaudatorias. 2) De igual modo, el vaciado se ha producido en su regulación, careciendo casi el impuesto personal de ca-

(23) No hace falta aclarar que una parte de los impuestos a cuenta es soportada por entidades jurídicas, pero aun sin conocer estadísticas, la simple consideración de que las cuotas variables o proporcionales de los impuestos a cuenta no afectan a las personas jurídicas, nos permite afirmar que la mayor parte de los impuestos de producto son soportados por personas físicas, para las cuales en el conjunto nacional la recaudación por I. G. R. P. F. no alcanzará probablemente al 10 por 100 de lo recaudado por impuestos de producto sobre esas mismas personas.

pítulo tan importante como es el de la determinación de la renta, remitiéndose en bloque a los impuestos de producto, lo cual no ha sido obstáculo para una prolífera legislación de las etapas siguientes en la liquidación (reducciones, desgravaciones, etc.), hasta tal extremo que, sin duda, anonadada la Administración fiscal ante la dificultad de que el contribuyente penetrara en la maraña reglamentaria de su liquidación, ha creado un tipo de liquidación "simplificada", que viene a ser una confesión erga omnes de la excesiva complicación técnica del impuesto (24). 3) Los efectos en cascada del impuesto son gravemente perjudiciales, pero de ellos trataremos más detenidamente en la 2.ª parte de este Trabajo; baste aquí dejar constancia de que vienen a hacer bueno lo que dice Margairaz (25) del impuesto sobre la renta francés: "que es excesivo para los que lo pagan efectivamente. Y por contra, es insignificante para los que defraudan". 4) Derivado de lo anterior, no se dan los beneficiosos efectos del impuesto de control o de tenaza, sino todo lo contrario, pues al utilizar como ingresos las bases de los impuestos a cuenta, ocurrirá que el que defraudó total o parcialmente en los mismos, se le recompensa exonerándole del impuesto personal (26); y viceversa, al que se le controló bien en dichos impuestos, se le castiga sin escapatoria posible con la tarifa del IGRPF (que para estos sí que es excesiva).

2) *¿Qué tipo de IGRPF corresponde a nuestra nación?* Procede ahora analizar si el IGRPF es el que corresponde en atención a las condiciones definidoras de la clase de impuesto, dentro de la tipología impositiva a que alude Schmolders (de la que atrás hicimos simple referencia).

De las condiciones necesarias para que el impuesto personal alcance su último grado de evolución (único y sintético), unas se cumplen bas-

(24) Por cierto que sería interesante conocer las diferencias recaudatorias entre practicar todas las liquidaciones del I. G. R. P. F. por el procedimiento simplificado, y el hacerlo por el procedimiento técnico. Tal vez un elemental como tan viejo principio, el de la economía en la recaudación, justificara una poda en el fértil vergel de los requisitos y condicionamientos técnicos de la liquidación por el impuesto que nos ocupa.

(25) André MARGAIRAZ: *La fraude fiscale et ses succédanés*, Collection de la nouvelle école de Lausanne, Lausanne, 1971, pág. 7.

(26) No faltará quien argumente que ello no es así, pues si al verificar la comprobación del I. G. R. P. F. se descubre que un contribuyente defraudó en un impuesto de producto, se le incoará previamente expediente por el mismo, cosa que efectivamente es verdad, pero ¿qué posibilidades existen de que una persona que defraudó en un impuesto de producto se le descubra tal fraude al comprobarle el impuesto personal, si éste se basa casi exclusivamente en las bases que le suministran aquéllos? Ya veremos más adelante, al tratar de las bases y gestión, que esas posibilidades son muy pocas.

tante bien en España, otras están en situación intermedia, y otro grupo son gravemente deficientes.

Una de las pocas condiciones que se cumplen es la de contar con una Administración fiscal honrada y un Cuerpo de funcionarios capaz de aplicar el tributo, que rebasan con mucho las exigencias mínimas aceptables para establecer un impuesto avanzado, y que resisten favorablemente muchas comparaciones internacionales (27).

Se dan en grado intermedio la eficacia de la Administración, no por defecto de calidad en las personas, pero sí por falta de medios materiales (aunque en los últimos años se avanzara bastante en este punto); igual ocurre con el grado de desarrollo económico y cultural del país, en que lo avanzado es mucho y se van dejando atrás los niveles de renta de simple supervivencia, para dar paso a la existencia de un conjunto notable de personas con rentas medias muy aptas para hacerlas objeto de gravamen por el impuesto que nos ocupa.

Pero en donde las condiciones para un impuesto avanzado fallan son importantes, pues 1) existe una grave falta de sinceridad en las contabilidades, que lleva pareja un alto grado de incumplimiento voluntario de los deberes fiscales, lo cual se manifiesta en que la mayor parte de la recaudación por el IGRPF se consigue, no voluntariamente por las declaraciones, sino de un modo compulsivo "in extremis" por la actuación de la Inspección (28). 2) Se carece de una plena evolución en el desarrollo político del país, impidiendo así el acceso del sistema político al funcionamiento pleno de una auténtica democracia moderna, como la mayoría de los comentaristas políticos ponen de relieve en la prensa nacional. Buena prueba de lo anterior lo constituye el Proyecto de Ley de la CGR

(27) La Administración del Estado debiera percatarse de la importancia de esto, que ya FLORES DE LEMUS había traído a primer término en la famosa *Memoria* de la Dirección General de Contribuciones del año 1913, constituyendo un patrimonio muy difícil de conseguir (labor sedimentada de muchos años), pero muy fácil de perder, y que contrasta todavía más en España frente a la inmoralidad económica existente en otros órdenes (de los que recientemente existen elocuentes ejemplos).

(28) Los porcentajes de la gestión inspectora respecto de la gestión total de este impuesto son los siguientes para los últimos años que se conocen: 1955, 70 por 100; 1956, 77 por 100; 1957, 86 por 100; 1958, 62 por 100; 1959, 58 por 100; 1960, 62 por 100; 1961, 69 por 100; 1962, 70 por 100; 1963, 63 por 100; 1964, 69 por 100, y 1965, 48 por 100 (datos tomados de ALBIÑANA en *Introducción al Sistema impositivo español*, ya citado, pág. 182), lo cual, como dice dicho autor, "es una prueba de la absoluta falta de colaboración a todos los niveles—públicos y privados—", quien añade: "¿Qué conciencias individuales o qué modos de entender las funciones investigadoras son las que han transferido a la investigación del tributo la obligación de formular la 'declaración' por este impuesto... en lugar del contribuyente?".

remitido a las Cortes el 4-5-1953, y que el Gobierno retiró de las mismas el 27-11-1953 a causa de las enmiendas que las Cortes habían introducido en sentido desgravatorio "que desnaturalizan sustancialmente el propósito de la Reforma" de dicha CGR (29), calificando Albiñana (30) de "heroica medida gubernamental" esta retirada del Proyecto de Ley, volviéndose poco más o menos a repetirse la misma situación en la discusión de la Ley de 30 de junio de 1969, aunque sin retirada del Proyecto (31).

En vista de lo anterior, cabe afirmar que es prematuro en España el establecimiento de un impuesto único y sintético, pero tampoco debe dejarse de pensar en él. Coincido en parte con Albiñana (32) cuando dice que nuestro IGRPF "acaso sea el único impuesto sobre la renta personal que nuestra actual conciencia social admite", pero esto no debe llevarnos a un conformismo paralizador de posibles mejoras, tanto en su regulación como en su exigencia (33).

3) *Los impuestos a cuenta ¿son IGRPF?* Es decir, el que paga Rústica o Urbana, o el empleado a quien le retienen el Impuesto sobre los Rendimientos de Trabajo personal, cuando pagan tales impuestos de producto ¿están pagando en realidad IGRPF, y ello con independencia de que más tarde se produzca o no una cuota a ingresar por el impuesto personal en que tales cuotas a cuenta pudieran ser compensadas? La conclusión a la que aquí lleguemos va a sernos muy útil para la tercera parte de este Trabajo, pues si se afirma que cuando se está pagando Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo personal se está pagando IGRPF, una infracción cometida en el impuesto a cuenta es en realidad una infracción en el impuesto general, con la consecuencia que ello pueda tener a la hora de las sanciones.

Si nos atenemos al artículo 1 de la Ley 11 junio 1964, parece que la

(29) Lo entrecomillado es de la referencia que dio el ministro de Información y Turismo al término del Consejo de Ministros del 4 de diciembre de 1953.

(30) En *La Contribución General sobre la Renta en los años 1953-54*, ya citado, pág. 41.

(31) Remitimos al lector interesado en la discusión de tal Proyecto de Ley a la *Revista Hacienda Pública Española* núm. 8, 1971, págs. 168 y sigs., en donde se contiene el Proyecto, el informe de la ponencia, el texto propuesto por la misma y su dictamen, con los fundamentos del mismo.

(32) En *Introducción al Sistema impositivo español*, ya citado, pág. 66.

(33) Hace Joaquín SOTO GUINDA una clara exposición de las imperfecciones con que cuenta nuestro I. G. R. P. F. en su trabajo "El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en España y en el Mercado Común", publicado en la *Revista Hacienda Pública Española*, núm. 6-7, 1970, págs. 120 y sigs.

contestación debe ser afirmativa; y así Gota (34), al polemizar con M. María de Uriarte sobre si la norma del art. 11,1, del Texto refundido del IGRPF ha de ser aplicada o no a los impuestos a cuenta, en oposición a lo que dispone el art. 14 del vigente Reglamento general de Recaudación, dice que tal Reglamento "no ha tenido presente que el IGRPF, no es un impuesto complementario, que podía lógicamente tener un régimen distinto al de los impuestos de producto, sino que es un impuesto principal, y por tanto, los impuestos a cuenta son Impuesto general sobre la renta de las personas físicas". Pero el mismo Gota no está muy conforme con que los impuestos a cuenta sean IGRPF, pues también dice (35), refiriéndose al impuesto personal, que "lo que es más discutible es su naturaleza de impuesto principal. Creemos que no. Los impuestos a cuenta siguen teniendo autonomía y operando como auténticos impuestos de producto", siendo de igual opinión Albiñana (36) cuando dice que "los impuestos a cuenta no son, efectivamente, a cuenta de los impuestos generales sobre la renta, ya sea de las personas físicas, ya sea de las personas jurídicas".

Coincido con tales autores en afirmar la independencia de los impuestos a cuenta respecto del IGRPF, y que por tanto cuando un contribuyente comete una infracción en un impuesto a cuenta, ello no significa que necesariamente tal infracción se haya cometido también en el IGRPF. Tal independencia puede apoyarse, entre otros, en los siguientes razonamientos:

1) Que como quiera que los impuestos de producto son a cuenta de los generales sobre la renta de las personas físicas y jurídicas, tendríamos si afirmamos la identidad entre impuestos a cuenta e impuestos generales, que aquéllos serían IGRPF unas veces, y otros Impuesto de Sociedades, produciéndose así un desdoble en los impuestos de producto que no encuentra apoyo en la regulación de algunos impuestos de producto, que predicen una unidad en su estructura.

2) Que aparte de los supuestos en que por la cuantía de la renta los impuestos de producto funcionan como exacción única y definitiva, exis-

(34) GOTA: *Tratado*, citado, II, pág. 63.

(35) GOTA: *Tratado*, citado, I, pág. 72, en donde se remite además a su trabajo "Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas", publicado en la obra *Comentarios a la Ley de Reforma del Sistema Tributario*, Inspección General de Hacienda, Madrid, 1965, en donde sostiene una idea similar.

(36) César ALBIÑANA: "Nueva estructura del Sistema Tributario Español", publicado en la revista *Información Comercial Española*, agosto 1964, pág. 98.

ten otros en que aquéllos no tienen carácter de impuestos a cuenta, sino de impuestos definitivos que no se compensan en ningún sitio. Tales su- puestos se presentan al menos en el Impuesto sobre las rentas del ca- pital, en donde se dan situaciones en que resulta imposible saber quien obtiene la utilidad, y aún si ésta existe (tal, en la entrega gratuita de ac- ciones si se dan ciertas condiciones, y en las primas de amortización de obligaciones por compra en Bolsa, supuestos a los que me referiré en la segunda parte de este Trabajo).

3) Que la unificación impuestos a cuenta-IGRPF, hoy por hoy, no pasa de una deficiente compenetración de bases y cuotas, pero nada más. Tanto presupuestariamente como legislativamente (cada impuesto de pro- ducto tiene su Texto refundido y sus particularidades autónomas), son inde- pendientes; y

4) Que la compenetración de cuotas y bases es deficiente se pondrá de relieve en la 2.^a parte de este Trabajo, por lo que para evitar repeticio- nes allí nos remitimos. Además, los impuestos de producto no se per- sonalizan por el hecho de que existan esas relaciones con el IGRPF.

II. LA DETERMINACION DE BASES E IMPUTACION DE CUOTAS EN EL IGRPF EN RELACION CON LA IMPOSICION A CUENTA

Dividiremos esta parte en dos apartados: en el primero de ellos trata- remos del hecho imponible y el parámetro en el IGRPF, poniéndolos en relación con los de los impuestos de producto; y en el segundo analiza- remos una serie de particularidades en las relaciones de dichos impues- tos con la imposición personal.

A. *El hecho imponible y el parámetro en el IGRPF.*

Por lo que llevamos dicho más atrás, y deducido de la simple lectura del Texto refundido, el IGRPF carece de un concepto autónomo de hecho imponible; carece igualmente de un concepto propio de base imponible; ésta no guarda la debida correlación con aquél; y a su vez, en ambos no siempre está presente la renta como magnitud fundamental de un impues- to que se dice ser general sobre la renta.

a) *Carece de un concepto autónomo de hecho imponible, pues los*

artículos 4 y 5 de su Texto refundido no hacen sino remitirse a los impuestos a cuenta (además de incluirse las plusvalías). Pero, además, tal remisión es confusa, pues no lo hace de un modo sencillo y lógico, como sería el decir pura y simplemente que el hecho imponible del IGRPF lo constituye todos y cada uno de los hechos imponibles de los impuestos a cuenta (añadiendo las plusvalías), sino que utiliza la ficción de considerar como tal a la obtención o atribución (debía decir más apropiadamente percepción) de la renta, para decirnos a renglón seguido que tendrá la consideración de renta todos los "conceptos de rendimientos" sujetos en los impuestos a cuenta, introduciendo así una terminología (conceptos de rendimientos) que ni parece clara ni está ajustada a la utilizada en los impuestos a cuenta, en donde no se enumeran "conceptos de rendimientos". Obsérvese que la disgregación analítica del concepto de renta supera la partición que se deduce de aplicar tantas fuentes de renta como impuestos a cuenta, al aludir a conceptos de rendimientos.

Por otra parte, la delimitación negativa del concepto de renta no puede ser más desafortunada, pues en el art. 6 enumera varios apartados que excluye, sin que hubiera necesidad de ello (pues al no ser conceptos de rendimiento sujetos a los impuestos a cuenta, no estaban incluidos), introduciendo, sin embargo, confusiones sobre si los conceptos de renta similares a los que enumera, pero que no reúnen exactamente las mismas condiciones, quedan o no sujetos al impuesto; así, al decir que no están sujetos los Premios de la Lotería Nacional ¿estarán sujetos los premios de las demás Loterías? O al exonerar de impuesto a los Premios Nacionales para el desarrollo de la Literatura y Bellas Artes ¿es que los premios no nacionales, o los que sean para desarrollar otras cosas, estarán sujetos al impuesto? Entiendo que todos esos conceptos de renta no están sujetos al impuesto (a menos que una mente retorcida los quisiera reconducir al grupo de las plusvalías), y ello porque lo dice directamente tal artículo 5 de su texto refundido.

b) *Carece de un concepto propio de base imponible*, pues el texto refundido no la define: simplemente trata de los diversos regímenes de su determinación, pero no nos da previamente su concepto, como ocurre en el Impuesto de Sociedades. Desde luego que de su regulación se deduce que la misma quiere ser la totalidad de la renta obtenida en el período de imposición, o lo que es lo mismo, la diferencia entre los ingresos y los gastos; pero sin duda el legislador, ante el vaciado que se operaba en el impuesto, optó cautamente por omitir el concepto de base, tal vez

porque estuviese convencido de que el impuesto se iba a desconectar bastante de la renta.

c) *La base imponible no guarda la debida correlación con el hecho imponible*, pues en un impuesto personal sobre la renta el hecho imponible viene dado por la percepción de la misma, y el parámetro no debe consistir en otra cosa que en tal renta cuantificada (37). Por el contrario, en nuestro impuesto el hecho imponible viene dado por la percepción de ingresos, mientras que la base es la cuantificación de ingresos menos gastos, pero calculados de un modo muy peculiar. Por ello dice Gota (38) que en nuestro impuesto "el hecho imponible está concebido con una técnica de impuesto de producto, y la base imponible con una técnica de impuesto personal", aunque en esto último no esté de acuerdo, como veremos seguidamente.

d) *La renta no penetra en el hecho imponible ni en el parámetro* como magnitud central definidora de los más importantes elementos del impuesto. Baste con pensar en la abdicación que se hace en los impuestos de producto, y en que éstos no siempre refieren tales elementos a la renta, pues unas veces acuden a los ingresos brutos, otras a ingresos netos potenciales, estimados, presuntos, medios, etc., y mucho más si tenemos en cuenta los procedimientos objetivos de estimación y la deducción de gastos por aplicación de coeficientes, cosas que todavía son permisibles en los impuestos de producto, pero incompatibles con un impuesto personal. Tan así lo comprendió la Administración, que el Decreto-ley de 27 noviembre 1967, sobre medidas complementarias de la nueva paridad de la peseta, ordenaba que para los años 1967 y 1968 los ingresos valorados en los impuestos a cuenta a través de evaluaciones globales tendrían el carácter de mínimos en el IGRPF, debiendo el contribuyente declarar la realidad de sus rendimientos totales, precepto éste que en la práctica no surtió efecto alguno. De igual modo, en el Proyecto de lo que luego sería la Ley de 30-6-1969, se decía en el art. 4.º que "la determinación de la base imponible en el IGRPF deberá realizarse atendiendo a las cifras reales de ingresos y gastos del contribuyente", precepto éste que las Cortes sustituyeron por la orientación de ir perfeccionando la estimación de bases en los impuestos a cuenta mediante la reducción de los supuestos de

(37) Esto, que es cierto en los impuestos que técnicamente recaen sobre la renta, no lo es en general, pues hay que saber distinguir entre el elemento material del hecho imponible y el parámetro, que son dos cosas conceptualmente distintas y con misiones diferentes.

(38) *Tratado*, citado, II, pág. 162.

estimación objetiva, dejando intacta la relación impuestos de producto-impuesto personal.

B. *Particulares problemas en la relación impuestos a cuenta-IGRPF, en orden a la determinación de bases e imputación de cuotas.*

El hecho de que el IGRPF utilice como base la suma de las bases de los impuestos a cuenta más plusvalías menos los gastos que no hayan sido deducidos en la estimación de aquéllas bases, y que de la cuota del impuesto se deduzca las cuotas devengadas por los impuestos a cuenta, originan una serie de particulares problemas, a algunos de los cuales pasaremos revista seguidamente.

a) Unos de los más importantes conflictos en la relación que nos ocupa es *el derivado de las rentas exentas* en los impuestos de producto, pero no en el impuesto general. Como quiera que en el impuesto a cuenta no se va a hacer liquidación (al menos liquidación positiva), por estar totalmente exenta de gravamen dicha renta, tampoco se procede a la determinación de la base imponible, con lo cual al llegar al impuesto personal, no se conoce (porque no se determinó) la cifra a computar como ingreso por tal concepto. Verdad es que cabe ir a la determinación de tales bases en el momento procesal de comprobación del impuesto general, aplicando las normas que para ello se contienen en los respectivos impuestos de producto. Pero si pensamos en la compartimentalización de la Inspección (no superada, aunque sí aliviada con las modernas Unidades Funcionales Especializadas), resulta que en la práctica cotidiana, tales determinaciones a los únicos efectos del impuesto general no se hacen, o se hacen muy torpemente. Baste con poner un ejemplo muy expresivo: el de los rendimientos procedentes de actividades relativas a la enseñanza, que si bien están exentas de la Cuota de Beneficios del Impuesto industrial, no lo están en cambio del IGRPF, pese a lo cual el Ministerio de Hacienda no ha constituido aún ninguna Junta de Evaluación global a efectos de determinar tales rendimientos (39). Este problema puede so-

(39) Respecto a si estas actividades exentas están sometidas a estimación directa, coincido con GOTA en que las bases de las mismas se determinarán en principio por el procedimiento de estimación objetiva (*Tratado*, II, pág. 246). El problema no obstante surge si una persona física que desarrolla su actividad de enseñanza lo hace teniendo invertido en la misma un capital superior al mínimo exigido para la estimación directa obligatoria, pues entiendo que en tal caso tal contribuyente viene obligado a cumplir todos los requisitos formales de la Cuota de Beneficios (llevarza de contabilidad fiscal y presentación de balances), aunque sin ingreso de cantidad alguna por tal impuesto a cuenta.

lucionarse ordenando que en los impuestos de producto se proceda a la determinación de todas las bases, aun de las exentas; pero entonces ocurriría lo que sucede ahora con buena parte de las exenciones parciales en los impuestos de producto: que los órganos encargados de fijar tales bases, como no ignoran la existencia de la exención parcial, adoptan una postura especial respecto de las mismas, que, o bien consiste en prestarles menos atención dado su escaso rendimiento recaudatorio, o bien por el contrario acercan más a la realidad tales bases (cuando no la superan) para compensar así el efecto de la exención parcial, con los consiguientes efectos en cascada en el impuesto personal. Parece que la solución ha de venir no solamente por la coordinación a nivel legislativo, sino también por una mayor integración de los servicios administrativos encargados de la gestión de los impuestos a cuenta y del impuesto final.

b) Otra situación conflictiva se plantea en aquellos supuestos de *gravámenes no personalizados* en los impuestos a cuenta, entre los que podemos citar:

b,1) Del art. 80 texto refundido impuesto sobre los rendimientos del Trabajo personal se deriva uno de estos supuestos, al ordenar que "las retribuciones que perciban los miembros de los Consejos de Administración o de las Juntas que hagan sus veces, de las Sociedades o entidades residentes en el extranjero que realicen negocios en territorio nacional por medio de establecimiento permanente, y que consistan en participación en beneficios, se gravarán por este impuesto, pero la base imponible se limitará a la parte de dichas remuneraciones que se considere obtenida en el mencionado territorio", es decir, que se trata aquí de un gravamen de un tanto alzado de las remuneraciones de dicha clase abonadas en total por la Sociedad. Pero ¿a quién se imputan tales rendimientos a efectos del Impuesto general? El problema se complica si parte de esas retribuciones la percibieron empleados que tienen la residencia en España, los cuales vienen ya sujetos al impuesto general por aplicación directa del art. 6,c) del texto refundido, con lo cual podría darse una doble imposición interna, por aplicación dicho art. 6 y del 80 del texto refundido impuesto Trabajo personal, doble imposición que puede solucionarse, o bien declarando aplicable preferentemente el art. 80 (con olvido de si los perceptores residen o no en España), o bien acordando una compensación de cuotas de las dos liquidaciones (40).

(40) Esta última es la opinión de GOTA (en su *Tratado*, III, pág. 673), aunque personalmente me inclino por la otra solución, es decir, que el art. 80 elimina toda

b,2) Análogas características anteriores presenta la consideración del artículo 4,2; y 23 del Texto refundido Impuesto sobre las rentas del Capital respecto de los dividendos, intereses y primas de amortización de obligaciones satisfechas por tales entidades residentes en el extranjero con establecimiento permanente en territorio español, cuyo gravamen en el impuesto personal en España se hace harto difícil.

b,3) En el impuesto sobre las rentas del Capital surge otro conflicto de imputación de bases y compensación de cuotas con motivo de las acciones entregadas a los socios con cargo a reservas, pues si el socio vende los derechos de asignación gratuita, al mismo no se le podrán gravar, pues no recibió tales acciones, y lo único que hizo fue obtener unos ingresos por venta de derechos de suscripción, los cuales están expresamente no sujetos al impuesto personal. Y al que recibe las acciones por haber comprado los derechos de suscripción, no percibe utilidad alguna, sino que simplemente recibirá los títulos que le pertenecen por compra de los derechos, acciones que no solamente no le resultan gratis, sino tal vez más caras que la cotización de las viejas. Fue una pena que el legislador de 1964, que vio claro que los derechos de suscripción no son renta (en la venta de unos derechos de suscripción, a lo sumo, podrá haber unas plusvalías por la enajenación parcial de la Cartera que tal venta significa, pero nunca una renta), no viese también que en la entrega de acciones con cargo a reservas tampoco hay renta, sino que a lo sumo, el día en que exista alguna enajenación parcial o total de esa Cartera podrá haber una mayor plusvalía de enajenación (41).

b,4) Problemas análogos, y aún más graves que los anteriores, se plantean en el Impuesto sobre las Rentas del Capital con el gravamen de las primas de amortización por compra en Bolsa, pues el que vende

otra posibilidad de gravamen por Impuesto Rendimientos Trabajo Personal de tales participaciones en beneficios.

(41) Discrepo radicalmente en este punto de GOTA, el cual, en su *Tratado*, afirma repetidas veces, que los derechos de suscripción tienen carácter de renta, con una naturaleza económica análoga a la de los dividendos, y aun crítica al Tribunal Supremo inculpándolo de "error metodológico", crítica que extiende a la postura adoptada por la Reforma de 1964, lo que según GOTA "carece de toda justificación" (tomo III, págs. 443 a 449). Como de esto me ocuparé detenidamente en un largo trabajo que tengo en preparación, baste aquí anticipe mi total disconformidad con las opiniones de GOTA, disconformidad que por otro lado comparte la mayoría de la doctrina española y extranjera, así como las legislaciones extranjeras. Desde luego que la postura del Tribunal Supremo y de la Reforma de 1964 es criticable, pero por otras cosas distintas a las que dice dicho autor, y nunca por no haber sometido, de un modo indiscriminado a gravamen los derechos de suscripción.

unas obligaciones en Bolsa, ignora en primer término a quién se las vende (desconoce totalmente si el adquirente es la Sociedad emisora), pues incluso pesa un absoluto secreto profesional sobre el Agente que intervenga en la operación (si es una operación cruzada entre dos Agentes, ni el mismo Agente vendedor conoce el nombre del comitente del Agente comprador); y aunque llegase a conocer que el adquirente es la Sociedad emisora, lo que tal vez desconozca es si esa compra la hizo la Sociedad para amortizar esas obligaciones o para volver a venderlas. Todavía cabía considerar este supuesto como uno más del gravamen impersonal en que la Sociedad amortizadora pagase el gravamen de producto sin más consecuencias, pero sin duda meditando sobre la imposibilidad de que los mecanismos de sustitución y retención jueguen cuando la compra es en Bolsa, el legislador convirtió en el artículo 12 del Texto refundido del impuesto rentas del capital al perceptor de la utilidad en sujeto pasivo-contribuyente, con lo que impide se trate como un caso de gravamen impersonal, pero ahora lo que ocurre es la imposibilidad de exigir el tributo a nadie, ni a la Sociedad emisora que amortiza, ni al que las vende por lo que dejamos dicho (42).

b, 5) Finalmente, también surgen discordancias en el suspenso gravamen sobre primas no exigidas al poner en circulación nuevas acciones, como el lector podrá fácilmente deducir, sobre todo si el accionista vende los derechos de suscripción (42).

c) La dependencia del impuesto general de los impuestos de producto hace que a determinadas situaciones que en éstos desembocan en una *doble imposición*, se una la doble imposición en el impuesto personal, aumentando así el efecto pernicioso de la defectuosa armonización de los impuestos a cuenta. Sirvan como ejemplo de estas situaciones, las siguientes:

c, 1) La que se crea en el caso de los edificios propios destinados a industria, entre la Contribución Urbana y la Cuota por Beneficios del Impuesto Industrial, doble imposición que vuelve a darse en el impuesto general. La solución estribaría aquí en deducir como gasto en la Cuota de Beneficios del Impuesto Industrial la renta catastral del edificio.

c, 2) La que se crea en los sueldos de las personas cuya administración esté legalmente confiada al titular de un negocio sujeto a la Cuota

(42) Sobre tales supuestos de gravamen impersonal me ocuparé también con extensión en el trabajo anunciado en nota anterior.

de Beneficios, pues se someterían dichas retribuciones al Impuesto sobre los rendimientos del Trabajo Personal, y a su vez no serán deducibles como gasto en tal Impuesto Industrial, con lo que pueden ser computados dos veces en el impuesto personal.

c, 3). En determinadas actividades arrendadoras puede existir coincidencia entre el Impuesto Industrial, Cuota de Licencia y el Impuesto Rentas del capital, como se deduce del art. 5 del Texto refundido de este último impuesto, doble imposición que el art. 34-1 del mismo Texto ha venido a evitar al ordenar que la Cuota del impuesto se deduzca la de Licencia Fiscal, dando así carácter complementario a un impuesto a cuenta de otro impuesto a cuenta. Pero el problema se plantea respecto del impuesto general, pues ¿cuál es la base que se computará como ingreso? ¿La que se deriva del Impuesto Industrial o la del Impuesto Rentas del capital? Por simetría con los impuestos en que existen dos cuotas, una fija y otra proporcional, entiendo procede computar aquí solamente la del Impuesto Rentas de capital, y ello aunque la cifra resultante fuera inferior a la que se derivara de considerar la Licencia Fiscal.

d) El gravamen de las plusvalías en el Impuesto general puede entrar en colisión con ciertos supuestos de gravamen en los impuestos de producto *que implican de alguna manera una enajenación*. Así, determinados supuestos gravados en los antiguos epígrafes adicionales del Impuesto sobre las Rentas del capital (hoy, art. 3, c, de su Texto refundido) implican una enajenación de un derecho real limitado (derechos de goce y disfrute), cuyo precio cabe considerar, no solamente como rendimiento sujeto a tal impuesto a cuenta, sino también como precio de una enajenación de un bien (tal derecho real), o si se prefiere como enajenación parcial del bien de activo de que se trate, de lo cual puede derivarse desde luego una plusvalía.

También entra en colisión con el gravamen de las plusvalías el artículo 6, a) del Texto refundido del Impuesto Industrial, al ordenar que “no se originará el hecho imponible ni se devengará, en consecuencia, la Licencia Fiscal, en la enajenación de bienes integrados en el activo fijo que hubieran figurado debidamente inventariados como tal inmovilizado con más de dos años de antelación a la fecha de transmitirse, y la venta de bienes de uso particular y privado del vendedor, siempre que los hubiese utilizado durante igual período de tiempo”, norma que es duramente criticada por toda la doctrina española, y que la interpretación armónica del resto

del sistema fiscal aconseja ignorar, pues contradice abiertamente los principios del IGRPF, y aun de los impuestos indirectos generales.

e) La determinación de los ingresos procedentes de territorios con *regímenes tributarios especiales o de países extranjeros* deviene harto difícil en la mayoría de los casos, pues ¿cómo aplicar las normas que regulan la determinación de la base imponible en los impuestos a cuenta? El legislador español parece creer tener las mismas facultades en España que en el resto del mundo a la hora de ordenar a la Administración que haga la determinación de los ingresos procedentes del extranjero por aplicación de las mismas normas que regulan nuestros impuestos a cuenta, lo cual es totalmente ilusorio, pues, por ejemplo, ¿cómo aplicar el nuevo régimen de Urbana a las rentas que un residente en España perciba por pisos de su propiedad sitos en París? ¿Se atrevería la Administración española a fijar el valor básico del suelo por polígonos y a proponérsela a una Junta, todo ello en París, y pondría a cargo del Ayuntamiento de la vecina capital las obligaciones que respecto de esta contribución se ponen a cargo de los Ayuntamientos españoles? Entiendo que sería más viable disponer que las rentas sujetas al IGRPF son los rendimientos fijados en el extranjero (o en los territorios de régimen tributario especial) por los conceptos que en España están sometidos a los impuestos a cuenta, o similares, pues pretender lo que dispone la legislación de nuestro impuesto personal es sencillamente irrealizable.

f) En cuanto a la *deducción de gastos*, es muy fácil decir (como hace el texto refundido del IGRPF en su art. 17) que “de la suma de ingresos que se consideren obtenidos en el período de la imposición, en cuanto no hayan sido deducidos en la estimación de bases de los impuestos a cuenta, se deducirán los siguientes gastos...”; lo que ya no resulta tan fácil es decir en algunos casos si tal gasto fue o no deducido en la estimación de bases de los impuestos a cuenta, sobre todo como consecuencia de que las bases de dichos impuestos son muchas veces estimadas a través de rentas potenciales, presuntas, medias, etc. En los supuestos de estimación directa, y para los casos de que el impuesto pretende el gravamen de rendimientos ciertos, el problema prácticamente no existe; pero si se acude a deducir gastos a tanto alzado (como ocurre con los artistas y profesionales y en los rendimientos diversos del impuesto rentas del capital), el problema surge rápidamente, pues, por ejemplo, ¿han sido deducidos o no en los impuestos a cuenta los intereses que financian elementos de capital para el ejer-

cicio de ciertas actividades profesionales o artísticas (43), o, por ejemplo, los intereses de un préstamo para adquirir una patente que luego se explota en forma de arrendamiento? Entiendo que en estos casos procedería deducir los intereses del Impuesto general, pues resulta difícil pensar que los coeficientes de gastos de los impuestos a cuenta pudieran tener presente tal concepto, pues basta considerar que en el ejemplo expuesto de una patente adquirida con financiación ajena, el importe de los intereses puede superar, solamente él, el 30 por 100 deducible en concepto de gastos, lo cual si todavía es permisible en un impuesto de producto que además es a cuenta, sería intolerable que en un impuesto personal no se dedujeran tales intereses.

g) La aplicación de *ciertas presunciones* en los impuestos a cuenta, al extenderse al impuesto general da origen a contradicciones no queridas por el legislador, pero que el funcionamiento real del impuesto provoca. Así ocurre con las presunciones de titularidad de los artículos 34 y 35, Texto refundido Contribución Territorial Rústica, que choca abiertamente con lo dispuesto en el art. 14, Texto refundido del Impuesto general, singularmente con el 14,1, que ordena que "cada persona será gravada con independencia de toda otra persona o entidad".

Otras presunciones que debemos citar aquí son las contenidas en los artículos 14 a 17 del Texto refundido del Impuesto Rentas del capital, que tendrá su obligada consecuencia en el Impuesto general, aun en el supuesto de que el socio o accionista no haya percibido realmente la utilidad (44).

h) Respecto de la *compensación de pérdidas*, el actual impuesto general deja también mucho que desear al vincularse a los impuestos a cuenta. Así, solamente se pueden estimar pérdidas por los conceptos de Contribución Territorial Rústica-Cuota Proporcional o por el Impuesto industrial-Cuota de beneficio, pero no para las demás fuentes de rendimiento; así un propietario de una casa arrendada en que los gastos superen a los alquileres, no solamente no podrá compensar dicha pérdida en

(43) Dice GOTA (en su *Tratado*, III, pág. 54) que "los intereses de los medios financieros externos utilizados en la adquisición de elementos de capital fijo necesarios para el ejercicio de determinadas profesiones" se considerarán como deducibles en el I. G. R. P. F., por no haber sido deducidos al fijar la base imponible de los impuestos a cuenta, en lo cual coincide, siempre que bajo el concepto de capital fijo no se incluyan solamente las inmovilizaciones técnicas, sino también las disponibilidades técnicas.

(44) Hace un estudio muy valioso de tales presunciones GOTA LOSADA en su *Tratado*, II, págs. 343 a 425.

el impuesto general, sino que encima le será imputada como renta neta la base imponible de Urbana; o un profesional en que los gastos de personal superen a los ingresos, al no admitir el impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal bases negativas, tampoco podrá compensar dicha pérdida; todo lo cual si todavía se puede admitir en un impuesto de producto, es totalmente improcedente en el impuesto personal.

Un problema interesante se plantea en orden a la compensación si concurren pérdidas de capital (compensables solamente en el ejercicio en que hayan acaecido) con pérdidas de renta (compensables en los cinco ejercicios siguientes). Dice Gota (45) que en este caso "cada una de las especies de pérdida ha sido compensada en parte y proporcionalmente a los ingresos computables positivos", calificando dicho autor de ilegal el artículo 11 del Decreto de 11 de mayo de 1968, por no seguir tal criterio de proporcionalidad. Discrepo de tal opinión, pues no encuentro apoyo alguno para tal criterio, que además va en contra del principio de libertad de amortización de pérdidas (dentro del plazo de los cinco años) que disponen los Textos refundidos de la Contribución Territorial Rústica e Impuesto industrial, todo lo cual debe ser independiente de que con ello se beneficie en mayor cuantía el contribuyente (que parece ser lo que el autor citado trata de evitar) o se perjudique.

i) Como consecuencia de que en los impuestos a cuenta *no se usa la terminología fiscal adecuada* (en la que la Ley General Tributaria quiso poner orden), surgen ciertos supuestos en que la dependencia que nos ocupa origina nuevas situaciones conflictivas, entre las que destacan:

i,1) En relación con el Fondo de Previsión para Inversiones, en los supuestos de incumplimiento de las obligaciones contables o sobre materialización de las inversiones, las cantidades que a causa de ello proceda someter a gravamen en el impuesto a cuenta, no se deben integrar en la base imponible (como dicen incorrectamente los arts. 61 y 63 del Texto refundido del Impuesto industrial), sino en la base liquidable, por aumento en la imponible en el año en que tal ocurra, pues si no serían objeto de doble gravamen en el impuesto personal: en el año en que tales beneficios se destinaron al Fondo (en que merecieron el calificativo de reducción de la base imponible para llegar a la liquidación de la Cuota de Beneficios, pero que en el IGRPF al computarse la base imponible de los impuestos a cuenta no fueron objeto de reducción), y en el año en que

(45) *Tratado*, II, pág. 254.

tal dotación se descalifica como tal. Lo mismo ocurre respecto de la Reserva para inversiones de exportación.

i,2) En los supuestos de enajenación de los elementos que hayan constituido la Previsión para Inversiones, no debe integrarse en la base imponible del impuesto a cuenta el producto de la enajenación, por dos importantes razones: 1) porque no debe integrarse en la base imponible, sino en la liquidación; 2) porque no debe integrarse el producto de la enajenación, sino el importe de las dotaciones que fueron en su día objeto de reducción, pues integrar el producto de la enajenación supone pasar por alto el art. 31 del Texto refundido del Impuesto industrial, que ordena que no se computarán en ningún caso los ingresos procedentes de plusvalías, inversiones de tipo patrimonial y resultados de operaciones que no tengan tributariamente la consideración de actividades o hechos gravados en la Cuota de Licencia.

i,3) Existen algunos supuestos de no sujeción que en los impuestos a cuenta son calificados de exención, lo cual si respecto de los impuestos de producto no tiene mayor importancia, sí la tiene y muy importante para el impuesto personal, pues mientras que los rendimientos no sujetos a los impuestos a cuenta tampoco lo están en el impuesto personal, sí lo están los simplemente exentos de dichos impuestos a cuenta. Así, el artículo 7,16, del Texto refundido impuesto rentas del capital cita como exentos los intereses de operaciones de ventas a plazos al por menor, siempre que los perceptores tributen por razón de la actividad en la Cuota de Beneficios, etc., cuando en realidad es un supuesto de no sujeción, pues si no se imputarían por el impuesto personal dos veces: como intereses exentos del impuesto rentas del capital (exentos pero sujetos) y como ingreso para la determinación del beneficio neto por la Cuota de Beneficios.

j) Frente a la parquedad con que el Texto refundido despacha la determinación de la base imponible, destaca la serie de *requisitos y complicados cálculos en las reducciones y desgravaciones*, que llevan a la fragmentación de la renta global a límites sin duda únicos en el mundo, pues exigen la determinación de la renta neta por grupos arbitrarios de fuentes, después de conocida ya la renta global, de tal modo que después de la parcelación que se hizo por los impuestos a cuenta para llegar a conocer la cifra global, hay que proceder a otra nueva partición en que se computen como gastos aquellos que no habiendo sido deducidos en la estimación de las bases de los impuestos de producto, sean específica-

mente aplicables a cada fuente, para distribuir todavía proporcionalmente a cada renta semineta la parte que teóricamente le corresponde en los gastos no específicos. Piénsese si no como para poder acogerse al Patrimonio Familiar Mobiliario puede llegar a saberse que la parte de la base imponible del impuesto general que no proceda de trabajo personal no excede de 300.000 pesetas. Igual ocurre para poder hacer la desgravación por Trabajo Personal, siendo también la regulación de la desgravación por inversiones por demás complicada, lo que lleva a que sea demasiado trabajoso el hacer una liquidación técnica del IGRPF, como el mismo Ministerio reconoce al inventar las llamadas liquidaciones simplificadas. Y no puede uno menos que pensar que para qué se han establecido tantas complicaciones y ajustes, cuando lo importante del impuesto, que es la determinación de la renta, se hace por simple aproximación, como repetidamente hemos dicho atrás.

k) Del juego de compensación de cuotas y articulación de bases afectadas por reducciones, exenciones o desgravaciones en los impuestos a cuenta, se deduce un claro argumento en favor de lo concluido más atrás de que los *impuestos a cuenta no son IGRPF*. Y es que si los impuestos a cuenta fueran IGRPF, las reducciones de los impuestos a cuenta (y lo mismo habría que decir de las exenciones y desgravaciones) debieran operar como tales en el IGRPF, con la consecuencia simétrica de deducir las cuotas satisfechas por los impuestos a cuenta, y no las cuotas íntegras. Conste que con esto no queremos decir que la articulación que dispone el Texto refundido del impuesto general no sea correcta: simplemente afirmo que la que dispone, es la que corresponde al supuesto de que los impuestos a cuenta no son IGRPF.

l) En la *deducción de cuotas* existen también algunos supuestos en la articulación que nos ocupa, en que, o no se deducen dichas cuotas, o se deducen otras distintas de las devengadas. Así, el art. 40,3, Texto refundido del Impuesto personal respecto de las "cuotas no liquidadas que corresponden a rendimientos de depósitos, cuentas corrientes e impositiciones de ahorro en establecimientos de crédito" (46), precepto que plantea el problema de si una liquidación que origina cero pesetas a ingresar es igual a una "no liquidación", y como consecuencia, si cabe hablar de

(46) Se ocupa de la razón de ser de tal precepto y de la evolución histórica de la exención de los intereses de los Bancos, César ALBIÑANA, en *Introducción al Sistema impositivo español*, ya citado, págs. 53 a 56.

liquidación y devengo de la cuota de cero pesetas en las bases exentas. Se deducen cuotas distintas de las devengadas en varios supuestos sometidos al Impuesto sobre los Rendimientos de Trabajo Personal (artículo 40,5 Texto refundido del IGRPF).

III. LA GESTIÓN DEL IGRPF EN RELACION CON LA DE LOS IMPUESTOS A CUENTA

Como hemos visto más atrás al hacer el esquema de la evolución de la imposición personal en España, el cambio operado en 1964 tuvo mucha menor importancia al nivel de gestión que al nivel definitorio legislativo, cosa lógica por otra parte, pues la exigencia real de un impuesto y su administración es labor que no se improvisa ni se expresa con la velocidad con que se puede preparar una Ley. Por ello siguen vigentes hoy gran cantidad de preceptos y prácticas administrativas propias de la CGR, por lo que no nos queda más remedio que, para poder entender la gestión del IGRPF, tratar antes de la propia de la CGR, como haré a continuación, por lo que dividiré el análisis en dos grandes apartados, relativos: el primero, a la gestión de la CGR, y el segundo, a la del IGRPF, todo ello orientado preferentemente a la relación con los impuestos de producto.

A) *La gestión de la Contribución General sobre la renta en relación con los impuestos de producto.*

Estudiaré dicha relación siguiendo las etapas en que puede dividirse la gestión de la CGR, a saber:

a) *Declaración del contribuyente.*—Esta obligación venía contenida en el art. 25 Ley 20 diciembre 1932, al decir que “toda persona obligada al pago de la Contribución... deberá presentar... declaración firmada de todos los elementos constitutivos de la renta, según los preceptos de esta Ley”. De igual modo, la Ley 16-12-1954 señalaba en artículo del mismo número que “la declaración deberá comprender necesariamente todos los elementos determinantes y constitutivos de la renta, estimados según los preceptos de esta Ley”. Obsérvese que tanto la Ley de 1932 como la de 1954 hablan de declarar elementos constitutivos de renta, lo cual originará una distinción que aflora en las normas administrativas de gestión entre “fuentes o elementos de renta” y esas mismas fuentes o elementos

en su cuantía exacta y verdadera. Sirvan como ejemplo de lo anterior el artículo 1.º del Decreto de 15 diciembre 1933, que habla de la obligación de declarar “los elementos que habrán de tenerse en cuenta para la fijación de la respectiva base imponible”; y la Circular de 15 marzo de 1934, que al interpretar dicho Decreto (interpretación que ya queda recogida más atrás), distingue entre: renta imponible total por aplicación de las normas de la CGR; conceptos de renta, que están formados por los mismos elementos de renta que pertenecen a un sólo impuesto de producto (aunque la interpretación más exacta de conceptos de renta es la de equipararlos a cada uno de los apartados del art. 5 de las Leyes de 1932 y 1954), y elementos de renta, que son cada una de las fuentes productivas de la misma (así, en una persona que tenga varios negocios y fincas, cada uno de los negocios y fincas). No es éste el lugar para profundizar en las anteriores distinciones, de las que por otra parte nos hemos ocupado ya en otro sitio (47), pero no cabe duda que la CGR, desde sus orígenes, se percató de tal distinción, lo cual tendría consecuencias inmediatas en la comprobación del impuesto, como veremos seguidamente.

Al lado de la presentación de la declaración, existe desde 1959 la obligación del ingreso a cuenta (O. M. 22 enero 1959), siquiera dicha obligación para los rendimientos sometidos a evaluación global era prácticamente inexistente.

b) Comprobación administrativa previa a la liquidación provisional. Como veremos seguidamente, en esta etapa los datos de los impuestos de producto van a tener una importancia fundamental. Aparece reconocida en el art. 27 de la Ley de 20-12-1932, que ordena que “en vista de las declaraciones, y previa la comprobación administrativa de las mismas con los documentos y antecedentes que la Administración posea, se procederá a la imposición de la cuota contributiva. La Administración no estará obligada a sujetarse a las declaraciones de los contribuyentes en la fijación de las cuotas”. De acuerdo con tal artículo, el Decreto de 15 febrero 1933 ordenó en su art. 7 que “la comprobación se llevará a cabo mediante los documentos o antecedentes que existan en las Oficinas de la Administración respecto de las personas obligadas a contribuir, los

(47) En “El hecho imponible en los impuestos que gravan el patrimonio y la renta de la empresa”, publicado en *Jornadas de Estudio 1969. Ponencias*, por la Mutualidad B. del Cuerpo de Intendentes al servicio de la Hacienda Pública y reproducido en la revista *Impuestos de la Hacienda Pública*, julio-agosto 1970, números 326-327, págs. 661 y sigs.

que faciliten los Ayuntamientos y los que la propia Administración pueda adquirir con sujeción a las disposiciones vigentes”, situación que reforzó el art. 59 de la Ley de 16-12-1940 al prescribir que “sin perjuicio de cuanto sobre la obligación de declarar la renta imponible prescribe el art. 25 de la Ley reguladora de esta contribución, la Administración podrá comprobar o fijar la base en virtud de los datos de las contribuciones parciales y del conocimiento que de la distribución y movimiento de la riqueza mobiliaria posea”. El art. 27 Ley 16-12-1954, no sólo no denegó lo anterior, sino que lo mantuvo con las mismas palabras que la Ley de 1932 (si comparamos los arts. 27 de ambas Leyes, veremos que su identidad llega a tal extremo que solamente se cambian las últimas palabras del artículo, y ello para sustituir fijación de las cuotas por determinación de la deuda tributaria). Comentando la Ley de 1954, el profesor Albiñana llama a tal etapa “comprobación previa o gestora”, añadiendo acertadamente que “llamamos gestora a esta comprobación para diferenciarla de la inspectora a que se refiere el art. 36 de la Ley” (48).

Como se suscitaban dudas acerca de si los incrementos de base realizados por la Administración debían comunicarse previamente a la liquidación (como parecía indicar el art. 8 del citado Decreto), o si bastaba efectuar dicha notificación con la de la liquidación de las cuotas (a la que se refería el art. 10 de la misma norma), la Ley de 16 de diciembre de 1940 dispuso en su art. 70 respecto de la CGR que “en lo sucesivo, los aumentos de base imponible sobre la declarada por el contribuyente, que la Administración fije por cualquiera de los medios a su alcance, se notificarán al contribuyente antes de la liquidación de la cuota”, siendo tal artículo reglamentado por la O. M. de 6 de marzo de 1941, que reproducimos en nota en lo que aquí nos afecta (49). Obsérvese la trascendencia que en la práctica había de tener el número tres de tal O. M. en lo que se refería a los rendimientos mínimos, así como la consideración de que

(48) César ALBIÑANA: *La Contribución General sobre la Renta*, P. Y. L. S. A., Madrid, 1956, pág. 225

(49) Dispuso la O. M. de 6 de marzo de 1941 lo siguiente: “Primero. Serán notificados a los contribuyentes los aumentos de base imponible, sobre la declarada por los mismos, producidos por la inclusión de algún elemento contributivo no declarado o por la modificación esencial de los que figuren en las declaraciones por aquéllos formuladas. Segundo. A los efectos del número anterior, se entenderá producida inclusión de elemento contributivo cuando se adicione a la base de imposición declarada por el contribuyente alguna utilidad que no figurase en la declaración correspondiente. Modificación esencial de elemento tendrá lugar cuando entre éstos figurase alguno o algunos exentos de contribuir por otro tributos, y al verificarse la evaluación por rendimientos mínimos, la Administración señalase a estos efectos las Cuotas del Tesoro o líquido imponible, en su caso, que hubiera

los incrementos de base en los elementos de renta producidos por diferencia con las bases imponibles de los impuestos de producto (a los que se referían fundamentalmente los rendimientos mínimos) habían de tener la consideración de declarados por el contribuyente.

Si ponemos las anteriores disposiciones en relación con el entonces vigente Reglamento de la Inspección de los Tributos de 13 julio 1926, en especial con su art. 56,a), que dispuso que se calificarán los expedientes de comprobación cuando "presentados el alta o la declaración correspondientes, en ellos consten todos los elementos sujetos a tributar" (y repárese bien en que tal precepto se refiere a "los elementos sujetos a tributar"), los cuales expedientes no originaban sanción, puede concluirse que tales incrementos de base, de los que más arriba nos ocupamos, habían de liquidarse sin penalidad alguna. La Ley de 20 de diciembre de 1952, sobre Inspección de los Tributos, aun después de la reforma que hiciera la Ley de 26 de diciembre de 1957, viene a decir, aproximadamente, lo mismo, al ordenar la no imposición de sanciones "cuando las obligaciones tributaras que de la práctica de la Inspección resulten para el contribuyente, coincidan exactamente con las conocidas por la Administración en la forma establecida para cada impuesto, y que han servido de base para practicar las oportunas liquidaciones" como los arts. 1 y 3 de la Ley de 20 de diciembre de 1952 vienen a indicarnos.

Todo lo anterior viene a recordárnoslo la Orden Ministerial de 20 de julio de 1955, al decir en el número 7.º, párrafo 2.º, que "para los contribuyentes que hubieren presentado declaración, previamente a la actuación de la Inspección, en la forma que esta Orden dispone, se procederá por las Secciones Provinciales de la Contribución general sobre la Renta al examen de las mismas, cotejando las bases declaradas con los antecedentes y datos de que aquélla disponga. Si resultaren discrepancias, la

de srevir de base para el cómputo de los rendimientos correspondientes. Tercero. Los aumentos de la base de imposición que sean consecuencia de la aplicación estricta de los preceptos contenidos en el art. 28 de la Ley de 20 de diciembre de 1932 y en el Decreto de 15 de febrero de 1933 a los elementos que figuren en la declaración, no requerirán notificación previa al interesado (salvo siempre lo dispuesto en los números anteriores) por tener la consideración de declarados por aquél, a cuyo efecto no se admitirá por las oficinas provinciales declaración alguna en la que no se consignen cuantos datos requiere el modelo oficial. Cuarto. Las impugnaciones de los aumentos de base imponible imputados por la Administración, que, conforme al número primero de esta Orden, deban ser notificados al contribuyente, podrá determinar para éste la aplicación del recargo sobre la penalidad en que hubiere incurrido si, a tenor del art. 92 del vigente Reglamento de Procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas, fuere desestimado el recurso y apreciada temeridad en la apelación".

Sección las comunicará a los interesados, indicando las modificaciones que, a su juicio, deben introducirse en las bases declaradas, y dándoles un plazo de diez días para que por sí, o por representante, comparezcan a hacer las alegaciones que estimen oportunas. Si comparecieran y aceptaran, en todo o en parte, la propuesta de la Sección, que podrá ser modificada a la vista de lo alegado, o si no acudieran en aquel plazo, se incorporarán las nuevas bases a las cifras declaradas, procediéndose por la Sección a efectuar la correspondiente liquidación, sin recargo ni sanción sobre la nueva renta acumulada". No obsta a la trascendencia de esta comprobación gestora o previa el que la Ley de 16 de diciembre de 1954 disminuyera la importancia teórica de la estimación por rendimientos mínimos, pues además de que la O. M. de 14 de mayo de 1955 respecto de las rentas procedentes de Rústica y Utilidades ordenó dar carácter de estimación directa a la de rendimientos mínimos, en realidad, en todos los elementos o fuentes de renta, si el contribuyente declaraba una base y la Administración tenía antecedentes y datos de que la misma era mayor (y es evidente que un magnífico antecedente era el conocimiento que la Administración tenía de las bases de los impuestos de producto), podía incrementar tal renta hasta éste importe conocido, y ello precisamente en el sistema de estimación directa de ingresos, como la O. M. de 20 de julio de 1955 vino a recordarnos, sin sanción alguna para el contribuyente que no se oponía a tal proceder de la Sección de la CGR.

Con la Ley de 26 de diciembre de 1957 lo anterior se acentúa respecto de las bases fijadas en el procedimiento de evaluación global, según la Circular de 4 de julio de 1958 vino a indicar. Y aquí conviene destacar que respecto de los que renunciaban a la evaluación global, seguía plenamente en vigor lo que ordenaba la O. M. de 20 de julio de 1955, que acabamos de recoger, y, por tanto, la Administración, que podía conocer la base fijada en el impuesto de producto, si ésta era mayor que la declarada en CGR, sustituía ésta última por tales bases imponibles de los impuestos cedulares, y ello sin sanción alguna si el contribuyente no se oponía. Las diversas Circulares e Instrucciones que siguieron a la Ley de 26 de diciembre de 1957 sobre presentación de declaraciones y práctica de liquidaciones no invalidaron lo anterior en lo más mínimo.

Tampoco lo invalidó, tanto en cuanto a la procedencia de tal comprobación gestora, como en cuanto a la no imposición de sanciones, la Ley General Tributaria, pues si bien la misma no recoge expresamente lo que llevamos dicho sobre tales extremos, tampoco lo contradice ni deroga ex-

presa ni tácitamente, pudiendo incluso deducirse directamente de varios de sus extremos la validez de lo que hemos expuesto. Así, del art. 48, al decir que en el régimen de estimación directa la determinación singular de las bases imponibles se hará sirviéndose de las declaraciones o documentos presentados "o de los datos consignados en libros y registros comprobados administrativamente", comprobación administrativa que no hay porqué limitarla a la de los libros llevados por el contribuyente; del artículo 109,1, al decir que "la Administración comprobará e investigará los hechos, actos, situaciones, actividades, explotaciones y demás circunstancias que integran o condicionen el hecho imponible", comprobación que no limita ni asigna en exclusiva a los órganos inspectores; del artículo 104, al decir que "la Administración puede recabar declaraciones y la ampliación de éstas, así como la subsanación de los defectos advertidos, en cuanto fuere necesario para la liquidación del tributo y su comprobación"; del art. 121, al decir que "la Administración no está obligada a ajustar las liquidaciones a los datos consignados en sus declaraciones por los sujetos pasivos. El aumento de base tributaria sobre la resultante de las declaraciones deberá notificarse al sujeto pasivo con expresión concreta de los hechos y elementos adicionales que la motiven", etcétera, preceptos todos ellos que sin duda alguna permiten la persistencia de tal comprobación gestora. De igual modo las normas sobre sanciones e infracciones no impiden lo que atrás queda expuesto; baste decir que el art. 77 de tal Ley General exige para que una infracción exista que la misma esté tipificada, y es evidente que la CGR nunca tipificó como infracción el incremento sobre las bases en las fuentes de renta que eran objeto de declaración, si tales aumentos eran conocidos por la Administración; y no solamente no tipificó como infracción tal corrección en las declaraciones, sino que de las Leyes de 1932 y 1954 y de sus desarrollos reglamentarios se deduce expresamente su calificación de "no infracción".

Esta comprobación administrativa previa se extendía, no solamente al posible incremento de bases que dejamos indicado, sino también al incremento de bases derivado de una incorrecta calificación fiscal que hiciera el contribuyente de alguna partida de ingresos o gastos que declare; así, algún donativo que el contribuyente entendiera ser deducible como gasto, pero que por aplicación estricta de las normas fiscales no lo fuera, con lo que tal incremento de base era también liquidado sin sanción alguna, según numerosa Jurisprudencia vino a poner de relieve.

Coincido plenamente con Albiñana (50) al decir que en el art. 26 de la Ley de 1942 (y en este punto la Ley de 1954 es igual) "se diferencian claramente el hecho imponible y la base tributaria, relevando de toda responsabilidad al contribuyente que consigne los hechos en que haya de basarse la estimación, y, además, facilite a la Administración la información suplementaria que ésta juzgue necesaria. El contribuyente que oculta hechos imposables ha de ser tratado de muy distinto modo al que aplica erróneamente la norma al estimar o calificar tales hechos imposables". Es de destacar que en el supuesto de corrección de calificaciones mal hechas por el contribuyente no era preciso la comunicación del incremento de base, si bien sobre esto la Jurisprudencia no ha sido unánime.

c) *Liquidación provisional*.—Era la practicada después de la comprobación gestora, y no presenta particularidad notable a destacar aquí.

d) *Comprobación por la Inspección*.—Una vez liquidada en provisional la CGR, la declaración era remitida a la Inspección para su comprobación reglamentaria, la que era realizada en los términos amplios y profundos que fueron oportunos. Pero debemos tener en cuenta que a esta comprobación inspectora le era aplicable lo dicho respecto de la gestora y, por tanto, los incrementos de base derivados de datos conocidos por la Administración para los elementos de renta declarados por el contribuyente, o los derivados de una incorrecta calificación fiscal en alguna partida de gasto-ingreso declarada por el mismo, debían ser liquidados sin sanción si el contribuyente no se oponía a ello. Es frecuente oír que todos los expedientes que nacen en la Inspección deben llevar sanción, lo cual no es cierto; y respecto de los aumentos de base señalados, opino que es indiferente que los mismos fueran incrementados por la Sección de la CGR en la liquidación provisional o fueran posteriormente propuestos por la Inspección: tanto en un caso como en el otro habían de ser liquidados sin sanción, pues mantener lo contrario sería tanto como permitir que una Sección negligente no practicase la comprobación gestora (o la practicase incorrectamente) haciendo recaer las consecuencias de un mal funcionamiento de la Administración sobre el contribuyente, lo que sería sencillamente absurdo.

Un problema particular, pero importante aquí dado el tipo de relaciones que estamos estudiando, se presenta si la liquidación provisional

(50) En *La Contribución General sobre la Renta en los años 1953-1954*, ya citado. pág. 339.

fue practicada teniendo en cuenta la Administración las bases provisionales de los impuestos de producto, pero posteriormente, en virtud de expediente o por revisión, eran incrementadas en la liquidación definitiva las bases de tales impuestos de producto. ¿Debían ser repercutidos en la CGR tales aumentos, a través de la vía de estimación por signos externos de renta percibida y aun para la estimación directa, tal como expusimos más atrás para la comprobación gestora? No cabe duda que la respuesta ha de ser afirmativa, pues tal incremento de base era conocido por la Administración entre sus antecedentes y datos, ya que simplemente el antecedente era el expediente del impuesto de producto en cuestión. Pero, ¿sería incrementable con sanción? Razonando con apoyo en lo que llevamos dicho, los Tribunales se han pronunciado en contra de la imposición de sanciones; así, el Tribunal Económico Administrativo Central, en Resolución de 30 de noviembre de 1955, dijo que “la parte de cuota que proporcionalmente pueda corresponder al incremento hecho en la base impositiva de la CGR, que tiene su origen en la revisión catastral verificada en determinada explotación agrícola, no debe elevar adicionada cantidad alguna en concepto de penalidad”. De la misma opinión es Hermenegildo Rodríguez (51), quien al comentar la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de mayo de 1958, dice que “es interesante observar que, así como se ha visto que no es posible impugnar las liquidaciones de otros tributos cuanto se trata de su automática aplicación en Renta, por la misma razón en un caso del orden comentado, en que se produce en comprobación un incremento de base como simple reflejo del habido en el tributo originario, no puede tampoco producirse en aquélla cuestión alguna en materia de recargos o sanciones, cualquiera que haya sido en este último las consecuencias de este tipo derivadas de la determinación de una mayor base. Y, en efecto, el expediente objeto de la Sentencia comentada había sido calificado de comprobación sin imposición de penalidad por tanto”, añadiendo a renglón seguido que después de la Reforma Tributaria de 1957 la anterior cuestión había que entenderla referida a la esfera de la evaluación individual o directa, pues con la evaluación global el problema no era ni planteable siquiera.

Si la Inspección modificaba las bases declaradas o las que habían sido incorporadas por la Administración, tal incremento llevaría las sanciones que procediesen conforme a la Ley de 20 de diciembre de 1952 y

(51) Hermenegildo RODRÍGUEZ: “Jurisprudencia comentada”, en *Revista de Derecho Financiero y de la Hacienda Pública* núm. 33, marzo 1959, pág. 178.

posteriormente Ley General Tributaria, excepto, repito, que no fuese tal incremento derivado de datos o antecedentes conocidos por la Administración, pues entonces, la parte del aumento que correspondiese a tales antecedente o datos no llevaría sanción, pero sí el exceso descubierto por la Inspección..

En este punto un precepto difícil de entender es el contenido en el artículo, 27 de la Ley de 21 de julio de 1960, apartado f), al disponer que "cuando los interesados hayan consignado fielmente en sus declaraciones de CGR los datos exigidos en las mismas, y las diferencias que resulten en la comprobación de aquéllos produzcan una variación en la cuota ingresada a cuenta no superior al 10 por 100 de esta última, el expediente respectivo se calificará de omisión, si el contribuyente acepta en el momento mismo de la visita la propuesta del Inspector", pues si los interesados, consignan "fielmente" en sus declaraciones los datos exigidos en las mismas (y precisamente los modelos oficiales de declaraciones no se puede decir que sean parcos a la hora de la exigencia de datos) ¿cabe pensar que surjan diferencias en la comprobación de los mismos? ¿Qué entiende entonces el legislador por "consignar fielmente"? Desde luego que este precepto no puede ser más desafortunado, pues si un contribuyente declara fielmente sus datos, y supongamos que dentro de la fidelidad no entra la calificación fiscal de las partidas que forman su renta calculada para el ingreso a cuenta, no es pensable la imposición de sanciones por ello, pues la corrección debe ser hecha por la Administración en la comprobación gestora y consiguiente liquidación provisional sin sanción alguna, independientemente de que represente más o menos que el 10 por 100.

e) *Liquidación definitiva.*—Es la practicada después de la comprobación inspectora, en lo que aquí nos interesa.

Puede plantearse aquí el supuesto de que la liquidación definitiva por CGR se practique aprovechando los datos de los impuestos de producto, y posteriormente sean modificados estos últimos impuestos en sus respectivas liquidaciones definitivas. ¿Podría modificarse con base en ello la liquidación definitiva de la CGR? En principio la respuesta, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 36 de la Ley de 16 de diciembre de 1954, ha de ser afirmativa, pero siempre que se dicte el oportuno acuerdo de revisión del impuesto, y que ello tenga lugar dentro del plazo de prescripción, plazo que por otra parte no se interrumpía en la CGR por la incoacción de expedientes en los impuestos de producto, como numerosa Jurispru-

dencia vino a señalar, lo cual no puede menos de merecer aprobación por la autonomía existente entre los impuestos de producto y la CGR a nivel legislativo. El problema, a partir de la Ley General Tributaria ha perdido actualidad, al disponer su art. 122 que "cuando en una liquidación de un tributo la base se determine en función de las establecidas para otros, aquélla no será definitiva hasta tanto estas últimas no adquieran firmeza", artículo del que volveremos a ocuparnos más adelante.

Ordenando resumidamente lo anterior, podemos concluir respecto de la CGR en el sistema de estimación directa de ingresos:

1. Si el contribuyente presentaba declaración, procedía distinguir:

1.1. Respecto de los incrementos de base sobre las declaradas que eran conocidos por la Administración por los antecedentes y datos de que aquélla disponía, eran liquidados por la Sección correspondiente, a propia iniciativa o a propuesta de la Inspección sin sanción alguna, y como máximo solamente eran exigidos dos requisitos: 1) Que el elemento renta o fuente fuera declarado por el contribuyente; y 2) que prestase conformidad a tal incremento de base, o al menos que no se opusiera al mismo (siquiera tal requisito no esté del todo justificado). Se operaba así una sustitución *iuris tantum* de los ingresos declarados por las bases de los impuestos de producto, al ser éstas conocidas por la Administración, y siempre que fueran mayores que equéllos. Un régimen especial era aplicado a las bases procedentes de Evaluación Global, en que la sustitución era con carácter *iuris et de iure*.

1.2. Respecto de aquellas partidas declaradas por el contribuyente, aunque con una calificación jurídica-fiscal distinta a la estrictamente correcta en interpretación de la Administración, los aumentos de base por ello resultantes también debían ser liquidados sin sanción. Coincido con Albiñana (52) cuando dice que "cuando la declaración exige una actividad calificadora o estimativa del hecho imponible por parte del sujeto pasivo que ha de suscribirla es indiscutible que se recaba de él un grado de conocimiento de las disposiciones tributarias y a veces de la Jurisprudencia en boga, que resulta excesivo considerar, siquiera, exista una conducta infractora... Creemos que quien aplica la norma jurídica o discute su interpretación no comete ninguna infracción si ha declarado,

(52) César ALBIÑANA: "Infracciones y sanciones tributarias", en *Revista de Derecho Financiero y de la Hacienda Pública* núm. 54, junio 1964, págs. 500-501

facilitado u ofrecido a la Administración tributaria los elementos del respectivo hecho imponible". Nada que añadir a tan certeras palabras.

1.3. Respecto de los que ocultaran elementos o fuentes de renta, opino que no podían beneficiarse del régimen especial señalado más arriba en 1.1., al tener que comprender la declaración los mismos, pues incluso la Ley 16-12-1954 sancionaba en su art. 32 de un modo particular la ocultación de tales fuentes, y ello aunque dichas bases resultaran después conocidas por la Administración por los datos de los impuestos de producto, por lo que tales incrementos de bases serían sancionados adecuadamente al resto de circunstancias que concurrieran.

1.4. En los demás supuestos, concepto y/o partidas que no encajasen en lo anterior, se aplicaría el régimen general de sanciones previsto en las Leyes de 20 de diciembre de 1954 y actualmente Ley General Tributaria.

2. Si el contribuyente no presentaba declaración, además de la sanción por infracción simple, el expediente sería objeto de sanción por aplicación de las normas acabadas de citar, independientemente de que las bases fueran o no conocidas por la Administración en virtud de los datos de los impuestos de producto.

B) *La gestión del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas en relación con los impuestos a cuenta.*

Consideraremos las mismas etapas que en la CGR, a-saber:

a) *Declaración del contribuyente.*—La exigencia de su presentación viene dispuesta en el art. 46 del Texto refundido del IGRF, así como en el Decreto de 11 de mayo de 1968, que aprobó las normas reglamentarias provisionales de tal tributo.

Del Decreto de 23 de diciembre de 1964, que aprobó la Tabla de vigencias y derogaciones en relación con la Ley de 11 de junio de 1964, como de la relación de disposiciones vigentes y derogadas anexa al Texto refundido, no se deduce derogación del párrafo 3 del art. 25 de la Ley de 16 de diciembre de 1954 (tal párrafo era el que decía que la declaración debía comprender los elementos determinantes y constitutivos de la renta), y sí únicamente la modificación que recordó el arriba citado Decreto de 1964 respecto de la obligación de declarar los signos externos enumerados en el art. 28 de la Ley de 1954, cosa lógica, pues ahora tales signos también habían sido modificados. Por lo tanto es aplicable aquí lo dicho más atrás cuando nos ocupamos de la declaración en la CGR, estan-

do en esta línea la O. M. de 20 de marzo de 1970, que al dar normas para la liquidación a cuenta, dispone en el número segundo que "los contribuyentes deberán consignar los rendimientos obtenidos que constituyan la base imponible de los impuestos a cuenta, en aquellos conceptos cuyas bases se determinen por estimación directa o que, determinadas por estimación objetiva, hayan sido señaladas antes de formular declaración. Cuando estas últimas bases no sean conocidas al practicar la autoliquidación, podrán sustituirse por los rendimientos realmente obtenidos". Como se ve, la obligación de declarar los elementos de renta se completa ahora con la de hacerlo de las bases imponibles de los impuestos a cuenta.

Conjuntamente con la obligación de declaración existe la de practicar un ingreso a cuenta, que el Decreto de 11 de mayo de 1968 configuraba como facultativa, pero que en virtud de la autorización contenida en el artículo 2 del Decreto-ley de 5 de febrero de 1970, se dictó el Decreto de 5 de marzo del mismo año, que al dar nueva redacción al art. 43 del Texto refundido del Impuesto personal la transformó en forzosa, aunque tal carácter obligatorio para el ingreso a cuenta respecto de los rendimientos sometidos a evaluación global esté más que en precario, según la Orden Ministerial de 20 de marzo de 1970 tuvo que reconocer.

b) Comprobación administrativa previa a la liquidación provisional. Nada dice el Texto refundido de esta comprobación gestora, cosa lógica por otra parte al ser materia más propia del futuro Reglamento del impuesto. Pero del hecho de que el art. 27 de la Ley de 16 de diciembre de 1954 no haya sido derogado ni modificado en la Ley de 11 de junio de 1964 ni en el Texto refundido, abona la opinión de la existencia de tal etapa, en términos análogos a como estaba prevista en la Ley de 1954 y disposiciones reglamentarias, pues tampoco está derogado el artículo 7 del Decreto de 15 de febrero de 1933, que al no oponerse al Texto refundido, está en vigor por disposición del número 2 de la relación de disposiciones vigentes y derogadas del propio Texto refundido. Tal comprobación gestora viene además avalada por varios artículos de la Ley General Tributaria (según hemos visto más atrás); así lo ha entendido igualmente el anotador de la publicación del Ministerio de Hacienda "Ley General Tributaria" (segunda edición, 1966, Madrid), al remitirnos en el art. 121 de la misma precisamente al art. 27 de la Ley de 16 de diciembre de 1954.

No obsta a lo anterior que el Decreto de 11 de mayo de 1968 dis-

ponga en su art. 5.1. que "la Administración tributaria podrá practicar liquidaciones provisionales sobre las declaraciones presentadas, ajustándose estrictamente a los datos y cifras consignados en las mismas, pero no a la calificación fiscal que les hubiere atribuido el contribuyente" (por cierto que es de destacar el carácter dispositivo de este Decreto, al hacer frecuente uso del "podrá" carácter tan poco apropiado para una norma de tipo fiscal), pues además de ese tono meramente potencial, entiendo que un Decreto no puede derogar los preceptos legales que acabamos de citar, aparte de que tal art. 5.1. se contradice con el 5.2. en que se habla de liquidaciones provisionales en que ese "ajustarse estrictamente" brilla por su ausencia. Así lo ha entendido también la Administración en su funcionamiento real en las distintas provincias españolas, al no tener reparo alguno, por ejemplo, en incrementar las bases procedentes de evaluaciones globales y de los datos y antecedentes conocidos por ella misma.

c) *Liquidación provisional.*—Como novedad frente a la CGR, únicamente destacar que se hará prescindiendo de la estimación por signos externos, como el art. 6 del Decreto de 11 de mayo de 1968 vino a disponer.

d) *Comprobación inspectora.*—Su práctica se hará de acuerdo con lo que la Ley General Tributaria dispone, así como con lo ordenado por la O. M. de 20 de julio de 1955, cuya vigencia está expresamente mandada en el art. 7, número 2 del Decreto de 11 de mayo de 1968, al decir que seguirá "rigiendo, en cuanto fuere procedente, la O. M. de 20 de julio de 1955 sobre inspección de la CGR o normas que la complementen, modifiquen o sustituyan". No tenemos más que dar aquí por reproducido lo dicho en la CGR, para no incurrir así en repeticiones innecesarias.

Es importante destacar (aunque el lector ya se habrá percatado de ello) de la existencia de dos zonas en lo comprobable por el IGRPF: 1) La parte vinculada con los impuestos a cuenta, en que en los momentos de la comprobación gestora o inspectora la actuación se limitará a incorporar las bases de los impuestos a cuenta. 2) La que podemos llamar esfera autónoma del IGRPF, como son los ingresos por plusvalías, gastos deducibles, reducciones, desgravaciones, etc., en que la actuación (que será fundamentalmente inspectora) consistirá en una auténtica comprobación-investigación con una cierta independencia de los impuestos de producto.

e) *Liquidación definitiva.*—Es la última etapa de la gestión ordinaria

del tributo, y ha de ser practicada después de que las liquidaciones de los impuestos a cuenta hayan ganado firmeza.

Ordenando lo dicho hasta aquí, y al igual que hicimos para la CGR, tendremos *resumidamente* que:

1. Para los contribuyentes que presentan declaración podemos distinguir:

1.1. Respecto de los incrementos de bases sobre las declaradas que sean conocidos por la Administración por los antecedentes y datos de que aquella disponga, deberán ser liquidados sin sanción alguna. En este punto, es indiferente que las bases de los impuestos de producto sean fijadas en estimación directa o en evaluación global, pues en virtud de lo dispuesto en el art. 122 de la Ley General Tributaria, en el momento de la liquidación por IGRPF, las bases firmes de los impuestos a cuenta forman parte de los datos y antecedentes de los que la Administración dispone. En relación al requisito de que tales incrementos de bases tengan que ser notificados previamente al contribuyente antes de la liquidación por el IGRPF, no parece que sea ahora exigible, pues el art. 121.2. Ley General Tributaria no especifica si la notificación del incremento de base debe ser previa a la liquidación o puede ser hecha conjunta y precisamente con tal liquidación; abona, además, tal opinión el automatismo que el IGRPF da a las bases imposables de los impuestos a cuenta en su incorporación a su propia base, automatismo que es mayor que el correspondiente al régimen de rendimientos mínimos de la Ley de 1932, y si entonces los aumentos de base procedentes de la aplicación de tal régimen no era preciso comunicarlos previamente por entenderse que habían sido declarados, con mayor razón todavía habrá que entender lo mismo en la situación actual. Tampoco de la exigencia de la conformidad del contribuyente parece que deban deducirse consecuencias para la imposición de sanciones, si éste actúa sin mala fe.

Por todo ello puede claramente concluirse que si un contribuyente sometido a estimación directa en un impuesto a cuenta presenta la declaración por IGRPF ajustada a la base imponible declarada para el impuesto de producto, y posteriormente la Inspección incoa expediente por éste último impuesto con imposición de las reglamentarias sanciones, tal penalidad es aplicable solamente en tal impuesto, pero no en el IGRPF, pues para éste, tal aumento de base forma parte de lo "conocido" por la Administración en el momento de su liquidación, conocimiento que le viene suministrado precisamente por el expediente del impuesto a cuenta, con-

clusión por otra parte lógica, pues si más atrás demostramos que los impuestos a cuenta no son IGRPF, las infracciones que se cometan en aquellos no son tales para el Impuesto Personal; es decir, que una infracción en un impuesto a cuenta, es eso: infracción de un impuesto a cuenta única y exclusivamente, pero nada más. Todavía recientemente el Tribunal Supremo, en Sentencia de 31 de marzo de 1971, ordena liquidar un expediente sin sanción, porque el aumento de base propuesto era ya conocido por la Administración por anterior expediente. En este punto, insisto una vez más, si el contribuyente declara las fuentes o elementos de renta de acuerdo con las bases de los impuestos a cuenta, se entiende que los incrementos que se produzcan por variaciones en las bases de los impuestos a cuenta, tienen la misma consideración que las bases declarados por el IGRPF y, por tanto, en éste último serán tales aumentos liquidados sin penalidad, como se deduce también de la reciente Ley de 30 de junio de 1969, de la que nos ocuparemos seguidamente: la infracción se habrá cometido en el impuesto a cuenta, pero no en el general, y el aumento de base para el Impuesto Personal se producirá, no como consecuencia de una actuación inspectora, sino simplemente como consecuencia de una integración automática de bases. Cosa distinta es que el contribuyente declare una base para el impuesto a cuenta y otra diferente para el general, pues de tal proceder la Administración puede apreciar "mala fe deducida de los propios hechos del contribuyente con el propósito de entorpecer, aplazar o imposibilitar que la Administración llegue a conocer y poder determinar sus verdaderas deudas tributarias", con lo que, con total independencia de la sanción que le pudiera ser impuesta en el impuesto a cuenta, en el IGRPF sería también sancionado.

1.2. Respecto de las partidas declaradas que sean mal calificadas fiscalmente por el contribuyente, no podrán imponerse sanciones al mismo, como repetidamente hemos dicho más atrás.

1.3. Respecto de los rendimientos cuyas fuentes de procedencia hayan sido ocultadas por el contribuyente en declaración del Impuesto general, serán liquidadas con sanción. No otra cosa vino a decir también la Ley de 30 de junio de 1969 en su art. 13 (posteriormente incorporado al Texto refundido en su art. 47.4), al señalar que "la omisión en la declaración, por mala fe o negligencia grave, de cualquiera de los ingresos que constituyan la base imponible, se calificará como infracción tributario de omisión y se sancionará con multa del tanto al duplo de la deuda tributaria omitida, con un mínimo de mil pesetas". Por cierto que tal

artículo, al tiempo que confirma lo que llevamos dicho, parece no estar bien meditado, pues si la omisión en la declaración no es por mala fe ni por negligencia grave (y repárese en que tales circunstancias no se presumen), la misma no puede ser calificada de infracción de omisión (y muchísimo menos podría serlo de defraudación), con lo que habría de serlo de simple infracción, lo cual no parece probable al ser difícil su encaje en los supuestos de esta última. Lo que sin duda quiso decir el artículo en cuestión es que esa clase de infracción se sancionaría de un modo particular (y no de la forma en que dispone la Ley General Tributaria), sin perjuicio de que las demás omisiones en el IGRPF se sancionen de la forma general, pero la verdad es que la redacción utilizada no ha sido muy feliz.

1.4. En los demás supuestos, se aplicará el régimen general de sanciones, cualquiera que haya sido el comportamiento del sujeto pasivo en los impuestos a cuenta.

2. Si el contribuyente no presenta declaración por el Impuesto general, además de ser estimada su base por los Jurados Tributarios se hará acreedor en primer término a las sanciones de simple infracción y también a las correspondientes a las infracciones de omisión o defraudación, según las circunstancias que concurran, calificación que será también independiente de lo que ocurra en los impuestos a cuenta.