

El tratamiento de las rentas del trabajo en la ley de medidas urgentes de reforma fiscal

JOSE MARIA MARTIN DELGADO

Catedrático de Derecho
Financiero y Tributario

I. INTRODUCCION

La Ley 50/1977, de 14 de noviembre («B.O.E.» del día 16 del mismo mes) ha introducido en nuestro Ordenamiento tributario un conjunto de innovaciones que no significan sino el primer paso para la verdadera reforma del sistema impositivo español, encabezada por el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (1).

La finalidad de la Ley fue la de adaptar el sistema fiscal a los nuevos cambios políticos acaecidos en nuestro país (2), sin embargo, tal adaptación no fue realizada de manera estable y permanente sino de modo provisional y apresurado. La propia titulación de la Ley permite colegir las intenciones que la motivaron y el carácter con el que fue concebida. En efecto, la Ley se denomina «de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal»; lo que nos lleva a concluir, de un lado, que contiene un conjunto heterogéneo de medidas y no un sistema de disposiciones sobre una misma materia, y de otro, que todas ellas constituyen innovaciones en nuestro Ordenamiento tributario, lo que nos autoriza a reconducirlas a la unidad; no obstante, el calificativo que, a nuestro juicio, caracteriza de una manera más decidida a este conjunto de disposiciones, es el de constituir una serie de medidas «urgentes»; en este aspecto, la urgencia ha venido determinada por la acuciante necesidad de que el sistema tributario asimile y

(1) La Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es de 8 de septiembre de 1977 (B.O.E. del día 11) y, como es sabido, supone un conjunto de modificaciones en nuestra imposición sobre la renta que, comenzando por la desaparición de los impuestos a cuenta, consigue una mayor personalización de la carga tributaria.

(2) Así lo deconoce el propio ministro de Hacienda. Vid. *Medidas urgentes de reforma fiscal*, I. E. F., Madrid, 1977, págs. 9-10.

se adapte a los trascendentales cambios políticos de nuestro país, y ello precisamente ha obligado a concebir un conjunto de nuevas disposiciones que, sin vocación de permanencia, han querido homogeneizar nuestro Ordenamiento jurídico en general, y, en particular, el sector tributario. Por ello, estas medidas están pensadas para servir de transición a la verdadera reforma tributaria que, en distintos estadios del procedimiento legislativo, obra ya en poder de las Cortes.

La Ley es «una ley» de reforma tributaria, pero no contiene la verdadera reforma; sólo la inicia y la posibilita.

Sin embargo, no vamos a ocuparnos de la transcendencia y significado de esta Ley porque ha sido mucho lo que se ha escrito y dicho acerca de la misma (3), unas veces con afán de conseguir su divulgación a nivel general, y otras con intención de realizar su exégesis técnico-jurídica; aunque alguno de estos escritos quizá merecieran figurar en espacios dedicados a reseñas parlamentarias, mejor que en las secciones destinadas a incluir trabajos científicos. Nuestro modesto propósito es el de realizar algunos comentarios sobre las disposiciones de esta Ley que, de alguna forma, hacen referencia al trabajo como fuente productora de rentas.

Para un correcto entendimiento de estas disposiciones, es preciso tener en cuenta que la Ley de 14 de noviembre de 1977, como toda ley de reforma fiscal, aunque sin vocación de permanencia, responde a una triple finalidad:

- a) Conseguir un incremento de la recaudación;
- b) Lograr un mayor perfeccionamiento de los métodos redistributivos de carga fiscal, y
- c) Adaptar el sistema tributario a los objetivos de la política económica general del momento.

Creo que no puede discutirse que esta triple motivación inspira también a la Ley que nos ocupa y, concretamente, las disposiciones que se refieren al trabajo y que son objeto de este comentario. Aunque se ha escrito que la Ley no tiene una finalidad recaudatoria, creo que es más correcto afirmar lo contrario, y, ello, porque, a nuestro juicio, la intención recaudatoria está presente en la generalidad de las reformas adoptadas.

(3) Como ejemplo de la merecida atención que la doctrina científica ha prestado a esta Ley, pueden consultarse por todos los volúmenes publicados por el I. E. F. bajo el título genérico *Medidas urgentes de reforma fiscal*; el número doble —correspondiente a los núms. 15-16 de la *Revista Civitas*— R. E. D. F.; el núm. 24 de *Crónica Tributaria* y el núm. 135 de la *R. D. F. H. P.*

Sin embargo, la particularidad de esta Ley radica en que el aumento de la recaudación no pretende lograrse mediante el fácil expediente de elevar los tipos de gravamen —frecuentes en nuestra historia tributaria— sin atacar las causas de la insuficiencia e ineficacia del sistema. Con esta Ley se pretende acentuar la potencia recaudatoria de los tributos a la vez que lograr un mayor grado de técnica jurídica en los distintos conceptos tributarios (4).

En este contexto debe entenderse el tratamiento dado a las rentas del trabajo en la Ley de Medidas Urgentes, que ha establecido dos alteraciones en su anterior régimen tributario:

a) De un lado, la elevación del «mínimo exento» en el ámbito del I. R. T. P.

b) De otro, la introducción en nuestro sistema de un sobreimpuesto que grava determinadas rentas derivadas del trabajo.

De ambos tipos de medidas vamos a ocuparnos a continuación (5).

(4) Creo que es imprecisa y contradictoria la opinión expresada por Eserverri Martínez al escribir que «para conocer mejor la riqueza en manos de los particulares, el legislador ha utilizado mecanismos que suponen una evidente acentuación de la presión fiscal, lo que significa que si bien la reforma no se ha movido, como otras muchas, en el contexto de afanes recaudatorios, la necesidad de conocer mejor los niveles económicos más altos del país conllevan necesariamente a la utilización de mecanismos que comportan la acentuación de la presión tributaria sobre determinados índices de riqueza» («Análisis del Impuesto Extraordinario sobre determinadas Rentas del Trabajo Personal», *Civitas-R. E. D. F.*, núms. 15-16, pág. 556). Pienso que deben reputarse como distintas la acentuación de la potencia recaudatoria de un sistema y el perfeccionamiento de su técnica tributaria; entre otras razones, porque es teóricamente concebible que una mayor técnica tributaria conduzca a una disminución de la recaudación por exigirlo así la justicia en que se inspira el sistema. Precisamente el Impuesto Extraordinario que el mencionado autor cita como ejemplo de cuanto afirma permite comprobar cuanto decimos nosotros: como veremos, este Impuesto significa, de un lado, una mejora en ciertas técnicas tributarias, como lo prueba la configuración de su base imponible; pero, por otro lado, la propia existencia del Impuesto —o mejor, de los dos impuestos— es una prueba del aumento de la presión tributaria cuya justificación de justicia es más que dudosa.

(5) Este trabajo tiene como fundamento dos conferencias pronunciadas por su autor; la primera, el día 6 de febrero de 1978, en el Ilustre Colegio de Abogados de Málaga, durante el ciclo «Medidas urgentes de reforma fiscal», organizada por el citado Colegio en colaboración con el Departamento de Derecho Financiero y Tributario de la Facultad de Derecho de Granada; la segunda fue dictada el día 28 de febrero de 1978, en los locales del Ilustre Colegio de Abogados de Murcia, durante el «Curso de especialización sobre reforma fiscal», organizado en colaboración con el Departamento de Derecho Financiero y Tributario de la Facultad de Derecho de su Universidad.

II. LA ELEVACION DEL MINIMO EXENTO EN EL IMPUESTO ORDINARIO SOBRE LOS RENDIMIENTOS DEL TRABAJO PERSONAL

Aunque el Proyecto presentado por el Gobierno sobre la Ley de Medidas Urgentes no contenía ninguna disposición que modificara la normativa del I.R.T.P. (6), como resultado de una de las enmiendas presentadas al mismo por el Grupo Parlamentario Socialista, se incorporó en el texto definitivo una modificación del mal llamado mínimo exento del Impuesto (7).

Concretamente se dispone en los números 2 y 3 del artículo 13 de la Ley que «Para el ejercicio de 1978, se eleva el mínimo exento del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal a 170.000 pesetas, para las personas casadas que perciban una retribución anual inferior a 315.000 pesetas. Por cada hijo con derecho a desgravación en el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas, el mínimo señalado en el número anterior se elevará para el citado ejercicio en 20.000 pesetas».

Como puede apreciarse fácilmente y así ha sido señalado por cuantos se han ocupado de analizar este artículo 13 de la Ley, la aparente sencillez de sus disposiciones, esconde numerosos problemas, tanto de orden teórico como práctico (8); problemas muchos de ellos, de difícil o aún imposible solución, si pretendemos permanecer en el ámbito de la interpretación de las normas (9). No obstante, y como el resto de las dis-

(6) Vid. *Boletín Oficial de las Cortes* de 8 de agosto de 1977.

(7) Las vicisitudes de esta enmienda y los debates en torno a la misma pueden encontrarse en el *Diario de Sesiones* del Congreso de los Diputados, núm. 19 de 1977. También encontrará el lector referencias en *Medidas urgentes de reforma fiscal*, cit., vol. II; ESEVERRI MARTÍNEZ: *Análisis del Impuesto...*, cit., pág. 566, nota 22; A. CARO CEBRIÁN: «Rendimiento del trabajo personal: nueva fiscalidad», *Crónica Trib.*, núm. 24, págs. 63-64; E. LEJEUNE VALCÁRCEL: «La discusión parlamentaria de la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal», *R. D. F. H. P.*, núm. 135, pág. 638.

(8) ESEVERRI MARTÍNEZ: *Análisis del Impuesto...*, op. cit., pág. 566; DÍAZ ALVAREZ: «Reflexiones en torno a la nueva normativa reguladora de la imposición sobre los Rendimientos del Trabajo Personal», *Civitas-R.-D. F. H. P.*, núms. 15-16, págs. 611 y sigs.; R. DRAKE: «La regularización fiscal y voluntaria de las personas físicas y el Impuesto Extraordinario sobre los Rendimientos del Trabajo Personal», *R. D. F. H. P.*, núm. 153, pág. 683; J. GATOO ECHARRI: «El Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal en la Ley de Medidas Urgentes», en *Medidas urgentes de reforma fiscal*, I. E. F., Madrid, 1977, vol. I, págs. 157-158.

(9) Como tendremos ocasión de comprobar a todo lo largo de este trabajo, existen muchas cuestiones en torno a la elevación de estas reducciones en el I.R.T.P. que no encuentran solución en el texto de la Ley ni en las disposiciones reglamentarias que la desarrollan. Lógicamente, podríamos solucionarlas utilizando procedimientos de integración normativa del ordenamiento.

posiciones de la Ley, también éstas que nos ocupan han sido desarrolladas reglamentariamente, esclareciéndose así muchas lagunas dejadas por la propia Ley (10).

En efecto, la Orden ministerial de 14 de enero de 1978 («B.O.E.», número 14, de 17 de enero) regula la «elevación del mínimo exento en el Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal y se desarrolla el Impuesto Extraordinario sobre determinadas rentas del trabajo personal». Por lo tanto, para estudiar esta mal llamada elevación del mínimo exento es preciso tener en cuenta, no sólo la Ley y la Orden referidas, sino también, lógicamente, la normativa vigente que venía disciplinando esta reducción en el ámbito del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal; esto es, su Texto Refundido de 2 de marzo de 1967 y las Ordenes ministeriales de 30 de diciembre de 1968 y de 8 de enero de 1975 (11).

Sin embargo, la necesidad de un desarrollo y especificación de las disposiciones legales, ha sido analizada por algunos autores que han señalado la excesiva complejidad de la Orden ministerial; no ya para articular coherentemente la medida legislativa adoptada sino, en definitiva, para conseguir unas finalidades tan limitadas. A este respecto, podemos decir que, por una parte, la normativa reglamentaria nos parece indispensable —como ya hemos repetido—, pero por otra parte, también estimamos que no era necesario arbitrar un mecanismo jurídico tan complejo y sofisticado desde el punto de vista técnico, para alcanzar unos objetivos tan reducidos (12).

Creo que el propio título de la Orden ministerial de 14 de enero es suficientemente expresivo de la necesidad de completar el texto legal. Si se observa, puede apreciarse que mientras se dice «Orden por la que se

(10) Aunque el desarrollo reglamentario de la Ley era necesario, nos parece excesiva la afirmación de Eseverri Martínez cuando dice, refiriéndose a los números 2 y 3 del artículo 13 de la Ley, que «nunca un precepto legal necesitó de tan urgente y depurado desarrollo posterior». (Vid. *Análisis del Impuesto...*, op. cit., pág. 567.)

(11) Sin embargo, Caro Cebrián parece opinar que la Orden de 14 de enero es tan completa que no será necesario acudir a la normativa anterior, si bien debemos hacer constar que su opinión resulta un poco contradictoria, ya que mientras afirma, ocupándose de la remisión que el artículo séptimo, núm. 4, de la Orden hace a la normativa anterior, que «el ropaje que la Orden proporciona es tan completo que no vemos ahora cuándo va a necesitar tal remisión», debe reconocer que «como no sea en términos de modelaje, términos y plazos, intervención y contabilidad..., etc.». (Vid. *Rendimiento del trabajo...*, op. cit., pág. 65.)

(12) En igual sentido, G. DÍAZ ÁLVAREZ: *Reflexiones sobre...*, op. cit., páginas 613 y sigs.

REGULA la elevación del mínimo exento», dando a entender la amplitud y detalle de la norma reglamentaria, cuando se alude al Impuesto Extraordinario, se añade «y se DESARROLLA el Impuesto». Creemos que las distintas expresiones empleadas, nos permiten intuir cuál es la significación de las disposiciones de la Orden para la Ley de Medidas Urgentes.

Pero junto a la complejidad y escasa eficacia de estas normas, es necesario recalcar la falta de sistemática de que adolece la Ley de Medidas Urgentes. Si como hemos podido comprobar por una lectura del precepto transcrito, se trata de una disposición que afecta sólo al Impuesto Ordinario sobre los Rendimientos del Trabajo Personal, no existe razón técnica alguna que justifique su inclusión en el Capítulo II de la Ley, titulado y dedicado al «Impuesto Extraordinario sobre determinadas Rentas del Trabajo Personal». Antes al contrario, la más elemental norma de sistemática técnica-jurídica aconseja que estas disposiciones sean incluidas en un título, capítulo independiente que agrupe a preceptos homogéneos o, al menos y en cualquier caso, que no figuren en un capítulo dedicado a un Impuesto distinto al que afectan y con el que, en principio, nada tienen que ver (13).

Sin embargo, la explicación —que no justificación— de esta defectuosa técnica legislativa debe buscarse en el propio origen del precepto que comentamos. Como decíamos al inicio, esta normativa fue fruto de una enmienda presentada al proyecto de ley, lo que determinó que una vez aceptada la misma con sus modificaciones correspondientes, hubiera de buscársele un encaje en el texto de la Ley. Antes de proceder a añadir un título o un capítulo, o un simple apartado especial que contuviera esta modificación, se creyó más fácil incluirla dentro del ámbito de las normas dedicadas al Impuesto Extraordinario sobre determinadas Rentas del Trabajo Personal con el que no tiene relación. El procedimiento fue simple pero incorrecto (14).

(13) También algunos autores han denunciado este defecto. Así, por ejemplo, A. CARO CEBRIÁN: *Rendimiento del trabajo...*, op. cit., pág. 64.

(14) Creo que el hecho de significar un añadido a la Ley es lo que explica el encaje de estas disposiciones en el artículo 13 de la Ley de Medidas Urgentes. En este sentido, Eserverri Martínez, a pesar de que advierte que esta materia «sin ser propia estrictamente hablando de este Impuesto Extraordinario, en él queda recogida» (vid. *Análisis del Impuesto...*, op. cit., página 564), concluye afirmando en su trabajo que «si el legislador en la Ley de Medidas Urgentes quiere contemplar con especial atención el régimen de los niveles de renta más altos del país, necesariamente ha de revisar a su vez el régimen tributario de los perceptores de rentas más bajas; de lo contrario, su tarea redistributiva se vería mermada en alguna medida. De ahí la lógica explicación de que en el conjunto de las disposiciones contenidas en una ley de las características de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre,

En este sentido, la Orden ministerial de 14 de enero de 1978 es más correcta que la Ley; ya que recoge claramente la mentada diferenciación, tanto en su propia denominación como en su exposición de motivos y, fundamentalmente, en su articulado en el que se distinguen perfectamente las normas relativas al Impuesto Ordinario y al Extraordinario sobre los Rendimientos del Trabajo Personal (15).

Entrando ya en el significado concreto de estas disposiciones, se advierte que suponen un aumento en las reducciones establecidas por el artículo 19 del Texto Refundido del Impuesto Ordinario.

Los elementos que componen el presupuesto de la norma son los siguientes: que se trate de contribuyentes por el Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal, casados, con o sin hijos, con retribuciones anuales inferiores a 315.000 pesetas y que todas estas circunstancias se produzcan en el ejercicio de 1978.

Una vez verificado este presupuesto, la consecuencia jurídica es la elevación del «mínimo exento» del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal para el ejercicio de 1978, a 170.000 más 20.000 por cada hijo con derecho a desgravación en el I.G.R.P.F.

1. *La naturaleza de las reducciones en la base imponible*

Nuestro propósito en este apartado es el de analizar el mencionado régimen jurídico, tanto en su aspecto legal como reglamentario, intentando, en la medida de nuestras posibilidades, aclarar dudas y solucionar los numerosos problemas interpretativos planteados. Sin embargo, antes de entrar en la exégesis de los distintos elementos de estas normas, debemos precisar cuál sea la calificación jurídica de ese «mínimo o límite exento» que las nuevas normas modifican, elevándolo. Intentaremos, por tanto,

sobre medidas urgentes de reforma fiscal y en el contexto del Impuesto Extraordinario sobre determinadas rentas del trabajo personal que crea, *necesariamente* articule un conjunto de medidas que inciden directamente en el Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal» (pág. 574). Igualmente en la página 572 y al referirse al artículo tercero de la Orden dice que «la Orden que desarrolla las normas concernientes al Impuesto Extraordinario sobre determinadas Rentas del Trabajo Personal, viene a modificar el sentido del artículo 27, 3, permitiendo la acumulación de retribuciones». Hubiera sido más correcto advertir que esta modificación se produce en virtud de normas que nada tienen que ver con el Impuesto Extraordinario, sino con el Impuesto Ordinario, tal y como se recoge en el título I de la Orden.

(15) Esta característica de la Orden ministerial es señalada también por ESEVERRI MARTÍNEZ: *Análisis del Impuesto...*, op. cit., pág. 564, en nota 20.

pronunciarnos acerca de la naturaleza jurídica del repetido «mínimo exento».

Tanto la Ley de Medidas Urgentes como la propia Orden que la desarrolla repiten que se trata de elevar el mínimo exento del I.R.T.P.; sin embargo, la doctrina, al referirse al mismo ha utilizado una terminología dispar; unos hablan de «mínimo exento» (16), otros de «reducción» (17) y de «límite exento» (18). Nos parece que la cuestión merece ser estudiada con algún detenimiento porque tiene cierta relevancia práctica, como en seguida veremos.

Para comprender bien cuál es el sentido de estas disposiciones, es preciso analizarlas en el contexto de la normativa en la que se van a integrar y que no es otra que la referente al I.R.T.P. Pues bien, en el ámbito de este Impuesto existen dos preceptos que arbitran sendas exenciones cuyo fundamento y naturaleza jurídica es distinta.

De una parte, el artículo 9 del Texto Refundido establece una exención por razón de la cuantía de las remuneraciones, para aquellas personas cuyas bases imponibles no excedan de la cifra de 60.000 pesetas anuales (19). De otra parte, el artículo 19 ha dispuesto una reducción en la base imponible de 100.000 pesetas anuales (20). De ambas exenciones, la primera de las citadas —la del artículo 9— es la que debe ser considerada como mínimo exento del Impuesto y no, como se hace con alguna frecuencia, aplicar este calificativo a las reducciones del artículo 19. En este entendimiento, debemos recordar cuál ha sido la evolución de estos límites (21), lo que nos ayudará a entender su actual configura-

(16) R. DRAKE DRAKE: *La regularización fiscal...*, op. cit., pág. 681; J. GATOO ECHARRI: *Impuesto sobre los Rendimientos...*, op. cit., pág. 156.

(17) ESEVERRI MARTÍNEZ: *Análisis del Impuesto...*, op. cit., pág. 565; DÍAZ ALVAREZ: *Reflexiones sobre...*, op. cit., pág. 613.

(18) J. GATOO ECHARRI: *Impuesto sobre los Rendimientos...*, op. cit., página 156; CARO CEBRIÁN: *Rendimiento del trabajo...*, op. cit., pág. 65.

(19) Cfr. artículo 9 del Texto Refundido del Impuesto.

(20) Esta reducción fue establecida por la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 11 de junio de 1964 y ha sido objeto de diversas modificaciones que han elevado su cuantía originaria de 40.000 pesetas: el Decreto 3057, de 1 de diciembre, a 60.000 pesetas a partir del 1 de enero de 1967; el artículo 4, núm. 3, de la Ley 18/1967, de 8 de abril, a 75.000 pesetas a partir del 1 de enero de 1968; a 80.000 pesetas, a partir del 1 de enero de 1969; a 90.000 pesetas, a partir de 1 de enero de 1971, y a 100.000 pesetas, a partir del 1 de enero de 1971. La Orden ministerial de 8 de enero de 1975 vino a elevar a 140.000 pesetas la reducción para aquellos contribuyentes cuya base imponible no excediera de 300.000 pesetas anuales.

(21) CORTÉS MARTÍNEZ: «El Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal», en *Curso de Sistema Fiscal*, Ed. Escuela de Inspección Financiera, Madrid, 1977, cap. VIII, pág. 223.

ción y nos permitirá explicar las causas de tanto confusionismo legal y doctrinal.

Originariamente, la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 11 de junio de 1964 vino a establecer dos tipos de medidas, siguiendo la evolución del sistema tributario; un mínimo exento para aquellas personas cuyas bases imponibles anuales no superasen las 60.000 pesetas, y una reducción general en la base del Impuesto de 40.000 pesetas. Ambas disposiciones, con las modificaciones correspondientes, han sido recogidas por los artículos 9 y 19, respectivamente, del Texto Refundido del Impuesto.

En su concepción, por tanto, eran perfectamente diferenciables; ya que quien percibiera sólo 60.000 pesetas como toda renta de trabajo personal, quedaba exento del Impuesto, mientras que aquellos que superaban esta cantidad, resultaban gravados por el mismo, pudiendo disfrutar de una reducción en su base imponible de 40.000 pesetas (22).

Pero con el andar del tiempo, se fueron actualizando de una forma descompensada ambos límites y así, mientras que el llamado mínimo exento sigue siendo actualmente de 60.000 pesetas (23), la reducción en la base imponible es de 100.000 pesetas, excepto para aquellos contribuyentes cuya base imponible anual no exceda de 300.000 pesetas, en cuyo caso se elevará hasta 140.000. Así, «al irse elevando sucesivamente la cuantía de esta reducción, de forma que superó a la prevista como mínimo exento, éste se ha visto absorbido en la referida reducción, que en la actualidad opera como tal mínimo exento. En consecuencia, el límite que determina la aplicación de la exención objetiva que comentamos se coincide con la repetida reducción que alcanza la cifra de 100.000 pesetas con carácter general y la de 140.000 pesetas para aquellos contribuyentes cuya base imponible anual no exceda de 300.000 pesetas» (24).

En este contexto, creemos que puede explicarse la confusión de la ley y la doctrina: es la reducción en la base imponible la que viene a operar

(22) Así CORTÉS MARTÍNEZ escribe con razón que en tal contexto «la cuantía del mínimo exento era originariamente superior a la cifra de reducción de la base imponible prevista en el artículo 19 de la Ley, por lo que existía una cifra de mínimo exento y otra de reducción, debidamente diferenciadas» (vid. *El Impuesto...*, *op. cit.*, pág. 223).

(23) Compartimos totalmente la opinión de TEJERIZO LÓPEZ acerca de que «el mínimo exento del Impuesto que se regula en el artículo 9 del Texto Refundido es de 60.000 pesetas y continúa vigente porque ninguna disposición posterior lo ha alterado, a pesar de la opinión, incluso de los Servicios Técnicos del Ministerio de Hacienda, aunque ciertamente el juego de las deducciones del artículo 19 ha provocado que el mínimo exento sea una cifra sin aplicación, salvo casos marginales» (*Comentarios a la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal*, I. E. F., pág. 632, nota 26).

(24) CORTÉS MARTÍNEZ: *op. loc. cit.*

en la práctica como un mínimo exento; sin embargo, tampoco en este punto la explicación puede servir de justificación, puesto que el mínimo exento —artículo 9 del Texto Refundido— y las reducciones en la base —artículo 19— operan de forma distinta.

En el primer supuesto, aquellos contribuyentes cuya base imponible total anual por el Impuesto no supere las 60.000 pesetas, estarán exentos del mismo, pero —y esto es muy importante— se trata de una exención total que opera excluyendo la obligación tributaria en toda su dimensión; es decir, que su efecto es el de eximir totalmente al sujeto del pago del I.R.T.P.

En el segundo supuesto, estamos en la hipótesis de contribuyentes cuyas bases imponibles son superiores a 60.000 pesetas y que, por lo tanto, no tienen derecho a la exención total (mínimo exento) del artículo 9; para ellos el legislador ha arbitrado una reducción en la base imponible que es de 100.000 para la generalidad de los contribuyentes (25), de manera que habrán de pagar sólo por el exceso, si lo hay (26).

Se trata, por tanto, de dos mecanismos distintos. El primero, el mínimo exento del artículo 9, exime totalmente de la obligación tributaria; el segundo, no es más que el mecanismo tradicional de actuar las exenciones parciales; es decir, una reproducción en la base imponible para determinar la liquidable, según prescribe el artículo 53 de la Ley General Tributaria (27).

Por todo ello, debemos concluir que siguen existiendo un mínimo exento y unas reducciones en la base imponible, pero que su desfase actual ha llevado a hacer casi inoperante el primero, mientras que el segundo viene de aplicación generalizada, ya que no exige ningún requisito específico más que el hecho, lógicamente necesario, de ser contri-

(25) Excepto aquellos cuya base sea inferior a las 300.000 pesetas y los titulares de familias numerosas.

(26) Creo que es imprecisa la afirmación de ESEVERRI MARTÍNEZ cuando escribe que «para los contribuyentes cuyas bases imponibles no excedieran de 60.000 pesetas, entraban en el ámbito del mínimo exento, en tanto que quienes superaban esa cantidad tributarían en función del exceso una vez deducidas las correspondientes 40.000 pesetas que delimitaban la base liquidable» (*Análisis del Impuesto...*, *op. cit.*, pág. 565). Creo que el autor quiere expresar que el mínimo exento no opera para los contribuyentes con bases superiores a 60.000 pesetas; éstos sólo tienen derecho a la reducción en la base.

(27) Estimo que debe haber sido un *lapsus calami* el sufrido por ESEVERRI MARTÍNEZ cuando dice que «se trata, por tanto, de una reducción, que, según el artículo 19 de la Ley General Tributaria, opera sobre la base imponible determinando la liquidable» (*Análisis del Impuesto...*, *op. cit.*, pág. 567). Debe referirse al artículo 53 y no al 19, que trata, como es sabido, de la nulidad de las actuaciones administrativas.

buyente por el Impuesto con base superior a 60.000 pesetas anuales, lo que debe ser normal y general.

Nos queda, sin embargo, precisar cuál ha sido la finalidad del artículo 13 de la Ley de Medidas Urgentes puesto que en ella se prescribe la elevación del mínimo exento del Impuesto.

En principio, deberíamos concluir que, por aplicación del artículo 23 de la Ley General Tributaria (28), lo que el legislador ha querido modificar ha sido la disposición del artículo 9 del Texto Refundido del Impuesto, ya que es ésta la que establece el mínimo exento. Sin embargo, debe afirmarse que lo que se trata de elevar es el límite de las reducciones en la base, previsto en el artículo 19 del Texto Refundido; así lo ha reconocido la generalidad de la doctrina (29), y se deduce de la propia estructura y configuración de la Ley y la Orden que la desarrolla (30).

Según cuanto hemos dicho ya y por aplicación de las disposiciones legales y reglamentarias citadas, debemos interpretar que en el actual I.R.T.P. existen las siguientes exenciones:

1) Una exención general, calificada de mínimo exento, que según el artículo 9 del Texto Refundido exime totalmente de tributación a aquellos contribuyentes cuyas bases imponibles no excedan de 60.000 pesetas.

2) Las siguientes reducciones en la base imponible para hallar la liquidable:

A) Contribuyentes solteros o viudos:

a) Con ingresos inferiores a 300.000 pesetas, tendrán derecho a una reducción de 140.000 pesetas en la base imponible, según el artículo 19 del Texto Refundido.

(28) Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los criterios admitidos en Derecho. En tanto no se definan por el ordenamiento tributario, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.

(29) ESEVERRI MARTÍNEZ: *Análisis del Impuesto...*, op. cit., pág. 566; DÍAZ ALVAREZ: *Reflexiones en torno...*, op. cit., pág. 611; GATOO ECHARRI: *El Impuesto sobre los Rendimientos...*, op. cit., pág. 156; DRAKE DRAKE: *Impuesto Extraordinario...*, op. cit., pág. 150; DRAKE DRAKE: *La regularización fiscal...*, op. cit., pág. 681; CARO CEBRIÁN: *Rendimiento del trabajo...*, op. cit., pág. 65.

(30) Como puede advertirse por los elementos que se computan para la elevación de las reducciones —situaciones subjetivas del contribuyente—, lo que se modifica no es el artículo 9, sino el 19. No obstante, en el libro *Medidas urgentes de reforma fiscal*, editado por Civitas en su colección Biblioteca de Legislación, en la página 26, se anota el núm. 2 del artículo 13 y se dice, a mi juicio equivocadamente, que «modifica el núm. 1 del artículo 9 del Texto Refundido del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal».

b) Con ingresos superiores a 300.000 pesetas, tendrán derecho a una reducción de 100.000 pesetas en la base imponible, según el citado artículo 19.

B) Contribuyentes casados:

a) Con ingresos inferiores a 315.000 pesetas anuales, tendrán derecho a una reducción de 170.000 pesetas más 20.000 por cada hijo con derecho a desgravación en el I.G.R.P.F., según ha establecido el artículo 13, n.º 2 y 3 de la Ley de Medidas Urgentes.

b) Con ingresos superiores a 315.000 pesetas tendrán derecho a la reducción general de 100.000 pesetas previstas en el artículo 19.

Debemos advertir, sin embargo, que esta esquematización está simplificada ya que atiende únicamente a las disposiciones de la Ley; como se dirá más adelante, la reglamentación que hace la Orden ministerial de 14 de enero, obliga a contemplar otros supuestos específicos que, o bien se apartan de estas reducciones generales o bien presentan alguna particularidad.

El establecimiento de los nuevos límites y, sobre todo, los elementos determinantes de su nueva cuantificación, nos obligan a analizar la naturaleza jurídico-tributaria de cada uno de ellos ya que pueden condicionar los mecanismos técnicos adoptados por el legislador para hacerlos efectivos.

Respecto del mínimo exento, creemos que no puede dudarse que se trata de una exención objetiva total por razón de la cuantía. En efecto, en el supuesto del artículo 9 del Texto Refundido, se identifican todos los requisitos que la doctrina ha reputado como constitutivos de las exenciones tributarias (31); a saber: su carácter excepcional, ya que no todas las rentas pueden disfrutar de esa exención; la existencia de dos normas, una de sujeción que sería el artículo 3 del Texto Refundido, y otra de exención que es precisamente la contenida en el meritado artículo 9; la circunstancia de haberse realizado el hecho imponible, lo que en el caso que nos ocupa no puede negarse ya que existe obtención de rendimientos derivados del trabajo personal; y, por último, el no nacimiento de la obligación tributaria, que es el efecto que se produce como consecuencia de la norma de exención.

(31) SAINZ DE BUJANDA: «Teoría jurídica de la exención tributaria», en *Hacienda y Derecho*, vol. III, pág. 431; CORTÉS DOMÍNGUEZ-MARTÍN DELGADO: *Ordenamiento tributario español*, Civitas, Madrid, 1977, pág. 308.

La naturaleza de exención tributaria para los mínimos exentos ha sido reconocida por la doctrina (32).

Sin embargo, es preciso puntualizar que dentro de las distintas clases de exenciones, el mínimo exento que ahora nos ocupa es una exención objetiva total:

- objetiva, por cuanto que afecta al presupuesto de hecho y tiene su fundamento en circunstancias distintas de las condiciones subjetivas de sus titulares; en nuestro caso se trata de una exención que afecta a las rentas ya que se establece en razón de la cuantía de las mismas, sin importar las condiciones personales del sujeto.
- total, por cuanto que su efecto es el de impedir el nacimiento de la obligación tributaria para los hechos exentos de manera que, para éstos, excluye totalmente la carga tributaria.

En relación con las reducciones del artículo 19 del Texto Refundido, nos parece que es preciso distinguir entre las que son concebidas con carácter general y que sólo atienden al volumen de las rentas del trabajo, percibidas por el sujeto (la general de 100.000 pesetas y de 140.000 para aquellos contribuyentes cuyas rentas sean inferiores a 300.000 pesetas anuales) y aquéllas otras reducciones que atienden más a las condiciones subjetivas de los contribuyentes: estado civil, número de hijos..., etc.

Las primeras son exenciones objetivas parciales:

- objetivas, porque se refieren al presupuesto de hecho de la norma de sujeción y son establecidas en función del nivel de rentas, prescindiendo absolutamente de las condiciones del sujeto perceptor de las mismas;
- parciales, porque no impiden el nacimiento de la obligación tributaria sino que despliegan su efecto, reduciendo la cuantía de la deuda tributaria derivada del hecho imponible (33).

En cuanto a las segundas, tanto las nuevas reducciones establecidas por la Ley de Medidas Urgentes y su Orden complementaria como aquéllas vigentes en la normativa anterior, son exenciones subjetivas parciales porque han sido las condiciones del sujeto, en cuanto perceptor de rentas del trabajo, las que son tenidas en cuenta por el legislador para el establecimiento de la correspondiente reducción e igualmente determinar su aplicación.

(32) Cfr. por todos CORTÉS DOMÍNGUEZ-MARTÍN DELGADO: *Ordenamiento tributario...*, *op. cit.*, pág. 313.

(33) Respecto a las clases de exenciones puede consultarse SAINZ DE BUJANDA: *Teoría jurídica...*, *op. cit.*, págs. 451 y sigs.

Esta distinta naturaleza de las exenciones estudiadas, se refleja —como apuntábamos antes— en el distinto mecanismo técnico de articularse en la estructura obligacional del Impuesto en el que se aplican. En efecto, el mínimo exento (exención objetiva total) opera su eficacia excluyente de la obligación tributaria «en el concepto mismo de base imponible»; ello es así porque está concebido para ser aplicado a todas las rentas por debajo de cierta magnitud, por lo que, al referirse al presupuesto de tributo, en el instante en que la cuantificación objetiva de la renta se ha determinado, opera la exención, impidiendo el nacimiento de la obligación tributaria; como la exención hace referencia al presupuesto objetivo del Impuesto y, más específicamente, a su dimensión cuantitativa, es en el momento de determinar la base imponible cuando actúa el mandato de la norma de exención; no se olvide que en el I.R.T.P. la base imponible es el resultado de medir el aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible, que no es otro que la cantidad de renta percibida, según las normas del Impuesto.

Por el contrario, las restantes exenciones, tanto objetivas como subjetivas, al ser parciales, actúan «sobre la base imponible» como medio de hallar la liquidable.

Nos encontramos, por tanto, en dos momentos distintos: en el primer supuesto, veíamos que se actuaba «en» la base imponible; ahora se trata de operar «sobre» la base imponible. Se ha utilizado, por tanto, el mecanismo típico para actuar las exenciones parciales: la reducción en la base imponible como una de las operaciones para llegar a la base liquidable, siguiendo lo dispuesto en el artículo 53 de la Ley General Tributaria, ya citado (34).

(34) Después de cuanto se dice en el texto, creo que no puede mantenerse la opinión ESEVERRI MARTÍNEZ, expresada en los siguientes términos literales: «el supuesto del artículo 9 es una exención, quiere el legislador dejarlo fuera del radio de acción del hecho imponible; lo dispuesto en el artículo 9 es un caso de reducción en la base, siguiendo las directrices del artículo 29 de la Ley General Tributaria» (*Análisis del Impuesto...*, *ap. cit.*, página 565). Me parece que de esta manera se atenta contra el concepto de exención tributaria, de no sujeción, de reducción en la base, se desnaturaliza el artículo 19 del Texto Refundido del Impuesto y se confunde el artículo 29 de la Ley General Tributaria con el 53. En efecto, el supuesto del artículo 9 es una exención, pero también lo son los del artículo 19; contraponer los conceptos de exención y reducción en la base es equivocado, porque la reducción no es más que un procedimiento técnico de articular las exenciones parciales. Igualmente, las reducciones en la base no se realizan «siguiendo las directrices del artículo 29 de la Ley General Tributaria», como afirma el autor, sino las del 53, lo que es totalmente distinto; el artículo 29 se refiere a la determinación del hecho imponible mediante la mención que se realiza en preceptos de reconocido carácter didáctico y declarativo que no innovan el ordenamiento jurídico, al contrario de lo que sucede con las reducciones en la base, que, al hacer efectivas exenciones tributarias, impli-

La propia lógica de los preceptos confirma cuanto decimos: el mínimo exento opera «en la base imponible» porque ésta ha de ser, en todo caso, inferior al límite cuantitativo exigido para que se aplique; por el contrario, en las exenciones parciales la reducción es algo «externo» a la base imponible que generalmente es mayor que la cuantía de la reducción (35), quedando entonces un exceso que será la base liquidable.

El encaje sistemático de estas exenciones avalan nuestra opinión: El mínimo exento se recoge en el artículo 9 del Texto Refundido, incluido en el Capítulo III, dedicado a las exenciones y bonificaciones de carácter general para el Impuesto, mientras que las reducciones se hallan recogidas en el artículo 19, primero de los del Capítulo VI, titulado «Base liquidable».

Nos corresponde ahora tratar el fundamento de justicia de estas exenciones, cuestión que no es baladí ya que nos coloca en disposición de hacer algunas consideraciones respecto a la función que cumplen estas exenciones en la lógica jurídica de un impuesto como el I.R.T.P., de naturaleza real y de producto.

Se ha afirmado que el mínimo exento del Impuesto vendría a ser la exención que comprendería la riqueza mínima indispensable para vivir, al entenderse que quien percibe rendimientos del trabajo por debajo de una determinada cantidad, debe destinarlos al consumo preciso para su subsistencia (36).

can la existencia de auténticos preceptos jurídicos cuyo mandato innova el ordenamiento al establecer precisamente la exención para ciertos supuestos o sujetos. En definitiva, exención y no sujeción son dos conceptos perfectamente diferenciados.

(35) Es evidente que la base imponible debe ser siempre superior a 60.000 pesetas, ya que en otro caso se aplicaría el mínimo exento. Sólo en los supuestos de reducción general o especial (solteros y viudos con rentas inferiores a 300.000 pesetas, y casados, con o sin hijos, con rentas inferiores a 315.000) puede darse el caso de que ésta absorba completamente la cuantía de la base imponible: cuando ésta esté comprendida entre 60.000, 100.000, 140.000 ó 170.000, incrementadas en 20.000 pesetas por cada hijo con derecho a la reducción.

(36) Cfr. ESEVERRI MARTÍNEZ: «El artículo 9 del I. R. T. P. establece una exención por razón de la cuantía que se ha convenido en denominar mínimo exento, entendiendo que vendría a ser el mínimo indispensable para vivir. Por encima de él ya comienzan a distinguirse niveles de capacidad contributiva; por debajo, quien percibe rendimientos derivados del trabajo personal se supone que dispone tan sólo de los elementos precisos para la subsistencia y, en consecuencia, el legislador declara su exención con carácter de límite o mínima. Frente a la categoría del mínimo exento que sanciona el artículo 9 del Impuesto sobre los Rendimientos del trabajo Personal, el artículo 19 del mismo cuerpo delimita las reducciones que, aplicadas sobre la base imponible nos dará la liquidable del impuesto a cuenta». (*Análisis del Impuesto...*, op. cit., pág. 564).

Sin embargo, creo que tales afirmaciones deben ser matizadas. El llamado principio de exención del mínimo de existencia, contenido en el difundido axioma «*primum vivere, deinde tributum solvere*», es uno de los criterios elementales para actuar el principio constitucional de la capacidad económica, principio de justicia de nuestro sistema tributario (37). Este criterio implica el no sometimiento a gravamen de aquellos medios económicos necesarios para la satisfacción de las necesidades más elementales (38) y se manifiesta en la exención de las rentas consideradas mínimas, en la no sujeción o exención del consumo de los bienes necesarios... etc.. y en todo un conjunto de medidas tributarias que tienden a garantizar esta exención del mínimo de existencia.

Pues bien, a mi juicio, el mínimo exento en el Impuesto que nos ocupa, no puede ser considerado como el mínimo indispensable para vivir, sino que, en cualquier caso, sólo podría considerarse como un reflejo de ese principio. En nuestra imposición sobre la renta, tal y como fue concebida por la Lcy de Reforma de 11 de junio de 1964, con eficacia hasta el 1 de enero de 1979, la aplicación del principio a que nos venimos refiriendo sólo es técnicamente posible en el impuesto que grava las rentas del sujeto de una manera personal —o, al menos, pretendidamente personal— es decir, en el I.G.R.P.F.; en los Impuesto de producto o Impuesto a cuenta sólo podrán encontrarse reflejos de este principio. Y esto es lo que sucede en el I.R.T.P.: el legislador ha tenido en cuenta la exención del mínimo de existencia y, en una abstracción del principio de la normalidad de los casos —principio de elaboración legislativa— ha considerado que «normalmente», «generalmente» quien recibe rentas de trabajo que no alcanzan una magnitud determinada, no posee riquezas como para manifestar capacidad económica susceptible de imposición. El mínimo exento de este Impuesto no materializa el mínimo de existencia, ya que nada impide que un sujeto reciba rentas de trabajo en una cantidad mínima y, sin embargo, obtenga rentas de otra naturaleza y posea un importante patrimonio.

Estas consideraciones debilitan, a nuestro juicio, la mayoría de los argumentos que se han esgrimido en favor de la elevación del mínimo exento (39), como medio de realizar la exención del mínimo de existencia.

Pero existe otra razón que fundamenta en términos de justicia la existencia de un mínimo exento en el Impuesto que grava las rentas del tra-

(37) Cfr. artículo 31 de la Constitución Española.

(38) Por todos: CORTÉS DOMÍNGUEZ - MARTÍN DELGADO: *Ordenamiento tributario...*, op. cit., pág. 75.

(39) Nos remitimos a los debates parlamentarios en torno a esta cuestión que son suficientemente ilustrativos.

bajo: me refiero a la clásica distinción entre rentas fundadas y no fundadas, mereciendo éstas últimas una mayor protección y un tratamiento fiscal más beneficioso.

En efecto, la existencia de una exención objetiva de carácter general en el Impuesto, obedece también a la consideración de que las rentas del trabajo deben ser las rentas fundamentales para los ciudadanos y son dignas de un tratamiento más favorable en comparación con otras rentas, fundadas, que proceden de fuentes estables y permanentes.

Sin embargo, todos estos argumentos que justifican la existencia de un mínimo exento en el Impuesto que grava las rentas del trabajo, son perfectamente aplicables también a las reducciones del artículo 19 del Texto Refundido. Con diverso mecanismo técnico, porque atienden a niveles de rentas más elevados, el legislador ha establecido unas exenciones parciales mediante reducciones en la base imponible; pero, para nosotros, estas reducciones tienen idéntico fundamento y justificación que el mínimo exento (40): son reflejo del principio de exención del mínimo de existencia y de protección a las rentas del trabajo.

Configuradas así las exenciones de los artículos 9 y 19 del Texto Refundido, la doctrina se ha ocupado de denunciar la incorrección técnica que supone su inclusión en un impuesto real y de producto (41). Aunque las expresiones no sean, a veces, muy precisas, debemos puntualizar que estas reducciones e incluso el mínimo exento, lo que tratan es de dar efectividad en el Impuesto a circunstancias personales de los sujetos, pero no para cualificar o determinar su hecho imponible, sino para modificar la cuantía de la obligación tributaria (42); por ello no se trata de una instancia personalizadora del Impuesto, sino subjetivizadora del mismo.

Es admitido que el I.R.T.P. es un típico impuesto real y subjetivo (43); real porque su presupuesto de hecho se define con abstracción de la per-

(40) Opinión contraria mantiene ESEVERRI MARTÍNEZ, pues, al referirse a las exenciones de los artículos 9 y 19 escribe: «Se trata, por tanto, de dos magnitudes distintas y con diferente significado: en un caso se pretende que lo mínimo indispensable para la supervivencia no se vea afectado por el Impuesto; la segunda magnitud persigue, en cambio, practicar una serie de reducciones sobre la base imponible que, minorándolo, sirvan para determinar la liquidable» (*Análisis del Impuesto...* op. cit., págs. 564-565). Sin embargo, no encontramos cuál es la significación que el Autor da a esas reducciones.

(41) Vid. CÉSAR ALBIÑANA: *El sistema fiscal en España*, Guadiana de Publicaciones. Madrid, 1974, pág. 427.

(42) Aunque algunas exenciones tengan carácter objetivo, canalizan circunstancias personales de los contribuyentes.

(43) Cfr. CORTÉS DOMÍNGUEZ-MARTÍN DELGADO: *Ordenamiento Tributario...*, op. cit., pág. 181.

sona que lo realiza; subjetivo porque las condiciones subjetivas del contribuyente se tienen en cuenta a la hora de la cuantificación de la obligación tributaria.

En este orden de cosas cabe incluir al artículo 13 de la Ley de Medidas Urgentes, que ha acentuado el grado de subjetivización del Impuesto al introducir, no sólo un nuevo límite de reducción para contribuyentes casados sino que ha permitido la reducción también por hijo, fuera de los supuestos de familia numerosa. Sin embargo, esta nota de subjetivización ha introducido distorsiones en el seno del Impuesto, que fue concebido con criterios casi exclusivamente reales (44).

De cualquier forma, creemos que el mecanismo que se ha utilizado para hacer efectivas estas consideraciones de justicia ha sido el correcto, si prescindimos ahora de la cuantía de los nuevos límites. Se han concebido exenciones tributarias objetivas y subjetivas, y se ha dispuesto que la más objetiva y general actúe en la base imponible, mientras que las parciales, objetivas y subjetivas, lo hagan sobre la imponible para hallar la liquidable.

Pensamos que esto es lo adecuado ya que si la base imponible es la medición objetiva del hecho imponible (utilizando parámetros objetivos), la base liquidable introduce ya, junto a algunos elementos objetivos, criterios de medición preferentemente subjetivos. La discusión se centra, no obstante, en decidir la conveniencia de elevar el auténtico mínimo exento o, en su lugar —como se ha hecho—, las reducciones en la base imponible.

No vamos a entrar en polémica respecto de esta cuestión de *lege ferenda*, ya que, de un lado, aparece solucionada por la propia ley; de otro, la generalidad de la doctrina parece estar de acuerdo en el fundamento de justicia social que tiene la protección a las rentas bajas, derivadas del trabajo (45). No obstante, sí quiero hacer algunas reflexiones respecto a los argumentos de quienes propugnan la elevación del mínimo exento o de la reducción general, objetando que las restantes lo subjetiviza; no puede perderse de vista que deducir una cantidad fija en un impuesto,

(44) La doctrina se ha referido a este particular. Cfr. DÍAZ ALVAREZ: *Reflexiones en torno...*, op. cit., pág. 615; ESEVERRI MARTÍNEZ: *Análisis del Impuesto...*, op. cit., pág. 570 (este autor parece utilizar como sinónimo los términos «personalizar» y «subjetivar»), GATOO ECHARRI: *El Impuesto...*, op. cit., pág. 612.

(45) DÍAZ ALVAREZ: *Reflexiones en torno...*, op. cit., pág. 616; CARO CEBRIAN: *Rendimiento del trabajo...*, op. cit., pág. 65; ESEVERRI MARTÍNEZ: *Análisis del Impuesto...*, op. cit., págs. 570 y 574; GATOO ECHARRI: *Impuestos...*, op. cit., pág. 158.

igual para todos los contribuyentes, significa dotar al mismo de una componente de progresividad ya que la cantidad a deducir será proporcionalmente menor a medida que aumente el nivel de renta. Puede sorprender, por ello, que ciertos autores no duden en abogar por un aumento de la reducción general en el I.R.T.P. y luego critiquen la estructura progresiva de la escala de gravamen en el Impuesto Extraordinario sobre determinadas rentas del trabajo personal, por entender que esta progresividad no es propia de un impuesto de producto.

2. *Los elementos integrantes de su presupuesto de hecho*

Una vez que se ha analizado el carácter y naturaleza de las reducciones introducidas por el artículo 13 de la Ley, debemos examinar los elementos que las determinan.

Como recordaremos, el precepto mencionado, eleva la reducción del artículo 19 del Texto del Impuesto a 170.000 pesetas en los siguientes términos:

- a) Sólo para el ejercicio de 1978;
- b) Para contribuyentes casados;
- c) Para contribuyentes con «retribución anual» inferiores a 315.000 pesetas;
- d) Incrementos en la reducción de 20.000 pesetas por cada hijo con derecho a las desgravaciones en el I.G.R.P.F.

A) Comenzamos por la limitación temporal. Tanto la Ley de Medidas Urgentes como la Orden de 14 de enero de 1978, en sus artículos 13, n.º 1, y primero, respectivamente (46), comienzan limitando la vigencia temporal de sus disposiciones al «ejercicio de 1978».

Esta puntualización normativa que a nosotros nos parece perfectamente lógica y obligada, ha merecido la censura de algún autor por estimar que hubiera sido más congruente no haber limitado la ampliación de las re-

(46) La terminología adoptada en torno a las disposiciones de la Orden ministerial es heterogénea; su propio texto resulta equivocado ya que el artículo sexto alude a los «apartados» 2.º, 3.º y 5.º para referirse a los que nosotros llamamos «artículos» y otros llaman «número». Creo que es mejor llamar «artículo» a los preceptos concretos, no sólo porque es lo usual sino porque, por una parte no es adecuado llamarlos «números» ya que no son numerales sino ordinales y, de otra, los números son divisiones de los artículos. Advertimos al lector para no llamarlo a confusiones.

ducciones a un solo ejercicio ya que «los trastornos administrativos que la medida ha de suponer para los sujetos pasivos sustitutos, aunque compensados con el menor tributo que en muchos casos han de soportar, merecerían una mayor duración de ésta u otra medida que afecte a un gran número de hechos imponible» (47).

Sin embargo, pienso que la disposición de estas normas era obligada y el «añadido» a la enmienda, en ningún caso modifica el contenido de la misma; es decir, que la limitación expresa al año 1978 era innecesaria por la sencilla razón de que el I.R.T.P. dejaba de tener vigencia el 31 de diciembre de 1978; por lo tanto, las nuevas reducciones que modificaban el artículo 19 de su Texto Refundido no podían tener una vigencia mayor que la de éste y el último ejercicio de aplicación del Impuesto era 1978. Cualquiera que hubiera sido la expresión del precepto, éste sólo hubiera podido tener vigencia en el mencionado ejercicio.

Tal vez, cuando se escribían las referidas opiniones no se conocía el texto definitivo del nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; no obstante, sí que era posible prever la desaparición de la imposición a cuenta, al menos apuntar esa posibilidad.

B) La primera condición subjetiva que la Ley establece es la de tratarse de contribuyentes casados (48). Esta situación personal que, como ya hemos dicho, subjetiviza el Impuesto, además de plantear algunos problemas de interpretación, significa una discriminación cualitativa entre los con-

(47) CARO CEBRIÁN añade: «piénsese si no en la renovación de los T. P. 8, 9, 19 y la alteración de los programas de mecanización de nóminas con una no despreciable complejidad: reducción influenciada no sólo por la base imponible (315.000 ptas. en vez de 300.000 ptas.), sino también por conceptos nuevos (número de hijos, estado del contribuyente) y alteraciones en casi todos los parámetros (reducciones diarias para trabajadores manuales, remuneraciones libres de impuestos según distintas tablas, posibilidad de elección entre reducción general y especial por familia numerosa y otros)». (*Rendimiento del trabajo...*, op. cit., págs. 64-65). Este autor manifiesta su extrañeza «ante lo que parece un añadido a los textos de la enmienda que se promovieron», pues no consta en el Diario de Sesiones de las Cortes que se debatiera y aprobara esa limitación temporal al año 1978: «No logramos descubrir por qué, si la enmienda apropiada no decía al comienzo del artículo 13.2. "Para el ejercicio de 1978...", aparece después en el *Boletín Oficial de las Cortes y del Estado*» (op. loc. cit.).

(48) El Dictamen del Congreso ratificado por el Senado hablaba de «trabajadores» casados, expresión que mereció las críticas fundadas de la doctrina (cfr. TEJERIZO LÓPEZ: *Comentario a la Ley...*, op. cit., págs. 633 y ss.) Sin embargo, en la redacción definitiva de la ley se suprime el término «trabajador» y se sustituye por el de persona que, como acertadamente pone de manifiesto ESEVERRI MARTÍNEZ, representa también ciertas dosis de imprecisión, siendo lo correcto hablar de contribuyente (*Análisis del Impuesto...*, op. cit., pág. 568).

tribuyentes que ha sido bastante criticada, y ello porque impide que puedan beneficiarse de esta elevación de las reducciones los contribuyentes viudos con hijos a su cargo, que, obviamente, merecen, al menos, igual trato fiscal que los casados con hijos. Creemos que esta discriminación no tiene fundamento alguno (49).

La condición de casado deberá ser referida a nuestro sistema jurídico matrimonial, de forma que cumplirá con este requisito quien, a tenor de las normas generales de nuestro ordenamiento, tenga tal estado. Pero la multiplicidad de situaciones jurídicas y de hecho que pueden producirse en nuestros días en las relaciones matrimoniales hace que la referencia a este requisito subjetivo produzca situaciones irregulares y de cierta injusticia, como tendremos ocasión de comprobar cuando nos ocupemos de la forma de llevar a cabo la reducción. Si recordamos cuanto decíamos antes, no es difícil pensar en el agravio comparativo que se producirá entre dos contribuyentes, uno de los cuales estuviera separado legalmente —por lo tanto, casado—, y el otro, viudo y con dos hijos a su cargo; sólo el primero tendría derecho a la reducción en la base imponible (50).

C) Otro de los elementos de la reducción que incluye el número 2 del artículo 13 de la Ley es el requisito objetivo de que «las retribuciones anuales percibidas por el contribuyente sean inferiores a 315.000 pesetas». Sin embargo, la expresión utilizada es absolutamente incorrecta, ya que referir el límite al volumen de las retribuciones anuales supone desconocer la técnica del I. R. T. P. o, en otro caso, consagrar la injusticia en el comentado límite.

Como es sabido, el Impuesto se encuentra estructurado en cuatro títulos, cada uno de los cuales grava las rentas derivadas de una fuente específica del trabajo personal; en este ámbito, se considera que algunos contribuyentes perciben las rentas netas (funcionarios públicos, empleados particulares, artistas dependientes, etc.), mientras que otros las reciben brutas (profesionales y artistas independientes, etc.). De esta manera se hace preciso proceder en las rentas de los segundos a una depuración que permita deducir los gastos en que han debido incurrir para obtenerlas, aunque sea mediante un procedimiento forfetario. En el seno de esta técnica tributaria, referir el límite de la reducción a las «retribuciones anuales» significa una discriminación contra aquellos contribuyentes que reciben rentas brutas.

(49) En igual sentido: DRAKE DRAKE: *La regularización...*, op. cit., 681; ídem: *Impuesto Extraordinario...*, op. cit., pág. 149.

(50) Presuponemos que ambos reciben rentas inferiores a 315.000 ptas.

Pero además hay que pensar que se trata de un error del legislador, ya que el artículo 13, número 2, de la Ley —según ha quedado dicho— tiene como finalidad elevar las reducciones del artículo 19 del Texto Refundido del Impuesto, y éstas se calculan refiriéndolas a la base imponible (51). No es lo mismo hablar de retribución anual que de base imponible, ya que esta última, a tenor del artículo 17 del Texto Refundido, está constituida por la totalidad de los ingresos obtenidos por cada contribuyente o por la diferencia entre los ingresos computables y los gastos deducibles, según los casos.

Esta incorrección legislativa ha sido puesta de manifiesto por la doctrina (52).

Afortunadamente, la Orden ministerial de 14 de enero ha venido a rectificar a la Ley, aludiendo en su artículo primero a la base imponible en lugar de a las retribuciones anuales.

Aunque hasta ahora nos hemos referido a los contribuyentes por el Impuesto, sin realizar distinción alguna, es preciso tener en cuenta que la reducción de que tratamos no afecta a los comprendidos en el título IV del Texto Refundido —remuneraciones especiales—, ya que, no sólo su artículo 19, número 4, los excluía expresamente (53), sino que también la Orden ministerial en su artículo primero, al desarrollar el número 2 del artículo 13 de la Ley, alude sólo a los «contribuyentes comprendidos en los títulos I, II y III de la Ley del Impuesto».

Para el cómputo del importe de la base imponible hay que tener en cuenta el número 2 del artículo primero de la Orden, donde se dispone que «a efectos de determinar el citado límite de las 315.000 pesetas, se acumularán todas las retribuciones devengadas por el perceptor durante el período impositivo, cualquiera que sea la naturaleza de aquéllas, su origen o entidad que las satisfaga, siempre que se hallen comprendidas en los títulos enumerados en el párrafo anterior», que, como acabamos de indi-

(51) El artículo 19 no deja lugar a dudas: «la base imponible se reducirá en la cifra d...».

(52) DRAKE DRAKE cita el Decreto-Ley 6/1964, de 27 de noviembre, por el que se instrumentaron medidas fiscales frente a la coyuntura económica en cuyo artículo decimocuarto se estableció el límite de 300.000 ptas. que ahora se modifica. Añade el autor que... como puede observarse la cifra de 300.000 ptas., hoy elevada a 315.000 ptas. cuando se trata de personas casadas, fue establecida en función de la base imponible (*Impuesto Extraordinario...*, op. cit., pág. 150). También ESEVERRI MARTÍNEZ: *Análisis del Impuesto...*, op. cit., pág. 568.

(53) «No le serán de aplicación las reducciones a que se refiere este artículo a las remuneraciones especiales comprendidas en el Título IV de esta ley.»

car, son sólo los tres primeros. Aquí el legislador no hace más que confirmar su tendencia a someter a una fuerte presión fiscal a las llamadas remuneraciones especiales, tendencia ésta que se verá acentuada en el Impuesto Extraordinario, como se comprobará más adelante.

La acumulación de rentas no es una innovación de la Ley de Medidas Urgentes, sino que viene impuesta por la lógica y la dinámica del artículo 19 del Texto Refundido y disposiciones complementarias, en las que ya se establecía esta acumulación. No obstante, creemos que el artículo primero, número 2, de la Orden, reincide en el mismo error de la Ley, ya que habla de la acumulación de todas las retribuciones, cuando lo lógico sería disponer la acumulación de bases imponibles; no olvidemos que se trata de un impuesto real y de producto, por lo que la referencia a una sola base imponible que comprenda todas las retribuciones puede inducir a error. La *ratio legis* del precepto es computar todas las retribuciones y hallar una base imponible única y total, pero creo que es más correcto hablar de suma de bases (54) que de suma de retribuciones (55).

Dentro de la regla general de la acumulación, la Orden ministerial viene a introducir una modificación al régimen anterior. Como se sabe, el número 3 del artículo 27 del Texto Refundido había establecido la no acumulación de las retribuciones correspondientes a los trabajadores manuales, suboficiales, clase de tropa y asimilados, siguiendo una tradición de nuestro ordenamiento tributario (56); en esta tendencia proteccionista se permitía que estos contribuyentes pudieran realizar dos veces su reducción en las bases imponibles del Impuesto; incluso la misma Orden ministerial de 8 de enero de 1975, que desarrolla la elevación de la reducción a 140.000 pesetas, mantenía la no acumulación descrita.

Sin embargo, el artículo tercero de la Orden ministerial de 14 de enero ha dispuesto la acumulación de las remuneraciones que perciban, como tales, los suboficiales, clase de tropa y asimilados y los trabajadores manuales por cuenta ajena a aquellas otras que puedan obtener como funcio-

(54) Piénsese en un contribuyente que ejerza varias profesiones y en tales conceptos esté incluido en diferentes Juntas de Evaluación Global, cada una de las cuales le estimara una base distinta; no se trata entonces de acumular retribuciones sino de acumular bases imponibles.

(55) La doctrina ha señalado también esta defectuosa expresión de la orden. CARO CEBRIÁN cita el artículo 27 del Texto Refundido aunque advierte luego la aludida imprecisión reglamentaria (*Rendimiento del Trabajo...*, op. cit., pág. 67). También DRAKE DRAKE: *El Impuesto Extraordinario*, op. cit., pág. 150; GATO ECHARRI habla, no obstante, de «Retribuciones devengadas» (*El impuesto sobre...*, op. cit., pág. 156).

(56) La exposición de este régimen jurídico puede encontrarse en ESEVERRI MARTÍNEZ: *Análisis del Impuesto...*, op. cit., págs. 572-573 y notas.

nario, empleado particular, profesional o artista, aunque sólo sea a los efectos de «determinar si el conjunto de dichas percepciones es inferior a 315.000 pesetas anuales».

De esta manera, se modifica el régimen tributario que se deducía del I. R. T. P. para este tipo de contribuyentes; si la Ley de Medidas Urgentes y la Orden que la reglamenta lo que pretenden es aumentar la reducción en la base imponible para determinado tipo de contribuyentes, deben remitirse a las normas del Impuesto que fijan dicha base; sabido es que en ellas se ha dispuesto la no acumulación de las bases correspondientes a suboficiales, clase de tropa, trabajadores manuales y asimilados. Si la Orden ministerial ha establecido la acumulación también para estos contribuyentes, aunque sólo sea a efectos de computar el límite de las 315.000 pesetas, habrá modificado las normas del Impuesto, ya que tal límite se halla referido a la base imponible y ésta exige la no acumulación.

En tal sentido es posible hablar de ilegalidad de la Orden ministerial, ya que la disposición a que aludimos no trae causa de la Ley de Medidas Urgentes y podríamos considerar que se ha extralimitado en su función de reglamentar las pocas disposiciones legales.

Pero es que, además, la incorrección del precepto que comentamos no está únicamente en la derogación del principio de la no acumulación a los efectos del cómputo del límite. A nuestro entender, los defectos de este artículo tercero son mucho más graves, porque discrimina en contra de los suboficiales, clase de tropa, trabajadores manuales y asimilados, en oposición a lo que puede considerarse la *ratio legis* del precepto. Veámoslo.

Marginando el agravio que con respecto al régimen anterior significa la acumulación de los rendimientos o bases para estos contribuyentes, creo que el segundo inciso del párrafo primero del artículo tercero de la Orden es enormemente perturbador. En efecto, en él se dispone que si la base imponible única, resultado de la acumulación de bases por los distintos rendimientos, resulta igual o superior a 315.000 pesetas, «las reducciones a computar serán de 100.000 pesetas en cuanto a los emolumentos procedentes de las Fuerzas Armadas o como trabajador manual, y otra de igual cuantía con respecto a las que obtengan procedentes de los demás servicios prestados a que antes se ha hecho mención». Y esto, a mi juicio, supone un aumento de la presión fiscal sobre estos contribuyentes y una evidente injusticia distributiva.

Como es sabido, tanto el Texto Refundido como sus disposiciones complementarias y específicamente la Orden de 8 de enero de 1975, repitan la no acumulación de bases en los contribuyentes de que tratamos; esto

determinaba que su régimen de reducciones se computase independientemente para la base imponible correspondiente a sus rentas procedentes de las Fuerzas Armadas o como trabajador manual, y la relativa al resto de los rendimientos gravados por los tres primeros títulos del Impuesto. Se efectuaba así una reducción en cada base imponible, de manera que si cualquiera de ellas era inferior a 300.000 pesetas, la reducción sería de 140.000 pesetas, y si superaba esa cifra, sólo tendrían derecho a reducir 100.000 pesetas; es decir, que se operaba como si se tratase de bases correspondientes a contribuyentes distintos.

Pero ahora las cosas son sensiblemente distintas. No compartimos la opinión de quienes piensan que estos contribuyentes no se han visto perjudicados (57), porque es evidente que la Orden grava su situación tributaria.

En primer lugar, el régimen instaurado por la Orden ministerial perjudica notablemente a aquellos contribuyentes con rentas inferiores a pesetas 600.000, y ello porque con el régimen anterior tenían derecho a dos reducciones y, como mínimo, una de ellas era de 140.000 pesetas, mientras la otra sería de 100.000 pesetas, aunque también es posible que ambas reducciones fueran de 140.000 pesetas si las 600.000 pesetas se distribuían en dos bases de 300.000 (58). Pues bien, estos contribuyentes sólo pueden deducir ahora 100.000 pesetas en cada base imponible, pues al acumularse sus bases superan las 315.000 de límite cuantitativo.

Se ha agravado, por tanto, el régimen de estos contribuyentes, que ahora

(57) A juicio de ESEVERRI MARTÍNEZ la disposición de la Orden puede justificar, de una parte, porque sólo dispone la acumulación a efectos de computar el límite de las 315.000 ptas., y de otra, porque los objetivos de los artículos 27,3 y 19 del Texto Refundido no se han visto perjudicados. No compartimos esta opinión porque: a) La acumulación supone sustancialmente que para este tipo de contribuyentes el límite no se computa ya refiriéndolo a la base imponible del impuesto, como sucede con el resto, porque su base imponible se calcula aplicando el principio de la no acumulación de rentas; b) Porque, como demostramos en el texto, los objetivos de los meritados artículos se ven sensiblemente perjudicados.

(58) Piénsese en un suboficial que ejerza además una profesión y tenga una base imponible de 300.000 ptas. como suboficial y de otras 300.000 ptas. como profesional. Es evidente que aplicando las normas del Texto Refundido y de la Orden de 8 de enero de 1975 podrá deducir 145.000 ptas. en cada base imponible; en consecuencia este contribuyente habría una base acumulada de 600.000 ptas. pudiendo deducir de la misma 280.000 ptas., mientras que siguiendo la Orden ministerial de 14 de enero de 1978, como su base acumulada supera las 315.000 ptas., sólo podrá deducir 100.000 en cada base, esto es un total de 200.000. Y lo mismo puede decirse cuando las 600.000 ptas. de base total no se distribuya por mitad entre las dos fuentes de rendimiento, en cuyo caso se podría practicar una reducción de 140.000 ptas. en aquella base que no supere las 300.000, y 100.000 ptas. en la otra.

sólo pueden practicar dos reducciones de 100.000 pesetas (200.000 en total), mientras que según el régimen anterior podían reducir sus bases en 140.000, si no superaban las 300.000 (en total, 600.000 pesetas). El nuevo régimen los equipara a aquellos que tienen rentas más altas, haciendo ineficaz la elevación de la reducción a 140.000 pesetas realizada por la Orden de 8 de enero de 1975. Dudamos que haya sido éste el propósito del legislador en la Ley de Medidas Urgentes en la que se aumentaba aún más el límite referido, con lo que evidentemente se trataba de beneficiar más a aquellos contribuyentes que tenían derecho a esta reducción.

Pues bien, si se piensa que la disposición que glosamos sólo es aplicable a los contribuyentes casados, deberá concluirse que los solteros o viudos siguen sometidos al régimen anterior, por lo que seguirán beneficiándose de la no acumulación de sus bases y, en consecuencia, tendrán derecho a las reducciones de 140.000 pesetas en cada una de ellas. Me parece que la situación que se produce es bastante pintoresca.

Existe, no obstante, otra disposición de la Orden que parece contradecir este artículo tercero. Me refiero al segundo párrafo del artículo cuarto, según el cual «a los trabajadores manuales a quienes no sea de aplicación lo dispuesto en la presente norma, la reducción correspondiente se efectuará conforme a lo establecido en las Ordenes de 30 de diciembre de 1968 y 8 de enero de 1975, según los casos». Como vemos, aunque este artículo tiene como finalidad facilitar a las empresas su obligación de retención, simplificándoles el cálculo de la misma respecto a los trabajadores manuales por cuenta ajena, estimamos que la referencia que hace a la Orden ministerial de 8 de enero de 1975 es un reenvío a las normas de determinación de la reducción diaria. Sin embargo, no debe olvidarse que la normativa de esta Orden presupone la posibilidad de reducir las bases de estos contribuyentes en 140.000 pesetas.

D) Por último, según dispone la Ley de Medidas Urgentes, en el número 3 de su artículo 13, «por cada hijo con derecho a desgravación en el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas, el mínimo señalado en el número anterior (170.000 pesetas) se elevará para el citado ejercicio en 20.000 pesetas».

La Orden ministerial dedica al número 3 de su artículo primero a desarrollar la Ley y es —como resultaba obligado— más explícita.

En primer término se ocupa de concretar la naturaleza de la filiación con eficacia para aumentar el límite de las 170.000 pesetas. Dispone que sólo serán objeto de cómputo los hijos legítimos, los legitimados, los naturales reconocidos o adoptados; o sea, los mismos que en el I. G. R. P. F.

En este punto es necesario hacer algún comentario. El propósito de la Orden es remitirse a los hijos con derecho a desgravación en el I. G. R. P. F., y su fundamento no es otro que el de contemplar, con técnica jurídica más que discutible, la carga económica que para el contribuyente suponen los hijos a su cargo; la misma justificación, por tanto, que las reducciones por familia numerosa.

La naturaleza de la filiación y el reenvío a la normativa del I. G. R. P. F. nos obliga a considerar las normas sobre el derecho de familia y las disposiciones que regulan la materia en el aludido Impuesto.

Siendo así que el incremento de la reducción por hijo se explica por el hecho de que el contribuyente los tiene a su cargo, el legislador fiscal computa solamente aquellos que, en derecho, viven de la economía familiar; por eso no se trata de acreditar cuáles sean éstos, sino que es el propio derecho de familia el que lo especifica. Se excluye, por tanto, la filiación ilegítima, aunque es lógico pensar que este estado de cosas experimentará las reformas suficientes para adaptar la legislación al artículo 39 de la Constitución, que declara la igualdad de los hijos ante la ley, con independencia de su filiación, y establece el deber de los padres de prestar asistencia de todo orden a los hijos habidos dentro o fuera del matrimonio (59). El artículo sexto de la Orden alude a la filiación ilegítima, precisamente para no reconocerle virtualidad a efectos de la reducción en la base.

Estas disposiciones pueden plantear algunos problemas curiosos. Así, el hecho del reconocimiento de la paternidad puede dar lugar a que el contribuyente casado reduzca en su base la cantidad correspondiente a sus hijos reconocidos; pero, como se ha apuntado (60), no podrá realizar reducción alguna por los hijos de su cónyuge habidos fuera o por anterior matrimonio, ya que no son sus hijos. Creemos, no obstante, que deberá adoptarse un criterio amplio y proceder a la reducción siempre que los hijos se hallen bajo la patria potestad del contribuyente y, en definitiva, vivan bajo su dependencia económica. No vemos por qué puede procederse a la reducción por los hijos del padre habidos fuera del matrimonio, si son reconocidos, y no por los de la madre habidos en su anterior matrimonio, si todos viven de la economía familiar (61).

(59) Artículo 39,2 de la Constitución: «Los poderes públicos aseguran, asimismo, la protección integral de los hijos, iguales éstos ante la ley con independencia de su filiación, y de las madres, cualquiera que sea su estado civil. La ley posibilitará la investigación de la paternidad.

(6) Cfr. CARO CEBRIÁN: *Rendimiento del Trabajo...*, op. cit., pág. 66.

(61) Piénsese que la Orden prevé la reducción incluso para los hijos adoptados.

El número 3 del artículo primero de la Orden ministerial se ocupa de especificar ciertas circunstancias que excluyen la reducción por hijos, a pesar de tratarse de aquellos que, en principio, se hallan entre los señalados por la Ley. Se prevén las siguientes excepciones:

«a) Los varones mayores de veinticinco años, salvo cuando se trate de invidente, gran mutilado o gran inválido, física o mentalmente, o subnormal, cualquiera que sea su edad.

b) Los casados y religiosos profesos, de uno y otro sexo.

c) Los de uno y otro sexo que tengan por sí peculio con renta superior a 25.000 pesetas anuales o perciban retribuciones del trabajo personal que superen el mínimo exento por este Impuesto.»

Como puede comprobarse, el precepto coincide con el artículo 36 del Texto Refundido del I. G. R. P. F. y a sus disposiciones habrá de estarse para calificar, en cada caso, la condición de los hijos. Existe, no obstante, una omisión de la Orden con respecto al Texto Refundido: es la salvedad que hace la excepción tercera a la exclusión de los hijos con peculio propio y rentas superiores a determinada cantidad, «salvo que aquella renta haya sido computada en los ingresos del cabeza de familia». La omisión es absolutamente lógica y obligada, pues si tiene su razón en el I. R. G. P. F., donde los ingresos de los hijos se acumulan a los del padre a efectos de la liquidación del Impuesto, no ocurre lo mismo en el I. R. T. P., que es un Impuesto de producto donde las rentas se gravan con independencia de los sujetos que las perciben (me refiero, lógicamente, a la estructura del hecho imponible). Al no haber acumulación de las rentas del hijo en las del padre, no hay razón para realizar la reducción por el mismo (62).

3. *El cómputo de la reducción*

Una vez que se han analizado los elementos que componen el presupuesto de la reducción, es necesario examinar la forma en que ésta ha de computarse. En tal sentido, los números 4 y 5 del artículo primero parecen solucionar esta cuestión; sin embargo, son bastantes los problemas que deja planteados y que requieren, más que una interpretación, una integración del texto reglamentario. Veamos cuál es la sistemática de la Orden y algunos de los problemas que pueden producirse.

(62) CARO CEBRIÁN ha explicado también esta omisión. (Vid.: *Rendimiento del Trabajo...*, op. cit., pág. 66.)

Como es lógico, debemos comenzar por decir que cuando trabaja uno solo de los cónyuges, no existen dificultades para el cómputo de las reducciones, ya que sólo pueden efectuarse en las rentas de éste. En tales rentas habrá que realizar las reducciones y comprobar los límites cuantitativos y cualitativos.

Es en el caso de que trabajen ambos cónyuges cuando pueden producirse problemas. La reducción de las 100.000 ó 170.000 pesetas es en principio aplicable a ambos, según permitían las disposiciones anteriores y ahora puede deducirse del artículo primero, número 5, de la Orden, donde textualmente se preceptúa que «a los ingresos del cónyuge en quien no proceda la reducción anual de 20.000 pesetas por cada hijo, se aplicará la reducción de 170.000 pesetas o 100.000 pesetas, según que la correspondiente base imponible sea inferior o no a 315.000 pesetas». En consecuencia, la reducción correspondiente a la condición de casado con rentas inferiores a 315.000 pesetas se aplicará a ambos cónyuges, tal y como venía haciéndose con las anteriores reducciones, independientes del estado civil del contribuyente.

Para la reducción de las 20.000 pesetas correspondientes a los hijos, el número 4 del artículo primero de la Orden establece un orden de prelación; sin embargo, interpretamos que deberá acudir a ella sólo en el caso de que ambos cónyuges tengan derecho a las reducciones; es decir, que si el contribuyente, padre de familia, tiene una base imponible total por el Impuesto superior a 315.000 pesetas y su esposa no supera la indicada cifra, no hay lugar a la prelación de la Orden, porque sólo podrá efectuarse la reducción en la base imponible de esta última.

No obstante, esta opinión no es compartida por algunos autores, que, realizando una interpretación literal, concluyen la imposibilidad de aplicar la reducción a los ingresos de la madre cuando el padre supere las 315.000 pesetas (63). Aunque también puede mantenerse esta opinión, entiendo que una interpretación más acorde con la justicia tributaria y la *ratio legis* del precepto justifican cuanto decimos. En efecto, creemos que la norma tiene

(63) Cfr. DÍAZ ALVAREZ: *Reflexiones en torno...*, op. cit., pág. 620. El autor hace una interpretación del precepto en los siguientes términos: «No creemos, desde luego, que pueda ser admitido el significado de la expresión "en su defecto" en un sentido tan amplio que quiera decirse, para el caso que nos ocupa, "la falta de que, por cualquier circunstancia, no pueda aplicarse la reducción por hijos a los emolumentos del padre", incluso la aceptación de tal expresión parece impedir tan amplia interpretación, pues quiere decirse tanto como falta o carencia y, con esto, se refiere claramente a la falta o carencia del padre. Sin admitir un significado más extenso» (páginas 620-621). En igual sentido DRAKE DRAKE: *La regulación Fiscal...*, op. cit., pág. 682.

el sentido de atribuir una prelación, ya que dice textualmente «la reducción de 20.000 pesetas por cada hijo se afectará...», por lo que está presuponiendo que exista derecho a la reducción por hijo; de otra parte, la interpretación contraria nos llevaría a soluciones de injusticia distributiva.

En la hipótesis de que ambos cónyuges tengan derecho a la reducción de 170.000 pesetas, la correspondiente a cada hijo, «se afectará, en primer lugar, a los ingresos del padre, si éste tuviese la consideración de cabeza de familia; en su defecto, a los ingresos de la madre, y en su caso, de separación legal o de hecho, a los del cónyuge bajo cuyo cuidado hayan quedado los hijos». La Orden se remite, en consecuencia, a la situación familiar, según las disposiciones del derecho de familia, y en aplicación del fundamento de la reducción por hijo —aludido líneas atrás—, atribuye el derecho a la misma al cónyuge sobre cuyas rentas pesa la carga económica de los hijos (65).

Otro problema que plantea la interpretación de estas disposiciones es el de decidir si en el caso de que las rentas del padre no puedan absorber toda la reducción por hijos es posible compensar el defecto en las rentas de la madre, supuesto que ambos tengan derecho a la reducción. En este punto se producen posturas encontradas en la doctrina; mientras unos piensan que no se fracciona (65), otros opinan que se puede reducir en las rentas de ambos cónyuges (66). Nosotros entendemos que, a tenor del texto reglamentario, no sería posible reducir más que en la base de uno de los cónyuges, puesto que toda esta normativa parte del principio de la indivisibilidad de las reducciones; creo que el número 5 del artículo primero es suficientemente expresivo. No obstante, debe hacerse notar que es más adecuado a la justicia que inspira estas reducciones el permitir que se compense el defecto en la renta del otro cónyuge, siempre que, en total, no se sobrepase el límite legal (67). Téngase en cuenta que en el ámbito del Impuesto Extraordinario se permite hacer estas compensaciones (ver artículo decimotercero, núm. 2).

(64) DRAKE DRAKE se refiere a la distinción entre «patria potestad» y «cabeza de familia» porque hay hijos con derecho a la desgravación en el I. G. R. P. F. que pueden no estar bajo la patria potestad del padre por ser mayores de edad (varones de veinticinco años). Vid *La regularización fiscal...*, págs. 681-682.

(65) (Cfr. CARO CEBRIÁN: *Rendimiento del trabajo...*, op. cit., pág. 65.)

(66) Cfr. DRAKE DRAKE: *La Regulación Fiscal...*, op. cit., pág. 682.

(67) En los trabajos pueden encontrarse algunos supuestos prácticos ilustrativos de cuanto decimos. Por ejemplo, CARO CEBRIÁN: *Rendimiento del Trabajo...*, op. cit., pág. 65; DÍAZ ALVAREZ: *Reflexiones en torno...*, op. cit., pág. 617.

Pero si las reducciones no pueden fraccionarse, sí que deben prorratearse, y en tal sentido la Orden ha apostillado que las reducciones por hijo surtirán efecto «a partir del día primero del mes siguiente a aquel en que se produzca la situación familiar que la motive» (68).

Toda esta normativa es aplicable a los suboficiales, clase de tropa y trabajadores manuales, como hemos indicado ya, disponiéndose que en el supuesto de que tales contribuyentes tengan derecho a ellas por ser sus bases acumuladas inferiores a 315.000 pesetas, la cifra de 100.000 pesetas a reducir en ambas bases imponibles, deberá ser sustituida por 170.000, 190.000, 210.000, 230.000, 250.000, 270.000 ó 290.000 pesetas, según que el contribuyente sea casado sin hijos, con uno, dos, tres, cuatro, cinco o seis hijos, respectivamente. Se mantiene, por tanto, el derecho a la doble reducción.

Siguiendo con la intención legislativa de beneficiar a los contribuyentes casados y con hijos, mediante el juego de las reducciones por familia, la propia Orden ha previsto que los titulares de familia numerosa que gocen de los beneficios de este régimen especial podrán optar entre seguir acogidos al mismo o practicar las nuevas reducciones que se han establecido.

La opción se recoge en el número 6 del artículo primero (69) y nos parece lógica, ya que a partir del sexto hijo los beneficios previstos para las familias numerosas de segunda categoría empiezan a ser mayores que los establecidos en el nuevo régimen. Esto explica que cada vez que la Orden se refiere al número de hijos, llegue sólo hasta el sexto, pues a partir de éste es razonable pensar que el contribuyente optará por seguir disfrutando de los beneficios de la familia numerosa.

Dada la cantidad de límites de las reducciones y la complejidad de los mismos, la Orden sigue la legislación anterior, como en otros muchos aspectos, tratando de evitar los errores de salto, previstos en el artículo 56 de la Ley General Tributaria. En efecto, tal y como hacía la Orden de 8 de enero de 1975 (70), la de 1978 da ejecución al mandato del mencionado artículo 56, a cuyo tenor: «deberá deducirse de oficio la deuda tributaria cuando de la aplicación de los tipos de gravamen resulte que a un incre-

(68) Aunque este inciso alude sólo a las reducciones por hijos, creemos que también será aplicable a la reducción de las 170.000 pesetas. La Orden nada dice al respecto, sin embargo, creo que debe aceptarse que tal reducción tenga efecto sólo a partir del día en que se produzca la modificación en la situación personal del contribuyente; habrá que hacer el prorrateo por día.

(69) Cfr artículo 6 de la Orden ministerial de 8 de enero de 1975.

(70) Cfr. su artículo 2.

mento de la base corresponde una porción de cuota superior a dicho incremento. La reducción deberá comprender, al menos, dicho exceso». Para ello, relaciona los supuestos en que tal efecto se produce (71), que son siete, y no uno como en el régimen anterior. En el artículo segundo de la Orden se incluye un cuadro en el que se especifica cuál será la cuota del Impuesto cuando la base esté comprendida entre las cantidades que se expresan. Para una mayor brevedad expositiva, remitimos al lector interesado al texto reglamentario.

Siguiendo el loable afán de facilitar el cálculo de los límites, la Orden ha previsto la forma de hallar el volumen de las remuneraciones devengadas, en el supuesto contemplado por el artículo 18 del Texto Refundido.

En principio se establece la elemental fórmula para obtener la cantidad de la que, deducida la cuota tributaria, resultaría la remuneración efectivamente satisfecha libre de impuesto; esto es,

$$BI = \frac{R \times 100 - 100.000 \times 12}{100 - 12}$$

que no es más que el resultado de

$$BI - 100.000 \times 12 \% = R$$

donde la BI es la base imponible, y R, el rendimiento pagado libre de impuesto (72).

La fórmula se ha calculado para reducir en la base la cantidad de 100.000 pesetas, que es la reducción general; por eso se han incluido también los cálculos cuando los rendimientos libres de impuesto se correspondan a bases imposables superiores a 315.000 pesetas y, por lo tanto, no tienen derecho a la reducción de 170.000 pesetas. Aunque hay aquí una duplicidad en los cuadros (73), encontramos especificadas las cantidades que, teniendo en cuenta la situación de los contribuyentes, les dan derecho a la reducción, y las que, superándolas, sólo permitirán la reducción general. En el primer supuesto se prevé la utilización de la fórmula indicada, pero sustituyendo las 100.000 pesetas de reducción por las 170.000, 190.000, 210.000, 230.000, 250.000, 270.000 ó 290.000, según que el contribuyente esté casado y tenga de uno a seis hijos.

(71) DÍAZ ALVAREZ lo explica con claridad en su ya mencionado artículo *Reflexiones en torno...*, op. cit., págs. 613-614.

(72) Cfr. artículo segundo, número 2 de la Orden ministerial.

(73) Cfr. números 2 y 3 del artículo segundo.

Los problemas de cálculo y aplicación de estas disposiciones afectan a las empresas, dada la obligación de retener el importe del Impuesto como sustitutos de los contribuyentes; para facilitar esta obligación, ya la Orden de 1975 reiteró que las declaraciones presentadas por los contribuyentes, afectos de la reducción de las 100.000 pesetas, tendrían plena validez a efectos de la elevación a 140.000 (74), y en este mismo sentido, hay que entender el número 2 del artículo séptimo de la Orden; no obstante, se especifica en el artículo quinto que los trabajadores manuales por cuenta ajena, comunicarán a cada entidad en la que presten su trabajo y, por lo tanto, pagadora de sus retribuciones, las que reciban en las otras para el cálculo de las reducciones a que tengan derecho, con arreglo a las nuevas disposiciones. Esto se explica por la acumulación de retribuciones que ahora se ha establecido para el cálculo del límite de las 315.000 pesetas en estos contribuyentes.

El propio artículo quinto prevé que en los casos en que se satisfagan remuneraciones por varias empresas y el contribuyente se encuentre dentro de los límites legales para disfrutar del incremento en la reducción, según su situación familiar, la cuota se retendrá por la empresa-sustituto que pague mayores remuneraciones. A nuestro juicio, esta norma podrá ocasionar algún problema; no obstante, se añade la obligación de los contribuyentes de acreditar el importe de sus retribuciones mediante certificación expedida por las empresas no obligadas a la retención, expresiva de la totalidad de los emolumentos devengados (75).

Para evitar múltiples cálculos a las empresas se han dado también normas que permitan estimar cuáles serían las retribuciones percibidas por los sujetos durante el año cuando fueren irregulares en el tiempo o en las cuantías; se contemplan los supuestos de trabajos dependientes prestados por tiempo inferior al año o al período impositivo y la forma de practicar las reducciones cuando las retribuciones no sean uniformes.

Para el primer supuesto, se diferencia el régimen general del correspondiente a los trabajadores manuales por cuenta ajena.

El artículo sexto de la Orden ha dispuesto la forma de proceder cuando el contribuyente cese en su actividad con la empresa antes de finalizar el año o se incorpore a la misma después de comenzado éste. La disposición se aplicará únicamente a los efectos de calcular la base imponible normal y así efectuar la reducción correspondiente, actuando el carácter prorrateable de la misma; se operará elevando al año las retribuciones

(74) Cfr. Artículo séptimo de la Orden ministerial.

(75) Cfr. Artículo quinto, párrafo 2.º de la Orden.

fijas y periódicas devengadas en la fracción de año en que se haya trabajado, y a esa cifra se sumarán los demás emolumentos que devengue el contribuyente; obtenida así la base imponible, se practicarán las reducciones que correspondan, según los casos:

- Para contribuyentes casados, con o sin hijos, 100.000 pesetas si superan las 300.000 y 140.000 si no superan la indicada cifra.
- Para contribuyentes casados, con o sin hijos, si la base es igual o inferior a 315.000 pesetas, la reducción será de 170.000, 190.000, 210.000, 230.000, 250.000, 270.000 ó 290.000, según que no tengan hijos o con 1, 2, 3, 4, 5 ó 6. Si la base supera esa cifra, disfrutarán sólo de la reducción general.

Cuando lo que se altera es el volumen de los rendimientos percibidos y no el período de tiempo en que se devengan los mismos, es decir, cuando se producen alteraciones en las cifras de los rendimientos durante el ejercicio, pero siempre tratándose de una misma empresa (76), la Orden establece que no se proceda a su elevación al año sino que, siguiendo la regla general, la reducción se calculará atendiendo a los rendimientos totales devengados durante el año. Ahora bien, la propia alteración de las retribuciones implica el que sea difícil prever cuál será el importe de las mismas, para calcular la base imponible y practicar la reducción: por ello, la Orden dispone que se practiquen las reducciones en función de los rendimientos anuales previsibles y, si es necesario, se proceda a un reajuste en la última liquidación del período impositivo (77).

Un supuesto especial, regulado en la normativa anterior, es el del cálculo de las reducciones, prorrateadas por día, que pueden corresponder a los trabajadores manuales por cuenta ajena en función de: su situación personal, las retribuciones percibidas y el número de días de trabajo. La orden, al igual que hacían las de 30 de diciembre de 1968 y 8 de enero de 1975, ha calculado las cantidades que deberán deducirse diariamente de sus retribuciones para obtener la base liquidable a la que aplicar el tipo de gravamen y hallar la cuota a retener. Lógicamente, la normativa aplicable dependerá del volumen de las rentas, ya que la Orden hace una remisión expresa a las dos anteriores. Debemos advertir, no obstante, las contradicciones que pueden presentarse, habida cuenta de que para calcular las bases imponibles inferiores a 315.000 pesetas hay que acumular

(76) En caso contrario estaríamos en el supuesto anterior.

(77) Cfr. último párrafo del artículo sexto de la Orden.

todas las retribuciones de los contribuyentes, lo que no sucedía en el régimen anterior.

Por último, debemos señalar que la Orden ministerial contiene algunas disposiciones relativas a las obligaciones formales a cumplimentar a efectos de estos límites, siendo lo más importante el reenvío genérico que se hace en todo lo no dispuesto, a la normativa del I. R. T. P. (78).

Estas son, a nuestro juicio, las cuestiones más importantes en relación con la elevación de las reducciones que se ha previsto en la Ley de Medidas Urgentes; esperamos que el lector haya obtenido una idea suficiente de cuál ha sido la técnica empleada y el juicio que la misma nos merece. Sólo queda añadir brevemente que, marginando la incorrección que supone acentuar el carácter subjetivo del impuesto de producto que grava las rentas del trabajo, a nuestro entender, las disposiciones que hemos comentado son demasiado farragosas y complejas; creo que la eficacia de la medida es muy limitada y que, sin embargo, las complicaciones que va a significar para contribuyentes y sustitutos son numerosas.

Pero el gran defecto de estas disposiciones es el no haber tenido en cuenta la realidad sobre la que se aplica, ya que afectarán a un grupo muy reducido de contribuyentes, aunque su juicio haya que hacerlo correlativamente al del Impuesto Extraordinario que ahora pasamos a analizar.

III. EL IMPUESTO EXTRAORDINARIO SOBRE DETERMINADAS RENTAS DEL TRABAJO PERSONAL

La segunda de las medidas adoptadas a las que hemos de aludir se refiere al establecimiento de un nuevo impuesto sobre determinados niveles de renta que proceden del trabajo personal. Como podrá comprobarse a todo lo largo de estas líneas, la introducción del nuevo gravamen en nuestro sistema tributario reviste una enorme importancia, tal vez mayor que la pensada originariamente por el Proyecto presentado por el Gobierno (79).

La Ley de Medidas Urgentes, dedica su Capítulo II a este Impuesto y, concretamente, su artículo 13 dice: «se establece un Impuesto excepcional y transitorio sobre las rentas del trabajo personal de los Presiden-

(78) Cfr. artículo séptimo de la Orden.

(79) Como se ha puesto de manifiesto desde diversos sectores, las modificaciones introducidas al proyecto de ley han determinado que el ámbito y el peso del gravamen sea mayor que el pensado originariamente para gravar ciertas rentas del trabajo.

tes y Vocales de los Consejos de Administración y Juntas que hagan sus veces y sobre las demás rentas en cuanto excedan de 750.000 pesetas».

Como se comprende fácilmente, la distribución que se hace entre las rentas de los Presidentes y Vocales de los Consejos de Administración y las demás derivadas del trabajo personal, obedece a que, en realidad, lo que se establece son dos impuestos distintos y así lo confirma el resto del articulado. No sólo estamos ante hechos imponderables distintos —lo que es suficiente para predicar la existencia de los dos gravámenes— sino que las propias normas para determinar la base y el tipo difieren de un impuesto a otro.

Esta consideración nos obliga a reiterar la falta de sistemática de la Ley de Medidas Urgentes, que hemos denunciado antes (80); sin embargo, la defectuosa técnica contenida en el artículo 13 de la Ley, se ve acentuada, en este caso, por el hecho de que la Orden de 14 de enero de 1978 no remedia tal incorrección sino que reincide en ella al tratar conjuntamente el Impuesto que recae sobre los rendimientos de los presidentes y vocales de los Consejos y las demás rentas del trabajo (81).

Nosotros vamos a analizar ambos impuestos separadamente, comenzando por el que grava de manera excepcional las rentas genéricas del trabajo personal, dado su mayor ámbito y complejidad.

1. El Impuesto Extraordinario sobre las rentas genéricas del trabajo personal

Para comprender bien la estructura y funcionamiento de este Impuesto, es necesario concretar su carácter y naturaleza; ya que, como todo el conjunto de medidas adoptadas por la Ley 50, de 14 de noviembre de 1977, también ésta responde a un objetivo preciso: conseguir un aumento en la recaudación mediante el establecimiento de un impuesto adicional sobre las rentas más altas derivadas del trabajo personal.

En este sentido, debemos comenzar explicando cuál ha sido el carác-

(80) Vid. supra nota 13 y sigs.

(81) Como hemos podido comprobar, la Orden separa perfectamente la elevación de las reducciones en el Impuesto Ordinario, de las normas relativas al Impuesto Extraordinario, poniendo remedio al defectuoso artículo 13 de la Ley; sin embargo, en el desarrollo de este último impuesto no distingue los dos tributos que se establecen, regulados como si se tratase de uno sólo; esto puede producir alguna que otra confusión.

ter con el que se ha concebido este nuevo gravamen (82); ya que, de la propia lectura de la Ley y la Orden, se deduce que estamos ante un Impuesto «extraordinario», «excepcional» y «transitorio» (83). ¿Qué ha querido decir el legislador con estos calificativos? ¿Por qué se ha concebido así este Impuesto?

A) En primer lugar, el tributo se califica de extraordinario y como es sabido, el término «ordinario» o «extraordinario» referido a los ingresos tributarios carece de una significación precisa y generalmente aceptada. Los criterios que se han adoptado para esta clasificación van desde la naturaleza del gasto a cuya financiación se afectaban los ingresos que el tributo producía, hasta la fuente de riqueza que constituye su objeto; por ello, ante la falta de un criterio de calificación comúnmente admitido, podemos decir que «ordinario» equivale a normal, a corriente; «extraordinario» a poco frecuente, raro. Son ingresos ordinarios aquéllos que se perciben normalmente; son extraordinarios los que sólo se perciben raramente, los que generalmente no figuran en el elenco de los ingresos del Estado y de los demás entes públicos. Si profundizamos algo más en el concepto, llegamos a la conclusión de que el ingreso es de una clase o de otra, atendidos dos criterios: uno, su normalidad, su regularidad en relación al ente que los percibe. Dos, que la normalidad hace referencia a «su reproducción regular en el tiempo» (84).

Esta anomalía del impuesto en cuanto a su percepción por la Hacienda Pública es, a mi juicio, lo que constituye el fundamento de su carácter extraordinario; la imposición sobre las rentas del trabajo resulta así «excepcionalmente» gravada (85), mediante un impuesto extraordinario.

No creo, sin embargo, que pueda entenderse este impuesto como subsidiario o complementario de los impuestos ordinarios para cubrir nece-

(82) En el Proyecto de Ley se llamaba «gravamen extraordinario», sin embargo, en el texto definitivo aprobado por las Cortes se habla de «impuesto», término este dicho más preciso y más técnico. Vid. J. L. ARGILES: *Impuesto Extraordinario de trabajo personal*, R.D.F.H.P., n.º 135, pág. 687; CARO CEBRIÁN: *Rendimiento del Trabajo...*, op. cit., págs. 68-69.

(83) Estos calificativos se contienen en el texto de la Ley y la Orden. Véase la denominación del Título II de la Ley, sus artículos 13, 14 y 20; el Título II de la Orden ministerial y sus artículos octavo, noveno, décimo..., etcétera.

(84) CORTÉS DOMÍNGUEZ-MARTÍN DELGADO: *Ordenamiento tributario...*, op. cit., pág. 145.

(85) Lleva razón ESEVERRI MARTÍNEZ cuando afirma que los términos «excepcional» y «extraordinario» son utilizados como sinónimos (Cfr. *Análisis del Impuesto...*, op. cit., pág. 558).

sidades económicas del momento (86). Este Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal no ha venido a hacer frente a unas necesidades financieras de los entes públicos que tengan carácter excepcional; más bien sus notas de extraordinario responden a una forma «excepcional» de gravar determinadas rentas del trabajo como consecuencia de la coyuntura a que responde el Impuesto: el tránsito hacia un nuevo orden jurídico-político con otro ideal de justicia y las necesidades recaudatorias, no coyunturales sino institucionales. Estas son, a mi juicio, las razones que han llevado al legislador a establecer este Impuesto como un instrumento anormal de financiación y de realización de la justicia tributaria.

Debemos señalar también, que esta característica del Impuesto, precisamente por ser coyuntural y no estable, no determina una modalidad especial en su estructura y funcionamiento; ya veremos cómo responde al esquema normal de los demás impuestos, sin que su carácter excepcional se traduzca en unas diferencias estructurales.

El otro calificativo que se atribuye al Impuesto es el de ser temporal y aunque esta característica sí tiene una relevancia concreta en la disciplina del tributo, responde en cierta medida a su concepción extraordinaria. En efecto, la Disposición Transitoria Primera de la Ley, recoge y justifica el sentido temporal del Impuesto al disponer que se aplicará desde el 1 de enero de 1978 hasta el 31 de diciembre del mismo año. Sin embargo, no debemos limitarnos a explicar la temporalidad del tributo por su vigencia en el tiempo; esta característica, propia de un impuesto extraordinario, tiene un enorme significado: si el impuesto es un elemento de tránsito para un nuevo sistema tributario, está claro que debe tener una vigencia muy limitada, habida cuenta también de que grava de forma anormal determinada fuente de riqueza. El Impuesto había de estar en vigor sólo hasta el 31 de diciembre de 1978 porque a partir del 1 de enero de 1979 rige ya el nuevo Impuesto sobre la Renta que, como es sabido, suprime la imposición de producto (87). Se explica así un poco más la denominación de «excepcional» para el Impuesto.

Después de cuanto se ha dicho, podemos afirmar que estamos ante

(86) Así lo sostiene ESEVERRI MARTÍNEZ: *Análisis del Impuesto...*, op. cit., pág. 558.

(87) El nuevo Impuesto sobre la Renta viene a derogar el sistema de la imposición a cuenta. No obstante, CARO CEBRIÁN se muestra opuesto a esta limitación temporal del Impuesto ya que no se explica su razón (Vid. *Rendimiento del Trabajo...*, op. cit., pág. 70).

un impuesto extraordinario que grava de forma excepcional determinadas rentas del trabajo y que, como tal impuesto sólo se exacionará una vez.

Sin embargo, tales afirmaciones no deben llevarnos a conclusiones apresuradas; aunque la función del Impuesto sea la de gravar de una manera provisional ciertos niveles de renta del trabajo, es necesario advertir que las nuevas técnicas utilizadas, no son más que el inicio del camino trazado definitivamente por la Ley del I. R. P. F. En efecto, la Ley de 8 de septiembre, ya citada, instituye en nuestro Ordenamiento tributario un Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que se conceptúa como único, sintético y personal en el que se tribute por la totalidad de la renta obtenida por el contribuyente; se suprimen los impuestos a cuenta, generalizándose el sistema de la estimación directa, por lo que los rendimientos o ingresos computables serán las rentas netas que perciba el sujeto pasivo; de esta forma, los nuevos procedimientos de exacción, concebidos temporalmente para el Impuesto Extraordinario, están llamados a prolongarse en el tiempo. Como veremos más adelante, no es concebible que el legislador haya arbitrado el nuevo procedimiento para la estimación directa de las bases imponibles para los profesionales y artistas independientes, únicamente para cobrar el Impuesto Extraordinario en el año 1978. La trascendencia de la modificación es tal que sus efectos no compensarían ningún tipo de consideración recaudatoria.

Nos ocupamos ahora de la naturaleza del Impuesto, ya que por su comentado carácter extraordinario presenta ciertas notas que lo configuran como un impuesto distinto del Ordinario sobre las rentas del trabajo.

Podemos decir que se trata de un impuesto directo, real y de producto, subjetivo, progresivo, de estructura periódica y sobre la renta; pero, además, viene delimitado por dos características peculiares: no es a cuenta del I. G. R. P. F. ni tampoco tiene la consideración de gasto fiscalmente deducible en este Impuesto.

El impuesto es directo en cuanto recae directa e inmediatamente sobre el sujeto que realiza el presupuesto de hecho y manifiesta la capacidad económica, sin posibilidad alguna de traslación legal (88). Cualquiera que sea el criterio adoptado para esta distinción, creo que no puede dudarse que el Impuesto Extraordinario es de naturaleza directa: grava la renta en el momento de su obtención y no el de su consumo; recae sobre

(88) SAINZ DE BUJANDA: *Impuestos directos e impuestos indirectos. Análisis jurídico de una vieja distinción*. Hac. y D.º, Vol. II, pág. 429; CORTÉS DOMÍNGUEZ-MARTÍN DELGADO: *Ordenamiento tributario...*, op. cit., pág. 182.

índices directos de capacidad económica, y, en definitiva, se clasifica entre los impuestos directos del capítulo de ingresos del Presupuesto (89).

Es un impuesto real y de producto ya que, siguiendo la tradicional distinción de Sainz de Bujanda, tiene como fundamento un presupuesto cuya intrínseca naturaleza se determina con independencia del elemento personal de la obligación tributaria; es decir, un presupuesto que puede ser pensado sin necesidad de referirlo o atribuirlo a una persona determinada (90). Grava la renta producida por una determinada fuente de riqueza, el producto o resultado de una fuente (91).

La mayoría de la doctrina ha confirmado esta naturaleza del Impuesto Extraordinario (92); sin embargo, al igual que ha sucedido con la calificación del aumento en las reducciones en la base del Impuesto Ordinario, no ha faltado quien le atribuya carácter personal. La razón de esta diferencia reside en la distinta relevancia que ciertos autores atribuyen a la progresividad del Impuesto y a las reducciones previstas en función de las circunstancias familiares del contribuyente (93). Sin embargo, creo que es necesario centrar esta cuestión para llegar a una solución válida, al menos en el ámbito de nuestros planteamientos.

La distinción entre impuestos reales y personales tiene para nosotros un significado jurídico y deseando permanecer en el estricto campo de este tipo de análisis, debemos operar con conceptos, esquemas y métodos de naturaleza jurídica. En este cometido, adoptamos un criterio de distinción que sea operativo en nuestro sector científico y así, hacemos nuestra la clasificación realizada por Sainz de Bujanda que nos parece perfectamente válida en Derecho. Este Autor, siguiendo ideas apuntadas por Hensel, refiere la distinción a la forma en cómo se configura el presupuesto de hecho del tributo; repetimos que el impuesto personal tendría un hecho imponible que no puede ser pensado, concebido, ni rea-

(89) La doctrina le ha reconocido unánimemente esta naturaleza. Véase por todos ESEVERRI MARTÍNEZ: *Análisis del Impuesto...*, op. cit., pág. 560.

(90) SAINZ DE BUJANDA: *Estructura jurídica del sistema tributario*. Hac. y D.º, vol. II, pág. 307; CORTÉS DOMÍNGUEZ-MARTÍN DELGADO: *Ordenamiento tributario...*, op. cit., pág. 180.

(91) CÉSAR ALBIÑANA: *El sistema fiscal en España*, Guadiana de Publicaciones, Madrid, 1974, pág. 24.

(92) Vid. CARO CEBRIÁN: *Rendimiento del trabajo...*, op. cit., pág. 68; ESEVERRI MARTÍNEZ: *Análisis del Impuesto...*, op. cit., pág. 562.

(93) Así, por ejemplo, DRAKE DRAKE escribe que «este excepcional gravamen reviste determinadas características propias de un impuesto de naturaleza personal, aun cuando se enmarca en la imposición de producto, cuales son la progresividad del mismo y la consideración de circunstancias personales y familiares del sujeto pasivo». (*Impuesto Extraordinario...*, op. cit., pág. 142.)

lizado más que con referencia a una persona determinada, de manera que el sujeto califica a todo el presupuesto, haciéndolo posible (94). Pues bien, en modo alguno puede predicarse esta característica del Impuesto Extraordinario que nos ocupa: su presupuesto de hecho es perfectamente concebible e individualizable sin necesidad de referirlo a un sujeto concreto: consiste en la percepción de rentas de trabajo que excedan de 750.000 pesetas. De esta manera se comprueba que las rentas que constituyen el elemento material de la situación de hecho gravada por el Impuesto, no logran su unidad jurídica, es decir, se convierten en presupuesto objetivo a través de la persona, sino que tienen existencia independiente (95).

¿Dónde reside, pues, la confusión? ¿Por qué se le ha atribuido carácter personal?

Las respuestas a estas preguntas nos ponen en contacto con otro aspecto de la naturaleza del Impuesto Extraordinario. Como ya habrá advertido el lector, nos referimos al concepto de impuesto objetivo y subjetivo.

Siguiendo la doctrina citada, debe considerarse que junto a la distinción entre impuestos reales y personales, opera aquella otra que los califica en objetivos y subjetivos. Esta segunda categoría atiende, lógicamente, a otro criterio de clasificación que afecta a un momento diverso de la vida del tributo. Mientras que en los impuestos reales y personales se tiene en cuenta la distinta configuración de su presupuesto de hecho, los impuestos objetivos y subjetivos se refieren al momento de la cuantificación de la deuda tributaria, afectando, por tanto, a la determinación de las cuotas impositivas. «Los primeros están estructurados de tal manera que las circunstancias del sujeto pasivo no se tienen en cuenta para la determinación de la cuota tributaria. Los subjetivos, por el contrario, dan lugar a cuotas cuya magnitud no depende exclusivamente de la medida en que el sujeto haya participado en el hecho imponible, sino que en su formación se tienen en cuenta también algunas circunstancias que caracterizan a la persona obligada al pago» (96). En consecuencia de cuanto decimos, el Impuesto Extraordinario se ha estructurado de manera que las condiciones personales del sujeto perceptor de las rentas no son tenidas en cuenta a la hora de definir el hecho imponi-

(94) SAINZ DE BUJANDA: *Estructura jurídica...*, op. cit., pág. 308.

(95) SAINZ DE BUJANDA: *Estructura jurídica...*, op. cit., pág. 308.

(96) CORTÉS DOMÍNGUEZ-MARTÍN DELGADO: *Ordenamiento tributario...*, op. cit. pág. 180; también CÉSAR ALBIÑANA: *El sistema fiscal...*, op. cit., páginas 24-25.

ble (97) sino en el momento de la cuantificación de la deuda tributaria; es decir, que afectan a la base imponible como modo de obtener la liquidable, como dos elementos del proceso de cuantificación de la deuda. Las reducciones que se han establecido en función de las circunstancias familiares del contribuyente operan sobre la base imponible (98), y no sobre el presupuesto.

A mi juicio, la cuestión puede considerarse zanjada considerando las siguientes afirmaciones de Sainz de Bujanda: «La "subjetivación" del impuesto se producirá efectivamente, siempre que los elementos de cuantificación de la deuda tributaria —es decir, la base, los tipos de gravamen y los recargos o deducciones en la cuota— se acomoden a las circunstancias personales del sujeto pasivo; la "objetivación" se producirá en el supuesto contrario. Por tal razón, los impuestos reales son susceptibles —sin perder esta naturaleza— de subjetivización como claramente se advierte, por ejemplo, en los que recaen sobre los rendimientos del trabajo personal, tan sensibles en su ordenación positiva a la situación personal de los perceptores de esta clase de renta» (99).

No obstante todo cuanto decimos, existen algunas notas en el Impuesto Extraordinario que le proporcionan un cierto matiz de impuesto personal: me refiero a la progresividad del tributo, e incluso al hecho de la acumulación de rentas.

Como es reconocido y ya hemos tenido oportunidad de comentar, la progresividad es más propia de los Impuestos personales que de los impuestos reales, en los que se atiende a la riqueza gravada con indepen-

(97) En este sentido, DÍAZ ALVAREZ opina que «el número noveno de la Orden de 14 de enero de 1978, al definirse el hecho imponible en este impuesto, se dice que está constituido por "la obtención por las personas físicas, durante el ejercicio de 1978, de remuneraciones sujetas al Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal, con arreglo a los preceptos de la presente Orden". Se aprecia aquí a la persona física como un elemento del cual el legislador se ha valido a la hora de expresar en qué consistiría el hecho imponible de este tributo. Aunque esto es lógico y no abona particularmente la tesis de la naturaleza personal del tributo que comentamos» (Cfr. *Reflexiones en torno...*, op. cit., pág. 623). Es evidente que tal alusión en la Orden no abona la naturaleza personal del tributo y ello por la sencilla razón que la referencia a la persona física en la definición del hecho imponible del tributo no significa más que una limitación a las personas físicas; pero no es ésta la estructura que presentan los impuestos personales ya que no es un requisito de los sujetos lo que debe calificar al presupuesto, sino precisamente la persona concreta que lo realiza, que será la que, en cada caso, lo configure de una manera diferente.

(98) Artículo 15, n.º 3, de la Ley de Medidas Urgentes.

(99) SAINZ DE BUJANDA: *Estructura jurídica...*, op. cit., págs. 306-307. Recomendamos al lector interesado las excelentes páginas que el Autor dedica a esta cuestión.

dencia de su perceptor. Pero la progresividad tiene que ser el resultado del sistema tributario en su conjunto (100) y su articulación técnica tiene que realizarse teniendo en cuenta la estructura de todo el sistema; por eso decimos que al ser la capacidad económica única para cada sujeto, el deseado fenómeno de la personalización de la carga tributaria obliga a insertar la progresividad en los impuestos personales que serán los que, en definitiva, estimarán la capacidad personal de los contribuyentes. El tema es de política tributaria, pero tiene una enorme importancia para un correcto entendimiento del impuesto que comentamos.

Como consecuencia de la confusión entre los impuestos personales y subjetivos, se han producido algunos equívocos en torno a la progresividad del Impuesto Extraordinario (101). Tal y como hacíamos al tratar de la elevación de las reducciones en el Impuesto Ordinario, también aquí es preciso advertir que la progresividad del tributo viene determinada no sólo por la estructura progresiva de su tarifa, sino por el hecho, no suficientemente ponderado a estos efectos, de la existencia de un mínimo imponible en el tributo. Cuando estudiemos el hecho imponible del tributo, podremos comprobar cómo existe una cantidad por debajo de la cual no se realiza el presupuesto; de esta forma, la progresividad de la escala de gravamen se complementa con el mínimo imponible, acentuándose.

La naturaleza progresiva del Impuesto no puede ser discutida ya que con el juego del mínimo imponible y las tarifas, consigue gravar más que proporcionalmente más, a las rentas altas que a las bajas. Precisamente esta consideración fue una de las que influyeron decididamente en el

(100) El artículo 31 de la Constitución Española lo confirma ahora al predicar la progresividad de todo el sistema tributario. «Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad, que en ningún caso tendrá alcance confiscatorio.»

(101) Creo que no es correcto justificar la progresividad del tributo en que «el impuesto en análisis adolece de fuertes dosis de personalización, como se ha visto al estudiar su base liquidable; pero por otra parte, si el legislador pretende una justa redistribución de la renta a través del impuesto, deberá acentuar más la presión fiscal sobre escalones de renta más elevados, de ahí la articulación de una escala progresiva» (ESEVERRI MARTÍNEZ: *Análisis del Impuesto...*, op. cit., pág. 603). Nos parece que el estudio de la base liquidable lo que pone de manifiesto es el carácter subjetivo del impuesto, no el personal. En cuanto a la finalidad redistributiva, hay que advertir que precisamente la discusión se centra en determinar si esa finalidad que se persigue en un impuesto que grava las rentas del trabajo de una manera «real», debe hacerse efectiva mediante la progresividad de su tarifa.

establecimiento del tributo (102) y es, como hemos visto, resultado de su carácter extraordinario y excepcional. La incorrección técnica que supone un impuesto real y progresivo se justifica, a nivel legislativo, por el carácter extraordinario del impuesto (103).

El Impuesto Extraordinario es de estructura periódica, a pesar de que la disposición transitoria 2.^a dispone que su aplicación se limitará al año 1978.

Para calificar correctamente este Impuesto, es preciso tener en cuenta los efectos que el tiempo puede tener en orden a su naturaleza; esto es, debemos analizar en qué forma y en qué medida la dimensión temporal de la acción que tiene como presupuesto de hecho, ha sido considerada por el legislador para atribuirle unos u otros efectos. A nuestro juicio, el tiempo influye en la estructura del hecho imponible produciendo dos clases de tributos: instantáneos y periódicos; los primeros tienen como presupuesto una acción que no tiende a reiterarse en el tiempo, agotándose en su propia realización; los segundos gravan acciones de una dilatada duración y por su propia naturaleza tienden a reproducirse. En este orden de cosas, el legislador contempla el segundo tipo de acciones de forma que se ve obligado a fraccionarlas en el tiempo, atribuyendo a cada fracción o período impositivo, una obligación tributaria autónoma (104).

Pues bien, el Impuesto Extraordinario que nos ocupa presenta una estructura periódica, ya que la acción que constituye su presupuesto es duradera: la percepción de rentas del trabajo superiores a una determinada cuantía; sin embargo, es también temporal o instantáneo ya que sólo se exacciona en el año 1978. Pero en esta ocasión, ambos calificativos son perfectamente compatibles, pues estamos ante un impuesto de estructura periódica que sólo tendrá vigencia un año, debido a que la Disposición Transitoria 2.^a de la Ley así lo ha dispuesto; de no ser por esta norma, el Impuesto se devengaría cada 31 de diciembre y precisamente esta limitación temporal le atribuye parte de su carácter excepcional.

(102) Como se dirá al tratar del tipo de gravamen, el Proyecto presentado por el Gobierno preveía un tipo proporcional fijo, mientras que razones de justicia distributiva aconsejaron la adopción de la actual tarifa progresiva, con evidente error técnico.

(103) Más adelante veremos cómo la conciencia de estar creando un gravamen extraordinario ha llevado al legislador a cometer graves incorrecciones técnicas; lo extraordinario parece justificarlo todo.

(104) *Vid.* CORTÉS DOMÍNGUEZ-MARTÍN DELGADO: *Ordenamiento tributario...*, op. cit., 181 y 268 y la doctrina allí citada.

Por último, debemos decir que se trata de un Impuesto sobre la renta. Creo que esta condición no puede serle negada en ningún caso al Impuesto Extraordinario. Al igual que el Impuesto Ordinario, grava rentas derivadas del trabajo personal; sin embargo, dada la nueva estructura del sistema de estimación de su base, gravará algunas rentas mixtas en su exacta dimensión pero también rentas brutas, no netas, ya veremos por qué. Pero con las particularidades que más adelante se dirán, lo que es claro es que el Impuesto grava las rentas y así se deduce no sólo de su denominación sino de su propio articulado.

Junto a estas calificaciones del Impuesto Extraordinario debemos ocuparnos también del artículo 22 de la Ley en donde viene a caracterizarse el tributo de una forma muy especial; en efecto, se dispone que el Impuesto en cuestión «no será deducible de la cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ni tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible». Como puede comprenderse fácilmente, la disposición no puede ser más perturbadora para la estructura de nuestro sistema tributario.

Para comprender cuanto decimos, es necesario considerar nuestro sistema de imposición sobre la renta, vigente hasta el 1 de enero de 1979 (105), ya que es en el año 1978 cuando debe aplicarse el Impuesto Extraordinario. En el ámbito de esta normativa, el I. G. R. P. F. fue concebido más que como un impuesto general y personal, casi como un impuesto complementario o un sobreimpuesto. La defectuosa técnica jurídica empleada, supone que para la determinación de su base imponible se computen como ingresos de cada fuente, las bases que hubieran prevalecido en el ámbito de cada impuesto a cuenta, abstracción hecha de las plusvalías. De esta manera se reproducían en el Impuesto General los defectos de estimación de las bases en que se había incurrido en la imposición de producto, aceptándose sus criterios reales y generalmente objetivos. Posteriormente, se procede a deducir de la cuota resultante en el Impuesto General, las cuotas correspondientes a las bases computadas en el seno de cada uno de los impuestos a cuenta.

Pero en este contexto, es preciso tener en cuenta la técnica empleada en la imposición general y en la imposición a cuenta, así como la distinta naturaleza de ambas. Como es sobradamente conocido, los impuestos generales fueron impropiamente concebidos como impuestos únicos en

(105) Recordamos otra vez que la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (8-septiembre-1978) ha suprimido la imposición a cuenta.

los que se integran los impuestos a cuenta; estos últimos tenían como finalidad la de gravar, de manera anticipada y autónoma los rendimientos procedentes de las fuentes típicas, funcionando —permitásenos la expresión— casi como pagos adelantados del Impuesto General en cuyo ámbito serían posteriormente gravados esos rendimientos, pero ya con criterios personales (106); por eso, en la cuota del Impuesto General deben deducirse forzosamente aquellos impuestos que han gravado, «a cuenta» los rendimientos computados. No es concebible dentro de esta técnica tributaria que existan impuestos que recaigan sobre rendimientos procedentes de fuentes típicas y no se integren después en el impuesto general.

Pues bien, el Impuesto Extraordinario incide precisamente en esta anomalía: se trata de un impuesto que recae sobre rentas procedentes de una fuente típica y, sin embargo, por disposición expresa del artículo 22 de la Ley, «no tiene la consideración de impuesto a cuenta». Parece que el legislador cree que con no llamarlo «impuesto a cuenta» soluciona el error técnico; tal vez piense que actuando de este modo no lesiona el sistema establecido porque consigue que la base del Impuesto Extraordinario no se integre en la del General y, por tanto, tampoco debe deducirse su cuota. Pero nada más lejos de la realidad: la base del Impuesto Extraordinario se integra en el Impuesto General porque es la misma que la del Impuesto Ordinario sobre los Rendimientos del Trabajo Personal; como componente del concepto de renta, resulta gravada por el Impuesto General (107); es por ello que su cuota debería ser deducida (108).

Desde el punto de vista técnico-jurídico no nos convencen los argumentos que se han empleado para justificar esta exclusión. A nuestro juicio no puede afirmarse que no grava rentas normales del trabajo sino sólo escalones superiores de ella. ¿Acaso los escalones elevados de renta no tienen esa consideración? (109). Por otra parte, las reconocidas fina-

(106) CORTÉS DOMÍNGUEZ-MARTÍN DELGADO: *Ordenamiento tributario...*, op. cit., págs. 182-183.

(107) El artículo 5 del Texto Refundido del Impuesto establece que a sus efectos, tendrá la consideración de renta «todos los conceptos de rendimientos sujetos en los impuestos a cuenta».

(108) La modificación es de tal magnitud que no ha faltado quien, como DRAKE DRAKE, ha escrito que el carácter extraordinario del Impuesto le viene atribuido precisamente por no ser impuesto a cuenta ni deducible de «los impuestos generales» (debería decir «del general»), no solamente de la Cuota, sino tampoco como gasto. (Vid. *La regularización...*, op. cit., pág. 682.)

(109) J. L. ARGILES dice que «no es un impuesto a cuenta de los Generales sobre la Renta al no gravar la renta normal del trabajo, sino sólo escalones superiores de ella con fines única y exclusivamente recaudatorios». (*Impuesto Extraordinario...*, op. cit., pág. 688.)

lidades recaudatorias del tributo, que se aducen también por la doctrina (110), deben hacerse compatibles no sólo con la justicia tributaria sino también con las exigencias de la técnica jurídica.

En este sentido, creemos que bien podía haberse conseguido la finalidad recaudatoria y redistributiva utilizando otro procedimiento como el de un recargo transitorio sobre determinadas bases del Impuesto Ordinario según su cuantía, como se ha apuntado con acierto (111); se hubiera logrado así aumentar la presión tributaria sobre determinadas rentas del trabajo y se hubiera respetado la coherencia del sistema tributario. El empleo de esos recargos transitorios es frecuente en nuestro Ordenamiento jurídico y así lo demuestra la normativa referente al Impuesto sobre Sociedades o la del Impuesto sobre las Rentas del Capital.

Por todo ello, no debe resultar extraño que se llame a este Impuesto «recargo», incluso desde la propia Administración; sin embargo, lo importante no es cómo se llame a las cosas, sino cómo éstas sean en realidad y es evidente que el Impuesto Extraordinario es un auténtico impuesto que, de alguna forma, debería ser deducido del Impuesto General, porque ha gravado unos rendimientos considerados como ingresos en el ámbito de éste.

Pero el legislador abunda en su error cuando dispone que tampoco tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible en el I. G. R. P. F. y ello porque se atenta también contra la base imponible de este Impuesto.

Como es sabido, el I. G. R. P. F. grava la suma de los rendimientos netos que han servido de base en los impuestos a cuenta, más las plusvalías, y tales rendimientos son considerados en el Impuesto como «in-

(110) ESEVERRI MARTÍNEZ afirma que «se acentúa así el grado de incidencia del impuesto que, por otro lado, si pudiese ser deducible del Impuesto General perdería ante todo su fuerza recaudatoria y también el sentido que ha inspirado la creación de este gravamen complementario sobre determinadas rentas del trabajo personal. Para conseguir el efecto deseado, el legislador afirma también que no puede ser entendido como gasto deducible» (Vid.: *Análisis del Impuesto...*, op. cit., pág. 563). El Autor reconoce, por tanto, la finalidad recaudatoria del Impuesto que sin embargo, parece negar a la Ley de Medidas Urgentes donde se establece.

(111) Compartimos la opinión de CARO CEBRIÁN quien, después de mostrar su extrañeza ante el Impuesto, para el que no se encuentra asimilación posible, se pregunta «¿Tan pernicioso hubiera sido configurarlo como un recargo transitorio sobre determinadas bases del I.R.T.P. según su cuantía? No se nos oculta que hubiera introducido una complicación adicional en la liquidación pero tendría un parentesco y una coincidencia con figuras existentes como el recargo sobre las cuotas del Impuesto sobre las Rentas del Capital y desde luego, no sería mayor complejidad que la que impone la administración del tributo en presencia. Todo el mundo entiende un sobreimpuesto o un recargo transitorio.» (*Rendimiento del Trabajo...*, op. cit., pág. 68).

gresos computables»; sin embargo, estos ingresos han de ser depurados de ciertos gastos que, minorando la renta disponible del contribuyente, la ley no puede someter a tributación. En aplicación de estos principios, el artículo 15 del Texto Refundido del Impuesto determina su base imponible, encargándose el 17 de especificar cuáles son los gastos fiscalmente deducibles de los ingresos. Aunque no responden a un criterio único que permita reducirlos a la unidad, es posible agruparlos en torno a dos categorías:

a) Por una parte, los gastos personales que significan aplicación de la renta personal del contribuyente y que, como tales, no han podido ser tenidos en cuenta en el seno de los impuestos a cuenta, sin que sean imputables a ninguna fuente determinada sino a la renta global. Son, por ejemplo, los contenidos en las letras a), e), f), g) y h) del mencionado artículo.

b) Por otra parte, los gastos necesarios para la obtención de los rendimientos provenientes de las fuentes típicas que no han podido ser deducidos en el ámbito del Impuesto a cuenta correspondiente: Dado que el Impuesto General quiere gravar la suma de los rendimientos netos derivados de las fuentes típicas, es necesario proceder a una segunda «depuración» que tenga en cuenta aquellos gastos, afectos a fuentes concretas que, por la mecánica de los correspondientes impuestos, no han podido ser deducidos en el seno de los mismos. Estos son los contenidos en las letras b) y d) y son imputables a los rendimientos para cuya obtención el contribuyente haya debido satisfacerlos (112).

En este segundo supuesto está, por ejemplo, la Seguridad Social Agraria y el Recargo Transitorio sobre Cuotas del Impuesto sobre las Rentas del Capital, y creemos que no puede discutirse con fundamento que el Impuesto Extraordinario que nos ocupa debe ser igualmente incluido en esta segunda categoría de gasto porque el contribuyente tiene que satisfacerlo para obtener los rendimientos procedentes de su trabajo. En términos económicos, podíamos decir que se trata de un costo de la obtención de la renta y, en definitiva, de un pago que minorará efectivamente la renta del contribuyente.

El legislador, desechando de esta forma los imperativos de la técnica jurídica, desnaturaliza aún más el I. G. R. P. F., fruto espúreo del proceso de personalización de la carta tributaria. Afortunadamente, el Impuesto

(112) Vid. J. M. MARTÍN DELGADO: «Una cuestión de derecho intertemporal: la deducción de la Cuota por Beneficios de 1965 en el Impuesto sobre la Renta de 1967», *Crónica Trib.*, n.º 4, pág. 107.

Extraordinario se ha establecido sólo para un año y el Impuesto sobre la Renta ha sido sustituido por otro de mayor perfección técnica.

B) Entrando ya en el estudio de los elementos estructurales del tributo, nos ocupamos de su hecho imponible, el cual debe extraerse de la conjunción entre el artículo 13 de la Ley y el noveno de la Orden ministerial. De ellos se deduce que se establecen dos impuestos distintos: uno, sobre las rentas de los Presidentes y Vocales de los Consejos y otro sobre las demás rentas en cuanto excedan de 750.000 pesetas. Recordamos que ambos serán objeto de tratamiento separado.

De los dos preceptos citados puede deducirse que el hecho imponible del Impuesto está constituido por la obtención por personas físicas, durante el ejercicio de 1978, de remuneraciones sujetas al Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal, en cuantía superior a 750.000 pesetas. En principio, por tanto, hemos de decir que los hechos imponibles del Impuesto Ordinario y del Extraordinario son similares, diferenciándose fundamentalmente en dos elementos: el mínimo imponible del Impuesto Extraordinario y su limitación temporal al año 1978.

Ambos impuestos vienen a gravar la renta procedente de la misma fuente: la derivada directa o indirectamente de trabajos o servicios personales. En este punto, nos parece totalmente infundada la opinión de aquellos que excluyen del gravamen extraordinario «cualquier clase de remuneración que no sea necesariamente pecuniaria» (113). Creo que se hace una artificiosa distinción entre «remuneración» y «renta», ya que, sin necesidad de acudir a grandes argumentos, la cuestión queda perfectamente clara en el artículo noveno de la Orden: se trata de gravar «remuneraciones sujetas al I. R. T. P.» y en él se comprenden tanto los rendimientos dinerarios como los no dinerarios o en especie (114).

Esta identidad del concepto de renta gravada por ambos impuestos nos obliga a relacionarlos entre sí, al objeto de determinar cuál sea el régimen en el seno del Impuesto Extraordinario, de los supuestos no sujetos y de los exentos que contempla el Impuesto Ordinario.

Respecto a los supuestos de no sujeción, enumerados en el artículo 5 del Texto Refundido del Impuesto, debe predicarse también su no sometimiento al Impuesto Extraordinario y ello porque, además de ser lo

(113) ESEVERRI MARTÍNEZ distingue, creemos que equivocadamente, las «remuneraciones» de las «rentas» (*Análisis del Impuesto...*, op. cit., pág. 563 y nota 19) afirmando que «la ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal no parece que intente gravar las remuneraciones en especie» (pág. 585).

(114) Para un tratamiento de las remuneraciones en especie, ver CÉSAR ALBIÑANA: *El sistema fiscal...*, op. cit., pág. 297 y la bibliografía que cita.

lógico y coherente, ya hemos dicho que este Impuesto grava todas y sólo las rentas o remuneraciones sujetas al Ordinario. No creo, por tanto, que pueda dudarse de esta conclusión.

En relación con los supuestos de exención tributaria creemos que también deben ser respetados por el Impuesto Extraordinario y ello porque, además de ser igualmente la solución lógica, resulta confirmada por la normativa del Impuesto. Como se ha hecho notar por algún autor (115), el artículo duodécimo de la Orden, al establecer la base imponible del Impuesto dice que estará constituida por la misma que la del I. R. T. P., lo que nos obliga a considerar que las exenciones tienen también virtualidad en el Impuesto que nos ocupa. En realidad creo que sólo podrá plantearse la cuestión respecto a las exenciones subjetivas totales del artículo 8 del Texto Refundido y de las bonificaciones (exenciones parciales) del artículo 11; la exención por razón de la cuantía o mínimo exento de 60.000 pesetas no opera, lógicamente, en el Impuesto Extraordinario, ya que éste tiene un mínimo imponible de 750.000 pesetas.

En efecto, la peculiaridad más evidente del Impuesto Extraordinario está en incluir un límite imponible por debajo del cual no se realiza el presupuesto. Constituye uno de los aspectos que fueron enmendados al texto original del Proyecto, el cual preveía un mínimo imponible de 2.000.000 de pesetas; la modificación introducida fue la de rebajar esa cantidad a la cifra de 750.000 pesetas, que es el límite que existe actualmente para la cotización mínima de los accidentes de trabajo; se alegó que de esta manera se permitía un mayor y mejor control administrativo de las rentas y que, además, todo perceptor de rentas salariales que supere ese nivel, disfruta de una capacidad económica lo suficientemente alta como para tributar. Volveremos a ocuparnos de este tema al tratar de la escala de gravamen.

Sin embargo, la calificación jurídica de este mínimo imponible no ha sido rectamente entendida. Un sector de la doctrina ha calificado esta renta mínima como «mínimo exento» (116), mientras que otros no han entendido bien cómo juega el mínimo imponible a la hora de elaborar

(115) J. L. ARGILES mantiene esta misma postura, si bien sus argumentos me parecen algo imprecisos cuando distingue entre exención de hecho imponible y de base imponible. (*Impuesto Extraordinario...*, op. cit., página 689.)

(116) E. LEJEUNE: *La discusión parlamentaria de la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal*, R.D.F.H.P., n.º 135, pág. 636; CARO CEBRIÁN: *Rendimiento del trabajo...*, op. cit., pág. 70.

la escala de gravamen y de imponer los deberes formales del Impuesto (117).

Creo que no es necesario volver a insistir en la distinción entre mínimo exento y mínimo imponible; el primero, como ya hemos dicho, articula una exención tributaria, mientras que el segundo afecta al presupuesto de hecho delimitándolo negativamente, de manera que por debajo de la cantidad señalada la obligación no nace, simplemente porque el hecho imponible no ha llegado a producirse. Se trata de precisar los supuestos de no sujeción mediante un límite cuantitativo.

En este sentido, la existencia de un mínimo imponible en un tributo, determina que todos los elementos de cuantificación de la deuda, se estructuren en base al mismo; ya veremos como tanto la base imponible como la liquidable deben partir, en todo caso, de esa mínima. Idéntica consideración puede hacerse respecto al primer escalón de la Tarifa que debe partir del mínimo imponible para respetar el presupuesto del tributo. Otra cosa será que quien realice el presupuesto de hecho al percibir remuneraciones del trabajo en cuantía superior a las 750.000 pesetas, no deba pagar efectivamente el tributo por el juego de las reducciones, pero esto no es más que fruto de la combinación entre sujeción y exención tributaria (118).

Resulta curioso, sin embargo, que el artículo noveno de la Orden ministerial no incluya en la definición del hecho imponible, el referido mínimo. Según esta disposición podría pensarse que en realidad está sujeta al Impuesto la percepción de cualquier remuneración derivada del trabajo, sin distinción cuantitativa alguna; entonces las 750.000 pesetas podrían operar como un mínimo exento en sentido técnico-jurídico, y ello explicaría las múltiples referencias a la base liquidable y a la estructura de la Tarifa.

(117) ESEVERRI MARTÍNEZ pone de manifiesto las reiteradas referencias a la cuantía de la base liquidable, para terminar escribiendo que «en definitiva, la sumisión al Impuesto Extraordinario sobre determinadas rentas del trabajo personal jugará no solamente en torno a la delimitación de un hecho imponible que se remite, a su vez, al impuesto a cuenta con las peculiaridades hasta el momento expuestas, sino que los índices reales de contribuyentes afectados por el tributo habrá que entenderlos siempre en función de la base liquidable por lo que, a efectos prácticos no todas las rentas procedentes del trabajo personal quedan sometidas a la normativa del Impuesto Extraordinario, en tanto en cuanto sobrepasen las 750.000 ptas. sino que habrá que atenerse a la normativa en su conjunto del Impuesto, y en particular a las posibles deducciones que se establecen para los contribuyentes a efectos de la determinación de la base liquidable». (*Análisis del Impuesto...*, op. cit., pág. 601.)

(118) En este sentido véase A. BERLIRI: *Il testo unico delle imposte dirette*, Giuffrè, Milano, 1969, págs. 232-233.

Pero creo que razonar así no es correcto. Las 750.000 pesetas de límite actúan como mínimo imponible y no como exención tributaria, y ello, entre otras razones, porque:

a) El artículo 13 de la Ley que establece el Impuesto habla sólo de «las demás rentas en cuanto excedan de 750.000 pesetas», por lo que el Impuesto se establece exclusivamente para quienes perciban rentas superiores a esa cantidad.

b) El artículo noveno de la Orden, si bien olvida hacer una referencia expresa al mínimo imponible, debe tenerse en cuenta que pretende gravar la obtención de rentas o remuneraciones sujetas al Impuesto Ordinario «con arreglo a los preceptos de la presente Orden», y de ella se deduce que las 750.000 pesetas actúan como un mínimo imponible.

c) Las normas, tanto de la Ley como de la Orden, que regulan la base imponible y la liquidable no hacen alusión a ningún tipo de reducciones o limitaciones a 750.000 pesetas, lo que indica que el mínimo opera en el hecho imponible. La razón de configurar así la base imponible y la liquidable no es otra que la existencia de rendimientos brutos y netos en los distintos títulos del Impuesto Ordinario. No se pierda de vista una consideración elemental: para resultar gravado por el Impuesto Extraordinario, es necesario obtener esas primeras 750.000 pesetas no sujetas.

d) Por último, el hecho de que no exista tipo aplicable a las primeras 750.000 pesetas de renta, obedece simplemente al hecho de que no resultan gravadas por el tributo. No debe extrañar tampoco que el tipo vaya referido a «porciones» o escalones de base liquidable ya que existen reducciones para cierto tipo de contribuyentes.

La existencia de este mínimo imponible, en cuanto no sujeta a tributación las primeras 750.000 pesetas, actúa también como un elemento de progresividad del tributo, de igual manera que la reducción general que tratamos en el epígrafe anterior. Creo que sobre este particular no es necesario volver a insistir.

El otro elemento del hecho imponible del Impuesto Extraordinario que lo diferencia del Ordinario, es su limitación temporal al año 1978, lo que le priva de su carácter periódico. Al significar la dimensión de tiempo en que debe realizarse la acción que constituye el hecho imponible, o lo que es lo mismo, el aspecto temporal del elemento objetivo del hecho imponible, su exacción en un solo año, le desprovee de la naturaleza periódica que en principio le daba la estructura de su presupuesto. Aunque

a efectos prácticos la discusión no tenga relevancia, creemos que no debe confundirse un impuesto de estructura periódica que excepcionalmente se encuentra limitado a un solo año, con un impuesto instantáneo; se trata de concretar los efectos que el legislador ha atribuido a la dimensión temporal del objeto del Impuesto, en función también de la naturaleza del mismo.

Si reflexionamos sobre la estructura del Impuesto, podremos ver: que la Ley de Medidas Urgentes cuando lo crea, no incluye como un elemento de su hecho imponible esa limitación temporal al año 1978, sino que es su Disposición Transitoria 2.ª la que fija esa vigencia anual al tributo. Esto podría hacernos pensar, tal y como parece deducirse de la Orden de 14 de enero que esa instancia temporal forma parte del hecho imponible y que, por lo tanto, el Impuesto se configura como instantáneo, ya que la acción no puede repetirse en el tiempo, pues se trata de percibir rentas en el año 1978, lo que sólo puede realizarse una vez. Sin embargo, tal conclusión nos parece apresurada. La Ley de Medidas Urgentes establece un Impuesto de estructura periódica porque la acción que constituye su presupuesto es duradera y el mismo tiende a reproducirse «por su propia naturaleza»; no obstante, ha limitado excepcionalmente su vigencia a un solo año. Si no existiera tal disposición el impuesto se devengaría todos los 31 de diciembre, al igual que el Impuesto Ordinario. Por su parte, la Orden ministerial lo que ha pretendido en su artículo noveno ha sido simplemente recoger las circunstancias que delimitan la acción del presupuesto, aunque, sin lograrlo del todo.

Pero junto a estas dos diferencias entre el Impuesto Ordinario y el Extraordinario existe otra que parece añadida por la Orden ministerial y que tiene cierta importancia; me refiero al requisito, establecido en los artículos noveno y décimo de la Orden, de que los sujetos perceptores de los rendimientos han de ser personas físicas para poder resultar sometidos a gravamen. La cuestión nos introduce de lleno en el tema de los sujetos pasivos del impuesto y creo que merece ser considerada con algún detenimiento.

El artículo 13 de la Ley de Medidas Urgentes, ratificando el carácter real del Impuesto Extraordinario, hacía referencia únicamente a las rentas, según su procedencia y cuantía, como medio de delimitar el hecho imponible del tributo. Se aludía al resultado de una determinada fuente sin que el sujeto perceptor de los rendimientos tuviera relevancia en el momento de la definición del hecho imponible.

Sin embargo, la Orden ministerial que reglamenta las disposiciones le-

gales incluye una referencia al sujeto pasivo en el momento de definir el hecho imponible, condicionándolo a su cualidad de persona física; más específicamente, el artículo décimo, dedicado al sujeto pasivo, dispone que sólo «serán sujetos pasivos de este Impuesto, las personas físicas que lo sean por el Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal».

Este aparente antagonismo entre la Ley y la Orden se hace mucho más patente si tenemos en cuenta que el artículo 14 de la Ley se remite a las disposiciones reguladoras del I.R.T.P. y, como es sabido, pueden ser sujetos pasivos de este Impuesto tanto las personas naturales como las jurídicas e incluso las entidades carentes de personalidad jurídica a que se refiere el artículo 33 de la Ley General Tributaria, en cuanto obtengan remuneraciones por trabajos o servicios personales (119).

En consecuencia, parece que debería admitirse, al menos en línea de principio, que el Impuesto Extraordinario grava también las rentas del trabajo que perciban las personas jurídicas en cuanto excedan de 750.000 pesetas, a pesar de que la Orden haya limitado el gravamen a las personas físicas. ¿Cómo se aclara esta contradicción?

Se ha escrito, a propósito de la negada naturaleza de impuesto a cuenta al gravamen extraordinario que ahora nos ocupa, que se silencian sus efectos respecto al Impuesto sobre Sociedades porque «no afecta a las Sociedades para nada puesto que siempre hace referencia a personas físicas, ignorando la realidad constituida por sociedades que ejercen las mismas actividades que los profesionales, por ejemplo, que sí quedaban, en cambio, recogidas en el Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal» (120).

Sin embargo, no creo que pueda hablarse aquí de una «ignorancia» del legislador, y ello por la sencilla razón de que si, bien las entidades jurídicas estaban sujetas al Impuesto era sólo a efectos de su cuota Fija o de Licencia (121). Como se sabe, las Sociedades no estaban sujetas a

(119) Cfr. artículo 12 del Texto Refundido del I.R.T.P.

(120) ESEVERRI MARTÍNEZ: *Análisis del Impuesto...*, op. cit., pág. 563.

(121) La posibilidad que las entidades jurídicas queden sujetas al I.R.T.P. que en el Texto Refundido se concibe con una gran amplitud, se ha ido viendo limitada en la práctica por la exigencia impuesta por los estatutos profesionales de que la cualificación laboral o técnica para el ejercicio profesional deba venir atribuida exclusivamente a las personas físicas. Sobre la titularidad profesional de las sociedades y la modalidad de su sometimiento al Impuesto, pueden consultarse J. J. PERULLES BASSAS: *La constitución de sociedades profesionales y la fiscalidad*, Hac. Púb. Esp., n.º 15, pág. 73; R. BARBARÁ LLAURADÓ: *Delimitación del objeto en las sociedades profesionales*, Hac. Púb. Esp., n.º 15, pág. 89; F. SANTALÓ SORS: *Régimen fiscal de las sociedades mercantiles que realizan actividades profesionales*, Hac. Púb. Esp., n.º 15, pág. 97.

la Cuota Proporcional sino que únicamente se le estimaban sus ingresos en el seno del Impuesto a cuenta en concurrencia con las personas físicas (122). En este orden de cosas, dado que el Impuesto Extraordinario sólo puede afectar a rentas que, por su naturaleza y cuantía, son gravadas en la Cuota Proporcional, se ha limitado el gravamen a las personas físicas.

No obstante, se han alegado algunas otras razones para argumentar esta exclusión de las personas jurídicas. Por una parte, la complementariedad entre el Impuesto Extraordinario sobre determinadas rentas del trabajo y el Impuesto sobre el Patrimonio. Por otra, la misma estructura del Impuesto que lo hace inaplicable —se dice— a cualquier tipo de entidad jurídica ya que, por ejemplo, la base liquidable presta especial atención al número de hijos del contribuyente (123).

Pero a nuestro parecer, tales razones no son válidas para justificar esa exclusión de las personas jurídicas; la primera porque el carácter complementario de ambos gravámenes, lejos de fundamentar la no sujeción de las entidades jurídicas al Impuesto Extraordinario sobre las Rentas del Trabajo, para lo único que puede alegarse es para explicar la inclusión de las personas físicas en el mismo, que son cosas sensiblemente distintas. Se decía, en efecto, en la propia exposición de motivos de la Ley de Medidas Urgentes que la función del Impuesto que nos ocupa era la de complementar el gravamen sobre el patrimonio, pero si se quería completar el efecto de un impuesto que recae sobre el patrimonio o sobre el capital —al menos pretendidamente— con un gravamen suplementario sobre determinadas rentas del trabajo, este argumento lo único que justifica es la existencia del Impuesto pero, en modo alguno, nos explica por qué se ha excluido del mismo a las personas jurídicas. El hecho de que el Impuesto sobre el Patrimonio grave sólo a las personas físicas no es razón suficiente ya que ésta deba venir dada, en cualquier caso, por el sistema tributario entendido como un conjunto coordinado de tributos. Piénsese, además, cuál es la trascendencia que el propio legislador atribuye a la complementariedad: mientras que el Impuesto sobre el Patrimonio se devenga ya en el año 1977, el que recae sobre determinadas rentas del trabajo se aplica sólo en el año 1978.

La segunda de las razones aludidas —imposibilidad de aplicarlo a las entidades jurídicas ya que su base liquidable presta atención al número

(122) Vid., CÉSAR ALBIÑANA: *El sistema fiscal...*, op. cit., pág. 424.

(123) Vid., ESEVERRI MARTÍNEZ: *Análisis del Impuesto...*, op. cit., páginas 576-587.

de hijos— nos parece mucho menos consistente; creo que no es necesario detenerse en este punto. Extraña, sin embargo, que mientras se ve normal la sujeción de las personas jurídicas al Impuesto Ordinario sobre el Trabajo Personal, se discuta tanto respecto al Extraordinario habida cuenta de que —como es sobradamente conocido— la normativa del primero conocía también estas deducciones en función del número de hijos del contribuyente.

Para nosotros, la auténtica razón está en la ya aludida no sujeción de las entidades jurídicas a la Cuota Proporcional del Impuesto Ordinario pues dado que en el Impuesto Extraordinario se gravan de forma suplementaria esas mismas rentas, deben quedar excluidas del mismo las entidades jurídicas.

Ahora bien, debemos preguntarnos si este razonamiento es congruente y correcto en términos técnicos.

Para contestar a esta pregunta es necesario hacer una distinción de matiz: una cosa es la sujeción de las entidades jurídicas al Impuesto y otra bien distinta su exclusión total de la normativa del mismo. En estos términos, creo que la no sujeción es correcta en sentido técnico, en cambio no me lo parece la total exclusión de estas entidades de las normas del mismo ya que de esta forma se atenta contra el sentido de la Cuota Mínima (o Límite) del Impuesto sobre Sociedades, según disposición del artículo 61 del Texto Refundido del Impuesto, vigente para el año 1978.

Con el calificativo de cuota «mínima» o cuota «límite» se alude a la suma de las cuotas de los impuestos a cuenta que le hubieran correspondido pagar a las Sociedades en caso de liquidación de las cuotas en concurrencia con las personas físicas (124). Por lo tanto, en el supuesto de actividades profesionales, las sociedades que las ejercen, aunque no están sometidas a la cuota Proporcional del Impuesto que grava los rendimientos derivados de las mismas, se les atribuye la base imponible al objeto de poder calcular luego la cuota que le hubiera correspondido; así lo disponía el artículo 33 del Texto Refundido del I.R.T.P. (125).

Pero lo importante es conocer la razón y el fundamento de esta peculiar Cuota del Impuesto sobre Sociedades: se trata de equiparar las personas

(124) *Vid.*, CÉSAR ALBIÑANA: *El sistema fiscal...*, op. cit., págs. 427-428.

(125) «Cuando las sociedades y demás entidades jurídicas ejerzan las mismas actividades que los profesionales a que se refiere este Título, satisfarán la Cuota Fija o de Licencia que en el mismo se regula, y se les fijarán los ingresos profesionales en concurrencia con las personas físicas, a los efectos prevenidos en el Impuesto General sobre la Renta de las Sociedades y demás entidades Jurídicas.

jurídicas con las físicas, dándoles igual tratamiento; por eso se ha establecido esta Cuota cuya función es conseguir que las entidades jurídicas paguen como mínimo lo que han satisfecho las físicas en concepto de impuestos a cuenta. Con ocasión de liquidar el Impuesto sobre Sociedades se comprueba que su cuota sea mayor que la suma de las cuotas que le hubieran correspondido si se les hubieran liquidado los impuestos a cuenta; en caso contrario, prevalece la cuota mínima (126).

Pues bien, creo que esta igualdad tendencial del sistema tributario quiebra con el Impuesto que ahora consideramos. Hubiera sido más correcto, técnicamente hablando que a las Sociedades se les estimaran sus bases imponibles en este Impuesto Extraordinario, a los efectos del cálculo de la Cuota mínima (127), sin embargo, no debe dejar de reconocerse que se hubiera necesitado una disposición en este sentido, ya que el Impuesto Extraordinario no es un impuesto a cuenta; pero la anomalía está entonces en la existencia de un impuesto que gravando los resultados de una fuente típica, no tiene la consideración de impuesto a cuenta. Una vez más se rompe la igualdad y la equitativa distribución de la carga tributaria por defecto de la técnica jurídica que produce, además, una instancia de incoherencia en el sistema tributario.

Tal vez no hubiera sido descabellado gravar también a las personas jurídicas si lo que de verdad se quiere es incidir realmente sobre las rentas altas derivadas del trabajo personal.

Por último, debe decirse en descargo de la Ley de Medidas Urgentes que la contradicción con los términos de la Orden es más aparente que real porque si bien no excluye a las entidades jurídicas de una manera clara, sí puede decirse de su articulado, que está concebido solamente para los contribuyentes personas físicas. Cuando el artículo 14 enumera las fuentes normativas del Impuesto coloca en segundo lugar las disposiciones que reglamenten la Ley, y sólo en último término, las normas reguladoras del I. R. T. P., pero únicamente «en cuanto le sean de aplica-

(126) CÉSAR ALBIÑANA: *El sistema fiscal...*, op. cit., pág. 431.

(127) Idéntica solución mantiene CARO CEBRIÁN: *Rendimiento del trabajo...*, op. cit., pág. 71; En contra, ESEVERRI MARTÍNEZ: *Análisis del Impuesto...*, op. cit., pág. 587; este autor afirma que esto «no tendría sentido, de una parte, porque la fijación de ingresos para Sociedades que prevé el artículo 33 está directamente conectada con el Impuesto General sobre la Renta de las Sociedades y demás Entidades Jurídicas y para la determinación de la denominada cuota límite o mínima, y porque, además, este Impuesto Extraordinario, según se vio, si no tiene la consideración de Impuesto a cuenta del General sobre la Renta de las Personas Físicas, en menor medida puede ser entendido como a cuenta del de Sociedades en el que podría operar con el carácter de complementariedad con el que actúa la cuota proporcional del I. R. T. P. a los efectos de la Cuota mínima».

ción», es decir, en cuanto no contradigan los preceptos de la Ley y la Orden. Que la Ley está pensando sólo en las personas físicas se pone de manifiesto en el artículo 20 cuando niega al Impuesto el carácter de a cuenta y de gasto deducible, refiriéndose sólo al I.G.R.P.F.; la Orden es más explícita y desarrolla esta limitación de la Ley. Por eso no existe contradicción sustancial entre ambos textos y las disposiciones del I.R.T.P. que se refieren a las personas jurídicas no son de aplicación a este impuesto.

C) Centrándonos ya en el tema del sujeto pasivo, el artículo 19 de la Ley habla del sujeto pasivo como el «perceptor de las rentas que en él se gravan», mientras que el décimo de la Orden dispone que serán sujetos pasivos del Impuesto «las personas físicas que lo sean por el Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal». Ambas normas son coincidentes. Si recordamos el artículo 12 del Texto Refundido del Impuesto Ordinario veremos cómo se consideran contribuyentes a las personas naturales en cuanto obtengan remuneraciones por trabajos o servicios personales, añadiendo los artículos 25, 31 y 55, en aplicación de esta misma norma, que lo serán los funcionarios, empleados, profesionales o artistas en cuanto perciban los rendimientos gravados, sin perjuicio de la existencia de los supuestos de sustitución tributaria.

El deseo del legislador de hacer recaer el Impuesto sobre el sujeto perceptor de las rentas gravadas, se pone de manifiesto de una manera muy especial en el tributo que nos ocupa; tanto en la Ley de Medidas Urgentes como en la Orden reglamentaria de 14 de enero se pretende no sólo que el peso económico del tributo recaiga sobre el contribuyente «en el plano normativo», sino que se intenta que esto sea también así en el plano real. En efecto, el artículo 19 de la Ley ha establecido que el Impuesto «será siempre a cargo del sujeto pasivo perceptor de las rentas que en él se gravan, siendo ineficaces los pactos que tengan por objeto hacer recaer el importe del mismo en la persona natural o jurídica pagadora, sin deducción del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal o de cualquier otro tributo», añadiendo por su parte el artículo décimo, n.º 2 de la Orden que tal disposición deberá entenderse «aunque se haya estipulado el abono de tales rentas sin deducción de impuestos». Esta norma ha suscitado comentarios encontrados, tanto en el seno de las discusiones parlamentarias que terminaron con la redacción del texto definitivo, como entre los autores que se han ocupado de su glosa.

A nuestro juicio, para llegar a un correcto entendimiento de esta dis-

posición, es preciso concretar cuál ha sido la finalidad perseguida por el legislador y el procedimiento utilizado para conseguirla.

Como es sabido, constituye una práctica bastante reiterada que los rendimientos del trabajo dependiente se paguen libres de impuestos, de manera que las rentas pactadas se consideran rentas netas, correspondiendo a las Empresas el pago del Impuesto que recaiga sobre las mismas; ante esta situación, el legislador tributario respondió con la fórmula que recoge el artículo 18 del Texto Refundido del Impuesto: cuando los sustitutos obligados a retener abonen los rendimientos libres de impuestos «tendrá la consideración de base imponible aquella cifra de la que, deducida la deuda tributaria, resultase la remuneración realmente pagada» (128). De esta forma, se hacía recaer el impuesto «efectivamente» sobre el sujeto receptor de la remuneración y, en definitiva, realizador del hecho imponible. Se había legislado sobre un pacto que se considera lícito, regulándose únicamente sus efectos tributarios. No se trataba de una aplicación del artículo 36 o más concretamente, del 31, n.º 2 de la Ley General Tributaria, sino de concretar los efectos que tal pacto producía para la lógica tributaria del I.R.T.P.

En este contexto, el legislador no se mostraba beligerante ante el pacto sobre rentas netas y ello se traducía, en definitiva, en una mayor remuneración que debían satisfacer las Empresas (remuneración pagada más los impuestos) y una mayor renta para los sujetos; pero esta práctica llevó a que cualquier aumento de los Impuestos sobre los Rendimientos del Trabajo Personal se tradujese en un incremento de los costos para las Empresas, que debían seguir satisfaciendo rentas netas, con el consiguiente efecto pernicioso para la economía y para el sistema tributario ya que los sujetos contribuyentes no adquirirían conciencia del cumplimiento de sus obligaciones fiscales (129).

Ante esta realidad, la Ley de Reforma Tributaria ha pretendido evitar las consecuencias multiplicadoras de un aumento en la imposición sobre las rentas del trabajo y, siendo coherente con la finalidad del Impuesto

(128) Vid. CÉSAR ALBEÑANA: *El Sistema Fiscal...*, op. cit., págs. 265 y 287 y la bibliografía citada.

(129) Creo que deben reputarse como distintos dos supuestos que suelen confundirse con frecuencia: una cosa es que la empresa abone las remuneraciones sin retener el importe del tributo, ante la estimulación de satisfacer rentas libres o netas, en cuyo caso su importe se calculará aplicando la fórmula del artículo 18, y otra cosa es que el sustituto por omisión no haya practicado la retención a que está obligado, en cuyo caso u opta por seguir la solución anterior, aceptando esa mayor remuneración o repite contra el empleado la cuota del impuesto, no retenida.

Extraordinario que establece, quiere que el peso económico del mismo sea soportado por el sujeto perceptor de las remuneraciones y no por la Empresa pagadora.

Se ha tenido en cuenta la finalidad y la función del Impuesto en el ámbito del sistema tributario, así como la coyuntura económica a la que iba a aplicarse, y se ha dispuesto que el mismo será siempre a cargo del sujeto perceptor de las rentas, siendo ineficaces los pactos tendentes a hacer recaer su importe en la entidad pagadora. Si en la anterior situación el aumento del impuesto sobre la renta del trabajo era asumido por la Empresa como una mayor remuneración (130), ahora con esta nueva disposición y la normativa emanada de los Pactos de la Moncloa (131), es previsible que el Impuesto sea satisfecho efectivamente con cargo a las rentas del contribuyente.

Resta por analizar la técnica empleada por el legislador en el comentado artículo 19 de la Ley.

La primera cuestión de que debemos ocuparnos se planteó ya en el seno de la Comisión de Economía y Hacienda de las Cortes y se centraba en determinar si el artículo 19 planteaba o no un problema de traslación (132).

Aunque el tema ha merecido opiniones contrapuestas, ante todo debemos repetir que lo analizamos desde el punto de vista jurídico. En estos términos, creo que no puede hablarse de traslación jurídica del Impuesto; no es un fenómeno de traslación legal de la cuota lo que quiere regular y —por lo tanto— prohibir el legislador, sino que trata de evitarse que la existencia del Impuesto Extraordinario se traduzca en un aumento de los salarios y, en definitiva, en una mayor carga económica para las Empresas. Sorprende, no obstante, que ciertos autores, que no dudan en calificarlo como un impuesto directo en razón a la inexistencia de traslación legal de la cuota, afirmen luego que estamos ante una prohibición de ese fenóme-

(130) J. L. ARGILES parece opinar que todavía después de la Ley de Medidas Urgentes, cuando exista el pacto en virtud del cual la empresa asuma el pago del tributo, ha de considerarse como una mayor renta (*Impuesto Extraordinario...*, op. cit., pág. 691). Sin embargo, creo que precisamente es eso lo que el artículo 19 de la Ley pretende evitar.

(131) Como es conocido, en virtud de los llamados Pactos de la Moncloa se preveía un aumento máximo de los salarios del 22 por 100.

(132) En el proyecto se decía concretamente: «Este gravamen no será trasladable a la persona natural o jurídica pagadora de la remuneración aun cuando se hubiera pactado el abono de retribuciones íntegras, sin deducción del impuesto sobre los rendimientos del trabajo personal o cualquier otro tributo». El debate, que aireado la doctrina, se produjo entre el representante del grupo socialista (Sr. LOZANO PÉREZ) y la U.C.D. (Sr. ROVIRA TARAZONA) prevaleciendo las tesis del primero.

no (133). Argumentando a contrariis deberíamos admitir que, de no haber existido ese artículo 19, sería posible la traslación legal del Impuesto y, por lo tanto, que estamos ante un impuesto indirecto.

Pero los términos de la polémica quedan centrados cuando quienes en ella intervienen, aclaran su concepto de traslación de la cuota tributaria. Para nosotros, con tal expresión se designa a la actuación del derecho —a veces obligación— que tiene un sujeto que ha cumplido —o que va a cumplir— la obligación tributaria, de exigir la suma en que se ha concretado la misma a otros sujetos determinados en la ley (134). Como se comprenderá fácilmente, en estos términos no es posible admitir que tal fenómeno se produzca en la imposición directa y menos aún que sea el prohibido por el legislador en el artículo 19 (135). Como hemos dicho, se trata de evitar que, en virtud de un pacto existente o de un nuevo pacto, las Empresas soporten la carga económica del tributo, mediante un aumento equivalente de las retribuciones en la retención; a mi juicio, la disposición no tiene nada que ver con el artículo 36 de la Ley General Tributaria (136).

En definitiva, creo que el texto legal ha mejorado la redacción del proyecto, del mismo modo que la Orden ha completado cierta oscuridad de la Ley (137). Lo que se prohíbe es que se satisfagan las remuneraciones

(133) Entre estos autores debemos incluir a ESEVERRI MARTÍNEZ: *Análisis del Impuesto...*, op. cit., págs. 560-561 y nota n.º 13. No obstante, en la página 588 añade: «Si recordamos el pensamiento de SAINZ DE BUJANDA cuando establece la distinción entre impuestos directos e indirectos el matiz diferenciador se encuentra en la posibilidad de que exista o no traslación jurídica de la cuota y si hemos visto que el impuesto comentado es de naturaleza directa, inevitablemente ello debe significar imposibilidad de trasladar la cuota tributaria». Creo que el razonamiento es tautológico; siguiendo el criterio adoptado por el Autor, el impuesto es directo «porque no permite en sus estructuras la traslación legal de la cuota»; pero, no es correcto argumentar lo contrario, que no existe traslación «porque el impuesto es directo».

(134) Cfr. CORTÉS DOMÍNGUEZ-MARTÍN DELGADO: *Ordenamiento Tributario...*, op. cit., pág. 404.

(135) Discrepamos del parecer de CARO CEBRIÁN quien piensa que el artículo 19 al eliminar las referencias a la traslación que se contenía en el proyecto, ha perdido en «precisión hacendística por la pretextada mayor inteligibilidad del texto» (*Rendimiento del trabajo...*, op. cit., pág. 70). Creo que, además de lo que se dice en el texto puede añadirse aquí la necesidad de que las leyes respeten y utilicen la terminología jurídica.

(136) E. LEJEUNE piensa lo contrario (Vid. *La discusión parlamentaria...*, op. cit., pág. 642 y ss.).

(137) La orden añade una referencia al pacto sobre abono de rentas sin deducción del I. R. T. P. que aclara el texto legal.

libres del Impuesto Extraordinario, que deberá recaer sobre su perceptor, traduciéndose en una menor remuneración neta o efectiva (138).

El otro problema que plantea el artículo 19 de la Ley es el de precisar los términos de la sanción que se prevé para los pactos que tiendan a hacer recaer en la entidad pagadora el importe del tributo; la Ley y la Orden declaran que serán «ineficaces». Aunque la calificación no es demasiado precisa en términos jurídicos (139), parece claro que el legislador lo que quiere disponer es la inoperancia de los referidos pactos para producir ese efecto concreto. Pero la cuestión no es pacífica ya que se trata de determinar los efectos que las normas tributarias pueden tener para las relaciones jurídico-privadas.

A mi juicio, debe distinguirse entre los efectos de esta disposición en el ámbito tributario y en el civil o laboral. En el primer aspecto, creo que no puede dudarse de que la norma impide la eficacia «tributaria» de los referidos pactos; esa materia se encuentra sustraída a la autonomía de la voluntad. Pero en el segundo sentido, la cuestión es más espinosa; habrá de procederse primero a una correcta interpretación de los pactos en cuestión, para decidir después sobre su eficacia. Creo que es posible mantener que tales pactos serán «ineficaces» pero sólo para conseguir el efecto prohibido por la Ley; en todos los demás efectos, las convenciones serán plenamente válidas de acuerdo con la legislación civil o laboral; por eso entiendo que la ineficacia, aunque no sea un término con demasiada tradición jurídica, no es una especie del término nulidad (140).

Aunque la norma parece pensada para proteger a las empresas frente a la pretensión de que asuman el pago del tributo, no puede afirmarse con

(138) En presencia de una estipulación de rentas netas o libres de impuestos, habrá que aplicar el artículo 18 del Texto Refundido del impuesto y calcular cuál sea en realidad la base imponible del mismo; obtenida esa magnitud será la que se compute a efectos del Impuesto Extraordinario.

(139) Se trata de un término que no designa una determinada cualidad de los negocios jurídicos sino más bien un defecto de los mismos. No creemos que sea una especie de nulidad, ya que el pacto será plenamente válido, por ejemplo, a efectos del I.R.T.P.; entiendo que el legislador ha pensado preferentemente en este pacto ya establecido y ha enervado sus efectos en relación con el Impuesto Extraordinario.

(140) La nulidad afecta más a la esencia de los pactos que a sus efectos, aunque «quod nullum est nullum effectum producit». La ineficacia alude a los resultados o consecuencias de los pactos, que pueden ser plenamente válidos y eficaces para unas finalidades y para otras no. No obstante, CARO CEBRIÁN afirma que «el término ineficacia, especie del género nulidad, ha sido elegido para evitar la colisión de ese último hubiera supuesto con la eficacia que el pacto de rendimiento libre de impuesto sigue teniendo respecto del I.R.T.P. ordinario» (*Rendimiento del Trabajo*, op. cit., pág. 71).

tanta rotundidad que la ineficacia se extienda a una inexistencia de las cláusulas; nos encontramos, por tanto, ante un tema de interpretación de contratos por lo que habrá de tenerse en cuenta su régimen jurídico y las reglas de hermenéutica que le son aplicables. Pienso, no obstante, que pueden producirse problemas en la aplicación práctica de ese artículo 19 (141).

El tema de los sujetos pasivos se completa con la referencia al fenómeno de la sustitución. Si bien nada decía al respecto la Ley de Medidas Urgentes, la Orden en su artículo undécimo incluye el mecanismo de la sustitución, disponiendo que «serán sujetos pasivos sustitutos por este tributo los que lo sean por el Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal, en cuanto que las remuneraciones se satisfagan a personas físicas». Este reenvío a las normas del Impuesto Ordinario debe considerarse dentro de la general similitud entre los dos impuestos, sin embargo, el precepto plantea no pocos problemas y ha recibido las críticas de la doctrina.

Ante todo debemos decir que, aunque el precepto menciona sólo la sustitución, debe entenderse que la intención del legislador —mejor, de la Administración— es la de hacer una remisión genérica al sistema de retenciones que se utiliza en el seno del I. R. T. P., excluida, lógicamente, la retención a cuenta de marcado carácter censal y que cumplirá su finalidad en el Impuesto Ordinario. Es obvio que, aunque nada se diga, el Impuesto Extraordinario deberá ser retenido directamente por la Administración a sus funcionarios, sin que aquí estemos ante un supuesto de sustitución (142).

No obstante, como ya fue señalado incluso en las discusiones parlamentarias, no parece excesivamente correcto arbitrar un sistema de retenciones en la fuente en el seno de un impuesto en el que existe acumulación de rentas, reducciones por familia y, sobre todo, una escala progresiva de gravamen. En el supuesto de que el contribuyente obtenga ren-

(141) Para CARO CEBRIÁN el tema «afecta a las relaciones juridico-privadas y únicamente cabe dudar de la aplicación de esta clara sanción de ineficacia en los contratos en que una de las dos partes, por extranjera, no esté obligada por las leyes españolas» (*Rendimiento del Trabajo...*, op. cit., pág. 71).

(142) ESEVERRI MARTÍNEZ piensa lo contrario, pues escribe que «si se trata de remuneraciones como *funcionario público*, empleado o asimilado, o remuneración especial el *sustituto deberá retener...*, etc». (*Análisis del Impuesto...*, op. cit., pág. 588). En idéntico error incurre J. L. ARGILES al escribir que «para los *funcionarios*, empleados y asimilados será *sustituto* la persona o entidad que satisfaga la retribución» (*Impuesto Extraordinario*, op. cit., pág. 691). Nosotros pensamos con la mayoría de la doctrina que en los supuestos de retención directa —caso de los funcionarios— no se produce sustitución.

tas de más de un sujeto, deberá arbitrarse un complejo sistema de declaraciones, retenciones y declaración-autoliquidación; a esto se ha dedicado el artículo decimoquinto de la Orden. Veámoslo.

En primer lugar, el n.º 1 del artículo se ocupa de recordar las dos obligaciones fundamentales de los sustitutos: retener el impuesto e ingresar su importe en el Tesoro (143). Sin embargo, añade algo más: el momento del ingreso y la cuantía de la retención.

Respecto al momento del ingreso, era obligado que éste se hiciera al presentar la declaración por los rendimientos satisfechos y las cantidades retenidas. Es necesario que estos fondos —que tienen el carácter de públicos— estén el menor tiempo posible en poder de los sustitutos; ahora con la nueva normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se acentúa esta necesidad.

Es, sin embargo, la cuantía de la retención lo que tiene mayor importancia. Se ha optado por un sistema híbrido de retención en la fuente que se completa con una declaración final del sustituido (contribuyente) que asegura la eficacia de la progresividad. El comentario n.º 1 del artículo decimoquinto establece que cada sustituto se atenderá «exclusivamente a los emolumentos que por el mismo hubieran sido satisfechos», lo que nos permite deducir el sistema adoptado: cada sustituto practicará la retención por los emolumentos que satisfaga, con independencia de cualesquiera otras que perciba el contribuyente; por eso el n.º 4 del artículo ha dispuesto que «el derecho a la reducción por hijos se justificará por el contribuyente ante todos y cada uno de los sujetos pasivos sustitutos de quienes perciba retribuciones, mediante la presentación de fotocopia o testimonio fehaciente del libro de familia, que quedará en poder de éstos».

Por si no estuviera suficientemente claro que los sustitutos operan con independencia unos de otros, el n.º 3 del artículo lo aclara definitivamente al fijar sus obligaciones: cada uno comenzará la retención del Impuesto «a partir del mes en que las retribuciones abonadas al contribuyente hasta ese momento superen la cifra de 750.000 pesetas de base liquidable». Como vemos, se le calculan al contribuyente tantas bases liquidables como rendimientos tenga por el sencillo procedimiento de ir computando individualmente cada uno de ellos (144).

(143) Las obligaciones de estos sustitutos estaban ya establecidas en el artículo 32 de la Ley General Tributaria.

(144) Los sustitutos deberán presentar declaraciones modelo TP-34, dentro del mes siguiente al trimestre natural en que hayan tenido lugar las retenciones por haber superado el sujeto las 750.000 pesetas de base liqui-

No obstante, es algo problemático que las obligaciones de los sustitutos dependan de la base liquidable, lo que implica unas determinadas valoraciones, por rudimentarias que éstas sean; pero debe pensarse que la técnica de la retención no hace referencia sólo a la sujeción al impuesto sino al gravamen efectivo del mismo por lo que, debiendo evitarse la retención de cantidades que no signifiquen luego cuotas tributarias efectivas (145), la ley obliga a realizarla sólo después de cuantificar la base liquidable y en función de ésta.

Pero de este modo, se podría eludir la estructura progresiva del Impuesto; ya que, fraccionando las rentas, éstas se mantendrán en los primeros escalones de la Tarifa. Para evitar este efecto y como parte del mecanismo híbrido que se ha instaurado, los números 5 y siguientes del artículo decimoquinto de la Orden, regulan la declaración que deberá presentar el contribuyente «comprensiva de todas las cantidades que, sujetas al citado tributo, hubieran devengado durante el año 1978». Esta declaración no deberá ser presentada, lógicamente, por aquellos contribuyentes «cuyas retribuciones totales proceden de un solo habilitado o pagador, ni aquellos cuya base liquidable por este Impuesto no exceda de 750.000 pesetas» Los primeros porque, al tener todas sus remuneraciones en un solo pagador, se les habrán aplicado las normas del impuesto sobre reducciones y la escala progresiva de gravamen y los segundos porque no están obligados a pagar nada por el Impuesto, ya que entre el mínimo imponible y las reducciones, su base es cero.

Aquellos contribuyentes que deban presentar declaraciones, practicarán la autoliquidación del impuesto deduciendo de la cuota íntegra resultante las retenciones a cuenta que le hubieran efectuado los sustitutos. Las operaciones no deben plantear mayores problemas, ya que se trata de rentas «fiscalmente netas» y las normas del Impuesto no son demasiado

dable; esto es así por la remisión genérica que el propio n.º 8 del artículo decimoquinto de la Orden hace a las normas del I. R. T. P.; la que acabamos de citar es fruto de la Resolución de la Dirección General de Tributos del 26 de enero de 1978. Igualmente presentarán declaración-resumen anual, en modelo TP-35, junto a la declaración del cuarto trimestre dentro de los primeros treinta días hábiles del año natural, según la Orden ministerial de 14 de enero.

(145) El hecho de que deba evitarse la retención sobre cantidades que no representen cuotas tributarias ciertas, no sólo es una medida pensada en favor del contribuyente para que no se vea desposeído de parte de sus rentas aunque sólo sea temporalmente, sino que también apunta a la mayor simplicidad y eficacia administrativa, ya que complicaría excesivamente la actuación de los entes públicos al tener que devolver cantidades ingresadas indebidamente; lo que en principio es una técnica de simplificación, perdería gran parte de su sentido.

complejas. La comentada declaración se presentará conjuntamente con la del I. G. R. P. F. y el ingreso se realizará al mismo tiempo. Esto vendrá a agravar la situación económica de los contribuyentes, pues, aunque se han establecido ingresos a cuenta de la cuota del I. G. R. P. F.: y en 1978 están vigentes todavía los impuestos a cuenta, no debe olvidarse que ha aumentado la presión tributaria y que esta declaración anual será normalmente positiva.

La Orden ha previsto que la Dirección General de Tributos publicará los nuevos modelos de declaración por este Impuesto y se ha remitido a los plazos de declaración de ingresos trimestrales y anuales que rigen en el I. R. T. P. (146).

Después de cuanto se ha expuesto, creo que podríamos preguntarnos con algún autor si «¿Valía la pena tanto papel para un sobreimpuesto de un solo año de vida? Si la retención en la fuente tiene intencionalidad, no ya recaudatoria sino financiera, y no se ve otra explicación, con el solo objeto de adelantar el ingreso (pague a medida que gane), recuérdese que los tramos superiores a 750.000 pesetas se alcanzarán a finales de año, poco tiempo antes de que el contribuyente autoliquide» (147). Estimo que el Autor lleva algo de razón. El procedimiento parece demasiado complicado para obtener una finalidad tan reducida, ya que es cierto que los tramos superiores a 750.000 pesetas se alcanzarán a finales de año, aunque los mayores contribuyentes por este Impuesto no van a ser los funcionarios ni los trabajadores dependientes sino los profesionales y los artistas independientes (148); sin embargo, después de cuanto se ha expuesto la razón financiera se percibe más clara, puesto que esos tramos no se alcanzan poco tiempo antes de que el contribuyente se autoliquide, ya que deberá hacerlo al mismo tiempo que en el I. G. R. P. F., es decir, a mediados del siguiente año.

D) Pero en términos de técnica tributaria la más importante modificación del tributo que comentamos reside en su base imponible, concretamente en los métodos para determinarla. Veámoslo.

(146) Es precisamente en función de esta normativa que los contribuyentes deberán presentar declaraciones trimestrales, modelo TP-36, el mes siguiente del trimestre natural en que hayan obtenido rentas superiores a 750.000 pesetas de base liquidable. Además, deberán hacer la declaración-autoliquidación anual correspondiente —si procede— en el momento de presentar la correspondiente al I. G. R. P. F., como se advierte en el texto.

(147) CARO CEBRIÁN: *Rendimiento del trabajo...*, op. cit., pág. 71.

(148) Marginamos a los Presidentes y Vocales de Consejos de Administración y de Juntas que hagan sus veces, que serán objeto de tratamiento separado.

La base imponible del Impuesto, en contra de lo que se ha escrito, no aparece definida en la Ley de Medidas Urgentes, ni siquiera en su artículo 15, 1, donde no se especifica en qué consista esta magnitud, sino que se concretan los métodos para determinarla. Es, por el contrario, el artículo duodécimo de la Orden, el que en su n.º 1 la define diciendo que «la base imponible de este Impuesto Extraordinario estará constituida por la misma que en el Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal SALVO para los profesionales y artistas independientes». Sin embargo este artículo es incorrecto en su inciso final y en él se ponen de manifiesto las consecuencias perturbadoras que los procedimientos de estimación objetiva de las bases han producido en nuestro sistema tributario, hasta el punto de haber desfigurado las definiciones legislativas de las bases en aquellos tributos que se exaccionan mediante estos toscos sistemas de valoración.

El artículo es incorrecto porque dice precisamente lo contrario de lo que debería de decir; esto es: que la base imponible del Impuesto Extraordinario es la misma que la del Impuesto Ordinario INCLUSO para los profesionales y artistas independientes. En efecto, el artículo 17 del Texto Refundido del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal especificaba que la base estaría constituida: «a) Por la totalidad de los ingresos obtenidos por cada contribuyente y b) Por la diferencia entre los ingresos computables y los gastos ciertos o estimados, deducibles con arreglo a los preceptos de esta ley». De manera que la nueva normativa no modifica en absoluto este concepto de base imponible, sino únicamente los métodos para determinarla; pero esto lleva a pensar que se trata de una modificación de la base, lo que es totalmente equivocado: para los profesionales y artistas independientes la base imponible del Impuesto Extraordinario es, como en el Ordinario, la diferencia entre los ingresos computables y los gastos deducibles; lo que ocurre es que, mientras que en el Ordinario los gastos eran «estimados», en el Extraordinario se pretende que sean los «ciertos».

Así lo confirman las normas que tanto en la Ley como en la Orden se ocupan de la base imponible. El artículo 15 de la Ley se remite a las normas de determinación de las bases del Impuesto Ordinario, excepto para los profesionales y artistas independientes que se determinará por «la diferencia entre los ingresos y los gastos reales necesarios para la obtención de aquéllos». La Orden en el n.º 2 de su artículo duodécimo habla de «diferencia entre los ingresos obtenidos y los gastos reales debidamente justificados».

Se ha producido, por tanto, una ampliación de la estimación directa para la determinación de las rentas del trabajo. Creemos que ésta es la única posible para respetar el principio de capacidad económica y actuar verdaderamente el gravamen de que se trate, y esto debe predicarse no sólo de los impuestos con estructura progresiva (149) sino de todos los impuestos en general.

Así parece haberlo entendido el legislador que ha generalizado el sistema de estimación directa en el Impuesto Extraordinario, en un proceso cuya última manifestación es el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. No entendemos cómo puede afirmarse que «el legislador no se resigna a prescindir de las estimaciones objetivas en el desarrollo de este Impuesto, como lo prueba su remisión como fuente subsidiaria a las disposiciones del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal, y también el artículo 15.1, cuando contempla la base imponible en función de las normas contenidas en el Texto Refundido del I. R. T. P. De manera expresa y constituyendo una excepción a la regla general, el régimen de estimación directa se predica taxativamente de profesionales y artistas independientes» (150). A nuestro juicio, el legislador ha prescindido totalmente de las estimaciones objetivas en este Impuesto; precisamente lo demuestra, al contrario de lo que se afirma, con su remisión a las normas del Impuesto Ordinario en cuyo ámbito los únicos contribuyentes que permanecían en la estimación objetiva eran los profesionales y artistas independientes (hasta ciertos niveles de ingresos), concretamente aquellos que ahora se excluyen de esa remisión y se les regula su régimen propio de estimación directa; no es una excepción a la regla general sino al contrario, una supresión de la excepción. Lo general era la estimación directa con una exclusión que ahora se suprime (151).

(149) ESEVERRI MARTÍNEZ así lo hace: *Análisis del Impuesto...*, op. cit., pág. 589. A mi juicio, las virtudes que predica de la estimación objetiva deben reclamarse también para el impuesto ordinario. No estamos de acuerdo con el razonamiento que hace al recabar el sistema de estimación directa para los funcionarios, ya que —como se dirá más adelante en el texto— este sistema no consiste en aplicarles un «índice de gastos», como propone el autor, sino en considerar que las rentas de estos contribuyentes no son rentas netas y proceder a deducirles sus gastos reales debidamente justificados. Otra cosa sería un sistema más o menos híbrido de estimación objetiva, cual es el actual del I. R. T. P.

(150) ESEVERRI MARTÍNEZ: *Análisis del Impuesto...*, op. cit., pág. 589.

(151) Véanse los artículos 26 del Texto Refundido del Impuesto Ordinario para los contribuyentes del Título primero; el artículo 39 para los del Título segundo; el 69 para los del Tercero, y el 78, número 2, para los del Cuarto. Los únicos contribuyentes que permanecen en la estimación

De esta manera creo que puede afirmarse que la base imponible de los Impuestos Ordinario y Extraordinario sobre las rentas del trabajo es la misma; sólo se ha previsto un nuevo sistema de estimación para determinado tipo de contribuyentes (152). Concretamente para aquellos —profesionales y artistas independientes— para los que la estimación directa no era técnicamente correcta, ya que mientras que se les estimaban sus ingresos reales, la casi totalidad de los gastos se computaban mediante unos coeficientes, decrecientes según los niveles de renta y variables según las profesiones. Ahora se ha dispuesto que para estas rentas brutas el sistema de estimación sea el propio de la directa; es decir, ingresos menos gastos reales.

Ya hemos visto cómo la Ley y la Orden fijan la base imponible en la diferencia entre ingresos y gastos, pero mientras la Ley habla de ingresos menos los gastos «reales» necesarios para la obtención de aquéllos, la Orden en lugar de reproducir la «necesidad» de los gastos, añade que deben estar «debidamente justificados». Esta diferencia entre las dos disposiciones no es ni mucho menos contradicción u oposición sino aclaración y complemento. Ambas normas aluden a los ingresos, dando a entender que serán computables «todos» los obtenidos; respecto a los gastos, las normas son más concretas, como no podía menos de ser. El requisito de ser «reales» se predica tanto de los ingresos como de los gastos, pero éstos, para ser deducibles, han de ser necesarios para la obtención de los ingresos y, además, han de estar «debidamente justificados», condición bastante importante que, como veremos, va a producir un cambio en el comportamiento de estos contribuyentes, que deberán llevar anotaciones contables o registrales de sus ingresos y gastos, así como documentación de los mismos.

La novedad de este nuevo régimen de estimación de la base no es sólo técnica sino —lo que es más importante— de política tributaria; supone el haber aceptado y reconocido, ya de forma definitiva el carácter empresarial que en nuestros días tienen la mayoría de las profesiones. Como es conocido, esta consideración está presente en el origen mismo

objetiva son los profesionales y los artistas independientes; la Orden de 28 de diciembre de 1973 dispuso que cuando estos contribuyentes percibirían ingresos computables iguales o superiores a 200.000 pesetas habrían de pasar a la estimación directa. Se comprueba así cuanto decimos en el texto: el carácter residual de la estimación objetiva.

(152) En el mismo sentido, CARO CEBRIÁN: *Rendimiento en el trabajo...*, op. cit., págs. 71-72.

de la tributación de esas actividades (153) y es el convencimiento de que se trata de rentas mixtas de capital y de trabajo, rentas de actividad, lo que ha llevado al legislador a definir y estimar la base imponible del Impuesto de manera semejante a como lo ha hecho en los Impuestos que gravan típicamente las rentas empresariales, incluso aquellos que tienen una base contable. Compruébese si no, la similitud entre la base del Impuesto Extraordinario y la Cuota Proporcional de la Contribución Rústica, la Cuota de Beneficios del Impuesto Industrial y el Impuesto de Sociedades. La técnica y, a veces, hasta las expresiones son idénticas (154). Esta tendencia se culmina ahora en el artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 8 de septiembre de 1978, donde se regulan conjuntamente los rendimientos de actividades profesionales o empresariales (155).

Veamos cómo se computa la base para estos contribuyentes.

Respecto a los ingresos el n.º 2 del artículo duodécimo de la Orden establece que «tendrán la consideración de ingresos, las cantidades devengadas en el período de la imposición por el ejercicio de las respectivas actividades». Aunque la disposición es genérica permite interpretar que se trata de computar todas las cantidades que se reciban por el ejercicio profesional o artístico; pero, además, se deberán incluir todas las cantidades «devengadas» aunque no hayan sido realmente percibidas por el contribuyente. En este extremo pueden surgir problemas de justicia pero no debe haber dudas de que se computarán todas las cantidades «devengadas» (156); lo que extraña a este respecto es que no se haya previsto una partida para fallidos o cualquier otra deducción que pueda incluir las cantidades devengadas que no se perciban; tal vez la razón esté en la temporalidad del Impuesto que sólo es exigible en el año 1978 (157). El principio es el de computar los ingresos y gastos del período y si se

(153) Puede consultarse la Tarifa V de la Contribución Industrial y del Comercio, Artes y Profesiones, donde se aprecia ya la componente empresarial de las actividades profesionales.

(154) Vid. artículo 40 del Texto Refundido de la Contribución Rústica y Pecuaria, artículos 28 y ss. del Impuesto Industrial y artículos 13 y ss. del Impuesto de Sociedades.

(155) En dicho artículo se dice: «Se consideran rendimientos de actividades profesionales o empresariales aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno sólo de estos factores, suponga por parte del sujeto pasivo la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.»

(156) ESEVERRI MARTÍNEZ plantea dudas acerca del significado de la citada expresión (*Análisis del Impuesto...*, op. cit., pág. 591, nota 49).

(157) Existen profesiones como la de abogado, en la que es muy importante el desfase entre el momento del devengo y el percibo de las retribuciones.

tienen en cuenta todos los gastos también deben serlo todos los ingresos a que hayan concurrido aquéllos, independientemente de que se perciban o no; si no deducimos los impagados se falta a la justicia y a la técnica del Impuesto, tomando por renta lo que no lo es; no obstante, el tema es complicado por tratarse de un Impuesto progresivo en el que no es indiferente que las cantidades pagadas se deduzcan en uno u otro período impositivo; pero, como decíamos, los problemas se minimizan dada la vigencia anual del impuesto.

Aunque nada se diga respecto a los ingresos, es evidente que las obligaciones documentales y contables se extienden también a los mismos; es una exigencia de la estimación directa. Debe tenerse en cuenta además, que los datos registrales del Impuesto Extraordinario pueden tener relevancia en el Impuesto Ordinario, al menos respecto de los ingresos.

Mejorando la técnica tributaria anterior, la misma letra A) del n.º 2 del artículo duodécimo dispone que «los ingresos que por colaboración y apoderación pudieran corresponder a otros profesionales o artistas y que hayan de satisfacerse a éstos por los contribuyentes que inmediata y realmente realicen o lleven a cabo la actividad, se imputarán en todo caso y directamente a los respectivos colaboradores». De esta manera, se tiene en cuenta la realidad recogida tardíamente en el ámbito del I. R. T. P. por la Resolución de 11 de junio de 1972. Ahora con mayor precisión se dispone que tales cantidades no serán «ingresos» para los profesionales que inmediata y realmente realicen la actividad sino que se imputarán a los colaboradores (158). En el régimen anterior se consideraban como gastos deducibles, ahora como cantidades no computables como ingresos (159).

En relación a los gastos, la Orden es mucho más explícita y, al igual que hace en los Impuestos Industrial y de Sociedades, enuncia una norma general y otras específicas. La letra B del n.º 2 del mismo artículo duodécimo establece que de los ingresos a que nos acabamos de referir se deducirán «los gastos necesarios para su obtención y los de administración, conservación y reparación de los bienes utilizados en el ejercicio de la actividad gravada y los del seguro de dichos bienes así como los que garanticen la responsabilidad del contribuyente ante terceros por

(158) El concepto es importante porque existen muchas profesiones donde el titular de la misma abona cantidades a determinados colaboradores; piénsese en los bufetes de abogados y en esos colaboradores que en el argot usual se conocen con la denominación pintoresca de «pasantes».

(159) Vid. CORTÉS MARTÍNEZ: *El Impuesto...*, op. cit., pág. 276, nota 28; CARO CEBRIÁN: *Rendimiento del Trabajo...*, op. cit., pág. 72; ESEVERRI MARTÍNEZ: *Análisis del Impuesto...*, op. cit., págs. 591-592.

causa del ejercicio profesional o artístico» (160). De forma que como en todo impuesto de actividad empresarial, la regla general es deducir los gastos necesarios para obtener los ingresos» junto a aquellos que tiendan a garantizar la integridad del patrimonio productivo, tanto de carácter material como humano (161); por eso se incluye no sólo el seguro de los bienes, sino también el que garantiza la actividad del contribuyente frente a terceros (162). Como norma general debemos decir que resultan aplicables a estos gastos las normas y criterios que se han ido elaborando en torno a los Impuestos que gravan las rentas de las explotaciones; no obstante se producirán no pocos problemas en torno a determinar el carácter necesario o no de ciertos gastos (163).

Al igual que ocurre en el cómputo de los ingresos también los gastos deducibles serán sólo y todos los contraídos en el ejercicio de la actividad, con independencia del momento en que se paguen; por lo tanto, sólo son computables los gastos que se contraigan o comprometan en el año 1978, correspondientes a los rendimientos obtenidos en el indicado año aunque tengan que pagarse después o se hayan pagado antes.

La necesidad, puntualizada por la Orden de que los gastos resulten debidamente justificados impone a estos contribuyentes la obligación de llevar sus libros de contabilidad, así como los justificantes de los asientos (talones, facturas, recibos, letras, etc.). La realidad del gasto y su cuantía deben quedar perfectamente determinadas; así se dotará a estos contribuyentes de la deseada estructura empresarial y, por lo tanto, contable, aunque los inconvenientes y resistencias van a ser bastantes.

Después de estas normas generales respecto a los gastos la Orden enumera a continuación unos que se consideran «particularmente admitidos».

(160) Cfr. artículo 40 del Texto Refundido de la Contribución Territorial y Rústica, 29 del Texto del Impuesto Industrial y 14 del relativo al Impuesto sobre Sociedades.

(161) Como recuerda J. L. ARGILES, «se comprende la reparación para que el servicio que prestaba el bien reparado sea el mismo que antes de producirse aquélla según su uso normal, pues, si como consecuencia de aquélla se produjera un aumento o incremento del servicio, de su utilidad o utilización, nos encontraríamos no con una reparación sino con una ampliación, no deducible (*Impuesto Extraordinario...*, op. cit., pág. 694).

(162) Estos seguros deben ser contratados con terceros, no siendo admisible la constitución de fondos de previsión como en los impuestos empresariales; la cantidad deducible será, lógicamente, toda la prima satisfecha.

(163) Piénsese que existen gastos «convenientes» para el mejor ejercicio de la profesión, pero que no se consideran necesarios para la obtención de los ingresos; por ejemplo, la asistencia a un curso de perfeccionamiento o a unas conferencias es conveniente para el ejercicio profesional, pero no «necesario» para la obtención de los ingresos.

La expresión del texto reglamentario es imperfecta ya que dispone: «en particular se comprenderán entre las deducciones»; aunque los gastos se «deducen» de los ingresos, es más correcto hablar de gastos deducibles que de «deducciones»; creo, no obstante, que la diferencia es sólo terminológica.

El primer problema que plantea el estudio de estos gastos deducibles es el de determinar si la enumeración que hace la Orden debe considerarse exhaustiva, cerrada o *numerus clausus*, o bien debe entenderse como ejemplificativa, abierta o de *numerus apertus*. En principio, la expresión de la Orden parece fundamentar la opinión de que estamos ante una enumeración abierta, ya que se enuncian las características que deben tener los gastos y después se enumeran algunos que se entienden particularmente comprendidos por considerarlos «necesarios» para la obtención de los ingresos; sin embargo, a esta conclusión parece oponerse, de un lado, la tradición de los impuestos empresariales que utilizando idénticas expresiones en sus textos, contenían enumeraciones exhaustivas (164), y de otro lado la letra l) del propio artículo duodécimo en la que parece cerrarse la relación de gastos diciéndose que «los demás gastos necesarios para la obtención de los ingresos se cuantificarán en el 1 por 100 del importe de éstos» (165).

Sin embargo, creo que ambas objeciones no tienen virtualidad suficiente y ello porque:

a) Tanto la Ley como la Orden hablan de gastos reales necesarios para la obtención de los ingresos por lo que, en principio, todo gasto de esta naturaleza debe ser deducible. La relación que se hace tiene como

(164) Cfr. artículos 29 del Impuesto Industrial y 14 del Impuesto sobre Sociedades.

(165) No compartimos el argumento de ESEVERRI MARTÍNEZ cuando al hablar de los gastos deducibles dice que «se especifican y concretan algunos de ellos, sin que su enumeración venga a constituir un "numerus clausus", como lo demuestra el hecho de que en el apartado l) del precepto que comentamos se hable de los demás gastos, necesarios para la obtención para los ingresos» (*Análisis del Impuesto...*, op. cit., pág. 592). Me parece que ese apartado de la orden fundamenta precisamente la postura contraria. Si se entiende bien lo que una relación con «numerus clausus», la que nos ocupa parece ser un ejemplo, precisamente por su letra l), la cual no permite que puedan existir otros gastos deducibles que los incluidos en la enumeración ya que todos los demás, no comprendidos en las letras anteriores, parecen cuantificarse en el 1 por 100 del importe de los ingresos. En este sentido se expresa CARO CEBRIÁN: «toda la posible estimación directa quiebra cuando, por último se añade un precepto que impide considerar indicativa y «numerus apertus» tal relación: los demás gastos necesarios se estimarán a fortiori en el 1 por 100 de los ingresos» (*Rendimiento del Trabajo...*, op. cit., pág. 72).

finalidad incluir unos gastos que, de producirse, implican ya de por sí su carácter de necesarios; en los no incluidos habrá que demostrar su «necesidad» para la obtención de los ingresos.

b) La finalidad de la letra l) de la enumeración no es la de cerrarla e impedir que existan otros gastos fuera de ella sino la de comprender un conjunto de gastos que por su poca importancia y su carácter mínimo, son de difícil cuantificación y documentación, como por ejemplo, los gastos en sellos de correos; la expresión «todos los demás gastos» que se emplea, no intenta comprender cualquiera otro no incluido anteriormente, sino que presupone que la relación es tan completa que no puede producirse un gasto necesario fuera de los ya enumerados; no obstante, la riqueza de situaciones de la vida real supera generalmente las previsiones normativas.

c) Por último, debemos considerar que la intención del legislador ha sido la de incluir en su enumeración a todos los gastos posibles y buena prueba de ello es que resulta difícil concebir un gasto necesario al margen de los enumerados. Por otra parte, el deseo de que la estimación directa se realice puntualmente avala también la opinión de que estamos ante una relación abierta (166).

La existencia de esta relación de gastos plantea el problema de su compatibilidad o no con el régimen de la estimación directa del I.R.T.P. Como sabemos, en este Impuesto el sistema de estimación directa consiste en deducir de los ingresos ciertos aquellos gastos relativos a libros relacionados con la profesión y al personal al servicio del contribuyente y el resto de los gastos —los más importantes y numerosos— son deducidos mediante un coeficiente variable. La coexistencia de ambos regímenes de estimación y deducción de gastos ha planteado la posible derogación de uno de ellos, concretamente el del Impuesto Ordinario que es el más imperfecto.

Sin embargo, la Ley no ha modificado la normativa del Impuesto Ordinario sino que ha establecido un sistema propio para el Impuesto Extraordinario, por lo que se mantienen ambos regímenes. La solución correcta hubiera sido suprimir el sistema forfetario del I.R.T.P., pues ya que se llega al puntual conocimiento de los ingresos y gastos del contribuyente

(166) CARO CEBRIÁN ha llegado incluso a afirmar respecto de esta letra l) que «sobre la legalidad de tal traducción estimativa de los gastos reales previstos por la Ley caben serias dudas» (*Rendimiento del Trabajo...*, op. cit., pág. 72).

tendrían efecto también en este Impuesto (167). No obstante, se mantiene la anómala situación de computar unos gastos distintos en la estimación de una misma base imponible, aunque se trate de impuestos distintos.

En este punto debemos manifestar nuestra discrepancia con Eseverri Martínez para quien «el nuevo régimen de gastos, siendo completo, no debe ser interpretado como excluyente del establecido en el Impuesto a cuenta, pues ello supondría la eliminación de alguna de sus partidas, como puede ser la existencia de un coeficiente general de gastos, reconocido para profesional en el artículo 50 del Texto Refundido del I. R. T. P. que, sin embargo, no recoge la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal ni sus disposiciones reglamentarias» (168).

La Ley y las disposiciones reglamentarias no podían recoger el coeficiente de gastos ya que, precisamente su particularidad consiste en establecer un sistema de cómputo directo y preciso de gastos deducibles; para nosotros, los dos regímenes son excluyentes en el sentido de aplicarse independientemente a cada uno de los impuestos; no veo de qué manera podría aplicarse el coeficiente de gastos en la técnica de gastos reales del Impuesto Extraordinario, so pena de proceder a una auténtica duplicidad en la reducción de los gastos (169).

Tampoco creo que pueda compartirse el argumento que el referido autor emplea para afirmar la permanencia del régimen de gastos de los artistas independientes en el Impuesto Ordinario, alegando que «el capítulo de gastos que desarrolla la Orden del 78 para estos contribuyentes parece pensado primordialmente para los profesionales, dejando en un segundo término a los artistas independientes, cuyo auténtico régimen de gastos queda perfectamente contemplado en el artículo 70.2 del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal. Entender que el artículo 12.2, de

(167) También DRAKE DRAKE: *Impuesto Extraordinario...*, op. cit., pág. 144. ESEVERRI MARTÍNEZ llega a la misma conclusión aunque a través de un extraño razonamiento respecto a lo que él llama «doble deducción» de un mismo concepto de gastos en los dos impuestos, situación que califica de incoherencia; nosotros no compartimos tal opinión cuyo fundamento no acertamos a entender (Vid. *Análisis del Impuesto...*, op. cit., págs. 593-594).

(168) *Análisis del Impuesto...*, op. cit., pág. 594.

(169) Como es sabido, el coeficiente de gastos intenta representar el conjunto de los gastos necesarios para la obtención de los ingresos; ante la dificultad de una estimación real de los mismos, se arbitró ese procedimiento tosco y forfetario. Sean o no excluyentes los dos sistemas de estimación, lo cierto es que son incompatibles; en la lógica del sistema establecido en el Impuesto Extraordinario no cabe la aplicación de los coeficientes, como parece predicar el Autor de referencia, ya que los gastos se deducen en su concepto y cuantía exacta. Es suficiente con la referida letra l) del artículo duodécimo para que se siga desnaturalizando el sistema.

la referida Orden viene a sustituir el régimen de gastos de artistas independientes, supondrá en todo caso, una deficiente contemplación de su situación a los efectos de la determinación de la base imponible» (170).

Creo que el autor olvida que lo que se discute es sólo si el régimen de gastos reales establecido para el Impuesto Extraordinario se aplica también al Impuesto Ordinario, pero es incuestionable que ese régimen deberá aplicarse a los profesionales y artistas independientes en un impuesto cuya base imponible es la misma que la del I.R.T.P. Además, aunque la Orden haya pensado primordialmente en los profesionales, estaría justificado porque son éstos quienes presentan una mayor componente empresarial en sus actividades y, por lo tanto, sus rentas tienen un más acentuado carácter de rentas mixtas; no obstante, todos los gastos de los artistas independientes tienen perfecta cabida en la enumeración de la Orden ministerial, sin que pueda afirmarse, como hace Eseverri Martínez, que «supondrá, en todo caso, una deficiente contemplación de su situación a los efectos de la determinación de su base imponible». Por otra parte, tampoco es cierto que el auténtico régimen de gastos de los artistas independientes esté «perfectamente contemplado en el artículo 70.2, del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal», pues en el referido artículo lo que se contiene son unas cantidades que no han debido computarse entre los ingresos de los contribuyentes por lo que, en caso contrario, deben deducirse de los ingresos, pero no como «gastos» sino como cantidades «no computables» (no ingresos); ello es debido a que no constituyen ingresos de los artistas independientes —letras a) y b)— o a que tienen el carácter de rentas empresariales, no artísticas —letra c)—. Los gastos de este tipo de contribuyentes se relacionan en el artículo 72 del Texto Refundido y son iguales que los correspondientes a los profesionales.

Después de cuanto se ha afirmado, debemos ocuparnos, siquiera sea brevemente, de los gastos deducibles.

a) En primer lugar, la Orden se refiere al «importe de los sueldos y además emolumentos que durante el período de imposición se hayan satisfecho al personal empleado a su servicio y las correspondientes cotizaciones exigidas por las leyes sobre la Seguridad Social de dicho personal, satisfechas e imputables al contribuyente». Este gasto necesario era ya deducible en la anterior normativa (171) y constituye un verdadero costo para la obtención de los ingresos; comprende tanto las remunera-

(170) ESEVERRI MARTÍNEZ: *Análisis del Impuesto...*, op. cit., págs. 594-595.

(171) Cfr. artículo 50, a) y b), y artículo 72, a) y b) del Texto Refundido del I. R. T. P.

ciones normales como las extraordinarias y aunque se afirma que no existen aquí las condiciones del Impuesto Industrial para su deducción (172), estimo que habrá de tenerse en cuenta siempre la «necesidad» del gasto, marginando la liberalidad del contribuyente.

En este sentido, cabe decir que el Impuesto Extraordinario no limita la deducción de estas cantidades a efectos de Seguridad Social, como hacía la anterior normativa, por lo que serán deducibles aunque tal exigencia no se haya cumplido, lo que va siendo cada día más frecuente (173).

Con respecto a este tipo de gastos, extraña sobremanera la opinión de Eserverri Martínez quien, recordando que estas cantidades son consideradas gastos deducibles en el Impuesto Ordinario, afirma que «ello significa, sin ir más lejos, que en el cómputo de la base imponible, para estos contribuyentes, un mismo capítulo será objeto de una doble consideración, en el impuesto a cuenta sobre los Rendimientos del Trabajo Personal, cuando se determine la base imponible y el del Impuesto Extraordinario al deducirlo de los ingresos. A mi juicio, esta doble deducción de la misma partida en concepto de gastos, resta efectividad al Impuesto que no tenía por qué recoger esos supuestos como gasto deducible, habida cuenta de su contemplación previa en el Impuesto de producto» (174). Creo que es absolutamente insostenible esta opinión que parece concebir la relación entre el Impuesto Ordinario y el Extraordinario como la de un Impuesto a cuenta y un Impuesto general; por otra parte, se distingue entre la determinación de la base imponible (Impuesto Ordinario) y deducción en los gastos de los ingresos (Impuesto Extraordinario) ¿Acaso no es la misma cosa? No comprendemos cómo puede hablarse de doble deducción que resta efectividad al Impuesto Extraordinario. ¿Es que se propone que este tributo recaiga sobre rentas brutas, esto es, grave los gastos del contribuyente? Estamos ante dos impuestos distintos, uno de los cuales es un sobreimpuesto; tal vez los errores provengan de la calificación del impuesto complementario que se da al Impuesto Extraordinario.

b) La letra b) del artículo incluye el «alquiler y repercusiones legales

(172) En ese sentido, J. L. ARGILES cita el artículo 32, 11, del Texto Refundido del Impuesto Industrial (*Impuesto Extraordinario...*, op. cit., pág. 695).

(173) J. L. ARGILES pone de manifiesto cómo hoy es una realidad la existencia de numerosas de prestaciones y servicios personales en concepto de horas extraordinarias, pluriempleo..., etc., «cuyos preceptores no son dados de alta en la Seguridad Social porque ya lo están por su trabajo principal y, sin embargo, para el sujeto pasivo-pagador de las remuneraciones son un gasto real, necesario y determinable cuantitativamente» (*Impuesto Extraordinario*, op. cit., pág. 695).

(174) ESEVERRI MARTÍNEZ: *Análisis del Impuesto...*, op. cit., pág. 595.

pagados por los locales destinados a despacho, consulta y estudio en donde se ejerce la actividad». Este gasto tiene también el carácter de necesario porque representa el soporte material de la actividad en aquellas profesiones que implican su ejercicio fijo en un inmueble.

La Orden ha previsto que el local pueda ser propiedad del contribuyente, en cuyo caso bien es verdad que no debería pagar renta, pero entonces se produciría una doble imposición interna porque un rendimiento gravado en un impuesto a cuenta (Contribución Urbana) se afecta a la producción de las rentas gravadas por otro, volviéndose a gravar (175). Para evitar este efecto, la Orden ha establecido que en tales supuestos, se tomaría como gasto deducible una cantidad igual a la renta catastral.

Se ha apuntado que estos «gastos» deducibles sin contrapartida pueden producir algunos problemas contables (176) aunque no creo que el tema tenga demasiada relevancia en la contabilidad profesional; se trata de una simple deducción fiscal o un incremento de los gastos generales.

Siguiendo el mencionado principio se dispone también que en el supuesto de que el local se comparta con la vivienda propia del contribuyente, la deducción será sólo parcial, estimándose en el 25 por 100, ya sea del alquiler o de la renta catastral si se trata de un inmueble arrendado o propiedad del contribuyente. Recuérdese el cómputo del signo externo vivienda cuando en ella está instalado el despacho del contribuyente, a efectos del I.G.R.P.F.

c) La siguiente categoría de gastos constituye un capítulo muy importante para ciertos profesionales y artistas: «los gastos por desplazamiento, alojamiento y manutención que realice el contribuyente cuando ejerza su actividad fuera del lugar de su residencia habitual y no venga obligado a residir en el lugar donde ejerza su actividad». Aunque el precepto parece algo oscuro se puede entender perfectamente su contenido, no obstante, preveo que en este punto se van a producir no pocos conflictos, no sólo respecto a la procedencia o no de deducir determinados conceptos sino también en relación con su documentación.

En principio, parece que la Orden distingue entre los gastos por desplazamiento dentro y fuera de la residencia habitual del contribuyente y, aunque los más importantes han de ser estos últimos, los primeros no dejan

(175) Cfr. J. L. ARGILES: *Impuesto Extraordinario...*, op. cit., pág. 695.

(176) CARO CEBRIÁN manifiesta que entre los gastos «hay uno, la renta catastral del local propio, no alquilado, donde se ejerza la profesión o arte, cuyo reflejo en la hipotética partida doble no tiene fácil explicación (¿abono a reservas o capital propio?)» (*Rendimiento del Trabajo...*, op. cit., pág. 72).

de tener importancia sobre todo en las grandes concentraciones urbanas; hay que recordar que todo gasto necesario y real debe ser, en principio, deducible.

La expresión «ejercicio de la actividad» debe ser interpretada en sentido amplio y comprender en ella todas las actuaciones —no necesariamente oficiales— que se realicen para el desarrollo de la actividad (177). Los conceptos de gastos de desplazamiento, alojamiento y manutención, deben ser entendidos con generosidad, ya que la mayoría de las profesiones están asistiendo a un proceso acentuado de transformación y se polarizan en torno a un nuevo tipo de actividades (piénsese en los almuerzos de trabajo). Por ello, para muchas profesiones estos gastos representan una inversión que luego podrá ser recuperada, viene específicamente detallada, bien incluida en el importe total de los honorarios (178).

Un problema que suscita este tipo de gastos es el de su documentación. Cuando el traslado se realiza en transportes públicos puede pensarse en la obtención de recibos o billetes por parte del contribuyente; sin embargo, en ciertos medios de transportes privados es difícil calcular el importe del gasto aunque el criterio debe ser el de favorecer su deducción total siempre que esté dentro de los límites de lo razonable (179).

d) «Los gastos que origine el traslado de destino oficial o cambio de residencia, cuando tenga lugar de una población a otra» se incluyen en la letra d). En este concepto se contemplan dos cosas distintas: el traslado de destino oficial y el cambio de residencia. En verdad, el primero es más propio de funcionarios públicos y empleados particulares y el segundo de los profesionales; sin embargo, también hay profesionales —esas profesiones cuasi oficiales— que tienen residencia oficial, como los notarios (180). Debe tratarse siempre de cambios realizados a poblaciones distintas, aunque esto pueda resultar discutible.

(177) Piénsese, por ejemplo, en los abogados; en sus actuaciones ante tribunales sitios fuera del lugar de su residencia y en las asistencias a sus clientes en reuniones celebradas en los más distintos lugares.

(178) Creo que J. L. ARGILES peca de excesivo formalismo cuando afirma que «en muchas profesiones el gasto de desplazamiento deja de ser tal al poder incluir, en factura de honorarios, al cliente por los servicios totales prestados por los que en estos casos no son gastos para el profesional. Y si no lo repercute al cliente no deberá de deducirse al haber dejado de ser un gasto necesario y convertirse únicamente en voluntario por la liberalidad de dicha renuncia a su percibo» (*Impuesto Extraordinario...*, op. cit., pág. 696).

(179) Pensemos en un desplazamiento en el automóvil propio del contribuyente donde junto al precio de la gasolina, podrá añadirse alguna cantidad en concepto de amortización.

(180) En este sentido, ESEVERRI MARTÍNEZ: *Análisis del Impuesto...*, op. cit., pág. 596.

Se computarán los gastos de traslado en cuanto efectivamente se produzcan; por ello, si el contribuyente tiene derecho a alguna cantidad en concepto de indemnización, deberá minorar la deducción (181).

e) «Los costes de energía para iluminación, calefacción y otros usos que se produzcan en el mantenimiento de los locales en donde se desarrolle la actividad» se incluyen en la letra e); se trata, como vemos, de gastos generales de funcionamiento para el local, lo que ratifica el carácter empresarial de las actividades profesionales. También se comprenden los «gastos de teléfono, télex, alquileres de máquinas de análisis, cálculo, reproducción de planos, textos y otro material impreso o escrito» lo que significa el costo del equipo productivo no inmovilizado; estos gastos son verdaderamente cuantiosos para cierto tipo de profesionales que han alcanzado un alto grado de tecnificación, aunque también en otros, no tan influidos por la técnica, se ven favorablemente auxiliados por esta serie de medios. Se comprenden aquí todos los costes de funcionamiento del equipo, independientemente de quien sea el propietario de los mismos y por ello se incluye también el coste del alquiler en su caso. Y no se trata sólo de maquinaria sino también el gasto de adquisición de materiales lo que ocasionará alguna discrepancia en torno al cálculo del gasto profesional cuando la vivienda esté compartida con el local donde se desarrolle la actividad profesional o artística; en tal caso pensamos que debe procederse a un prorrateo razonable (182).

Igualmente se reproduce la normativa introducida por la Ley del Libro de 12 de marzo de 1975 en el ámbito del Impuesto Ordinario, admitiendo la deducción del coste de la «adquisición de boletines oficiales o privados de información, libros o revistas científicos». Tampoco deben hacerse demasiados comentarios sobre el particular, pues este gasto es fácilmente comprensible; sólo debe tenerse en cuenta, una vez más, que deben tratarse de libros relacionados con la profesión y no de cualquier tipo de obras. Estamos ante un concepto que constituye base fundamental para cierto tipo de profesiones como por ejemplo, la de abogado.

Por último, esta letra e) incluye una clara aplicación del principio ya referido de deducir los gastos del seguro de los bienes utilizados en la actividad gravada; concretamente se mencionan los gastos en seguro de los locales, mobiliarios e instalaciones, bibliotecas y maquinaria, lo que

(181) J. L. ARGILES distingue si el traslado es voluntario u obligatorio; en el primer caso, no sería gasto deducible si no existe una razón de mejores expectativas profesionales; en el segundo, siempre será deducible (*Impuesto Extraordinario...*, op. cit., pág. 697).

(182) Pensemos en los gastos de teléfono, por ejemplo.

como se sabe, es un típico gasto empresarial; se protege también la seguridad del profesional o artista permitiendo la deducción de las primas que satisfaga por el seguro de «los bienes de que los ingresos procedan», comprendiendo muebles e inmuebles.

f) Las cantidades satisfechas a empresas por la prestación de servicios que requiera el mantenimiento de los locales o el ejercicio de la actividad profesional o artística, incluidas las pagadas por «leasing» y «factoring». Seguimos en el ámbito de los gastos de funcionamiento, incluyendo aquí aquellos que se satisfacen a determinadas Empresas que son las que realmente aseguran, no sólo el mantenimiento de los locales sino también la propia existencia y funcionamiento de ciertos servicios como es el caso del «leasing» en el que podrá deducirse lo pagado por el arrendamiento de las máquinas de que se trate.

Aunque es frecuente la utilización de Empresas especializadas para la realización de ciertos trabajos de asistencia técnica, debe tenerse en cuenta lo que hemos dicho antes, respecto a la no consideración de ingresos de las cantidades satisfechas a otros profesionales; se tratará de ingresos no computables.

g) Por si podía haber alguna duda respecto al carácter de rentas mixtas que tienen las que ahora nos ocupan, la letra g) dispone la deducción de los «intereses de capitales ajenos empleados en la adquisición de locales instalaciones, incluso el mobiliario y maquinarias aplicadas al ejercicio profesional o artístico». Como se ve no se trata más que de deducir lo que es un costo para el profesional-empresario: la retribución del capital ajeno. Los intereses deben responder a las financiación de los elementos afectos al ejercicio profesional y comprende no sólo los correspondientes a préstamos directos, sino también los intereses que devenguen las cantidades aplazadas cuando la adquisición de los bienes se haga mediante la modalidad de pago diferido o aplazado.

h) «La amortización de los bienes citados en la letra anterior». Es otro concepto típico de la actividad empresarial: la amortización del equipo productivo que pretende hacer recaer sobre los beneficios de cada ejercicio económico el importe de la depreciación del equipo que ha intervenido en la producción.

Aplicando el principio de que los gastos han de ser reales hay que interpretar que las amortizaciones deben responder a depreciaciones efectivas de los bienes por lo que habrá de procederse a su cálculo como en el resto de las actividades; no obstante, debe admitirse que, en defecto de normas acerca de la efectividad de las amortizaciones podrá aplicarse

analógicamente la Orden de 23 de febrero de 1975 en que se estableció la tabla de coeficientes anuales de amortización para las diversas actividades empresariales; las amortizaciones que respeten los límites señalados por los coeficientes cumplirán legalmente el requisito de ser efectivas. No obstante, si por cualquier causa la depreciación fuera mayor, se podrá deducir todo su importe, acreditando, lógicamente, su efectividad (183).

i) «Los impuestos y tasas satisfechos a las entidades estatales autónomas, regionales, provinciales y locales que graven el rendimiento o se exijan por el ejercicio de las actividades profesionales o artísticas». Entiendo que este gasto era obligado porque se trata de unos pagos necesarios para la obtención de los ingresos y, en definitiva, gastos de los que es preciso depurar a los ingresos para gravar sólo cantidades netas (184).

(183) J. L. ARGUILES: *Impuesto Extraordinario...*, op. cit., pág. 698.

(184) No obstante, ESEVERRI MARTÍNEZ considera que estos conceptos no son apropiados como gasto en el Impuesto Extraordinario, alegando razones que no convencen en absoluto: «en primer lugar, porque aunque este gravamen no tiene la consideración de impuesto a cuenta, tampoco se establece con criterio de generalidad, y este tipo de deducciones es de lo que han de tener su reflejo correspondiente en un impuesto único y de carácter general del tipo del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas; pero, además, es impreciso técnicamente considerar a impuestos y tasas en general como un gasto fiscalmente deducible, dado que debido a su naturaleza esencialmente tributaria debían tener mejor consideración como auténticas deducciones de la cuota del Impuesto Extraordinario, para el caso, claro está, de que el legislador continuase en su intención de contemplarlos en el seno de este impuesto» (*Análisis del Impuesto...*, op. cit., pág. 597). No entendemos por qué este tipo de deducciones deben ser más bien propias de un impuesto único y general; se trata de gravar rendimientos brutos que han de ser depurados y convertidos en rentas netas, para no gravar también los gastos como si fueran rentas. Tampoco acertamos a entender la razón de no deducir estas cantidades porque el Impuesto Extraordinario no sea a cuenta ni de carácter general.

A nuestro juicio, la llamada «naturaleza esencialmente tributaria de estos pagos no fundamenta que deban ser deducidas de la cuota y no sea técnico y riguroso considerarlas como gastos deducibles. Recordamos al autor cómo, incluso en el ámbito del I. G. R. P. F., existen gastos en concepto de pagos tributarios que se deducen de los ingresos; pensemos, por ejemplo, en el Recargo del Impuesto sobre las Rentas del Capital, de «naturaleza esencialmente tributaria».

Las deducciones en la cuota tienen la finalidad de evitar supuestos de doble imposición interna; es decir, de articular impuestos técnicamente complementarios: cuota fija y cuota proporcional, incluso, impuestos a cuenta e impuestos generales, ya que estos últimos funcionan más bien como impuestos complementarios; pero este orden de cosas no se producen en el supuesto que examinamos; sería incorrecto, en términos técnicos, deducir estos pagos de la cuota del Impuesto Extraordinario, ya que no han gravado por igual concepto las rentas del trabajo sino en función de otros criterios técnicos y de justicia. Compartimos la técnica empleada por el legislador; sólo reprochamos la no deducción de las cuotas del Impuesto Ordinario.

Se comprenden aquí todos cuantos gravámenes no estatales recaigan sobre las rentas del trabajo, sea en razón de su ejercicio o de su rendimientos. En este punto y siendo consecuente con cuanto expresamos en nota, consideramos un error técnico el no deducir del Impuesto Extraordinario la cuota del I.R.T.P. que haya gravado los rendimientos, para someter a imposición sólo rentas netas; la no deducción de los pagos que el particular haga en concepto de cuotas del Impuesto Ordinario carece de razón en términos de técnica jurídica tributaria; antes al contrario, atenta contra la coherencia del sistema. ¿Quién puede negar que nos encontramos ante un gasto necesario para la obtención de los ingresos? Lo correcto hubiera sido deducir de los ingresos en el Impuesto Extraordinario, la parte del Impuesto Ordinario correspondiente a las rentas gravados por el mismo. Sólo así se respetaría la técnica tributaria (185).

j) «Las cuotas pagadas a las corporaciones profesionales y artísticas de las que forma parte el contribuyente.» También deben tratarse aquí de corporaciones que guarden relación con la actividad profesional o artística. El concepto es lógico ya que generalmente los Estatutos profesionales suelen supeditar el ejercicio de la profesión a la pertenencia a los Colegios; pues bien, las cuotas que se satisfagan al mismo son gastos necesarios y, por lo tanto, deducibles.

k) «Seguro de accidentes de trabajo y los que tengan como fin exclusivo asegurar las contingencias de enfermedad contraídas por el ejercicio de la actividad profesional o artística.» Estamos de nuevo ante una aplicación de la regla general que obliga a deducir las primas del seguro correspondiente a los elementos que intervienen en la producción y, como no podía menos de ser, se comprende también el elemento humano; en el ejercicio profesional y artístico, la actividad del titular es fundamental; por ello, no podían dejarse de contemplar los gastos realizados para asegurar su continuidad.

Es corriente asegurarse contra las contingencias que puedan impedir el desarrollo de la actividad y en ciertas profesiones o actividades que comportan un elevado nivel de riesgo, el seguro constituye un factor fundamental (186).

(185) En este sentido se presentó incluso una enmienda, a pesar de estar perfectamente justificada.

(186) Piénsese en determinados artistas. J. L. ARGILES pone de ejemplo los seguros que se hacen algunos cirujanos sobre posibles quemaduras en el ejercicio profesional y algunas artistas que se aseguran sus piernas no sólo contra accidentes sino contra posibles enfermedades derivadas de sus actuaciones.

1) Por último, se incluye una norma que contradice ciertamente los principios de la imposición directa: «los demás gastos necesarios para la estimación de los ingresos, se cuantificarán en el 1 por 100 del importe de éstos». Ya hemos expuesto antes nuestro parecer respecto al sentido que debe darse a esta disposición; estimamos que la relación de gastos no es exhaustiva y debe permitirse la deducción de todos aquellos necesarios para la obtención de los ingresos, siempre que puedan ser debidamente documentados. Lo que se pretende es incluir aquí todo un conjunto de gastos de funcionamiento diario de los que es difícil obtener documentación y que, sin embargo, el profesional debe realizarlos para obtener los ingresos.

Aunque ya hemos repetido la incoherencia que este cálculo forfetario significa, entendemos que ha sido una solución salomónica entre la dificultad de deducir estos gastos por su importe real y la no deducción de los mismos. La cuantía de esta deducción será el 1 por 100 del total de los ingresos computados.

Expuesto así el sistema de estimación de la base imponible de profesionales y artistas independientes, debemos reiterar que la modificación más importante que ésta significa, reside en el fortalecimiento de la obligación de llevanza de los libros de ingresos y gastos profesionales; ha sido ésta una aspiración constante del legislador tributario español (187) que suponemos, va a verse ahora cumplida, no sólo por efecto del Impuesto Extraordinario que nos ocupa, sino también por el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Como decíamos antes, el libro tendrá un doble efecto: en relación con los ingresos será eficaz tanto para el Impuesto Extraordinario como para el Ordinario, sin embargo, en lo que se refiere a los gastos sólo afectará al primero, pues el Ordinario tiene un sistema distinto de gastos deducibles; no obstante, creo que la Inspección Tributaria podrá tener en cuenta los datos consignados en estos libros para la cuantificación de los gastos ciertos que se deducen en el Impuesto Ordinario; por ejemplo, los sueldos satisfechos al personal al servicio del contribuyente, gastos de adquisición de libros..., etc.

Se ha apuntado, no obstante, que en algunos casos el libro se llevará con notable retraso ya que el Impuesto no se paga más que después de superar las 750.000 ptas. de base imponible (188); habrá no pocos contribuyentes que superen esta cantidad en los últimos meses del año y es

(187) En otro lugar recogíamos la posibilidad de que fuera considerado el incumplimiento de esta obligación como un ejemplo de costumbre contra legem (*Ordenamiento Tributario*, op. cit., pág. 45).

(188) CARO CEBRIÁN: *Rendimiento del Trabajo*..., op. cit., pág. 72.

entonces que deberán proceder a cumplimentar sus libros. A nuestro juicio, esta obligación de llevar los libros-registro rige ya en el Impuesto Ordinario si bien no con tanta puntualización respecto a los gastos como ahora se establece (189); sin embargo, la Orden habla de gastos debidamente justificados por lo que constituirá una carga para el contribuyente acreditar ante la Administración la realidad y cuantía del gasto, y esto se verifica mediante una contabilidad ajustada a las normas legales y reglamentarias.

Este sistema de estimación de bases que acabamos de exponer parte de la consideración de que las rentas que se incluyen en la base imponible, son rentas brutas que necesitan ser reducidas en los gastos a que están afectas para gravar sólo rentas netas; por ello se aplica el principio —ni generalmente aceptado ni probado— de que sólo los profesionales y artistas independientes perciben rentas brutas (190). Para los funcionarios públicos, empleados particulares y asimilados así como para los artistas dependientes, la base y el sistema de estimación coinciden, como se ha indicado, con el previsto en el Impuesto Ordinario, es decir, la suma total de los ingresos obtenidos en el período de la imposición; y ello en el convencimiento de que sus rentas se perciben netas. Sin embargo, pienso que esto no es totalmente así; existen algunos gastos que afectan también al funcionario o profesional dependiente que deberían ser deducidos de sus ingresos (por ejemplo, la adquisición de libros relacionados con la actividad, ciertos viejos científicos..., etc.) (191).

(189) Es de recordar que ya la Ley de 29 de abril de 1920 obligó a ciertos profesionales a llevar un libro-registro de sus ingresos y a presentar una declaración anual de los mismos. Posteriormente, esta medida se vio completada por la Ley de 16 de diciembre de 1940, en que se dispuso que todos los honorarios devengados por los profesionales deberían cobrarse mediante recibo, extraído de un libro-talonario, debidamente diligenciado por la Administración, la cual controlaría luego las matrices del mismo. Sin embargo, dada la actitud de omisión generalizada por parte de los profesionales y la debilidad de la Administración al no imponer sanciones, los efectos del incumplimiento de estas obligaciones no sirvieron más que para legitimar la competencia del Jurado Tributario en los casos en que había discrepancias entre la Administración y los contribuyentes. El 11 de febrero de 1978 la Dirección General de Tributos daba normas relativas a los libros-registros de los profesionales, incluyéndose modelos anexos; se derogaban así las resoluciones de 1972 y 1974 relativas a la contabilidad profesional.

(190) Marginamos ahora cualquier referencias a otros tipos de contribuyentes con régimen familiar y a ciertas remuneraciones especiales que han de ser también reducidas.

(191) TEJERIZO LÓPEZ cita como ejemplo los transportes o los viajes de carácter científico que deben realizar los profesionales universitarios y no necesariamente a congresos (*Comentario de la Ley...*, op. cit., pág. 639, nota 32).

Si la aceptación de esta filosofía tributaria supone ya una discriminación contra este tipo de contribuyentes, los defectos se agravan cuando se tiene en cuenta la realidad de nuestro sistema tributario. Si se piensa que el problema de la imposición de las rentas del trabajo ha estado en el control de dichas rentas, habrá que concluir necesariamente que el gravamen del trabajo dependiente ha sufrido un agravio comparativo bastante acentuado en relación con la tributación efectiva de los profesionales, que han venido eludiendo este impuesto; tanto es así que no ha faltado quien ha propuesto como solución maximalista que los funcionarios fueran eximidos de pagar el I.R.T.P.

Por todo ello, debe admitirse que el Impuesto Extraordinario, al suponer un incremento en la tributación de las rentas del trabajo, agrava el problema del tratamiento discriminado de las consideradas rentas puras del trabajo frente a las mixtas. Tal vez el perfeccionamiento de la técnica tributaria contribuya a dulcificar esta desigualdad.

Siguiendo la lógica del propio Impuesto Extraordinario, y la que inspiraba el I.R.T.P., la Ley y la Orden con idéntica disposición establecen que «a efectos de determinar las bases imponibles de este impuesto, se acumularán en la persona del sujeto pasivo las bases imponibles que resulten de todas sus remuneraciones, incluidas las especiales contenidas en el artículo 77 del Texto Refundido del Impuesto sobre los rendimientos del Trabajo Personal, con excepción de las contenidas en su apartado a)».

La acumulación ha sido certeramente explicada por César Albiñana: «Los correspondientes rendimientos son acumulables en cuanto tienen derecho a la reducción del mínimo exento o del régimen de familias numerosas. Es decir, se produce virtualmente la acumulación de rendimientos para impedir que una misma persona disfrute de una reducción superior a la establecida dentro del respectivo período anual. La acumulación, por tanto, es una mera consecuencia aplicativa del mínimo exento, no al revés» (192).

Creo que el mismo fundamento es predicable de la acumulación dispuesta para el Impuesto Extraordinario; existe sin embargo otra razón en el ámbito de este impuesto que la justifica y la refuerza: me refiero a su carácter progresivo. La estructura progresiva de su escala de gravamen obliga a considerar en su unidad las rentas percibidas por cada sujeto; si se quiere gravar las rentas altas del trabajo, es preciso proceder a medir cuáles son los diversos niveles de renta. Se trata de una exigencia de la técnica jurídica y no de un imperativo de la recaudación.

(192) CÉSAR ALBIÑANA: *El sistema Fiscal...*, op. cit., pág. 299.

Pero la acumulación del Impuesto Extraordinario presenta alguna particularidad. En principio, se trata de una acumulación de bases imponibles, lo que supone una mejora respecto de la «acumulación de rendimiento» (193). En este sentido, el contribuyente tendrá tantas bases como rendimientos perciba; pero en la técnica del Impuesto Extraordinario debemos decir que tendrá una base imponible acumulada que será la del Impuesto Ordinario —comprensiva de todas las rentas no profesionales ni artísticas— y otra que integrará las rentas derivadas del ejercicio profesional o artístico; después se procede a sumar ambas bases y obtendremos la base única acumulada del contribuyente. Esto es así porque, excepto para profesionales y artistas, la base imponible se estima con arreglo a las normas del Impuesto Ordinario, mientras que para este tipo de contribuyentes la ley establece un sistema específico de estimación.

Pero además, la acumulación del Impuesto Extraordinario ofrece otra particularidad: se extiende también a las remuneraciones especiales del Título IV del impuesto, con excepción de las contenidas en su artículo 77, letra a), es decir, las correspondientes a los Presidentes y Vocales de Consejos de Administración y Juntas que hagan sus veces. Como sabemos, las remuneraciones especiales eran exceptuadas de las acumulaciones, según disponía el número 3 del artículo 27 del texto del Impuesto Ordinario. La justificación aducida era que se trataba de unas remuneraciones que no reunían la consideración exacta de rentas del trabajo sino que presentaban caracteres especiales; por eso se las recogía en un Título que —como tantas veces se ha dicho— constituye un verdadero cajón de sastre para el legislador. Creemos que es un acierto romper con esta filosofía y considerar que todas esas rentas son derivadas del trabajo y, por lo tanto, acumulables (194).

Pero esta acumulación tiene también otro efecto que no ha sido rectamente entendido. En el ámbito del Impuesto Extraordinario la acumulación no sólo resulta obligada por la existencia de reducciones en la base sino que el impuesto tiene un mínimo imponible que es necesario respetar. En este sentido, el número 6 del artículo decimoquinto de la Orden dispone que «los profesionales que deban tributar por este impuesto Extraordinario, en función de una base liquidable superior a 750.000 ptas.

(193) Artículo 27 del Texto Refundido del I. R. T. P.

(194) TEJERIZO LÓPEZ afirma que efectivamente se termina con ese equívoco del legislador, pero la solución es precipitada y descuidada, ya que no distingue los supuestos del artículo 77 que no son homogéneos (*Comentario de la Ley...*, op. cit., pág. 641). Creo no obstante, que, a efectos de la acumulación, poco podía distinguirse.

anuales en el ejercicio de 1978, serán baja automática en la Junta de Evaluación Global correspondiente a dicho período, pasando al régimen de estimación directa».

A mi juicio no se trata más que de una aplicación del principio, tantas veces repetido, de que los ingresos computados en el Impuesto Extraordinario surtirán efecto en el ámbito del Impuesto Ordinario. Se ha dicho, no obstante, que existe una «pequeña colisión entre esta Orden y la del 28 de febrero de 1973» (195), porque según esta última, pasan a estimación directa los contribuyentes cuya cifra de ingresos fuese superior a 200.000 pesetas; por ello parece que, en principio, todos los contribuyentes que tributen el Impuesto Extraordinario, en función de unos ingresos superiores a 750.000 ptas., estaban ya incluidos en la estimación directa. Sin embargo, nada más lejos de la realidad.

Para entender el exacto significado de esta disposición es preciso tener en cuenta el funcionamiento de los sistemas de evaluación global y la realidad de nuestro ordenamiento tributario. Lo que el precepto quiere decir es que resulta perfectamente posible que un contribuyente figure en la Junta de Evaluación Global con unos ingresos inferiores a 200.000 ptas., aunque sus ingresos reales sean superiores a 750.000 ptas. El problema se plantea por el diferente modo de operar los sistemas directos y objetivos. Creo que no es necesario hacer un gran esfuerzo de imaginación para concebir un contribuyente que perciba ingresos reales superiores a 750.000 ptas. y, sin embargo, siga figurando en la evaluación global con una cifra inferior a 200.000 ptas. La historia de nuestro sistema tributario está llena de ejemplos de contribuyentes de este tipo.

Considerando esta realidad, el legislador ha salido a su paso disponiendo que tales contribuyentes pasarán automáticamente a la estimación directa; se evita así el mantenimiento de una doble realidad tributaria, ya que los ingresos estimados en el ámbito del Impuesto Extraordinario se llevan al Ordinario.

A pesar de todo, los efectos de la disposición están limitados en el tiempo por la desaparición del I.R.T.P.; téngase presente que la baja en la Junta de Evaluación se prevé para el propio año 1978.

E) La base liquidable del impuesto se establece en el artículo 15,3 de la Ley y decimotercero de la Orden, mediante unas reducciones en la

(195) CARO CEBRIÁN: *Rendimiento del Trabajo...*, op. cit., pág. 72. En el mismo sentido, ESEVERRI MARTÍNEZ, quien afirma: «Disposición ésta que, a decir verdad no entendemos su exacto sentido» (*Análisis del Impuesto...*, op. cit., pág. 590).

base imponible que responden a situaciones familiares de los contribuyentes (196). Como ya hemos señalado al tratar de la naturaleza jurídica del impuesto se trata de reducciones que lo subjetivizan, influyendo en la cuantía de su cuota tributaria (197). Es importante resaltar el hecho de que en la primitiva redacción del proyecto no se contenía ninguna reducción de este tipo, coincidiendo, por tanto, la base imponible y la liquidable.

Los dos preceptos citados coinciden en disponer que para hablar la base liquidable del impuesto «se reducirá la imponible en la cantidad de 50.000 ptas. por cada hijo que dé derecho a la desgravación correspondiente en el Impuesto General sobre la Renta y 100.000 ptas. en el caso de ser invidente, gran mutilado, gran inválido físicamente o mentalmente o subnormal».

Respecto a las razones que indujeron a introducir estas reducciones en el Impuesto Extraordinario, creo que no difieren en absoluto de las que fundamentan semejantes reducciones en el ámbito del I.R.T.P.: la menor capacidad económica que manifiesta quién debe atender a los gastos que supone el mayor número de hijos a su cargo. Sin embargo, hay un matiz que no ha sido suficientemente advertido; me refiero precisamente al hecho de que el Impuesto Extraordinario no es deducible del I.G.R.P.F., ni como gasto ni como cuota de un impuesto a cuenta. Creo que justamente por tratarse de un impuesto excepcional, al margen de nuestro sistema ordinario de imposición directa (impuesto a cuenta y generales), se deben considerar esas distintas capacidades económicas, dado que no habrá ocasión de modelar la tributación del contribuyente en un impuesto personal; las reducciones aparecen aquí más fundamentadas en criterios de justicia tributaria que en el I.R.T.P., el cual por tener naturaleza de impuesto a cuenta, posibilita que esas circunstancias familiares, modificativas de la capacidad económica, se contemplen posteriormente en el seno del impuesto personal y general sobre la renta. Tratándose de un impuesto independiente como el extraordinario sobre Determinadas Rentas del Trabajo, se hace preciso puntualizar los imperativos de la justicia y contemplar las situaciones subjetivas de los contribuyentes que se traducen en una diferente capacidad económica (198).

(196) Cfr. artículo 53 de la Ley General Tributaria.

(197) ESEVERRI MARTÍNEZ reitera su opinión de que se trata de «rasgos personalizadores del impuesto» (*Análisis del Impuesto...*, op. cit., pág. 599).

(198) Me permito señalar a ESEVERRI MARTÍNEZ que no son trasladables, *mutatis mutandi*, al Impuesto Extraordinario las configuraciones que la doctrina hace al I.G.R.P.F., por tratarse de impuestos de naturaleza dispar» (*Análisis del Impuesto...*, op. cit., págs. 598-599).

Las reducciones que se prevén dependen del número y de las circunstancias de los hijos. Respecto al número, cada hijo con derecho a desgravación en el I.G.R.T.F. permiten una reducción de 50.000 ó 100.000 pesetas según sus circunstancias.

Los hijos que dan derecho a la reducción son los que la posibilitan en el I.G.R.P.F. (199), esto es, todos los que no se encuentren en algunas de estas circunstancias:

- hijos varones mayores de 25 años;
- hijos casado o religiosos profesos, de uno y otro sexo;
- hijos menores de 25 años e hijas solteras que tengan por sí peculio propio con rentas superiores a 25.000 ptas. o al mínimo exento del trabajo personal.

No obstante, los invidentes, gran mutilados o gran inválidos física o mentalmente o subnormales darán derecho a deducir 100.000 ptas. Se ha planteado si sólo se requieren estas circunstancias para la desgravación, como parece deducirse de los textos normativos, o si es necesario que se produzcan también las mencionadas del I.G.R.P.F. Creemos que debe interpretarse que la invalidez o subnormalidad deben referirse a hijos que den derecho a la desgravación en el Impuesto General, es decir, no incluidos en la enumeración anterior (200). A si, un invidente con peculio propio y rentas superiores a 25.000 petas. no dará derecho a la reducción.

Siguiendo con el número 2 del artículo decimotercero, su último inciso dispone que «en caso de separación legal o de hecho la reducción de aplicar a los ingresos del cónyuge bajo cuyo cuidado hayan quedado los hijos». No podía ser de otro modo dado el fundamento de la reducción.

Al contrario de lo que ocurre en el I.R.T.P., no se han previsto aquí deducciones por familia numerosa dado el menor beneficio que éstas suponen, abstracción hecha de los beneficios a titulares de familias de categoría de honor.

(199) No creemos que esto sea una consecuencia necesaria del Ordenamiento Tributario, como dice ESEVERRI MARTÍNEZ, para quien «no tendría sentido articular otra disposición de diferente carácter al mantenido en este punto por el Impuesto General, de lo contrario una misma situación jurídica sería tratada, dentro de un sector específico del Ordenamiento jurídico, de manera dispar por dos normas igualmente dispares, "lo que acarrearía fuertes dosis de inseguridad jurídica"» (*Análisis del Impuesto...*, op. cit., pág. 600). Creo que es necesario matizar: tratar una misma situación jurídica de manera dispar por dos normas dispares, no atenta contra la seguridad jurídica, en todo caso, atentará contra la justicia; pero dos normas dispares pueden dar distinta solución a una misma situación base por contemplar distintos intereses en conflicto, de los presentes en la misma.

(200) DRAKE DRAKE: *Impuesto Extraordinario...*, op. cit., págs. 145-146.

Tampoco hay deducción en concepto de esposa y la explicación es bien sencilla: se trata de gravar la renta de los contribuyentes individualmente considerados por lo que, al no haber acumulación de rentas entre los esposos, tampoco existe reducción por cónyuge, reciba o no rentas (201).

La forma de practicarse la deducción es similar a la arbitrada en el Impuesto Ordinario, modificada en la propia Ley de Medidas Urgentes. El número 2 del artículo decimotercero de la Orden dispone textualmente que «en el caso de matrimonio en el que trabajen ambos cónyuges, la reducción se aplicará, en primer lugar a los ingresos del padre, si éste tuviese la consideración de cabeza de familia; si esto no pudiera absorber la totalidad de la reducción, el exceso se aplicará a los ingresos de la madre». Como era obligado, se plantea el supuesto de un matrimonio en el que trabajen ambos cónyuges ya que de otro modo no habrá lugar a compensar el exceso; se aplicará la reducción, según dijimos, en los rendimientos del cónyuge que perciba rentas del trabajo. También aquí, si existe una parte de la reducción que no puede ser absorbida por las rentas del marido, el exceso se podrá llevar a las rentas de la mujer, no porque exista acumulación sino porque debe permitirse que se realice la reducción a que los contribuyentes tienen derecho. Ya el artículo 19, número 2 del Texto Refundido del I.R.T.P., en su párrafo segundo, estableció que las reducciones previstas en el impuesto afectarían al titular de familia numerosa y a su cónyuge sin que por este motivo la reducción pudiera exceder de los límites señalados. Damos por reproducidas aquí cuantas consideraciones hicimos al tratar del mismo tema en el Impuesto Ordinario (202).

Por último, haremos alguna referencia a la función de la base liquidable porque, como ya expusimos al tratar del hecho imponible del impuesto, los elementos cuantitativos de la sujeción al mismo no vienen proporcionados por la base imponible sino por la configuración del hecho imponible. Para nosotros, las primeras 750.000 ptas. de renta constituyen un mínimo imponible que afecta a la configuración del presupuesto de hecho; de él nace la obligación de contribuir. Pero como la obligación nace ilíquida, es preciso operar con los elementos de cuantificación de la deuda que en los tributos de cuota variable son la base y el tipo de gravamen. Del juego de estos elementos puede resultar que el sujeto no deba pagar nada, por haber operado alguna reducción que ha evitado el gravamen efectivo;

(201) ESEVERRI MARTÍNEZ lo expone correctamente (*Análisis del Impuesto...*, op. cit., págs. 601-602 y nota 56).

(202) Esta interpretación que estimamos correcta es compartida por J. L. ARGILES (*Impuesto Extraordinario...*, op. cit., pág. 700) y ESEVERRI MARTÍNEZ (*Análisis del Impuesto...*, op. cit., pág. 603).

pues bien, este contribuyente habrá estado sujeto, habrá realizado el hecho imponible, pero no pagará nada porque ha tenido derecho a una reducción.

Este esquema lineal que pertenece a la teoría general del Derecho Tributario y sobre el que no vamos a detenernos, puede comprobarse en el Impuesto Extraordinario. Existen unos contribuyentes sujetos al impuesto, que realizan su hecho imponible: aquellos que perciben rentas del trabajo en cuantía superior a 750.000 ptas.; sin embargo es posible que en virtud de las reducciones tales sujetos no deban pagar efectivamente el impuesto; pero esto no quiere decir que las 750.000 pesetas operen en la base liquidable, sino en el hecho imponible. Para quien no comprenda totalmente estas consideraciones, tal vez pueda servirle el argumento en contrario; recuerden cómo las reducciones por hijos se introdujeron en la técnica del impuesto por medio de una enmienda; hasta entonces, el tributo carecía de base liquidable —o coincidía con la imponible, como se prefiera— por lo que la realización del hecho imponible se traducía en la base imponible-liquidable y quedaba sometida a gravamen. No podía haber duda entonces de que las 750.000 ptas. —en aquel momento 2.000.000— actuaban como mínimo imponible. Es sólo después de introducir estas deducciones en la base imponible que parecen surgir las dudas, que deberán disiparse si se consideran los efectos de la modificación aludida.

En este orden de cosas es perfectamente lógico que determinadas obligaciones tomen como presupuesto una cierta magnitud de la base liquidable; ello es posible y técnicamente correcto porque se trata de obligaciones que presuponen la «efectiva contribución por el impuesto» y no sólo la realización de su hecho imponible (203). Así, las obligaciones de

(203) ESEVERRI MARTÍNEZ al analizar los elementos del hecho imponible del impuesto afirma que el aspecto cuantitativo de su elemento objetivo es lo que permite distinguir este tributo del I. R. T. P.; el Extraordinario sólo grava rentas superiores a 750.000 pesetas. Parece que el autor lo considera como un elemento del presupuesto (pág. 586); sin embargo, a todo lo largo de su trabajo demuestra mantener una postura contraria, lo que confirma escribiendo: «de forma que su presupuesto de hecho se delimita no ya por las circunstancias de percibir unas remuneraciones derivadas del trabajo personal que superen las setecientas cincuenta mil pesetas, sino por la obtención de rendimientos que han sido gravados en el impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal» (pág. 600); en este orden de cosas, relaciona todo el conjunto de obligaciones que se remiten a la base liquidable. En otro pasaje de su trabajo, el autor escribe, a propósito de que el aspecto cuantitativo configura el hecho imponible del impuesto que «de no ser así, se trataría de un supuesto de sobreimposición a nivel interno, ya que vendría gravada una misma realidad económica por dos impuestos estructuralmente diferentes» (*Análisis del Impuesto...*, op. cit., pág. 586).

retención (artículo decimoquinto, número 3 de la Orden), la obligación de declarar (número 5 del mismo artículo), se habla de la obligación de «tributar» en función de la base liquidable (número 6)..., etc. Creo que no es necesario insistir más en este punto; todas estas obligaciones han de tener un presupuesto autónomo adecuado a su función y naturaleza.

F) Llegamos así al tratamiento del tipo de gravamen, último de los elementos de cuantificación de la obligación tributaria.

Como ha sido profusamente divulgado, el Impuesto Extraordinario fue concebido para gravar con un tipo proporcional fijo, las rentas superiores a 2.000.000 (204), sin embargo, después de las sucesivas enmiendas el resultado ha sido una escala de gravamen de tipo progresivo por escalones que comienza a gravar a partir de 750.000 pesetas de base liquidable.

La escala es la siguiente:

— De 750.001 hasta 1.000.000	2 por 100
— De 1.000.001 hasta 2.000.000	4 por 100
— De 2.000.001 hasta 5.000.000	6 por 100
— Más de 5 000.000	8 por 100

Sobre la pureza técnica de articular esta escala progresiva en un impuesto real y de producto se ha escrito suficiente. Diremos que el tributo está inspirado más en criterios de oportunidad política que en razones de justicia tributaria, actuada conforme a los dictados de la técnica jurídica. La rebaja en el mínimo imponible ha pretendido, entre otras cosas, potenciar el control administrativo sobre este tipo de renta, pues se señala que es ésa la cifra de tope máximo de los modelos C-2 sobre el Seguro de Accidentes (205).

2. El Impuesto Extraordinario sobre las Rentas de los Presidentes y Vocales de Consejos de Administración y Juntas que hagan sus veces.

Pasamos así a analizar el segundo gravamen que establece la Ley de Medidas Urgentes dentro del Impuesto Extraordinario sobre Rentas del Trabajo Personal. Nos referimos, como se advirtió, al que recae sobre las

A mi entender, estamos ante una sobreimposición, fenómeno que es conocido por todos los sistemas tributarios, pero que no tiene nada que ver con la cuestión que se discute.

(204) Las vicisitudes parlamentarias de la escala de gravamen son expuestas con acierto por ESEVERRI MARTÍNEZ (*Análisis del Impuesto...*, op. cit., págs. 603 y ss.).

(205) J. L. ARGILES: *Impuesto Extraordinario...*, op. cit., pág. 700.

rentas de los Presidentes y Vocales de los Consejos de toda clase de Entidades.

Encuadrado dentro de gravamen genérico, este tributo presenta características *sui generis* que permiten diferenciarlo del que recae sobre las rentas consideradas «normales» del trabajo. No obstante, pueden serle aplicadas gran parte de las calificaciones que se le han atribuido al Impuesto Extraordinario en su modalidad genérica; por ello, damos por reproducidas cuantas consideraciones se hicieron en su momento.

A) Respecto a su naturaleza y carácter, el tributo que ahora nos ocupa, participa de las mismas notas que adornan al otro Impuesto Extraordinario, con cuatro diferencias importantes:

a) En primer lugar, este impuesto es de naturaleza objetiva, por contraposición al anterior que presentaba un acusado carácter subjetivo. No existe en este impuesto ningún tipo de medidas que atribuyan a las condiciones familiares del contribuyente efectos modificativos de la cuantía de la deuda tributaria (206). Se gravan las rentas con total independencia de la persona que las recibe, no sólo en el momento de la configuración del hecho imponible (impuesto real) sino a la hora de la cuantificación de la obligación tributaria (impuesto objetivo).

De esta forma, se respeta más puntualmente la técnica de un impuesto real y de producto; tanto es esto así que las rentas gravadas por este impuesto no se acumulan a las restantes que el contribuyente pudiera percibir en concepto de trabajo personal (207).

b) En segundo lugar, no grava todas las rentas derivadas del trabajo personal sino únicamente aquellas que procedan de una fuente más específica: la que corresponda en tal concepto a los Presidentes y Vocales de Consejos de Administración y Juntas que hagan sus veces. De esta forma, podemos considerar que se trata de un impuesto específico dentro del gravamen sobre las rentas del trabajo.

c) En tercer lugar, el impuesto carece de mínimo imponible, gravando «todas» las rentas que procedan de la fuente específica sobre la que se aplica. A diferencia de cuanto sucede en el Impuesto Extraordinario en su modalidad genérica o normal, este Impuesto empieza a gravar desde la primera unidad de renta que se perciba (208), considerando que tales rentas son netas.

(206) Vid. artículo decimotercero, n.º 1, *in fine*, de la Orden ministerial.

(207) Vid. artículo 15, n.º 1, de la Ley y artículo duodécimo, n.º 3, de la Orden.

(208) Vid. artículo 17 de la Ley y decimocuarto de la Orden.

d) Por último, se trata de un impuesto proporcional de tipo único; grava todos los niveles de renta con un mismo tipo: el 10 por 100 (209).

B) El hecho imponible del tributo viene determinado por la percepción de rentas de trabajo personal en concepto de Presidente o Vocal de Consejo de Administración. La descripción más directa del hecho imponible aparece en el artículo 13 de la Ley de Medidas Urgentes, puesto que los artículos 17 del mismo cuerpo legal y decimocuarto de la Orden aluden a él cuando excluyen de la tarifa progresiva a las retribuciones de los Presidentes y Vocales, que se gravan al tipo del 10 por 100 «cualquiera que sea su naturaleza y cuantía». No obstante, de la conjunción de los preceptos citados, debe extraerse el hecho imponible del tributo.

Por una parte, el artículo 13 puede inducir a error cuando habla de rentas de trabajo personal de los Presidentes y Vocales de los Consejos de Administración, ya que cabría interpretar que se está refiriendo a las rentas de trabajo —cualquiera que sea su fuente— que perciban los Presidentes y Vocales de esos órganos. Hay que entender —como es lógico— que se alude únicamente a las rentas del trabajo que los Presidentes y Vocales reciban «en concepto de tales». Por otra parte, los artículos 17 y decimocuarto de la Ley y la Orden, respectivamente, no son muy claros cuando disponen el gravamen de esas rentas «cualquiera que sea su naturaleza y cuantía». No se entiende bien qué quiere decirse con el término naturaleza; es obvio que no puede afectar a la naturaleza del rendimiento, ya que si se trata de una renta del capital no podrá ser gravada por el tributo en cuestión; mejor es interpretar que el legislador está pensando en las innumerables formas que pueden revestir las compensaciones o retribuciones a los miembros de esos órganos, disponiendo entonces que todas ellas quedarán sometidas al tributo (210).

Respecto a la cuantía de las rentas, la Ley ha dispuesto que se graven cualquiera que sea su cuantía, lo que —como se ha dicho— significa la inexistencia de un mínimo imponible en el tributo, ni siquiera de un mínimo exento.

Debe tenerse en cuenta la remisión genérica que hace el artículo 14 de la Ley a las normas reguladoras del I. R. T. P., en cuanto sean de aplicación por no oponerse a los preceptos de la Ley y la Orden. En es-

(209) Vid. artículos citados en la nota anterior.

(210) Pensemos que no es infrecuente que estos Presidentes y Vocales de los Consejos y Juntas perciban retribuciones en especie que, al igual que en el Impuesto Extraordinario que grava la generalidad de las rentas del trabajo, también deben someterse a tributación.

tos términos, hay que considerar el número 4 de artículo 19 del Texto Refundido que excluye las remuneraciones especiales de la aplicación de las reducciones previstas en el mismo, disposición que es confirmada por el artículo primero de la Orden cuando se refiere a la modificación de las reducciones sólo a los contribuyentes de los tres primeros Títulos de la Ley refundida.

C) Con relación a la base imponible es preciso tener en cuenta el número 1 del artículo 78 del Texto Refundido, cuya letra a) fija la base para este tipo de remuneraciones en la cifra total de los ingresos obtenidos en el período de la imposición, lo que nos indica que tributariamente estas rentas se consideren netas sin que sea preciso deducirles cantidad alguna.

Igualmente, en aplicación del artículo 79 del Texto del Impuesto Ordinario, se ha establecido —en los artículos 15 número 2 de la Ley y decimosegundo, número 3, y decimoquinto, número 2, de la Orden— que este tipo de remuneraciones no se acumularán a las rentantes que en concepto de trabajo personal pudieran corresponder también a los contribuyentes.

Por lo tanto, estas rentas o remuneraciones especiales serán gravadas en su totalidad y con independencia de cualesquiera otras.

Aunque la ley no había especificado la base imponible para este tributo —tampoco la liquidable de manera expresa— lo cierto es que podía deducirse de su articulado y de la aplicación del artículo 86 del Texto Refundido del I. R. T. P. que la base liquidable coincidiera con la base imponible o, lo que es lo mismo, que no existe en el Impuesto un concepto de base liquidable, ya que ésta es un elemento de cuantificación de carácter residual (211). Así las cosas, la Orden ministerial se encarga de precisar que la reducción por hijos prevista para las remuneraciones «normales» no será de aplicación a las comprendidas en la letra a) del artículo 77 del Texto Refundido del I. R. T. P., es decir, a las correspondientes a Presidentes y Vocales de Consejos o Juntas.

Se ha dicho que de esta forma «recobraba su verdadero sentido la tributación de los Presidentes y Consejeros de Administración de Sociedades en el seno de este Impuesto Extraordinario» (212). Sin embargo,

(211) «Resultado de practicar, en su caso, a la imponible, las reducciones y bonificaciones previstas por la ley propia de cada tributo, por lo que si no hay reducciones o bonificaciones, no habrá técnicamente base liquidable; al menos, en los términos del artículo 53 de la Ley General Tributaria.

(212) ESEVERRI MARTÍNEZ: *Análisis del Impuesto...*, op. cit., pág. 598.

creo que es necesario considerar de una parte, el significado que tal exclusión tiene a los efectos del Impuesto Ordinario y el sentido de mantenerla en el Extraordinario. En el primer impuesto, el tratamiento discriminatorio respecto de las remuneraciones especiales obedece a la particular consideración que estas rentas merecen para el legislador; se las regula como si se tratara de rentas odiosas o peyorativas, de ahí su régimen y su tipo impositivo especial. Pero esta realidad cuya justificación es discutible e incluso, para algunos, censurable, se agrava cuando se la traslada al Impuesto Extraordinario. Pensemos que este impuesto, en la modalidad que examinamos, tampoco es deducible del General sobre la Renta de las Personas Físicas, por lo que parece ineludible tener en cuenta en su ámbito aquellas consideraciones de justicia que la doctrina no duda en esgrimir en favor de la reducción por hijos en el I. R. T. P. y en el Impuesto Extraordinario sobre las «rentas normales» de trabajo: la distinta capacidad económica que tienen los contribuyentes según su número de hijos. Si el impuesto fuera a cuenta del General, sería éste el que realizaría esta exigencia de la capacidad económica, pero al ser un impuesto excepcional, se agrava la situación del contribuyente con hijos en comparación con el que no los tiene.

La cuestión bien merecería ser meditada aunque ya la reforma de la imposición sobre la renta ha zanjado la discusión. No obstante, me permito indicar la incoherencia que significa tratar de forma tan gravosa a estas rentas en el impuesto a cuenta (I. R. T. P.) y después arbitrar una desgravación en el Impuesto General por rentas procedentes del trabajo, en la que se incluían también las remuneraciones especiales.

D) El tipo de gravamen es también especial para este tributo. El artículo 17 de la Ley y decimocuarto de la Orden lo cifran en un 10 por 100 del importe de la remuneración; representa el siguiente escalón de la tarifa progresiva que, como ha quedado dicho, llega hasta el 8 por 100.

Entendemos que el gravamen comentado incidirá de forma inmediata en este tipo de rentas que el legislador parece perseguir con dureza; no se olvide que ya en el Impuesto Ordinario, las remuneraciones especiales resultaban gravadas al 20 por 100, por lo que ahora lo estarán de forma global al 30 por 100, sin derecho a reducción alguna; como se dirá en seguida, no vemos cuál sea el criterio de justicia que ha aplicado aquí el legislador, pues, se quiera o no, se trata de rentas procedentes de trabajo; al menos tributariamente en tal concepto se gravan.

Cabe decir por último, que son aplicables a estas remuneraciones las normas sobre sustitución y retención que rigen en el I. R. T. P.; así lo ha dispuesto el número 2 del artículo decimoquinto de la Orden.

IV. CONCLUSIONES

Para terminar debemos hacer algunas consideraciones —siquiera sean breves— sobre el juicio que nos merecen las reformas comentadas.

Creo que no es necesario repetir que la parca elevación de las reducciones en la base imponible del I. R. T. P. utiliza una técnica defectuosa y excesivamente compleja.

Pienso que la eficacia de la medida no puede justificar tanta complicación, y no ya porque el número de los afectados no será importante sino porque, incluso para éstos, no puede decirse que el beneficio sea demasiado generoso. El incremento de la reducción supone sólo el 21,4 por ciento con respecto al anterior.

Tampoco representa un logro en términos de justicia, pues no se trata más que de un ligero retoque en el sistema impositivo que carece de importancia sustancial.

La otra medida adoptada sí nos parece más importante y con efectos más trascendentales para el nuevo orden tributario; me refiero al establecimiento del Impuesto Extraordinario que grava determinadas rentas de trabajo. Como hemos comentado, se crean dos impuestos distintos y aunque los juicios que aquí se emiten pueden ser aplicables a ambos, hay que distinguir algunos matices diferenciadores.

Para los dos gravámenes puede valer el reproche de su inadecuación técnica. No se trata ahora de juzgar la conveniencia de elevar el gravamen sobre las rentas del trabajo sino de ponderar la utilización de dos nuevos impuestos para lograr tal finalidad. Según ha quedado dicho, hubiera sido más apropiado crear un recargo sobre determinadas bases imponibles del I. R. T. P. que introducir dos nuevos tributos en nuestra ya enrevesada imposición sobre la renta. Nos parece no obstante, que los comentarios sobre los aspectos técnicos del tributo han quedado suficientemente expuestos; terminamos con algunas referencias a su fundamentación jurídica.

En este aspecto, no puede perderse de vista que lo primero que se advierte cuando se analiza un impuesto que grava las rentas del trabajo, es la gran sensibilidad social que manifiestan los contribuyentes que han

de satisfacerlos; ello es así porque las rentas del trabajo constituyen no sólo la principal fuente de riqueza de la mayoría de los ciudadanos sino que los propios poderes públicos deben procurar que esto continúe siendo así en un proceso que deberá acentuarse. Por ello, estos impuestos afectan a casi la generalidad de los ciudadanos y son los propios principios de justicia quienes aconsejan que las rentas del trabajo sean protegidas frente a otras que merecen distinta consideración. Esto es así y así lo siente la conciencia colectiva.

Pero si cualquier aumento de la imposición sobre las rentas del trabajo necesita sólidos fundamentos de justicia distributiva, muy especialmente en casos como el que nos ocupa, ya que estamos ante un impuesto de estructura progresiva. No se crea, sin embargo, que estamos en contra de la progresividad, reconocida ya en la Constitución española, sino que estamos en contra de la adopción como la hasta aquí estudiada que al socaire de la progresividad, ignoran la realidad, la técnica jurídica y las exigencias del sistema tributario. El Impuesto Extraordinario grava rentas no totalmente netas, discrimina contra algunas clases de rentas, no se articula en la imposición general sobre la renta..., etc., y sin embargo, es de tipo progresivo. Tal vez sea porque el legislador no ha confiado en sus reformas del I. G. R. P. F. y ha querido gravar las rentas altas del trabajo con un impuesto efectivo; pero esto no justifica, a nuestro juicio, el establecimiento de los tributos comentados.

Se ha dicho que el Impuesto Extraordinario es complementario del I. G. R. P. F. y del Impuesto sobre el Patrimonio.

En relación con el I. G. R. P. F., el que nos ocupa puede complementarlo poniendo de manifiesto la realidad de todo un conjunto de rentas de difícil conocimiento por parte de la Administración. Igualmente, debe tenerse en cuenta el sistema de estimación directa que se ha establecido para los profesionales y artistas, lo que va a ayudar bastante a la realización del nuevo Impuesto sobre la Renta, ya que se crean obligaciones concretas relativas a la contabilidad de las rentas del trabajo.

El Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto Extraordinario se han concebido como complementarios porque uno pretende gravar las rentas del trabajo y el otro el capital. Pero el Impuesto sobre el Patrimonio, aunque recae sobre la titularidad de un patrimonio neto, se pagará con la renta, ya que dista mucho de constituir una gleba de capitales. De esta manera ha pretendido cerrarse el círculo del gravamen trabajo-capital;

sin embargo, ya hemos recordado cómo el Impuesto sobre el Patrimonio Neto tuvo vigencia ya en 1977, mientras que el Impuesto Extraordinario sobre las rentas del trabajo sólo se aplicará en 1978.

A pesar de todo podemos afirmar que en términos estrictos no se ha aumentado la presión tributaria sobre las rentas del capital en cuantía suficiente como para justificar el incremento de las procedentes del trabajo. En este contexto distinguiremos entre una consideración absoluta del impuesto y su juicio en el ámbito del sistema en que se inserta.

En términos absolutos, el Impuesto Extraordinario me parece justo, prescindiendo, lógicamente, de sus aludidos defectos de técnica tributaria, y ello porque va dirigido a gravar las rentas del trabajo en sus niveles más altos, intentando cerrar así el abanico de salarios.

Sin embargo, estas conclusiones deben ser revisadas si se considera el impuesto en el marco de nuestro actual sistema tributario; creo que en este aspecto del Impuesto Extraordinario no responde a las exigencias de la justicia tributaria; su establecimiento obedece en no poca medida a razones recaudatorias, marginando la existencia de otras rentas merecedoras de una mayor fiscalidad.

Creemos que es el propio contexto de la Ley de Medidas Urgentes el que justifica estas afirmaciones. Si se comparan los distintos niveles de tributación del Impuesto Extraordinario sobre determinadas rentas del trabajo y del Impuesto sobre el Patrimonio Neto se obtendrán conclusiones suficientemente significativas.

Pero si esos argumentos pueden ser utilizados genéricamente para todo el Impuesto Extraordinario, pensamos que las conclusiones serán mucho más tajantes en el seno del Impuesto que grava la renta de los Presidentes y Vocales de los Consejos de Administración y Juntas que hagan sus veces. Aquí el legislador incide en su política de discriminar contra este tipo de renta; parece que no las considera rentas «ganadas»; si esto es así, la solución es gravarlas por otro impuesto distinto; no se pierda de vista que estas rentas resultan sometidas a una fuerte imposición, no ya porque no pueda aplicársele ninguna reducción sino porque son objeto de un gravamen del 30 por 100, ¿qué tienen estas rentas para que el legislador las discrimine incluso frente a las puras del capital?; la respuesta no está clara y parece que el legislador está pensando sólo en esos Presidentes y Vocales de los Consejos de las grandes sociedades que ostentan

tan a título simplemente honorífico, olvidando que hay multitud de empresas donde los miembros de sus consejos realizan auténticos servicios personales.

Por último, hay que tener presente que si el aumento de la presión sobre las rentas del trabajo no parece demasiado justificado, la realidad coadyuga al despropósito puesto que la mayor sinceridad fiscal del contribuyente, motivada fundamentalmente por las últimas disposiciones sancionadoras de los ilícitos tributarios, hará que la incidencia del gravamen sobre este tipo de rentas sea tal vez mayor que la inicialmente prevista.

