

a) Establecimientos permanentes con actividad continuada (arts. 314-322) (114).

b) Establecimientos permanentes con actividad esporádica (arts. 323-327) (115).

c) Establecimientos permanentes que no cierran un ciclo mercantil (arts. 328-332) (116).

El régimen de retenciones previsto para todas estas clases de establecimientos permanentes es el general previsto en la Ley y el Reglamento, tanto desde un punto de vista pasivo, como activo. Así lo establece el artículo 313 del Reglamento:

«1. Los establecimientos permanentes estarán sometidos al régimen general de retenciones por los rendimientos que perciban.

2. Asimismo estarán obligados a practicar retenciones sobre los rendimientos del trabajo personal o del capital mobiliario que satisfagan, así como el cumplimiento de las obligaciones accesorias en relación con las retenciones practicadas.

3. No estarán sometidas a retención las distribuciones de resultados realizadas en favor de la casa matriz, salvo lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 305 de este Reglamento».

Para concluir, hacer una breve mención a los rendimientos obtenidos sin mediación de establecimiento permanente, a los que les es de aplicación el artículo 17 de la Ley 5/1983, de 29 de junio, ya comentado en relación a los rendimientos de este tipo obtenidos por personas físicas. Junto a ello, y en aquellos puntos no modificados por la antedicha Ley, el Reglamento del Impuesto se ocupa de ellos en sus artículos 333 a 346. Así pues; no creemos necesario incidir sobre este punto, remitiéndonos, en lo básico, a lo comentado en relación con los rendimientos obtenidos sin mediación de establecimiento permanente por personas físicas.

4.- ELEMENTOS SUBJETIVOS DE LA RETENCION

En el mecanismo aplicativo de la retención intervienen básicamente dos sujetos (al margen, claro está, de la propia Administración Tributaria, cuando ella no sea el sujeto retenedor y cuyo interés, en este caso, se centra, sobre todo, en obtener esa anticipación de ingresos que la retención supone). En primer lugar, el sujeto que practica la retención o retenedor, cuya principal tarea consiste en practicar dicha detracción sobre aquellos rendimientos de los sometidos a retención que abone o satisfaga al sujeto pasivo, en la cuantía que corresponda. En segundo lugar, el sujeto sobre cuyos rendimientos se practica aquella, obligado, por tanto, a soportarla. Este sujeto *pasivo* de la retención coincide, a su vez, con el sujeto pasivo de los impuestos personales sobre la renta, por lo que no plantea apenas problemas específicos, sino los generales de la determinación de los sujetos pasivos (117). Si se presentan, sin embargo, problemas específicos e importantes en el análisis de la figura del retenedor, y es por ello por lo que vamos a comenzar por esta última figura, para terminar haciendo una referencia al sujeto *pasivo* de la retención.

A) Retenedor

Inevitablemente, aunque poco profusamente, tuvimos ocasión de hacer referencia a este sujeto tanto en el Impuesto sobre la Renta

de las Personas Físicas, como en el Impuesto sobre Sociedades. Pero conviene recordar y puntualizar lo que entonces se dijo.

El artículo 109 de la Ley del I.R.P.F. establecía la *obligación* de retener por dicho Impuesto para personas jurídicas, Entidades, empresarios individuales y profesionales cuando satisfagan rendimientos de los sometidos a retención. En igual sentido, aunque más extensamente, el artículo 147. 1 del Reglamento, establecía:

«Están obligados a retener e ingresar en el Tesoro, en concepto de pago a cuenta por el I.R.P.F., cuando satisfagan rendimientos del trabajo, del capital mobiliario o de actividades profesionales o artísticas:

- a) Las personas jurídicas y demás Entidades residentes en territorio español tanto públicas como privadas.
- b) Las personas físicas, jurídicas y demás Entidades que, no residiendo en territorio español, operen en él mediante establecimiento permanente.
- c) Los titulares de explotaciones económicas, actividades profesionales o artísticas que tengan su residencia habitual en territorio español, en cuanto a los rendimientos que abonen en el ejercicio de sus actividades».

Quiere ello decir, en definitiva, que las personas jurídicas residentes o no residentes que operen en España mediante establecimiento permanente, así como los empresarios individuales, profesionales o artistas, cuando abonen han de practicar la retención e ingresar su importe en el Tesoro por los rendimientos que abonen (de los sometidos a retención) a los sujetos pasivos del I.R.P.F.

En relación al I.S., la lectura de los artículos 32 de la Ley del Impuesto, 253 del Reglamento y la Ley de Activos Financieros en su totalidad, nos llevan a la siguiente conclusión: han de practicar la retención, cuando abonen rendimientos del capital mobiliario (incluidos a estos solos efectos «las contraprestaciones obtenidas por las Sociedades como consecuencia de la atribución en cargos de Administrador o Consejero en otras Sociedades -art. 256,2 del Reglamento-):

- Las personas jurídicas y demás Entidades, públicas y privadas, residentes en territorio español.
- Las personas jurídicas y demás Entidades que, no residiendo en territorio español, operen en él mediante establecimiento permanente.
- Las personas jurídicas residentes en territorio español o no residentes pero con establecimiento de valores extranjeros, pro-

piedad de Entidades residentes en territorio español o tengan a su cargo la gestión de cobro de los rendimientos de dichos valores.

- En los rendimientos que se obtengan en la amortización o reembolso de los activos financieros, el retenedor será la entidad emisora o la Institución Financiera encargada la operación.

- Cuando los rendimientos se obtengan a través de operaciones que no se documenten en títulos, así como las transmisiones encargadas a una institución financiera, el retenedor será el Banco, Caja o entidad que actúe por cuenta del transmitente.

- En los demás casos, está obligado a retener el fedatario público que obligatoriamente deba intervenir.

La claridad de los preceptos legales y reglamentarios en cuanto a los sujetos que han de practicar las retenciones palía, en gran parte, los problemas prácticos que se plantean, sobre todo, cuando se conecta al sujeto retenedor con los rendimientos objeto de la retención.

No obstante, desde una perspectiva doctrinal y teórica, aunque con indudable incidencia práctica, la figura del retenedor presenta el

interesantísimo debate de su calificación, esto es, de su naturaleza jurídica. De la solución a que lleguemos en este punto va a depender en gran medida, la conclusión que extraigamos de otro problema fundamental en el tema objeto del presente trabajo, nos referimos a la controversia sobre la naturaleza jurídica de la retención, del título jurídico que posibilita la detracción de ciertas cantidades sobre ciertos rendimientos. No cabe la menor duda que ambas cuestiones se encuentran en íntima conexión y que la manera en que se responda a la primera va a condicionar, en parte, la respuesta a la segunda. En este momento del trabajo vamos a encararnos, por tanto, con la debatida naturaleza jurídica del retenedor y dejaremos para un momento posterior la aún más controvertida cuestión de la naturaleza jurídica de la retención.

El planteamiento del problema requiere que, aunque brevemente, nos retrotraigamos hasta el año 1963, año del nacimiento de la Ley General Tributaria. El artículo 32 de dicho texto fijaba, como se sabe, el concepto de sustituto del contribuyente, como aquél sujeto pasivo «que por imposición de Ley y en lugar de aquél, está obligado a cumplir las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria». La segunda parte de este precepto hacía referencia a un supuesto específico de sustitución, la sustitución con retención: «El concepto se aplica especialmente a quienes se hallan obligados por la Ley a detraer, con ocasión de los pagos que realicen a otras personas, el gravamen tributario correspondiente, asumiendo la obligación

de efectuar su ingreso en el Tesoro».

La Ley de Reforma del sistema Tributario, en 1964, pudo asumir, porque así lo permitía la nueva estructura impositiva, los planteamientos de la Ley General Tributaria. Y así dió entrada a la figura del sustituto retenedor en el Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal y en el Impuesto sobre los Rendimientos de Capital, en uno y otro caso, tanto por obligación personal como por obligación real, ambos impuestos de producto o «a cuenta» del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Jurídicas (119). Pasando por alto todo lo que ya se ha dicho en otro momento sobre el mecanismo aplicativo de estos tributos, llegamos a 1978, fecha en que aparecen las dos Leyes de los impuestos personales sobre la renta, hoy vigentes. Fue, sobre todo, la Ley del I.R.P.F. la que supuso un cambio fundamental en la imposición personal española al establecer un impuesto único y sintético sobre la renta de las personas físicas (La Ley del I.S., posteriormente, hizo lo propio en relación a las personas jurídicas y demás entidades).

Pues bien, la doctrina, ante este profundo «corte», cuyas innovaciones más importantes ya hemos destacado al inicio de este capítulo, se ha preguntado si realmente la figura del retenedor de los nuevos Impuestos es identificable con la del sustituto de la Ley

incluso nueva, creada por ambas Leyes.

La solución a este interesante problema entendemos que pasa por la previa definición de la sustitución y de las clases de la misma, puesto que de ello dependerá, en buena medida, la calificación jurídica del retenedor.

Como se acaba de indicar, el concepto legal de sustituto está recogido en el art. 32 de la Ley General Tributaria, definición que puede ser completada con lo dispuesto en el artículo 9 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Decreto 3.154/1968, de 14 de noviembre, según el cual:

«1. Están obligados al pago de las deudas tributaria contribuyentes o sustitutos a quienes se hayan notificado reglamentariamente las correspondientes liquidaciones y aquellos que por precepto legal deban autoliquidarlas.

2. En el caso de que concurren varios contribuyentes o sustitutos en la titularidad de una misma deuda tributaria, se considerarán todos obligados solidariamente, salvo que por Ley se disponga expresamente otra cosa.

3. La falta de pago por parte del sustituto no libera al contribuyente del débito para con la Administración, salvo que de-

muestre haberse realizado retención del tributo por aquél. El contribuyente llamado a efectuar el pago no será responsable de las infracciones cometidas por su sustituto en las que no hubiese participado».

Asímismo, el artículo 30 de la Ley General Tributaria había mantenido una dualidad de sujetos pasivos: contribuyente y sustituto («Es sujeto pasivo la persona natural o jurídica que según la Ley resulta obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea como contribuyente o como sustituto del mismo»), definiendo, a continuación, en el artículo 31, 1 la figura del contribuyente («Es contribuyente la persona natural o jurídica a quien la Ley impone la carga tributaria derivada del hecho imponible»).

Sintetizando tales preceptos legales, como ya hiciera el profesor CORTES DOMINGUEZ en 1965 (120), se pueden señalar las siguientes características que vienen a perfilar la figura del sustituto de una manera más clara:

1.- En primer lugar, el sustituto es sujeto pasivo que ocupa la posición jurídica que el contribuyente tenía atribuida en el procedimiento.

2.- En segundo lugar, la técnica de la sustitución se perfila, en consecuencia, como una excepción a la regla general, según la

cual el sujeto deudor del tributo coincide con la persona física o jurídica realizadora del hecho imponible que denota, por tanto, la existencia de un grado concreto y específico de capacidad contributiva.

3.- Derivado de lo anterior, el mecanismo jurídico a través del cual se opera la sustitución va a consistir en la realización de una hipótesis, de un presupuesto de hecho distinto de lo que técnicamente es el hecho imponible, definido por el artículo 28 de la Ley General Tributaria. Muy claramente, se refiere CORTES a esta circunstancia: «La Ley necesita del recurso técnico del presupuesto de hecho para establecer obligaciones. Esta operación -se refiere a la sustitución-, pues, no puede realizarse más que con el juego de un hecho imponible realizado por una persona (el sustituido) que genera una obligación, y con la realización de otro presupuesto de hecho, en virtud del cual una persona (el sustituto) queda obligado al cumplimiento de la obligación» (121).

4.- El sustituto, por virtud del propio artículo 32 de la LGT («...por imposición de ley...») ha de venir necesariamente impuesto por ésta. Como observa HERRERO MADARIAGA, «la necesaria determinación del sustituto mediante Ley opera en una doble vertiente».

a) Por una parte, implica la imposibilidad de crear supuestos de sustitución mediante normas de rango inferior a la legal. Ello puede deducirse directamente del artículo 10, a) de la LGT, cuando dispone que se regulará en todo caso por Ley la determinación del sujeto pasivo...

b) De otra parte, supone que la figura del sustituto no puede tener su origen en pactos o acuerdos entre los particulares... La mencionada imposibilidad se deduce, por otra parte, del artículo 36 de la Ley General Tributaria...» (122).

5. El sustituto, según se desprende del propio artículo 32, está obligado no sólo al pago de la deuda tributaria, sino también a cumplir las llamadas prestaciones formales a que se refiere el artículo 35 de la LGT.

6.- Por último, y puesto que el sustituto no es quien manifiesta la concreta capacidad contributiva, ya que no ha realizado el correspondiente hecho imponible, no ha de soportar la carga tributaria, lo cual significa que la Ley le concede un derecho de reembolso o de regreso hacia el contribuyente, auténtico sujeto pasivo, con el fin de que su patrimonio no sufra merma por la cantidades que haya ingresado en el Tesoro y que previamente no hubiese retenido. Sin embargo, y como se deriva

del artículo 9 del Reglamento General de Recaudación, si el sustituto no ingresa tales cantidades, pero el contribuyente demuestra que se le practicó la correspondiente retención, éste queda liberado de cualquier obligación de pago.

Tradicionalmente y ello lo ampara el propio artículo 32, la doctrina y los propios textos legales han venido distinguiendo dos tipos de sustitución: la sustitución con retención y la sustitución sin retención, distinguiendo a ambas categorías el hecho de que, como su propia denominación indica, el sustituto retenga ciertas cantidades o, por el contrario, porque no está obligado a ello, no practique detracción alguna. A los efectos que nos interesan, vamos a detenernos únicamente en la primera de estas categorías: la sustitución con retención (123).

De retención se puede hablar, básicamente, en tres sentidos: retención directa, retención indirecta y retención «a cuenta». Veamos en qué consisten cada una de las tres categorías.

A) Retención Directa

Consiste la retención directa, y de ahí su nombre, en que «el sujeto acreedor del tributo, con ocasión de los pagos que realiza al sujeto pasivo, le retiene el importe de la deuda tributaria que, en razón de dicho pago, éste le debe» (124).

Independientemente de que lo retenido sea la totalidad o parte de la deuda tributaria del sujeto, conviene la doctrina en entender que en este supuesto realmente no se produce un caso de sustitución. La razón es simple: no existen más relaciones que las producidas entre sujeto acreedor del tributo y el sujeto sobre cuyos rendimientos se practica la retención. Precisamente en base a esta identidad entre sujeto activo y pretendido sustituto, se niega por la práctica totalidad de los autores que este supuesto lo sea de sustitución (125). El propio Reglamento General de Recaudación parece alinearse, como no podía ser de otra manera, con esta corriente cuando, al tratar de la compensación como forma de extinción de las obligaciones tributarias, excluye expresamente de tal posibilidad, en su artículo 65.4. c), «los ingresos que deban efectuar los sustitutos por retención», admitiendo, sin embargo, el nº 5 del mismo precepto, «la forma compensatoria de recaudación mediante retención directa». Es claro, pues, tanto desde una perspectiva doctrinal, como incluso reglamentaria, que la retención directa no da lugar a sustitución (126).

Esta modalidad de retención se encuentra expresamente prevista por el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en cuyo artículo 150 establece:

«La retención e ingreso correspondiente cuando la Entidad pagadora del rendimiento sea la Administración del Estado, se efectuará de forma directa» (127).

Esta norma, jurídicamente correcta, entendemos que era innecesaria, puesto que, aunque no existiera, la Administración del Estado se encontraba comprendida tanto en el artículo 10 de la Ley como en el artículo 147 del Reglamento, los cuales, recordémoslo una vez más, configuraban el elenco de personas y Entidades que han de practicar la retención. Así parecieron entenderlo las disposiciones reguladoras del Impuesto sobre Sociedades puesto que ni en su Ley ni en su Reglamento aparece ninguna norma similar a la comentada, lo cual, abundando en lo anterior, no es, sin embargo, óbice para entender que la retención directa se produce igualmente en el Impuesto sobre Sociedades cuando es la Administración del Estado la que satisface rendimientos del capital mobiliario a los sujetos pasivos de dicho Impuesto (Definidos en el artículo 13 del Reglamento) e incluso a las Entidades exentas, a las que se refieren los artículos 29 y siguientes del Reglamento, por virtud de lo dispuesto en el artículo 347 del mismo texto.

Concluyendo, pues, existe retención directa (que no sustitución) cuando es el propio acreedor del tributo el que abona los rendimientos sometidos a retención al sujeto pasivo, bien del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, bien del Impuesto sobre Sociedades, detrayendo de tales cantidades la cantidad que corresponda, con la consiguiente obligación de ingresarlas en el Tesoro.

B) Retención Indirecta

Probablemente sea éste el concepto básico a desarrollar, no tanto, por su virtualidad práctica (casi nula en la actualidad), cuanto porque la noción de retención indirecta ha sido el núcleo, el punto de partida del que arrancan y se distinguen las demás modalidades de retención.

Suele caracterizarse la retención indirecta por dos notas básicas: en primer lugar, porque en este supuesto sí existe, a diferencia de lo que acontece cuando la retención es directa, un tercer sujeto interviniente: aquella persona o Entidad, distinta del acreedor del tributo, a la que compete la práctica de la retención y de su ingreso. En segundo lugar, y por oposición a la retención «a cuenta», se caracteriza la retención indirecta, en palabras de ELIZALDE, «por limitar su objeto a las cuotas tributarias totales y devengadas ya en el momento de hacerse la retención» (128). Dicho en otros términos, la segunda nota a que nos referimos supone que las cantidades retenidas e ingresadas constituyen la deuda tributaria del sujeto pasivo por los rendimientos abonados. En definitiva, se identifica este tipo de retención con la segunda parte del artículo 32 de la Ley General Tributaria, si bien en dicho precepto no se hace referencia a la cualidad de la persona que retiene que, como acabamos de indicar, no coincide en ningún caso, con el acreedor del tributo.

Aunando, pues, ambas características, podemos definir la retención indirecta, con MIR DE LA FUENTE, como aquél tipo de retención en que «una persona distinta del acreedor del tributo, con ocasión del pago que realice a un tercero, no le entrega el importe de la deuda tributaria que, en razón de dicho pago éste debe al acreedor» (129).

Este tipo de retención ha sido, por otra parte, el que tradicionalmente se ha utilizado en nuestro derecho positivo, hasta tal punto que los impuestos de producto vigentes hasta 1978 no podían ser pensados sino en relación a la sustitución con retención indirecta.

C) Retención a Cuenta

El tercer y último supuesto de retención, la llamada retención «a cuenta» es, con mucho, el más importante desde el punto de vista práctico, hoy día. En otras palabras, la práctica totalidad de los casos de retención que establecen las disposiciones vigentes son supuestos de retención «a cuenta».

Grosso modo, consiste la retención «a cuenta» «en que la Ley obliga a determinadas personas a retener, con ocasión de los pagos que realicen a terceros, una parte de la prestación pecuniaria que los perceptores de tales pagos están obligados a ingresar en el Teso-

ro» (130). La idea fundamental a tener presente en orden a la retención «a cuenta» es que las cantidades retenidas no constituyen la cuota tributaria debida por el sujeto, sino, en todos caso y como mucho, una parte de la misma. Dice PALAO TABOADA, en este sentido, que la retención «a cuenta» consiste «en que la Ley impone a quien efectúa determinados pagos la obligación de retener e ingresar en el Tesoro cierta fracción de los mismos que será computada al perceptor de dichos pagos en la liquidación del impuesto que eventualmente deba en relación con ello» (131). La razón de que ello sea así ha sido puesta de manifiesto por gran parte de la doctrina. Y en este sentido son muy oportunas las palabras de TESSAURO cuando definiera este tipo de retención: la retención «a cuenta», según este autor, consiste en una «detracción que tiene lugar en un momento muy próximo al de la percepción del rédito; por lo tanto, la recaudación se produce desde el punto de vista cronológico, antes de la realización del periodo impositivo y, en consecuencia, antes de que pueda, abstractamente considerarse... surgida la obligación tributaria» (132). Es evidente, pues, que si no existe aún obligación tributaria, mal puede existir una retención tributaria que suponga el pago de aquélla. A lo sumo, puede entenderse que la retención «a cuenta» supone un ingreso anticipado, a cuenta, si se permite la redundancia, de la cuota tributaria, futura e incierta, que resulte, finalizado el periodo impositivo, por la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, según los casos.

La vía de la retención «a cuenta», como modo de anticipación de ingresos a la Hacienda Pública, es probablemente, una de las notas caracterizadoras de los modernos sistemas tributarios, puesto que esta forma de retención se acomoda mejor a la existencia de impuestos únicos y sintéticos sobre la renta, tanto de las personas físicas como de las personas jurídicas (133).

Los distintos tipos de retención que, brevemente, acabamos de analizar no son excluyentes entre sí; antes al contrario, son en cierta medida, compatibles. Así, podemos encontrar supuesto, como el establecido en el artículo 150 del Reglamento del I.R.P.F., en que se regula un caso de retención directa (porque el acreedor es, a la vez, el sujeto retenedor) y a cuenta (porque, por las razones antes aducidas, no se retiene la totalidad de la cuota debida por el sujeto, sino, en todo caso, una parte de la futura, incierta y eventual que pudiera surgir), aunque el supuesto normal es la existencia de retención indirecta a cuenta (aunque la terminología sea poco usual y probablemente, poco afortunada), por cuanto la retención sea practicada por un sujeto distinto de la Administración del Estado y las cantidades retenidas no constituyan, por otra parte, la totalidad de la cuota tributaria debida por el sujeto. Recordemos, en este sentido, que, desde nuestro punto de vista, el concepto de retención indirecta estaba integrado por dos elementos, cada uno de los cuales lo distinguía de los otros supuestos de retención; que el sujeto retenedor fuese distinto del acreedor del tributo y que la cantidad retenida

constituyese la totalidad de la cuota debida.

La breve referencia que acabamos de hacer sobre cada una de las clases de retención no carece de sentido en este momento del trabajo. Creemos conocer la noción de aquéllas nos permite adentrarnos con mejor conocimiento en un problema que anticipábamos páginas anteriores: la naturaleza jurídica del sujeto que practica la retención, del retenedor, en definitiva.

La cuestión se centra, por el momento, en examinar si, en todos los casos analizados, podemos identificar al retenedor con el sustituto, otorgando a aquél, en consecuencia, la condición de sujeto pasivo o si, por el contrario, estamos, con el derecho vigente en la mano, ante una nueva figura o, cuando menos, distinta a la del sustituto. Es el momento, pues, de retomar las distintas categorías de la retención.

El análisis de aquel supuesto en que el sujeto retenedor coincidía con el sujeto acreedor del tributo (la llamada retención directa) ponía de relieve que no se trataba de un caso de sustitución, ni entonces, bajo la vigencia de la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 1964, ni ahora con las Leyes del I.R.P.F. e I.S. Independientemente de que el sujeto acreedor retenga la totalidad de la cuota o sólo una parte de ella, la situación es la misma: existe identidad entre la figura de la persona que ha de retener y la persona que

tiene derecho a recibir la cantidad retenida, por lo que, ni en uno ni en otro caso, puede aplicarse a la persona que retiene el calificativo de *sustituto* (134).

A la retención indirecta, es decir, a aquella que realiza por un sujeto diferente al acreedor del tributo, supone la detracción de la totalidad de la cuota debida por el sujeto, prácticamente nadie le ha negado, sin embargo, la calificación de auténtica sustitución. Recordemos una vez más que este tipo de retención indirecta se adaptaba perfectamente a la dicción del artículo 32 de la Ley General Tributaria, siendo, como es lógico, el utilizado por los Textos Refundidos del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal y del Impuesto sobre las Rentas del Capital (135). En efecto, el sujeto que abona ciertos rendimientos había de deducir, porque así lo establecía la Ley, «el gravamen tributario correspondiente», lo que es tanto como decir «la cuota tributaria debida o correspondiente», estando igualmente obligado a cumplir las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria y a efectuar el ingreso de tales cantidades en el Tesoro. Tales eran, pues, las obligaciones del retenedor en el periodo 1964/978 (incluso, desde 1975), lo que nos permite, sin lugar a dudas, calificarlo con un auténtico sustituto y, por ende, sujeto pasivo (136).

Las posiciones doctrinales, casi unánimes hasta ahora, comienzan, sin embargo, a divergir cuando se analiza la figura de la sus-

titución a la luz del derecho vigente. La existencia de impuestos únicos sobre la renta de personas físicas y jurídicas han llevado a un profundo replanteamiento de la figura del retenedor, básicamente, desde el punto de vista de su naturaleza jurídica.

Desde que en 1978 se suprimieran los impuestos de producto y los Impuestos Generales, tanto sobre la renta de las personas físicas como de las personas jurídicas, sustituyéndolos por impuestos sintéticos y únicos, comenzaron a surgir dudas en torno a si el retenedor de las nuevas figuras impositivas que, en cierta medida, venía a cumplir similares funciones a las realizadas por el sustituto en el anterior sistema tributario, podía seguir calificado como tal.

Desde luego, poca ayuda la terminología legal y reglamentaria en la resolución de esta cuestión, pues mientras en unos casos se habla de *obligados a retener* (artículos 36, 1 de la Ley del I.R.P.F. y 32, 1 de la Ley del I.S.), en otro momento se habla de *sujeto retenedor* (artículos 39, 2 de la Ley del I.R.P.F. y 299 del Reglamento del I.S.), utilizan la expresión *sustituto* para referirse a la persona que ha de retener.

Aún no siendo imprescindible, no cabe duda que hubiese sido una aportación importante el que las leyes propias de los tributos hubiesen optado, de forma clara y, por la utilización decidida de uno y otro término, como así han hecho disposiciones posteriores al dis-

tinguir, al menos desde el punto de vista terminológico, entre sustituto, de una parte, y, de otra, retenidos. Baste recordar, a estos efectos, la Ley 10/1985, de 26 de abril, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria, en cuyo artículo 77 se distinguen, como posibles sujetos infractores, entre «a) Los sujetos pasivos de los tributos, sean como contribuyentes o sustitutos» y «b) Los retenedores», o la propia Ley de Activos Financieros que utiliza, a lo largo de todo su articulado, el término *retenedor*, desconociendo, por tanto, el de *sustituto*, o más recientemente, el artículo 24 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril (BOE nº 115 de 14 de mayo de 1986), en donde, bajo la denominación de *obligados tributarios*, se incluyen: «a) Los sujetos pasivos de los tributos lo sean como contribuyentes o como sustitutos; b) Los retenedores de cuotas tributarias a cuenta de cualquier tributo...».

Con ello no queremos decir que la interpretación de las instituciones jurídicas se deje llevar por los términos usados en la norma; la labor del intérprete excede, con mucho, de las formas y atiende, en consecuencia, al fondo, al sustrato y al contenido que encierran las palabras, en definitiva, al trasfondo sustancial de la institución de que se trate. Con todo lo dicho queremos significar que no porque el legislador se hubiera decidido a calificar al retenedor como sustituto o de cualquier otra forma, se hubieran obviado los problemas, pero no cabe duda que el uso de una terminología coherente,

congruente con la regulación jurídica que se esté dando a una concreta institución, hubiese sido, en todo caso, preferible a la indecisión de que hizo gala el legislador de 1978.

Adentrémonos, pues, en el fondo del asunto, para lo cual vamos a ceñirnos, casi exclusivamente, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, puesto que la similitud estructural de éste y el Impuesto sobre Sociedades, hacen innecesaria, en nuestra opinión la duplicidad de argumentos.

Una vez más, aunque pequemos por reiterativos, hemos de recordar que el sustituto es aquél sujeto pasivo que, por imposición de Ley y en lugar del contribuyente, queda obligado a cumplir las prestaciones materiales y formales que integran la obligación tributaria. Si la sustitución queda encuadrada en la sustitución con retención, el sujeto pasivo sustituto queda obligado, cuando realice determinados pagos a otras personas, a detraer el gravamen tributario correspondiente y a ingresar la cantidad retenida en el Tesoro Público.

Asimismo, a los efectos de nuestra argumentación, hemos de incidir sobre las notas básicas que caracterizan al vigente Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Siguiendo, en lo fundamental a LOPEZ BERENGUER (137), podemos sintetizarlas en las siguientes:

- Es un impuesto directo, que grava la renta del sujeto pasivo.
- Es un impuesto personal, cuyos sujetos pasivos son siempre personas físicas y que tiene en cuenta las circunstancias personales y familiares de tales sujetos.
- Por lo que se refiere al hecho imponible, éste consiste en la obtención de renta por el sujeto pasivo.
- Es un impuesto que se devenga periódicamente el último día del período impositivo, coincidiendo éste con el año natural.
- La base imponible se puede determinar, bien en régimen de estimación directa, bien mediante la estimación objetiva singular (normal o simplificada), en los casos y con los requisitos enumerados en los artículos 97 y siguientes del Reglamento del Impuesto.
- El tipo de gravamen, según se comprueba en el artículo 114 del texto reglamentario, es progresivo, en función del volumen de renta.

De acuerdo con las anteriores notas, y con todas las reservas que supone el definir un tributo concreto, LOPEZ BERENGUER propone el siguiente concepto o definición de I.R.P.F.: «Un impuesto

directo y personal, de periodicidad anual, que grava la renta neta y real, normalmente globalizada dentro de una unidad familiar, de las personas físicas, mediante tipos progresivos, con deducciones en la cuota por razones personales, familiares y económicas, flexible y útil como instrumento de política económica y que permite la compensación de la renta de un año con los ingresos de cinco ejercicios sucesivos» (136).

Pues bien, tras este breve apunte sobre el I.R.P.F. podemos, sin más dilación, intentar responder a la pregunta previamente formulada.

Tres son las posibles soluciones a la cuestión de la naturaleza jurídica del retenedor:

a) En primer lugar, podría entenderse que, como mantiene un sector doctrinal, ciertamente minoritario, encabezado por el profesor FERREIRO, no se encuentran argumentos jurídicos que impidan identificar al retenedor con el sustituto del artículo 32 de la LGT.

b) Una segunda posibilidad, apuntada por LAMOCA (139) sería la de considerar al retenedor como una figura *sui generis*, próxima al sujeto pasivo, pero que carece de algunas de las notas que caracterizaban a aquél.

c) La tercera y última posibilidad, la más correcta, desde nuestro punto de vista, gira en torno a la imposibilidad de reconocer en la figura del actual retenedor a un sustituto sujeto pasivo, considerando, en consecuencia, que se trata de una figura distinta, bien entendiendo que, en ningún caso, el retenedor que no es sustituto puede ser considerado como sujeto pasivo.

De entrada, se puede mantener sin ningún género de dudas, que tanto la sustitución como la retención cumplen idénticas funciones y sirven a idénticos objetivos, ya expuestos en otro lugar: control, proximidad entre la obtención del rendimiento y el ingreso en el Tesoro de ciertas cantidades «a cuenta» de la futura liquidación del no menos futuro e incierto impuesto y, por qué no, instrumento para garantizar el crédito tributario, entendido el concepto de garantía, no en su sentido técnico, sino *de facto*. Pero realmente, ahí terminan las similitudes y comienzan a surgir las diferencias jurídicas entre una y otra figura.

Si, como vimos con anterioridad, caracterizaba al sustituto-retenedor el hecho de situarse «en lugar del contribuyente», detraer, de los pagos realizados «el gravamen tributario correspondiente» (identificado con la cuota tributaria) y cumplir las prestaciones materiales y formales de la obligación, el retenedor, tal y como se encuentra regulado por las disposiciones vigentes, ni se coloca en lugar

del contribuyente, ni detrae con motivo de los pagos que efectúe a un tercero, *gravamen* ni cuota tributaria alguna, ni, por último, cumple las prestaciones materiales y formales que integran la obligación tributaria.

Hay que partir de la idea básica de que el mecanismo de la sustitución está pensado directamente en relación a la obligación tributaria (definida por el artículo 35 de la LGT), o dicho en palabras de LEJEUNE, que «la sustitución tributaria se presenta, doctrinal y positivamente, como un mecanismo que aparece inmediatamente conectado a la existencia de una obligación tributaria que preexiste al supuesto de hecho de la sustitución (o surge coetáneamente) y a efectos de cuyo cumplimiento se coloca en lugar del contribuyente» (140). Y esta íntima, directa e ineludible conexión entre sustitución y obligación tributaria es justamente lo que falla, lo que no existe en el mecanismo de la retención. La razón es simple: si nos situamos en una perspectiva temporal, es decir, en el momento en que se practicaba la retención, no cabe la menor duda de la inexistencia entonces de obligación tributaria. Y ello porque, considerando que la obligación surge cuando se realiza el hecho imponible, en el momento en que el pagador de los rendimientos practica la retención no se ha realizado por el sujeto hecho imponible alguno. No olvidemos que, a tenor de lo dispuesto en el artículo 23 de la Ley del I.R.P.F., este impuesto se devenga a 31 de diciembre de cada año y es entonces cuando, según la postura que estamos siguiendo,

se ha realizado el hecho imponible y, en consecuencia, cuando surge o nace la obligación tributaria (140). Lo mismo cabe decir en relación a la retención que se produce «a cuenta» del Impuesto sobre Sociedades, aunque, en este caso, según el artículo 21 de su Ley reguladora, el Impuesto se devenga el último día del periodo impositivo, coincidiendo este último, con carácter general, con el ejercicio económico de la Entidad. Dicho en otros términos, cuando se produce el presupuesto de hecho de la retención, esto es, el abono de rendimientos, no solamente no ha nacido obligación tributaria alguna, sino que incluso ni siquiera se sabe si tal obligación va o no a nacer. Será en el momento del devengo cuando se sepa si surge o no obligación tributaria a cargo del sujeto y es, pues, a ese momento al que hay que referir los conceptos de sujeto pasivo, de contribuyente y, en su caso, de sustituto.

Así pues, admitida la inexistencia de obligación tributaria cuando se realiza la retención, estamos en condiciones de negarle al retenedor las notas que, vimos, caracterizaban al sustituto. De una parte, el retenedor no se coloca en lugar del contribuyente en el cumplimiento de la obligación tributaria puesto que ésta es inexistente, cuando menos, en ese momento. Si podemos entender, sin embargo, que, a lo sumo, el retenedor se sitúa en el lugar del perceptor de los rendimientos en el cumplimiento de un imperativo legal (de naturaleza tributaria, pero no contributiva), pero que, en modo alguno, puede identificarse con una *obligación tributaria* en sentido

técnico-jurídico. De otra parte, aunque en relación con lo anterior, se puede argumentar que el retenedor no detrae cuota tributaria alguna, puesto que, repitámoslo una vez más, no existe aún obligación tributaria. Junto a estas razones, hay que añadir que es el contribuyente, y no el retenedor, quien cumple las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria cuando ésta haya nacido por la realización de un hecho imponible.

De todo lo dicho se deriva una importante conclusión: el presupuesto de hecho que da origen a la retención es jurídicamente independiente del presupuesto de hecho, técnicamente, hecho imponible, que da origen a la obligación tributaria. El profesor BOSELLO, con la fuerza que lo caracteriza, ha escrito, en este sentido, intentando demostrar la diversidad de relaciones que se producen en la relación impositiva y en la relación de retención, las siguientes palabras: «Antes bien, es preciso demostrar la diversidad de presupuestos de hecho, es decir, que el presupuesto de hecho (por utilizar la terminología usual) de la relación tributaria y el de la relación retención son distintas y que, además, no se encuentran entre ellas ni siquiera en relación de conexión» (141). Es decir, no solamente el contenido de los presupuestos de hechos son distintos, sino que ni siquiera están conectados entre sí. El único punto de conexión que puede existir entre ambos consiste en que parte del presupuesto de hecho de la retención coincide con una parte del elemento objetivo del hecho imponible de los impuestos personales sobre la renta. Pero

nada más. La conclusión la resume magistralmente el profesor CLAVIJO: «El presupuesto de hecho de la retención se realiza y produce sus efectos con independencia y al margen del hecho imponible, como nos lo pone de manifiesto el hecho de que se prevea en la misma Ley la devolución de las retenciones (cfr. artículo 36, 3 de la Ley del I.R.P.F.) y el hecho mismo de que en determinados casos no proceda la retención (cfr. artículo 157 del Reglamento del I.R.P.F.)» (142).

Todos los argumentos aducidos nos llevan a negar, pues, que la figura del retenedor en el I.R.P.F. y en el I.S. tenga la calificación de sustituto del contribuyente. Esta opinión, casi únicamente compartida por la doctrina, ha encontrado, sin embargo, una voz discordante en la persona del profesor FERRERO, quien considera que, tras las leyes del I.R.P.F. y del I.S., el retenedor no ha perdido su condición de sujeto pasivo sustituto, aduciendo que el artículo 32 de la Ley General Tributaria abarca también a los supuestos de retención «a cuenta», puesto que aunque sólo se refiere a la retención indirecta, «recoge... las líneas básicas de esta institución en nuestro ordenamiento tributario», el cual «a través de Leyes particulares... aplica también, sin embargo, la figura del sustituto en ciertos casos a obligaciones tributarias accesorias distintas de la principal» (143). El hilo argumental de este autor se basa en la posibilidad de la realización parcial de los hechos imposables de los respectivos impuestos, realización parcial que, según su opinión, «constituye el presu-

puesto de hecho de una obligación accesoria de la obligación tributaria: la obligación de efectuar un pago anticipado a cargo del contribuyente futuro» (144).

No creemos que sea necesario incidir sobre las razones por las que entendemos que la postura mantenida por el profesor FERREIRO es errónea. Ya lo hemos indicado anteriormente. Pero lo cierto es que las palabras de este autor no puede ser más desafortunadas: ni el presupuesto de hecho de la retención consiste en la realización parcial de hecho imponible alguno, ni la práctica de la retención constituye una obligación a cargo del retenedor, sino un deber o, utilizando la terminología italiana, una *obligo* (que no una *obbligazione*), ni, por lo mismo, se trata de ninguna obligación *accesorias* de otra principal, la obligación tributaria, ni tampoco creemos que el ingreso de la retención lo sea en concepto de pago. En definitiva, todos los errores que, desde nuestro punto de vista, comete FERREIRO parten de la consideración de que el hecho imponible de los impuestos personales sobre la renta se realiza, en este caso, parcialmente, cinematográficamente: «En determinados supuestos el legislador dispone que cuando ciertos elementos del hecho imponible que se está realizando, fundamentalmente los ingresos se hagan realidad se entienda que ha tenido lugar el presupuesto de hecho de una obligación distinta, aunque accesoria de una obligación tributaria» (145).

Así pues, partiendo de esta idea y de la consideración de las amplias posibilidades que encierra el artículo 32 de la Ley General Tributaria, llega FERREIRO a la conclusión de que el retenedor de los impuestos sobre la renta de 1978 es reconducible, sin grandes problemas, a la figura del sustituto, «el que paga en lugar del contribuyente la obligación tributaria y el del que paga en lugar del posible contribuyente futuro, que ha realizado, en parte, el hecho imponible, una obligación accesoria de una obligación tributaria futura e incierta» (146). Más adelante volveremos sobre esta teoría de FERREIRO. Concluyendo, por tanto: por los motivos antes aducidos, estamos convencidos de la imposibilidad, desde el punto de vista jurídico, de llevar al sujeto que practica la retención por el I.R.P.F. o por el I.S. al ámbito del artículo 32 de la Ley General Tributaria, esto es, al concepto de sustituto, sujeto pasivo. Entonces, si el retenedor no es sujeto sustituto del contribuyente ¿qué es?, ¿qué naturaleza y qué calificación jurídica se le confiere actualmente?

Sin perjuicio de que más adelante retomemos este tema, creemos, con un importante sector doctrinal (SAINZ DE BUJANDA, CASADO OLLERO) que actualmente la figura del retenedor puede encuadrarse dentro de la figura genérica de los sujetos colaboradores con la Administración financiera, puesto que, como indica SAINZ DE BUJANDA, «quienes al pagar rendimientos del trabajo o rentas de capital -y rendimientos de actividades profesionales, artísticas o deportivas, añadimos nosotros-, retiene cantidades fijadas legalmente y

las ingresan al Tesoro no están cumpliendo ninguna obligación tributaria que sea objeto de una obligación contraída por un contribuyente, sino... procurando sumas de dinero al Tesoro público que sólo se convertirán en ingresos tributarios **definitivos** cuando hayan sido practicadas las correspondientes liquidaciones del Impuesto sobre la Renta de las personas físicas -y sociedades- habría que añadir- a los sujetos a quienes tales cantidades hubieran sido retenidas, siempre que, además de la práctica de tales retenciones, resultare que los sujetos mencionados son deudores de la totalidad o parte de las cantidades que durante el ejercicio les fueron retenidas» (147).

Esta postura, que ya fuera asumida por el propio SAINZ DE BUJANDA en la 2ª Edición de sus Lecciones (148), ha ganado consistencia en nuestro derecho positivo a partir de 1985. La Ley 10/1985, de 26 de abril, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria, vino a dar una nueva y mejor redacción, entre otros preceptos, a los artículos 111 y 112 de dicho texto. En el primero de estos artículos, el 111, se incluye, en particular, entre los sujetos colaboradores, a los retenedores. Lo que ocurre es que, como se verá, esta colaboración se hace especialmente intensa en el caso del retenedor en relación con los demás sujetos colaboradores, puesto que, dentro de este concepto, caben para el retenedor un deber de practicar la retención, pero también una obligación, la de ingresar en el Tesoro las cantidades retenidas o que hubiera debido retener, lo cual hace del retenedor un colaborador especialmente cualificado. Esta cola-

boración se concreta aún más en el procedimiento de gestión, al incluir el artículo 24, b) del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, al retenedor dentro del concepto, aún poco desarrollado, de *obligado tributario*, cuya actuación se centra, sobre todo, en «atender a la Inspección de los tributos», intervenir en el procedimiento de inspección y «ser informados del alcance de la actuación que lleve a cabo la Inspección en cada caso, a la que deberán prestar la mayor colaboración en el desarrollo de su función» (cfr. artículo 24 del Reglamento de la Inspección).

Concluyendo, pues, el retenedor no es un sujeto pasivo sustituto por las razones antes apuntadas. Antes al contrario, tanto la doctrina como los textos normativos apuntan, cada vez con mayor ímpetu, a considerar esta figura como un sujeto colaborador con la Administración Financiera, aunque, esto también parece claro, un sujeto colaborador de primer grado (si se permite la expresión) por las especiales relaciones y vínculos que existen entre éste y la propia Administración, cuyo contenido analizaremos posteriormente.

B) Sujeto que soporta la retención

Tal y como fácilmente se deduce de lo hasta el momento dicho, el sujeto que soporta la retención coincide, en parte, con los sujetos pasivos de los impuestos sobre la renta de personas físicas y de per-

sonas jurídicas. Y decimos que coincide, en parte, por la simple razón de que no todos los sujetos pasivos de dichos tributos han de soportar retención sobre los rendimientos por ellos obtenidos, sino solamente aquellos que perciban rendimientos de los que se encuentran sometidos a las mismas.

Aunque ningún precepto legal ni reglamentario defina al sujeto *pasivo* de la retención, no hay ninguna dificultad en identificarlo, puesto que será siempre aquel sujeto que perciba rendimientos sobre los que se haya practicado o hubiera debido practicarse tal detracción, de acuerdo con las normas que regulan el objeto de la retención.

Por último, en este breve apunte, hay que indicar que no cabe identificar al sujeto *pasivo* de la retención con el sujeto pasivo contribuyente del tributo. La razón de esta imposibilidad ya ha sido analizada: cuando se practica la retención, aún no se ha devengado el tributo, no ha nacido la obligación tributaria y, en consecuencia, no se puede, con rigor jurídico, hablar de sujeto pasivo. En todo caso, el sujeto que percibe los rendimientos sujetos a retención será la parte pasiva de una relación que, por imperativo legal, une al pagador con el perceptor de los rendimientos. Cosa distinta y perfectamente posible, es que, devengado el tributo y practicada la correspondiente liquidación, el sujeto que, durante el período impositivo, vió minorados sus rendimientos por efecto de la retención,

pueda, de acuerdo con las normas de los respectivos impuestos, ser considerado sujeto pasivo del tributo. Pero, repetimos, con anterioridad al devengo, no es jurídicamente aceptable calificarlo como sujeto pasivo.

5.- CALCULO DE LA RETENCION

Si uno de los objetivos de la retención es evitar la falta de liquidez para el sujeto pasivo cuando, finalizado el periodo de la imposición y realizado el hecho imponible, éste se enfrenta a su declaración anual del impuesto, es lógico que se busque, en orden al cálculo de la cuantía de la retención, un método que permita la aproximación entre la totalidad de las cantidades que, a lo largo del periodo impositivo, hayan sido retenidas al sujeto y la eventual cuota tributaria de éste; un mecanismo, pues, que evite, en la medida de lo posible, que el sujeto haya de ingresar cantidades adicionales sobre lo retenido, así como, en sentido contrario, que las cantidades retenidas sean muy superiores a la deuda contraída, lo cual entrañaría la devolución del exceso que nunca, o al menos, casi nunca, resarce totalmente al sujeto por las cantidades ingresadas que superen su deuda para con la Hacienda, puesto que el procedimiento arbitrado por el artículo 159,3 del Reglamento para la devolución de los intereses es, en la práctica, más ficticio que real.

Desde luego, la tarea aquí atribuida al legislador no es, en absoluto, fácil, dado que la estructura del Impuesto sobre la Renta y del Impuesto sobre Sociedades impiden conocer, previamente a la realización del hecho imponible, la totalidad de los rendimientos que va a percibir el sujeto ni la totalidad de las deducciones que va a poder practicar, siendo, pues, casi imposible, en la generalidad de los

casos, conocer cuál será la cuantía de la cuota del sujeto para, en razón de ella, calcular la retención a practicar. A ello hay que añadir que la importante función que hoy día pueden cumplir las retenciones en orden a la prosecución de una política económica coyuntural determinada, hace que, con relativa frecuencia, el legislador olvide aquélla primera finalidad de la retención en favor de ciertos objetivos económicos, a cuya consecución la subida o la bajada de los tipos de retención aplicables puede coadyuvar en forma nada despreciable (149).

A todo ello se une la escasa flexibilidad del procedimiento de imposición y las notorias dificultades con que los pagadores de los rendimientos se encontrarían de tener que aplicar a un mismo sujeto durante un periodo impositivo, distintos tipos de retención en función de las rentas percibidas. No obstante, y a pesar de las dificultades prácticas, Gran Bretaña, desde 1944, viene utilizando el llamado sistema P.A.Y.E. (*pay as you earn*) que, basado, precisamente en ajustar mes a mes o semana por semana la retención a las rentas percibidas, permite, indudablemente, una gran coincidencia cuantitativa entre las retenciones practicadas a lo largo del periodo impositivo y la cuota del impuesto (150).

En todo caso, y a pesar de las evidentes dificultades de orden práctico, era necesario encontrar una fórmula que, en la medida de lo posible, permitiese aproximar la totalidad de lo retenido a la cuo-

ta tributaria.

El artículo 36,1 de la Ley del I.R.P.F. se limitaba a dejar al desarrollo reglamentario la forma de practicar la retención, señalando únicamente que se tendrán en cuenta las circunstancias personales y familiares del sujeto pasivo, siendo, pues, los artículos 148, 149 y 157 del Reglamento los que regulan el procedimiento para calcular la retención aplicable.

Para analizar esta cuestión hemos de partir de la doble posibilidad que se extrae de los preceptos citados: retención con tipos variables y retención con tipos fijos, dependiendo, normalmente, de la clase de rendimientos de que se trata. Así, con carácter general, los rendimientos que proceden del trabajo personal están sometidos a tipos variables de retención, en función de dos elementos: la cuantía del rendimiento y determinadas circunstancias personales y familiares del sujeto pasivo; en tanto los rendimientos procedentes del capital mobiliario así como los procedentes de actividades empresariales o artísticas y aquellos rendimientos, cualquiera que sea su naturaleza, que sean percibidos por personas no residentes, se encuentran sometidos a un tipo fijo de retención. Desde luego, las retenciones que se practican con tipos variables permiten una mayor flexibilidad en orden a la deseada aproximación entre retenciones practicadas y cuota tributaria y, por ende, permite una mayor y mejor graduación de la capacidad contributiva del sujeto. Las retenciones con tipos fijos se

alejan, sin embargo, de cualquier intento en este sentido, pero desde el punto de vista de la comodidad, no cabe duda que para el pagador de los rendimientos es más fácil la aplicación de estos tipos fijos.

La **retención con tipos variables**, como decíamos antes, está pensada, básicamente, para los rendimientos del trabajo personal dependiente, incluidas, naturalmente, las pensiones y haberes pasivos percibidas por persona distinta a la que generó el derecho a su percepción que tenían la consideración de rendimiento del capital mobiliario antes de la reforma del Impuesto y que, a pesar de ello, se sometían a la tabla de retenciones prevista para los rendimientos del trabajo.

El cálculo del tipo de retención aplicable se halla, como líneas arriba indicábamos, en función de dos elementos: el rendimiento anual y la situación familiar del sujeto.

a) Determinación del rendimiento

Como quiera que al retenedor le es, a comienzos del periodo impositivo, muy difícil, aunque no imposible, conocer la totalidad del rendimiento que, en concepto de trabajo personal, va a satisfacer al sujeto, así como sus circunstancias personales y familiares (151), fija el artículo 149, a) del Reglamento, una norma de carácter general

que permite al retenedor calcular el rendimiento íntegro, salvando, además, su responsabilidad ante posibles distorsiones entre las cantidades que, presumiblemente, ha de cobrar el sujeto y las que, finalizado el período de la imposición, ha cobrado realmente:

«Para los rendimientos a que se refiere la letra a) del artículo anterior, el porcentaje aplicable se determinará en función de la percepción integral anual que, de acuerdo con las estipulaciones contractuales, vaya normalmente a percibir el sujeto pasivo y de su situación familiar el día primero del período impositivo».

No obstante, a pesar de que no coincida lo calculado al inicio del período impositivo con lo realmente percibido, el porcentaje de retención se aplica a lo efectivamente obtenido. Así lo indica muy claramente la letra b) del artículo 149:

«El porcentaje así determinado se aplicará a la totalidad de los rendimientos íntegros efectivamente satisfechos, aunque éstos difieran de los que sirvieron para determinar el mencionado porcentaje de retención».

De tal manera que, coincidan o no coincidan las cantidades previstas por el retenedor con las que efectivamente haya satisfecho al sujeto, el porcentaje no va a variar a lo largo del período im-

sitivo. La razón de ello parece evidente: se trata de evitar al retenedor los problemas formales que podrían plantearse si, mes a mes, tuviese que ajustar la retención a lo realmente satisfecho en concepto de trabajo personal. Esta invariabilidad del porcentaje de retención ha sido reconocida, incluso, a nivel jurisprudencial, por la Sentencia de la Audiencia Territorial de Albacete de 29 de septiembre de 1986 (152). Nada dice, sin embargo, el Reglamento en el caso de que sean las circunstancias personales y familiares del sujeto las que varíen a lo largo del período impositivo, puesto que también aquéllas (estado civil y número de hijos del sujeto) se determinan al inicio del período impositivo. Pero es lógico entender que, al igual que en el caso previsto expresamente por el Reglamento, un cambio en el estado civil del sujeto o un aumento o disminución del número de hijos no provoque una modificación en el porcentaje de retención, como así lo ha entendido la Dirección General de Tributos, en contestación de 31 de mayo de 1983, máxime si tenemos en cuenta que el propio Reglamento prevé una única excepción que, de producirse, puede provocar una variación en dicho tipo. En este sentido, la letra e) del artículo 149 establece:

«Cuando en virtud de normas de carácter general o Convenios Colectivos se produzcan en el transcurso del período impositivo aumentos en las retribuciones del trabajo personal, la determinación de los porcentajes que figuran en las tablas de retención antes citadas, lo será teniendo en cuenta los aumen-

tos referidos.

El nuevo porcentaje se aplicará, exclusivamente, sobre las cantidades que se perciban a partir de la fecha de publicación de las normas o Convenios en que se establezca el nuevo aumento».

La lectura del precepto transcrito nos sugiere dos ideas diferentes: en primer lugar, creemos que el fundamento de esta excepción consiste en el carácter de permanencia o de estabilidad que manifiesta el Convenio o la norma de carácter general en orden al aumento de las retribuciones. Dicho en otros términos, cuando una norma general o un Convenio Colectivo aumentan las retribuciones para los trabajadores de un determinado sector lo hacen para un período de tiempo más o menos largo, hasta tanto la norma no sea derogada por otra norma o el Convenio por otro Convenio; en base, pues, a esta idea de *permanencia* de las nuevas retribuciones se permite la modificación del tipo de retención para el resto del período impositivo. Ahora bien, creemos que esta misma idea de *estabilidad* puede existir cuando cambian las circunstancias personales del sujeto, puesto que no es normal que el sujeto cambie de estado civil varias veces a lo largo de un mismo período impositivo y, desde luego, desde el punto de vista biológico, el número de hijos que se tienen en cuenta para la determinación del porcentaje de retención, puede variar, en ese tiempo, a lo sumo, dos veces. No encontramos,

pues, motivo alguno para que el legislador haya excluido este supuesto de las causas por las cuales puede modificarse el porcentaje de retención.

En segundo lugar, se puede plantear una última cuestión directamente relacionada con el artículo 149, e). Desde el punto de vista jurídico, nada impide que por Convenio Colectivo las retribuciones se vean reducidas, se vean rebajadas para el periodo de vigencia del Convenio. Desde luego, se trata de una hipótesis nada frecuente, pero que, *de facto*, puede ocurrir, sobre todo, en épocas de crisis económica. Piénsese, por ejemplo, en el supuesto de que, para evitar la suspensión de pagos de una empresa, trabajadores y empresario, a través del instrumento del convenio, acuerden la disminución de las retribuciones. Pues bien, a este supuesto no hace referencia alguna el Reglamento del Impuesto, y creemos que, si había motivos para la excepción recogida en el apartado e), muchas más razones hay para permitir la modificación del tipo de retención cuando se reduzcan las retribuciones, adecuando mejor, de esta forma, la retención practicada a la real y efectiva capacidad contributiva del sujeto.

En un nuevo intento para ajustar lo más posible la cifra de retenciones a la cuota tributaria, establece el Reglamento una serie de supuestos específicos en los que el cálculo del porcentaje aplicable se produce tomando como base las tablas recogidas en el artículo 157 del propio texto reglamentario, pero aplicando unas reglas espe-

ciales en atención a la presumible discontinuidad de la relación laboral o de la variabilidad de las percepciones.

1º. Cuando se trate de trabajadores manuales que perciban sus retribuciones por peonadas o jornales diarios, sin relación con la Empresa o patrón, el porcentaje aplicable será el resultante de aplicar la tabla del 157 al resultante de multiplicar por 100 el importe de una peonada o jornal de los percibidos por el trabajador. Si la peonada o el jornal diario sufren algún incremento (por horas extraordinarias o conceptos análogos, tales como pactos individuales entre empresario y trabajador), el importe de la peonada o jornal diarios incrementados se multiplicará por 75 para determinar el porcentaje correspondiente de retención con arreglo a la tabla del 157 (artículo 149,c) del Reglamento del Impuesto).

2º. Si se trata de trabajadores fijos con retribuciones complementarias variables, el porcentaje de retención será el que derive de la aplicación de las tablas generales. Lo único que ocurre es que, a efectos de determinar el rendimiento anual, uno de los elementos que componen las tablas del 157, se consideran las retribuciones fijas y variables previsibles, teniendo en cuenta que el total no podrá ser inferior a las percepciones fijas y variables obtenidas por el trabajador en el año anterior, siempre que, como indica el apartado d) del artículo 149, «no concurren circunstancias que hagan presumir una notoria reducción en las mismas» (descenso en los beneficios, dismi-

nución de horas extraordinarias, supresión de pluses de productividad...). El porcentaje de retención resultante se aplicará a la totalidad de las retribuciones, sean fijas, sean variables, abonadas por el retenedor al empleado o trabajador (artículo 149, d).

3ª. A las retribuciones derivadas de contrato eventual para trabajo fijo en obra determinada, respecto de trabajadores de la construcción (153), así como a las retribuciones derivadas del trabajo fijo discontinuo (154) en el sector de servicios de la hostelería, y las de los trabajadores contratados por tiempo fijo determinado, trabajadores eventuales (155) y trabajadores interinos (156) de dicho sector, el porcentaje de retención será el que derive de la aplicación de las tablas del 157, tomando como importe del rendimiento anual el 75 por 100 de la retribución previamente convenida.

4ª. A las retribuciones *a la parte* percibidas por las tripulaciones de embarcaciones de menos de 150 toneladas de registro bruto, en pesca de bajura y costera les será de aplicación la norma del apartado c) del artículo 149; esto es, tomando como salario diario el que se desprende de la Orden Ministerial de 30 de noviembre y disposiciones posteriores (la última regulación del salario mínimo interprofesional ha sido establecida por el Real Decreto 2642/1986, de 30 de diciembre), se multiplica éste por 100 y al resultado le son de aplicación las tablas generales del artículo 157.

No podemos pasar por este supuesto sin hacer un breve comentario por la especialidad de este tipo de retribuciones. Contrato a la parte es, en palabras de SAAVEDRA, «aquél en que el trabajador presta servicios a una empresa percibiendo como remuneración total o fundamental una parte del producto obtenido con su trabajo» (157). Tres son, básicamente, los ámbitos en que se producen los contratos a la parte: industria, agricultura y marítimo. El Reglamento del I.R.P.F. únicamente hace referencia al contrato a la parte marítimo, probablemente porque es éste el sector donde más frecuentemente se produce este tipo de contratación. Pero, por otra parte, no todos los contratos a la parte marítimos quedan aquí citados (158). Solamente quedan bajo el ámbito de aplicación del precepto reglamentario los contratos a la parte celebrados entre tripulaciones de buques de menos de 150 toneladas de registro bruto en pesca costera y de bajura. La especialidad de este tipo de contrato deriva, como ya se advertía, de la forma de retribución. Básicamente, puesto que pueden existir pequeñas variaciones, de una parte, se impone al armador por las normas reglamentarias, que garantice una remuneración mínima mensual al pescador (159), y, de otra parte, existe una remuneración variable sobre las capturas realizadas, que se halla de la siguiente forma: «del importe total bruto de la pesca capturada (monte mayor) se deducen los gastos y la participación del armador, distribuyéndose este importe líquido (monte menor) en porciones (partes, quiñones), que son atribuidas a los miembros de la dotación según de haya hecho constar en el documento contractual escrito, firmado entre el

armador, de un lado, y el capitán o patrón y representante o tripulante elegidos por sus compañeros, de otro...» (160).

No se trata, así pues, como a primera vista pudiera parecer, de un contrato especial porque parte de la retribución sea abonada, en parte, en especie, sino en un contrato especial porque parte de la retribución se encuentra previamente pactada, mientras que otra parte, la más importante normalmente, se establece en función de los beneficios, en este caso, de las capturas realizadas. En ningún caso, el contrato marítimo a la parte presupone la existencia de un contrato de temporada, de un contrato de tipo discontinuo, aunque, desde el punto de vista jurídico, nada impide la existencia de contratos a la parte de este carácter. No parece, sin embargo, haberlo entendido así el Reglamento del Impuesto, puesto que para el cálculo del porcentaje de retención aplicable sobre las retribuciones procedentes de este tipo de contrato aplica las mismas normas que para los trabajadores manuales que perciban sus retribuciones por peonadas o jornales sin relación permanente con la Empresa (artículo 149, c), cuando lo cierto es que la especialidad de uno y otro tipo de contrato proviene de causas bien diferentes: en éste, procede de la presumible y previsible idea de discontinuidad de las relaciones laborales; en aquél, de la variabilidad de la retribución o, cuando menos, de una parte de ella. Es por ello por lo que entendemos que hubiese sido más correcto arbitrar para el cálculo de la retención aplicable a los trabajadores a la parte (y para todos ellos y no solamente para

los pescadores de costa y bajura) un mecanismo similar al utilizado en el apartado d) del artículo 149 del Reglamento, dado que el supuesto es también similar. En ambos casos, se trata de trabajadores fijos que pueden percibir, y de hecho, los pescadores a la parte las perciben, retribuciones variables que, en este caso, no son complementarias sino que son todo lo fijas que la aleatoriedad de las capturas puede permitir.

b) Circunstancias personales y familiares

El segundo elemento que, según vimos, conformaba el cálculo del porcentaje de retención, son las circunstancias familiares del sujeto sobre cuyos rendimientos se practica la misma. Concretando algo más, no todas las circunstancias familiares de las que dan derecho a deducción (artículo 121 del Reglamento) son tomadas en consideración para hallar la retención aplicable, sino únicamente las que se refieren al estado civil del perceptor de los rendimientos (que sólo dan derecho a deducción por matrimonio) y al número de hijos.

Una mirada general a la tabla de retenciones contenida en el artículo 157 nos permite observar la existencia independiente de dos tablas diferentes: una que depende del estado civil del perceptor del rendimiento y de su retribución anual, y otra, con tipos más bajos, que se establece en función del número de hijos, independientemente

de cuál sea su estado civil, y que también se combina con la retribución anual.

En cuanto a la primera, se distingue entre sujetos solteros y casados (se entiende que, por lo dicho anteriormente, ni unos ni otros tienen hijos a su cargo), pero no se hace referencia a otros posibles estados civiles de la persona (divorcio, separación, nulidad, e incluso, viudedad), supuestos a los que, sin embargo, sí hace referencia, salvo a la viudedad, el artículo 15 del Reglamento cuando establece los distintos tipos de unidad familiar. No obstante la inexistencia de tal referencia reglamentaria, podemos entender que, cuando no existen hijos o aún cuando existiendo, aquéllos estén a cargo del otro *cónyuge*, el perceptor de los rendimientos que se encuentre en alguna de las circunstancias antes señaladas será considerado, a efectos de la determinación del porcentaje de retención, como soltero.

Hay, por último, que observar que los porcentajes de retención aplicables son idénticos en el caso de solteros y casados sin hijos a partir de 2.600.000 pesetas de retribución anual, lo cual hace suponer que, en similares circunstancias, a partir de esa escala, el soltero habrá de pagar, devengado el tributo, una mayor cuota que el casado.

La segunda tabla que puede apreciarse sin quebrar la unidad del

precepto reglamentario, se basa en la conjunción de dos elementos: retribución anual y número de hijos. No obstante, a efectos del cálculo, únicamente se tienen en cuenta, como indica el nº 3 del artículo 157, «los hijos por los que se tenga derecho a la deducción prevista en el artículo 121, apartado 2» del propio Reglamento; esto es, no se tienen en consideración los hijos mayores de 25 años, los hijos casados y los hijos que obtengan rentas superiores a 100.000 pesetas anuales, excepto cuando integran la unidad familiar.

En este segundo caso, entendemos que la condición de casado o soltero del perceptor de los rendimientos es indiferente, puesto que el dato a tener en cuenta es, junto a la retribución anual, el número de hijos que se encuentren a cargo del mismo. La solución es, desde el punto de vista jurídico, congruente con la postura adoptada por el artículo 5 de la Ley del I.R.P.F. y por el artículo 15 del su Reglamento, cuando, al determinar los tipos de unidad familiar, establece en los apartados a), b) y c) del nº 1:

«A los efectos de este Impuesto constituyen unidad familiar:

- a) Los cónyuges y, si los hubiere, los hijos menores de edad, con excepción de los que, con el consentimiento de los padres, vivan independientes de éstos.

b) En los casos de nulidad, disolución del matrimonio o separación judicial, el cónyuge y los hijos que, cumpliendo cualquiera de las condiciones a que se refiere la letra anterior, estén confiados a su cuidado.

c) El padre o la madre solteros y los hijos que reúnan los requisitos a que se refiere la letra a) de este apartado y estén confiados a su cuidado».

Es lógico pues que, partiendo del concepto de unidad familiar y del concepto, más amplio, de grupo familiar, se llegue a la postura aquí mantenida (161) de considerar únicamente a los hijos que den derecho a deducción (que no tienen por qué coincidir con los hijos que forman parte de la unidad familiar) a efectos de la determinación del porcentaje de retención aplicable sobre los rendimientos obtenidos por el perceptor en el que concurren tales circunstancias.

En el propio artículo 157, en su nº 2, se recoge una tabla de retenciones específica para perceptores cuya familia tenga la categoría de familia numerosa de honor, estos es, para familias que tengan diez o más hijos, según establece el artículo 6,1,c) de la Ley 25/1971, de 19 de julio, de Protección a la Familia. En esta tabla se combinan, al igual que en caso del nº 1 del mismo precepto, los conocidos dos elementos: retribución anual y número de hijos (a partir de 10) (162). Del mismo modo, los hijos a considerar, según se des-

prende del nº 3, son los que dan derecho a deducción.

Por otra parte, a las pensiones y haberes pasivos que, a partir de la Ley 48/1985, de 27 de diciembre, tienen la consideración de rendimientos del trabajo personal, cualquiera que sea la persona que generó el derecho a su percepción (163), en virtud de lo establecido en el nº 4 del precepto que estamos comentando, les son de aplicación los porcentajes de retención que, según la retribución anual, son de aplicación para los contribuyentes con un hijo, si bien, en este mismo artículo, se permite que el perceptor opte por un porcentaje distinto de retención (el que derive de la aplicación normal de las tablas de retención) cuando sus circunstancias familiares así lo aconsejen. Dicha opción habrá de realizarse por escrito ante el habilitado o pagador de los rendimientos en el mes inmediato anterior a 1 de enero de cada año o en el mes anterior a aquél en que el sujeto haya adquirido la condición de pensionista o de titular del derecho pasivo (artículo 157, 4, 3ª y 4ª del Reglamento). No obstante, cuando no se realice la mencionada opción y la condición de pensionista o de titular del derecho pasivo se adquiera durante el ejercicio (lo cual será, por lo demás, bastante normal) procederá la elevación al año de las cantidades que, como tales, perciban.

Existen, finalmente, una normas comunes para todos los supuestos hasta ahora vistos. En primer lugar, como vimos anteriormente, tanto la retribución anual como las circunstancias personales y fami-

liares del sujeto serán las existentes al día primero del período impositivo, siendo, pues, irrelevante, a estos efectos, que varien unos u otras a lo largo del año, con las excepciones a que ya hemos hecho referencia anteriormente. En segundo lugar, establece el artículo 149, 1, h) que el sujeto retenedor únicamente tendrá en cuenta, a efectos del cálculo del tipo a aplicar, los rendimientos que él haya satisfecho o vaya a satisfacer al sujeto, norma ésta que es absolutamente congruente con la estructura del actual I.R.P.F. En tercer lugar, y para evitar duplicidades que, en cierta medida, entorpecerían el cumplimiento de la finalidad del mecanismo de la retención, se indica en el mismo apartado h) que las circunstancias familiares, en caso de que ambos cónyuges «obtengan rendimientos del trabajo personal o procedentes de actividades profesionales o artísticas» (164), se tomarán en consideración, a los mismos efectos, solamente en uno de ellos, a elección de los sujetos que deberán manifestar ante los respectivos pagadores de los rendimientos. «Esta opción va a permitir a los cónyuges el decidir libremente, según sus propios intereses y atendiendo básicamente al montante de los ingresos de uno y otro, a cuál de ellos se van a tener en cuenta las circunstancias familiares, con la consecuencia directa de un porcentaje de retención menor sobre sus rendimientos» (165).

No podemos, para terminar, dejar de hacer referencia a una opción muy importante regulada en el nº 2 del artículo 149 y que ya había sido introducida por el artículo 2 del Real Decreto 1290/1980,

de 20 de junio. Se trata de la posibilidad, concedida a los sujetos, de que les sean aplicados porcentajes de retención superiores a los que, de la aplicación de las tablas, resultan procedentes:

«Los sujetos pasivos podrán solicitar de sus correspondientes pagadores la aplicación de tipos de retención superiores a los que resulten de los preceptos contenidos en los artículos 147 y 148 de este Reglamento y en el presente artículo, con arreglo a las siguientes normas:

- a) Los Habilitados-pagadores vendrán obligados a atender las solicitudes que se les formulen, con antelación suficiente a la confección de las correspondientes nóminas, en escrito dirigido a aquéllos.
- b) El nuevo tipo de retención solicitado no podrá ser modificado en el periodo de tiempo que medie entre su solicitud y el final de año, y será de aplicación al sujeto pasivo durante los ejercicios sucesivos, en tanto no renuncie, por escrito, al citado porcentaje, o no solicite un tipo de retención superior, y siempre que no se produzca aumento de las retribuciones que determine un tipo superior según las tablas de retención».

Dicha opción, que parece permitir una variación durante el periodo impositivo, del porcentaje de retención al alza cuando el su-

jeto lo solicite, tiene una doble finalidad que beneficia tanto al sujeto como a la propia Administración: a ésta, porque, del ejercicio de esta posibilidad por el sujeto, se deriva una mayor liquidez al anticipar superiores cantidades de las que corresponden de acuerdo con los preceptos reglamentarios: para el perceptor de los rendimientos, porque le permite graduar su esfuerzo fiscal de acuerdo con sus necesidades y a su conveniencia, evitando, de esta manera, un mayor desembolso en el momento de la autoliquidación del tributo.

Un mecanismo tan importante en la estructura de la imposición directa como es la retención, merecería, sin duda, un mayor grado de cumplimiento y no sólo por aquéllos que la sufren, cuya función casi se limita, en este sentido, a permitir que la misma sea realizada sobre sus rendimientos, sino, sobre todo, por aquéllos a quienes, en definitiva, van dirigidas las normas reglamentarias: los Habilitados-pagadores. Pero lo cierto es que, con frecuencia, asistimos a incumplimientos claros de tales preceptos: se practica la retención a tipos, mayores o menores, eso no importa, pero que, en definitiva, no son los que corresponden por la aplicación de las tablas; se modifican los porcentajes durante el período impositivo sin que exista razón jurídica alguna, etc. No cabe duda que también el perceptor de los rendimientos participa en este *descontrol*, si se permite la expresión, de la única forma que puede hacerlo: no declarando su situación familiar. Pero, desde luego, la más importante intervención la tiene los pagadores de los respectivos rendimientos, sumiendo, de esta forma,

al sujeto, sobre todo, al sujeto poco atento a sus nóminas, en el desconcierto e incertidumbre que puede provocar el pensar que sus rendimientos son objeto de retención a un tipo diferente al que realmente se le está practicando. Y lo dicho sirve tanto para las Empresas privadas o profesionales, como para la propia Administración, lo cual parece bastante más grave, sobre todo, si tenemos en cuenta que actuaciones o conductas que se permiten si la relación se establece entre el perceptor y la Empresa privada, se consideran absolutamente inadmisibles si los rendimientos son abonados por la propia Administración. Piénsese, por ejemplo, en la presunción del artículo 36,3 de la Ley de I.R.P.F., que dió lugar a la Orden Ministerial de 30 de octubre de 1980 y que estableció la posibilidad de que el sujeto elevase al *íntegro* sus remuneraciones cuando sobre ellas no se hubiere practicado retención o se hubiere practicado a un tipo inferior. Pues bien, esta posibilidad es admitida por la Inspección de los Tributos únicamente cuando las incorrecciones proceden de la Empresa privada, pero nunca se permite cuando ha sido la propia Administración la que ha practicado las retenciones, (166). No desconocemos, sin embargo, las numerosas dificultades que, sobre todo para las Empresas con una amplia plantilla laboral y a las propias Administraciones, se plantean en orden a una correcta aplicación del mecanismo de la retención, pero, a pesar de todo, entendemos que un esfuerzo en este sentido, beneficiaría a todos los sujetos implicados, a los pagadores del rendimiento, a la Administración tributaria y, desde luego y sobre todo, al propio sujeto perceptor del

rendimiento.

La retención con tipos fijos se practica sobre los demás rendimientos susceptibles de retención. Lógicamente no se requiere ninguna operación de cálculo más que la propia de aplicar el tipo de retención a los rendimientos satisfechos. No existe, por otra parte, un tipo único para todos estos rendimientos, sino que el porcentaje es distinto según sea la naturaleza del rendimiento. Todos estos tipos se encuentran establecidos en el artículo 148 del Reglamento, aunque hay que tener presente que existen una serie de disposiciones que han derogado algunos de dichos porcentajes y que aún no han sido incorporados al texto reglamentario.

a) Las retribuciones de los miembros de los Consejos de Administración de rendimientos procedentes del trabajo personal. Sin embargo, a dichos rendimientos no les son de aplicación las tablas del artículo 157, sino que tienen atribuido un tipo fijo de retención, el 25 por 100, cualquiera que sea su cuantía (artículo 148,g) del Reglamento, según la última redacción del precepto dada por el Real Decreto 1261/1983, de 27 de abril.

b) En los supuestos de contratos de temporada inferiores al año, la retención a practicar será del 5 por 100, salvo que se trate de trabajadores fijos por obra, en cuyo caso les será de aplicación lo dispuesto en el artículo 149, c) del Reglamento.

c) Los rendimientos procedentes de actividades profesionales, artísticas o deportivas están igualmente sujetos a un tipo fijo de retención, actualmente, en virtud de lo dispuesto en el artículo 1 del Real Decreto 2535/1986, de 28 de noviembre, el 10 por 100. Este porcentaje de retención ha pasado, desde la entrada en vigor de la Ley del I.R.P.F. y de su primer Reglamento, por numerosas modificaciones, que vienen a demostrar las vacilaciones en torno a cuál sea el tipo de retención más correcto a aplicar a profesionales y artistas. Resumiendo, podemos señalar las siguientes etapas: el Real Decreto 2789/1978, de 1 de diciembre, estableció un tipo del 5 por 100; posteriormente, el Real Decreto 1290/1980, de 20 de junio, elevó el tipo al 10 por 100 salvo para comisionistas y agentes de seguros, sobre cuyos rendimientos se retenía un 8 por 100; el Real Decreto 2823/1980, de 30 de diciembre, rebajó al 5 por 100 nuevamente dicho porcentaje; una vez más, se eleva la retención al 10 por 100 por virtud de lo dispuesto en el Real Decreto 1261/1983, de 27 de abril; nuevamente, se rebaja al 5 por 100 por aplicación del Real Decreto 307/1984, de 8 de febrero, y, por fin, llegamos al vigente porcentaje del 10 por 100 aplicable a partir de 1 de enero de 1987. Confiemos en que, en beneficio de todos, este porcentaje sea el definitivo, o, cuando menos, aguante más tiempo que sus predecesores.

Una única excepción tiene este porcentaje del 10 por 100, establecida en la letra e) del artículo 148 del Reglamento:

«Cuando se trate de retenciones satisfechas a los agentes vendedores del cupón pro ciegos, el tipo de retención será del 4 por 100» (167).

La Resolución de la Dirección General de Tributos de 4 de septiembre de 1980, en respuesta a una consulta vinculante, dispuso que los rendimientos obtenidos por la venta de este cupón, tenían la consideración de rendimientos procedentes de actividades profesionales, basando su conclusión en que, al igual que los Agentes comerciales, las remuneraciones a dichos vendedores están en función del volumen de ventas del cupón que realicen, sin que, por ello, pueden tales vendedores entenderse como empleados de la Organización Nacional de Ciegos (168).

d) Los rendimientos procedentes del capital mobiliario están sujetos igualmente a un tipo fijo de retención. El Real Decreto 2535/1986 (artículo 4) y la Ley 21/1986, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1987 (artículo 48) ha fijado este porcentaje en el 20 por 100 con carácter general, derogando así el anterior porcentaje del 18 por 100 previsto tanto en el Reglamento del I.R.P.F. como en la Ley del Activo Financiero. No obstante, como indica textualmente el párrafo 2º del artículo 48, «este tipo general de retención no afectará a aquellos rendimientos de capital mobiliario cuyo tipo o tipos específicos se establezcan por norma expresa», lo cual significa que los activos financieros con retención

en origen siguen estando sujetos a una retención en origen del 45 por 100.

e) Un porcentaje fijo de retención se prevé igualmente para los rendimientos obtenidos por los sujetos no residentes. Aunque el precepto reglamentario no establezca distinción alguna en su artículo 148,c) hay, no obstante, que diferenciar, como hicimos anteriormente, entre sujetos que obtienen rendimientos en territorio español mediante establecimiento permanente y aquellos otros que los obtienen a través de la mediación de dicho establecimiento.

A los primeros les es de aplicación un tipo de retención del 18 por 100 por virtud de lo dispuesto en los artículos 56 y 57 de la Ley 50/1984, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1985, que, hasta la fecha ha permanecido invariable. Hay que recordar que, como ya se dijo en otro momento, los rendimientos objeto de retención de los obtenidos por sujetos no residentes son todos los obtenidos en territorio español o satisfechos por una persona o Entidad pública o privada residente en territorio nacional (artículo 18 del Reglamento del I.R.P.F.). Interpretando este precepto conjuntamente con el artículo 148, c) («Cuando el perceptor de los rendimientos, cualesquiera que sea su naturaleza, no tenga su residencia habitual en territorio español, se retendrá la cantidad que resulte de aplicar al rendimiento íntegro satisfecho el tipo fijo del 15 por 100» -entiéndase, del 18 por 100, por lo dicho anteriormente),

la conclusión es que los rendimientos procedentes del capital inmobiliario y de actividades empresariales, que no están sometidos a retención cuando son abonados a personas físicas residentes, están sujetos a retención en el mismo porcentaje que el resto de los rendimientos obtenidos por no residentes.

Los rendimientos obtenidos por personas físicas sin mediación de establecimiento permanente se rigen, como es sabido, por la Ley 5/1983, de 29 de junio, de medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria, y, concretamente, por su artículo 17. Como ya se ha advertido anteriormente, a tenor del citado artículo 17, tales sujetos limitarán su tributación a la aplicación de una serie de tipos efectivos sobre las cuantías íntegras devengadas por distintas operaciones. Parece evidente, pues, que dichos *tipos efectivos* pueden coincidir con el tipo de retención aplicable, lo cual significa que el resultado de tal operación tendría el carácter de imposición única o, cuando menos mínima, máxime si tenemos en cuenta que el propio artículo 17, en su nº 3, establecía textualmente:

«Los sujetos pasivos no residentes a los que se refiere el presente artículo tributarán separadamente por cada devengo total o parcial, de los rendimientos, a través del representante designado al efecto o, en su defecto, del pagador».

Remitiéndonos, pues, a lo ya dicho en páginas anteriores, pode-

mos concluir afirmando que el tipo de retención aplicable sobre rendimientos obtenidos por sujetos pasivos no residentes que operen en España sin mediación de establecimiento permanente, puede coincidir con el tipo efectivo cuando el sujeto pagador del rendimiento asuma la obligación de ingreso en el Tesoro, pudiendo ser, por tanto, el tipo de retención del 20 por 100, 9 por 100 o del 8 por 100, según el tipo de rendimiento abonado. En otro caso, los rendimientos no están sujetos a retención.

6.- OBLIGACIONES Y DEBERES DE LOS SUJETOS QUE INTERVIENEN EN EL MECANISMO DE LA RETENCION

La posición jurídica asumida tanto por los retenedores como por los sujetos que sufren la retención sobre sus rendimientos supone el nacimiento de un vasto entramado de relaciones entre ambos sujetos, entre el retenedor y la Administración Financiera y entre el sujeto *pasivo* y la Administración. El contenido de estas relaciones se concreta en la existencia de obligaciones y deberes para cada una de las partes implicadas. Desde luego, es el retenedor el que asume un papel preponderante en este entramado, puesto que a él competen la mayoría de los deberes y de las obligaciones sobre los que se sustenta el mecanismo de la retención. Hasta tal punto ello es así que las normas legales y reglamentarias que disciplinan este instituto se refieren casi exclusivamente a las obligaciones y deberes del retenedor, y sólo cuando el sujeto sobre cuyos rendimientos se practica la retención alcanza la calificación jurídica de *sujeto pasivo* se regulan sus deberes y obligaciones, pero, insistimos, no como *sujeto pasivo* de la relación de retención, sino como sujeto pasivo del tributo. En cualquier caso, como decíamos, es a los retenedores a quienes incumbe el mayor número de deberes y obligaciones, y éstos sí están, con mayor o menor fortuna, según los casos, determinados por las normas legales y, sobre todo, por las reglamentarias.

Del artículo 10 de la Ley del I.R.P.F. y del 147 de su Regla-

mento, así como del artículo 253 del Reglamento del I.S., se desprenden claramente cuales son las dos funciones principales que incumben a todo retenedor: practicar la retención e ingresarla en el Tesoro, amén de otra serie de deberes de tipo formal, regulados en el artículo 152 del Reglamento del I.R.P.F. y en el 261 del Reglamento del I.S., ambos recientemente modificados por el Real Decreto 884/1987, de 3 de julio (BOE nº 161, de 7 de julio).

Así pues, práctica de la retención e ingreso de las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener son las dos tareas que se configuran como el núcleo de la actuación del retenedor, aunque en muy distinto grado, como veremos inmediatamente.

1.- Práctica de la retención

Deliberadamente hemos procurado hasta el momento, no calificar de ninguna manera, ni como obligación ni como deber, a la práctica de la retención por el retenedor. Pero ha llegado el momento de enfrentarse a dicha cuestión.

De la lectura de los preceptos legales y reglamentarios que regulan la actuación del retenedor parece desprenderse que todo son obligaciones para éste (169), cuando lo cierto es que, como ya hemos advertido, el mecanismo de la retención es un mecanismo jurídico

complejo en el que caben tanto derechos como obligaciones a cargo del retenedor.

Prescindiendo de la terminología utilizada por los textos normativos, carentes de todo rigor jurídico, centrémonos, desde el punto de vista de su contenido, en la cuestión de si la práctica de la retención constituye una obligación o si, por el contrario, se asemeja más a un deber tributario.

La doctrina española que se ha ocupado del estudio de este mecanismo ha ignorado, casi por completo, este interrogante, dejándose llevar por los términos utilizados por los distintos textos y hablando, en consecuencia, de *obligación* de retener, sin que, en la mayoría de los casos, tal conclusión sea fruto de un análisis serio de la cuestión.

En este panorama tan desolador, una autora, la profesora SOLER ROCH, ha destacado, sin embargo, con un extraordinario trabajo sobre las obligaciones y deberes tributarios, en donde se ocupa exhaustivamente de analizar, a la luz de las normas que disciplinan el I.R.P.F., las distintas situaciones jurídicas subjetivas que pueden producirse en el proceso aplicativo de dicho tributo, y no solamente desde la óptica del sujeto pasivo contribuyente, sino también en relación a terceros, entre los cuales se encuentra, evidentemente, el retenedor (170).

Para encarar tal estudio es necesario, y así lo hace la profesora SOLER ROCH, haber distinguido previamente los conceptos de obligación y de deber jurídico. Difícil tarea a la que se han dedicado, sobre todo, los estudiosos del Derecho Privado y, básicamente, autores civilistas, y que, en el ámbito del Derecho Tributario, ha constituido y constituye en nuestro días, uno de los puntos en que se centra el debate entre las concepciones estáticas y dinámicas del Derecho Tributario.

Siguiendo a HERNANDEZ GIL (171), de quién PEREZ DE AYALA y GONZALEZ GARCIA toman sus argumentos principales (172), podemos distinguir tres situaciones subjetivas:

a) Deber jurídico general. Con este concepto, el más amplio de deber, se indica la idea de fuerza obligatoria de las normas jurídicas. «El estar sometido a las normas jurídicas -dice HERNANDEZ GIL- tiene el doble alcance de observar el deber de cumplirlas y de atenerse a las consecuencias derivadas de su incumplimiento» (173).

b) Deberes jurídicos particulares. «Son aquellos que inciden sobre quienes se sitúan en concreto, en la esfera de actuación de determinadas normas (...). No se trata del general deber de acatar las normas, sino de observar un comportamiento hacia otras personas» (174). Aunque frecuentemente el deber jurídico particular es correlativo a un derecho subjetivo, nada impide que existan deberes

a través de los cuales no se descubren derechos subjetivos, entre ellos cita HERNANDEZ GIL los deberes fiscales.

c) Obligaciones. Las obligaciones son una clase o modalidad de deberes jurídicos generales. «Todas las obligaciones son deberes jurídicos; no todos los deberes jurídicos son obligaciones» (175).

Ante las imprecisas nociones de estas categorías es necesario concretar más, caracterizar a la obligación por aquellas notas que la singularizan respecto a los deberes (176). HERNANDEZ GIL, aglutinando las distintas posturas sobre la distinción entre una y otro, habla de cuatro notas que, en mayor o menor medida, caracterizan a la obligación frente al deber:

1º. El deber jurídico particular que se integra en una relación obligatoria es una deuda, y el derecho subjetivo se concreta en un derecho de crédito.

2º. El deber es un *deber de prestación*, lo cual significa que el deber se contrae a un comportamiento determinado de la persona.

3º. La obligación entendida como deber de prestación se caracteriza porque, por sí sola, puede expresar la relación existente entre dos o más personas.

4º. Normalmente la prestación sobre la que recae la obligación es una prestación patrimonial, aunque la nota de patrimonialidad no actúa como determinante de la obligación (177).

Adentrándonos en la doctrina tributarista, muchos autores, sobre todo, italianos, han intentado delimitar ambos conceptos. En este sentido, BERLIRI, elevando a la categoría de fundamental la nota de patrimonialidad, entiende que las conductas que corresponden al sujeto en uno y otro caso son bien diferentes: en la obligación, asume una prestación de tipo económico; el deber, por su parte, corresponde a una conducta que carece de la citada nota (178).

FANTOZZI, sin embargo, sitúa el eje de la distinción en la reacción del ordenamiento jurídico ante el incumplimiento de uno u otro: «El elemento diferenciador de las dos situaciones subjetivas reside en la existencia de una tutela ejecutiva que se les concede. Las obligaciones presuponen siempre, en efecto, un derecho de crédito correspondiente y pueden hacerse valer en vía ejecutiva por parte del acreedor; los deberes, en cambio, cualquiera que sea la situación activa a la que se contraponen -a menudo ninguna- no atribuyen la tutela jurídica a la otra parte, que normalmente falta, o al menos, al sujeto interesado en su cumplimiento (...). De la combinación de los diferentes criterios distintivos... puede concluirse que mientras que la obligación depende de la *actio* del interesado e intenta restaurar una situación jurídica lesa, ..., para el deber la tu-

tela ejecutiva procede de la ley que atribuye eventualmente al titular del interés el poder de imponer sanciones que no tienen, sin embargo, el fin exclusivo de reintegrar la situación violada» (179).

Por nuestra parte, creemos que la distinción entre obligación y deber (la *obligazione* y el *obbligo* italianos) proviene de dos ideas: por una parte, del propio contenido de ambas situaciones jurídicas subjetivas (a la obligación corresponde un derecho subjetivo de crédito, mientras que ello no tiene por qué ocurrir en el caso del deber jurídico particular), y, por otra parte, de la distinta forma con que el ordenamiento jurídico reacciona ante el incumplimiento de una o de otro.

Esta parece ser la opinión de la profesora SOLEF ROCH, con quien coincidimos plenamente, cuando define los deberes y, concretamente, los deberes tributarios: «... situación de sujeción ordenada por la ley, cuya observancia puede ser exigible por la Administración financiera en el marco del procedimiento tributario, y cuyo incumplimiento da lugar, generalmente, a la imposición de una sanción» (180).

Partiendo del anterior concepto de deber, podemos afirmar que cuando el retenedor practica la detracción sobre los rendimientos que abona a un sujeto pasivo está cumpliendo un **deber tributario**, el deber de retener, nunca una obligación, por mucho que, como indica

SOLER, tal deber tenga un contenido patrimonial, «si se tiene en cuenta que su incumplimiento conlleva una disminución patrimonial para el sujeto pasivo del impuesto» (181). Prueba de lo dicho es que el orden jurídico permanece impasible ante el incumplimiento del deber de retener. En efecto, anticipando alguna idea que más adelante ampliaremos, el núcleo central de la relación de retención lo constituye la obligación de ingresar en el Tesoro -y ésta sí es una auténtica obligación- las cantidades que se retuvieron o hubieron debido retenerse y, al incumplimiento de dicha obligación, sí asocia el orden jurídico una reacción concreta contenida en los arts. 79,b) y 88,3 LGT; reacción que, sin embargo, no se produce cuando se incumple el deber de retener y se cumple la obligación de ingresar. O dicho en palabras de LEJEUNE, -muy acertadas, aunque terminológicamente poco precisas-, «pese a esta *aparente inseparabilidad* que parece existir entre *deber de retención* y *deber de ingresar*, lo cierto es que de las normas reglamentarias lo que se desprende es la incomunicación formal entre uno y otro, centrando las normas correspondientes sus efectos jurídicos en el segundo de ellos, esto es, su cumplimiento o incumplimiento, y en la forma de lo cumplido, permaneciendo indiferente ante el deber de retención del mismo...» (182).

La idea anterior se confirma en la primera parte del art. 151, parr. 2, del Reglamento: «Los sujetos obligados a retener asumirán la obligación de efectuar el correspondiente ingreso en el Tesoro del

importe de la retención que hubieran debido practicar en los plazos previstos en el artículo siguiente» (183), lo cual supone, como indica SOLER, que cuando el retenedor no cumple su deber de retener, el ordenamiento jurídico le impone como toda consecuencia jurídica, que asuma las consecuencias patrimoniales derivadas de la obligación a cuenta (184). Los sujetos retenedores por el I.S. también están sometidos a esta obligación de ingresar -sea cual sea su actuación en cuanto al deber de ingresar-, por virtud del art. 260, 1 del Reglamento (que transcribe literalmente el nº 1 del art. 151, del Reglamento del I.R.P.F.).

Todas estas normas que disciplinan el deber de retenciones, traen su causa de una importantísima regla contenida en el art. 36.1, parr. 31 de la Ley de I.R.P.F., y cuyo tenor es el siguiente:

«Las cantidades efectivamente satisfechas por los sujetos obligados a retener se entenderán percibidas en todo caso con deducción del importe de la retención correspondiente».

La presunción contenida en este precepto, casi literalmente repetida en el nº 1 del art. 151 del Reglamento del I.R.P.F. e igualmente prescrita en el art. 259.2 del Reglamento sobre I.S. (185), ha sido acogida por la doctrina y la jurisprudencia con grandes reticencias e incluso a veces, con absoluta contrariedad.

Dos posturas bien diferentes han surgido a raíz del citado precepto: aquélla que entiende que a través de ésta se establece una presunción *iuris et de iure* (186) de que la retención se ha efectuado siempre y aquélla otra que considera que lo único que establecen las citadas normas es una prohibición: la de abono de rendimientos «netos», libres de impuestos, prohibición que ya había establecido el art. 26.3 ET.

Esta segunda teoría ha sido mantenida, entre otros autores, por el prof. LEJEUNE quien, en la línea seguida por la S. 13.XII.1983, de la A.T. de Oviedo (187), entiende que la intención de los preceptos citados «es, tan sólo la de prohibir el abono de rendimientos libres de impuestos, pero en modo alguno establece una auténtica presunción *iuris et de iure*, que la retención se efectúa siempre (188). Para sustentar esta teoría, se basa el prof. LEJEUNE en la terminología utilizada por las propias normas, lo cual, en modo alguno, puede ser argumento único y decisivo para rechazar una teoría y subscribirse a otra, puesto que, como hemos visto en reiteradas ocasiones, nuestro legislador tributario no se caracteriza precisamente por el rigor y la exactitud en la utilización de la terminología jurídica, son los preceptos reglamentarios en los que se apoya para mantener esta postura: el art. 13 del Reglamento y el art. 151,3 del mismo texto. En el primero de ellos, se permite la deducción de la cuota líquida de las *retenciones practicadas en la fuente*, mientras que en el segundo se afirma que el sujeto pasivo no es reponsable

de la falta de ingreso de las *retenciones efectuadas*, lo cual significa, interpretando *a contrario*, según LEJEUNE que el sujeto pasivo sí será responsable por la falta de ingreso de retenciones no practicadas, tal y como por otra parte, preceptuaba el art. 9,3 del Reglamento G.R. para la figura del sustituto.

No obstante, hay que recordar que la Ley del I.R.P.F., cuando en su art. 29, g), 4, establece la deducción de las retenciones se limita a remitirse al art. 36 de la propia ley y no añade a la palabra *retención* ningún calificativo tal como *practicada* o *realizada*. Además recordemos que fue el propio art. 36 el que estableció la norma que ahora estamos comentando. Si a todo ello añade la O.M. de 30-X-1980, (B.O.E. 1-XI) vigente en lo que no se oponga a disposiciones posteriores que en uso del art. 18 de la Ley G.T., vino a interpretar diferentes cuestiones sobre la práctica de la retención. Partiendo de los posibles comportamientos del retenedor en orden a dicha retención (retiene, pero no ingresa; ni retiene ni ingresa; no retiene, pero sí ingresa, etc.), se analizan en la Orden los distintos efectos que aquéllo pueda suponer tanto para el retenedor como para el sujeto sobre cuyos rendimientos se ha de practicar. Centrándonos en éste último, la conclusión que se desprende de la Orden es que, efectivamente, las retenciones se presumen siempre realizadas, puesto que en todos los supuestos en que el retenedor no ha practicado la retención, o lo ha hecho pero de forma incorrecta, se permite al sujeto que la debía soportar realizar la llamada *elevación al bruto* o al in-

tegro, en tanto que el sujeto retenedor habrá de ingresar en el Tesoro las cantidades retenidas o que hubiera de retener. Parece, pues, claro que en el art. 36,1 de la Ley y 151, 1 del reglamento se establece una presunción de percepción líquida de rendimientos.

Los efectos que se derivan de la citada presunción para el retenedor son los ya citados: ha de ingresar en cualquier caso la retención correspondiente. Dicha cantidad será la que corresponda a unos rendimientos de importe tal que deducida la suma retenida arrojen la cantidad efectivamente percibida por el sujeto sobre cuyos rendimientos se ha de practicar dicha retención. En definitiva, para que el sujeto retenedor halle la cantidad a ingresar por retenciones que hubiera debido practicar procede también la elevación al íntegro. Igual procedimiento habrá de seguirse cuando la retención practicada se hizo a un tipo menor al que realmente correspondía, aunque dicha elevación al íntegro lógicamente, se realizará por aquella cantidad no retenida entre el tipo aplicable y el aplicado.

Para el sujeto sobre cuyos rendimientos se debió practicar la retención los efectos de la aplicación de la presunción son aún más trascendentales y, por lo mismo, más discutidos. En primer lugar, en los casos antes citados, y con independencia de la actuación del retenedor, el perceptor de la remuneración, indica el nº 3 de la O.M., «deberá declarar en el IR una cantidad de la que, restada la correspondiente retención, arroje la efectivamente percibida». Nuevamente,

pues, procede la elevación al íntegro. Para ello, se habrá de aplicar la siguiente fórmula técnica:

$$I = \frac{L \times 100}{100 - R}$$

en donde I son los rendimientos íntegros; L, el rendimiento líquido percibido sin retenciones y R, el tipo de retención-aplicable (189).

Realizada la anterior operación, el perceptor habrá hallado los concretos rendimientos íntegros de que se trate, que serán incorporados, netos, a su base imponible para seguir de esta forma, el normal mecanismo aplicativo del tributo.

Una única excepción establece el Reglamento a la viabilidad de la presunción: la contenida en el n.º 4 del art. 151:

«La presunción a que se refiere el par. 1 anterior no se aplicará cuando se trate de rendimientos de las actividades o derechos de obligado cumplimiento o aprobados por disposiciones legales o reglamentarias».

La razón de esta excepción, de dudosa legalidad al no haber sido establecida por la Ley, conviene la doctrina en señalar que es-

triba en que «si se aplicara la presunción legal se obtendrían unos ingresos íntegros que serían superiores a los que legalmente pueden percibirse por el ejercicio de tales funciones» (190). Siendo correcta en términos generales la excepción establecida, iguales argumentos jurídicos podrían ser aducidos para las retribuciones percibidas por funcionarios o personal al servicio de la Administración en relación a las Leyes de Presupuestos, y también para los trabajadores que no perciben sus remuneraciones de la Administración, pero cuyos salarios se encuentran establecidos por los respectivos convenios colectivos, obligatorios para empresarios y trabajadores incluidos dentro de su ámbito de aplicación y durante el tiempo de su vigencia (art. 82.3 del Estatuto de los Trabajadores), lo cual, sin duda, llevaría a la desaparición de la presunción del art. 36.1, que es lo que parece más acertado.

La segunda consecuencia jurídica de la aplicación del mecanismo presuntivo sería, en absoluta congruencia con lo anterior, permitir al perceptor de los rendimientos que de la cuota del impuesto dedujese tanto las cantidades efectivamente retenidas como aquellas otras que no se retuvieron y que motivaron la elevación al íntegro de las percepciones. Esta posibilidad choca, como antes indicábamos, con los términos utilizados por el texto reglamentario, que hablaba de deducción de las *retenciones practicadas en la fuente* (art. 131). Interpretando literalmente el precepto reglamentario no cabría duda alguna sobre la imposibilidad de deducir retenciones no practicadas,

pero ello resultaría cuando menos, contradictorio con la regla de la elevación al íntegro. Permitir la deducción de las cantidades no retenidas supondría, a su vez, que en el caso de que las cantidades que figuran como retenidas superen la cuota resultante de la autoliquidación, el sujeto pasivo tuviera derecho a la devolución por el exceso. Nuevamente chocamos con las palabras: el art. 36.3 de la Ley y el 159.1 del Reglamento hablan de la posibilidad de devolución «cuando la suma de las 'cantidades retenidas'... supere el importe de la cuota resultante...».

Nos enfrentamos, pues, a una de las muchas contradicciones existentes en nuestra legislación tributaria: el artículo 36,1 de la Ley del I.R.P.F., el artículo 151,1 de su Reglamento y el artículo 259,2 del Reglamento del I.S. establecen una presunción *iuris et de iure* de percepción líquida de rendimientos; en congruencia con ella, el artículo 151,2 y el artículo 260 del Reglamento del I.S. establecen la obligación de ingresar, en todo caso, las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener; por su parte, y en abierta contradicción con lo anterior, el artículo 36,3 de la Ley del IR habla de devolución de cantidades retenidas, el artículo 151,3, de ausencia de responsabilidad del sujeto pasivo por la falta de ingreso de las retenciones efectuadas, el artículo 159,1 también del Reglamento del I.R.P.F., reitera lo dicho en el artículo 36,3 de la Ley. Idéntica terminología se aprecia en el Reglamento del I.S.: el artículo 260, 2 exime de responsabilidad a las Entidades perceptoras de los rendi-

mientos por la falta de ingreso de las retenciones efectuadas y el artículo 262, permite la devolución cuando el importe de las retenciones que se **hubieren efectuado** supere la cuantía de la cuota.

Visto el mecanismo aplicativo de la presunción, es notoria la contradicción existente entre todas estas normas. Para resolverla, caben únicamente dos soluciones, puestas de manifiesto, con meridiana claridad, por el profesor PALAO: «O se entiende, ignorando la presunción de retención, que el sujeto pasivo responde directamente frente a la Hacienda por las cantidades no retenidas y, en consecuencia, sólo tendrá derecho a la devolución de éstas últimas; o, por el contrario, aceptando las consecuencias de la repetida presunción, se le permite deducir de la cuota las cantidades presuntamente retenidas y, por tanto, se le reconoce, en su caso, el derecho a la devolución de estas mismas cantidades» (191).

De ambas posibilidades, la seguida por nuestra legislación tributaria ha sido la segunda (192), lo cual viene a suponer que el perceptor de los rendimientos no será, en ningún caso, responsable no ya sólo por la falta de ingreso de las cantidades retenidas, sino tampoco por la falta de ingreso de las cantidades que debieron haber sido retenidas sobre sus rendimientos, no pudiendo, en consecuencia, la Hacienda Pública, dirigirse contra él en el caso de insolvencia del retenedor. Se rompe, de esta manera, el esquema que la Ley General Tributaria y, sobre todo, el artículo 9,3 del Reglamento General de

Recaudación habían diseñado sobre la responsabilidad del perceptor, en ese caso, sujeto pasivo, cuando el sustituto no hubiese retenido (193), siendo éste un dato más a tener en cuenta en favor de la no consideración del retenedor como sustituto.

Estas son las conclusiones a que se llega tras el análisis de la legislación vigente y de la propia práctica de la Inspección de los Tributos. No obstante, ello no significa que, desde una perspectiva de *lege ferenda* no propugnemos la desaparición de la controvertida, e incluso, absurda, presunción, tanto por su extraordinaria complejidad práctica cuanto por las irracionales consecuencias jurídicas que acarrea para retenedor y perceptor de los rendimientos. En definitiva, creemos, con PALAO TABOADA que «el mecanismo racional de la retención a cuenta sería el siguiente: las cantidades que indebidamente no hayan sido retenidas no podrán compensarse por el contribuyente al pagar su impuesto y serán satisfechas por éste que sigue siendo, no se olvide, el deudor del impuesto» (194). El retenedor que no hubiese retenido sería sujeto activo de una infracción simple del artículo 78 del al LGT por el incumplimiento de un deber tributario, sin que la Administración Tributaria pudiera dirigirse contra él para el cobro de esas cantidades. A fin y a la postre, como bien señalaba PALAO, el retenedor no es sujeto pasivo, teniendo esa condición únicamente el perceptor de los rendimientos y sólo cuando el tributo se haya devengado.

2.- Ingreso de la retención

Poco más hay que añadir a lo dicho anteriormente. El sujeto retenedor, haya o no haya practicado la retención correspondiente, estará obligado a ingresar dichas cantidades en el Tesoro Público. Y ello, en virtud de la presunción cuyo alcance y contenido acabamos de analizar.

Es, sin duda alguna, la obligación de ingresar (obligación, no se olvide, tributaria, pero no contributiva) el núcleo central del mecanismo de la retención. El juego de la presunción hace surgir la obligación de ingreso cuando el retenedor abona algún tipo de rendimiento de los sometidos a retención a un tercero, con independencia de que haya o no practicado la retención. Nada excusa, pues, al retenedor de efectuar el ingreso de las cantidades que correspondan una vez que se ha realizado el presupuesto de hecho de la retención.

Producido el ingreso en el Tesoro, la obligación del retenedor se ha cumplido, se extingue, y, en consecuencia, a partir de ese momento, las relaciones se producirán entre el sujeto pasivo y la Hacienda Pública. Dicho en otros términos, el retenedor «habrá cumplido su propia obligación, es decir, habrá efectuado impago liberatorio de la misma» (195). Pero es que además el cumplimiento de la obligación del retenedor produce efectos jurídicos para el perceptor del rendimiento sobre el que se practicó o debió practicarse la re-

tención, siendo el principal y más directo efecto, el que «la cantidad ingresada se compute a cuenta de la obligación tributaria que eventualmente puede surgir entre el Estado y el sujeto contribuyente que ha soportado la retención» (196). Más adelante analizaremos los efectos que se derivan del cumplimiento de esta obligación.

Junto al deber de retener y a la obligación de ingresar que afectan al retenedor, ha de cumplir éste con todo un cúmulo de deberes formales que coadyuvan a un mayor conocimiento y, por ende, a un mayor control por la Hacienda Pública de la efectividad de las obligaciones y deberes que competen al retenedor. Tales deberes se encuentran regulados en los art. 152 del Reglamento I.R.P.F. y 261 del Reglamento de I.S., recientemente reformado por los arts. 2 y 3, respectivamente, del R.D. 884/1987, de 3 de Julio (B.O.E., nº 161, de 7 de Julio). A pesar del encabezamiento de ambos preceptos (*obligaciones tributarias del retenedor y obligaciones tributarias de las entidades retenedoras*), estamos convencidos de que lo que en tales normas se contiene son deberes jurídicos tributarios de tipo formal, instrumentales, en fin, cuya principal función es como decíamos, hacer efectivas o facilitar el camino para el cumplimiento de las obligaciones y deberes materiales. (197). Ambos preceptos van dirigidos, casi con exclusividad, a establecer los plazos y las condiciones en que los retenedores por uno u otro impuesto deberán presentar las declaraciones de retención.

En uno y otro caso, los sujetos retenedores deberán presentar en los veinte primeros días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero ante la Delegación o Administración de Hacienda del domicilio de retenedor declaración de las cantidades retenidas en el trimestre natural inmediato anterior, e ingresar su importe en el Tesoro, bien a través de Entidades colaboradoras de su domicilio, si las declaraciones liquidadas llevan adheridas las etiquetas o bien en las cuentas retringidas de la Delegación o Administración de Hacienda del domicilio del retenedor (art. 152,1, párrfs. 1 y 4 del RIR y art. 261,1, párrf. 1 y 3 RIS). Si retomamos la presunción del art. 151,1 RIR y del art. 260,1 RIS, hemos de entender que la declaración trimestral a que acabamos de referirnos se refiere igualmente a las cantidades que se debieron retener y no sólo a las efectivamente retenidas.

Si el retenedor está sometido al sistema simplificado de EOS para la determinación de los rendimientos derivados de actividades empresariales (198), la declaración o ingreso de las retenciones se habrá de efectuar en los veinte primeros días naturales de los meses de julio y enero en relación con las cantidades retenidas en el semestre inmediato anterior (art. 152.1. párr. 2º).

Una excepción a las normas generales se regula en el párr. 3 del art. 152 y en el párr. 2 del art. 261 RIS, excepción que ya había sido introducida por el R.D. 2027/1985, en su art. 22: los retenedo-

res sujetos pasivos del IVA cuyo volumen de operaciones haya excedido en el año anterior inmediato de mil millones de pesetas, habrán de presentar la correspondiente declaración de retenciones e ingresar las mismas en los veinte primeros días naturales de cada mes en relación con las cantidades retenidas en el número anterior, salvo la declaración-correspondiente al mes de julio que se podrá efectuar en el mes de agosto y en los primeros veinte días del mes de septiembre (199).

Los ingresos a cuenta a que se refieren los arts. 2,4 de la LAF y 3, nºs 4 y 5 R.D. 2027/1985, cuando la retribución sea abonada en especie, seguirán el mismo procedimiento que las retenciones en relación a la declaración y al ingreso (200).

El art. 152.1, en sus párrafos 6 y 7 y el art. 261. párrafos 5 y 6 establecen la posibilidad de que la declaración de retenciones sea negativa cuando no se hayan producido retenciones en un mes, un trimestre o semestre, según los casos. Tales declaraciones bien directamente o mediante envío por correo certificado en la Delegación o Administración de Hacienda del domicilio fiscal del retenedor. Hay que aclarar que esta posibilidad no se refiere al supuesto en que el retenedor debió retener y no lo hizo, puesto que el juego de la presunción como hemos visto, hace que el retenedor que no practicó una retención indebidamente, tenga la obligación de ingresar en el Tesoro las cantidades que debiera haber retenido, y el deber de realizar la

declaración de la misma. Esta posibilidad, pues, únicamente se refiere a los casos en que el retenedor no practicó retención porque no tenía que hacerla, porque no se produjo el supuesto de hecho de la misma. Se producen normalmente estas declaraciones negativas cuando el sujeto retenedor no ha tenido trabajadores en el mes, trimestre o semestre anterior.

Asimismo, determinan los citados preceptos el deber de presentar una declaración anual de retenciones. Distingue el art. 152 R.I.R.P.F. entre las retenciones practicadas sobre rendimientos de trabajo personal y las efectuadas sobre rendimientos de capital mobiliario.

En el primer caso, los retenedores habrán de presentar, en el plazo de la última declaración de retenciones, un resumen anual en el que constarán los datos identificativos del retenedor y una relación nominativa de los perceptores con indicación de las cantidades íntegras y retenciones a ellos imputables. Si dicha relación se presenta por soporte directamente legible por ordenador, el plazo de presentación de la misma será el comprendido entre el día 1 de enero y el día 20 de febrero del año siguiente a aquél en que se realicen las retenciones (art. 152, 2 R.I.R.P.F.).

Los mismos plazos y el mismo contenido de la declaración anual de retenciones se establecen para los retenedores que hayan practi-

cado retenciones de capital mobiliario tanto por el I.R.P.F. como por el I.S. (art. 152,3 párrfs. 1 y 2 R.I.R.P.F. y 261,2 párrafos 1 y 2 RIS). Por su parte, el art. 22 R.D. 2027/1985 concreta aún más el contenido de estas declaraciones cuando se trate de retenciones practicadas por rendimientos de los activos financieros regulados en la LAF y en el propio Real Decreto. No obstante, los AFROS constituyen una excepción a los deberes de declaración anual (recuérdese que una de las características de estos activos era la ausencia de declaraciones y consecuentemente de información sobre los adquirentes de los mismos). Así lo indica el último párrafo del art. 22 del RD 2027/1985.

Igualmente, las personas físicas o Entidades domiciliadas, residentes o representadas en España, que paguen por cuenta ajena rendimientos procedentes del capital mobiliario o sean depositarias o gestionen el cobro de los rendimientos de títulos-valores, deberán presentar el citado resumen anual de retenciones. También las personas físicas y las Entidades, españolas o extranjeras con establecimiento permanente en España que sean depositarias de valores extranjeros propiedad de residentes (personas físicas o jurídicas) en territorio español, o que tengan a su cargo la gestión o cobro de dichos valores, habrán de presentar la citada relación anual.

Nada se indica, por último, en relación a las retenciones practicadas sobre rendimientos de actividades profesionales, artísticas o

deportivas. ¿Quiere ello decir que las personas o Entidades que practiquen retenciones sobre este tipo de rendimientos no han de presentar el resumen anual de retenciones? No parece ésta la respuesta lógica, antes al contrario creemos que se trata de un simple olvido. De hecho, la práctica confirma que las personas físicas y Entidades realizan la declaración anual de retenciones sobre este tipo de rendimientos, en el mismo modelo (190) en que realizan la declaración anual de retenciones sobre rendimientos de trabajo personal.

El art. 111 LGT, por su parte, determina, en su letra a) el deber de los retenedores de presentar relaciones de las cantidades satisfechas a otras personas en concepto de rendimientos del trabajo, capital mobiliario y actividades profesionales, artísticas y deportivas, como manifestación concreta de los deberes genéricos de colaboración.

Al sujeto sobre cuyos rendimientos se practica la retención únicamente afecta un deber en relación a la retención: el deber de soportarla, de permitir que el sujeto sometido al deber de retener que le abone rendimientos objeto de la retención, la haga efectiva. Es, por tanto, inexcusable para el perceptor admitir y permitir que se efectúe la retención siempre que ésta sea la procedente de acuerdo con las normas reguladoras de este mecanismo. Ahora bien, si el retenedor no la ha practicado de forma correcta o, simplemente, entiende el perceptor que no ha sido correctamente aplicada, la re-

clamación presentada por éste se sustanciará ante los Tribunales Económico-Administrativos según las reglas y con los efectos que establece el artículo 123 del Real Decreto 1999/1981, de 20 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas.

Resumiendo lo dicho hasta ahora: la realización del presupuesto de hecho de la retención da origen al nacimiento de una serie de deberes y obligaciones a cargo del retenedor que se manifiestan en una doble vertiente, en relación con el perceptor y en relación con la Administración Tributaria, siendo la obligación de ingresar las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener la que mayor consistencia jurídica tiene atribuida por las normas tributarias, con-viviendo ésta, además, con un deber jurídico de practicar la retención y con otros deberes, éstos de tipo jurídico-formal, consistentes, básicamente, en presentar las declaraciones de retenciones pertinentes.

Pues bien, el correcto cumplimiento de estas obligaciones y estos deberes supone, a su vez, la correcta aplicación del mecanismo de la retención y la realización de los fines para los que fuera concebida.

No obstante, el propio ordenamiento jurídico prevé la lógica posibilidad de incumplimiento de tales deberes u obligaciones, y esta-

blece, en consecuencia, los mecanismos con que reaccionar ante las posibles distorsiones en la normal aplicación de este instituto.

La Ley General Tributaria contiene en sus artículos 77 a 89 el régimen jurídico aplicable a las infracciones tributarias y a sus correspondientes sanciones. Recordemos que en 1985, la Ley de 26 de abril, vino a modificar algunos preceptos de la dicha Ley General, teniendo lugar la modificación más importante, en torno a la que giraron todas las demás, en el capítulo relativo precisamente, a infracciones y sanciones (201).

A partir de dicha Ley se establece una doble clasificación de las infracciones, graves y simples, pues, con la clasificación tripartita que establecía la LGT de 1963 (infracciones simples, de omisión y de defraudación). Las infracciones graves se encuentran tipificadas en el artículo 79 y se articulan en base, sobre todo, al perjuicio económico directo que para la Hacienda Pública supone la realización de ciertas conductas, suprimiendo, además, cualquier referencia al elemento subjetivo del sujeto infractor (202). Las infracciones simples, por su parte, vienen genéricamente definidas en el artículo 78,1 (203). Realmente la técnica utilizada por el legislador tributario para la tipificación de esta categoría de infracciones ha sido muy criticada: no se contiene una auténtica definición, sino, como indicó PÉREZ ROYO, «una cláusula general 'abierta' en la que no se contienen las determinaciones específicas de los diferentes supuestos de

infracción agrupados bajo la denominación de 'simples'» (204); se definen, además, desde una perspectiva negativa, excluyente: es infracción simple lo que no es infracción grave (205). Esta indefinición o, si se prefiere, esta definición negativa ha planteado dudas sobre la constitucionalidad del precepto, no tanto desde la perspectiva de la legalidad, cuanto de la tipicidad. El artículo 25 de la Constitución establecía que «nadie puede ser condenado ni sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel momento». Este precepto constitucional contiene -declara el Tribunal Constitucional en reciente Sentencia nº 42/1987, de 7 de abril (BOE 5 de mayo de 1987)- una doble garantía: una, de carácter formal «se refiere al rango necesario de las normas tipificadoras de aquellas, conductas y reguladores de estas conductas, por cuanto... el término 'legislación vigente' contenido en dicho artículo 25,1 es expresión de una reserva de Ley en materia sancionadora», reserva que, como el mismo Tribunal señalara en Sentencia nº 83, de 24 de julio de 1984 (BJC, nº 40/41, p. 109), no excluye *la posibilidad de que las Leyes contengan remisiones a normas reglamentarias*, cosa que hace el propio artículo 78,2 de la LGT, al remitirse a las normas reglamentarias de los tributos para especificar supuestos de infracciones simples dentro de los límites establecidos por la propia LGT o por otras leyes. Queda, por tanto, salvaguardado el principio de legalidad. La segunda garantía a que hacía referencia el Tribunal Constitucional es la que mayores dudas plantea en relación al artículo 78.

Se trata, se lee en la Sentencia, de una garantía *de orden material y alcance absoluto* que «refleja la especial trascendencia del principio de seguridad en dichos ámbitos limitativos (penal y administrativo) de la libertad individual y se traduce en la imperiosa exigencia de predeterminación normativa de las conductas ilícitas y de las sanciones correspondientes». Pues bien, la amplitud con que el artículo 78,1 define a esta clase de infracciones contribuye bien poco a la seguridad jurídica de que habla el Alto Tribunal (206) y supone un retroceso flagrante con respecto a la anterior regulación de estas infracciones, puesto que, como señala PEREZ ROYO, «aunque también se recurría a la técnica de los tipos en blanco, aparecían, por lo menos, determinados los diferentes deberes formales y los preceptos concretos, cuya vulneración constituía el presupuesto de cada una de las infracciones calificadas como simples» (207). En definitiva, se trata de una norma en blanco, con tan amplio contenido, tan abierta, que ha llevado al mismo autor a afirmar que las infracciones simples carecen de tipicidad (208).

Si el artículo 78 de la Ley General Tributaria está o no viciado de inconstitucionalidad es una cuestión difícil y que, en todo caso, corresponderá dirimir al Tribunal Constitucional. Por nuestra parte, pensamos que el propio artículo 78,2 ha salvado el posible vicio por ausencia de tipicidad al indicar que los reglamentos podrán especificar supuestos de infracciones simples dentro del marco fijado por *la Ley*, por cualquier Ley, en definitiva, que teniendo en cuenta las

características de la gestión del tributo de que se trate, establezca los perfiles generales de infracciones simples que podrán ser especificados por sus respectivos textos reglamentarios. Se traslada, de esta forma, la exigencia de la tipicidad de la Ley General Tributaria a las distintas Leyes reguladoras de las diferentes figuras tributarias, teniendo éstas la función de cumplir con los principios de tipicidad y, consecuentemente, de seguridad jurídica para que, dentro de esos límites, los Reglamentos puedan concretar las conductas infractoras sin vulnerar lo dispuesto en el artículo 25,1 del texto constitucional. Ello trae consigo una gran dispersión legislativa que, en absoluto, favorecerá el principio de seguridad jurídica.

A pesar de lo antes dicho, la misma Ley General Tributaria da un primer y tímido paso en la tipificación de las infracciones simples, cuando, en su artículo 83, números 2 y 3, asocia la imposición de determinadas sanciones al cumplimiento (o incumplimiento, según se mire), de ciertas conductas que son calificadas como infracciones simples.

Nuestra intención al introducir esta parte del trabajo con una crítica al artículo 78 de la Ley General Tributaria es muy clara: páginas atrás calificábamos a la práctica de la retención como un deber, pero un deber cuyo incumplimiento carecía de sanción, contrariamente a lo que sería jurídicamente normal. Esta claro que el incumplimiento de esta conducta exigida al retenedor no constituye

infracción grave del artículo 79, puesto que este precepto si contiene una lista cerrada de tales infracciones y, entre ellas, no se menciona la falta de retención. Pero ¿podría entonces ser sancionada esta conducta como infracción simple?. La respuesta no puede ser tajante en este sentido. Recordemos que líneas atrás habíamos entendido que tal conducta no era, de hecho, sancionada. Pero una cosa es que carezca de sanción efectiva y otra cosa muy disitinta que dicho incumplimiento no pueda, de derecho, ser sancionado. Si, como señalábamos antes, la realización del principio de tipicidad ha sido trasladado a las Leyes propias de los tributos, ni la Ley del I.R.P.F. ni la del I.S. asocian la calificación de infracción al incumplimiento del deber de retener. Si a ello se une que el artículo 83 no incluye dicha conducta expresamente, parece lógico pensar que no se considera infracción y, en consecuencia, el retenedor no sería acreedor de sanción alguna.

No obstante, y entramos en una continua cadena de despropósitos, la Ley del I.R.P.F. y su Reglamento (artículos 39 y 165,1 respectivamente) y la Ley del I.S. (artículo 34,1) y su texto reglamentario (artículo 299,1) vuelven a remitirnos a la Ley General Tributaria en cuanto al régimen de infracciones y sanciones por ambos impuestos, siendo así que llegamos al punto de donde partimos: al artículo 78. Pensamos que, tras realizar este enrevesado camino, la respuesta se encuentra en este mismo precepto: si la práctica de la retención se configura como un deber, el retenedor no es sujeto pasivo, y su

actuación se lleva a cabo *por razón de la gestión de los tributos*, parecería tan lógico como la anterior solución calificar la no efectiva realización de la retención como infracción simple. No es ésta, sin embargo, la práctica seguida por la Inspección de los Tributos que, ante la confusión normativa, ha entendido que la presunción contenida en los artículos 36 y 32 de la Ley del I.R.P.F. y del I.S., respectivamente, hace inviable y también inecesaria la sanción por tal conducta. En nuestra opinión, tal posición parece correcta hasta tanto permanezca vigente la presunción comentada, máxime si tenemos en cuenta que es el propio retenedor el que ha de asumir las consecuencias patrimoniales derivadas de su incumplimiento. Ahora bien, si, como sería de desear, tal presunción fuese derogada, estableciéndose un nuevo régimen de responsabilidades, no habría duda alguna, en nuestra opinión, que el incumplimiento del deber de retener constituiría una infracción simple que, a falta de norma expresa en otro sentido, sería sancionada con multa de 1.000 a 150.000 pesetas, graduable según los criterios establecidos en el artículo 82 de la Ley General Tributaria.

Afortunadamente, no se plantean tales problemas en relación al incumplimiento de los deberes formales que incumben al retenedor: el propio artículo 83 califica, aunque indirectamente, como infracción simple «la falta de presentación de declaraciones o relaciones o la no aportación de los datos requeridos individualmente a que se refieren los artículos 111 y 112 de esta Ley». Se incluyen, pues, en este

precepto, la falta de presentación o la inexactitud de las declaraciones anuales de retenciones. Podría entenderse igualmente incluida en este concepto de infracción simple la falta de presentación de las declaraciones mensuales, trimestrales o semestrales, según los casos, de las retenciones. Pero como observa PEREZ ROYO, la falta de tales declaraciones normalmente supone o trae consigo la falta de ingreso de las cantidades que se retuvieron o que debieron retenerse, siendo tal conducta calificada por el artículo 79 del LGT como infracción grave (209). Queda, pues, la infracción cometida por la falta de presentación de las declaraciones, subsumida en el tipo de la infracción grave. *Sensu contrario*, si el retenedor ingresa las cantidades pertinentes, pero no cumple su deber de presentar las declaraciones correspondientes a dichas cantidades (supuesto éste de difícil realización en la práctica), la conducta sería calificada como infracción simple y sancionada como tal. Por último, el incumplimiento de los deberes de colaboración a cargo del mismo sujeto (artículo 111,a) son considerados como infracciones simples.

El Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre (BOE 18 de enero de 1986), en desarrollo de los preceptos de la Ley General Tributaria, estableció el procedimiento para sancionar las infracciones tributarias, dedicando sus artículos 11 a 16 a fijar, de acuerdo con el artículo 82 de la LGT, los criterios que pueden tomarse en cuenta para la graduación de las sanciones, distinguiendo entre aquéllos que pueden graduar cualquier sanción, aquellos que sólo pueden utilizarse

para graduar las infracciones graves y aquéllos otros que se pueden utilizar para la imposición de sanciones por infracciones simples. Para éstas últimas, se prevén los siguientes criterios: la buena o mala fe del sujeto infractor (artículo 14); la comisión repetida de infracciones (art. 15); la resistencia, negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración Tributaria (artículo 16); cumplimiento espontáneo de las obligaciones o los deberes formales y el retraso en el mismo, y, por último, «la trascendencia para la eficacia de la gestión tributaria de los datos, informes, antecedentes no facilitados y, en general, del incumplimiento de las obligaciones formales, de las de índole contable o registral, o de las de colaboración o información de la Administración Tributaria (art. 11, f), siendo consideradas, a estos efectos, como de gran trascendencia para la eficacia de la gestión la presentación de los resúmenes anuales de retenciones y la falta de presentación de las declaraciones tributarias necesarias para que la Administración pueda liquidar el tributo correspondiente (artículo 12,2, c) y k).

La Circular nº 1/86, de 29 de abril, de la Secretaría General de Hacienda (210), por su parte, vino a establecer, con el fin de coordinar y unificar las actuaciones de los Organos de la Administración de Hacienda; los criterios a seguir para la aplicación de las sanciones tributarias, concretándolas dentro del marco que el artículo 83 de la LGT había señalado. En los números 7º y 8º se indica el procedimiento a seguir cuando las declaraciones anuales de retenciones

y demás declaraciones del artículo 111 de la LGT se presenten fuera de plazo sin o con requerimiento de la Administración, respectivamente. En el primer caso, indica el nº 7, se abrirá expediente sancionador de acuerdo con el siguiente cuadro:

SANCION APLICABLE

	Hasta 20 datos	De 21 a 75 datos	Más de 75 datos
Retraso menor a dos meses	200.000 pts.	Hasta 35.000 pts.	Hasta 50.000
Retraso de dos meses a 1 año	35.000 pts.	Hasta 75.000 pts.	Hasta 100.000
Retraso superior al año	50.000 pts.	Hasta 100.000 pts.	Hasta 150.000

En el segundo caso, esto es, cuando ha existido requerimiento previo por parte de la Administración, dispone el nº 8 que se abrirá expediente sancionador por 2.000 pesetas, como mínimo, por cada dato no declarado en plazo, teniendo en cuenta que el total de la sanción resultante no podrá ser inferior a las cuantías fijadas en el cuadro anterior.

Se advierte, por último, la ausencia en la citada Circular de cualquier referencia a la falta de presentación o inexactitud de las declaraciones mensuales, trimestrales o semestrales, según corresponda, por parte del retenedor. Pensamos que la razón de ello no es

otra que, como antes indicábamos, la consideración de que la falta de presentación de estas declaraciones de retenciones lleva normalmente aparejado el no ingreso de las cantidades oportunas, lo cual significa la calificación de esta conducta como infracción grave.

Los efectos del incumplimiento de la obligación de ingresar las retenciones practicadas o presuntas si están, afortunadamente, dotados de una regulación más clara y más coherente. El artículo 79 de la Ley General Tributaria, que contiene una lista cerrada de infracciones graves, incluye como tal, en su letra a), la conducta consistente en «dejar de ingresar, dentro de los plazos reglamentariamente señalados, la totalidad o parte de la deuda tributaria, de los pagos a cuenta o fraccionados, así como de las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener». Se trata, pues, de una conducta que supone de forma directa, un perjuicio económico para la Hacienda Pública, siendo, por tanto, acreedora de la máxima calificación de infracción. La sanción por dicha infracción, y, en general, para todas las infracciones graves, está prevista en el artículo 87 de la LGT, al que hay que poner en relación con el artículo 81,1, párrafo 3º del mismo texto: consiste en multa pecuniaria del medio al triple de las cantidades que hubieran dejado de ingresarse. No obstante esta regla general, el artículo 88,3 eleva el límite mínimo del 50 por 100 al 150 por 100 cuando la infracción proceda de la falta de ingreso de cantidades retenidas o que hubieran debido retenerse, manteniendo, como no podía ser de otra manera, el límite máximo en el 300 por 100

(211). La graduación de la sanción entre ambos topes se realizará atendiendo a los siguientes criterios: la buena o mala fe del sujeto infractor (artículos 11,1,a) y 14 del Real Decreto 2631); capacidad económica del sujeto infractor (artículo 13,1,e); la comisión repetida de infracciones (artículo 15); la resistencia, negativa u obstrucción a la actividad investigadora de la Administración (artículo 16); la cuantía del perjuicio económico ocasionado a la Hacienda Pública y, por último, la conformidad del sujeto pasivo, retenedor o responsable a la propuesta de liquidación que se les formule. El artículo 13 del Real Decreto fija, concretando aún más, la forma en que han de actuar los criterios citados en la graduación de las infracciones graves. Resumimos, a continuación, el citado precepto, indicando, tan sólo, aquellos puntos que se refieren a la infracción que estamos analizando.

1. Si el perjuicio económico causado a la Hacienda Pública representa más del 10 por 100 de las cantidades que hubieran debido ingresarse, la sanción pecuniaria mínima se incrementará en 50 puntos porcentuales. Si tal perjuicio excede del 50 o 75 por 100, el incremento de la sanción mínima será de 75 o 100 puntos respectivamente. Si el perjuicio económico procede conjuntamente de la obtención indebida de devoluciones y de falta de ingreso de cantidades que hubieran debido ingresarse, el incremento será de 100 puntos.

2. Cuando se aprecie mala fé en el sujeto infractor, según lo dispuesto en el nº 3 del artículo 14, la sanción se incrementará en 50 puntos.

3. En el caso en que exista resistencia, obstrucción o negativa a la actuación inspectora, el incremento será de entre 50 y 100 puntos.

4. En el caso de comisión reiterada de infracciones tributarias, si el sujeto infractor hubiese sido sancionado durante los cinco años anteriores y mediante resolución firme por infracción grave del mismo tributo, o por dos infracciones graves por tributos cuya gestión corresponda a la misma Administración Pública, la sanción se incrementará en 25 puntos. El incremento será de 50,75 o 100 puntos si los expedientes firmes son dos, tres o cuatro, o cuatro o cinco, respectivamente (212).

5. La sanción pecuniaria aumentará o disminuirá hasta un máximo de 50 puntos en función de la capacidad económica del sujeto infractor, según la importancia de la renta, el patrimonio o el capital fiscal del mismo (213).

6. Si el retenedor presta su conformidad a la propuesta de regularización de su situación tributaria, la multa podrá reducirse en 50 puntos.

Por último, hay que añadir que estos criterios de graduación son perfectamente compatibles entre sí, esto es, pueden utilizarse simultáneamente, teniendo en cuenta los límites señalados por el artículo 88,3 de la Ley General Tributaria: en ningún caso, la sanción aplicable al retenedor por la infracción no podrá ser inferior al 150 por 100 ni superior al 300 por 100.

A la multa pecuniaria, se añaden otras sanciones accesorias para aquellos casos en que el perjuicio causado a la Hacienda Pública por la comisión de una infracción represente más del 50 por 100 de las cantidades que hubieran debido ingresarse y exceda de 500.000 pesetas. Tales medidas se concretan en: a) pérdida durante un plazo de dos a cinco años de la posibilidad de obtener subvención pública o crédito oficial y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales y, b) prohibición durante un plazo de hasta cinco años para celebrar contratos con el Estado u otros entes públicos (artículo 87,3 de la Ley General Tributaria).

La extinción de las responsabilidades procedentes de las infracciones se produce por los modos que establece el artículo 89,3: por pago o cumplimiento, según las normas del Reglamento General de Recaudación (artículos 17 a 61), por prescripción (aunque creemos que no estamos ante un supuesto de prescripción, sino de caducidad) regulada en los artículos 64 a 69 de la LGT y en los artículos 62 a 64 del Reglamento General de Recaudación; por condonación (artículo

69 LGT y 70 RGR) y, por último, por muerte del sujeto infractor, pues, aunque fuera de lugar, así lo indica en nº 4 del artículo 89 de la LGT (*En ningún caso serán transmisibles las sanciones*), reiterándolo, de forma más contundente, el artículo 21 del Real Decreto 2631 («Las sanciones tributarias no se transmitirán a los herederos o legatarios a la muerte de los sujetos infractores»). La LGT ha previsto también, en su artículo 89,4, el supuesto de la extinción de la personalidad jurídica de una Sociedad (214) y la transmisión de las obligaciones tributarias pendientes, estableciendo la responsabilidad solidaria de los socios de las sociedades disueltas o liquidadas por las obligaciones tributarias de la sociedad hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que se les hubiere adjudicado. Se incluyen en este concepto las sanciones por infracciones cometidas por la Sociedad.

Por último, hay que indicar que también la LGT prevé, en su artículo 77,4, una lista de causas de exculpación: «Las sanciones u omisiones tipificadas en las Leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos:

a) Cuando se realicen por quienes carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario.

b) Cuando concurra fuerza mayor.

c) Cuando deriven de una decisión colectiva, para quienes hubieran salvado su voto o no hubieran asistido a la reunión en que se adoptó la misma.

d) Cuando consistan en el incumplimiento de la obligación de ingresar en alguna Administración fiscal los tributos o sus ingresos a cuenta correspondientes al régimen de cifra relativa de negocios, por haberlo hecho en otra u otras Oficinas tributarias».

No quedaría completo el marco de los efectos del incumplimiento de la obligación de ingresar si no hiciésemos una referencia de tipo penal. Nos referimos a la calificación como delito de la conducta consistente en no ingresar por el retenedor aquellas cantidades que hubiera detraído.

Esta posibilidad se encuentra prevista por la propia LGT, en su artículo 77, 6, al indicar que si la infracción pudiera ser constitutiva de delitos contra la Hacienda Pública (215) regulados en el Código Penal, la Administración pasará el tanto de culpa a los Tribunales y paralizará el procedimiento sancionador hasta tanto no exista sentencia firme de la autoridad judicial. Este precepto no hace sino recoger el principio *ne bis in idem*, que supone que un mismo hecho realizado por un mismo sujeto no pueda ser sancionado en el ámbito penal y en el ámbito administrativo. Y expresamente lo afirma el nº

6 del artículo 77: «La sanción de la autoridad judicial excluirá la imposición de sanción administrativa».

El problema se plantea en torno a tres tipos penales que la doctrina ha estudiado con el fin de encuadrar la conducta que estamos analizando en alguno de ellos: la defraudación, la malversación de caudales públicos y el delito de apropiación indebida.

La **d fraudación** viene recogida en el artículo 349 del Código Penal y fue introducido este tipo por la Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril (BOE de 30 de abril):

«El que defraudare a la Hacienda estatal, autonómica o local eludiendo el pago de tributos o disfrutando indebidamente de beneficios fiscales, siempre que la cuantía de la cuota defraudada o del beneficio fiscal obtenido exceda de 5.000.000 de pesetas, será castigado con la pena de prisión menor y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía».

A los efectos de determinar la cuantía mencionada en el párrafo anterior, si se tratare de tributos periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada período impositivo, y si éste fuere inferior a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. En los demás tributos la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos

conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación.

Además de las penas señaladas se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones públicas o crédito oficial y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales durante un periodo de tres a seis años».

El profesor PEREZ ROYO se ha planteado la posibilidad de incluir en este tipo penal la conducta del retenedor consistente en no ingresar las retenciones practicadas o que hubiera debido practicar. Aún reconociendo las dificultades que de la dicción del precepto se derivan entiende el citado autor que dicha conducta es jurídicamente subsumible en el tipo penal del artículo 349: «Como conclusión... hay que decir que si la elusión del pago de tributos es el elemento de la conducta típica directamente relacionada con la causación del perjuicio económico a la recaudación requerida para la subsistencia de la defraudación tributaria, es necesario reconocer que en los supuestos de retención el incumplimiento del deber de ingresar las cantidades retenidas o que debieron retenerse, por parte del sujeto obligado a ello da lugar a dicho perjuicio económico y puede ser calificado como elusión del pago de tributos» (216).

No estamos de acuerdo con la opinión manifestada por el profesor PEREZ ROYO: ni el ingreso de la retención constituye un

pago, ni se trata de un tributo, ni se puede entender que la retención sea una cuota tributaria. En definitiva, la citada conducta del retenedor no constituye, desde nuestro punto de vista, ni la elusión del pago de un tributo, ni, mucho menos, el disfrute indebido de beneficios fiscales, por lo cual no podemos admitir que la falta de ingreso de retenciones encaje en el tipo penal de la defraudación tributaria del artículo 349. Es más, el único que puede eludir el pago de los tributos es el sujeto pasivo, bien el contribuyente, bien el sustituto si nos encontramos ante un supuesto de sustitución, esto es, cuando la retención tenga el carácter de indirecta definitiva. Pero nunca puede eludir el pago del tributo quien no lo debe, quien, en todo caso, debe a la Hacienda unas cantidades en concepto distinto del de un tributo, cual es el caso del retenedor (217).

El segundo delito en que se ha intentado incluir, en su caso, la conducta infractora del retenedor ha sido en el tipo del artículo 394 del Código Penal: la **malversación de caudales públicos** («El funcionario público que sustrajera o consintiere que se sustraiga los caudales o efectos que tenga a su cargo o a su disposición por razón de sus funciones, será castigado...»).

De entrada hay que eliminar la subsunción en este tipo penal de las conductas de los retenedores que no ostenten la condición de funcionarios públicos, puesto que este delito requiere como presupuesto constituyente que el sujeto activo del mismo tenga la condi-

ción de funcionario público (218).

Pero, y si el retenedor es un funcionario público y realiza la conducta que estudiamos ¿puede entenderse que comete un delito de malversación de caudales públicos?. Pensamos que en este caso la respuesta ha de ser igualmente negativa. Como tiene declarado el Tribunal Supremo en numerosas Sentencias (219), son elementos constitutivos del tipo: a) que el sujeto activo sea un funcionario público, para cuyo concepto, a efectos penales, hay que remitirse al artículo 119 del Código; b) que los fondos o efectos se hallen directa e inmediatamente confiados al funcionario por razón de su cargo; y, c) que exista una acción de sustracción, apropiación o apoderamiento con fin lucrativo por parte del funcionario.

Pues bien, parece que los requisitos a) y c) podrían cumplirse en el caso del funcionario retenedor (normalmente, el Habilitado) que retiene pero no ingresa. Sin embargo, parece igualmente claro que el segundo elemento no se produce: el retenedor no tiene directamente a su disposición, por razón de su cargo, los fondos retenidos. Únicamente es un intermediario, un colaborador en las tareas recaudatorias, pero no dispone de los fondos en el sentido exigido por la jurisprudencia.

Así pues, nos queda una última posibilidad tras haber rechazado las anteriores: el **delito de apropiación indebida**. Conscientemente lo

hemos dejado para el final, puesto que, como argumentaremos a continuación, creemos que éste es el tipo penal en el que se puede contener la conducta analizada (220).

El delito de apropiación indebida se encuentra regulado en el artículo 535 del Código Penal (Libro II, Título XIII -De los delitos contra la propiedad-, Capítulo IV -De las defraudaciones-, Sección 4^a), indicando:

«Serán castigados con las penas señaladas en el artículo 528, los que en perjuicio de otro se apropiaren o distrajeren dinero, efectos o cualquier otra cosa mueble que hubiesen recibido en depósito, comisión o administración, o por otro título que produzca obligación de entregarlos o devolverlos, o negaren haberlos recibido...».

Este precepto ha sido interpretado por el Tribunal Supremo, creando un cuerpo de doctrina que puede sintetizarse en los siguientes elementos integradores del tipo:

a) En cuanto al objeto, ha de tratarse de dinero, efectos o cualquier otra cosa mueble.

b) El título en virtud del cual se posee el dinero o los efectos puede ser el depósito, la comisión o la administración o cualquier

otro que transmita la posesión, de forma expresa o tácita, pero nunca de forma furtiva o clandestina que excluya su legalidad, aunque sin atribuir el dominio o la propiedad de dichas cosas.

c) En cuanto a la dinámica comisiva, es necesario que el receptor convierta la posesión accidental y transitoria, con fines pre-determinados, en propiedad antijurídica propia, asumiendo facultades dispositivas que sólo al dueño competen.

d) Es necesario que se produzca un perjuicio para el *dominus* en general o para un tercero.

e) Es igualmente elemento integrante del tipo la concurrencia de ánimo de lucro sin precisar o entenderse en sentido estricto de un enriquecimiento material, sino obtener cualquier clase de provecho, beneficio, ventaja, satisfacción o utilidad (221).

La jurisprudencia comenzó a ocuparse de la posibilidad de subsumir en este tipo penal las conductas de obligados tributarios consistentes en no ingresar en el Tesoro cantidades cobradas, retenidas o repercutidas con ocasión de un supuesto diferente, pero conexas en este punto, con el que analizamos: el no ingreso por parte del empresario de las cuotas descontadas de los salarios de los trabajadores para ingresarlas en los organismos correspondientes de la Seguridad Social (222).

Ya entonces se planteó una cuestión importante: no existiendo traslado material del dinero del dueño al poseedor, ¿podía entenderse que el sujeto que no ingresaba tales cantidades cometía un delito de apropiación indebida? Dicho en otros términos, el empresario, que no dejaba de poseer el dinero, ¿estaba cumpliendo la conducta típica del artículo 535? ¿se *apropiaba* o *distraía* tales efectos?. La respuesta de los Tribunales a este respecto fue tajante y clara: el tipo no exigía el desplazamiento material o *amotio* del *corpus possessionis*; el empresario que poseía el numerario a título de dueño, practicada la retención de las cuotas, pasa a poseerlo a título posesorio en virtud de la *constitutum possessorium* que no exige la *traditio* material (S. 25 de Marzo de 1981).

Así pues, si se cumplen todos los elementos configuradores del tipo penal, no hay argumento jurídico alguno que impida conectar a la conducta del empresario que no ingresa las cuotas detraídas en concepto de cuotas a la Seguridad Social, con ánimo de lucro, la calificación jurídica de delito de apropiación indebida y aplicarle las penas correspondientes, establecidas en el artículo 528 del Código Penal.

Estos argumentos han servido a los Tribunales, para, extrapoliándolos, admitir, con acertado criterio, que la misma calificación jurídica puede aplicarse a la conducta de un retenedor que, habiendo practicado la retención, no la ingresa en el Tesoro con ánimo de

destinar esas cantidades a otra finalidad distinta de la que tienen atribuida (223).

Si recordamos los elementos que integraban en el tipo del delito de apropiación indebida, podemos constatar que todos y cada uno de ellos puede producirse en nuestro supuesto: a) la retención consiste siempre en una cantidad de dinero; b) el título jurídico en virtud del cual se poseen tales cantidades procede de una norma jurídica, no de una conducta delictiva o furtiva; c) el retenedor, cuya obligación consistía en ingresar esas cantidades en el Tesoro en los plazos reglamentariamente previstos, convierte la posesión accidental y transitoria en propiedad antijurídica; d) se produce un evidente perjuicio para la Hacienda Pública, titular de las sumas, en cuanto que no puede disponer de las cantidades que le corresponden; e) el retenedor que practica la retención y no la ingresa en tiempo y forma, puede omitir esta obligación *animus lucro faciendi* o con *animus rem sibi habiendi* (224). Si a todo ello añadimos que no es requisito imprescindible que se produzca la entrega material del dinero al retenedor, sino que basta que el título jurídico lo sea en concepto de posesión, pensamos que se puede admitir, sin problemas jurídicos, que el retenedor que no ingresa las cantidades retenidas en el Tesoro Público y se las apropia con ánimo de lucro incurre en responsabilidad criminal por el delito de apropiación indebida del artículo 535 del Código Penal. En este sentido se han pronunciado, entre otras, la Audiencia Provincial de Vitoria, en Sentencia de 17 de sep-

tiembre de 1985 y el Tribunal Supremo, en Sentencia de 9 de junio de 1986 (Aranzadi, Reperorio de Jurisprudencia 1986, R. 3121) y en reciente Sentencia de 24 de Diciembre de 1986 (Aranzadi, Repertorio de Jurisprudencia, 1986, R. 7990).

Para concluir con el estudio de la conducta analizada como delito de apropiación indebida, una última referencia al artículo 8 del Código Penal. En dicho precepto se contienen las circunstancias eximentes de la responsabilidad penal. De todas ellas, creemos que la única que tiene aplicación para eximir de responsabilidad por el delito analizado es el estado de necesidad, regulado en el nº 7 de este precepto, siempre y cuando se cumplan los requisitos aquí exigidos: 1º Que el mal causado no sea mayor que el que se trata de evitar; 2º Que la situación de necesidad no haya sido provocada intencionalmente por el propio sujeto, y 3º Que el necesitado no tenga, por su cargo u oficio, obligación de sacrificarse.

La citada Sentencia de 9 de junio de 1986 deja efectivamente la puerta abierta a la consideración de esta eximente al afirmar, en su fundamento de derecho Cuarto lo siguiente: «Como de la relación histórica de los supuestos de hecho no se desprende la más mínima situación de conflicto de bienes que originaría la aplicación de esta circunstancia...», lo que, interpretado *a contrario* significa que, de resultar probada la existencia de conflicto y los demás requisitos antes indicados, podría apreciarse la eximente de estado de necesidad

o, en su caso, como indica el número 1 del artículo 9 del Código Penal, la eximente incompleta por la misma causa.

Hemos estudiado en las páginas anteriores las consecuencias jurídicas derivadas del incumplimiento por parte del retenedor de su obligación de ingresar las cantidades retenidas o que debieron haberse retenido, análisis que hemos llevado a cabo en sus dos planos posibles, desde el punto de vista administrativo-sancionador y desde el punto de vista jurídico-penal, esto es, infracciones, de una parte, y delito y falta, de otra parte. Pero queda aún una pregunta en el aire.

El principio *non bis in idem* impide, como ya se apuntó, que una misma conducta realizada por un mismo sujeto sea sancionada administrativa y penalmente, cediendo aquélla en favor de ésta. La pregunta es la siguiente: ¿dónde se encuentra la frontera entre una conducta infractora y una conducta delictiva? ¿Cuándo se entiende que el retenedor que no ingresa a traspasado los límites administrativos para responder penal o criminalmente?. El silencio de las normas tanto tributarias como penales sobre este punto es absoluto. Desde nuestro punto de vista, la respuesta sería la siguiente: para que se cometa un delito o una falta de apropiación indebida es preciso, entre otros requisitos, que exista un ánimo de lucro, un ánimo por parte del retenedor de distraer las cantidades retenidas con el fin de hacerlas suyas o destinarlas a su beneficio. El tipo penal exi-

ge pues, la existencia de dolo, pero no de un simple ánimo, sino de dolo específico en el sentido visto. En definitiva, el retenedor ha de realizar la conducta típica consciente y voluntariamente, encaminándola, en todo caso, hacia una apropiación indebida de las cantidades retenidas. Ello no significa que la conducta infractora se produzca por la mera inobservancia de un precepto, sin atender al elemento subjetivo del actor. Antes al contrario, como indica el artículo 77,1 de la LGT, la conducta infractora se comete a título de dolo o incluso de simple negligencia. Lo que queremos poner de manifiesto es la existencia de un dolo específico en la comisión del delito; de no existir este ánimo de apropiarse las cantidades retenidas no estaremos en presencia de un delito, pero quedará la puerta abierta a la posible catalogación de la conducta como infracción tributaria.

Una última cuestión queda por analizar. Hemos estudiado la reacción del ordenamiento jurídico frente al incumplimiento por el retenedor de sus deberes y obligaciones. Ahora bien, ¿prevé igualmente el propio ordenamiento algún cauce al que el perceptor de los rendimientos pueda acudir frente a una incorrecta retención por parte del retenedor?

Con anterioridad al Real Decreto 2795/1980, de 12 de diciembre, por el que se articuló la Ley de 39/1980, de 5 de julio, de Bases sobre Procedimiento Económico-Administrativo (BOE, nº 313, de 30 de diciembre) y, sobre todo, con anterioridad al Reglamento de Pro-

cedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, aprobado por Real Decreto 1999/1981, de 20 de agosto, la doctrina se había planteado la cuestión antes mencionada ante la laguna producida en el ordenamiento jurídico. LOPEZ BERENGUER (225) planteó la posibilidad de aplicar analógicamente el artículo 11,3 del Texto Refundido del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas (redactado según la Ley 6/1979, de 25 de septiembre -BOE de 28 de septiembre-) referente a la repercusión. Dicho precepto, que pasó en idénticos términos, al artículo 11,2 del Reglamento del Impuesto sobre Tráfico de Empresas, aprobado por Real Decreto 2609/1981, de 19 de octubre, indicaba:

«Las controversias que puedan producirse entre el sujeto pasivo que repercute el impuesto y quien debe soportarlo con arreglo a derecho, tanto si se refiere a la procedencia como a la cuantía de las mismas, se considerarán de naturaleza tributaria a efectos de las correspondientes reclamaciones en vía económico-administrativa».

La solución aportada por LOPEZ BERENGUER parecía correcta en aquel momento, pero, afortunadamente, los dos textos antes citados vinieron a llenar la laguna existente, haciendo así innecesario el recurso a la integración analógica propuesta por el citado autor.

En este sentido, el artículo 15,2,c) de la Ley de Bases declarará reclamables en vía económico-administrativa «las retenciones efectuadas por el sustituto del contribuyente o por las personas obligadas por la Ley a practicar retención». Hay que advertir que, con buen criterio, este precepto, haciéndose eco de los cambios normativos producidos, no habla ya únicamente de retención practicada por el sustituto, sino también por otros sujetos, dando cabida, de esta manera, a la retención *a cuenta*, generalizada hoy día. En igual sentido, se pronuncia el artículo 42, 2,c) del Reglamento encuadrando la retención en lo que denomina *actuaciones tributarias*, junto a las autoliquidaciones y los actos administrativos, a los que se refiere el nº 1 del mismo precepto.

La razón sustancial que lleva a admitir el control de la retención en vía económico-administrativa la explica ELIZALDE en base al «carácter público de la función en que se inserta, pasando a un segundo plano el hecho de que tanto el sujeto retenedor como el contribuyente sean particulares, extraños a la organización administrativa...» (226).

El procedimiento de impugnación de los actos de retención se encuentra previsto en el artículo 123 del Reglamento, con arreglo a las siguientes normas:

a) Por lo que se refiere a la **competencia**, es competente para

resolver la reclamación el Tribunal del lugar donde tenga su domicilio fiscal el sujeto que soporta la retención, sin que quepa, en ningún caso, la sumisión de las partes a otro Tribunal, tal y como dispone el artículo 7 del Reglamento.

La competencia corresponderá a los Tribunales Económico-Administrativos Provinciales cuando el retenedor sea una persona física, una persona jurídico-privada o un órgano de la Administración pública que no se encuentre incluido en la letra a) del artículo 9 del Reglamento, que establece la competencia del Tribunal Económico-Administrativo Central para conocer en única instancia. Es por ello por lo que la regla del domicilio del perceptor puede ceder cuando la retención haya sido practicada por ciertos órganos de la Administración. En este sentido, indica ELIZALDE que «sólo cuando la reclamación se plantee contra actos de retención directa podría resultar competente para su conocimiento el Tribunal Económico-Administrativo Central (artículo 9 del Reglamento), pero debe recordarse que en este caso existe un verdadero acto administrativo que es objeto de la reclamación y su revisión en vía administrativa no plantea problemas singulares» (227).

Por último, hay que recordar que, como indican los artículos 12,6 en relación al TEAC y 16,3 en relación a los Tribunales Provinciales, aquel y éstos podrán funcionar en pleno o en dos o más salas para la resolución de las reclamaciones.

b) El procedimiento a seguir para la sustanciación de la reclamación no se determina expresa y claramente en el citado artículo 123, pero, como su nº 1 señala, en lo no regulado por este precepto, son aplicables las normas del artículo 122 previstas para los supuestos de repercusión. Muy brevemente, se puede sintetizar el procedimiento de la siguiente manera:

- La reclamación habrá de interponerse en el plazo de quince días, contados desde que se comunicara al sujeto reclamante el acto de retención de forma fehaciente o, en su defecto, desde que éste manifieste expresamente que conoce dicha retención (artículo 123,3 del Reglamento). En el escrito de interposición habrá de fijarse con claridad y precisión lo que el sujeto pida y la persona contra la que se dirige la reclamación, además de las demás menciones generales del artículo 92 del texto reglamentario.

- Interpuesta la reclamación, se comunicará la misma al retenedor para que éste, en el plazo de diez días, comparezca en el expediente, aportando todos los datos y antecedentes necesarios para la resolución de la reclamación (artículo 122,4).

- Las actuaciones se manifestarán sucesivamente al reclamante y al reclamado, durante quince días, para que formulen las alegaciones pertinentes y propongan las pruebas que estimen oportunas. El periodo de prueba será abierto cuando lo soliciten ambas partes o

cuando el Tribunal lo considere oportuno (artículo 122, 5 y 6).

- Por último, la resolución, que pondrá fin al porcedimiento, confirmará, anulará o modificará el acto de retención impugnado, formulando las declaraciones de derecho u obligaciones que sean pertinentes (artículo 123,4 del Reglamento) (228).

7. EFECTOS JURIDICOS DE LA RETENCION

En este último apartado, vamos a tratar de poner en orden algunas de las cuestiones que, aunque incidentalmente, hemos tratado en el epigrafe anterior. Se trata de analizar los efectos jurídicos que de la aplicación del mecanismo de la retención, se derivan para el perceptor de los rendimientos. Hemos de advertir que cuando tales efectos se producen, el impuesto ya se ha devengado y, en consecuencia, ya podemos hablar, en puridad terminológica de sujeto pasivo.

El juego de la presunción del art. 36, 1 Ley y 151, 1 del Reglamento y del art. 260.1 RIS hace indiferente que, a efectos de la cuestión que vamos a tratar, la retención haya sido practicada efectivamente o no lo haya sido, que el retenedor haya ingresado las cantidades correspondientes o que no las haya ingresado, o que haya ingresado unas cantidades que previamente no había retenido, puesto que de los preceptos citados y de la O.M. de 30.10.1980 se derivan unos mismos efectos cualquiera que haya sido el comportamiento del retenedor. Estos efectos se concretan en la existencia de derechos que asisten al sujeto pasivo: por una parte, un derecho de deducción de las cantidades retenidas real o ficticiamente (arts. 29.4 Ley I.R.P.F., 131 Reglamento I.R.P.F.; 24,5 LIS y 172, 2, e) RIS y 262 RIS), y por otra parte, un derecho a la devolución de aquellas cantidades que en su caso excedan de la suma debida a título de im-

puesto que arroje la liquidación del tributo.

Al primero de estos efectos, la deducción de las cantidades objeto de la retención, ya hemos dedicado buena parte del epígrafe anterior. Recordar, por tanto, únicamente las conclusiones a que entonces llegabamos. El contribuyente puede, en todo caso, sea cual sea la actuación del retenedor, deducir de la cuota de su impuesto las cantidades que le fueron retenidas o aquellas otras que debieron haberle sido retenidas, siempre y cuando el sujeto pasivo haya practicado la elevación al integro de sus rendimientos a efectos del cálculo de la base imponible, (229). La cuantía de la deducción será el importe de la retención realmente practicada o hallada conforme a la regla antes citada. (230). Hemos de añadir a lo ya dicho una única idea: las retenciones practicadas sobre rendimientos producidos por los llamados AFROS no pueden, porque así lo establece la propia LAF (arts. 5.4 y 6.4), ser deducidas de la cuota, ni del I.R.P.F. ni del I.S.

Por lo que se refiere a la devolución, (231) segundo de los efectos que, en su caso, puede producir la retención, también hemos anticipado algunas ideas en páginas anteriores. Si se concede al percceptor de los rendimientos, al sujeto pasivo, el derecho de deducción antes mencionado, consecuentemente ha de concedérsele un derecho a la devolución de aquellas cantidades ingresadas que superen la cuota resultante de la liquidación del tributo. Tal derecho se recono-

ce, a nivel legal, en el art. 36.3 Ley I.R.P.F. y 31.3 L.I.S., en tanto el procedimiento para las devoluciones se articula en el art. 159 Reglamento I.R.P.F. y en los arts. 263 - 268 R.I.S. Pero recordemos que en estos preceptos se hablaba de devolución de **retenciones efectivamente practicadas**. Volvemos, pues, una vez más, a los efectos de la presunción. Nuestra conclusión, en línea con la postura mantenida por PALAO y por BATALLA, era la de conectar el derecho a la deducción con el derecho a la devolución. Si, como entendemos (y así lo demuestra la práctica), el procedimiento jurídico (que no lógico) a seguir por el sujeto pasivo, cualquiera que haya sido el comportamiento del retenedor en cuanto a su deber de retener, consta de dos partes: elevación al íntegro y, consecuentemente, deducción de las cantidades que, en concepto de retención, fueron integradas en la base imponible, por los argumentos aducidos anteriormente, tal proceso debe quedar ultimado, desde el punto de vista de la justicia tributaria, con la atribución al sujeto pasivo, de un derecho a la devolución de las cantidades que previamente ha deducido de la cuota de su impuesto; aunque no le hubiera sido practicada la retención o aunque le hubiera sido practicada un tipo menor del correspondiente (232).

El art. 159 del Reglamento del I.R.P.F., redactado según se dispuso en el Real Decreto 338/1985, de 15 de marzo, por el que se dictaban normas de gestión tributaria, recaudatoria y contable (BOE 18 de marzo, 1985) establece el procedimiento a seguir para las de-

voluciones en el I.R.P.F. El primitivo art. 159, 3 del Reglamento, había permitido al sujeto pasivo que tuviese derecho a devolución optar, bien por la misma devolución, bien por la compensación directa y automática. El Real Decreto 361/1984 de 8 de febrero sobre declaración y pago del Impuesto sobre la Renta (BOE 25 de febrero, 1984) suprimió, no obstante, dicha opción y hoy día únicamente continúa establecida para el Impuesto sobre Sociedades.

El procedimiento que la Administración Tributaria ha de seguir para proceder a la devolución del exceso ingresado, comienza, aunque el art. 159 no lo incluye, con la presentación de la declaración por el sujeto pasivo, en la plaza y con los requisitos exigidos en los arts. 138 y siguientes del propio Reglamento. En dicha declaración (autoliquidación) el sujeto pasivo pondrá de manifiesto su derecho a la deducción cuando las cantidades retenidas en la fuente (y los pagos fraccionados) superen el importe de la cuota líquida. A partir de aquí comienza el procedimiento de devolución propiamente dicho llevado a cabo por la Administración Tributaria básicamente según las reglas del art. 159.

En una primera fase, el Jefe de la Dependencia de Relaciones con los Contribuyentes de la Delegación de Hacienda del domicilio fiscal, vendrá obligado a practicar una liquidación provisional de la declaración en el plazo de seis meses contados desde el día en que finalizara el plazo para la presentación de la declaración (233).

Realizada la liquidación provisional o transcurrido el plazo de seis meses, el Jefe de la Dependencia de Relaciones con los Contribuyentes o el Administrador de Hacienda en su caso, propondrá al Delegado el reconocimiento del derecho a devolución, bien total, bien parcialmente, o la denegación del mismo.

La Intervención procederá a la fiscalización del acto de reconocimiento o denegación del derecho, expidiendo en su caso, certificación solo de los ingresos a cuenta fraccionados, sin que proceda expedir certificación de la realización o nó de los ingresos en el Tesoro por retenciones. Nos encontramos una vez más, ante una norma que deriva directamente de la existencia de la presunción del art. 36 de la Ley. ¿Qué otro sentido puede tener que la Intervención no tenga que expedir certificación de los ingresos realizados por retenciones y sí la expida, sin embargo, en relación a los pagos fraccionados?

A continuación, el Delegado de Hacienda expedirá, en su caso, el mandamiento de pago, que se justificará con duplicado del acuerdo de devolución y la certificación de los ingresos a cuenta fraccionados.

Expedido el mandamiento de pago, se procederá a señalamiento para el abono al interesado en la forma en que éste haya elegido: bien por transferencia bancaria, en cuyo caso, el contribuyente hubo

de rellenar el documento de devolución que acompañaba a la declaración y presentarla, con el documento adjunto, en la Entidad colaboradora (Banco o Caja de Ahorro) de su demarcación territorial en donde desee recibir el importe de la devolución, bien talón cruzado al Banco de España contra la cuenta corriente del Tesoro Público en dicho Banco.

En cualquier caso, tanto si la liquidación provisional se ha efectuado y se reconoce el derecho a la devolución como si ha transcurrido el plazo de 6 meses sin que aquella se haya practicado, la Administración cuenta con un mes de plazo para efectuar la correspondiente devolución. En el supuesto de que la liquidación no se haya practicado, la Administración, como decimos, ha de devolver de oficio la cantidad que exceda sobre la cuota, pero ello no impide, como expresamente señala el artículo 159,1 párrafo 4º, las actuaciones de comprobación de la declaración y demás, circunstancias a que se refiere el artículo 109 de la Ley General Tributaria.

Transcurrido el plazo de un mes desde que se realizara la liquidación, o desde que finalizó el tiempo para realizarla, sin que la Administración haya procedido a la devolución, el sujeto pasivo podrá solicitar por escrito que le sean abonados los intereses de demora correspondientes. El interés de demora, establece el n.º 2 del artículo 36 de la Ley General Presupuestaria (redactado por la Ley 10/1985, de 26 de abril) será el interés legal del dinero vigente el

día del vencimiento. El interés legal del dinero se fija anualmente por las respectivas Leyes de Presupuestos. Para el año 1987, la Disposición Adicional Decimonovena de la Ley 21/1986, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1987, fija el tipo de interés legal del dinero en el 9,50 por 100. En cuanto al tiempo en que empiezan a correr los intereses, nada establecen expresamente las normas tributarias ni presupuestarias, pero parece lógico pensar por la propia redacción del artículo 159,3 del Reglamento, que éstos corren desde que finaliza el plazo máximo de siete meses (seis para la liquidación y uno más para la devolución) sin que la devolución se haya efectuado (234).

La devolución del exceso en el Impuesto sobre Sociedades, como antes señalábamos, mantiene unas pautas propias y diferentes a las del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Este procedimiento o, como veremos, procedimientos, se encuentran regulados en los artículos 263 a 268 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

Comienza el Reglamento indicando que las devoluciones tendrán lugar cuando el importe de las retenciones efectuadas sobre los rendimientos del sujeto pasivo supere la cuantía de la cuota. Norma, por tanto, similar a la prevista para el Impuesto de personas físicas. Pero añade el artículo 263, y aquí comienzan las diferencias, que cuando tal situación se produzca, el sujeto pasivo podrá optar por

dos posibilidades: la devolución del exceso o la compensación.

La opción por el procedimiento de compensación se regula en el artículo 264. El sujeto pasivo en el momento de presentar su declaración con derecho a devolución, habrá de optar por uno u otro sistema. Dicha opción, en general, será expresa, pero señala el nº 2 del 264 que se entenderá que el sujeto pasivo opta por el procedimiento de compensación en dos supuestos: a) cuando no acompañe la certificación de las Entidades retenedoras respecto a las cantidades retenidas o la declaración expresiva del medio elegido para la devolución, y b) cuando la declaración se presente fuera del plazo reglamentario establecido para ello.

La compensación necesariamente ha de tener lugar en las subsiguientes declaraciones por el Impuesto sobre Sociedades, lo que excluye la posibilidad de que el sujeto pasivo compense con el exceso del Impuesto deudas tributarias liquidadas, vencidas y exigibles (artículo 68 de la Ley General Tributaria) contraídas con la Hacienda Pública en razón de otro tributo. En todo caso, el sujeto pasivo, tendrá derecho a los intereses de demora de acuerdo con las disposiciones normativas vigentes.

Si el sujeto pasivo opta, por el contrario, por la devolución, se inicia un procedimiento tendente a comprobar, básicamente, la exactitud de la declaración.

Este procedimiento comienza con la presentación de la declaración por el sujeto pasivo a la que habrá de acompañar certificación de retenciones o, en su caso, comunicaciones expedidas por Entidades bancarias que contengan especificación de las retenciones en razón de rendimientos procedentes de la colocación de capitales o de título mobiliarios en dichas entidades, y declaración expresa del medio elegido para hacer efectiva la devolución, bien por transferencia bancarias, bien por talón cruzado del Banco de España contra cuenta corriente del Tesoro Público en dicho Banco. Junto a estos documentos y en el mismo tiempo, habría de presentar en escrito dirigido al Delegado de Hacienda su opción por la devolución, indicando el importe de la misma y el ejercicio a que aquella se refiere (art. 265).

Con carácter general, el procedimiento, a partir de éste, es similar al establecido para el I.R.P.F.: el Jefe de la Dependencia de Relaciones con los Contribuyentes o el Administrador de Hacienda, según proceda, propondrá al Delegado de Hacienda el reconocimiento del derecho a la devolución, una vez practicada la liquidación provisional dentro de los seis meses siguientes a la presentación de la declaración. La Intervención fiscalizará el acto de reconocimiento del derecho, sin que sea necesario que certifique la realización del ingreso de las retenciones.

A continuación, el Delegado de Hacienda autorizará el mandamiento de pago por la devolución y se procederá a señalamiento para

el abono mediante la forma elegida por el sujeto pasivo. (art. 267).

Este, que es el procedimiento normal, puede, no obstante, verse complicado si la Entidad que solicita la devolución queda incluida en los llamados *planes de comprobación preferente* a los que se refiere el nº 1 del art. 266. Las actuaciones de comprobación han de ultimarse en un plazo máximo de seis meses contados desde la presentación de la declaración, si bien queda a salvo la posibilidad de superar este plazo por causas no imputables a la Administración, sino al propio sujeto pasivo cuando ofrezca resistencia, obstrucción o negativa a la actuación comprobadora. La dicha actuación comprobadora se refleja también en relación a las retenciones. Estas, a tenor del nº 3 del art. 266, deberán ser verificadas por distintos medios: a) por ordenador del Centro de Proceso de Datos, si las relaciones presentadas por las Entidades retenedoras estuvieran ya procesadas; b) directamente, a través de las relaciones presentadas por las Entidades retenedoras; c) mediante escrito dirigido a las Entidades retenedoras, con diligencia impresa a cumplimentar por las mismas respecto a la veracidad de los datos contables contenidos en las certificaciones; y d) por actuaciones personales en las oficinas de las Entidades que expidieron las certificaciones.

Recordemos que también el art. 259 del Reglamento había establecido la presunción de retenciones para el I.S. De ahí que, en nuestra opinión, la finalidad de la verificación de las retenciones no

sea la de comprobar que la retención efectivamente se ha practicado, sino la de comprobar que las cantidades, en concepto de la retención (practicada o no) se encuentran indebidamente contabilizadas por las Entidades retenedoras.

Si la comprobación se ha realizado, la propuesta de (reconocimiento del derecho a la devolución por el Jefe de la Dependencia de Relaciones con los Contribuyentes o al Administrador de Hacienda, según proceda, se formulará en el plazo de quince días a partir de la fecha en que la liquidación haya adquirido firmeza (art. 267,1, parr. 2º). A partir de aquél, el procedimiento, es igual al seguido con carácter general: fiscalización, mandamiento de pago y abono.

El art. 268, bajo el epígrafe *Devolución a instancia del sujeto pasivo*, permite la posibilidad de que el sujeto solicite la devolución provisional cuando transcurrido el plazo de seis meses no se hubiese producido la devolución ni se hubiesen iniciado las actuaciones de comprobación a que se refiere el art. 266, o, habiéndose iniciado, no hubiesen finalizado, siempre y cuando en este caso se hubiesen puesto a disposición de la Inspección todos los antecedentes, comprobantes y justificantes que fueron requeridos. Esta petición habrá de ser informada por la Inspección cuando el sujeto pasivo hubiese sido incluido en el *plan de comprobación preferente*, en un plazo de quince días a contar desde la recepción de la solicitud. En el plazo máximo de un mes desde que se recibiera la solicitud y siguiendo los

trámites previstos en el art. 267, el Jefe de la Dependencia de Relaciones con los Contribuyentes o el Administrador de Hacienda, propondrían al Delegado de hacienda el reconocimiento del derecho a la devolución que tendrá carácter provisional y no impedirá las actuaciones de comprobación a que se refieren los art. 109 y 110 LCT. si se comprobase que el retraso en la comprobación fue por causa del sujeto pasivo, la devolución provisional se entenderá denegada, produciéndose, en su caso, la devolución finalizadas las actuaciones inspectoras y de acuerdo con el resultado del acta.

Por último, si transcurriesen tres meses a partir del vencimiento del plazo de un mes para proponer el reconocimiento del derecho a devolución sin que este se haya producido, el sujeto pasivo podrá solicitar por escrito el reconocimiento de los intereses de demora.

Un importante tema en relación a las devoluciones del Impuesto sobre Sociedades ha sido debatido a nivel tanto doctrinal como jurisprudencial: nos referimos a la devolución de retenciones a Entidades exentas. Con gran claridad plantean el problema CRUZ AMOROS y GIMENEZ REYNA: «Ha sido tema esterar del Impuesto sobre Sociedades en materia de entidades exentas la discusión acerca de si las cantidades retenidas a las mismas sobre los rendimientos de capital percibidos constituirían una tributación mínima por este tributo o si, por el contrario, operaba también en estos supuestos la mecánica ordinaria de la liquidación, debiendo procederse, en su caso, a las

correspondientes devoluciones» (235).

El debate parte de la propia indecisión de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en cuyo artículo 5,3 se indicaba que las exenciones no alcanzarán, en ningún caso a los rendimientos sometidos a retención por el Impuesto (esto es, a los rendimientos procedentes del capital mobiliario), en tanto, el artículo 24,2 permitía la deducción de las retenciones que se hubieran practicado sobre los rendimientos del sujeto pasivo, añadiendo, en su párrafo 2º, el derecho a devolución cuando las retenciones superen la cantidad resultante de la cuota, sin establecer especificación o limitación alguna respecto a las entidades exentas. Se planteó, pues, la duda sobre si cabía la deducción y la devolución, en su caso, de las cantidades retenidas a las entidades exentas o si, por el contrario, tal posibilidad estaba vedada (236).

La opinión de los autores del Proyecto de Ley parecía inclinarse por la segunda posibilidad cuando en la Memoria del Proyecto hablaba de la convivencia del Impuesto sobre Sociedades con un *impuesto de producto*, esto es, un impuesto sobre un rendimiento, no sobre la renta o, en expresión de ALBIÑANA, *rendimientos de tributación separada* (237).

El Real Decreto 2731/1981, de 19 de octubre vino, por su parte, a confirmar la idea anterior, al establecer en su artículo 1 que «...

cuando el importe de las retenciones que se hubieran efectuado sobre los ingresos de los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades no incluidas en la exención prevista en el artículo 5 de dicha Ley superen la cantidad resultante de practicar en la cuota íntegra del Impuesto las deducciones a que se refieren los apartados 1, 2 y 4 del mismo artículo, la Administración procederá a devolver de oficio...». Resultaba, pues, evidente que de acuerdo con este precepto, no procedía la devolución por retenciones a Entidades exentas, lo cual acentuaba aún más el carácter de tributación *mínima o separada* que parecía habérsele otorgado.

El problema consistía, como pusieron de manifiesto CRUZ AMOROS y GIMENEZ REYNA, en que ni la Ley ni el Real Decreto citado complementaban el carácter de imposición de producto o de tributación mínima con dos notas que hubieran sido importantes, casi definitivas, para solventar el problema: por una parte, con la no integración con las restantes rentas de los ingresos sometidos a retención a efectos de las declaraciones y, de otra parte, el no haber exonerado a estas Entidades del deber de presentar declaración del Impuesto cuando sólo obtuviesen rendimientos sometidos a retención. «Con esta situación -concluyen estos autores- la defensa de la tributación mínima de las Entidades exentas se hace difícil por muy convencido que se esté de su racionalidad, del espíritu y finalidad de la norma y del conocimiento de los antecedentes legislativos, por lo que no cabe descartar que sean los pronunciamientos jurisprudenciales los

que pongan la última palabra en el debate» (238).

De allí, que el texto reglamentario del Impuesto, de 15 de octubre de 1982, fuese acogido, en este punto, con grandes elogios al aclarar y concretar aquellos puntos de la Ley que impedían mantener una postura más contundente al respecto.

Recordemos que se pueden distinguir cuatro tipos de exenciones de carácter subjetivo:

a) Entidades con exención total, a las que se refieren los artículos 5.4 y 34 de la Ley y el Reglamento, respectivamente. No plantean problema alguno en relación al punto que analizamos, puesto que, a condición de reciprocidad, estas Entidades de navegación marítima o aérea se encuentran totalmente exentas si así lo declara el Ministerio de Economía y Hacienda.

b) Entidades exentas, salvo por los rendimientos sometidos a retención (artículo 5,4 de la Ley y artículos 347 y 348 del Reglamento). Estas entidades gozan de una exención parcial, puesto que no incluyen los rendimientos procedentes del capital mobiliario, sometidos a retención, lo cual significa que deben soportar las retenciones que se practiquen sobre dichos rendimientos por ellas percibidos (artículo 347,2 del Reglamento). Ahora bien, indica el nº 1 del artículo 348, llenando aquel vacío que detectaron CRUZ AMOROS

y GIMENEZ REYNA, que tales entidades no tendrán que presentar declaración alguna por el Impuesto.

c) Entidades exentas salvo por los rendimientos sometidos a retención y los derivados de los seguros privados realizados (artículo 348,2 del Reglamento). Al igual que en el supuesto anterior, no se trata de una exención total sino parcial, puesto que quedan excluidos de su ámbito no sólo los rendimientos procedentes del capital mobiliario, por los que no hay que presentar declaración, sino también los rendimientos que procedan de la realización de seguros privados realizados por estas entidades, por los cuales hay que presentar la declaración correspondiente según las normas de los artículos 349 a 356.

d) Entidades con exención limitada, esto es, Entidades exentas salvo por la renta derivada de operaciones económicas. La exención no incluye ni a los rendimientos sometidos a retención, como ya es habitual, ni a los incrementos de patrimonio, rendimientos de explotaciones económicas o derivados del patrimonio de la Entidad cuando su uso se encuentre cedido, ni a los rendimientos imputados en transparencia. El régimen de determinación de la base por los rendimientos no exentos está previsto en el artículo 350, pero hemos de indicar que no se incluyen, a estos efectos, los rendimientos sometidos a retención. Determinada la base, se aplicará el tipo del 15 por 100 para hallar la cuota, sobre la cual se practicarán las deducciones

a que se refieren las letras a) y b) del artículo 354, entre las que no se incluye la deducción por retenciones. Por otra parte, previene el nº 3 de este precepto que en el supuesto de que las Entidades que gozan de este tipo de exención participen en una Sociedad transparente, se practicará una liquidación separada de las rentas imputadas en aquéllas, «deduciéndose las retenciones que se hayan practicado, sin que ello origine, en ningún caso el derecho a la devolución de los posibles excesos».

Pero si aún quedaban dudas sobre el carácter de tributación mínima de las retenciones practicadas a Entidades exentas (239), la Ley 5/1983, ampliamente comentada, vino a clarificar definitivamente, en nuestra opinión, la cuestión, al disponer, en su artículo 18,3, lo siguiente:

«Los rendimientos sometidos a retención obtenidos por Entidades exentas del Impuesto sobre Sociedades *seguirán limitando* su tributación en cuanto a ellos al importe de dichas retenciones, sin que se integren, por tanto, con las restantes rentas excluidas del ámbito de la exención».

Para concluir este capítulo, una última cuestión de la que se han hecho eco los autores y los Tribunales de Justicia: la devolución de cantidades a que acabamos de hacer referencia ¿tiene la consideración jurídica de devolución de ingresos indebidos? ¿Podría, por

ello, entenderse como un acto de revisión en vía administrativa del artículo 155 de la Ley General Tributaria?. En nuestra opinión la respuesta ha de ser negativa. Los ingresos que se producen por retención son, desde el mismo momento en que se producen, ingresos debidos puesto que traen su causa de una norma jurídica que establece, para determinados supuestos, la aplicación de un mecanismo jurídico cuyo último efecto (al menos, el más importante desde la perspectiva de la Hacienda Pública) va a consistir en el ingreso de ciertas cantidades en el Tesoro, independientemente de que tales sumas no constituyan el pago de tributo alguno. De manera que no cabe aplicar la calificación de *ingreso indebido* a las sumas que, en concepto de retención, excedan sobre la cuota resultante de la liquidación del tributo del sujeto pasivo. A mayor abundamiento, al propio Tribunal Supremo en diferentes Sentencias (240) ha venido a mantener que la calificación de ingresos indebidos queda reservada para aquellos ingresos que supongan duplicidad de pago, notorio error de hecho o aquellos otros ingresos que deriven de actos nulos de pleno derecho o que infrinjan manifiestamente la Ley. Y nos parece claro que el ingreso producido por causa de retención, aunque posteriormente se demuestre excesivo en relación al resultado que arroje la liquidación, no supone ni duplicidad de pago (la retención, recordémoslo, no se efectúa en concepto de pago), ni se ha producido por error de hecho y mucho menos, procede de un acto nulo de pleno derecho. Se trataría en definitiva, como concluye el profesor LEJEUNE «de la devolución de un ingreso debido, legal y regular-

mente percibido» (241).

NOTAS

- (1) Decía, C. COSCIANI que «el equilibrio económico y sociológico está en continuo movimiento y esto implica una adaptación continua del sistema tributario y con una frecuencia que no se verifica en otros sectores del Derecho, como civil y el mercantil, donde, en efecto, es posible reunir todas las normas en un cuerpo codificado, gracias, precisamente, a su mayor estabilidad» («Estructura y condiciones de un sistema tributario moderno», *Hacienda Pública Española*, nº 56, 1979, p. 19.). En igual sentido, puede verse el trabajo de J. LASARTE, «Funcionalidad del sistema fiscal y exigencias de cambio», *Civitas. R.E.D.F.* nº 37, 1983, pp. 5-21.
- (2) Recuérdese que, menos extensamente, pero en idéntico sentido se manifestaban los artículos 23 y 53 de la Constitución de la República Italiana de 22 de Diciembre de 1947:
- ARTICULO 23: «Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge».
- ARTICULO 53: «Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività».
- (3) «...cuando el equilibrio económico y sociológico varía muy rápidamente y de forma sensible, o cuando el sistema tributario

no consigue adecuarse a tiempo a tales cambios sucesivos, la divergencia...no puede ser colmada con simples retoques del sistema tributario, sino que hace necesaria una modificación más profunda en su estructura. En tal caso, se habla de 'reforma tributaria' para significar el particular realce de las innovaciones legislativas» (C. COSCIANI, cit., p. 19).

- (4) Veáse, por todos, FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Curso de Derecho Financiero Español*, Marcial Pons, 1986, pp. 244-252.
- (5) Sobre las distintas reformas del sistema tributario producidas en este siglo, puede verse FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Curso...*, cit., pp. 232 ss.
- (6) FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Curso...*, cit., p. 252.
- (7) FERREIRO LAPATZA, J.J.; CLAVIJO HERNANDEZ, F.; MARTIN QUERALT, J. y PEREZ ROYO, G.: *Curso de Derecho Tributario*, Marcial Pons, 1984, p. 44.
- (8) No olvidamos otra importante serie de disposiciones que se han dictado en relación a ambos impuestos, pero a ellas se hará referencia oportunamente.
- (9) En el momento en que se redactan estas páginas, ha sido enviado a las Cortes el Proyecto de Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE, 19 de enero de 1987).
- (10) Hay que tener presente que algunos de los tributos citados en el texto pueden ser, y de hecho, han sido en algunos casos, cedidos a las Comunidades Autónomas. En este sentido, por ejemplo, el Impuesto sobre el Patrimonio, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, han sido cedidos a la Comunidad Autónoma andaluza (Artículo 57 del Estatuto de Autonomía de Andalucía, aprobado por Ley Orgánica 6/1981, de 30 de diciembre).

- (11) GOTA LOSADA, A.: *Tratado del Impuesto sobre la Renta*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1971, Tomo I, pp. 353 ss.
- (12) GOTA LOSADA, A.: *Tratado...*, cit., p. 358. Incidiendo sobre la pérdida del carácter personal del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas, señalaba ALBIÑANA cuatro causas que originaban esta situación: a) la estimación objetiva de la base; b) la rigidez en los niveles de renta individual correspondientes a tramos inferiores, ya que lo satisfecho por los impuestos a cuenta era considerado como mínimo; c) su auténtica superposición a los impuestos a cuenta, sin corrección o nueva estimación de los productos gravados, y, d) porque la evolución hacia un sistema de imposición personal ha de tener lugar en los impuestos a cuenta y no al contrario. (ALBIÑANA GARCIA - QUINTANA, C.: *Introducción al sistema impositivo español*, Guadiana de Publicaciones, 1969, p.62).
- (13) TORRES DIZ, C.J.: «El Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas y la imposición a cuenta», *Revista de Economía Política*, 1973, p. 39.
- (14) ALBIÑANA GARCIA - QUINTANA, C.: *Introducción...*, cit. pp. 50-51. Este carácter *complementario* del Impuesto General ha sido, en igual sentido, puesto de manifiesto, entre otros autores, por CASADO OLLERO, G.: «De la imposición de producto al sistema de retenciones y fraccionamientos de pago en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: La retención a cuenta», *Civitas. REDF*, nº 21, p. 56. Véase también LEJEUNE VALCARCEL, E.: *La anticipación de ingresos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, EDERSA, 1983, p. 6.
- (15) CASADO OLLERO, G.: «De la imposición...», cit., p. 61.
- (16) CASADO OLLERO, G.: «De la imposición...», cit. p. 56.

(17) ARTICULO 30: «Es sujeto pasivo la persona natural o jurídica que según la Ley resulta obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea como contribuyente o como sustituto del mismo».

ARTICULO 31: «1. Es contribuyente la persona natural o jurídica a quien la Ley impone la carga tributaria derivada del hecho imponible.

2. Nunca perderá su condición de contribuyente quien, según la Ley, deba soportar la carga tributaria, aunque realice su traslación a otras personas».

ARTICULO 32: «Es sustituto del contribuyente el sujeto pasivo que, por imposición de Ley y en lugar de aquél, está obligado a cumplir las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria. El concepto se aplica especialmente a quienes se hallan obligados por la Ley a detraer, con ocasión de los pagos que realicen a otras personas, el gravamen tributario correspondiente, asumiendo la obligación de efectuar su ingreso en el Tesoro».

(18) El hecho imponible del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal, a tenor de lo establecido en el artículo 3 del Texto Refundido, de 2 de marzo de 1967, se originaba: a) por la obtención de rendimientos derivados directa o indirectamente de trabajos o servicios personales; b) por el mero ejercicio de actividades profesionales y artísticas.

Por su parte, constituía el hecho imponible del Impuesto sobre las Rentas del Capital, según disponía el artículo 3 del Texto Refundido del Impuesto sobre las Rentas del Capital, de 23 de diciembre de 1967, la obtención de rentas de capital invertido bajo cualquier forma de acto o negocio jurídico, comprendidas en los siguientes grupos:

a) Dividendos y participaciones en los beneficios de sociedades, asociaciones que obtengan lucro y comunidades de bienes sujetas al Impuesto sobre Sociedades, así como cualquier otra utilidad derivada de la condición de socio, accionista o partícipe.

b) Intereses de la deuda pública del Estado español, de los

Estados extranjeros y de las Corporaciones Administrativas y demás Entidades de Derecho Público; de obligaciones y títulos similares emitidos por toda clase de entidades o particulares, de préstamos, de cuentas corrientes y del precio aplazado en las compraventas; primas de amortización y rentas vitalicias o temporales que tengan por causa la imposición de capitales.

c) Rendimientos procedentes de la propiedad intelectual, de la prestación de asistencia técnica, de otras manifestaciones de la propiedad industrial, de la utilización de producciones cinematográficas y del arrendamiento de minas, negocios, bienes o cosas.

- (19) No hay que olvidar que el artículo 12 del Texto Refundido del Impuesto General también previó la actuación del sujeto pasivo sustituto para la tributación por obligación real: «1. Toda persona o entidad que satisfaga o abone dentro del periodo de la imposición, a otra persona física residente en el extranjero, ingresos o rendimientos de los definidos en el artículo 9, cuya cuantía exceda de 200.000 pesetas, o de 300.000 si se tratase exclusivamente de rendimientos de trabajo personal, estará obligado a retener la cuota de la liquidación que proceda e ingresar su importe. 2. Tratándose de ingresos o rendimientos de cuantías inferiores a las citadas anteriormente, si de la acumulación en un mismo titular se dedujera su obligación de contribuir, será de aplicación la norma del apartado anterior, siempre que mediare requerimiento expreso de la Administración precisando la cuota a retener».

- (20) SAINZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones de Derecho Financiero*. Universidad Complutense, Madrid, 1986, p. 220.
- (21) FERREIRO LAPATZA y otros autores: *Curso de Derecho Tributario*. Marcial Pons, Madrid, 1986, pp. 37-38.
- (22) LASARTE ALVAREZ, J.: «El Presupuesto de ingresos para 1975», *Civitas*, REDF, nº 4, 1974, p. 902.

- (23) CASADO OLLERO, G.: «De la imposición...», cit., p. 58.
- (24) *Sistema tributario español. Criterios para su reforma*. Ministerio de Hacienda, 1976, p. 116 (citado por G. CASADO OLLERO: «De la imposición,...», cit. p. 62).
- (25) Recordemos, en este punto, que la Ley 48/1985 ha modificado extraordinariamente el régimen de transparencia fiscal.
- (26) Puede verse, en este sentido, el comentario de C. PALAO al artículo 1 de la Ley del IRPF, en el libro A.A.V.V.: *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Civitas, Madrid, 1983, pp. 31-34. Igualmente puede consultarse el comentario que C. CHECA GONZALEZ hace al mismo artículo, en *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Tomo III, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1973, pp. 1-5. Por su parte, H. RODRIGUEZ hace alusión a este punto en *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, EDERSA, 1978, p. 414.
- (27) PONT MESTRES, M.: *Análisis y aplicación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Civitas, Madrid, 1986, p.31.
- (28) PEÑA ALVAREZ, F.: «El Impuesto sobre Sociedades», Civitas, *REDF*, nº 27/28, julio-diciembre, 1980, p. 384.
- (29) Dice, en este sentido, el artículo 4 de la Ley que «son sujetos pasivos del Impuesto todos aquellos sujetos de derechos y obligaciones, con personalidad jurídica que no estén sometidos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas». A mayor abundamiento, puede consultarse el trabajo de ESEVERRI-MARTINEZ, E.: «La definición de sujeto pasivo en el Impuesto sobre Sociedades», Civitas, *RDF*, nº 30. Abril-Junio, 1983, pp. 315-328.
- (30) Sobre la vasta problemática que plantean las exenciones

subjetivas en la Ley del Impuesto sobre Sociedades puede consultarse, entre otros, CRUZ AMOROS, M. Y GIMENEZ-REYNA RODRIGUEZ, E.: «Las entidades exentas en el Impuesto sobre Sociedades», *R.D.F.H.P.* n.º 166/167, 1983, pp. 853-894; COLMENAR VALDES, S.: «Las exenciones, la residencia y el domicilio en el nuevo Impuesto sobre Sociedades», XXVIII Semana de Derecho Financiero (D.S.F.), Madrid, 1980; PEREZ DE AYALA, J.L. comenta también muy detenidamente el artículo 5 de la Ley del I.S. en *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Tomo IV, Vol. 2.º, (Impuesto sobre Sociedades), pp. 155-189.

- (31) PEÑA ALVAREZ, con anterioridad a la aparición del Reglamento del Impuesto, se planteó la dudosa legalidad de que un texto reglamentario fuese el que aclarase, como realmente ocurrió, la cuestión de la aplicación de ambas técnicas: «...Pero esta solución puede incidir en la legalidad de la norma de desarrollo, ya que en último término ésta dará lugar a que la determinación de la base se realice con una disposición que no tiene rango formal de Ley, lo que vulnera el principio de legalidad determinado en los artículos 31, ap. 3, y 133, ap. 1 de Constitución, y en el artículo 10, apartado a) de la Ley General Tributaria» (*op. cit.*, p. 391).
- (32) ALBIÑANA GARCIA - QUINTANA C.: *Sistema Tributario español y comparado*, Tecnos, Madrid, 1986, p. 222.
- (33) Hay que tener en cuenta, no obstante, que el artículo 23 del Proyecto de Ley no fue respetado en su totalidad en el texto definitivo de la Ley, habiendo sufrido una última modificación a través de la Ley 21/86, de 23 de Diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1987, quedando redactado el artículo 23 de la Ley en los siguientes términos (art. 45 Ley 21/86):
 «Uno. Los tipos de gravamen aplicables en el Impuesto sobre Sociedades, para los ejercicios que se inicien dentro de 1987 serán los siguientes:
 a) Con carácter general, el 35 por 100, aplicado sobre la