

b 11508747

i ~~126549931~~ 12654991

~~N: Doon 381988~~  
~~N: LBN 381989~~

R. 109934



BID.T 260 (2)

**LA RETENCION A  
CUENTA EN EL  
ORDENAMIENTO  
TRIBUTARIO  
ESPAÑOL**

**Tesis doctoral presentada por:**  
María Pilar Alguacil Marí

**Dirigida por el Doctor D. :**  
Carmelo Lozano Serrano  
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

**UNIVERSITAT DE VALÈNCIA**  
DICIEMBRE 1992

UMI Number: U607222

All rights reserved

INFORMATION TO ALL USERS

The quality of this reproduction is dependent upon the quality of the copy submitted.

In the unlikely event that the author did not send a complete manuscript and there are missing pages, these will be noted. Also, if material had to be removed, a note will indicate the deletion.



UMI U607222

Published by ProQuest LLC 2014. Copyright in the Dissertation held by the Author.  
Microform Edition © ProQuest LLC.

All rights reserved. This work is protected against  
unauthorized copying under Title 17, United States Code.



ProQuest LLC  
789 East Eisenhower Parkway  
P.O. Box 1346  
Ann Arbor, MI 48106-1346



*A Tato,  
por su comprensión y, especialmente,  
su sentido del humor.*

# INDICE

<b>ABREVIATURAS.....</b>	<b>I</b>
<b>PRESENTACION.....</b>	<b>3</b>
<b>CAPITULO I. Introducción.....</b>	<b>7</b>
1.1. Aproximación al instituto de la retención a cuenta.....	7
1.2. La retención a cuenta como instituto aplicativo de los tributos sobre la renta.....	25
1.3. La utilización de la retención a cuenta para fines no tributarios. ....	31
<b>CAPITULO II. El presupuesto de hecho.....</b>	<b>39</b>
2.1. El concepto de abono o satisfacción de rentas. Significación jurídica.....	41
2.1.1. El abono de rendimientos derivados de activos financieros.....	45
2.1.2. El significado genérico del concepto de abono.....	51
2.1.3. Las referencias temporales. El devengo y la exigibilidad de la retención.....	53
2.1.4. El abono o satisfacción como pago o cumplimiento en nombre propio.....	66
2.2. Los componentes de la renta sometidos a retención. ....	69
2.2.1. Renta sujeta a la retención a cuenta.....	69
2.2.2. - La exención de retención.....	86
2.3. Los límites operativos de la retención. Las rentas sometidas a ingreso a cuenta. ....	94
2.3.1. Los rasgos generales de la figura. ....	97
2.3.2. Los concretos ingresos a cuenta previstos en nuestra normativa. ....	103
2.3.2.1. Las retribuciones en especie.....	103
2.3.2.2. Retribuciones presuntas y ficticias. ....	108
2.3.2.2.1. Cuestiones preliminares.....	108



2.3.2.2.2. El ingreso a cuenta. Consideraciones respecto de la delimitación del presupuesto de la retención.....	114
2.3.2.3.- Retribuciones "latentes".....	125
<b>CAPITULO III. El carácter de sujeta al Impuesto de la renta sometida a retención.....</b>	<b>130</b>
3.1. Relaciones del presupuesto de la retención a cuenta con el hecho imponible de los Impuestos sobre la Renta.....	130
3.1.1. La desconexión estructural con el presupuesto generador de la prestación definitiva a título de tributo.....	130
3.1.2.- El significado jurídico de la renta sujeta al Impuesto.....	139
3.2. El carácter legitimador del elemento de sujeción al Impuesto.....	148
3.2.1. Las funciones atribuidas al hecho imponible.....	149
3.2.2. La necesidad de legitimidad de las prestaciones realizadas a título provisional.....	164
3.2.3. La "ilegitimidad sobrevenida" de las prestaciones derivadas de la retención a cuenta.....	177
3.2.4. El hecho imponible como continente de la ratio del tributo.....	186
3.3. Consecuencias en orden a la legitimidad de las prestaciones derivadas de la retención a cuenta.....	191
3.3.1. La legitimidad contributiva de los ingresos anticipados.....	192
3.3.1.1. El índice de capacidad contributiva referenciado en el presupuesto de los ingresos anticipados.....	195
3.3.1.2. Consideraciones acerca del sometimiento a retención de la "renta sujeta al impuesto".....	208

3.3.1.3.- La relevancia de la cuantificación de la prestación provisional para la legitimidad de la misma.....	213
3.3.2. La aplicación del principio de reserva de ley a la imposición de prestaciones patrimoniales provisionales.....	216
3.3.2.1. Fundamento del establecimiento por ley de los "ingresos anticipados".....	216
3.3.2.2. Contenido de la reserva en materia de retención a cuenta.....	222
<b>Capítulo IV. La delimitación de las situaciones subjetivas derivadas del instituto. ....</b>	<b>230</b>
4.1. El sujeto retenedor.....	231
4.1.1. La configuración genérica de la figura subjetiva. ....	232
4.1.2. La necesidad de aseguramiento de la realización de la retención a cuenta: las excepciones a la delimitación general.....	238
4.1.2.1. El retenedor y la realización del presupuesto de la retención.....	239
4.1.2.2. La articulación estructural de la generación de la figura subjetiva del retenedor no coincidente con el abonante de los rendimientos.....	245
4.1.2.2.1. La hipótesis asimiladora al responsable.....	248
4.1.2.2.2. El retenedor como sustituto del realizador del presupuesto de la retención.....	250
4.1.2.2.3. Las tesis explicativas del instituto sustitutorio. ....	255
4.1.2.2.3.1. La sustitución como subrogación en la posición deudora del sustituido.....	256

4.1.2.2.3.2. La sustitución como modalidad de imputación de las consecuencias jurídicas del hecho imponible.....	280
4.1.2.2.4. Los efectos del hecho imponible en relación con la imputación de situaciones subjetivas de deuda. .....	284
4.2. La delimitación del retenido. ....	289
4.2.1. Significación del retenido como potencial sujeto pasivo de los impuestos sobre la renta. ....	290
4.2.1.1. La obtención de renta a efectos de la retención y el impuesto. ....	291
4.2.1.2. La sujeción pasiva al Impuesto como elemento integrante del presupuesto y de la condición de retenido.....	294
4.2.1.3. El desdoblamiento de la posición subjetiva pasiva.....	304
4.2.2. La necesaria relación de alteridad entre los elementos subjetivos del presupuesto.....	311
<b>CAPITULO V. El régimen jurídico de la retención a cuenta(I).</b>	
<b>La independencia entre retención e ingreso. ....</b>	<b>314</b>
5.1. Las posturas que conectan el deber de ingreso a la realización de la retención. ....	314
5.2. La gestión del ingreso: consecuencias para la determinación de la situación del retenedor. ....	321
5.2.1. El procedimiento de liquidación.....	321
5.2.2. El procedimiento de recaudación. ....	341
5.2.3. La prescripción.....	351
5.2.4. Las infracciones por ausencia de ingreso. ....	356
5.2.5. El retenedor como obligado frente a la Hacienda Pública.....	359
5.3. La pretendida conexión entre responsabilidad del retenedor por el ingreso y la presunción de	

percepción de rendimientos netos. <sup>3</sup> La pretendida conexión entre responsabilidad del retenedor por el ingreso y la presunción de percepción de rendimientos netos.....	362
5.3.1. El presupuesto del ingreso y el ámbito de la presunción.....	368
5.3.2. El pretendido efecto liberatorio de la retención, y, por ende, de la presunción. ....	370
5.3.3. La desconexión entre la obligación del retenedor y el pretendido efecto liberatorio, la deducción. ....	376
5.4. La significación jurídica de la presunción de rendimientos netos.....	382
5.4.1. La pretendida "presunción de retención".....	382
5.4.2. La elevación al íntegro como efecto de los "pactos de rendimientos libres de impuestos".....	390
<b>CAPITULO VI. El régimen jurídico de la retención a cuenta (II).</b>	
<b>La retención.....</b>	<b>398</b>
6.1. Las tesis planteadas sobre el significado de la retención.....	398
6.1.1. La retención como acto enmarcado en una relación entre particulares.....	399
6.1.1.1. La tesis de la retención como regreso. ....	399
6.1.1.2. La tesis de la retención como acto extintivo de la obligación del retenido.....	403
6.1.2. La tesis de la retención como una forma de recaudación de la obligación tributaria del retenido. ....	407
6.1.2.1. La ausencia de configuración de la situación jurídica del retenedor.....	411
6.1.2.2. La ausencia de indicios de una obligación recaudable. ....	413
6.2. Naturaleza y efectos de los actos de retención.....	417
6.2.1. Las tesis que asimilan la retención a un derecho subjetivo de crédito.....	418

6.2.1.1. Los efectos jurídicos de la realización de la retención. ....	421
6.2.1.2. Los fines pretendidos con la retención.....	426
6.2.1.3. Los efectos jurídicos de su omisión o defectuosa realización. ....	435
6.2.2. La retención como asunción de actividades de colaboración que, implicando un poder sobre terceros, suponen actuación de la función tributaria.....	439
6.3. La relación en la que se enmarca la retención.....	446
6.3.1. Cuestiones previas acerca de la naturaleza tributaria de la relación. ....	446
6.3.2. Las controversias planteables entre retenedor y retenido por retención excesiva o defectuosa.....	453
6.3.2.1. La situación jurídica del retenido ante la realización de una retención improcedente o excesiva.....	453
6.3.2.1.1. La cuestión de procedencia de la <i>actio solvendi</i> .....	456
6.3.2.1.2. La vía de dilucidación de la controversia.....	468
6.3.2.1.3. La tutela jurídica del retenido.....	473
6.3.2.1.3.1. La ejecutividad de la resolución administrativa en el procedimiento de impugnación de la retención. ....	474
6.3.2.1.3.2. Los problemas planteados por el carácter preclusivo de la acción para impugnar la retención improcedente.....	480
6.3.2.2. La posición del retenedor por la ausencia de retención o por su defectuosa realización. ....	485
6.3.2.2.1. El carácter imperativo de la retención. ....	491

6.3.2.2.2. El resultado lesivo para el retenedor derivado de la ausente o insuficiente retención.....	494
---	-----

**Capítulo VII. El régimen jurídico de la retención a cuenta (III).**

La relación en la que se inserta el deber de ingreso. ....	499
--	-----

7.1 La punibilidad de la ausencia de ingreso: las relaciones con la realización de la retención.....	500
7.1.1. La interpretación doctrinal y jurisprudencial del régimen tributario sancionador anterior a la ley 10/85. ....	500
7.1.2. El retenedor como un depositario de cantidades ajenas.....	504
7.1.2.1. La construcción que califica a la retención como acto constitutivo del depósito.....	509
7.1.2.2. La retención como objeto de una relación entre retenedor y retenido.....	512
7.1.3. La calificación penal consecuencia de la consideración del retenedor como depositario.....	514
7.1.3.1. La conexión con el tratamiento sancionador administrativo.....	518
7.1.3.2. El desvalor añadido en el caso de retención sin ingreso.....	522
7.1.4. El retenedor como reo del delito de elusión del pago de tributos.....	525
7.2. La estructuración de las posiciones de retenedor y retenido. ....	531
7.2.1. Las tesis que conceptúan al retenedor como un colaborador en la recaudación. Las clases de deberes formales imputables al retenedor.....	531
7.2.2. El retenedor como deudor tributario: los intentos de asimilación al sustituto de la LGT.....	538
7.2.2.1. La tesis de la sustitución parcial en la obligación tributaria.....	543
7.2.2.1.1. La imposibilidad de considerar a la deuda del retenedor como una	

parte de la obligación tributaria principal.....	549
7.2.2.1.2. Las tesis del pago anticipado de una obligación futura e incierta.....	552
7.2.2.1.3. La inexistencia de efectos extintivos o solutarios en la obligación tributaria por la realización del ingreso por el retenedor.....	558
7.2.2.2. La tesis de la sustitución total en una obligación distinta de la principal.....	567
7.2.3. La ausencia de conexión instrumental de la deuda del retenedor con la deuda impositiva.....	586
<b>CAPITULO VIII. La retención a cuenta en el marco de la relación impositiva.....</b>	<b>599</b>
8.1. La deducción y la devolución. Remisión.....	599
8.2. La explicación de las tesis tradicionales respecto a los efectos del ingreso anticipado.....	605
8.2.1. Las tesis de la obligación cautelar.....	610
8.2.1.1. La retención a cuenta como garantía del crédito tributario.....	612
8.2.1.2 El crédito de impuesto y la compensación ex lege.....	623
8.2.1.3. El hecho imponible como condición.....	636
8.2.1.4. El ingreso anticipado a través de una explicación procedimentalista. La tesis de TESAURO.....	641
8.2.1.4.1. El título jurídico de realización del ingreso.....	642
8.2.1.4.2. La atribución definitiva de las sumas ingresadas.....	655
8.3. La revisión de las tesis tradicionales.....	668

8.3.1. La descomposición del tributo en varias obligaciones. La tesis de FEDELE. ....	669
8.3.2. La crítica de D'AMATI. El retorno a la obligación tributaria.....	676
8.3.3. Las premisas inherentes a ambas posturas. Intento de reconstrucción del fenómeno y consecuencias para la dogmática del tributo.....	682
<b>CONCLUSIONES.....</b>	<b>688</b>
<b>BIBLIOGRAFIA.....</b>	<b>717</b>



# ABREVIATURAS

## ABREVIATURAS

Ar.....	Referencia Aranzadi.
BT.....	Bolletino Tributario (Revista).
CaT.....	Carta Tributaria (Revista).
C.E.....	Constitución Española.
Cfr. ....	Confróntese.
CISS JT.....	CISS Jurisprudencia Tributaria.
Cons.....	Considerando.
CREDF.....	Civitas Revista Española de Derecho Financiero.
CT .....	Crónica Tributaria (Revista).
D.A.....	Disposición Adicional.
D.A.F.....	Real Decreto 2027/1985, de desarrollo de la Ley sobre régimen fiscal de determinados activos financieros.
D-L.....	Decreto- Ley.
D.G.R.N. ....	Dirección General de los Registros y del Notariado.
D.P.R.....	Decreto del Presidente de la Republica.
DPT .....	Diritto e Pratica Tributaria (Revista).
D.T.....	Disposición Transitoria.
Ed. ....	Editorial.
ed.....	edición.
Fjco .....	Fundamento jurídico.
HPE .....	Hacienda Pública Española (Revista).
loc.cit.....	<i>Locus</i> citado.
Giuris. Cost.....	Giurisprudenza Costituzionale. (Revista).
GCom. ....	Giurisprudenza Commerciale. (Revista).
GF .....	Gaceta Fiscal (Revista).
I.E.F. ....	Instituto de Estudios Fiscales.
L.A.F.....	Ley 14/1985, de régimen fiscal de determinados activos financieros.
L.G.T. ....	Ley General Tributaria.
L.P.A. ....	Ley de 17 de julio de 1958, de Procedimiento Administrativo.

nº.....	número.
O.M. ....	Orden Ministerial.
op.cit. ....	<i>Opus</i> citada.
pub. ....	publicado.
pág. ....	página.
págs. ....	páginas.
RAP.....	Revista de Administración Pública.
Rass.Trib. ....	Rassegna Tributaria (Revista).
RD.....	Real Decreto.
RDFHP.....	Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública.
RDFSF.....	Rivista di Diritto Finanziario ed Scienze delle Finanze.
R.D.I.....	Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, por el que se regula el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria.
REDC.....	Revista Española de Derecho Constitucional.
ref. ....	referencia.
R.G.R. ....	Reglamento General de Recaudación.
R.G.I.T. ....	Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, Reglamento General de la Inspección de los Tributos.
reimpr. ....	reimpresión.
R.P.E.A. ....	Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo.
R.T.D.P. ....	Rivista trimestrale di Diritto Pubblico.
S.A.T.....	Sentencia de la Audiencia Territorial.
ST.....	Sistema Tributario (Revista).
S.T.S.....	Sentencia del Tribunal Supremo.
S.T.S.J.....	Sentencia del Tribunal Superior de Justicia.
ss.....	siguientes.
T.A.P.E.A.....	Texto Articulado de la Ley sobre procedimiento Económico - Administrativo.
TF.....	Tribuna Fiscal (Revista).

TRLGP.....Texto Refundido de la Ley General  
Presupuestaria, aprobado por Real Decreto  
Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre.  
vol.....volumen.  
vid.....véase.

# PRESENTACION

## PRESENTACION

Sin perjuicio de que uno de los objetivos de este trabajo esté constituido, precisamente, por el intento de encontrar una definición explicativa de la retención a cuenta, puede intentarse aquí ya, a efectos de obtener una visión preliminar, una definición provisional del que constituye nuestro objeto de estudio.

En este sentido, la retención a cuenta constituye una especie, a la vez, de varias figuras genéricas que resultan paradigmáticas de las más recientes y novedosas formas en las que se instrumenta el tributo. En efecto, constituye, tanto una prestación "anticipada" y "a cuenta", como una forma de realización del gravamen a través de un tercero, el retenedor. Así, en cuanto que ingreso "anticipado", o "en la fuente", la retención se caracteriza por la típica "anticipación" del momento del gravamen, que se produce con anterioridad a la realización del hecho imponible. Efecto éste que ha llevado a algunos autores a hablar del "adelantamiento" de la fase de recaudación, no sólo a la finalización de la de la liquidación, sino a la misma posibilidad de su comienzo. Por ello, y a pesar de que en épocas pretéritas, pero recientes - y dada la juventud, y casi contemporaneidad, de ambos institutos - la doctrina hacendística los presentara como instrumentos alternativos para la anticipación de la recaudación de los tributos que, como los impuestos sobre la Renta, resultaban generados en lapsos de tiempo relativamente largos, la diferencia jurídicamente apreciable entre los "ingresos anticipados" y el deber de ingreso derivado del asimismo, deber de practicar una autoliquidación, estriba, precisamente, en la relación temporal de ambos institutos con el hecho imponible, y, por tanto, con el nacimiento de la deuda tributaria derivada de éste.

En punto a su carácter de prestación "a cuenta", la retención se configura como una prestación conectada con el total tributo en el que se inserta - el I.R.P.F. o el I.S. - permitiendo que la realización de un gravamen anticipado sobre fuentes parciales de renta no impida la

configuración de una prestación impositiva medida de acuerdo con un concepto global y unitario de renta gravable. El carácter de a cuenta viene dado, por tanto, no sólo por la posibilidad de computar el importe de las prestaciones anticipadas en el impuesto definitivo, sino, muy especialmente, por la eventual posibilidad de generar una devolución por exceso de aquéllas sobre el montante de éste. Lo que, diferenciando profundamente la retención a cuenta de los supuestos de retención "definitiva" - como la practicable en nuestros antiguos impuestos de producto respecto del Impuesto General-, ha llevado a señalar el carácter "provisional" de este instituto respecto del impuesto, que se caracterizaría por su condición de prestación definitiva. Y así, por esta razón, con la retención a cuenta se plantea, a diferencia de lo ocurrido con los institutos mencionados, en los que no es puesto en duda su carácter "sustantivo" y plenamente tributario, la caracterización como instrumentos aplicativos del impuesto sobre la renta global, postulándose su carácter "adjetivo", y su inserción en los procedimientos de liquidación y recaudación.

Por último, también, como hemos señalado, constituyen- a diferencia de los "pagos fraccionados" del I.R.P.F. o los "pagos a cuenta" del I.S., y al igual que los recientemente creados "ingresos a cuenta" de estos dos impuestos,- prestaciones instrumentadas en una estructura subjetiva triangular. Si bien únicamente con referencia a la prestación provisional, manteniéndose la relación impositiva respecto de la deuda definitiva dentro de la tradicional bilateralidad postulada doctrinalmente para el tributo. El paralelismo en este punto con la repercusión, en especial la practicable en el IVA, parece inevitable de realizar. En esta línea, debe señalarse que ambos institutos responden a funciones y fines tributarios similares, instrumentándose el gravamen a través de la actuación de un particular investido de específicos poderes tributarios - particular a quien resulta más fácil controlar y someter a una relación directa con la Hacienda Pública-, para que los ejerza en el momento y ocasión previstos por la norma, y en los que se aprovecha la concatenación de las fuerzas económicas que facilitan su ejercicio.

La diferencia entre ambos institutos no residiría en la incidencia subjetiva del principio de capacidad económica - ya que ni el retenedor ni el repercutente IVA manifiestan el índice de dicha capacidad que intenta gravar el tributo, y por ello se les dota de dicho poder jurídico - sino en la calificación subjetiva que deriva de la específica configuración del hecho imponible. Así, mientras en el IVA se califica como sujeto pasivo a quien deberá realizar la repercusión, y, por tanto, no soportará el tributo, en los Impuestos sobre la Renta, en principio, no aparece ningún sujeto pasivo, puesto que no se ha realizado el hecho imponible. Si bien, de producirse éste, sujeto pasivo será quien ha soportado la retención, y no quien la ha realizado.

En ese sentido, debe observarse que esta diferencia no es una consecuencia lógica imperativa de una, a su vez, teóricamente necesaria configuración del hecho imponible de ambos impuestos, sino que deriva de la diferente elección del legislador acerca del hecho fáctico que determinará los efectos del hecho imponible en cada uno de los dos. En efecto, como algunos autores han puesto de manifiesto, a parecidos resultados a los la retención a cuenta de la Imposición sobre la Renta se llega con el IVA si consideráramos a éste como un impuesto cuyo hecho imponible fuera el consumo, instrumentándose las prestaciones anteriores como ingresos anticipados y a cuenta respecto del impuesto definitivo. En cualquier caso, esta anticipación respecto de la realización del presupuesto calificado normativamente como tal marcará las fronteras del género de las prestaciones anticipadas a efectos de un estudio científico, si permanecemos en el plano jurídico, y en la medida en que la articulación técnica de un instituto sea capaz de producir - como en el presente caso - efectos jurídicos determinados.

Así, hemos intentado estudiar, a lo largo de este trabajo, aquéllas prestaciones anticipadas respecto de la realización del hecho imponible, que se configuran como a cuenta del impuesto definitivamente debido, y para cuya producción resulta necesaria la intervención de un tercero, quien resulta compelido a la realización del mecanismo detractor que da nombre al instituto: la retención. Cabe observar, en primer lugar, que el fenómeno jurídico así definido resulta típico y exclusivo, en



nuestro sistema tributario, de la imposición sobre la Renta. Para su estudio, pues, hemos partido de una consideración unitaria del fenómeno respecto de los dos impuestos sobre la renta de nuestro sistema: el I.R.P.F. y el I.S., así como un peculiar ámbito que puede considerarse, a estos efectos, común a ambos: la retención a cuenta en el terreno de los activos financieros. Hemos partido, por tanto, de que las diferencias en el régimen jurídico de la retención en ambos impuestos no se corresponderían con una diferente naturaleza, sino que constituirían aspectos secundarios que resultarían expresión de las distintas posibilidades de actuación de un mismo instituto.

La definición así propuesta, con la observación de las diferentes facetas que confluyen en el mismo, nos ha permitido marcar los límites de nuestro objeto de estudio respecto de figuras que presentan algún elemento afín, perteneciendo asimismo a alguno de los géneros de los que la retención a cuenta constituye, como veíamos, una especie. En ese sentido, el estudio de alguna de estas figuras próximas ha resultado especialmente importante cuando hemos centrado nuestra atención en aquel aspecto del instituto que resulta común denominador de ambas. Si bien, la mayor complejidad de la figura es puesta de relieve en el intento de asumir un esquema jurídico explicativo global, que incluya la articulación de las diferentes perspectivas del fenómeno. Con lo que se ha puesto de manifiesto el carácter de la retención a cuenta como fenómeno jurídico claramente emparentado con otras figuras, y, a la vez, su naturaleza única y compleja, que permite plantear, centrándonos únicamente en su estudio, una serie de cuestiones, directamente relacionadas con el significado actual del tributo, y difíciles de reunir en otro instituto jurídico.

# CAPITULOS I a V

## CAPITULO I. *Introducción.*

### 1.1. *Aproximación al instituto de la retención a cuenta.*

Hablamos de "retención a cuenta" para referirnos a uno de los institutos jurídico-tributarios que permiten a la Hacienda Pública recaudar sumas de dinero por razón de un tributo antes de que se realice el hecho imponible de éste. La retención a cuenta se inserta así, como especie, en el género de los denominados "ingresos anticipados" del tributo<sup>1</sup>, mecanismos que, como ha sido puesto de manifiesto, han sufrido una importante expansión dentro de los modernos ordenamientos tributarios<sup>2</sup>.

Además de constituir un "ingreso anticipado", el instituto retentorio se caracteriza por precisar de la necesaria intervención de un tercero, distinto del sujeto gravado y de la Administración

---

<sup>1</sup> En este sentido, BERLIRI, en *L'imposta sul valore aggiunto. Studi e scritti vari*, Ed. Giuffrè, Milano, 1971, y BOSELLO, F. *L'imposta sul valore aggiunto. Aspetti giuridici*, Ed. CLUEB, Bologna, 1979. En todo caso, debe diferenciarse el supuesto de aquéllos casos en que se anticipa el ingreso, meramente, al acto de liquidación, como en los supuestos de autoliquidación, de retención a cuenta de la liquidación definitiva en el ISD, o como en el Derecho italiano, de inscripción en el "ruolo" o lista cobratoria. En efecto, como señala MICHELI, en "Considerazioni sul procedimento tributario d'accertamento nelle nuovi leggi d'imposta", en *RDFSF*, 1974, I, pág. 638, en los "ingresos anticipados" se produce "...il versamento di una somma di denaro in un momento anteriore all'esplicazione di date attività pubbliche o del verificarsi di quello che la legge indica come il presupposto d'imposta."

Respecto de la denominación, LEJEUNE, E. en el Prólogo de su libro *La anticipación de ingresos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Edersa. Madrid, 1983, pág. XII pone de manifiesto que se trata de "...prestaciones que, en rigor, no son prestaciones anticipadas, sino prestaciones que se producen precisamente en el momento querido por la ley...".

<sup>2</sup> BERLIRI, *Corso istituzionale...* pág.44 "Il gruppo delle entrate a titolo provvisorio...va acquistando, di anno in anno, un'importanza sempre maggiore per effetto della crescente diffusione nel nostro sistema tributario di quattro istituti - la ritenuta diretta d'acconto, il versamento in acconto, il credito d'imposta e l'acconto d'imposta- la cui sfera d'applicazione si amplia continuamente soprattutto in relazione all'accentuarsi, nel settore delle imposte sul reddito, della progressività e dell'esigenza di accertamenti quanto più esatti possibili del reddito effettivo.". En el mismo sentido, POTITO, *L'Ordinamento tributario italiano*. Ed. Giuffrè. Milano, 1978, pág.99 y ss.

tributaria<sup>3</sup>, a cuyo cargo recaerá directamente la prestación de ingreso que constituye el objeto de la recaudación, siendo este tercero el único obligado directo frente a la Administración por razón de la retención. Esta constituye una nota esencialmente diferenciadora de la retención frente a otras formas de articulación de ingresos anticipados, en que el obligado a la prestación es el mismo sujeto al que el tributo intenta gravar, a la vez que constituye una nota común de otros mecanismos en que el gravamen actúa a través de un esquema subjetivo triangular<sup>4</sup>.

En realidad, el nombre de "retención" dado a esta figura, se adopta por referencia al mecanismo de que se dota jurídicamente a dicho tercero para que no resulte empobrecido patrimonialmente y el gravamen recaiga sobre el sujeto manifestador de la capacidad contributiva que el tributo, al que la retención se conecta, pretende gravar. La traslación mediante retención se caracteriza por actuarse mediante detracción de lo que se da, o de parte de lo que se da, lo que individualiza a la retención, en su forma de actuación, frente a otros mecanismos igualmente traslativos de la carga tributaria a través de los que se instrumenta el gravamen, como la repercusión<sup>5</sup>. Es por esto que

---

<sup>3</sup> El retenedor puede ser el Estado, pero no lo será en condición de Administración tributaria, sino de realizador del presupuesto de hecho del que deriva la retención.

<sup>4</sup> En nuestro ordenamiento, existen dos supuestos de "ingreso anticipado" a realizar por el propio (aunque eventual) sujeto pasivo del impuesto, ambos casos relacionados con los impuestos sobre la renta: el pago fraccionado de empresarios y profesionales en el I.R.P.F. y el pago a cuenta de las Entidades sometidas al IS.

Como institutos anticipatorios del ingreso realizados a través de un tercero puede citarse la misma retención indirecta definitiva, también utilizada, en nuestro ordenamiento, en el seno del IS, para las entidades exentas, así como el gravamen definitivo en la fuente, en los supuestos de rendimientos obtenidos por no residentes. Pero, sobre todo, por la importancia que representa en nuestro actual sistema tributario, la retención a cuenta comparte protagonismo, en el sentido indicado, con la repercusión, que constituye el esquema típico de gravamen de la imposición indirecta. En el plano de la imposición sobre la renta, la retención a cuenta ha dejado paso al establecimiento de los denominados "ingresos a cuenta" que, surgidos con relación a presupuestos de hecho similares, despliegan sin embargo efectos jurídicos no absolutamente idénticos.

<sup>5</sup> CORDA, S. en "La ritenuta sui "fringe benefits", BT nº 23, 1988, pág. 1822, pone de manifiesto que el mecanismo retentorio, en puridad de concepto, debe operar técnicamente, sobre retribuciones en cosa divisible, lo que la hace especialmente apropiada para transacciones en dinero.

resulta especialmente idónea para cumplir este fin en los supuestos de transacciones dinerarias en que el *retenido* ocupe la posición de quien percibe el dinero. Por ello, la retención, como expediente que instrumenta un ingreso realizado a través de un tercero, despliega toda su eficacia en el campo de la imposición directa sobre la renta obtenida<sup>6</sup>, actuando en el momento de producción de dicha renta, es decir, constituyendo una detracción o gravamen "en la fuente".

La técnica del gravamen en la fuente, pionera en el campo de nuestra imposición directa en la forma de impuestos "de producto"<sup>7</sup>,

---

<sup>6</sup> Por razón de la semejanza del presupuesto en que resulta operativa la retención y el hecho imponible configurado en la imposición sobre la obtención de renta, ya que ésta se configura como una "entrada". Sobre el tema, vid. SIMONS, H.C. "El impuesto personal sobre la renta", *HPE* nº3. 1970, pág.196.

La retención se constituye así, en instrumento recaudatorio propio de un tributo sobre la renta que grave su obtención, como es el caso de nuestros Impuestos sobre la Renta y el de la mayoría de los países de nuestro entorno, y no resultaría operativa en un impuesto sobre la renta concebido para gravar la renta gastada, es decir, la aplicación de la renta obtenida, como el postulado por FISHER, KALDOR, BRADFORD y MEADE.

Con respecto a su operatividad, actualmente, en la imposición directa sobre la renta, pueden citarse, entre otros, a BERLIRI en *L'imposta sul valore aggiunto...* op.cit. pág.223 "...l'istituto del crédito d'imposta trovò sempre più larga applicazione nel settore delle imposte dirette, in relazione al diffondersi della ritenuta d'acconto che è indubbiamente la causa più frequente del suo sorgere." y CASADO, G. "De la imposición de producto al sistema de retenciones y fraccionamiento de pago en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas(I). La retención a cuenta", *CREDF* nº 21, 1979, pág.71, pone de manifiesto que "el instituto de la retención en la fuente, del que el instituto de la retención a cuenta está en relación de género a especie, se ha llegado a considerar como un procedimiento típico del sistema de recaudación de los impuestos directos." En el mismo sentido: POTITO, E. *L'Ordinamento tributario italiano*, op.cit., pág.111; DE MITA, E. "La ritenuta sugli interessi per conti interbancari", en *DPT*, 1976, nº 4, pág.650; ADONNINO, P. "Le ritenute d'acconto nella riforma tributaria", en *DPT*, 1972, nº 1, II, págs. 24 y 26; GALLO, F. "Ritenuta d'acconto e compensi professionali corrisposti ai legali dei deneggiatti", en *RDFSF*, 1973, nº2, pág.182-183.; PISTONE, A. *L'Ordinamento tributario*, vol. I. Ed. CEDAM. Padova, 1986, pág.702.

<sup>7</sup> En los orígenes históricos de la imposición sobre la renta, pueden distinguirse dos tendencias:

a) La de los países anglosajones y germánicos, en que se plantea antes la imposición sobre la renta tendiendo a su gravamen global, aun cuando en un primer momento tal gravamen esté integrado por impuestos "cedulares" o de estructura analítica. En Inglaterra el gravamen sobre la renta surge ya con el "Income Tax Act" de 1799, clasificando la renta en 4 categorías o cédulas, que se convertirían en 5 en 1803. En EEUU surge el primer gravamen sintético sobre la renta en 1861, aun cuando fue suprimido posteriormente, e implantándose definitivamente en 1913. En la mayoría de los estados alemanes la imposición global sobre la renta se impuso en los años de la mitad del s. XIX.

presenta indudables ventajas prácticas, especialmente en el ámbito de un sistema tributario aplicable en el momento histórico de su mayor desarrollo, en que el grado de evolución política, social y económica no permitían el establecimiento, ni de tributos técnicamente complejos, ni de sistemas aplicativos de éstos que requirieran cierto grado de habilidad técnica. En efecto, constituyen tributos en que la determinación de la prestación se realiza con simplicidad, simplicidad predicable también de su forma de gestión<sup>8</sup>. Pero, principalmente, su mayor ventaja ha sido centrada en su capacidad para asegurar unos niveles recaudatorios constantes a la Administración pública, y haber conseguido una buena aceptación por los ciudadanos, gracias, en gran medida, a la imperceptibilidad propia de este tipo de imposición.

En la ya clásica tipología de BOSELLO<sup>9</sup>, la retención, como mecanismo, puede dar lugar a cuatro figuras diferentes: la retención directa, la retención indirecta, la retención a cuenta y la retención directa a cuenta<sup>10</sup>. En realidad, tales figuras, aun conviviendo en algunos ordenamientos, constituyen, de alguna manera, los hitos correspondientes a la evolución sufrida en la utilización de la retención, como medio de instrumentar una detracción en la fuente,

---

b) La de los países del área latina, de influencia francesa, en que se establece la imposición de producto. A esta segunda línea corresponde la tributación directa tradicional italiana y la española desde el momento de su establecimiento, con la reforma Mon y Santillán de 1845.

Véanse, al respecto: V.V.A.A. "Evolución y tendencias actuales del impuesto sobre la renta en el Derecho comparado" *HPE* nº 30, 1974.

<sup>8</sup> NEUMARK, *Principios de la imposición*, Ed. IEF. Madrid, 1974, pág. 425 "...los impuestos sujetos a tarifa, que por su carácter son sencillos impuestos estimados, poseen un grado de practicabilidad superior al de las formas más sutiles de los modernos impuestos "directos", las cuales implican, como se sabe, cuantiosos y amplios trabajos de exacción y control."

<sup>9</sup> En *Il prelievo alla fonte nel sistema della imposizione diretta*. Ed. CEDAM. Padova, 1972. BOSELLO enumera los supuestos de ritenuta alla fonte como aquéllos de ritenuta diretta, tassazione in via di rivalsa, ritenuta d'acconto e ritenuta diretta d'acconto.

<sup>10</sup> Dicha clasificación es asumida por gran parte de autores italianos. En España la recogen, expresamente, PALAO, en "La retención a cuenta", *RDFHP*, nº 74, 1968, pág. 257 y ss, y CASADO, en "De la imposición..." op.cit. Por razones que expondremos más adelante, no creemos que tal clasificación pueda ser enteramente aplicable a nuestro actual sistema tributario.

en su adaptación a la configuración del sistema tributario vigente en cada momento. Lo que ha dado lugar, necesariamente, a institutos jurídicos diversos.

En efecto, el gravamen en la fuente comienza a articularse mediante retención, históricamente, con la denominada "retención directa", así llamada por realizarse directamente por el Ente impositor. El Estado, al abonar rendimientos a los particulares, en especial los derivados de la Deuda Pública<sup>11</sup>, detrae de tales rendimientos la cuantía correspondiente al impuesto de producto que recae sobre ellos<sup>12</sup>, simplificando así, al máximo, el procedimiento de gestión. Este tipo de retención, como ha puesto de manifiesto la doctrina, no altera sustancialmente la configuración del tributo como relación directa entre el sujeto gravado y el Ente impositor, entendiéndose, por la doctrina mayoritaria, que el tributo se extingue, sencillamente, por compensación<sup>13</sup>. Esta mayor asimilación del instituto al

---

<sup>11</sup> BOSELLO en *Il prelievo alla fonte...* op.cit. pág.15, en nota, señala la existencia de tal instituto en la Venecia del s. XVI. Sin embargo, su generalización para los intereses de la deuda pública proviene de la influencia francesa, ya que en tal país se estableció en 1793. Vid. sobre el tema, el trabajo de D'ANGELO, D. "Le origini delle principali ritenute tributarie nell'ordinamento italiano", *DPT*, II, 1984, págs. 1579 y ss.

En España, GARZON PAREJA, M. *Historia de la Hacienda de España*, I.E.F. M.E.H.. Madrid, 1984. señala( págs. 1076, vol. II) que "...el descuento de los haberes satisfechos por el Estado a quienes le prestan sus servicios es una práctica bien conocida en el siglo XVI, y particularmente en el XVII.", encontrándose un ejemplo de los mismos en los juros, establecidos desde 1635 y a los que se aplicaba la media annata y una prima suplementaria, estableciéndose desde 1715 un baremo para el cálculo de las retenciones. Asimismo, durante el siglo XIX, el impuesto sobre los intereses de la Deuda Pública, que después se integraría en la Tarifa II de la Contribución de Utilidades de la Riqueza Mobiliaria. Así, en el reglamento de 17 de septiembre de 1909, en su artículo 19, ya se disponía la retención por parte del Estado del tanto por ciento correspondiente, según la tarifa, de los intereses de la Deuda del Estado, de los sueldos que figuraran en los presupuestos, y de los arrendamientos pagados por el Estado. Previsión que se recogería posteriormente en el Texto refundido de la Ley reguladora de la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria de 22 de septiembre de 1922, en su art. 6º.

<sup>12</sup> Así, la retención directa es descrita por CORTES DOMINGUEZ, M. en *Ordenamiento tributario español*, Ed. Civitas, Madrid, 1985, pág. 418, señalando que en ella "el sujeto acreedor del tributo, con ocasión de un pago que realiza al sujeto pasivo, retiene el importe de la cuota tributaria que en razón de dicho pago éste debe al acreedor."

<sup>13</sup> En este sentido, FALSITTA, voce *Riscossione delle Imposte*, in *Novissimo Digesto italiano*, 1969, pág.132 y ss. En España propone dicha explicación ROSSY, H. en "El pago de la deuda tributaria", en *RDFHP* nº 3, 1951, pág. 376. También MIR DE LA FUENTE, T. en *Las retenciones tributarias*, IEF, Madrid, 1984, pág. 174.

funcionamiento tradicional del tributo fue, probablemente, la causa de su aparición en primer lugar<sup>14</sup>.

Con posterioridad, aparece la figura de la retención indirecta, en que la labor recaudatoria recae sobre un tercero<sup>15</sup>. Aplicada en nuestro ordenamiento, al igual que en otros de nuestro entorno con sistemas tributarios de similares características<sup>16</sup>, sobre los impuestos de

---

<sup>14</sup> D'ANGELO, D. en su trabajo "Le origine delle principali ritenute tributarie nell'ordinamento italiano", op.cit. , pág. 1579, pone de manifiesto que "La prima specie che il nostro legislatore ha formalizzato nella norma tributaria è stata la ritenuta "diretta", in quanto la serie di reciproci diritti e doveri che caratterizzano il rapporto d'impiego pubblico si svolge proprio tra il soggetto attivo e quello passivo d'imposta.". También BOSELLO *Il prelievo..op.cit.* .pág.15 manifiesta la opinión de que esa mayor antigüedad de la retención directa es causada por su simplicidad técnica.

<sup>15</sup> El sistema de gravamen en la fuente mediante retención ( realizada por tercero distinto del Ente impositor) surge en Inglaterra en 1803, para los impuestos cedulares correspondientes a los rendimientos del capital y los del trabajo personal dependiente. Estos impuestos cedulares, de carácter analítico, fueron suprimidos en 1815. En 1842 resurge el "Income tax" manteniendo la estructura cedular, de gravamen proporcional, recogiendo asimismo el sistema de retención en la fuente.

En E.E.U.U. se introduce , a partir de la ley de 1913, en relación ya con un impuesto sobre la renta global, pero sólo para las cantidades que excedieran de 3.000 dólares, que constituía el límite de la exención por el impuesto. En Italia se introduce la ritenuta "di rivalsa" para l'imposta di ricchezza mobile, en 1866.

<sup>16</sup> En Francia, la superación de la imposición de producto se realiza, en una primera etapa, en 1917, articulando dos impuestos superpuestos: uno real, por el origen de las rentas, según el sistema cedular y con tipos proporcionales, aunque distintos, y otro suplementario cuya base imponible estaba integrada por el conjunto de los impuestos de producto, y de gravamen progresivo. La retención sobre el impuesto que grava los sueldos se establece en 1940. El impuesto no se convierte en único hasta la reforma de 1959.

En Italia se crea un impuesto complementario progresivo estructurado sobre gravámenes de producto proporcionales en 1923. Con el Testo Unico de 1958 ya se configura un Impuesto progresivo general complementario en el que las detracciones a cuenta se dividen en: retenciones definitivas para determinadas rentas (retención del impuesto: ricchezza mobile, creada ya en 1866) que se articula como "sostituzione d'imposta" (art. 127 del T.U.) y retenciones provisionales o a cuenta para los rendimientos del trabajo personal dependiente e independiente y rentas de capital. En España, es de sobra conocido el intento de la Reforma de 1964 de obtener un gravamen sobre la renta, que, por razón de la subsistencia de la imposición de producto, se convirtió en un mero gravamen complementario progresivo que mantuvo intactas las bases del sistema anterior. Los impuestos sobre los rendimientos del trabajo personal y sobre las rentas del capital se sometieron a retención en la fuente, transformándose, después de la reforma de 1978, en supuestos de retenciones a cuenta.

Vid. sobre el tema "Evolución y tendencias..."op.cit. y "De la imposición..."op.cit.



producto, de devengo instantáneo, y por la totalidad de la cuota debida por razón del impuesto<sup>17</sup>, el gravamen en la fuente a través de un tercero se articuló técnicamente como un supuesto de sustitución, dando lugar a la denominada "sustitución con retención"<sup>18</sup>, ya que la traslación de la deuda tributaria se realizaba a través de dicho mecanismo<sup>19</sup>. Cuando la evolución social comienza a requerir la realización de un gravamen sobre la renta global, lo que requiere necesariamente el transcurso de una unidad de tiempo, se articula sencillamente un gravamen complementario progresivo, sin transformar las estructuras impositivas de producto<sup>20</sup>, y dejando

---

<sup>17</sup> PALAO, en la obra colectiva *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Ed. CIVITAS. Madrid, 1983, pág. 533 "La retención indirecta puede ser, además de a cuenta, "definitiva", entendiéndose por tal aquella en la que el pago hecho por retención tiene este carácter y no está sujeto, por tanto, a una liquidación posterior. Esto sólo es posible, como es lógico, en los impuestos reales, en los que el importe de la cuota puede determinarse perfectamente en el momento de la percepción del ingreso por el contribuyente, pero no en un impuesto personal, en el que dicho importe sólo puede fijarse a la terminación del período impositivo."

<sup>18</sup> Como señala PALAO en "La retención a cuenta", op.cit., pág. 286 "No hay duda, pues, a mi juicio, de que la retención indirecta que la ley general tributaria erige en paradigma de la sustitución es solamente la que hemos venido llamando retención definitiva y no todo tipo de retención indirecta." En el mismo sentido, en la obra colectiva *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*., op.cit. pág. 533: "Este carácter definitivo es el que tenía, salvo raras excepciones, la retención prevista en los derogados impuestos de producto y sobre esta figura se construyó el concepto y funcionamiento de la sustitución tributaria (cfr. art. 32 de la Ley General Tributaria)."

En Italia, la doctrina ha negado la naturaleza sustitutoria de la retención a cuenta, hasta la reforma de 1973 (art. 64 D.P.R. nº600) que califica de sustitución tanto la retención definitiva como la realizada a cuenta (sostituzione d'imposta y d'acconto). Sin embargo, la doctrina italiana, aun asumiendo la denominación, ha resaltado la distinta naturaleza de ambas figuras. Vid. sobre el particular, FANTOZZI *Diritto Tributario*, Ed. UTET. Torino, 1991, pág. 247 y ss; POTITO *L'ordinamento tributario*, op.cit., pág. 176 y ss; y, en este trabajo, §VII.2.2..

<sup>19</sup> En Italia, en el TUID de 1958, conviven supuestos en que dicha traslación mediante retención se establece imperativamente (la mayoría de los supuestos) con otros en que se configura como facultativa. Como pone de manifiesto VANONI, *Opere giuridiche*. Ed. Giuffrè. Milano, 1962, pág. 125 y ss. la relación entre particulares encarnada por la traslación pasa de puramente privada a ser regulada por la norma tributaria y a configurarse como imperativa en la medida en que su efectiva realización se considera esencial para la consecución de la finalidad deseada por el tributo: gravar al sujeto que manifiesta la capacidad contributiva.

<sup>20</sup> Así lo ponen de manifiesto MICHELI, G.A. en relación con el régimen italiano surgido del TU de 1958, en *Lineamenti della riforma tributaria* (VVAA) Torino, 1972, pág.7 "...la vigente imposta complementare progressiva, pur colpendo il reddito complessivo del soggetto costituisce in realtà un sistema contributivo di secondo grado

inalterada, por tanto, la articulación técnica de los gravámenes en la fuente mediante retención<sup>21</sup>.

El sistema de recaudación mediante retención presentaba, además de aquéllas derivadas de su carácter de gravamen en la fuente, ventajas prácticas propias. En efecto, la realización de la recaudación a través de un tercero no interesado en la elusión, por no recaer la prestación sobre su patrimonio, planteaba indudables garantías de cumplimiento del ingreso. Por otra parte, la concentración de la materia imponible en menor número de sujetos permitía a la vez simplificar las labores de *accertamento*, y facilitar, abaratando además, la recaudación<sup>22</sup>. La aceptación por los contribuyentes del sistema, que no sólo permitía evitar el distanciamiento entre la obtención de la renta y el pago del tributo, por razón de su efecto en la fuente<sup>23</sup>; sino que, además,

---

che, doppiando il sistema delle imposte reali, ha la funzione di tributo di chiusura e consente di realizzare, solo in parte, i predetti costituzionali." Asimismo, D'AMATI, *La trama giuridica del reddito*, Ed. Adriatica. Bari, 1972, pág. 96. : "...quando il problema dell'imposizione personale è divenuto indifferibile, il nostro legislatore lo ha risolto mantenendo fermo il quadro delle imposte reali preesistenti, ed aggiungendovi un'imposta di secondo grado, che aveva il compito di attuare la chiusura del sistema positivo..." , explicando que "Questa soluzione...non mancava di preggio, in quanto permetteva di utilizzare, ai fini dell'applicazione dell'imposta complessiva, i risultati degli accertamenti delle imposte dirette, che presentano un maggior grado di precisione."

<sup>21</sup> Vid. en este sentido, CASADO OLLERO,G. "De la imposición de producto al sistema de retenciones y fraccionamiento de pago en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas(I). La retención a cuenta", op.cit.

<sup>22</sup> Esto resulta especialmente cierto en las retenciones sobre salarios. Como pone de manifiesto EINAUDI, L. en *Principii di Scienza della Finanza*, Ed. Boringhieri. Torino, 1948, (5ª impres. 1966), el *accertamento* no se hace a cada uno de los empleados, sino sólo al patrón o ente público. Esto supone menor posibilidad de fraude, puesto que el retenedor no está interesado en hacerlo, y es más barato el *accertamento* y la recaudación. (pág.289). En el mismo sentido, BOSELLO, *Il prelievo...*op.cit.pág.11; POTITO, *L'ordinamento tributario*, op.cit., pág. 100 "...è molto più semplice prelevare il tributo od una parte dello stesso in capo al soggetto que eroga il reddito anziché nei confronti di una molteplicità di percettori dello stesso."; RODRIGUEZ BEREIJO,A. "Las garantías del crédito tributario", en *CREDF* nº 30,1981, quien pone de manifiesto, respecto del instituto de la sustitución que "...su función encaja más bien en las técnicas que tratan de hacer más fácil y cómoda la aplicación, gestión y recaudación de determinados tributos."

<sup>23</sup> NEUMARK, *Principios...*, op.cit.p.448, pone de manifiesto que, desde el punto de vista de la comodidad de la detracción y de la correlativa aceptación del tributo, "Lo mejor en muchos aspectos para los contribuyentes y el fisco sería que el pago de la deuda tributaria se acercara lo más posible al momento en que se produce el hecho que

producía el típico efecto fiscal anestésico, resultado de la obtención de la renta directamente neta de impuestos<sup>24</sup>, contribuyó en gran medida

---

da nacimiento a la obligación tributaria. Pero esto no es factible en muchos casos, sobre todo en la tributación de los beneficios y de otras clases de ingresos, en tanto que la retención en origen es, a estos efectos, un procedimiento ideal." En este sentido DUE, *Análisis económico de los impuestos*. Trad. de E.J. Reig. Ed. Ateneo. Buenos Aires, 1972, y MEHL *Eléments de Science Fiscale*, Presses Universitaires de France. París, 1959. Versión castellana de J. Ros y J.M. Bricall con el título *Elementos de ciencia fiscal*. Ed. Bosch. Barcelona, 1964, pág.125. BELTRAME señala que, mediante retención, psicológicamente el impuesto es soportado más fácilmente por el contribuyente, que toma el hábito de evaluar su renta en términos de producto neto, en *Les systèmes fiscaux*, Presses Universitaires de France, 1977. Versión castellana de J. García -Bosch con el título *Los sistemas fiscales*, Ed. Oikos-Tau, Barcelona, 1977, pág.63. BOSELLO, en *Il prelievo...* op.cit., observa que cuando el ciudadano "...riscuote il reddito è nel momento migliore per pagare l'imposta sullo stesso: in quel momento, infatti, egli ha la massima disponibilità finanziaria e può liquidare il tributo prima di impegnare il reddito nelle varie destinazioni. Se il cittadino è tenuto a pagare l'imposta solo in un secondo tempo, quando ha già compiuto i consumi e gli impieghi di quel reddito, può trovarsi nella situazione di avere oltrepassati, nelle sue spese, quel che gli sarebbe convenuto erogare, per i vari scopi, se avere calculato il reddito al netto anziché al lordo del tributo..."(pág.5). Según PAREDES PEREZ, "Las retenciones en la fuente y la supresión de la imposición a cuenta", *CT* nº 35, 1981, pág. 129, el sistema de retenciones permite evitar un gran distanciamiento entre la percepción del rendimiento y el pago del impuesto. "Con ello, se disminuye el esfuerzo tributario del contribuyente, graduándolo a lo largo del período en que se van produciendo los rendimientos, evitando los inconvenientes que puedan derivarse de hacer frente al pago de una sola vez..."p.131. D'AMATI, N. en *Teoria e critica del Diritto finanziario. Aspetti del rapporto tra riflessione giuridica e istituzioni finanziarie*, Ed. Cacucci. Bari, 1981, pone de manifiesto que el instituto de la retención en la fuente "...pur nella varietà delle tecniche impiegate, persegue l'obiettivo di consentire il prelievo del tributo nel luogo più vicino e nel momento più prossimo alla produzione o alla percezione del reddito..."(pág. 31). POTITO, en *L'ordinamento...* op. cit., pág. 99, señala como finalidad de la retención en la fuente "avvicinare il più possibile il momento del prelievo a quello dell'avveramento del presupposto di fatto, in modo che l'onere tributario sia sopportato quando effettivamente si manifesta quell'espressione di capacità contributiva che la legge intende colpire."

<sup>24</sup> Se ha dicho repetidamente que los gravámenes en la fuente, especialmente aquéllos recaudados mediante retención, provoca "ilusión financiera" en el sentido de PUVIANI, A. *Teoría de la Ilusión financiera*, IEF, Madrid, 1972, pág. 171 y ss. En este sentido, RODRIGUEZ BEREIJO, A. "Las garantías del crédito tributario", *CREDF*, nº 30, 1981, págs. 192-193, pone de manifiesto que "...la retención persigue una finalidad de ilusión financiera: esto es, ocultar y hacer menos sensible para el contribuyente la carga tributaria que soporta, haciéndole creer que soporta una carga fiscal menor o incluso que su aportación fiscal es negativa."

Ya EINAUDI, op.cit., había señalado que el método de rivalsa es oscuro y a la larga no ejerce una buena influencia. Provoca ilusión financiera: el contribuyente no se da cuenta de que paga el impuesto, lo que si bien a corto plazo es interesante, a largo plazo es oportuno que los contribuyentes sepan que pagan impuestos.(pág.290). En el mismo sentido, NEUMARK, op.cit., quien manifiesta la opinión de que "...en una democracia real, no sólo deja de ser una desventaja, sino que se convierte en algo inequívocamente positivo el hecho de que todos los contribuyentes tengan clara conciencia de que están obligados a participar en la medida de su capacidad de pago, en

a que las características más ventajosas de dicho sistema se intentaran trasladar, de alguna manera, a la estructuración de lo que constituye el siguiente paso en la evolución de la imposición sobre la renta, en la búsqueda de la consecución de mayores objetivos de justicia tributaria: el gravamen progresivo sobre la renta compleja<sup>25</sup>.

En efecto, se ha puesto de manifiesto por la doctrina la incompatibilidad de un gravamen auténticamente progresivo sobre la renta global y un sistema de detracciones en la fuente que actuaran de forma definitiva<sup>26</sup>, siendo característico, en este punto, la sustitución, en orden a la importancia en el sistema, de la retención definitiva, articulada o no formalmente mediante impuestos autónomos<sup>27</sup>, por la

---

la financiación de los gastos públicos..."(pág.68) señalando que "...la extensión experimentada por el procedimiento de retención en origen en el impuesto sobre la renta, especialmente en las deducciones de salarios y sueldos, ha reducido en no pequeñas proporciones la "perceptibilidad" de este impuesto."(pág.70). BELTRAME pone de manifiesto que el efecto de anestesia fiscal puede conducir a una superimposición sobre los trabajadores , en *Los sistemas fiscales*, op.cit., pág.63.

<sup>25</sup> Como pone de manifiesto AGULLO,A. en "Estructura de la imposición sobre la renta y el patrimonio y el principio de capacidad contributiva", en *CREDF* nº 37, 1983. el mismo planteamiento de "...la opción a favor del gravamen de la renta está íntimamente relacionada con la adopción del principio de capacidad contributiva como criterio óptimo de reparto" (pág. 24, nota 3).

<sup>26</sup> BERLIRI, en *Il Testo Unico delle Imposte Dirette*. Ed. Giuffrè. Milano, 1960, págs.367-368 señala que la retención a cuenta se establece en los casos en que la renta abonada no es neta y actúa un tipo de gravamen progresivo: en otro caso, se utiliza la retención definitiva. Así, D'ANGELO, op.cit., pág.1581 pone de relieve que la retención a cuenta se establece para compatibilizar la recaudación pronta con la introducción en el sistema de tributación directa el principio de progresividad. En el mismo sentido, ADONNINO, op.cit., pág.22 "In un sistema di imposizione progressiva le ritenute d'acconto tendono a sostituire sempre più quelle a titolo definitivo e quindi assumono maggiore rilevanza.", y en pág.25 "...si evidenzia innanzi tutto come il tributo maggiormente interessato alla riscossione mediante il sistema della ritenuta d'acconto sia l'imposta sul reddito delle persone fisiche...". TREMONTI, en *Imposizione e definitività nel Diritto Tributario*.Ed. Giuffrè. Milano, 1979, pág.158 pone de manifiesto que la retención a cuenta, a diferencia de la d'imposta, es plenamente operativa en los impuestos directos. FANTOZZI, en *Diritto...op.cit.*, pág.604 pone de manifiesto que la retención definitiva "...si risolve in una alterazione del principio di progressività e di generalità delle imposte dirette."

<sup>27</sup> La doctrina italiana es unánime en calificar a todo tipo de retención definitiva como impuesto sustitutorio. Así, BERLIRI, en su *Corso...pág. 152* "...la ritenuta alla fonte a titolo d'imposta costituisce un'imposta vera e propria,...e il verificarsi il presupposto...da luogo ad un rapporto tra l'obbligato alla ritenuta...e lo Stato, al quale resta del tutto straneo il creditore." POTITO *L'Ordinamento...op.cit.*, pág. 178 "Nel settore dei tributi diretti l'imposta sostitutiva viene prelevata sotto

retención a cuenta, en el seno de los sistemas tributarios modernos<sup>28</sup>. La incompatibilidad no deriva tan sólo de la necesidad de que el gravamen resulte personalizado y de que se articule de forma progresiva, en cuanto a la renta sometida a retención- el sistema acumulativo PAYE utilizado en los países anglosajones es un buen ejemplo de que ambos objetivos pueden ser integrados en el mismo instituto<sup>29</sup>- sino, fundamentalmente, del intento de que dicha progresividad afecte a la renta en su conjunto; es decir, a la renta compleja como medida real de la capacidad contributiva del sujeto<sup>30</sup>, y

---

forma di ritenuta alla fonte..." distinguiendo la retención a cuenta, como forma de recaudación del impuesto global, de la d'imposta (definitiva) forma de actuación de impuestos sustitutivos. FANTOZZI *Diritto tributario*,... op.cit., pág.604 señala que en los casos de retención a título de impuesto "...in luogo dell'effettuazione di ritenuta alla fonte, l'assoggettamento a tassazione avviene attraverso una imposta sostitutiva...".

<sup>28</sup> En Italia han convivido ambos sistemas, ganando importancia gradualmente la retención a cuenta sobre los fenómenos de retención definitiva, calificados como de "sostituzione d'imposta". Así, BERLIRI, en su *Corso...*, pág.264, nota 3, pone de relevancia "La maggior importanza che nel nuovo ordinamento ha l'imposizione progressiva rispetto quella reale ha determinato un'ulteriore dilatazione della sfera d'applicazione della ritenuta d'acconto e, viceversa, una contrazione dei casi di sostituzione." Y ADONNINO, en "Le ritenute d'acconto..", op.cit. pág.22, explica que "In un sistema di imposizione progressiva le ritenute d'acconto tendono a sostituire sempre più quelle a titolo definitivo e quindi assumono sempre maggiore rilevanza."

En España, la sustitución se hizo en la práctica totalidad del impuesto en la reforma de 1978, constituyendo supuestos de retención definitiva únicamente los relativos a las Entidades exentas en el IS.

<sup>29</sup> BOSELLO, *Il prelievo alla fonte*...op.cit. pág.7 y ss pone de manifiesto la capacidad de personalización del gravamen de tal sistema de cálculo de las retenciones sobre los salarios. En ese sentido, NEUMARK *Principios*, op.cit. pág.426, pone de manifiesto que "...la deducción salarial no se consideró practicable en el país que "inventó" la deducción en origen, Inglaterra, hasta finales de la segunda guerra mundial... a estos efectos, ha sido de enorme trascendencia en el campo de la técnica la elaboración de tablas tributarias, hasta el punto de que podemos afirmar que solamente ellas han hecho posible en la práctica la deducción personalizada (individualizada) en la fuente de los sueldos y salarios". Para una descripción del sistema véase BELTRAME, en *Los sistemas fiscales*, op.cit., págs.62-63.

<sup>30</sup> Así, el concepto de renta propugnado por SIMONS,H.C., en que ésta se concibe como ganancia o acrecimiento, y que sería la resultante de la suma algebraica de 1) el valor de mercado de los derechos ejercitables a efectos de consumo y 2) el cambio de valor de del conjunto de derechos que tiene lugar entre el comienzo y el fin del período en cuestión. Vid., a este respecto, *Personal Income Taxation*. The University of Chicago Press, traducción al castellano de los Capítulos II y III en HPE nº 3,1970. Concepto que sigue la línea comenzada por SCHANZ,G. "Der Einkommenbegriff und die Einfommensteuergesetz", *Finanz Archiv*, XIII, 1896, traducido al castellano en HPE

no a los componentes de la misma considerados por separado, que no se consideran criterios adecuados para medir tal capacidad<sup>31</sup>. Y ello en el marco de una progresiva consideración de que la misma debe configurarse de forma subjetiva<sup>32</sup>. Por tanto, para la existencia de un gravamen auténticamente progresivo sobre la obtención de renta, se postula, como requisito previo, la consideración de ésta de una forma global<sup>33</sup>.

---

nº3,1970 y propugnada por HAIG,R.M. "The concept of Income. Economic and Legal Aspects" en *The Federal Income Tax*. Columbia University Press. Nueva York, 1921.

Este concepto amplio y patrimonialista de renta, concebida como acrecimiento o ganancia global, se contrapone al concepto restringido construido por la doctrina alemana de la época de formación de la imposición sobre la renta en dicho país, concepto que suscita una fuerte controversia a partir de la obra de SCHMÖLDERS en 1863. La renta se contrapone al concepto de "capital", que debe permanecer intacto para que exista ésta, y se equipara, fundamentalmente, con un flujo de ingresos regulares (en especial, en las denominadas *Quellentheorien*), lo que lleva a identificar con renta los ingresos procedentes de una fuente, y excluyendo los esporádicos y las plusvalías. Esta identificación de renta con fuente, defendida por NEUMANN, es puesta de manifiesto por BRUNO MOLL, quien indica a su vez la inexistencia de un concepto determinado de "fuente".

D'AMATI, N. *La trama giuridica del reddito*, Ed. Adriatica. Bari, 1972, pág. 93 y ss pone de manifiesto la consideración de la renta como referencia a una cosa productiva o como fuente, en la imposición fondiaria y en la imposición sobre componentes parciales de renta. En el sentido expuesto, vid. PALAO TABOADA,C. en la obra colectiva *Comentarios a la ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Ed. Civitas. Madrid, 1983, que en pág. 34 pone de manifiesto que el concepto de renta establecido en nuestro IRPF, basado en los antecedentes expuestos, "...se contrapone al tradicional, según el cual solamente se comprenderían en él los rendimientos de una actividad productiva del sujeto pasivo."

<sup>31</sup> SCHMÖLDERS, G. *Teoría general del Impuesto*, Editorial de Derecho Financiero. Madrid, 1962, pág.225.

<sup>32</sup> Como pone de manifiesto D'AMATI en *La trama giuridica del reddito*, op.cit. págs. 126 y ss.

<sup>33</sup> Como destaca AGULLO,A. en "Estructura de la imposición..." op.cit. pág. 32 respecto de las circunstancias que avalaron la progresiva adopción de la denominada "renta integral", "...no hay que olvidar la influencia a este respecto de la evolución del pensamiento sobre la doctrina de la capacidad contributiva en su doble vertiente de identificación progresiva con la renta, y de consagración como principio material de justicia tributaria y criterio exclusivo de reparto, influencia que quizá no ha sido suficientemente puesta de relieve y que, sin embargo, despliega una honda eficacia colaborando activamente en el fenómeno que podríamos llamar, parafraseando a D.JARACH, de "glorificación de la renta", hecho de una incuestionable repercusión práctica en la configuración de la estructura de los modernos sistemas tributarios."

La consideración de la renta en su conjunto, con el concepto de ésta, adoptado por los modernos sistemas tributarios<sup>34</sup> ha supuesto necesariamente que los ingresos sometidos a retención no puedan considerarse como renta neta, aun en el hipotético supuesto de que el legislador los considerara aisladamente como tales en el momento de su percepción, y ello por la necesidad de integración y compensación con el resto de componentes de la misma, que, a su vez, requiere de la existencia de una unidad de tiempo<sup>35</sup>. Por lo que la prestación

---

<sup>34</sup> Que han seguido, en su regulación, básicamente, el concepto de renta propugnado por SIMONS y recogido por CARTER, , Tomo II, Capítulo 7 y pags 45 y ss., aunque, como ha puesto de manifiesto MUSGRAVE,R.A. *Fiscal Systems*, New Haven and London Yale University Press, 1969, págs.190-191, incluso en los sistemas fiscales que utilicen un impuesto sintético global se realizan distinciones entre las fuentes de rentas sin detrimento de aquél. Cada uno de los supuestos necesita de su propio procedimiento para llegar al neto imponible sin que ello sea incompatible con el método sintético global. En el mismo sentido, FERNANDEZ JUNQUERA,M. *Los incrementos patrimoniales y el concepto de renta*. Ed. Lex Nova, Valladolid, 1988, págs. 97-98 . Como pone de manifiesto PALAO,C. en *Comentarios...op.cit.* pág. 34 "La razón por la que se propugna que el impuesto se aplique a la renta así definida es que dicho concepto equivale al importe de los bienes y servicios que el individuo ha podido adquirir durante el período considerado sin merma de su patrimonio, es decir, su poder o capacidad económica."

La revisión de la imposición sobre la renta obtenida viene de la mano de los defensores de la imposición personal sobre el gasto. Los antecedentes se encuentran en el concepto de renta construido por FISHER,I. *The nature of Capital and Income*. Nueva York, 1906, quien, como señala SIMONS, identifica prácticamente renta con consumo. La imposición sobre el gasto como alternativa a la obtención de renta se propugna por KALDOR, *An expenditure Tax*, Allen & Unwin. Londres, 1955. Traducción española del Fondo de Cultura Económica. México, 1963, y posteriormente, por MEADE, J.E. *The structure and reform of Direct Taxation*, Allen & Unwin. Londres, 1978. Traducción española del IEF. Madrid, 1980.

Si bien el criterio de imposición por la obtención de la renta sigue siendo propugnado por GOODE,R., en *The superiority of the Income Tax over the Expenditure Tax*. Ed. Brookings Institution. Washington, D.C., 1978. Trad. cast del IEF con el título *El impuesto sobre la Renta*. Madrid, 1979.

<sup>35</sup> Ello constituye una exigencia lógica del concepto de renta adoptado, que implica acrecimiento del patrimonio en un período de tiempo, implicando la idea de ganancia. Así, SIMONS,H.C. op.cit "La relación del concepto de renta con el intervalo concreto de tiempo resulta fundamental...la condición "sine qua non" de la renta es que exista ganancia.."(pág.199) "Es preferible, en general, considerar a la renta no como algo que acrece o fluye con el tiempo...sino como mero resultado imputado a períodos particulares. Hablando estrictamente, el cálculo de la renta exige una total reevaluación de todos los activos y obligaciones al finalizar cada período."(pág.218). En este sentido, D'ANGELO, op.cit. pág. 1581 pone de manifiesto que la retención a cuenta se instituye para compatibilizar el gravamen anticipado con la aplicación del principio de progresividad, que para recaer sobre renta neta, ésta requiere de una unidad de tiempo.

En España PALAO ha negado la necesidad del cumplimiento del período impositivo para la obtención de renta, ya que la fijación de un período de tiempo "...se

derivada de la misma, si se pretende configurar un gravamen progresivo real, debe configurarse necesariamente como "a cuenta" o provisional. Por el contrario, la imposición definitiva en la fuente resulta tanto más operativa en cuanto recae sobre renta considerada como neta a efectos del tributo, ya que de esta manera no desvirtúa, necesariamente, el sentido del gravamen al que va referida.

La evolución de los sistemas impositivos sobre la renta de los países más desarrollados, en su opción por el gravamen de la renta obtenida<sup>36</sup>, nos muestra, por tanto, la progresiva desaparición de los impuestos de producto o cedulares, conectados con un gravamen complementario, y el correlativo establecimiento de un impuesto único sobre la renta<sup>37</sup>, en cuya configuración resulta más importante la definición, cada vez más amplia, de su base imponible, es decir, del concepto de renta sometida al impuesto<sup>38</sup>, que la integración de los

---

trata nada más que de un recurso técnico y no de una exigencia lógica del concepto de renta"en " La retención a cuenta", en op.cit.pág.269. LEJEUNE ,op.cit. pág.28 y ss, aun reconociendo que renta y período impositivo no son conceptos interdependientes, manifiesta que "...en presencia de un impuesto que aspira a gravar sintéticamente la renta neta global de un sujeto pasivo, integrada, por tanto, por ingresos y gastos de distinto origen, y que, aun cuando aquéllos y éstos procedan de una misma fuente, se producen unos y se ocasionan otros en momentos distintos, la fijación de un período impositivo-cualquiera que sea su duración- es entonces ineludible para el concepto mismo de renta. Esta existirá sólo cuando resulte positiva la diferencia entre los ingresos y los gastos habidos en un período de tiempo determinado."

<sup>36</sup> AGULLO,A. en su trabajo "Estructura de la imposición..." op.cit. pág. 28 pone de manifiesto que el concepto patrimonialista de renta "...es la opción adoptada generalmente en las leyes modernas del impuesto sobre la renta y la que conduce a incorporar en dichas leyes como definición fiscal de renta : " el valor monetario del incremento neto del poder económico individual entre dos fechas"...".

<sup>37</sup> La tendencia a prescindir de la combinación entre una imposición de producto o cedular y un impuesto complementario de carácter progresivo en los ordenamientos tributarios latinos es puesta de manifiesto en el interesante trabajo sobre el Derecho comparado "Evolución y tendencias..." op.cit.p.62. Como pone de manifiesto D'AMATI, en *La trama giuridica...*op.cit. pág. 124 y ss, la imposición sobre la renta compleja es resultado de la progresiva adopción por el sistema tributario del criterio de la persona física como sujeto de los deberes de solidaridad sancionados constitucionalmente. "Divenuta, in tal modo, la persona fisica il punto di riferimento dell'imposta, la definizione giuridica del reddito appare insufficiente, per la necessità d'includere elementi di altro tipo, che consentono, con l'analisi qualitativa e quantitativa del reddito, anche la considerazione delle situazione soggettive."

<sup>38</sup> La aspiración de gravar una base lo más amplia posible es tanto consecuencia lógica del concepto de renta adoptado, como único medio de paliar el efecto negativo



tributos que gravaban parcialmente tal renta, de forma analítica<sup>39</sup>. Para compatibilizar tal objetivo con las indudables ventajas ofrecidas por las detracciones en la fuente, particularmente aquéllas realizadas mediante retención, la solución más idónea estriba en la utilización del instrumento recaudatorio de la retención a cuenta, configurada como provisional<sup>40</sup> Y así ocurre en nuestro ordenamiento jurídico<sup>41</sup>,

---

que un impuesto progresivo sobre la obtención de renta pueda tener sobre el crecimiento económico. Ambos aspectos son puestos de manifiesto por CARTER, K.L. en "La reforma tributaria canadiense y Henry Simons", *HPE* nº 3, 1970, y en su *Informe...op.cit.* Por su parte, MEADE, J.E. en *Estructura y reforma de la imposición directa*, trad. cast. ed. IEF. Madrid, 1980, señala que la única alternativa a la imposición progresiva sobre el gasto por él defendida, consiste en el gravamen extensivo sobre la renta obtenida, cuya base debe ser lo más amplia posible y comprender conjuntamente las rentas y las ganancias de capital. (pág.230)

<sup>39</sup> BREÑA CRUZ, y SOTO GUINDA, "El impuesto sobre la Renta de las Personas físicas como paradigma del sistema tributario del futuro: la aportación del Informe Carter", en *Informe Carter*, vol. I. de la edición española. Ed. IEF. Madrid, 1975, pág.XXXIX. señalan que en el sistema español anterior a la reforma de 1978, su principal defecto es "...su concepto de renta, o mejor, la ausencia de un auténtico concepto de renta gravable...puesto que la renta se configura como una agregación de elementos heterogéneos, mera suma de productos...simple integración de las bases imponibles de los impuestos de producto."

En el mismo sentido DE MITA.E., en "La definizione giurisprudenziale dell'imposta di famiglia..."*op.cit.*, al sostener que a la noción de renta global puede recurrirse "...nel solo caso dell'accertamento sintetico...Qui siamo davvero di fronte ad un reddito diverso da quello risultante dalla somma dei singoli redditi reali: siamo di fronte ad un reddito globalmente determinato con una valutazione sola." D'AMATI, N. en *La trama giuridica...op.cit.* págs. 94-95, pone de manifiesto que la diversidad de impuestos reales "...ostacolavano la costruzione del concetto di reddito complessivo.", si bien matiza que "...la contraposizione tra la determinazione analitica e quella sintetica è priva di rilevanza: in questo caso, infatti, non si tratta di due concetti diversi, ma di due modi di determinare lo stesso fenomeno, che è sempre il reddito."

En Francia, se sigue este sistema hasta la reforma tributaria de 1959. Hasta entonces, se sigue un sistema combinado entre impuestos de producto- entre los que se encontraba el correspondiente a salarios, sometido a retención en la fuente desde 1940- y el "impot sur la revenue" como gravamen progresivo complementario. Los gravámenes en la fuente se unificaron en 1948 con la creación de la *taxe proportionnelle*, que unificaba los tipos de gravamen proporcionales para todos los gravámenes de producto, y de la *taxe progressive*, cuya base imponible ya no se limitaba a la suma de las bases imponibles de los impuestos de producto. Pero es en 1959 cuando se establece un tributo único con una sola base imponible.

En Italia, la combinación entre imposición de producto e imposición complementaria progresiva se mantiene en el T.U. de 1958, eliminándose en la reforma de 1973, en que se generaliza el sistema de retenciones a cuenta.

<sup>40</sup> Ha sido puesto de manifiesto que en los momentos actuales la tributación sobre la renta adopta, en ese sentido, un método mixto en la mayoría de los ordenamientos tributarios más representativos. En efecto, de igual manera que en los países latinos, con tradicionales esquemas tributarios cedulares o de producto se imponen impuestos sobre la renta de tendencia sintética, en los países anglosajones y germánicos, donde el

---

Impuesto sobre la Renta se ha configurado tradicionalmente de esta manera, los sistemas de retención en la fuente y el sistema P.A.Y.E. para los salarios suponen la aplicación de procedimientos analíticos. Vid. en este sentido, "Evolución y tendencias..." op.cit. pág.62. Inglaterra, como país paradigmático en cuanto precursor de la imposición sobre la renta global, adopta el sistema P.A.Y.E con los caracteres actuales en 1943, cuando el impuesto se generaliza y alcanza un determinado nivel de progresividad.

Ya BOSELLO, en *Il prelievo...* op.cit. pág. 52 señala, con respecto a los antecedentes de la retención a cuenta, que "...la funzione dell'istituto era (ed è) la stessa: facilitare l'accertamento e la riscossione del tributo." Por su parte, D'AMATI, en *La trama giuridica del reddito. Ricerche per una teoria generale.*, op.cit., pág. 128, señala que "mentre le tassazioni separate e speciali stralciano rilevanti componenti dal reddito complessivo, l'istituto della ritenuta diretta apre grosse falle nell'imposizione personale."

<sup>41</sup> En este orden de cosas, resulta clásico en la doctrina patria resaltar que el principal objetivo de la imposición de un sistema de retenciones a cuenta en los Impuestos sobre la Renta surgidos de la reforma de 1978 fue, principalmente, compatibilizar las ventajas observadas en la actuación de los impuestos de producto, con la consecución de los fines pretendidos, en orden a la consecución de la justicia tributaria, mediante el establecimiento de una imposición sobre la renta evolucionada. En ese sentido, CASADO OLLERO, G. "De la imposición de producto al sistema de retenciones y fraccionamiento de pago en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas(I). La retención a cuenta", quien pone de manifiesto la reconversión de los impuestos de producto que supusieron el establecimiento de las retenciones y los denominados "pagos fraccionados", suponiendo el expediente técnico que los sustituye en orden a cumplir los objetivos que tales impuestos aseguraban: suficiencia recaudatoria. PALAO TABOADA, en *Comentarios ...op. cit.* pág. 532 señala que la retención a cuenta "...ha pasado a desempeñar la función que antes de la Ley del Impuesto cumplían de manera muy imperfecta, los antiguos impuestos de producto, llamados también por ello "impuestos a cuenta" de los personales sobre la renta, hoy suprimidos salvo sus cuotas fijas."; LEJEUNE. *La anticipación de ingresos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Edersa, Madrid, 1983, pág.3 "...si el nuevo I.R.P.F. ha venido a suponer, desde el punto de vista material, de la personalización y la justicia del gravamen, una corrección de los graves defectos que, desde estos mismos puntos de vista, suponía la imposición a cuenta y su articulación con el Impuesto General, el sistema de anticipación de ingresos que el nuevo Impuesto establece supone el mantenimiento de las virtudes que los impuestos a cuenta tenían...". En el mismo sentido, PAREDES PEREZ, E. "Las retenciones en la fuente y la supresión de la imposición a cuenta", págs.131-132. Así como ALONSO GONZALEZ, L.M. "Los activos financieros con rendimiento implícito en régimen excepcional(AFROS). un aparente supuesto de retención indirecta.", en *Impuestos*, 1989, I. pág.60, quien señala que "El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas que regula la ley 44/78 adquiere los caracteres de sintético y progresivo, y sentencia la desaparición de la imposición de producto."

En general, la doctrina enumera de las retenciones a cuenta las mismas ventajas que otorgaba la imposición de producto. Así, SOLER ROCH, M.T. en "Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *CREDF* nº 25, 1980, págs.24-25 enuncia como fines de los pagos anticipados "...satisfacer una serie de objetivos complementarios del interés público en la realización del crédito tributario y que consisten, básicamente, en garantizar su percepción, facilitar la gestión del impuesto y asegurar la regularidad en el nivel recaudatorio." Asimismo, en la doctrina italiana: ADONNINO, op.cit., pág.98 "Il sistema della riscossione mediante ritenuta d'acconto

con la instauración, en 1978, de un único impuesto sobre la renta de carácter sintético<sup>42</sup>.

En este sentido, la retención a cuenta supone que las detracciones en la fuente de los impuestos directos sobre la renta pase a realizarse, no a través de impuestos autónomos<sup>43</sup> - más o menos esbozados como a cuenta, y más o menos predeterminantes de la configuración del tributo calificado de principal o complementario -, sino a través de un instituto aplicativo de un único impuesto, insertándose así en el sistema recaudatorio de éste. Aunque, como veremos, los efectos que despliega trasciendan el mero plano *procedimental* predicado tradicionalmente de la recaudación<sup>44</sup>, el paso cualitativo descrito

---

fa acquire elementi di accertamento all'Ente impositore, costituisce valida garanzia per la riscossione del tributo, avvicina il momento del pagamento del tributo a quello della percezione del reddito." FANTOZZI, *Diritto...op.cit.*, pág. 248 pone de relieve "...i motivi di interesse pubblico che militano in favore de tale figura soggettiva: l'anticipazione del prelievo al momento dell'erogazione del reddito, la riduzione del numero di soggetti da sottoporre ad accertamento, da cui l'economia nei costi di accertamento e di riscossione che gravano in gran parte sul sostituto, l'attuazione del prelievo in capo ad un soggetto per il quale non sussiste alcun interesse all'occultamento della fattispecie imponibile."

<sup>42</sup> Se ha puesto de manifiesto por AGULLO, A. en "Estructura de la imposición..." op.cit. que la pervivencia de métodos analíticos para la obtención de la renta gravable no obsta al hecho de que el ordenamiento haya partido de un concepto global de ésta, en la medida en que resultaría inoperante (como pone de relieve el mismo *Informe Carter*, en loc. cit. tomo I, págs. 45 y 46) adoptar un sistema de cálculo de la base imponible como el postulado por la teoría patrimonialista. Dado que la "renta fiscal" es alcanzada tras sucesivas reducciones del concepto económico de renta adoptado, pone de manifiesto la autora "...que es relativamente fácil llegar a sistemas impositivos parecidos partiendo de diferentes conceptos de renta"(pág. 29). Sin embargo, la importancia de la adopción de uno u otro se pone de manifiesto en la medida en que sienta "...un principio o criterio de contraste que sirva para determinar en cada momento si un ingreso es o no un ingreso gravable."(pág. 34)

<sup>43</sup> CASADO OLLERO, G. en "De la imposición..." op.cit., pág.61 ha puesto de relieve el carácter de autónomos de los impuestos a cuenta surgidos de la reforma de 1964, basado precisamente en la ausencia de un gravamen de la renta global en el impuesto complementario, y la base imponible de éste no constituyera una mera dición de los impuestos de producto que lo integraban. Por su parte, GOTA LOSADA señala que el IGRPF constituía "... una figura híbrida, pudiendo afirmarse que ni es principal ni personal, sino más bien un superimpuesto de producto con escala progresiva y matices personales.". Asimismo, LASARTE, "El presupuesto de ingresos para 1975". en *CREDF* nº 4, 1974.

<sup>44</sup> En este sentido, COLLADO YURRITA, M.A. "Configuración jurídica de la retención a cuenta en la ley del Impuesto sobre la Renta de las personas físicas de 6 de junio de 1991.", en *CT* nº 61, 1992, "...la retención a cuenta...es un instituto que tiene una

determina tanto la necesidad de un cambio en los planteamientos a realizar para la explicación técnica del instituto, su fundamento y legitimidad<sup>45</sup>, como la propia evolución del mismo, liberándole progresivamente de determinados caracteres heredados del régimen de la imposición de producto<sup>46</sup> y adaptándose en su configuración, cada

---

importancia extraordinaria, no solamente desde el punto de vista práctico, sino también, y es el que más nos interesa, desde el punto de vista teórico, al ser expresión de una nueva forma de entender el tributo, conduciendo a afirmar una determinada construcción dogmática del mismo, y, por ende, del Derecho Tributario."(pág.7).

<sup>45</sup> BERLIRI ya pone de manifiesto este cambio cualitativo entre el gravamen en la fuente a través de un impuesto autónomo, explicable con base en el instrumento de la sustitución, y la retención a cuenta en *Il Testa Unico...* op.cit. pág.225 "La ritenuta d'acconto ...( a diferencia de la d'imposta)... è un istituto non tanto di diritto sostanziale quanto di diritto processuale: essa non è diretta a sostituire un debitore ad un altro, ma a rendere più agevole l'accertamento e la riscossione di un'imposta." En el mismo sentido, GALLO *Ritenuta...* op.cit., pág.178-179, "...la ritenuta d'acconto è un'istituto non di diritto sostanziale, ma prevalentemente di diritto processuale o, meglio ancora, un expediente procedimentale ideato dal legislatore fiscale per meglio soddisfare, nell'ambito del procedimento impositivo, l'obiettivo primario della norma tributaria che è appunto quello di acquirire all'erario, nel modo più agevole e sicuro possibile, somme a titolo di tributo."

<sup>46</sup> En Italia, como describen BERLIRI, *Corso...* op.cit., pág.246, ADONNINO, op.cit., págs.23-24, y GALLO, op.cit., pág.180, la retención a cuenta comienza aplicándose a rentas del trabajo, a efectos del impuesto complementario, precisamente porque tenían la característica de tratarse de renta neta(1952). En ese sentido, podemos observar que la retención a cuenta comienza allí donde la estructuración del rendimiento donde recae permite guardar una mayor similitud con el instituto jurídico existente con anterioridad: la *ritenuta d'imposta*. Desde ahí ya se extiende a supuestos en que no se trata de renta neta para el perceptor, pero en los que la situación territorial del perceptor podían hacer presumir que el sujeto pasivo podía eludir sus obligaciones tributarias: rentas de no residentes. La necesidad de conseguir una garantía válida de la recaudación hizo extender el ámbito de la retención, tanto a efectos del impuesto complementario como de *l'imposta su la ricchezza mobile* (1956). Extendiéndose después a las rentas artísticas y otras, y a los dividendos repartidos por sociedades, aproximándose ya al significado actual (1962).

En España, las retenciones a cuenta se establecen sobre los mismos rendimientos del I.R.P.F. e I.S. que anteriormente estaban gravados por impuestos de producto recaudados mediante retención. En ese sentido, pueden anotarse los siguientes hitos en la evolución del instituto: 1) La ley 14/85, por la que se someten a retención supuestos de plusvalía (aunque se califican de rendimientos, por mimetismo con lo que se consideraba campo propio de las retenciones) y se crea la figura del ingreso a cuenta para supuestos muy específicos; 2) ley 18/1991, con la que se gravan mediante tal instituto conceptos de renta inéditos en la imposición de producto, como determinados incrementos de patrimonio, lo que supone que la ampliación del concepto de renta acogido a efectos del impuesto, es llevado también al campo de las retenciones; y se generaliza el ingreso a cuenta, con especial incidencia en las retribuciones en especie. En este sentido se cumple con respecto al sistema de ingresos anticipados lo ya previsto en la configuración inicial del impuesto: el gravamen de la renta total. Sobre el tema, vid. PALAO, C. en

vez en mayor medida, a los fines relacionados con el tributo al que se refiere.

### 1.2. *La retención a cuenta como instituto aplicativo de los tributos sobre la renta.*

La retención a cuenta se configura, así, como uno de los institutos aparecidos en el actual ordenamiento tributario tras el cambio de rumbo operado en punto a las formas de aplicación de los tributos; formas de aplicación que han pasado, de descansar casi exclusivamente en la actividad administrativa, a realizarse a través de la actividad de los particulares, asumiendo la Administración cada vez más, una función de control de los actos de éstos<sup>47</sup>. Evolución que ha sido, por otra parte, paralela a la progresiva complejidad de los procedimientos de liquidación de los tributos<sup>48</sup>, en la búsqueda de un gravamen más perfecto y acabado en orden a los principios tributarios de justicia<sup>49</sup> y cuya concreta configuración, a su vez, es considerada cada vez más por la doctrina como determinante de la global consideración que del tributo se realice como instrumento orientado a la consecución de esos mismos objetivos<sup>50</sup>. Precisamente por estar basada en una filosofía

---

*Comentarios...op.cit.*, pág. 35, donde señala que "No cabe ninguna duda de que las rentas pagadas en especie...deben incluirse en la base imponible."

<sup>47</sup> En este sentido, CASADO OLLERO,G. en "La colaboración con la Administración tributaria. Notas para un nuevo modelo de colaboración con el Fisco.", en *HPE* nº 68, 1981, pág. 170, señala que "...es posible constatar cómo la función que progresivamente viene asumiendo la Administración es sobre todo una función de control de la propia actuación del administrado en el cumplimiento de los deberes y obligaciones que a éste le vienen impuestos por la ley.", destacando la "tendencia a la subsidiariedad de la actividad administrativa tributaria." Asimismo, PEDRAZA,J.V. *Régimen jurídico de la autoliquidación tributaria*, Tesis doctoral inédita. Valencia, 1987; LEJEUNE, *La anticipación de ingresos...op.cit.* pág.4 y pgs. 209 y ss.

<sup>48</sup> NEUMARK, *Principios ...*, op.cit. pág. 427 pone de manifiesto que "...los impuestos hoy en día más productivos y también más importantes económicamente hablando son impracticables sin una cierta colaboración voluntaria y basada en la razón de la mayor parte de los contribuyentes.

<sup>49</sup> Vid. MARTIN DELGADO, en *Derecho Tributario y Sistema democrático*, Ed. Universidad de Málaga, 1983.



nueva acerca de las formas aplicativas de los tributos, resulta difícil de explicar acudiendo a los moldes del esquema tradicional, plasmado en la L.G.T.<sup>51</sup>

En efecto, tras la generalización del sistema de autoliquidaciones, y de la asunción por los particulares de tareas de colaboración con la Hacienda Pública en punto a la obtención de información con trascendencia tributaria, el procedimiento de liquidación de la mayoría de los tributos más importantes del sistema ha sido progresivamente confiado a la actividad de los particulares<sup>52</sup>. La extensión de las deducciones anticipadas - de las que la retención a cuenta es, sin duda, el ejemplo más importante en nuestro sistema tributario - junto con la ya conocida de las autoliquidaciones supone, asimismo, que la actividad de colaboración de los particulares ha pasado a tener una mayor incidencia en la fase de recaudación, no limitándose al plano liquidativo o de *accertamento*.<sup>53</sup>

---

<sup>50</sup> CASADO, G. en "La colaboración con la Administración tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el Fisco.", *HPE* nº 68, 1981, p.152 pone de manifiesto que "No basta, pues, detenerse en la fase de "establecimiento" del tributo para averiguar la justicia del sistema impositivo, sino que preciso atender decididamente al momento de su "aplicación"...la verdadera piedra angular de un sistema fiscal o de un tributo es su "incidencia final"...en definitiva, sobre la gestión de los tributos va a gravitar la eficacia del sistema y con ella su nivel de justicia." En el mismo sentido, vid. MARTIN DELGADO, en " Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución española de 1978", *HPE*, nº 60, 1979; y la Sentencia de nuestro Tribunal Constitucional nº 76 de 1990, de 26 de abril, que estima que la fase de aplicación del tributo resulta relevante para la emisión de un juicio sobre la adecuación a los principios materiales de justicia.

<sup>51</sup> Como pone de relieve LEJEUNE en *La anticipación de ingresos en el IRPF...* op.cit., pág. 5, el sistema de retenciones a cuenta "...supone la definitiva consolidación de un cambio de rumbo...en el procedimiento de aplicación de los tributos...Y precisamente por ello, las dificultades que inevitablemente han de surgir para encajar la explicación en los moldes de la Ley General Tributaria...".

<sup>52</sup> En ese sentido; FANTOZZI "Premesse per una teoría della successione nel procedimento tributario", pág. 128, en *Studi sul procedimento amministrativo tributario*, VVAA, Ed. Giuffrè, Milano, 1971.

<sup>53</sup> FANTOZZI, A. *Diritto Tributario*. op.cit., págs. 196-197 pone de ejemplo las deducciones anticipadas y las autoliquidaciones para decir que "...l'attività di collaborazione del contribuente, un tempo caratteristica, secondo la dottrina, della sola fase di accertamento, si estende ora principalmente alla fase della riscossione..."

En realidad, la retención a cuenta, como la autoliquidación, y en cuanto instituto complejo que engloba en su seno una multiplicidad de derechos, deberes, potestades y situaciones de sujeción, despliega su eficacia en ambas fases o funciones<sup>54</sup>, liquidativa y recaudatoria, fases que, en ese sentido, actúan no de forma sucesiva, sino paralela, encontrando cada vez más, en los ordenamientos tributarios modernos, puntos de conexión<sup>55</sup>. Y en realidad, a pesar de que la doctrina ha hecho especial hincapié en su carácter de instituto instrumental de la recaudación<sup>56</sup>, en realidad los objetivos tributarios que intentan conseguirse mediante el establecimiento de retenciones a cuenta, aun con serlo principalmente, no son únicamente recaudatorios<sup>57</sup>, sino también de control de rentas, cumpliendo así, finalidades propias de la función de *accertamento* <sup>58</sup>.

---

<sup>54</sup> LA ROSA, en "Caratteri e funzioni dell'accertamento tributario", *DPT*, 1990,I,pág.791, concibe a la recaudación no como una fase, sino como una función administrativa autónoma respecto del *accertamento*.

<sup>55</sup> La misma existencia de la anticipación de ingresos ya supone que la liquidación y la recaudación no se conciben como fases sucesivas, porque se recauda no sólo antes de que el tributo sea liquidado (como ocurre en las autoliquidaciones) sino incluso antes de que sea posible hacerlo. En este sentido, vid. FANTOZZI, en *Diritto tributario*, op.cit.pág.196.

<sup>56</sup> Así, además de autores ya citados en notas anteriores, RODRIGUEZ BEREIJO,A. en "Las garantías del crédito tributario", *CREDF* nº30,1981, pone de manifiesto que "...sin perjuicio de la garantía en sentido genérico y no técnico que aporta al crédito tributario, el instituto de la retención en la fuente o a cuenta cumple una función que encaja mejor dentro de las técnicas fiscales recaudatorias y de gestión que en las garantías en sentido técnico jurídico". FANTOZZI "Premesse per una teoria della successione nel procedimento tributario", en AAVV, *Studi sul procedimento tributario...*, op.cit., pone de manifiesto las consideraciones que debe tener en cuenta el legislador en orden a los presupuestos de adquisición del tributo: " quella di assicurare all'ente impositore delle somme di danaro a scadenze costanti o comunque il più presto possibile non appena si sia verificato il presupposto d'imposta o c questo abbia elevata possibilità di verificarsi: quella che le somme riscosse corrispondano alla capacità contributiva effettivamente manifestata; quella, infine di tener conto delle modalità tecnicamente più agevoli e meno gravose per i soggetti passivi nella riscossione dei tributi."(pág.87)

<sup>57</sup> En cualquier caso, no puede conceptuarse la retención a cuenta como un instituto del procedimiento de recaudación del tributo en sentido técnico-jurídico. Hablamos, pues, de recaudación en un sentido diferente al del estricto procedimiento recaudatorio.

<sup>58</sup> Así, POTITO, en *L'Ordinamento..op.cit.*, pág. 98, encuadra la fase de "controllo" dentro del genérico concepto de *accertamento*, si bien estima que "...non è mai attività di accertamento in senso tecnico". Este carácter garantizador de la futura prestación tributaria, junto a la dificultad de otorgarle un carácter solutorio, ha

En efecto, dicho instituto, en nuestro ordenamiento jurídico, realiza una clara función de aseguramiento de la futura declaración de las rentas a que viene referida, y de la cuantía de éstas, facilitando de esta forma, indudablemente, la labor de la administración tributaria en punto a su control, papel que en la actualidad, integra la mayoría de las funciones liquidativas realizadas por tal Administración, en los tributos con mayor relevancia en el sistema. Este objetivo se alcanza, no sólo en virtud de los deberes de información imputados al retenedor y concomitantes a la retención, sino también por razón de su propia mecánica. En efecto, como ha sido puesto de manifiesto<sup>59</sup>, la aplicación de la retención a cuenta asegura que el interés del particular en la declaración de su renta no tendrá un carácter meramente negativo, es decir, el interés en evitar la sanción, sino positivo, materializado en la deducción o la devolución. Asimismo, se relativiza la relación entre los posibles incentivos para defraudar y el riesgo inherente, al disminuir la cantidad a ingresar en el momento de la declaración<sup>60</sup>; habiéndose impedido en todo caso, la total evasión de

---

llevado a algunos autores ha postular la naturaleza jurídica caucional de la retención a cuenta, como veremos en el Capítulo VIII. Debe destacarse aquí que tanto RODRIGUEZ BEREIJO, op.cit. pág.142, como LEJEUNE, op.cit. pág.143 y ss, han destacado que aun cuando la retención a cuenta cumple una finalidad garantizadora, entendiendo el concepto de garantía en sentido amplio, no constituye, en cambio, una caución en sentido técnico.

<sup>58</sup> FANTOZZI, *Diritto...*op.cit., pág.197 pone de manifiesto cómo el mismo presupuesto constituye presupuesto de la labor de *accertamento* y de la de recaudación. "Tuttavia la legge, accanto a fattispecie che riguardano fatti pregressi ed eventualmente relativi a manifestazioni indirette di capacità contributiva, prevede fatti che rilevano sul piano dell'accertamento e che assumono rilievo quali fattispecie della riscossione...". También S. CORDA "La ritenuta alla fonte sui "fringe benefits"", *BT* nº 2,1989,pág.98, pone de manifiesto que con la retención a cuenta y la autoliquidación "...si vuole ottenere l'effetto non solo di anticipare l'entrata dello Stato, ma di ridimensionare l'onere dell'accertamento fiscale, che viene ad essere sostanzialmente un controllo "a posteriori" dell'operato del contribuente e del sostituto d'imposta.", indicando que se trata de "...un accertamento sui generis, tendente non alla determinazione del reddito netto, ma a una parziale rilevazione del reddito lordo."

<sup>59</sup> Por BERLIRI, en *Il Testo...*op.cit., pág.240.

<sup>60</sup> BERLIRI, *Corso...*, 1985,pág.247, pone de manifiesto que el retenedor no tiene interés en la evasión, y el retenido, dada la progresividad de la imposición, no puede evaluar con certeza el beneficio, y ni siquiera se asegura la total evasión. Rompe, pues, la relación entre la ventaja de la evasión y el riesgo relativo.



la deuda tributaria, lo que resulta especialmente eficaz en rentas con mayores posibilidades objetivas de defraudación<sup>61</sup>.

Es precisamente esta característica recaudatoria, que encierra una detracción patrimonial, la que motiva que la retención a cuenta actúe más eficazmente contra la evasión que el establecimiento de simples deberes de información con trascendencia tributaria, y explica en gran parte el porqué de su operatividad incluso en países con Administraciones tributarias con enormes posibilidades de obtención y manejo de información, en los que, lejos de considerarse obsoleta, se expande cada vez más su campo de aplicación<sup>62</sup>.

Pero no es únicamente en este sentido en el que el establecimiento de retenciones puede determinar el contenido del gravamen efectivo del tributo. En efecto, como ha sido puesto de relieve, el uso del instituto retentorio supone una forma de gravamen discriminatoria económicamente respecto de las rentas sobre las que recae, por razón de su detracción temporalmente anterior<sup>63</sup>. En este

---

<sup>61</sup> Ese aseguramiento de una mínima recaudación sobre la renta gravable se pone de manifiesto en el establecimiento de retenciones en rentas con grandes facilidades de evasión. Como señala CAPACCIOLI, en *Le tassazione delle redevances*, Quaderni della Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze. Ed. Giuffrè. Milano, 1967, pág.62; ésta es la ratio del art. 128 T.U.I.D., sobre retenciones a no residentes. En el mismo sentido, ADONNINO, "Le ritenute d'acconto..", op.cit., págs. 23-24.

<sup>62</sup> BOSELLO, *Il prelievo...op.cit.* "...anche in quei paesi in cui le macchine elettroniche, l'automazione e l'organizzazione della P.A. sono al massimo grado di sviluppo (come gli U.S.A) si tende non già a ridurre, ma ad ampliare l'ambito di applicazione della ritenuta. Inoltre la possibilità per l'amministrazione di accertare con esattezza il reddito dei contribuenti non fa venir meno l'utilità della tassazione alla fonte per quanto concerne la certezza della riscossione, che è tutt'altra cosa dalla esattezza degli accertamenti."( pág.9) "Si potrebbe osservare che l'obbligo di comunicare dei dati all'amministrazione non implica quello di fare una ritenuta, e ciò è vero: ma si deve anche osservare che la correlazione di tale obbligo con quello di far la ritenuta - e relativo duplice ordine di sanzioni- ne aumenta grandemente l'efficacia."(págs.198-199).

<sup>63</sup> Como pone de relieve NEUMARK, *Principios de la imposición*, op.cit. pág.139 "En todos los casos en que se aplique el procedimiento de retención en origen, el resultado práctico será una desigualdad de trato a las personas que perciban ceteris paribus ingresos sometidos, en todo o en parte, a este procedimiento si se las compara con aquellas otras que tienen exclusiva o parcialmente otros ingresos." En ese sentido, QUINTAS BERMUDEZ en "Tipo efectivo y retenciones", *HPE* , nº 68, 1981, pág. 63 y ss., intenta una aproximación a la tarifa real por la que tributan los rendimientos sometidos a retención.

sentido, puede decirse que la función de otorgamiento de liquidez de la Hacienda Pública que realiza, y que evita, en alguna medida, la necesidad de elevar la presión fiscal en términos absolutos o definitivos<sup>64</sup>, se financia con cargo a la capacidad contributiva de determinados sectores de la población<sup>65</sup>, en particular, aquéllos cuyos

---

Por otra parte, como han señalado ALCALDE PEREZ,J.; DIAZ RODRIGUEZ,A. y CHAVES LATORRE,A., en su trabajo "El impuesto personal sobre la renta: alternativas", en HPE nº 116, 1990; deben anotarse asimismo los efectos de la inflación respecto del tiempo de la recaudación, pudiendo señalarse así una diferencia de trato entre los ingresos sometidos a retención y aquéllos que no lo son. "Conforme se acelera la tasa de inflación se hace más importante la pérdida del valor real de la deuda impositiva causada por este retardo. Este factor introduce desigualdades entre los contribuyentes: aquéllos que no pueden posponer el pago, acaban pagando más impuestos en términos reales que aquéllos que sí pueden, aun cuando su renta sea la misma."(pág. 9).

<sup>64</sup> En este sentido, vid. CASADO OLLERO,G. "De la imposición de producto al sistema de retenciones y fraccionamiento de pago en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas..." op.cit. pág.65. GALLO, en op.cit., págs. 181-182 pone de manifiesto que la retención tiende "...oltre che a rafforzare, sia pure indirettamente, l'obbligo di presentare la dichiarazione, ad anticipare in via provvisoria all'erario una somma di denaro..."

<sup>65</sup> Por otra parte, el recaimiento de la actividad recaudatoria derivada de la retención sobre los particulares también configura una carga tributaria indirecta en la que, como ha sido puesto de manifiesto, no se tiene en cuenta la capacidad económica como criterio de graduación de la misma. Así, MARTIN DELGADO,J.M. en *Derecho Tributario...*op.cit., ha expresado, en orden a los distintos deberes de colaboración impuestos a particulares que "La tarea de graduar estos deberes en función de la distinta capacidad económica de sus titulares es una tarea que incumbe al legislador pero que debe ser tenida muy en cuenta si no se quiere introducir un elemento de regresión en el sistema que precisamente responde a una concepción progresista de la justicia tributaria." y ello porque, como señala ORON MORATAL, en "Notas sobre el concepto de tributo y el deber constitucional de contribuir", en XV Jornadas del Ministerio de Justicia, sobre *El sistema económico en la constitución española*. Ed. Servicio Jurídico del Estado, (en prensa), "...la existencia de un fundamento constitucional "...(el principio de solidaridad) ..." que explique la atribución de diversos deberes a sujetos particulares, aun cuando no demuestren capacidad económica alguna, no justifica que dicha atribución sea indiscriminada, sino que debe realizarse con idénticos criterios de justicia que los que se persiguen, pues *si fuese la Administración quien realizase dichas funciones sus respectivos costes se financiarían según el grado de equidad alcanzado por el sistema impositivo.*" (la cursiva es nuestra)

En este sentido, NEUMARK, op.cit., citando el *Informe Bryden* sobre la situación tributaria en Canadá, señala que la mitad de los costes absolutos ocasionados a las empresas en virtud de su actividad como agentes del fisco corresponden a la retención en origen de sueldos y salarios. Aun señalando que tales costes han sido, por tanto, hiperestimados en general, pone de manifiesto que "Aunque sólo fuera en interés de la mayor claridad posible en cuanto a la cuantía real de los costes de la gestión tributaria, pero naturalmente también por razones de justicia, es un imperativo indemnizar adecuadamente a todos los que trabajan para el fisco.... debe procurarse que la idea de justicia, tan relevante para la distribución propiamente dicha de las cargas

ingresos derivan, en su mayor parte, de fuentes de renta sometidas a retención<sup>66</sup>.

### 1.3.- La utilización de la retención a cuenta para fines no tributarios.

Ahora bien, no puede explicarse absolutamente el instituto retentorio y su configuración concreta atendiendo únicamente al estudio de objetivos recaudatorios, o a la obtención de elementos de conocimiento para la futura determinación de la carga impositiva. Además de posibilitar el logro de fines estrictamente tributarios, el mecanismo detractor de rentas a la economía privada que supone el

---

tributarias...no sea...seriamente comprometida como consecuencia de la incidencia irregular de la carga fiscal oculta."(pág.446). Tanto este autor como BOSELLO op.cit. pág.9, proponen seguir el sistema impuesto en algunos Estados norteamericanos(p.ej. Louisiana), consistente en indemnizar a los retenedores. En la misma línea, BELTRAME, op.cit., pág. 63, destaca que esta técnica sólo puede ser utilizada con eficacia en las economías con alto porcentaje de población activa asalariada y que las empresas puedan soportar las obligaciones que supone el sistema de retenciones en la fuente. Al respecto, debe destacarse el hecho de que en EEUU no se consiguiera implantar en 1962 la retención en origen para los dividendos e intereses por la indignación de los empresarios.

<sup>66</sup> NEUMARK, op.cit.,pone de manifiesto que las rentas de trabajo son discriminadas por dos motivos: la escasez de gastos deducibles y la retención en origen. Lo que ha intentado resolverse, en algunos casos, mediante el establecimiento de beneficios que paliaran, en alguna medida, tal efecto penalizante. En Francia quedaron exentas las rentas del trabajo de la *Taxe complémentaire* implantada de la reforma de 1959, suprimiendo el sistema de *crédit d'impôt* creado en 1948. Al respecto, vid. "Evolución y tendencias...", op.cit. En Alemania, NEUMARK, op.cit., cita la ley alemana de 1964, que dispuso una exención especial de 240 marcos anuales en favor de los contribuyentes por el impuesto de salarios, la Exposición de Motivos del proyecto justifica tal exención en el hecho de que los obreros tienen que pagar sus impuestos antes que los contribuyentes no sometidos al procedimiento de retención en origen. En España, el intento de paliar la discriminación de las rentas del trabajo se lleva a cabo a través de una deducción en la cuota del impuesto.

En este orden de cosas, se impone asimismo la ponderación de la medida del gravamen que supone la realización de "ingresos anticipados". En este sentido se pronuncian PEREZ ROYO,I. en *La nueva regulación del Impuestos obre la Renta de las Personas Físicas*, Ed. Marcial Pons. Madrid, 1991, pág. 245, "No cabe duda de que un Impuesto sobre la Renta potente tiene que descansar en un bien organizado sistema de retenciones...de no ser así...el Impuesto sobre la Renta perdería inevitablemente parte sustancial de su potencia recaudatoria. Pero, de otro lado, hay que señalar la conveniencia de que las retenciones estén bien estimadas en su cuantía, tanto para evitar los costes de gestión que supone la existencia de un elevado número de declaraciones a devolver, como para no agravar innecesariamente el incremento de la carga impositiva real que supone en todo caso la anticipación de ingresos."

establecimiento de un sistema poderoso de retenciones constituye un eficaz instrumento para la aplicación de determinadas políticas económicas, en especial aquéllas de estabilización coyuntural.

En efecto, el acercamiento del gravamen al momento de obtención de la renta<sup>67</sup>, y su aplicabilidad a los dos tipos de rentas con mayor incidencia en las cifras macroeconómicas - las rentas salariales y las derivadas de elementos patrimoniales mobiliarios -, junto con la facilidad de acceso a la configuración de su régimen por parte del Gobierno, dada su regulación reglamentaria, confluyen para convertir al sistema de retenciones en un instrumento indispensable de la política tributaria<sup>68</sup>, lo que, como ha sido puesto de relieve, constituye uno de los factores que contribuyen a explicar su establecimiento cada vez más extendido<sup>69</sup>.

---

<sup>67</sup> En ese sentido, vid. RODRIGUEZ BEREIJO "Las garantías del crédito tributario" *CREDF*, nº 30, 1981, "...la retención, al aproximar la detracción del impuesto al momento en que se genera o produce la renta, permite una mejor adecuación del sistema fiscal a la coyuntura económica y, por consiguiente, una mayor flexibilidad y capacidad estabilizadora de la imposición sobre la renta, sobre la que descansa la imposición directa." En el mismo sentido, PAREDES PEREZ, op.cit., pág.131; DUE, J.F. *Government finance. An economic Analysis*. Ed. R.D. Irwin. Illinois, 1954(3º ed., 1954). Versión castellana de E.J.Reig, con el título *Análisis económico de los impuestos*. Ed. Ateneo. Buenos Aires, 1972, pág.139 y ss.

En la misma línea, la Exposición de Motivos del Decreto 2789/1978, creador de las retenciones IRPF: La aproximación del gravamen al momento en que se genera la renta permite que "...el sistema fiscal se adecúe con mayor aproximación a la coyuntura económica y consiga de esta forma mayor grado de flexibilidad y de capacidad estabilizadora."

<sup>68</sup> MINOTTI, M. en "La discriminata tassazione dei redditi di capitale. In particolare in tema di aumento della ritenuta sugli interessi bancari.", en *BT*, 1987. pág. 1833, en relación con la política de tipos de retención en las rentas derivadas de la imposición de capitales, pone de relieve "...il mutamento di funzioni affidate alla ritenuta: non si tratta più di un prelievo alla fonte destinato ad esprimere il livello di tassazione ritenuto equo per i redditi della specie, ma di uno strumento congiunturale per incrementare le entrate tributarie dello Stato e, al contempo, per orientare le scelte dei risparmiatori."

<sup>69</sup> Así, MOSCHETTI, en op.cit., págs.383-384 pone de manifiesto que "...la detracción en la fuente satisface de modo particular algunas exigencias de interés público: no constituye un obstáculo a la evasión y facilita la liquidación y la recaudación concentrando la materia imponible, sino que además, acerca el momento del pago del tributo al de la percepción de la renta, haciendo así más eficaz las medidas de estabilización coyuntural. Se puede decir que hoy representa un instrumento indispensable de política tributaria y eso explica su aplicación cada vez más extendida...". (la cursiva es nuestra).

No creemos que sea cuestionable, en general, la legitimidad del uso de la retención para estos fines "extrafiscales", ya que si resulta constitucionalmente legítimo respecto del establecimiento y configuración de los tributos<sup>70</sup>, con igual o mayor motivo debe deducirse respecto de los mecanismos a través de los cuales se actúa éste. Sin embargo, debe hacerse necesariamente alguna matización respecto de tan genérica afirmación, en el ámbito del sistema de retenciones. En efecto, tanto el Tribunal Constitucional como la doctrina, han manifestado la necesidad de señalar límites al uso de los tributos para fines que no les son propios<sup>71</sup> aun cuando sean

---

<sup>70</sup> El Tribunal Constitucional, ya en su Sentencia 27/1981, de 20 de julio, estimó que la capacidad económica no es el único criterio de justicia de los tributos. Si bien el pronunciamiento básico acerca de la legitimidad constitucional de la utilización del tributo para fines no recaudatorios se encierra en su Sentencia 37/87, de 26 de marzo, al señalar que "...es cierto que la función extrafiscal del Sistema tributario estatal no aparece explícitamente reconocida en la Constitución, pero dicha función puede derivarse directamente de aquéllos preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de política social y económica(40.1 y 130.1), dado que tanto el sistema Tributario en su conjunto como cada figura tributaria concreta forman parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados...A ello no se opone tampoco el principio de capacidad económica establecido en el art. 31.1 de la Constitución, pues el respeto a dicho principio no impide que el legislador pueda configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones extrafiscales."

<sup>71</sup> En ese sentido se han pronunciado PALAO TABOADA, C. en "En torno a la jurisprudencia reciente del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria", *CREDF*, nº 59, 1988, pág. 446, quien señala que "...el legislador incurre seguramente en arbitrariedad cuando desconoce radicalmente la capacidad económica como criterio básico de la imposición. Por tanto, cuando el fin extrafiscal respeta este *mínimo esencial* y está además adecuadamente justificado, el tributo en cuestión es plenamente legítimo desde el punto de vista constitucional."(la cursiva es nuestra); y CASADO, en "Los fines no fiscales de los tributos", en la obra colectiva *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, vol. I., Ed. IEF, Madrid, 1991, señala que "...por notable que sea la versatilidad del tributo como instrumento de intervención pública y su aptitud para la producción de efectos económicos, no serán en cambio ilimitadas las opciones y posibilidades de utilización extrafiscal del mecanismo tributario, sino que ésta habrá de mantenerse siempre dentro de lo que razonablemente permita la *naturaleza de un instituto financiero*, cuyo *núcleo esencial o contenido mínimo* habrá de respetar, en todo caso, el legislador."(pags. 124-125).

En ese sentido, podría postularse que la legitimidad de la utilización del tributo para fines distintos de aquéllos postulados por los principios impuestos por el art. 31.1 de la Constitución para la consecución del "sistema tributario justo", aun siendo legítimos, gozarían de una legitimidad distinta de la típicamente tributaria. Diferente legitimidad que no necesariamente debe establecerse en términos de comparación cuantitativa - en el sentido de la postulación de una mayor o menor justificación o legitimación - pero al menos, sí deben diferenciarse cualitativamente, a

legítimos<sup>72</sup>, límites delineados, fundamentalmente, por el respeto, de un lado, a la existencia de una mínima expresión de capacidad económica, que debe predicarse, por tanto, inherente a toda prestación patrimonial que suponga concurso a los gastos públicos<sup>73</sup>; y, de otro lado, por la inexistencia de riesgo, por tal utilización, para la

---

efectos de ponderar las limitaciones que de la consecución de tales fines puedan derivarse para el resto de deberes y derechos fundamentales y libertades públicas.

<sup>72</sup> En este sentido, vid. LOZANO SERRANO, C. *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, Ed. Tecnos. Madrid, 1988, págs. 30 y ss. donde postula que la pretendida incompatibilidad entre justicia tributaria e incentivos de política social y económica sólo puede sostenerse desde la postura metodológica de la protección del "interés tutelado" por el ordenamiento. En este último sentido, vid. SOLER ROCH, M.T., en *Incentivos a la inversión y justicia tributaria*, Madrid, 1983, págs. 128-129; adhiriéndose al criterio indicado por SAINZ DE BUJANDA, en *Sistema de Derecho Financiero*, I, Madrid, 1977, págs. 478-479, por el que la adscripción o ajenidad de un instituto al Derecho Financiero se resuelve atendiendo a si en él se manifiesta ese interés público que conduce a la obtención de un ingreso.

<sup>73</sup> En ese sentido, la misma Sentencia antes citada, del Tribunal Constitucional, número 37/87, de 26 de marzo, Fjº 13, donde el Tribunal entiende que son legítimos los tributos " con finalidad no predominantemente recaudatoria o extrafiscal....que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica o de pago...". En el mismo sentido se había pronunciado MARTIN DELGADO, en "Los principios..." op.cit., pág. 85 " ...es posible concebir tributos que no se fundamenten esencialmente en el principio de capacidad económica siempre que no produzcan un resultado anómalo para el sistema tributario ; se trataría de conceptos tributarios que sin contradecir a la capacidad económica se estructurarían fundamentalmente en base a otros criterios, sin realizar el sentido positivo de la capacidad económica. Se gravan manifestaciones mínimas de riqueza atendiendo a imperativos de política económica." (la cursiva es nuestra). En comentario a la Sentencia, PALAO TABOADA, C., en "En torno a la Jurisprudencia reciente del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria", CREDF nº 59, 1988, señala que " El principio de capacidad económica se concibe aquí como un límite mínimo que el legislador fiscal ha de respetar en todo caso."(págs. 446-447) . Así lo entiende también CASADO OLLERO, G. , en "Los fines no fiscales de los tributos", op.cit., pág. 103 y ss; quien señala que "...la adopción de la capacidad como sustrato de la imposición representa...el mínimo lógico exigible para eludir la arbitrariedad o el abuso del legislador" (pág. 121); y respecto de la mínima existencia de un sustrato económico para la imposición, destaca que "...mientras las exenciones por motivos extrafiscales - o la no imposición por iguales motivos - desembocan en un tratamiento desigual que puede quedar justificado por el respeto de otros preceptos o principios constitucionales, no habría en cambio justificación posible para la arbitrariedad que supone el gravamen - extrafiscal o no- de una situación económica no enmarcada en los límites de la imposición, o que no demuestre capacidad económica alguna.."(pág. 122) "... los fines no fiscales no podrán desconocer ni quebrar la relación constitucionalmente exigida entre imposición y capacidad económica."(pág. 124)

consecución del sistema tributario justo impuesto por la Constitución<sup>74</sup>.

Dejando para más adelante el estudio de la relación entre la prestación derivada de la retención, y el principio de capacidad contributiva, estudio que exigiría adentrarnos en el concepto de lo que constituya, tanto en su vertiente objetiva como subjetiva, contribución a los gastos públicos<sup>75</sup>, sí creemos necesario poner de manifiesto la enorme incidencia del sistema de retenciones para la consecución de los fines de justicia predicables del sistema tributario. Debe considerarse, en principio, que el régimen de la prestación derivada de la retención se estructurará de una forma tanto más autónoma respecto de la manifestación de capacidad económica reflejada en los Impuestos sobre la Renta, cuanto con mayor preponderancia imperen en su configuración consideraciones de política económica, y no la consecución de fines relacionados con la recaudación o el control del Impuesto<sup>76</sup>. Es decir, la retención se dibujará con referencia a fines *propios* y no *instrumentales* del impuesto sobre la renta, lo que sí puede plantear, independientemente de la extratributariedad del fin perseguido, la cuestión de la legitimidad de la retención así configurada<sup>77</sup>.

Ahora bien, consecuentemente, debe tenerse en cuenta la enorme repercusión que el sistema de retenciones tiene respecto de la forma en

---

<sup>74</sup> Como pone de manifiesto MARTIN DELGADO, op.y loc. ult. cit. Vid. al respecto del papel central del sistema tributario en la configuración del deber de contribuir ESCRIBANO *La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles constitucionales*. Ed. CIVITAS. Madrid, 1988; y *Principio de igualdad y deber de contribuir en la Jurisdicción Constitucional*, IEF, Papeles de Trabajo, 25/1989.

<sup>75</sup> En efecto, esto exige el estudio de facetas objetivas (¿es contribución al gasto público únicamente las prestaciones definitivas? ) y subjetivas(¿es contribución al gasto público únicamente la realizada a título de tributo, y por el sujeto pasivo, o también el contribuyente de hecho?). Remitimos al lector a los § II.1. 3 y III de este trabajo.

<sup>76</sup> Es, sobre todo, fines de este tipo los que priman en el conocido fenómeno de tasas de devoluciones por exceso de retención muy por encima de lo razonable. Sobre tal razonabilidad, vid. § III.3.1.3.

<sup>77</sup> Vid. § III.2 y III.3.1. de este trabajo.

que actúan los Impuestos sobre la Renta, y en especial del Impuesto que grava las rentas obtenidas por personas físicas, impuesto al que parece resultar especialmente dirigido<sup>78</sup>. Repercusión que ha sido repetidamente señalada por la doctrina<sup>79</sup>, y que se pone de manifiesto con sólo comparar los porcentajes de recaudación que por tal impuesto se obtienen por vía de retenciones, respecto de aquéllos ingresados durante el plazo de declaración<sup>80</sup>. Se ha llegado a decir, incluso, que un Impuesto sobre la Renta moderno vale lo que su sistema de retenciones, de cuya concreta configuración depende la mayor parte de su éxito o su fracaso<sup>81</sup>. Esto debe llevarnos a reflexionar sobre la directa

---

<sup>78</sup> Así, ADONNINO, en "Le ritenute d'acconto..." op.cit. pág.25 pone de manifiesto que "...si evidenzia innanzi tutto come il tributo maggiormente interessato alla riscossione mediante il sistema della ritenuta d'acconto sia la la imposta sul reddito delle persone fisiche; l'imposta sul reddito delle persone giuridiche è presa in considerazioni per alcuni casi...". En el mismo sentido, COLLADO YURRITA, M.A. en "Configuración jurídica de la retención a cuenta en la ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 6 de junio de 1991.", CT n°61,1992, págs. 7-8. "...debe tenerse presente que ha sido en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas donde han alcanzado un mayor desarrollo los diversos aspectos que determinan su configuración jurídica...".

<sup>79</sup> Así, LASARTE, J. en "La compleja realidad del Impuesto sobre la Renta...", op.cit., pág.176, en el que realiza un estudio sobre el funcionamiento del nuevo impuesto sobre la renta en los 5 primeros años de su establecimiento, pone de manifiesto que "...lo que funciona en realidad no es el Impuesto sobre la Renta, sino el sistema de retenciones y pagos fraccionados." Y PEREZ ROYO, J. en *La nueva regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Ed. Marcial Pons. Madrid, 1991, "No cabe duda de que un Impuesto sobre la Renta potente tiene que descansar en un bien organizado sistema de retenciones....de no ser así...el impuesto sobre la Renta perdería inevitablemente parte sustancial de su potencia recaudatoria. Pero, de otro lado, hay que señalar la conveniencia de que las retenciones estén bien estimadas en su cuantía, tanto para evitar los costes de gestión que supone la existencia de un elevado número de declaraciones a devolver, como para no agravar innecesariamente el incremento de la carga impositiva real que supone en todo caso la anticipación de ingresos." pág.245.

<sup>80</sup> Asimismo, es observable que las rentas gravadas efectivamente por el impuesto en mayor número son aquéllas incididas por la retención a cuenta, no siguiendo necesariamente la proporción en que estas rentas componen la renta nacional. Es decir, parte de la importancia del sistema de retenciones en relación con el IRPF deriva de su capacidad para asegurar la declaración de las rentas sobre las que se ha practicado retención. Al respecto, véase CANALS i MARGALEF, J. *Evolució recent i línies de reforma de l'impost sobre la renda*, Ed. Societat catalana d'economia. Barcelona, 1986, págs.24 y ss. y LASARTE, J. "La compleja realidad del Impuesto sobre la Renta", op.cit., pág.178.

<sup>81</sup> En este sentido, COSCIANI, "Estructura y condiciones de un sistema tributario moderno", en HPE n° 56, pág.26; y LEJEUNE, E. en *La anticipación de ingresos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, EDERSA. Madrid, 1983, pág. 4.



influencia que el instituto retentorio puede desplegar en un tributo absolutamente básico de nuestro sistema tributario, no sólo por su potencia recaudatoria, sino sobre todo porque tal impuesto se concibe como la pieza fundamental de tal sistema para la consecución de los objetivos de justicia atribuibles a éste<sup>82</sup>.

Y en efecto, como ya ha sido señalado por algunos autores<sup>83</sup>, en punto a la cualidad de justo del sistema tributario puede tener más relevancia la configuración de institutos relacionados con la aplicación de los tributos, que, incluso, el establecimiento de éstos, dependiendo de su relativo peso específico en la estructuración del conjunto. Por tanto, la retención, ya sólo en cuanto que mecanismo aplicativo de destacable importancia del tributo que, por antonomasia, intenta actuar de cláusula de aseguramiento de la adecuación a justicia del sistema, puede resultar, en lo tocante a esta cuestión, de una incidencia mucho mayor que un tributo comparativamente poco importante en cuanto a las posibilidades de afectar a la justicia del sistema. Máxime cuando, además, no se trata tan sólo de un mero mecanismo procedimental o aplicativo del impuesto, sino que estamos ante un instituto que entraña en su seno efectos jurídicos no predeterminados por aquél, efectos que también pueden recaer sobre la situación patrimonial de los sujetos intervinientes en su concreta realización, y sobre la misma estructuración del tributo<sup>84</sup>.

---

<sup>82</sup> A este respecto, LASARTE, J. en "La compleja realidad del Impuesto sobre la Renta", pág.177 pone de manifiesto que en el funcionamiento actual del Impuesto, éste constituye un "...tributo complejo, instrumento teórico de justicia fiscal, que a la hora de la verdad apenas consigue sobrepasar la cifra de recaudación de un sistema de pagos a cuenta que se comporta necesariamente como los antiguos impuestos reales." Ponen de relieve la importancia de este concreto impuesto como pieza fundamental para la consecución de los fines del constitucionalmente impuesto "sistema tributario justo", MARTIN DELGADO, en "Los principios...", op.cit.; LOZANO SERRANO, C. en "Las fuentes del Derecho en la doctrina y en la jurisprudencia constitucional: aplicación al ordenamiento financiero", en *RAP*, nº 99, 1982; PALAO TABOADA, C. en "La disminución retroactiva de bonificaciones fiscales y los Decretos-Leyes en materia tributaria", en *CT* nº 43; PEREZ ROYO, F. en "Principio de legalidad, deber de contribuir y decretos-leyes en materia tributaria", en *REDC* nº 13, 1985.

<sup>83</sup> En este sentido, LOZANO, op.ult. cit.; y PEREZ ROYO, F., op. ult. cit.

<sup>84</sup> Remitimos al lector a epígrafes posteriores, en especial el § III. 2. 1.

Debe, por tanto, destacarse la necesidad de realizar una cuidadosa ponderación de los factores implicados en el establecimiento y configuración de un sistema de retenciones, en razón de los efectos que pueden derivarse, en cuanto a la consecución de un sistema tributario justo, de la utilización -que será legítima en cuanto no resulte, en el sentido expuesto, indiscriminada-, de las retenciones para fines distintos de los relacionados con el tributo al que vienen referidas<sup>85</sup>, y, en general, de su configuración con arreglo a criterios distintos de los de justicia tributaria.

---

<sup>85</sup> Como pone de manifiesto ADONNINO, en "Le ritenute d'acconto..." op.cit. pág. 37, "...assumano rilevanza quale limitazione alla estensione o generalizzazione della ritenuta d'acconto i principi basilari cui tutto il sistema si ispira, e quelli particolari su cui i singoli tributi si basano."

## CAPITULO II. El presupuesto de hecho.

Para comenzar el estudio de este instituto jurídico resulta necesario observar con detenimiento el presupuesto que actúa de desencadenante de las diversas situaciones subjetivas que contiene, y del complejo entramado de derechos, deberes y potestades que suponen las mismas. Podemos empezar, pues, señalando que tal presupuesto se identifica, básicamente, por la generación de un deber determinado, que es el que le ha dado nombre: el deber de retener.

Los cuerpos legales de los dos Impuestos sobre la Renta de nuestro sistema tributario, que prevén el sistema de recaudación mediante retención, conectan ésta al presupuesto constituido por la satisfacción o abono de rentas sujetas al Impuesto respectivo, realizada por determinados sujetos<sup>86</sup>. En realidad, tal determinación legal contiene únicamente una previsión genérica de los supuestos que pueden hacer nacer la misma, ya que su concreción definitiva se remite al reglamento, como ha venido siendo tradicional en la regulación de esta figura, por lo que la determinación del presupuesto de la misma deberá integrarse con normas de este rango. En este sentido, las leyes enunciadas vienen así a cumplir lo que la doctrina <sup>87</sup> y la

---

<sup>86</sup> Cfr. art. 98 ley 18/1991 y art. 32 de la LIS, redactado por ley 18/1991.

<sup>87</sup> Aunque la doctrina no se ha pronunciado mayoritariamente sobre el ámbito necesario de la ley en materia de retenciones, encontramos pronunciamientos expresos en cuanto a su no sometimiento a la reserva de ley en MARTIN QUERALT, J. en "Notas en torno a la configuración jurídica de la retención a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *HPE* nº 82, 1983, pág.131 y ss. En contra, FALCON Y TELLA, en "La ley como fuente del ordenamiento tributario" en *Comentarios a la Ley General Tributaria*, obra colectiva, quien propone su inclusión en las materias reservadas a la ley en el proyecto de ley general tributaria, por constituir un mecanismo de enorme relevancia para la configuración del deber de contribuir. De forma implícita, y dada su concepción acerca del ámbito del principio de reserva de ley tributaria, podría considerarse materia incluida en éste en la obra de autores como PALAO "La disminución retroactiva de bonificaciones fiscales y los decretos-leyes en materia tributaria", op.c it., PEREZ ROYO: "Principio de legalidad, deber de contribuir y decretos-leyes en materia tributaria"op.cit., LOZANO: "Las fuentes del Derecho en la doctrina y en la jurisprudencia constitucional ; aplicación al ordenamiento financiero", op.cit.

En general, la mayoría de los pronunciamientos doctrinales residen la aplicación del principio de reserva de ley, junto con el resto de principios constitucionales, con los

jurisprudencia<sup>88</sup>, en líneas generales, han entendido hasta ahora contenido mínimo de la ley en sede de retenciones: su establecimiento, y la determinación de los sujetos a cuyo cargo vienen establecidas, difiriendo al reglamento la concreción de aquél, que podía así predicarse realizado con arreglo a la ley, y prácticamente su entero régimen jurídico, en cuanto no afectara a otras materias reservadas a la ley<sup>89</sup>.

Sin perjuicio de todo ello, y en lo que se refiere a la determinación del supuesto de hecho generador de la retención, vemos que tal descripción legal genérica actúa como marco y límite al Reglamento, y aparte de algún supuesto específico de retención impuesto también por

---

efectos legitimadores consiguientes, al tributo al que va referida la retención, entendiéndose que, mediante su configuración con arreglo a aquélla, se entienden no violado los mismos y legitimada, por tanto, la retención. En ese sentido, FEDELE, A. *Le imposte ipotecarie*. Ed. Giuffrè. Milano, 1968, "A proposito di una recente raccolta di saggi sul procedimento amministrativo tributario", *RDFSF*, 1971, pág.3, y en "La teoría del procedimiento de imposición, y la denominada anticipación del tributo" *RDFHP*, nº 114, 1974, pág.1711; FANTOZZI, *La solidarietà nel Diritto tributario*, Ed. UTET. Torino, 1969 y *Diritto Tributario*, Ed. UTET, Torino, 1991; MAFEZZONI, en *Il principio di capacità contributiva nel Diritto finanziario*. Ed. UTET. Torino, 1970; TREMONTI, *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, Ed. Giuffrè. Milano, 1979; TESAURO, en *Il rimborso dell'Imposta*, Ed. UTET. Torino, 1975; LEJEUNE, en *La anticipación de ingresos en el IRPF*, Ed. Edersa, 1982.

Para un tratamiento específico del principio de reserva de ley en punto al establecimiento y configuración de la retención a cuenta, véase, en esta obra, el epígrafe III.3.2., dedicado al estudio de este tema.

<sup>88</sup> Sobre este respecto se ha pronunciado la Jurisprudencia, en relación, fundamentalmente, a la procedencia de retención en el caso de abono de rendimientos de actividades profesionales, entendiéndose, en líneas generales, que basta el establecimiento genérico por ley del deber de retener para que se entienda establecido por este tipo de normas, sin necesidad de determinar los casos concretos en que procede la misma, casuística que puede recoger el reglamento. Vid., sobre el tema, epígrafe III.3.2. de este trabajo.

<sup>89</sup> Así, p. ej. en materia de infracciones y sanciones. En ese sentido, las S.S.T.S. de 16 de Noviembre de 1987 (CISS Jurisprudencia Tributaria, 53/A-3) y de 22 de Febrero de 1989 (Pon: Martín Herrero, Impuestos, 1991, nº 1). Fj<sup>4</sup>.- "...el principio de legalidad que ha de informar el entero régimen jurídico de la potestad sancionadora de las Administraciones Públicas, con arreglo al artículo 25 de la Constitución, incluye la necesidad de que las infracciones tributarias, en lo que aquí concierne, aparezcan tipificadas en una norma con rango suficiente...". En ese sentido, FALCONY TELLA, R. en op.cit. pág. 213 pone de relieve que el mismo art. 10 LGT "contiene supuestos en los que la exigencia de Ley se fundamenta, al margen de la reserva de ley tributaria en sentido estricto, en determinados principios y normas constitucionales, que reservan a la ley numerosas materias...".

ley. Por lo tanto, podemos sistematizar nuestro estudio sobre el presupuesto de la retención efectuando un análisis de los diversos elementos contenidos en dicha definición, tanto de aquéllos que tengan carácter objetivo - el abono de rentas sujetas al Impuesto - como de los que contengan aspectos subjetivos<sup>90</sup>, principalmente, el realizador del presupuesto, o abonante de la renta, pero también del elemento subjetivo constituido por quien actúa en la posición correlativa, es decir, su perceptor. Estos últimos, por razones expositivas, se estudiarán en el capítulo dedicado a la delimitación de las situaciones jurídicas subjetivas respectivas, centrando nuestra atención, en este momento, en la determinación de lo que constituye el abono de rentas sujetas.

### *2.1. El concepto de abono o satisfacción de rentas. Significación jurídica.*

La configuración del abono de retribuciones como situación base del presupuesto de la retención no es una novedad en nuestro derecho positivo, introducida por la ley 18/1991. En efecto, éste ha sido el supuesto tradicionalmente conectado a la existencia de la misma y, ya con referencia a la situación legislativa anterior, se ha dicho, fundadamente, que el elemento objetivo base del presupuesto de hecho de la retención estaba constituido por el abono de ingresos o rendimientos<sup>91</sup>. Dicha afirmación gozaba de un sólido respaldo normativo: en efecto, las normas reguladoras de la retención dentro de los cuerpos legislativos de los dos impuestos sobre la renta utilizaban los términos "abonar o satisfacer rendimientos"<sup>92</sup> o sencillamente

---

<sup>90</sup> Esto ha motivado que algunos autores hayan hablado de la necesaria concurrencia de dos presupuestos distintos para el nacimiento del deber de retener, uno objetivo, constituido por el abono de la renta sujeta, y otro subjetivo, configurado por su realización por sujetos determinados. En realidad, y sin ánimo de realizar objeciones a una descripción eminentemente pedagógica, esto no es exacto. El presupuesto normativo de la retención es único, aunque en su delimitación se integren tanto elementos objetivos como subjetivos. En este sentido, CICOGNANI, "Ritenuta d'acconto e compensi professionli nel fallimento", op.cit., pág. 30.

<sup>91</sup> LEJEUNE, *La anticipación de ingresos en el IRPF*. Ed. Edersa, 1982.p. 21.

<sup>92</sup> Cfr. el art 10 LIRPF 44/78.

"satisfacer rendimientos"<sup>93</sup>. Por lo tanto, el único cambio en la definición legal introducido por dicha reforma lo constituye el objeto de dicho abono, que en la actualidad se determina como "renta sujeta " y no como "rendimientos", pero no el abono o satisfacción en sí mismo considerado.

Ahora bien, para comprender con exactitud tal presupuesto de hecho, es necesario plantearse a qué se refiere exactamente la norma cuando utiliza la expresión "abono o satisfacción", dejando para un segundo término el estudio de los componentes de renta de los que tal abono genera la retención.

El término "satisfacción" parece presuponer la existencia de una obligación previa que es "satisfecha" o cumplida, o bien, al menos, que el acto de "abono" supone la salida económica del patrimonio y la correlativa percepción por alguien de los ingresos sobre los que actúa<sup>94</sup>, lo que requiere, necesariamente, un título de adquisición. En esta línea, parece que deba interpretarse tal expresión en el sentido de que tal abono se realiza a título de pago, es decir, con finalidad solutoria o satisfactoria, lo que presupone, a su vez, que está dotada de una cierta definitividad, aunque no necesariamente absoluta. Así lo ha entendido la doctrina, que conecta la retención al pago de deudas o cumplimiento de obligaciones<sup>95</sup>, y en esa línea se ha pronunciado la

---

<sup>93</sup> Cfr. los arts 147 del antiguo RIRPF y 253 RIS.

<sup>94</sup> Así, BOSELLO, F., habla de rendimiento pagado o percibido "...dandosi qui al termine di percezione il significato - ormai chiarito dalla dottrina- di disponibilità effettiva." *Il prelievo alla fonte nel sistema della imposizione diretta*. op.cit., pág.83.

<sup>95</sup> En este sentido, BERLIRI identifica el nacimiento del deber de retener con la extinción de la obligación que integra el presupuesto en *Il Testo Unico delle Imposte dirette*, Ed. Giuffrè. Milano, 1960. pág.242. Asimismo, conecta el presupuesto de la retención en una relación crédito-deuda, en *L'imposta sul valore aggiunto*. Ed. Giuffrè, Milano, 1970, pág.228. Sin embargo, otras afirmaciones parecen desmentir la necesidad de la existencia de tal relación de crédito, como veremos. Por su parte, BOSELLO, F., define el presupuesto de la retención a cuenta como las hipótesis determinadas en las cuales "...un soggetto, debitori nei confronti un altro, deve all'atto del pagamento, trattenere una percentuale della somma dovuta..." *Il prelievo, op. cit* pág. 47. Asimismo, ADONNINO, en "Le ritenute d'acconto nella riforma tributaria", *DPT*, 1972, nº 1, conecta la retención con las situaciones "...in cui un terzo, debitori nei confronti del soggetto passivo d'imposta, sia tenuto per legge ad operare una ritenuta determinata in relazione al soddisfacimento della sua obbligazione..." pág. 21,

D.G.T., en diversas consultas, al resolver en el sentido de que no resulta procedente la retención en el caso de transmisiones de dinero que no son a título de pago, como los suplidos, o que carecen de la definitividad concomitante a éste, tales como las provisiones de fondos<sup>96</sup>. Es decir, el presupuesto precisa que la transacción no consista en un

---

indicando que la retención "...presupone l'esistenza di un rapporto di debito e di credito."(pág.30). También SIMON ACOSTA, E, en " Las retenciones de los nuevos impuestos sobre la renta, en la quiebra", en *HPE* nº 57,1979, ha dicho que "La obligación de retener debe ser referida al momento del pago, al momento en que se extingue la obligación" Así se desprende de la literalidad de las normas(satisfacer) y del mismo concepto de retención, que postula la disponibilidad material por parte del deudor de la suma sobre la que operar la retención.(pág. 225). En este mismo sentido TURCHI "Crediti concorsuali e ritenuta d'acconto", en *Giurisprudenza commerciale*, 1956, y "Crédito d'imposta", *RDFSF*, 1987,I, pág.335; asimismo, CAPPACCIOLI, en *Le tassazione delle redevances*, Ed. Giuffrè, Milano, 1967. CICOGNANI, en "Ritenuta d'acconto e compensi professionali nel fallimento", pág. 29 señala como presupuesto de la retención a cuenta "In definitiva esso è dato dall'adempimento...del credito sorto a favore del soggetto percipiente ..." indicando que en el Derecho italiano "...solo le spese rimborsabili in base a documenti, o come si dice, a pie' di lista, sono escluse dal computo della ritenuta d'acconto...Dunque il nucleo costitutivo della fattispecie è dato, in linea generale, dal fatto dell'adempimento del credito sorto a favore del soggetto percipiente."

Aparentemente en contra, GALLO,"Ritenuta d'acconto e compensi professionali corrisposti ai legali dei deneggiati", en *RDFSF*, 1973, nº 2, pág. 184, quien, rebatiendo las tesis de ADONNINO, expuestas en"Le ritenute..."op.cit., afirma que no es necesaria la existencia de una relación crédito-deuda para el nacimiento de la retención, bastando que la suma objeto de la misma sea pagada. Sin embargo, y ante la rotundidad de tal afirmación, deben realizarse dos objeciones: en primer lugar, dicho autor realiza estas afirmaciones en un contexto determinado, utilizando tal argumento para rebatir un pronunciamiento jurisprudencial en el sentido de que no resulta procedente la retención en el supuesto del abono de los honorarios al abogado de la parte contraria por no existir relación cliente-profesional en tal caso. Resulta evidente, como pone de manifiesto el mencionado autor, que la naturaleza de rendimientos profesionales que se predicen de tales cantidades no se derivan de que el pago sea realizado por su cliente. Pero que no exista esa relación profesional-cliente no supone que no exista la relación de crédito-deuda, sino únicamente que no es ése el título que la fundamenta, sino la sentencia. En segundo lugar, no puede negarse que esto suponga un pago, como el mismo autor reconoce, y que tal pago se realiza precisamente porque existe una relación de crédito-deuda entre el abogado y el obligado a pagar las costas. De no existir este presupuesto, estaríamos ante un "pago" realizado sin título, y, por tanto, no podríamos hablar de tal.

En España existen pronunciamientos administrativos, tanto de la D.G.T. (consultas de 13 de julio de 1988, *CISS IRPF*, y de 8 de junio de 1990, *GF* ) como del T.E.A.C. (Resolución de 25 de septiembre de 1991, TF Nº 18, pág. 12) en el sentido de la procedencia de la retención por el condenado en costas, a pesar de que no sea el sujeto que arrienda los servicios, y ello porque el título obligatorio trae su causa de la sentencia, y no del arrendamiento de servicios.

<sup>96</sup> La consulta vinculante de 27 de julio de 1979, recogida en la O.M.de 17 de abril de 1980, no considera procedente la retención en el caso de las cantidades que las Empresas ingresan en el colegio por las obras que firman los Arquitectos de su plantilla,

simple flujo monetario, sino en una verdadera transmisión del dinero<sup>97</sup>. Esta nota característica del abono está conectada con la necesaria relación de alteridad entre los elementos subjetivos del mismo presupuesto de hecho de la retención, como veremos, ya que supone un presupuesto previo para que el flujo dinerario pueda realizarse a título de pago, el hecho de que existan dos patrimonios distintos implicados en el acto de abono o satisfacción.

En este sentido, el abono de rentas debe identificarse asimismo por lo que constituye su necesario correlativo: que el mismo presuponga su obtención por parte del perceptor, obtención que en la generalidad de los casos se corresponderá con la adquisición de su titularidad jurídica<sup>98</sup>; sin excluir que dicha conclusión pueda resultar matizada en la medida en que debe corresponderse con lo que el impuesto en su conjunto considera como tal<sup>99</sup>.

---

por no integrarse en el patrimonio de los mismos, sino que reintegrará en la propia empresa, que remunera a dichos arquitectos con un salario. Sobre la no procedencia de la retención en las provisiones de fondos, véanse las consultas de 12 de noviembre de 1979, 13 julio 1988 y de 19 diciembre de 1989 (ambas en CISS IRPF). En cambio, la Resolución T.E.A.C. de 30 mayo de 1990 (CaT nº 125), sí considera procedente la retención en el supuesto de anticipos de retribuciones del trabajo personal. Sin embargo, en mi opinión, este pronunciamiento no resulta contradictorio, en realidad, ya que los denominados "anticipos" eran en realidad abono de retribuciones devengadas, siendo el título del abono el pago del trabajo realizado. La denominación correspondía al concepto presupuestario utilizado.

<sup>97</sup> Ello conecta, entre otras cosas, con la configuración del elemento subjetivo pasivo de la "relación de retención": el retenido. Se retiene a quien obtiene jurídicamente la renta, no a quien cobra el dinero. Así, el Informe de la D.G.T. de 31 enero de 1984, que, en relación con las pensiones de orfandad, indica que éstas se entienden obtenidas por el huérfano, a pesar de que, por razón de su minoría de edad, el pago se efectúe a persona distinta. Pero es el perceptor del rendimiento el sujeto de la retención, y a las circunstancias de éste se acomodará ésta última.

<sup>98</sup> En este sentido, GOTA LOSADA, en su *Tratado del Impuesto sobre la Renta*, vol II. Editorial de Derecho financiero. Madrid, 1971, págs. 18 y ss.

<sup>99</sup> PALAO, C. en la obra colectiva *Comentarios...op.cit.* págs. 48 y ss. matiza la observación de GOTA afirmando (pág. 51) que "...la noción de "obtención de renta" es compleja y no reducible a la simple titularidad de la misma. Puede decirse que la renta se obtiene por un sujeto cuando es imputada a éste con arreglo a las normas del impuesto; en otros términos, el término "obtención" es una expresión resumida de este conjunto de normas." Sobre el tema, vid. en este trabajo, §. IV.2.1.1.



### *2.1.1. El abono de rendimientos derivados de activos financieros.*

Como argumento contrario a la tesis de que la retención se produce por la satisfacción de retribuciones, puede esgrimirse, en aparente contradicción, un supuesto que, además, está previsto por una norma de rango legal, en concreto el art. 2.3 de la LAF. En la misma se dispone la obligación de efectuar una retención a cuenta de la definitiva, que se producirá en el momento del devengo de los rendimientos, cuando tal devengo de rendimientos de capital mobiliario de carácter explícito se produzca en un período superior a 12 meses, y por el importe de los intereses generados durante el año natural. En este caso, pues, no existe abono, ni siquiera presunto, de rendimiento alguno, sino mera periodificación de la futura prestación. Pues bien, además de la colisión que plantea tal previsión legal con el principio de que la retención deba efectuarse sobre rendimientos sujetos al impuesto sobre la renta, debe señalarse en este momento que, en el presente caso, no existe, no sólo pago alguno de rendimientos, sino ni siquiera devengo de los mismos, que además no resultan exigibles en el momento del nacimiento del pretendido deber de retener y que, por tanto, no existen aún como tal remuneración. No puede, por tanto, detraerse cantidad alguna de la renta ajena, puesto que aún no existe como tal.

En todo caso, habrá que concluir que se establece un deber de ingreso por el mismo importe que supondría la retención si ésta procediera, ingreso que se producirá, evidentemente, con medios propios del ingresante, toda vez que no sólo no se han pagado tales cantidades, sino que tampoco se ha producido traslación jurídica de éstas. Por lo tanto, resulta más adecuado encajar este supuesto dentro de la figura de los ingresos a cuenta, que, además, es la expresión legal utilizada en el segundo párrafo del art.4.2 del DAF, y que, por otra parte, también se prevé expresamente por la misma norma cuando tales rendimientos, además de latentes, son presuntos, y negar, por ello, la naturaleza retentoria de la figura expuesta. Así ha debido considerarlo también, con posterioridad, el ordenamiento jurídico, toda vez que se denomina como ingreso a cuenta a esta figura en el

Reglamento del IRPF surgido del RD 1841/1991<sup>100</sup>, con lo que viene a confirmarse que su calificación como retención en la LAF obedecía, probablemente, a la falta de consagración de la nueva figura en nuestro ordenamiento jurídico, lo que motivó su asimilación apresurada al instituto más parecido y ya suficientemente conocido: la retención.

Por otra parte, el régimen de esta retención sobre rendimientos "latentes" puede incluso, reforzar la tesis de que la retención sólo se produce cuando existe abono de los rendimientos: en efecto, tal retención (o ingreso a cuenta) tiene un carácter llamémosle provisional, si no resulta chocante utilizar tal adjetivo para diferenciarlo de la retención, que a su vez, es también un ingreso provisional en sí mismo. Pero tal nota viene referida con relación a la auténtica retención, denominada "definitiva" por la ley, que nace en el momento del devengo de tales intereses, momento que será el que regirá las condiciones normativas ciertas para la cuantificación de la retención, según disposición expresa<sup>101</sup>. Por tanto, dicha retención "definitiva" comportará un deber de ingreso o devolución por la diferencia con lo ingresado por las "retenciones" anteriores. Es decir, que, a la vista de lo expuesto, cabe decir que también en este supuesto puede concluirse que para el nacimiento de la retención es necesario el abono de rendimientos. Si éste no existe, pueden establecerse otras formas de ingreso anticipado, pero que no se instrumentarán mediante retención<sup>102</sup>.

---

<sup>100</sup> Cfr. arts 49.2 y 56.

<sup>101</sup> Con buen sentido, PEREZ ROYO, I. en *La nueva regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1991, págs.24 y ss, se plantea a quién se imputará el ingreso a cuenta en los casos de transmisión de estos activos.

<sup>102</sup> En este sentido, PEREZ ROYO, op.cit., pág.21; en relación con los rendimientos presuntos, pero con consideraciones perfectamente trasladables al tema que nos ocupa, expone que "...estos rendimientos presuntos no pueden considerarse sometidos al mecanismo de las retenciones. El art. 98 de la ley refiere lógicamente las retenciones a los rendimientos que se "satisfagan o abonen" y no a los rendimientos presuntos. Cuando el legislador ha querido establecer rendimientos mínimos a efectos de retención lo ha hecho inventando el mecanismo sustitutorio de los "ingresos a cuenta"..."

Ahora bien, en relación con esta configuración del presupuesto, en el que confluyen una obligación previa y un posterior cumplimiento de la misma, debe hacerse necesariamente mención del supuesto de retención establecido en la transmisión de activos financieros con rendimiento implícito, previsto en el art. 3 de la LAF. Ya hacíamos referencia, al iniciar este capítulo destinado a la determinación del presupuesto de hecho de la retención, a la existencia de otros supuestos, legalmente previstos, que resultaban específicos en relación con la definición genérica prevista en las leyes de los Impuestos sobre la Renta. En estos casos, la LAF conecta el nacimiento del deber de retener a la transmisión del activo, en el supuesto, evidentemente, de que exista, como consecuencia de dicha transmisión, una diferencia de valor positiva en relación con el momento de su adquisición.

Pues bien, resulta significativo que el mismo Reglamento del IRPF, en su artículo 41, distinga dos supuestos base para la retención: el abono o satisfacción de rentas, de un lado, y las operaciones de transmisión de estos activos, operaciones a las que viene así a diferenciar del acto de abono de rentas. En realidad, no se trata de que en estos casos no exista la necesaria traslación jurídica de rentas a patrimonio distinto, como veíamos que ocurría en el supuesto mencionado anteriormente, sino que lo que puede no ocurrir en el momento del nacimiento del deber de retener, y, en todo caso, no es elemento determinante de su presupuesto de hecho, es el cumplimiento o pago efectivo de las rentas de que se trata, aunque sí el devengo de la obligación presupuesto de su transferencia, que estará constituido por la transmisión del activo.

La diferencia de este supuesto en relación con el resto de situaciones que generan la retención consiste en que *se conecta ésta con el nacimiento de dicha obligación, y no con su cumplimiento*, lo que constituye una verdadera excepción en la delimitación jurídica de tal presupuesto<sup>103</sup>. Excepción que confirma la regla, por otra parte, de que

---

<sup>103</sup> BOSELLO, F. en *Il prelievo alla fonte...op.cit.*, pág.84, niega expresamente la posibilidad de conexión entre el nacimiento de la obligación y el de la retención, que viene referido siempre al cumplimiento, no pudiéndose disponer el ingreso antes del

el concepto de abono o satisfacción de rentas está relacionado, normativamente, con el acto jurídico de traslación de las mismas que supone la extinción de una obligación previa, y, de que, en todo caso, es necesario el nacimiento de la misma para la generación del presupuesto de este instituto. Lo que resulta lógico si lo conectamos con la propia estructura del mecanismo de la retención, que requiere, en principio, que la prestación resultado de la misma se realice, o pueda realizarse<sup>104</sup>, con medios propios del perceptor de las rentas.

La ley exige, por tanto, como contenido mínimo del presupuesto de tal prestación que el crédito correspondiente a tales rentas se haya integrado ya en el patrimonio del futuro perceptor de éstas, quien integrará, a su vez, en el mismo tales sumas en el momento de su abono, es decir, con la satisfacción de tal crédito<sup>105</sup>. No debe olvidarse, en este sentido, que la ley declara procedente la retención sólo en el caso de existencia de un rendimiento positivo materializable<sup>106</sup>, con lo que el presupuesto de hecho requiere de tal existencia de renta

---

momento en que pueda practicarse la retención Así, expresa que "...nel sistema della ritenuta obbligatoria la rivalsa deve appunto essere attuata mediante ritenuta: e che cioè, l'obbligato alla ritenuta deve provvedere con i mezzi del suo creditori al versamento e non già con mezzi suoi propri."

<sup>104</sup> Como pone de manifiesto FEDELE, *Le imposte ipotecarie*, op.cit,p.105, lo verdaderamente importante, a efectos de la determinación de las atribuciones patrimoniales derivadas de las relaciones tributarias entre particulares, no es la efectiva realización de la traslación de la carga tributaria, sino su posibilidad jurídica. En esa línea, podemos concluir que para que el ingreso no sea considerado como una carga del retenedor, es necesario y suficiente a la vez, que exista la posibilidad jurídica de que se realice con medios propios del retenido.

<sup>105</sup> Así, el art. 9 del RD 1041/1990, de 27 de julio, por el que se regulan las declaraciones censales de determinados obligados tributarios, en la redacción efectuada por el RD 1841/1991, conecta la declaración de alta en el censo previsto en dicho cuerpo normativo al nacimiento de la obligación de retener sobre los rendimientos que se satisfagan, abonen o adeuden.

<sup>106</sup> Cfr. art. 10 LAF. Así lo destaca MAROTO SAENZ,A. en su trabajo "Los rendimientos del capital mobiliario y la ley 14/85. ¿hacia una tributación más racional?", publicado en *Impuestos*, 1987, I, pág. 263. No debe olvidarse que la L.A.F. sigue siendo la única norma legal que regula la retención en estos supuestos, ya que la ley 18/1991 sólo prevé supuestos de retención conectados con el abono de rentas, y ello sin perjuicio de que el Reglamento del IRPF detalle su concreto régimen. Pero en todo caso, el Reglamento debe ajustarse a lo establecido en dicha ley, amén de la expresa remisión normativa en este sentido de la ley 18/1991, en su art. 37. Uno, 2. a).

abonable, no estando integrado únicamente por la transmisión del activo. Transmisión que, en principio, sí fijará el momento del devengo y, como veremos, puede determinar también el momento de producción de otros efectos.

Otro argumento a favor de esta tesis, es decir, del establecimiento por el legislador de una conexión entre cumplimiento o pago de una obligación y generación de la "relación de retención", viene de la mano de un dato normativo concreto. En efecto, el ordenamiento jurídico no precisa, para la generalidad de los supuestos, el momento del nacimiento de la retención, efectuándolo sólo en determinados casos. Además del ya visto de transmisión de activos financieros con rendimiento implícito, el momento del nacimiento de la retención está fijado sólo para el abono del resto de rendimientos de capital mobiliario. En el caso de rendimientos de esta naturaleza percibidos por sujetos pasivos del IS, dicho momento viene determinado con carácter general<sup>107</sup>. En cambio, para los percibidos por personas físicas, sólo se regula el devengo de la retención por la obtención de rendimientos de capital mobiliario derivados de la cesión de capitales a terceros<sup>108</sup>.

Pues bien, dicho momento viene referido, en líneas generales, y para ambos supuestos, al de la exigibilidad del rendimiento, exigibilidad que pone de manifiesto tanto la existencia de una obligación previa, como que el tiempo del nacimiento de la retención está determinado por aquél momento en que puede y debe satisfacerse ésta<sup>109</sup>, aunque no necesariamente aquél en que se satisface. En estos

---

<sup>107</sup> Cfr. art. 254 R.I.S.

<sup>108</sup> Cfr. art. 49 RIRPF. El momento del nacimiento ya venía determinado para estos casos por la aplicabilidad del régimen general previsto en la LAF ( art. 2.2) y el DAF.

Es un caso específico la pérdida de la exención en los Planes de Ahorro, que sigue el régimen del pago efectivo o disponibilidad del dinero. Como se verá, en tal momento, no se prevé el momento del nacimiento de la retención, sino sólo el de su práctica.

<sup>109</sup> GATOO DE ECHARRI, *op.cit.* y PEREZ ROYO, I., *op.cit.* han manifestado su opinión en el sentido de que éste es el momento apropiado, y no el correspondiente al pago, por ajustarse más a las reglas de imputación de las rentas, a las que deben seguir

casos, por tanto, el legislador no ha querido dejar al arbitrio del sometido a la obligación de retener ni la existencia de este mismo deber y del resto de los conectados con su nacimiento, ni el momento de la producción de éste<sup>110</sup>, como resultaría si se generara por el pago efectivo, amén de evitar su elusión mediante cumplimientos de la obligación distintos del pago. Por tanto, podría concluirse que, al menos en estos supuestos, el abono de rentas, presupuesto de la retención, se identifica imperativamente por la norma con la exigibilidad de los rendimientos de que se trata, es decir, con la posibilidad jurídica de realización del pago, o bien con su satisfacción por medios que no supongan necesariamente la disponibilidad material del dinero por parte del acreedor. Así, el legislador ha intentado ligar el nacimiento de la retención a la imputación

---

las de imputación de retenciones, que resultarían practicadas así en la misma dimensión temporal en que se imputan.

<sup>110</sup> A este mismo fin responde el régimen del nacimiento del ingreso a cuenta a realizar por las Entidades Financieras, que se produce en el anterior de los dos momentos, el de la exigibilidad o el de la entrega.

La doctrina italiana, basándose precisamente en la necesidad de asegurar la finalidad de la norma y evitar el diferimiento de la prestación derivada de la retención, ya se había planteado si el deber de ingreso surgía del devengo de la obligación o de la efectiva práctica de la retención. En este sentido, vid BERLIRI, *L'imposta sul...* op.cit, pág. 229.

En el mismo sentido, ADONNINO, op.cit., pág. 29, quien, rebatiendo la postura de la Administración, que derivaba el ingreso de la exigibilidad del rendimiento, conecta el deber de ingreso con la práctica de la retención "Poichè mi pare che ritenuta e conseguente versamento sono inscindibili, nel senso che non può aversi versamento se prima non si è fatta ritenuta, nel senso che non può aversi versamento verrebbe effettuato con mezzi propri del debitori e non già con i mezzi del creditore...". En España también se ha planteado dicho interrogante. Vid. sobre el tema, § V.1.1 de este trabajo.

En el actual estado del régimen de la retención a cuenta, tanto en Derecho español como en el ordenamiento italiano, no puede sostenerse que el deber de ingreso surja sólo de la realización de la retención, ya que se configura a ambos deberes como independientes. Ahora bien, la cuestión tiene la virtud de plantear si el ingreso viene referido a un presupuesto distinto que el procedente para la práctica efectiva de la retención.

En contra de la unión entre devengo de los rendimientos y deber de ingreso, puede citarse a BOSELLO, para quien el ingreso no podrá realizarse en un momento anterior al de la realización de la retención. Así, expone que "...il prelievo viene corrisposto e debba effettuarsi nel momento in cui il compenso viene corrisposto o il reddito viene percepito...non essendo sufficiente in nessuna ipotesi che sussista il semplice diritto a percepire il reddito o il compenso.", en *Il prelievo...* op.cit.págs.83-84.

patrimonial de la renta, aunque no suponga su disponibilidad efectiva<sup>111</sup>.

### *2.1.2. El significado genérico del concepto de abono.*

Debe plantearse aquí, por tanto, si es éste el concepto de "abono" válido para todo tipo de retención. Ante la ausencia de una determinación normativa específica acerca del nacimiento, es en el resto de rentas sometidas a retención donde se plantea con mayor intensidad la necesidad de encontrar una significación exacta de la situación material a la que el legislador ha conectado tal instituto, dada la relevancia de los efectos jurídicos que se derivan de su procedencia.

En principio, observada la tendencia a conectar el nacimiento de la retención con el cumplimiento de obligaciones, debe decirse que la misma ausencia normativa reseñada ya constituye un fuerte argumento en pro de una interpretación técnico-jurídica del término "abono" o "satisfacción", en el sentido de que deba considerarse que es precisamente el cumplimiento en sentido propio lo que constituye la plena realización de dicho evento, sin necesidad de considerar tal su mera posibilidad jurídica. En ese sentido, consideraríamos nacido el deber de retener en aquél momento en que pudiéramos entender que se ha realizado totalmente el presupuesto previsto para su generación, es decir, que se ha dado cumplimiento a la obligación subyacente en el presupuesto y que, por tanto, se han abonado rentas, aunque sea en forma distinta al pago en efectivo<sup>112</sup>, como el reconocimiento en cuenta, o la libranza de efectos<sup>113</sup>.

---

<sup>111</sup>Estos argumentos resultan reforzados si se realiza un somero análisis de los actos concretos a que el legislador conecta la exigibilidad. En efecto, los rendimientos se entienden exigibles, a estos efectos, cuando resulten vencidas las fechas señaladas para su cobro, o en el momento en que se reconozcan en cuenta, o se acumulen al principal de la operación, supuestos que, en realidad, suponen modalidades de cumplimiento. Sin embargo, intenta enfatizar que el hecho productor del nacimiento es la exigibilidad y no el pago efectivo, la puntualización de que no resulta necesario que el acreedor reclame el cobro, bastando, por tanto, que pueda hacerlo o que de otra manera se le haya imputado el rendimiento.

<sup>112</sup> Como pone de manifiesto ADONNINO, op.cit. pág. 30, para el presupuesto de la retención no es necesario el pago en efectivo, sino el cumplimiento de una obligación previa. MANZONI, I. en "La responsabilità penale del sostituto d'imposta

Esta interpretación, además de ofrecer un firme asidero en la utilización de los criterios interpretativos impuestos por la L.G.T., ofrece la importante ventaja de la homogeneización del presupuesto del nacimiento de la retención con el acto jurídico que hace posible la práctica de la misma, y que, por regla general, determina también su exigibilidad jurídica, lo que evita la aparición de numerosos problemas de adecuación temporal de los diversos deberes conectados con esta figura. Sin embargo, la doctrina, en ocasiones, se ha planteado la posibilidad de que el nacimiento de deberes conectados a la retención pueda depender, no del pago efectivo de las rentas o sus asimilados, sino, como veíamos que ocurría en los supuestos enumerados anteriormente, de la mera existencia del deber de proceder a tal pago<sup>114</sup>. La cuestión no es baladí, ya que de la postura a la que se llegue

---

nell'imposizione diretta e nell'iva", en *BT* nº 17, 1985, pág. 1287, señala esto mismo, al afirmar que "...il pagamento o l'assunzione del debito altrui, come la compensazione con opposti crediti - per fare due tipici esempi - costituiscono certamente ipotesi destinate a ricadere nell'espressione in esame: salvo a confondere tra modalità di adempimento della prestazione e contenuto della prestazione stessa."

<sup>113</sup> El T.E.A.C. ha entendido, en Resoluciones de 3 de julio de 1990(GF...)y 18 de julio de 1990 (Civitas REDF nº 71), que, para el supuesto de pacto de intereses instrumentado en efectos cambiarios, en el momento de creación de una letra de cambio surge la obligación de retener, puesto que tal emisión supone ya el pago de la obligación, dado el carácter del efecto de "promesa incondicional de pago".

En el mismo sentido se había pronunciado la DGT, en su Consulta de 13 de julio de 1981(CISS IRPF), referida a un pagaré que se utiliza para instrumentar el pago de intereses, señalando que debe practicarse en el momento de la emisión del efecto, cuyo valor nominal se corresponderá con el importe neto de retención. En cambio, la misma DGT, en consulta de 14 de diciembre de 1981 (CISS IS) para las entidades sometidas al Impuesto sobre Sociedades, y en relación con el régimen anterior a la ley 14/1985, fundamentaba la ausencia de retención en el momento de emisión de letras de cambio en el hecho de que el pago se producía al vencimiento de la misma, argumentando que "...no existe, por ello (el endoso de letra de cambio), la entrega de dinero como hecho determinante de la retención sobre unos rendimientos que además y salvo sucesivo endoso no se materializa hasta el cobro de las letras por sus tnedores a la fecha de su vencimiento."

<sup>114</sup> Sobre este tema, TREMONTI, en *Imposizione e definitività nel Diritto Tributario*, Ed. Giuffrè, Milano, 1977, pág. 157, nota 12, pone de manifiesto que la necesidad de que el presupuesto de la retención esté constituido por el devengo es sólo predicable de los casos de retención definitiva, en que, de otra forma, se tergiversaría el hecho imponible del tributo. En cambio, el criterio de caja parece reservado para la retención a cuenta.



se derivan importantes efectos en cuanto a la procedencia de la retención.

En efecto, el tema se plantea con especial relevancia en los supuestos en que la exigibilidad de una deuda no viene inmediatamente seguida de la satisfacción de ésta, tanto en los casos de impago como de retraso considerable en el cumplimiento de obligaciones contraídas, llegando a los supuestos de prescripción de las deudas. Asimismo, y si se opta por unir la retención únicamente a la mera transferencia dineraria, pueden plantearse problemas en relación con casos de pago efectivamente realizado, pero de forma inválida, o no siendo exigible la deuda.

### *2.1.3. Las referencias temporales. El devengo y la exigibilidad de la retención.*

En el intento de llegar a una aproximación lo más exacta posible a los supuestos que motivan la retención, puede sernos de utilidad el estudio de los efectos tradicionalmente considerados ligados al devengo: en particular, la fijación de una referencia temporal a efectos de los plazos relacionados con el nacimiento del deber, y no conectados normativamente a otro momento; y el de la normativa aplicable. En efecto, dada la ausencia de un criterio específico y distinto relativo al devengo, debe entenderse que éste se produce por la plena realización del presupuesto de hecho determinado normativamente, premisa ésta que resulta de gran ayuda para la identificación de éste. No debe olvidarse en este terreno que, a diferencia del hecho imponible de los impuestos sobre la renta, el presupuesto de la retención se configura como instantáneo. La retención, pues, se genera cada vez que se produce tal satisfacción de rendimientos, y en relación con los mismos.

Con respecto a la fijación del momento que determina la normativa aplicable, las referencias positivas son escasas e indirectas, aunque parecen apuntar al momento en que la renta es obtenida o satisfecha, es decir, a aquél en que se obtiene su disponibilidad

material<sup>115</sup>. Este parece también el criterio mantenido por la doctrina administrativa<sup>116</sup> y por la Jurisprudencia, que se han pronunciado,

---

<sup>115</sup> En ese sentido, las cláusulas contenidas en el Reglamento del IRPF referidas a dos supuestos en que no coinciden el devengo de los rendimientos con su abono efectivo. El primero es el contenido en el art. 48.2 de dicho texto normativo, regulador de la retención establecida para las cantidades, integradas en un Plan de Ahorro Popular, de las que se dispone antes del cumplimiento del plazo legal para su total exención: 5 años. En estos casos, el art. 37.2 de la ley establece que debe practicarse la retención en el momento de la disposición. Pues bien, el reglamento utiliza este mismo momento para la determinación del tipo de retención que, por tanto, será el vigente en el momento de la disposición. En este supuesto, sin embargo, concurre la nota específica de que es en ese momento cuando la renta se convierte en gravable, por la pérdida de la exención, lo que podría desvirtuar el efecto de tal conexión.

Otro de los supuestos es el recogido en el art. 45, dos, 2, referido a las rentas irregulares del trabajo personal, en que el tipo de retención viene referido a la tabla operante en el momento de su obtención, y en que la incidencia de su carácter irregular determina únicamente efectos relacionados con su cuantificación.

<sup>116</sup> La Administración ha considerado, generalmente, que el momento a tener en cuenta para la determinación de la normativa aplicable estaba constituido por el pago de los rendimientos, considerando realizado dicho pago en el acto de emisión de un efecto. Así, ya la consulta de la D.G.T. de 13 de julio de 1981 (CISS IRPF), establecía la procedencia de efectuar retención sobre los rendimientos abonados en forma de pagarés, dado que constituían una forma de pago. En el mismo sentido, la Resolución del T.E.A.C. de 3 de julio de 1990 (GF...), que expresamente establece que la retención "debe practicarse al tipo vigente en el momento de creación de la letra..." pues "...con la creación de la letra y su introducción al tráfico jurídico surge para el obligado una obligación incondicionada de pago a su vencimiento y el correspondiente derecho del librador de obtener el importe de la letra aun antes de su vencimiento..." . Lo determinante, pues, parece ser la posibilidad jurídica de la disposición y el efecto material de pago que produce la emisión del efecto.

Los pronunciamientos administrativos han sido especialmente relevantes en materia de rendimientos del trabajo personal, donde, dado su especial forma de cuantificación, así como la celeridad de los cambios normativos en esta materia, unido al hecho de tratarse de unos rendimientos en que la cuantificación resulta especialmente delicada, ya que suponen, normalmente, la fuente de ingresos prioritaria de su perceptor, la cuestión se plantea en términos en los que la determinación de su importe exacto adquiere una mayor relevancia. Puede decirse que tales pronunciamientos han evolucionado desde posturas iniciales donde predominaba el criterio del devengo, por actuar de la forma más análoga a la imputación de las rentas, hacia el criterio del pago, cuya operatividad resulta, indudablemente, más sencilla.

En efecto, en materia de atrasos salariales, la consulta de la D.G.T. de 18 marzo de 1983 (CISS IRPF), se decanta en el sentido de la aplicabilidad del porcentaje correspondiente al año del devengo, pero al que se aplicó entonces, sin tener en cuenta las nuevas cantidades percibidas, lo cual no es exactamente análogo al tratamiento de las declaraciones complementarias por esas rentas. En cambio, la consulta de 4 de diciembre de 1990 (TF nº 12), determina que, a pesar de que las retribuciones deban imputarse al ejercicio en que fueran exigibles, el porcentaje a aplicar en materia de retenciones será el del ejercicio en que efectivamente se realice el pago. También se ha planteado el supuesto de los salarios correspondientes a distintas anualidades, para los que la D.G.T. en consulta de 24 de febrero de 1989 (CISS IRPF) establece criterios diferentes, en relación a si continúa o no la misma relación laboral, pero en todo caso, la

generalmente, en el sentido de que el momento relevante a estos efectos es el correspondiente al pago, eludiendo expresamente la aplicación del criterio de la exigibilidad, y entendiéndolo aplicable, en cambio, a los supuestos enumerados *supra*<sup>117</sup>. Y en efecto, debe señalarse aquí que parece clara la intención normativa de considerar este último supuesto como especial<sup>118</sup>. En realidad, la misma determinación positiva de un devengo específico de la retención en los casos de abono de rendimientos de capital mobiliario avala la tesis de que en la satisfacción del resto de rentas debe seguirse un criterio distinto. Y ello por dos razones: en primer lugar, porque algunos de los supuestos conectados al nacimiento de la retención en estos casos, como veíamos, no eran propiamente supuestos de exigibilidad del rendimiento, sino de cumplimiento por medios distintos del pago, lo

---

tabla aplicable, es decir, la normativa a tener en cuenta, corresponde al momento del pago.

En materia de aumento de retribución determinante de cambio en el porcentaje de retención, los pronunciamientos han apuntado su aplicación con referencia al momento de la percepción (consulta de la D.G.T. de 3 de junio de 1981, CISS IRPF) o de su abono (consulta de D.G.T. de 1987, CISS IRPF).

En contra de tal interpretación, PEREZ ROYO, I., en *La nueva regulación...* op.cit.pág.250, quien opina que, teniendo en cuenta la función de las retenciones y los criterios de imputación de estos pagos atrasados, quizá fuera más razonable aplicar los tipos de retención vigentes en los ejercicios de devengo de los rendimientos.

<sup>117</sup> En este sentido, la S.A.P. de Sta Cruz de Tenerife de 7 de junio de 1986 (Pon: Sr. González González, GF...) se pronuncia en el sentido de que, para la retención sobre rendimientos del trabajo personal, no puede admitirse la analogía con lo dispuesto en el art. 254 RIS, entendiéndose que existe obligación de retener en el momento del pago efectivo, aduciendo que (FJCO 3º) el art. 10 de la ley 44/78 "...no admite otra interpretación que la literal del significado que ha de otorgarse a los términos "satisfacer y abonar"...los mismos dan idea de un efectivo pago...sin que quepa asimilarlos a la exigibilidad del crédito...".

En cambio, la Resolución del T.E.A.C. de 8 de mayo de 1990 (CaT nº 125), en relación con la retención sobre rendimientos de capital mobiliario por préstamo, se pronuncia en el sentido de que tal retención resulta procedente desde el momento en que tales rendimientos resulten exigibles, con independencia de que se produzca o no, y del momento, de su pago efectivo.

<sup>118</sup> Conclusión que parece avalarse en el Reglamento del IRPF, quien califica de "regla específica" la del nacimiento de la retención en el momento de la exigibilidad de los rendimientos (art. 49 RIRPF), lo que hace suponer una regla general distinta.

En este sentido, GATOO DE ECHARRI, op.cit.,pág. 162, que hace notar que el nacimiento de la obligación de retener regulado en el DAF no coincide con el criterio tradicional, modificándose el concepto de retención en cuanto se conecta con la exigibilidad y no con el pago efectivo.

que parece abundar en la línea de que el legislador apetece vincular éste a la retención en la medida de lo posible. En segundo lugar, por la misma insistencia demostrada en aclarar que no es necesario este pago para la producción de la retención, lo que, *a sensu contrario*, puede interpretarse en el sentido de que supone una excepción al régimen general, donde se seguirá el criterio del pago o cumplimiento, tan enfatizadamente intentado evitar en estos supuestos.

Con respecto al cómputo de plazos, tampoco la observación de las normas positivas aporta datos excesivamente esclarecedores, si bien parecen dirigirse en la dirección indicada<sup>119</sup>, mientras que la Jurisprudencia sí ha entendido expresamente que los mismos deben comenzar a correr en el momento de la realización del pago, señalando a su vez la diferencia de régimen, en este punto, con los supuestos en que se conecta el nacimiento de la retención a la exigibilidad de los rendimientos<sup>120</sup>.

---

<sup>119</sup> El art. 9 del Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, en la redacción que le da el Real Decreto 1841/1991, conecta el deber de realizar la correspondiente declaración censal con el nacimiento de la obligación de retener sobre los rendimientos que se "satisfagan, abonen o adeuden". Aunque débil, esta cláusula normativa ofrece un claro indicio de que tal nacimiento surge de dos supuestos de hecho: el abono o satisfacción, y del adeudamiento, que vienen así a contraponerse. Si el abono o satisfacción no significan lo mismo que su adeudamiento, debe mantenerse que existen supuestos de retención nacidos por el pago o cumplimiento.

Por su parte, las normas relativas al establecimiento de plazos (art. 59 RIRPF) para el cumplimiento del deber de ingreso y declaración de retenciones, las refieren a las cantidades retenidas. Dado que esto no puede suponer que el deber de ingreso surja por la realización de la retención, ya que, como se verá, ambos deberes se configuran como independientes, correspondiendo el ingreso no a las cantidades retenidas sino a las que se debieron retener, puede interpretarse tal expresión en el sentido de que tal declaración e ingreso vienen referidos temporalmente al momento en que pueda (o deba, según los casos) practicarse la retención, momento que debe identificarse con el pago, como veremos más adelante.

Por otra parte, en sede de declaración negativa de retenciones, se habla de la improcedencia de éstas "a pesar de haberse satisfecho rentas", lo que lleva a la conclusión de que tal procedencia está referida a la satisfacción, y no a su devengo. Debe, sin embargo, manifestarse que el régimen derivado de las normas generales sobre la situación jurídica del retenedor parecen referidas en su conjunto al régimen general de retenciones, supuesto que tratamos en este momento, y sin perjuicio de la posibilidad de adaptación de tal régimen a los supuestos específicos estudiados, en que el nacimiento de la retención (y, en ocasiones, su práctica) viene determinado normativamente.

<sup>120</sup> Así, la Sentencia de la AP de Santa Cruz de Tenerife, de 7 junio de 1986 (Pon: Sr. González González, GF...), que afirma que el plazo para el ingreso de las retenciones correspondientes a rendimientos del trabajo personal comienza a contar desde el momento en que se hubiera hecho efectivo el pago a los perceptores de los respectivos

Por otra parte, la conexión del nacimiento de la retención, en su régimen general, con el pago o cumplimiento efectivo parece pacífica en la doctrina, ya que incluso aquella que lo encuentra criticable establece como término de la comparación el nacimiento de la retención en el momento de la exigibilidad, en el caso de los rendimientos de capital mobiliario expuestos<sup>121</sup>, aunque debe señalarse que los pronunciamientos son más abundantes en cuanto al presupuesto que motiva su práctica efectiva<sup>122</sup>, presupuesto que aparece como tácitamente identificado con el anterior. Asimismo, tanto la jurisprudencia como la doctrina administrativa consultada parecen partir, en líneas generales, de que el presupuesto de hecho es único, y que determina el nacimiento del deber de retener y la procedencia de su práctica, presupuesto éste constituido, en la mayoría

---

rendimientos, y no desde el momento en que fuesen exigibles, esgrimiendo el argumento de la literalidad del art. 10 de la ley IRPF, y aunque admite que es otro el criterio seguido en el IS, concluye no admitiendo la analogía.

<sup>121</sup> Así, GATOO DE ECHARRI, op.cit., pág. 160; PEREZ ROYO,I., op.cit.pág. 251.

<sup>122</sup> BERLIRI parece entenderlo implícitamente, al entender la realización de la retención como un pago inferior a lo debido. Así, *Corso...*op.cit., pág. 45. En el mismo sentido, en *L'imposta sul...*op.cit., pág. .229. En *Il Testo Unico...*op.cit, pág.368, pone de manifiesto que en los rendimientos del trabajo personal, "...la ritenuta deve essere operata all'atto del pagamento...", en el régimen del T.U. de 1958, art. 127. BOSELLO, en *Il prelievo ...*op.cit., pág. 83 parte de que la retención se practica en el momento de del pago de la prestación o disponibilidad de la renta. Por su parte, ADONNINO, op.cit., pág.29, señala que la retención debe efectuarse solamente en el momento en que el deudor cumpla su obligación con el acreedor.En el mismo sentido, TURCHI, "Crédito d'imposta", op.cit., pág.335.

En España, MARTIN QUERALT "Notas en torno...",op.cit., pág.134 señala que "...el presupuesto que genera la efectiva prestación es la realización de pagos a terceros." En el mismo sentido, ya visto, SIMON ACOSTA, op.cit., pág. 225. GATOO DE ECHARRI, op.cit. pág.160 señala que de la redacción del art. 147 del antiguo RIRPF, se desprende que la retención debe producirse cuando se pague o abone efectivamente el rendimiento, señalando que a pesar de que los decretos que han regulado la tabla de retenciones han tenido vigencia, unas veces respecto de los rendimientos devengados, y otras en relación con los rendimientos satisfechos, ello ho desvirtúa el hecho de que la retención se practica cuando se paga la retribución. Así, parte de la unicidad de ambos presupuestos, manifestando que "...la retención *debe producirse* cuando se pague o abone efectivamente el rendimiento. Entonces en *cuando surge la obligación de retener...*"(pág.159).

de los pronunciamientos, por el pago efectivo de tales rendimientos<sup>123</sup>.

En efecto, el momento en que debe practicarse la retención aparece implícitamente determinado por nuestro derecho positivo en relación con el acto del pago efectivo<sup>124</sup>, en general, lo que, por otra parte, no es más que una exigencia lógica del mismo mecanismo de la retención, que consiste, como indica su nombre, en una detracción de lo que se da, o de una parte de lo que se da; lo que requiere, como

---

<sup>123</sup> Además de las sentencias ya citadas en notas anteriores, que parten de que el presupuesto de la retención es el pago efectivo de rendimientos, debe señalarse aquí la coincidencia de la doctrina administrativa.

Así, el T.E.A.C., en Resolución de 30 de marzo de 1989 (CISS IRPF) señala que la retención en la fuente, en los rendimientos del trabajo personal, debe efectuarse en el momento en que se abonan o se realiza el pago. Asimismo, la resolución de 21 noviembre 1989, acerca del método de estimación indirecta, hace notar que "las retenciones recaen sobre cantidades efectivamente satisfechas". En la misma línea, la Res. de 30 de mayo de 1990 (CaT nº 125), en la que señala que (Cons. 3º) "...la obligación de retener surge en el momento en que por parte del pagador se abonan los rendimientos del trabajo..." Y en las Resoluciones de 3 y 18 de julio de 1990 (CREDF nº 71) sitúa el momento del nacimiento del deber de retener en la creación de la letra por ser ésta una "promesa incondicionada de pago". En relación a los rendimientos explícitos percibidos por persona física, puede citarse la Resolución del TEAC de 8 de mayo de 1990 (CaT nº 125), que se basa en el criterio del devengo, establecido en el art. 109 del Regto IRPF y aplicando tal criterio a una persona física por tratarse de rendimientos de capital mobiliario derivados de un préstamo.

Por último, la D.G.T., en consulta vinculante de 9 de mayo de 1979, conecta la práctica de retención con la satisfacción efectiva del rendimiento (recogida en la O.M. de 17 de abril de 1980). En consulta de 14 de Diciembre de 1981 (CISS IS), señala que es la entrega de dinero el hecho determinante de la retención. Y en la consulta de 9 de febrero de 1982 (CISS IRPF), niega que proceda la retención en el endoso de una letra por no existir en ello la entrega de dinero como hecho determinante de la retención. En la misma línea, en la consulta de 10 de agosto de 1983 (CISS IRPF), al señalar que debe retenerse al abonarse la gratificación.

Partiendo de tal premisa, se pronuncia en las Consultas de septiembre de 1987 (CaT nº 76) y 4 de Diciembre de 1989 (CISS IRPF), donde sostiene que la retención no puede practicarse después de efectuado el abono efectivo de los rendimientos del trabajo, sin perjuicio del deber de ingreso.

<sup>124</sup> Así, el art. 59 cuatro del RIRPF impone la práctica de las retenciones en el momento en que se satisfagan las rentas, o el art. 60.1, que establece la presunción de retención para las cantidades efectivamente satisfechas. En realidad, la misma existencia de la presunción indica que tal es el momento en que debió practicarse.

Como pone de manifiesto FANTOZZI, en *Diritto Tributario*, op.cit. pág.613, este es también el régimen, en general, en el Derecho italiano, en el que, como señala dicho autor, la retención para los rendimientos del trabajo se gravan según el criterio de caja.

presupuesto previo, una transferencia económica<sup>125</sup>. En ese sentido, el nacimiento del instituto retentorio puede producirse, en términos lógicos, por una multiplicidad de presupuestos, lo que puede determinar la producción de determinados efectos, entre ellos el del nacimiento del deber de retener, que resultará, por tanto, procedente; pero no así su práctica, que sólo resultará posible en el momento del pago, o, como mínimo, de la imputación de la renta al perceptor. Sin perjuicio del deber de ingreso, o de otros deberes conectados con la retención, de los que la fijación del momento de cumplimiento puede realizarse con referencia al nacimiento, el deber de retener no puede cumplirse sino mediante la disponibilidad por el pagador de una parte del efectivo que abona. Por lo tanto, debemos deducir de tal premisa que el momento de la exigibilidad de tal deber no puede ser otro que el del pago real o formal de los rendimientos sometidos a retención, conclusión ésta que fija, por tanto, el momento de práctica de la misma<sup>126</sup>.

Aunque, como hemos dicho, ambos presupuestos - el que genera el nacimiento de la "relación de retención" y el que determina la exigibilidad de su efectiva realización - puedan, eventualmente, venir conectados en el Derecho positivo, y en efecto así es en la generalidad de los casos, y así ha sido tradicionalmente, deben ser distinguidos conceptualmente<sup>127</sup>, puesto que producen efectos diferentes y su

---

<sup>125</sup> En este sentido, SIMON ACOSTA, "La retención en la quiebra", op.cit., ha dicho que "La obligación de retener debe ser referida al momento del pago, al momento en que se extingue la obligación" Así se desprende de la literalidad de las normas (satisfacer) y del mismo concepto de retención, que postula la disponibilidad material por parte del deudor de la suma sobre la que operar la retención. (pág. 225). En la misma línea, TURCHI "Crediti concorsuali e ritenuta d'acconto", op.cit.

<sup>126</sup> En este sentido, ADONNINO, *Le ritenute d'acconto...* op.cit., pág.29, pone de manifiesto que así como el ingreso puede realizarse en un momento independiente, e incluso anterior, la retención debe efectuarse solamente en el momento en que el deudor cumpla su obligación frente al acreedor.

<sup>127</sup> Puede, en este sentido, adoptarse respecto de la retención, la distinción elaborada por el Derecho de Obligaciones y recogido por el Derecho Tributario, con referencia a la obligación tributaria "principal" o "sustantiva". En este sentido, vid. MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S. "La exigibilidad de los tributos", en *CREFD* nº 30, 1981.

concreta diferenciación plantea una problemática propia<sup>128</sup>. Evidentemente, los efectos derivados del presupuesto que determina el

---

<sup>128</sup> Si bien la retención es practicada en el momento del pago, puede aducirse, con fundamento, que para el nacimiento del deber de retener no sólo no resulta necesario el pago efectivo de tal ingreso, sino que éste puede resultar insuficiente, puesto que para ser considerada obtenida la renta, a efectos de los Impuestos sobre la Renta, basta que éstos resulten exigibles, lo que, a su vez, resulta, por una parte, correlativo con el presupuesto de hecho del deber de soportar la retención, que se configura por la percepción jurídica, es decir, la obtención, y no por el simple cobro de los ingresos; y por otra, coherente con el hecho de que tal abono deba efectuarse en concepto de pago, como veremos, lo que no puede suceder si no existe un devengo de los rendimientos.

La confusión entre ambos momentos puede producir resultados no deseados. En este sentido, debe reseñarse una afirmación realizada por el profesor BERLIRI que resulta contradictoria con lo expuesto en el texto. En efecto, dicho autor, pese a partir del encuadramiento del presupuesto de la retención en el marco del cumplimiento de una obligación, o como mínimo, cabría decir, en la existencia de un título para la adquisición de las rentas, identifica como presupuesto para la validez de la retención no este evento, sino el propio pago, aun cuando sea inválido. En este sentido, señala que únicamente podrá declararse improcedente la retención en el caso de que no se hayan pagado las retribuciones sobre las que recae, "...e ciò perchè tal pagamento è il fatto che genera l'obbligo di effettuare il versamento" (*Corso...op.cit.*, pág. 250), siendo irrelevante, si ha sido pagada, que no sea debida. (*Il Testo Unico...op.cit.*, pág.231, y *Corso...op.cit.*, pág.251).

Se han pronunciado en contra de dicha aseveración, BOSELLO, en *op.cit.*, pág.92, quien opina que en todas las hipótesis de gravamen en la fuente, y específicamente en el caso de las retenciones, se puede observar la obligación, por un sujeto, de pagarle una suma a otro sujeto: es al cumplimiento de esta obligación que el legislador conecta el presupuesto de hecho. En la misma línea, TREMONTI, *Imposizione e definitività...op.cit.*, pág.157, quien pone de manifiesto que el gravamen "...si giustifica così solo in ragione di un evento, come quello dell'avvenuta maturazione del reddito, che lo precede nell'ordine legale che scandisce la vicenda... il depauperamento del reddituario, e la conseguente attribuzione patrimoniale a favore d'un diverso soggetto, non può verificarsi se non dopo il compimento del versamento, e quindi pure dopo la maturazione del reddito, che continua anche in questa prospettiva ad assolvere alla funzione di presupposto..."(la cursiva es nuestra).

Por su parte RUSSO, en *Il nuovo processo tributario*, Ed. Giuffrè. Milano, 1974, pág.276, nota 170, contesta a BERLIRI reduciendo al absurdo los resultados de dicha interpretación: "Si noti che il BERLIRI...dopo aver preso atto che ora l'art. 38 del D.P.R. n°602 del 1973 riconosce al percipiente delle somme assoggettate a ritenuta il diritto di chiedere il rimborso in caso di errore materiale, duplicazione ed inesistenza totale o parziale dell'obbligazione tributaria, esprime l'avviso che quest'ultima ipotesi si verificherebbe solo quando chi ha effettuato il versamento (a favore dell'ente impositore) non abbia pagato i corrispettivi per i quali è previsto l'obbligo della ritenuta d'acconto. Ci sembra peraltro che l'assunto sia contraddetto in modo puntuale dalla norma in questione: invero, se così fosse, il diritto al rimborso non potrebbe competere che al soggetto che ha operato il versamento, non al (presunto) reddituario che viceversa nulla ha ricevuto e nessuna decurtazione del (l'inesistente) reddito ha quindi subito: al contrario, l'art. 38 anche in questa ipotesi (l'inesistenza dell'obbligazione tributaria) riconosce il diritto di cui sopra al "percipiente delle somme assoggettate a ritenuta", con ciò presupponendo che il reddito sia stato percepito effettivamente, senza che tuttavia ricorresse l'obbligo di effettuare e, correlativamente, di subire la ritenuta."(la cursiva es nuestra).



nacimiento de un deber son distintos de los generados por el presupuesto considerado normativamente idóneo para su cumplimiento; en el primer caso, la cuestión se centrará en la existencia o inexistencia de dicho deber, en el segundo, actuando en el ámbito del exigibilidad, los efectos irán relacionados, fundamentalmente, con su cumplimiento o incumplimiento<sup>129</sup>. Lo que equivale a decir que la retención resultará legítima si, además de haberse producido el presupuesto que la hace nacer<sup>130</sup>, se efectúa en el momento reputado como procedente para ello<sup>131</sup>.

---

El problema relativo al presupuesto puede solucionarse si, como hace PALAO, C. en *Comentarios...op.cit.* pág. 49, tomamos como referencia en el caso planteado de "...rentas obtenidas a través de megocios o relaciones jurídicas nulas, a las que,...resulta aplicable el criterio expresamente establecido en el apartado 2 del artículo 25 LGT." En este sentido, lo relevante, a efectos del impuesto y de la retención sería la obtención del ingreso, es decir, que se produzcan las consecuencias económicas del negocio, sea éste válido o no. Por lo tanto, si, a pesar de resultar nula la causa del pago, no se produce la devolución de contraprestaciones, no resultaría válida la impugnación de la retención ni la calificación del ingreso realizado como indebido, puesto que habría existido satisfacción de rentas.

<sup>129</sup> Esto supone asumir distintas referencias temporales, a nivel positivo, o meramente conceptual: en efecto, irán referidos al momento del cumplimiento los efectos relacionados con éste, como el plazo para la impugnación de la retención, o el establecimiento de una presunción de que la retención ha sido efectuada, o incluso la posibilidad de realizar la retención. También tendrán esa referencia temporal los efectos derivados del incumplimiento del deber de retener, es decir, la omisión de la retención. Como pone de manifiesto MAZORRA, *op.cit.*, "hay que distinguir a ambas instituciones por el efecto que producen."

<sup>130</sup> Como pone de manifiesto MAZORRA...*op.cit.*, recogiendo la postura de ROSSY, la exigibilidad "...es un efecto que produce el devengo...para que se de la exigibilidad de la obligación es necesario, en primer lugar, la existencia misma de la obligación, es decir, que haya nacido, ya que es claro que nunca podrá exigirse una obligación que no exista."

<sup>131</sup> Debe considerarse, por tanto, que el poder de realizar la retención viene condicionado también por el momento determinado para su efectividad.

En esta línea de determinar un momento para la exigibilidad jurídica de la realización de la retención, debe señalarse que la D.G.T., en consultas de septiembre de 1987 (CaT nº 76) y de 4 de diciembre de 1989 (CISS IRPF), ha considerado que no puede practicarse la retención en un momento posterior al determinado para ser realizada, y sin perjuicio del deber de ingreso.

Y ello porque, por una parte, debe considerarse que los poderes otorgados por el ordenamiento jurídico aparecen limitados, para su plena legitimidad, por la utilización del procedimiento reputado procedente; y, por otra, porque, como ha puesto de manifiesto BOSELLO, en un sistema de retención obligatoria, la posibilidad de repercusión sucesiva desvirtúa tal obligatoriedad. *Il prelievo, op.cit.* pág. 117.

La homogeneidad de la situación que genera la práctica de la retención con la procedencia de la misma y del resto de deberes con ella relacionados, en especial el de ingreso, y en punto a la configuración del presupuesto, coadyuva a la consideración del retenedor como mero intermediario entre el retenido y la Hacienda Pública. En efecto, cuando ambos presupuestos aparecen conectados, la retención se realiza siempre *a priori* de la posterior prestación derivada de la existencia del deber de ingreso de las cantidades que debieron detrarse<sup>132</sup>, actuando típicamente como un mecanismo instrumentador de la recaudación realizada al retenido.

No ocurre lo mismo, en cambio, en los supuestos en que ambos momentos actúan de forma disociada, es decir, cuando la retención nace en el momento en que los rendimientos son exigibles. En efecto, si consideramos que del nacimiento de la retención se deriva el comienzo de los plazos para la realización del ingreso<sup>133</sup>, la retención, en lugar de actuar *a priori*, podrá hacerlo, en ocasiones, *a posteriori* del momento determinado para realizar la prestación de ingreso, con lo que ésta se define de forma principal y autónoma respecto de la retención, que queda configurada como una mera forma de traslación de la carga tributaria imputada al retenedor y derivada de la realización del presupuesto de hecho. La retención puede realizarse, en este sentido, de forma análoga a la repercusión<sup>134</sup>. Sin embargo, y a pesar

---

<sup>132</sup> Así, TREMONTI, en *Imposizione e definitività...* op.cit.p.157 describe la sucesión en el tiempo de los actos a través de los que se desenvuelve la retención, diciendo que "Il prelievo se effettua attraverso la combinazione: (applicazione della) ritenuta - (compimento del) versamento. E si giustifica così solo in ragione dell'avvenuta maturazione del reddito, che lo precede nell'ordine legale che scandisce la vicenda..". En este sentido, véase BOSELLO, *Il prelievo alla fonte...* op.cit.,pág.113, quien asegura que el término retención presupone la actuación *a priori* de la detracción.

<sup>133</sup> Como parece desprenderse de la fijación de un momento para el nacimiento, lo que parece suponer que es la referencia temporal a tener en cuenta para los distintos deberes a dicho nacimiento conectados. En realidad, es precisamente el aseguramiento de la realización de este ingreso lo que ha llevado al legislador, como vimos, a determinar un momento concreto para tal nacimiento. Así lo consideran, además, la jurisprudencia y la doctrina administrativa, citadas en notas anteriores.

<sup>134</sup> Y, en efecto, así ocurre en el IVA, donde el momento del devengo del impuesto (la realización del hecho imponible, en general), que determina la imputación a efectos del cálculo de la cantidad a ingresar por el sujeto pasivo, no

de ello, sigue sin realizarse con medios propios del retenedor, dado que la condición de exigibles de las sumas retenidas impide que la prestación pueda considerarse recaída sobre su patrimonio<sup>135</sup>, a diferencia de lo que ocurre con este último instituto<sup>136</sup>. Lo que, a su vez, evita el cuestionamiento de la legitimidad de la configuración de tal deber de ingreso desde el punto de vista de su adecuación a la capacidad contributiva subjetiva intentada gravar mediante el mecanismo retentorio<sup>137</sup>.

Este último es, básicamente, el problema que se plantea cuando el nacimiento de la retención no se conecta necesariamente al pago de los rendimientos o a su exigibilidad. En nuestro derecho positivo así ocurre en los supuestos de transmisión de activos financieros con rendimientos denominados implícitos, supuesto que, como hemos visto no es subsumible, en puridad, en el concepto de "abono de rentas".

En estos casos, el deber de ingreso surge con independencia de la existencia de una atribución patrimonial a favor del retenido, lo que, en principio, podría determinar que la prestación debiera realizarse con medios propios del retenedor<sup>138</sup>. Ahora bien, esto significaría que el

---

coincide con el momento en que éste puede realizar la repercusión, que será en el momento del pago. Así lo pone de manifiesto MOSCHETTI, op.cit. pág. 242-243.

<sup>135</sup> En contra de lo afirmado en el texto, BOSELLO, para quien la realización del ingreso en momento anterior al pago supone una desvirtuación de la estructura de la retención, puesto que no se realiza con medios propios del retenido. *Il prelievo...*, op.cit.pág.84.

<sup>136</sup> Como señala MOSCHETTI, loc.ult.cit. ya que en la repercusión el repercutente no dispone del dinero, y la obligación privada subyacente puede no ser exigible.

<sup>137</sup> POTTITO *L'ordinamento* ...op.cit. pág.111 "...il terzo è tenuto ad assolvere l'obbligo tributario in forza della circostanza ch'egli ha la disponibilità di somme di spettanza del soggetto passivo, nei cui esclusivi confronti si verifica la manifestazione di capacità contributiva (percezione del reddito) colpita dall'imposta. Essendo pertanto tenuto a corrispondere allo Stato una quota di detto reddito, egli opera una compensazione tra il suo debito ed il suo credito di rivalsa nei confronti del percipiente il reddito, nei limiti della somma pagata allo Stato."

<sup>138</sup> MOSCHETTI, en *El principio de capacidad contributiva.*, trad. de J. CALERO y R. NAVAS, Ed. IEF. Madrid, 1980, pág.243, y respecto al posible concurso a

retenedor concurren efectivamente al levantamiento de las cargas públicas, pues, aunque fuera de modo provisional y mediante posterior repercusión sobre el patrimonio del retenido, se habría realizado una prestación contributiva por su parte<sup>139</sup>. Pero, como ha sido puesto de manifiesto<sup>140</sup>, tal prestación plantearía un concurso a los gastos públicos no correspondiente a la capacidad contributiva, ya que la tomada como referencia para el establecimiento del instituto jurídico estudiado no es la imputable al retenedor, sino al retenido.

Quizá por ello el legislador ha impuesto también, en estos casos, la práctica de la retención en el mismo momento elegido para su nacimiento<sup>141</sup>. Cabe plantear, sin embargo, el significado de dicha

---

los gastos públicos por los sujetos pasivos del IVA, manifiesta que "Elemento discriminador es, a este propósito, la necesidad o no de un pago anticipado: si el sujeto del impuesto debe pagar sólo lo que ha retenido previamente, no está concurriendo a los gastos públicos, ya que, aun cuando desde un punto de vista formal es obligado tributario, desde un punto de vista sustancial no hace más que transferir renta ajena; si alguien, en cambio, debe anticipar con dinero propio lo que podrá recuperar de otros (o del Estado) sólo en un segundo momento, está concurriendo a los gastos públicos (aunque a título provisional)...".

<sup>139</sup> Esto va en contra de la definición de lo que sea contributivo elaborada por VICENTE-ARCHE, en "Apuntes sobre el instituto del tributo, con especial referencia al Derecho Español", pág. 466-467, quien entiende por tal la transferencia de riqueza a título definitivo. En contra de tal consideración FALSITTA, *Il ruolo di riscossione. Natura ed efficacia oggettiva dell'iscrizione a ruolo del debito d'imposta*, Ed. Cedam. Padova, 1972, pág.121, en especial nota 220; y MOSCHETTI, "el concepto de concurso a los gastos públicos es más amplio que el concepto de obligación tributaria...(y, en relación con el IVA)...es característico del adquirente final concurrir a los gastos públicos a título definitivo, pero también el sujeto pasivo concurre a los gastos públicos, aunque sea a título provisional...la provisionalidad no excluye el concurso a los gastos públicos del empresario..."*El principio...*op.cit.,pág.240-241. Sobre el tema, *in extenso*, vid. Cap. III de este trabajo, en especial § 2 y 3.

<sup>140</sup> Por MOSCHETTI, en *El principio ...op.cit.*,pág.251 "...puesto que el sustituto y el responsable pagan, no en razón de su capacidad contributiva, sino en razón de una capacidad contributiva ajena, su obligación debe limitarse a una transferencia de riqueza ajena. Si, en cambio, están obligados a anticipar el pago con riqueza propia, se configura una hipótesis de concurso a los gastos públicos no correspondiente a la capacidad contributiva."; y FALSITTA, en *Il ruolo...*op.cit, pág.121, quien sostiene la necesidad de que el principio de capacidad contributiva sea aplicable a todas las prestaciones pecuniarias coactivas, sean a título provisional o definitivo.

<sup>141</sup> En realidad, el art. 3 de la LAF sólo conectaba a la transmisión la práctica de la retención. Es el DAF, en su art. 10 el que distingue expresamente entre ambos efectos, aunque conectándolos a un mismo supuesto: la transmisión del activo.

práctica impuesta. En efecto, si con tal expresión se hace referencia únicamente al momento al que es imputable el deber de ingreso, dada la imposibilidad de realizar detracción alguna, pueden darse por reproducidas todas las observaciones realizadas más arriba. Si, por el contrario, el legislador ha articulado, como parece<sup>142</sup>, una forma de "repercusión" anterior a la obtención de la renta, la cuestión se traslada, del ámbito del retenedor, al del retenido, puesto que debe realizar una prestación en razón de una capacidad contributiva, aunque cierta<sup>143</sup>, no actual, sino futura<sup>144</sup>.

---

<sup>142</sup> Sobre todo, dada la configuración del sujeto retenedor en estos supuestos, como se verá en § IV.2 de este trabajo, parece imposible que la "repercusión" de la retención pueda realizarse más adelante.

En este sentido, la problemática planteada por estos supuestos resulta muy parecida a la ocasionada en relación con los denominados A.F.R.O.S., derogados actualmente por imperio de la ley 18/1991. En estos casos, como pone de relieve MAROTO SAEZ, A. en "Los rendimientos del capital mobiliario y la ley 14/85 ¿Hacia una tributación más racional", publicado en *Impuestos*, I, 1987, págs. 254 y ss. "...el acreedor entrega a la entidad emisora el precio de emisión del título más el importe de la retención,...". Esto permitía a ALONSO GONZALEZ, L.M., en su trabajo "Los activos financieros con rendimiento implícito en régimen excepcional. Un aparente supuesto de retención indirecta.", en la misma revista, 1989, I, pág. 67 y ss, plantear que, en tales casos, no existe retención por inexistencia de abono. Así, dice el autor: "...el ente emisor no paga ninguna cantidad de dinero sobre la que retener cantidad alguna. El importe de la mal llamada retención se configura en realidad como un pago que realiza el acreedor, suscriptor del título, al deudor, entidad emisora del mismo, en el momento de la colocación del título... De admitirse la efectividad de la retención que empecinadamente señala la normativa vigente ésta sólo podría realizarla el propio retenido y nunca el propio emisor... el legislador pasa por alto la circunstancia de que el momento de efectuar la retención es aquél en que los rendimientos son exigibles, y es obvio que ello no sucede precisamente en el momento de adquirir el título el inversor, sino, muy por el contrario, al hacerse líquidos los rendimientos que éste produce..."

<sup>143</sup> Como se verá a lo largo del Cap. III de este trabajo, la imposición de prestaciones provisionales ha sido considerada legítima en cuanto resulte apoyada en una presunción razonable de la futura existencia de capacidad contributiva gravable, y existiendo la garantía de una posterior devolución si tal presunción no llegara a resultar cierta. En este supuesto, la riqueza imponible, aun siendo futura, resulta cierta, con lo que la presunción aparecería como razonable según estos criterios. En esta línea, vid. MOSCHETTI, op.cit., pág. 383.

<sup>144</sup> Y ello puede motivar una cierta colisión con la necesidad de que la imposición de una prestación patrimonial resulte ligada a una manifestación de capacidad de pago actual. En este sentido, FALSITTA, en *Il ruolo...* op.cit. pág. 122, pone de manifiesto que, para la imposición de una prestación se requiere una mínima garantía de la disponibilidad de medios para cumplirla.

#### 2.1.4. El abono o satisfacción como pago o cumplimiento en nombre propio.

Hemos intentado, por tanto, poner de manifiesto la relación existente entre el concepto de "abono o satisfacción" utilizado por la ley para generar el fenómeno retentorio, y el cumplimiento de obligaciones privadas. Se ha utilizado como presupuesto de la retención, en este sentido, bien la posibilidad jurídica de la realización de tal cumplimiento, o bien, y para la generalidad de los casos, adoptando su sentido estricto, equiparando tal satisfacción al pago, o al uso de cualquier otro medio que produzca efectos solutorios. La retención, en estos casos, nace y es aplicada, pues, en el marco de una relación obligatoria de crédito-deuda entre los sujetos incididos por la misma - retenedor y retenido - y con ocasión de la extinción de tal relación subyacente.

Conectando con ello, se enlaza otra nota propia de dicho pago: éste, además, debe realizarse en nombre propio y no por cuenta de otro<sup>145</sup>, como se desprende del art. 42.Dos del reglamento IRPF, que dispone que no constituye satisfacción de un rendimiento la realización de las "simples mediaciones de pagos". Dicha disposición, ubicada en sede de retenciones y pagos a cuenta, viene a recoger así la interpretación sostenida alrededor de los art. 20 del antiguo RIF y RIS, que, a efectos del presupuesto de hecho del impuesto, establecían ya esta misma cláusula <sup>146</sup>. Debe entenderse que no se trata de que el

---

<sup>145</sup> Así se desprende, asimismo, de un supuesto de retención previsto en el ordenamiento italiano: la retención sobre los premios que la Sociedad organizadora del *Giro d'Italia* abona a los diversos ganadores. Tales premios son puestos a disposición de los órganos federados deportivos y éstos los satisfacen a los vencedores. Pues bien, el *Ministerio delle Finanze*, en Resolución de 27 de octubre de 1977, se pronunció en el sentido de que era la Sociedad organizadora, y no los órganos federativos, la que quedaba obligada a los deberes materiales y formales derivados de la retención. Vid. sobre el tema, el trabajo de LAVAGNINO, B "Le novità e le conferme per i premi agli sportivi", en *BT* nº 19, 1986, pág. 1467, nota 3.

<sup>146</sup> En este sentido, las consultas vinculantes recogidas en la OM de 17 de abril de 1980, señalan que por las cantidades que los colegios profesionales actúan de mediador, no tienen éstos la obligación de practicar retención (consultas de 12 marzo de 1979 y 8 mayo 1979), que, en los honorarios abonados a un Notario, deben distinguirse las cantidades que constituyan propiamente tales de aquéllas que puedan calificarse de suplidos, en los que realiza una simple mediación de pago, no debiéndose practicar

pago realizado por mediación no sea sometido a retención, sino que la misma no es considerada como otra transacción distinta de la originaria, y no tiene el poder de generar otra retención, si es que la primera la tuvo. La relación crédito-deuda, pues, debe existir precisamente entre quien paga y quien recibe.

Esta nota resulta especialmente importante en relación con la determinación del elemento subjetivo activo del presupuesto de la retención: en efecto, en general, y salvo las excepciones tipificadas en que no se aplica esta regla, la retención procede por razón de la condición personal del pagador, y no del intermediario. Por lo tanto, si el primero no reúne las características subjetivas requeridas por la norma, la retención no se genera, aunque el intermediario sí las posea, y viceversa. También debe distinguirse, obviamente, del supuesto constituido por el pago realizado por el representante del deudor, o del órgano de representación en las sociedades, supuestos éstos en que no existe mediación alguna<sup>147</sup>, sino pago realizado directamente por quien está obligado a ello.

---

retención sobre éstas últimas( consulta de 12 de noviembre de 1979). Asimismo, en el caso de provisión de fondos empleada en parte para pagar a otros profesionales, ni el cliente, persona física, ni el profesional, por ser mediador, están obligados a retener, según la consulta de la D.G.T. de 2 de Diciembre de 1983 (CISS IRPF).

En la línea de la no existencia del deber de retención cuando se actúa como mediador, se inscriben, asimismo, las consultas posteriores de la D.G.T. de 23 de marzo de 1983, 11 de julio de 1983, 2 de diciembre de 1983 (todas ellas en CISS IRPF), 16 de enero de 1985 (Impuestos, nº 85) y 13 julio de 1988 (CISS IRPF).

Asimismo, la Sentencia del TS de 25 de octubre de 1989 (Pon: Sr. Mateo Díaz). Para la D.G.T., también se considera mediación, y por tanto, no resultan sometidos a retención, los supuestos de anticipos de las empresas a sus abogados, cuando resulta condenada en costas la parte contraria, parte que es la satisfaciente, y por tanto, la obligada a retener (Consultas de 13 de julio de 1988, CISS IRPF, y 8 de junio de 1990, GF). En cambio, el T.E.A.C., en Resolución de 25 de septiembre de 1991, (TF nº 18), considera que no existe tal mediación cuando el abogado mantiene una relación laboral con la empresa que anticipa sus honorarios. Asimismo, en su Resolución de 30 de marzo de 1989 (CISS JT 19/C-15) sostiene que la retención debe realizarse necesariamente por la persona que realiza el pago, a pesar de que el mismo se efectúe por cuenta de la Organización de Trabajos Portuarios. En cambio, varía de criterio, sobre este mismo punto, en su Resolución de 3 de octubre del mismo año (CISS JT 19/C-17).

<sup>147</sup> Como pone de relieve SIMON ACOSTA, en "La retención en la quiebra", op.cit.

Hemos hablado de excepciones, y en efecto, existen varias: en primer lugar, podemos enumerar aquéllos supuestos en que, a pesar de constituir materialmente supuestos de mediación, no son considerados como tales deliberadamente, al fin de poder someter tales transacciones a retención, evitando de esa forma la aplicabilidad de la regla general, que determinaría, bien su improcedencia, bien que el deber de retener recayera sobre el auténtico deudor del rendimiento, trasladándose de esta forma a quien lo paga materialmente, aun cuando sea por razón de mediación. De esta forma se intenta evitar la elusión de la retención, o bien la generación de concretos problemas prácticos<sup>148</sup>.

---

<sup>148</sup> El Reglamento ha recogido los supuestos para los que la normativa anterior ya preveía el sometimiento a retención, pese a tratarse de supuestos de intermediación : en efecto, la establecida en el art. 147.2 del antiguo Reglamento del IRPF, por el que se imponía la retención a los empresarios cuando satisficieran a su personal prestaciones por cuenta de la Seguridad Social. Al respecto, pueden consultarse los pronunciamientos de la D.G.T. de 30 de marzo de 1979 y 6 de junio de 1979 (ambas en CISS IRPF), en que se imponía tal deber a la empresa pagadora, a pesar de que se tratara de una deuda de la Seguridad Social.

También recoge el caso del depositario o gestor de valores extranjeros propiedad de residentes en territorio español cuando éstos no hayan soportado retención previa en España, establecido con anterioridad en el art. 253 RIS y el art. 3.3 del DAF. Sobre este tema, véase la consulta de la D.G.T. de 5 de junio de 1990 (CISS IS) y los trabajos de DE JUAN PEÑALOSA, J.L. "Cuestiones de fiscalidad internacional en España", CT nº 46, 1983, y "La manía de retener", GF, nº 46, pág.135. Y ABELLA POBLET, E.J. en "Los ingresos por operaciones financieras: imputación temporal y problemática de las retenciones", en la obra colectiva *Estudios sobre tributación bancaria*, Ed. Civitas, Madrid, 1985. Asimismo, en este trabajo, en sede de delimitación del sujeto retenedor.

Recientemente, se suscitó una curiosa polémica entre el T.E.A.C. , en su Resolución de 25 de enero de 1989 (CISS IRPF), y la D.G.T. , en sus consultas de 10 de noviembre de 1989 (CISS IRPF) y de 9 de julio de 1990 (TF), acerca del denominado "tronco de propinas" de los empleados de los Casinos, en los que éstos actúan de "repartidores" de dichas propinas. entre sus empleados. Acerca de este asunto, el T.E.A.C., en la Resolución citada, se manifestaba en el sentido de que el Casino actúa como mero intermediario y que, por tanto, no procedía la práctica de retención. La D.G.T., sin embargo, en las consultas citadas, opinaba que constituían una retribución laboral satisfecha por la empresa y sometida a retención al tipo general aplicable. Posteriormente, el T.E.A.C. modificó su criterio en la Resolución de 30 de octubre de 1991 (CaT nº 158, Ref. 3713) alegando que , si bien el Tribunal Supremo, Sala de lo social, ha declarado la falta de identificación entre el salario y la propina, "...a los efectos que aquí nos interesan, no implica que los rendimientos abonados por la empresa como "tronco de propinas", en el exceso sobre el salario garantizado, no sean satisfechos, al igual que éste último, por la misma...de lo que se desprende que la sociedad titular del Casino no efectúa una simple mediación en el pago por cuenta y orden de los clientes, cuya voluntad para nada interviene en los criterios de distribución de la masa de propinas entre el personal del casino, sino que , por el contrario, satisface tales rendimientos en su propio nombre...".



Y, en segundo lugar, y por los mismos fines, también sobre este punto la normativa de rendimientos derivados de activos financieros plantea excepciones, especialmente en materia de abono de los denominados rendimientos "implícitos". En efecto, se impone el deber de retener a agentes que actúan como meros intermediarios, estableciendo la procedencia de la retención en todo caso, con independencia de la concurrencia, en el pagador de tales rendimientos, de las circunstancias subjetivas que integran, con carácter general, el elemento subjetivo del presupuesto de la retención<sup>149</sup>. Sin perjuicio de volver sobre el tema al estudiar las situaciones subjetivas derivadas de dicho instituto, debe indicarse aquí este extremo, aunque pueda reseñarse que, en cualquier caso, tales excepciones confirman el presupuesto básico de la retención: la misma es generada porque se produce la satisfacción del rendimiento, aunque tal satisfacción sea imputable a un tercero, distinto del mediador. Su colocación en el lugar de aquél, como veremos, tiene una finalidad esencialmente garantizadora de la procedencia y efectividad de la retención en todo caso, en aquéllos supuestos en que resulta especialmente importante la necesidad de conseguir tal fin.

## *2.2. Los componentes de la renta sometidos a retención.*

Estudiado el concepto de abono, así como su significado y las notas que lo configuran, nos corresponde, en nuestra búsqueda del completo alcance del presupuesto de hecho generador de este instituto, comenzar el análisis de las notas que definen a aquéllos ingresos de los que el mismo produce tal efecto.

### *2.2.1. Renta sujeta a la retención a cuenta.*

---

El nuevo Reglamento del I.R.P.F. surgido del Rd 1841/1991, en su art. 42.Dos "in fine" ha resuelto la cuestión excluyendo tal actividad de la consideración de mediación de pago y sometiendo a la empresa, por tanto, al deber de retener.

<sup>149</sup> Cfr. arts. 3.2 LAF y 8 DAF. principalmente, aunque existen más supuestos. Vid. para un tratamiento *in extenso* del tema, § IV.1 de este trabajo.

El art. 10 de la ley 44/1978 refería la retención al abono de los rendimientos enumerados en el art. 3 del mismo texto, es decir, los rendimientos sujetos al Impuesto sobre la Renta. En parecidos términos se expresaba el art. 32 de la LIS, en su antigua redacción. Y ello, pese a que, como es sabido, los Impuestos sobre la Renta que configura nuestro ordenamiento tributario acogen en su hecho imponible, la obtención de renta, otro supuesto distinto de la percepción de rendimientos: la renta producida mediante alteraciones patrimoniales<sup>150</sup>; en el régimen anterior, la ley sólo sometía a retención los rendimientos, y no a este otro componente<sup>151</sup>.

Por tanto, y a pesar de tratarse de renta sujeta al Impuesto personal, los denominados incrementos de patrimonio o plusvalías generadas con motivo de alteraciones producidas en el patrimonio del sujeto pasivo, no generaban la retención a cuenta. En cambio, el otro supuesto de renta generada en períodos plurianuales, los llamados rendimientos irregulares, sí estaba sujeta a retención, pues en estos casos nos encontrábamos con verdaderos rendimientos, que sólo varían con respecto a los rendimientos "ordinarios" por su período de producción, y por tanto, estaban sujetos a las previsiones de los mencionados preceptos.

La razón de tal diferencia de trato hay que encontrarla en el origen histórico de la retención a cuenta: la herencia recibida de la imposición de producto. La exclusión del sistema de retenciones de estos componentes de la renta pone de manifiesto que, si bien en el conjunto del impuesto - esto es, en la configuración de la prestación definitiva por él debida- se había adoptado un concepto de renta

---

<sup>150</sup> Que es acertadamente calificado por AGULLO, A. en "Estructura de la imposición..." op.cit. como verdadero "caballo de batalla" del concepto patrimonialista de renta.

<sup>151</sup> Según LAMOCA PEREZ, C. en "El retenedor como sujeto pasivo del impuesto sobre la renta", CT, nº 35, pág. 86, a esta misma conclusión podía llegarse con la redacción del antiguo art. 10 de la ley IRPF. Sin embargo, tal interpretación chocaba frontalmente con la expresión "rendimientos" utilizada por el mencionado artículo, que parecía posibilitar la retención, de entre la renta sujeta enumerada en el art. 3, a aquélla cuya naturaleza fuera la de rendimiento.

integral, basado en las tesis patrimonialistas, el sistema de ingresos anticipados continuaba anclado en una regulación en la que subyacía la idea de que la renta gravable era la proveniente de fuentes de ingresos regulares o habituales, sin afectar al capital que las generaba.

Este principio de que la retención sólo era generada por el abono de rendimientos fue, posiblemente, una de las causas más poderosas del nacimiento normativo, mediante la ley 14/85, de los denominados rendimientos "implícitos" de capital mobiliario<sup>152</sup> que constituyen, técnicamente, auténticas plusvalías<sup>153</sup>. La necesidad de someter a retención tales plusvalías para evitar en lo posible las bolsas de fraude motivó este curioso cambio de naturaleza, que hubiera podido evitarse mediante el sencillo expediente de sujetar a retención dichos incrementos<sup>154</sup>.

Pues bien, con la nueva ley 18/1991, el objeto de la retención varió sensiblemente en el sentido expuesto. En efecto, tanto el art. 98 de la ley IRPF, como el art. 32 de la LIS, hablan del deber de retener cuando se abone o satisfaga "renta sujeta" a los Impuestos respectivos. Esto supuso, por un lado, la posibilidad de un ensanchamiento importante del objeto de la retención, que puede incluir en su seno los incrementos de patrimonio<sup>155</sup>; y por otro, vuelve a plantear el tema

---

<sup>152</sup> Véase, a este respecto los Preámbulos de la ley 14/85 y del Decreto que la desarrolla, 2.027/85. En realidad, de los dos fines enunciados para la reforma, el sometimiento a retención de los ingresos provovados por estos activos, y la no imputación de partidas negativas en la base imponible, en los casos de minusvalía, sólo conserva, para el IRPF, toda su virtualidad por efecto de la ley 14/85 el primero, puesto que la posterior reforma de la ley 48/85 suprimió la mayoría de los problemas de fraude planteados con motivo de la imputación de estas minusvalías.

<sup>153</sup> Por lo demás, el régimen derivado de la ley 14/85, y aparte de la retención e ingreso a cuenta, no modificó en gran medida el tratamiento de estos rendimientos en la integración en la Base Imponible del Impuesto, respecto de su consideración de incrementos de patrimonio. En efecto: los rendimientos negativos no se integran en la base imponible, y deben computarse separadamente.

<sup>154</sup> El cambio que ha supuesto la ley 18/1991, en el sentido de posibilitar la retención con el abono de renta sujeta, puede hacer innecesario tal cambio de calificación de componentes de la renta.

<sup>155</sup> Como pone de manifiesto PEREZ ROYO, I. en *La nueva regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Ed. Marcial Pons. Madrid, 1991, pág.

de qué deba entenderse por renta "sujeta al Impuesto", como veremos más adelante<sup>156</sup>.

La misma ley establecía ya la retención en un caso de abono de cantidades que no constituyen técnicamente rendimientos, y en el que su carácter de renta gravable podría resultar dudosa. Se trata del supuesto contemplado en su art. 19,1,b) y en la D.A. 5ª, siete<sup>157</sup>, que impone la obligación de practicar retención al adquirente de inmuebles en España cuando el transmitente no sea residente en territorio español ni tenga establecimiento permanente, retención que deberá efectuarse sobre el precio de compra acordado. Este supuesto es susceptible de plantear numerosas cuestiones sobre diversos elementos del fenómeno de la retención, pero, ateniéndonos al tema que estudiamos en este momento, procede, cuando menos, poner de manifiesto dos observaciones: en primer lugar, resulta evidente que en este caso el presupuesto de la retención no es el abono de rendimiento alguno. En todo caso, la situación contemplada por la norma podría dar lugar a un incremento de patrimonio. Sin embargo, obsérvese que la retención no se produce por la existencia de una plusvalía gravable, como ocurre en el supuesto de los rendimientos implícitos <sup>158</sup>, sino que es generada por la mera transmisión. Pero además, recae -y aunque este dato no es decisivo sobre el presupuesto de hecho, sí es indicativo de éste- sobre el total del precio de compra, con absoluta independencia de la eventual producción de dicha plusvalía, con lo que resulta

---

246, " ...no cabe duda de que la expresión utilizada por el art. 98 habilita al legislador reglamentario a extender las retenciones a cualquier componente de la renta, como podrían ser los incrementos patrimoniales..."

<sup>156</sup> En § III.1 de este trabajo.

<sup>157</sup> Que añade un nuevo párrafo al art. 23 de la LIS.

<sup>158</sup> A pesar de que el art. 3.1 de la LAF disponga que la retención se practicará en todas y cada una de las transmisiones, hay dos elementos que llevan a la conclusión indudable de que ésta sólo se produce en el caso de que exista plusvalía efectiva: en primer lugar, el mismo artículo dispone que tal retención se efectuará sobre la diferencia entre el importe de la venta o reembolso y el de adquisición o suscripción. Por tanto, resulta evidente que en el caso de que tal diferencia sea negativa o cero, no se practicará la retención. En segundo lugar, el art. 10.2 del DAF establece que la retención sólo procede cuando exista un rendimiento de carácter positivo, aun cuando este rendimiento positivo sea presunto.

absolutamente cuestionable la existencia de renta sujeta al Impuesto; si bien se evita, en todo caso, el sometimiento a retención en aquéllos supuestos en que el legislador conoce con certeza la ausencia de renta gravable<sup>159</sup>.

Con posterioridad a la ley, el desarrollo reglamentario de la misma ha introducido también la retención para otro supuesto de incrementos de patrimonio que, si bien no está constituido por plusvalías generadas en elementos del capital, sí supone la obtención de ingresos no derivados con habitualidad o periodicidad de una fuente productiva<sup>160</sup>: los premios<sup>161</sup>. Su aparición supone, por una parte, un paso más en la evolución de este instituto en su adaptación al objeto del impuesto, con lo que su conjunto, y no únicamente la prestación derivada del hecho imponible de éste, viene referida a una homogénea manifestación de capacidad contributiva; por otra, este régimen de retenciones, diseñadas como a cuenta del impuesto,

---

<sup>159</sup> Mediante el no sometimiento de las plusvalías generadas en más de 20 años, que están exentas. El reglamento (art. 73) añade a ello la acreditación de sujeción del transmitente al régimen de obligación personal.

<sup>160</sup> Así es calificado por la doctrina italiana el supuesto, similar al español, regulado en el art. 30 DPR nº 600 (1974) que sujeta a retención *a título de impuesto* (es decir, de forma definitiva) a los premios de juegos desenvueltos en espectáculos radiotelevisivos o manifestaciones de cualquier tipo en los que los participantes se sometan a pruebas basadas en la habilidad, el azar o ambos. En ese sentido, LAVAGNINO, en "Le novità e le conferme per i premi agli sportivi" en *BT* nº 19, 1986, manifiesta que los premios del art. 30 del DPR nº 600 tienen como caracteres comunes:

"- l'eccezionalità dell'evento reddituale, il quale si configura come ipotesi più o meno remota a seconda che nell'evento abbia maggiore o minore importanza l'alea rispetto all'abilità;

- l'accidentalità dell'evento partecipativo in rapporto all'abituale attività lavorativa o lucrativa del soggetto."(págs. 1468-1469). En la misma línea, SELICATO, P. en "Ritenute fiscali sui premi conseguiti da esercenti imprese commerciali" *BT* nº 23, 1989, respecto al art. 30 DPR : "...il suo presupposto sarebbe costituito dall'elemento della occasionalità e dell'estemporaneità della prestazione resa..." da un'attenta lettura dell'art. 53 DPR nº 917 /86, gli introiti derivanti da premi e vincite non sono compresi tra quelli che vengono "considerati ricavi"(pág. 1806).

<sup>161</sup> Así, en el art. 43,d) del Reglamento. En el régimen anterior, los premios estaban sometidos a retención en cuanto constituyeran rendimiento irregular. En ese sentido, la Consulta de 5 de marzo de 1986 (CISS IRPF) señala que un premio de fidelidad a la empresa es una renta irregular sometida a retención.

reafirma, a diferencia del previsto en otros ordenamientos<sup>162</sup>, que en

---

<sup>162</sup> Así, en el régimen previsto en Italia, en que los premios, en cuanto no puedan considerarse resultado de alguna de las actividades que dan lugar a los rendimientos previstos en el Impuesto, se someten al régimen sustitutivo de la retención definitiva. En ese sentido, únicamente aquéllos premios que puedan calificarse como rentas del trabajo personal, o de actividades empresariales o profesionales, son sometidos a retención a cuenta del Impuesto e integrados en la base imponible de éste. Este tratamiento pone de manifiesto la adopción, en dicho ordenamiento, de un concepto de renta a efectos del impuesto que lo identifica mayoritariamente con los beneficios habituales derivados de una fuente productiva estable. En ese sentido, la Ley nº 80 de 1986 modificó el art. 30 D.P.R. en el sentido de que los premios no superiores a 100.000 liras aunque sea en especie, en manifestaciones deportivas de aficionados, sea en particular o al grupo, no concurren a formar la renta compleja del participante.

Excepto:

- si superan las 100.000 liras, en que procede la retención a título de impuesto.
- si entran en el concepto de rentas del trabajo, por lo que integran la renta del impuesto.

LAVAGNINO, en "Le novità e le conferme per i premi agli sportivi" en *BT* nº 19, 1986, se pronuncia en el sentido de que la excepcionalidad y ausencia de habitualidad de dichos premios motiva un tratamiento diferenciado: " Si spiega quindi che, a fronte di questi caratteri di eccezionalità e di accidentalità, il legislatore abbia previsto un regime sostitutivo...per ragioni di opportunità impositiva."(pág. 1468). Y ello porque, según dicho autor, no entran dentro de ninguna de las categorías de rendimientos previstos en el impuesto. Por tanto, la modificación se realiza en el sentido de someter al impuesto los premios que supongan un rendimiento de los contemplados en el mismo. (págs. 1468-1469).

En el sentido que indicábamos, SELICATO, P. "Ritenute fiscali sui premi conseguiti da esercenti imprese commerciali" *BT* nº 23, 1989.

Así, TESAURO *Istituzioni di Diritto Tributario. Parte Speciale*. Ed. Utet. Torino, 1989, pág. 19 y ss. pone de manifiesto que en la vigente legislación italiana viene recogido normalmente el concepto de renta - producto, y sólo excepcionalmente el de renta como entrada, siendo casi absolutamente descartado el de renta como gasto. Y en efecto, HAIG, R.M. en "El concepto de ingresos: aspectos económicos y legales", en *Ensayos sobre economía impositiva*, dirigido por MUSGRAVE y SHOUP, Fondo de Cultura Económica, Mejico, 1964, págs 81 y ss., sobre dicho concepto explica que fueron los ingleses, debido a su resistencia al gravamen de las ganancias irregulares, quienes crearon el hábito de estimar ingreso las ganancias regulares y considerar como adiciones al capital los ingresos irregulares. Así arraigó la idea de temporalidad o periodicidad como característica definitoria de la noción de renta. Ya con SCHMÖLLER y SCHANZ se tiende a dar mayor importancia al elemento subjetivo, y con ello, al concepto de entrada.

Y, como pone de manifiesto AGULLO, A. en op.cit. pág. 33 "La teoría de la base integral pretendía sustituir la noción de renta-producto, subyacente en el sistema tributario, por la más amplia de renta-patrimonio, y dar, al mismo tiempo, una definición legal de la misma que sirviera de base al impuesto."..."El valor fundamental de este modelo de imposición, de otra parte, radica en que se grava todo acrecentamiento o adquisición patrimonial independientemente de su forma, origen o previsibilidad." pág. 36. Así lo señala el *Informe Carter*, op.cit., tomo I, pág. XXV.

nuestros Impuestos sobre la Renta se mantiene, de forma coherente, el concepto de renta antes indicado<sup>163</sup>.

Existe un rendimiento, sin embargo, que tradicionalmente no ha sido objeto de retención: se trata de la renta derivada de las actividades empresariales<sup>164</sup>. La doctrina<sup>165</sup> ha puesto de manifiesto que la razón de su exclusión del sistema de retenciones se debe a que éstas recaen sobre los ingresos íntegros, y, dado que el Impuesto sobre la Renta de que se trate se calcula sobre los rendimientos netos, el importe de las retenciones superaría normalmente con creces la cuota tributaria total. Y, en efecto, a pesar de que, como se puso de manifiesto *supra*, la misma configuración de la retención como *a cuenta* supone necesariamente la ausencia de identidad entre el ingreso sometido a ésta y la base del impuesto<sup>166</sup>, no pudiendo predicarse su aplicación únicamente a los rendimientos considerados netos por la norma

---

<sup>163</sup> Puesto que, como señala AGULLO, A. "Estructura de la imposición sobre la renta y el patrimonio y capacidad contributiva" *CREDF* nº 37, 1983, a pesar de la adaptación que de ella realiza la norma tributaria, "...siempre es posible constatar una determinada concepción económica que subyace a la norma, y a la que ésta se ajusta con más o menos rigor, y que se trasluce más o menos veladamente cuando se debaten a nivel político o jurídico ciertos problemas...que influyen decisivamente en la configuración concreta que adopta el sistema tributario." (pág. 25).

<sup>164</sup> Como señala NEUMARK en *op.cit.*, pág. 137 "...El procedimiento de retención en origen no es aplicable, por la naturaleza de los ingresos a los que se refiere, a los empresarios ni a los que se dedican a profesiones liberales;...". En el mismo sentido, ADONNINO, "Le ritenute..." *op.cit.* pág. 37, indica que los supuestos de retención "...debbano limitarsi alle persone fisiche non esercenti attività imprenditoriale...". Sin embargo, SELICATO, P. "Ritenute fiscali sui premi conseguiti da esercenti imprese commerciali" *BT* nº 23, 1989 manifiesta, respecto del ordenamiento italiano, que "...non sono sconosciuti all'ordinamento tributario casi nei quali anche i compensi rientranti nella disciplina del reddito d'impresa siano soggetti a ritenuta fiscale" (pág. 1806) refiriéndose a supuestos de comisiones, agencia, mediación y similares.

<sup>165</sup> Así, ABELLA POBLET, E.J., *op.ult.cit.* y PAREDES PEREZ, "Las retenciones en la fuente y la supresión de la imposición a cuenta", en *CT* nº 35, 1981, pág. 129.

<sup>166</sup> Que la retención opera sobre la cuantía íntegra se pone de manifiesto muy pronto en la Consulta de 10 de mayo de 1979 (CISS IRPF) que indica que el porcentaje de retención se calcula incluyendo las cotizaciones del sujeto a la Seguridad Social, aunque luego sean gastos deducibles.

tributaria<sup>167</sup>, sí resulta cierto que la operatividad de este instituto puede verse incidida por el montante de las partidas negativas computables en el mismo<sup>168</sup>. Y ello por la alta probabilidad de la producción de un gravamen anticipado mucho mayor que el del impuesto, que podría convertir a aquél en una prestación mucho más onerosa que éste<sup>169</sup>.

En este sentido, en el resto de rendimientos, las partidas deducibles como gasto resultan menos importantes, bien porque así se haya dispuesto para considerarlas deducibles tributariamente, como en el caso de los rendimientos del trabajo personal, o en los de capital mobiliario, bien, en general, para todos ellos, porque los gastos previsibles para la obtención del ingreso son menores en relación con el ingreso íntegro, como ocurre especialmente en los rendimientos derivados de actividades profesionales. Es por ello por lo que los rendimientos derivados de actividades empresariales se someten a un

---

<sup>167</sup> Como se postula en la Sentencia del *Giudice conciliatore di Bologna* de 12 de noviembre de 1973, que declara no infundada la pretensión de inconstitucionalidad del régimen de retenciones sobre rendimientos profesionales porque ésta viene a gravar a diferencia de lo que pasa en las rentas de capital y del trabajo, un rendimiento bruto. Como pone de manifiesto al respecto GRANELLI, en su comentario a dicha Sentencia, en "In tema di "lite tributaria" e di costituzionalità della ritenuta d'acconto sui compensi professionali.", en *BT*, 1974, págs. 164 y ss, la legislación no establece el principio del sometimiento de rentas netas, y la cuestión así planteada podría generalizarse a toda la retención a cuenta "...e ciò, in quanto il prelievo alla fonte, operato su un reddito lordo, potrebbe risolversi in una imposizione eccedente la capacità contributiva del percipiente. A ben vedere, tuttavia, la capacità contributiva non è data dal reddito netto, ma dall'imponibile, che, per sua definizione, può essere conosciuto soltanto "a consuntivo": onde, spingendo il discorso sino alle sue estreme conseguenze, si perverebbe a negare la legittimità di qualsiasi prelievo a titolo d'acconto, anche se effettuato su redditi netti....o si nega in radice la possibilità di riscuotere l'imposta, provvisoriamente e salvo conguaglio, con riferimento a redditi futuri presunti, ovvero, ammessa tale possibilità, non può poi negarsi che la previsione del (futuro) reddito imponibile possa fondarsi sulla quantificazione del reddito lordo.."(pág. 166)

<sup>168</sup> Como pone de manifiesto ADONNINO, en "Le ritenute d'acconto..."op.cit. pág. 32, en los rendimientos no netos, la posibilidad de adecuar el importe de la retención al del impuesto no es posible.

<sup>169</sup> Esto también ocurre en las plusvalías, en que las partidas deducibles son muy relevantes para su cuantificación. Es probablemente por ello que sólo se grava mediante retención el supuesto específico descrito, en los que el riesgo de fraude es muy alto.



pago anticipado que ha asumido tradicionalmente como referencia rendimientos o beneficios netos<sup>170</sup>.

Esta exclusión de los rendimientos empresariales del régimen de las retenciones, además de actuar de una forma genérica, es decir, impidiendo el sometimiento a retención de todos los rendimientos que puedan conceptuarse como producto de una actividad empresarial, constituye también el fundamento de algunos de los supuestos que se configuran normativamente como excepciones a la obligación de retener<sup>171</sup>. En efecto, en algunos de los supuestos contemplados como tales en la norma, no existe una verdadera exención del deber de retener, sino que la norma actúa como aclaratoria del supuesto de hecho de la retención<sup>172</sup>, facilitando la comprensión de los rendimientos no sujetos en aquellos casos en que pudiera resultar dudoso su carácter de tales, en especial, por razón de su aproximación a los rendimientos de capital mobiliario.

En efecto, se consideran no sometidos a retención los rendimientos derivados del arrendamientos de bienes muebles o derechos, cuando tal actividad sea la habitual del arrendador<sup>173</sup>, y los intereses por el precio aplazado en la compraventa cuando ésta forme

---

<sup>170</sup> El nuevo régimen de estos pagos fraccionados impuesto en el art. 62. Uno del R.I.R.P.F. que establece subsidiariamente el pago fraccionado sobre el volumen de ventas, y no sobre los rendimientos netos, si bien con un porcentaje igual o menor al mínimo establecido para el caso de las retenciones, constituye la excepción a esta regulación tradicional. Sobre el tema, vid. §III.3.1.3. de este trabajo.

<sup>171</sup> ABELLA POBLET, E.J., en op.ult.cit. pág. 122, destacó la elevación a rango legal realizada por esta norma de estos supuestos, en los que no es necesaria regulación por tal fuente, porque para los rendimientos sujetos existe remisión reglamentaria.

<sup>172</sup> Son, en el sentido expuesto por SAINZ DE BUJANDA, F. en "Teoría jurídica de la exención", *XI Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Madrid, 1964, pág. 410, normas aclaratorias de supuestos de no sujeción, y no normas creadoras de una exención.

<sup>173</sup> Así, el art. 258, e) y f) del R.I.S. En ese sentido las Consultas de la D.G.T. nº 121 y 122, publicadas en la OM 17-6-81, y QUINTAS BERMUDEZ, en *Comentarios al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades*, Ed. Civitas. Madrid, 1984, pág. 894.

Sobre este tema, pueden verse las consultas de la DGT de 3 de abril de 1986 (CaT nº 35) y 3 de septiembre de 1987 (CaT nº 78), en las que se declara el no sometimiento a retención de las contraprestaciones derivadas del arrendamiento de negocio, cuando dicho arrendamiento constituye la actividad habitual del arrendador.

parte del negocio habitual<sup>174</sup>. Por lo tanto, se exceptúan del régimen de las retenciones rendimientos que, por su naturaleza, ya que constituyen ingresos directa o accesoriamente relacionados con la actividad, tienen carácter empresarial<sup>175</sup>.

Así ocurre también con los intereses y comisiones que constituyan ingreso de una Entidad financiera, pública o privada, que sea residente en España o actúe en este territorio mediante establecimiento permanente, salvo los derivados de su cartera de valores<sup>176</sup>. Como ha sido puesto de manifiesto <sup>177</sup>, son varias las

---

<sup>174</sup> Cfr. arts 258 R.I.S.; 21,1, h) del RD 2027 /1985 y D. A. Primera del RD 1841/1991, Dos, h). En este sentido, la Consulta D.G.T. de 16 de julio de 1981, (CISS IS), se pronunció distinguiendo entre los supuestos de 1) condiciones normales de financiación, son ingresos de la actividad empresarial no sometidos a retención, 2) especial aplazamiento solicitado por el cliente en condiciones no normales en el sector : los importes percibidos tienen el carácter de suplidos, gastos satisfechos por cuenta del comprador y al no constituir ingreso, tampoco se someten a retención; 3) gastos de demora por incumplimiento e impago de efectos: se trata de indemnizaciones y por tanto, no calificables de rendimientos del capital mobiliario y, por tanto, no sometidos a retención. Posteriormente, la Consulta de la D.G.T. de 12 de junio de 1989 (CaT nº 152, ref. 3612) indica que el aplazamiento en el pago en una transacción mercantil es una operación accesoria de la actividad habitual y debe entenderse que no están sometidas a retención las contraprestaciones derivadas del aplazamiento derivado de dicho pago, aun cuando no constituya la financiación normal prevista en el contrato, sino la consecuencia de una forma de financiación especial causada por el impago del deudor.

<sup>175</sup> A pesar de suponer una cláusula normativa aclaratoria de los supuestos de sujeción a la retención a cuenta, la Res. T.E.A.C. de 18 de julio de 1990, (CREDF nº 71) ha resuelto en el sentido de que los intereses de aplazamiento en la compraventa, son como regla general rendimientos de capital mobiliario, según los arts 53 y 54, 1, e) del reglamento y la excepción es el caso de compraventas desarrolladas en el seno de una actividad empresarial (art. 54,2,c) Por lo tanto, Cons 3ª "...por lo que respecta a la carga de la prueba relativa a la naturaleza de los mencionados rendimientos, está claro que corresponde al sujeto pasivo, ya que la regla general consiste en calificar los intereses aludidos como rendimientos del capital mobiliario."

<sup>176</sup> Que no es considerado actividad empresarial típica, como pone de relieve la cláusula establecida en el art. 43 b) del RD 1841/1991, al enumerar "los rendimientos del capital mobiliario, incluidos los derivados del afecto a actividades empresariales." Y, como señala MORENO CERESO, en *El impuesto sobre sociedades. Régimen general*. Ed. Pirámide. Madrid, 1981. pág. 327, porque "tratándose, en casi todos estos supuestos, de títulos al portador, resultaría imposible, para las Entidades obligadas a practicar la retención, conocer los que se hallan en poder de tales Entidades Financieras.". Sobre este tema, véase la consulta de la DGT de 27 de enero de 1988, (Ca T nº 100), acerca de la carencia de la nota de empresarialidad en la venta de unos pagarés a sus clientes, así como la de 24 de enero de 1990 (CISS I.S.) en que declara que determinadas "comisiones de mantenimiento" de activos financieros abonados a Entidades Financieras no son tales comisiones, sino rendimientos del capital mobiliario sujetos a retención, porque suponen en realidad una retribución del capital prestado,

razones que han motivado la configuración concreta de las excepciones a la obligación de retener referidas a las Entidades Financieras. Sin embargo, sin perjuicio de examinar con posterioridad el resto, nos ocuparemos aquí sólo de tal excepción por razón de la empresarialidad del rendimiento.

En efecto, los intereses y comisiones constituyen el ingreso íntegro derivado de la actividad habitual de estas Entidades, cuyo beneficio, sin embargo, está formado sólo por el margen de intermediación entre el precio pagado a sus clientes u otras Entidades por el dinero que obtienen y tal ingreso bruto. Como hemos visto que ocurre en todos los rendimientos empresariales, supondría un quebranto para sus perceptores soportar una retención que superaría ampliamente la cuota del I.S. que les correspondiera, puesto que tales retenciones se aplicarían sobre la mayor parte de sus ingresos brutos de explotación<sup>178</sup>. Sin embargo, en este caso, no hay que olvidar que la consideración del rendimiento como empresarial, a efectos de la retención, se configura como derivado del carácter subjetivo de la Entidad perceptora<sup>179</sup>, lo que introduce un elemento perturbador a la

---

como se desprende de que sin tales "comisiones" no hubieran sido suscritos, ya que los tipos de interés del mercado eran superiores a los nominalmente nombrados tales.

<sup>177</sup> Por MORENO CERESO, F. *El impuesto...* op.cit. pág. 327, "Dado que la actividad de estas Entidades Financieras es una funciónmediadora, de obtención de recursos ajenos, por una parte y su colocación en operaciones activas de préstamo y descuento, por otra, y dado que los intereses y comisiones que perciben por sus operaciones activas soportan tanto el coste pagado por los recursos ajenos como los gastos generales de la Entidad financiera, se comprende la imposibilidad de que sobre los intereses y comisiones percibidos por las operaciones activas, se practicara retención...dado que la misma superaría ampliamente a la cuota del Impuesto sobre Sociedades aplicable sobre el beneficio neto de tales operaciones..., además del encarecimiento de los créditos concedidos..."; y ABELLA POBLET, E.J. op.cit., pág. 123, "...la retención a cuenta girada sobre sus ingresos brutos de explotación superaría incluso el Impuesto definitivo que gira únicamente sobre el diferencial de mediación...".

<sup>178</sup> Como pone de manifiesto PAREDES PEREZ, en op.cit., pág. 139.

<sup>179</sup> En este sentido, véase la Consulta de la DGT de 15 de marzo de 1988, (CaT nº. 88), en la que se declara que los intereses abonados a una Entidad financiera de unas operaciones a plazo, ya que la entidad vendedora le había cedido los créditos correspondientes, no están sometidos a retención por razón de lo dispuesto en el art. 258,s) del R.I.S.. En este sentido, sólo los rendimientos percibidos por Entidad Financiera son considerados empresariales, como pone de manifiesto el art. 6 R. Decreto-Ley 5/1989,

hora de configurar como empresariales, a estos efectos, los intereses percibidos por una persona o Entidad distinta, aun cuando, objetivamente considerados, se deriven de su actividad empresarial.

Por último, tampoco los rendimientos derivados del capital inmobiliario han sido, hasta ahora, sometidos a retención. Además de lo aducido con respecto a los rendimientos empresariales, con los que dichos rendimientos, cuando son abonados por un tercero, comparten la configuración normativa de las partidas deducibles, en el caso de estos rendimientos probablemente la ausencia de una previsión normativa de la práctica de retenciones se deba a la influencia que la misma podría tener en la operativa del mercado inmobiliario. Incidencia que no se plantea en los mismos términos en el resto de componentes de la renta<sup>180</sup>.

Así, la ley 18/1991, siguiendo las pautas establecidas por la anterior legislación, remite al reglamento, entre otros elementos de la retención, la determinación de las rentas cuyo abono tiene la virtud de generarla. En la dicción de su art. 98 y en la D.A. 5ª, la retención se efectuará en "la cantidad que se determine reglamentariamente" y se realizará "en los casos y forma que se establezcan"<sup>181</sup>, hay que entender que por normas, de la naturaleza enunciada.

---

que dispone que los rendimientos de capital mobiliario satisfechos por una Entidad financiera a un tercero como consecuencia de la cesión de créditos de los que aquélla es titular, deben ser objeto de retención.

<sup>180</sup> Mediante la retención, el arrendamiento a empresas resultaría penalizado, dado que únicamente éstas estarían sometidas al deber de retener. Esta circunstancia no se da en el resto de rendimientos sometidos a retención ya que en éstos, resulta excepcional su satisfacción por quien no sea empresario o profesional.

En todo caso, el tema pone de manifiesto que la retención a cuenta es un instrumento útil pero que requiere un manejo delicado precisamente por su potencia para influir en las decisiones económicas.

<sup>181</sup> Esta última expresión, que copia la utilizada en el antiguo art. 10 de la ley 44/78, aunque gramaticalmente viene referida al ingreso, debe entenderse dirigida a la retención. En otro caso, existiría la posibilidad de que se realizaran retenciones sin posterior ingreso de la cuantía retenida.

En el antiguo art. 10 se realizaba una remisión genérica al reglamento en este punto, remisión que algunos autores entendían limitada por la redacción del art. 36 del mismo cuerpo legal a los rendimientos del trabajo personal y del capital mobiliario<sup>182</sup>. Estos

---

<sup>182</sup> Aunque tras la aprobación de la ley 18/1991 no ha lugar a tal polémica, debemos dar cuenta aquí de la suscitada con la anterior regulación por razón de la posible contradicción entre los arts. 10 y 36 de la ley 44/78. Como ha puesto de manifiesto PEREZ ROYO, I. en *La nueva regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Ed. Marcial Pons. Madrid, 1991, pág. 246, posiblemente, en parte, el legislador ha escogido la expresión "renta sujeta" para evitar los problemas interpretativos suscitados con la legislación anterior.

El art. 10, ubicado en sede de sujetos pasivos, como decíamos en el texto, no determinaba los rendimientos sometidos a retención, sino que remitía, dentro de la configuración de ésta que diseñaba, a la posterior regulación reglamentaria, los casos en que procediera. Por su parte, el art. 36, localizado en la gestión del impuesto, imponía que el impuesto correspondiente a "los rendimientos del trabajo personal y del capital mobiliario podrá ser objeto de retención en la fuente, teniendo en cuenta determinadas circunstancias personales y familiares...". A su vez, remitía al posterior desarrollo por reglamento. Con posterioridad, el art. 32 de la LIS, también sujetaba a retención por el IRPF y por el mismo Impuesto, los rendimientos del trabajo personal y los del capital mobiliario. Por último, el RD 2789/78, que reguló el régimen de las retenciones hasta la aparición del reglamento del IRPF, acogió, entre los rendimientos sometidos a retención, no sólo estos dos, sino también los derivados de actividades profesionales. Y así lo hizo también el art. 147 del Reglamento, cuando entró en vigor.

Así, DIAZ TOVAR, en su trabajo "Honorarios a profesionales ¿una retención ilegal?", CT, 1979, nº 28, pág. 47 y ss., entendía que tal sometimiento constituía una extralimitación del reglamento respecto de la remisión establecida en el art. 36, que sólo sujetaba a retención los rendimientos del capital mobiliario y los derivados del trabajo personal. En su opinión, la remisión que realizaba el art. 10 no podía extenderse a supuestos no contemplados en el art. 36, y debía referirse únicamente a la determinación de supuestos específicos de no sujeción de los rendimientos del trabajo personal. Esta interpretación del ámbito del art. 10 había sido sostenida anteriormente por CASADO OLLERO, G. en "De la imposición..." op.cit. pág. 73 quien señalaba que "...el ámbito objetivo de la retención ha quedado definitivamente circunscrito a dos tipos de rendimientos: de una parte, los procedentes del trabajo personal, y, de otra, los derivados del capital mobiliario".

En contra de tal tesis se pronunciaban SOLER ROCH, M.T., en op.cit. y MARTIN QUERALT, J. en op.cit., para quienes la contradicción entre el art. 10 y el 36 es sólo aparente, ya que el primero prevé el sometimiento a retención de todos los rendimientos sujetos al impuesto. Este segundo autor aducía, frente a lo expuesto por aquél, que no podía afirmarse que la remisión del art. 10 se refiriera a algo distinto de la determinación de los rendimientos sujetos a retención, pues en ningún momento dicho artículo concretaba el ámbito objetivo de dicha remisión. Además, añadía, no nos encontrábamos en una materia cubierta por la reserva de ley, en cuyo caso sí se plantearían problemas por el procedimiento deslegalizador.

Por su parte, STAMPA, en *Estudio sistemático del Impuesto sobre la Renta*, Madrid, 1980, págs. 421-422, además de dicho argumento, añade dos razones adicionales para considerar ilegal la retención realizada a profesionales. En primer lugar, entiende que por la redacción del art. 32 de la LIS, debe entenderse derogado en este punto el art. 10. No obstante, esto no evita la polémica, puesto que tal norma se limita a repetir lo dispuesto en el art. 36 de la ley IRPF, no añadiendo luz nueva sobre el asunto. En segundo lugar, porque, en otro caso, daría lugar a una duplicidad de la

---

imposición a cuenta sobre estos sujetos, en virtud de la aplicación del régimen de los pagos fraccionados, efectuándose un agravio de tratamiento fiscal de éstos con relación a los empresarios.

Sin embargo, como ha puesto de manifiesto LAMOCA PEREZ, dicho agravio se vio subsanado en gran medida con la aparición del RD 1290/80, que estableció la deducibilidad de las retenciones soportadas por los profesionales para la cuantificación de los pagos fraccionados a realizar por éstos. Este último autor, en "El retenedor como sujeto pasivo..." op.cit., págs.85-86, fundamentó la legalidad de las retenciones a profesionales en dos argumentos: en primer lugar, interpretando que la ley 44/78 había acogido en este punto la idea del antiguo Texto refundido del Impuesto sobre los Rendimientos del trabajo personal, que contemplaba los derivados, tanto del trabajo dependiente como independiente.

Pero, como señala LEJEUNE, en *La anticipación de ingresos en el I.R.P.F.*, op.cit. pág. 22, y nota 26, la ley 44/78 no ha acogido tal idea, sino que, bien al contrario, ha delimitado separadamente ambos supuestos. También en nuestra opinión, la remisión realizada por la ley a los rendimientos del trabajo personal debe entenderse a aquéllos que la misma ley considera como tales, es decir, a los derivados del trabajo dependiente. En segundo lugar, en su opinión, el art. 10 sujeta a retención todos los rendimientos, lo que incluiría, en la posibilidad de ser sometidos a retención, a los incrementos de patrimonio. Aun coincidiendo con la razón fundamental que motiva tal consideración, que no es otra que la de enfatizar la configuración genérica y no enumerativa que la ley realiza de los rendimientos sometidos a retención, debemos disentir, sin embargo, en cuanto a la posibilidad, en la ley 44/78 de someter a retención los incrementos de patrimonio. En efecto, tal norma posibilitaba la retención en el abono de rendimientos, y no de renta sujeta, como ocurre en la nueva ley 18/1991. En su art. 3, al que remite el art. 10, se diferenciaba, para la configuración del HI, entre rendimientos e incrementos de patrimonio, por lo que no puede considerarse a éstos últimos como enmarcados en su ámbito de actuación.

Por último, LEJEUNE esgrime otra construcción explicatoria de la diferenciación entre ambas normas. En su opinión, dado que el art. 10 está ubicado en sede de sujetos pasivos, y el 36 en la gestión del impuesto, podría pensarse que este último determina los rendimientos que, abonados por los sujetos enumerados en el primero, generarían la retención. Sin embargo, esto no es así porque, en tal caso, no se entiende la razón de la remisión del art. 10 al posterior desarrollo reglamentario. Por tanto, debe entenderse que la función del art. 36 es la de limitar la potestad reglamentaria a efectos de la retención en los rendimientos de capital mobiliario y de trabajo personal, ordenando su acomodación a las circunstancias personales y familiares que prevé. Esta tesis ha sido seguida por la SAT de Valencia de 23 de febrero de 1987.

Sin embargo, ante tal explicación, cabe preguntarse cuál sea la razón de la diferenciación en el trato que supone que estos rendimientos deban ser retenidos de acuerdo con las circunstancias personales y familiares, y no sea así en el caso de los profesionales. Si en el caso de los rendimientos del trabajo puede parecer razonable, no ocurre lo mismo en el caso de los derivados del capital mobiliario, en los que, además, parece que resulta más adecuado no establecer tal graduación, dadas las repercusiones que un trato discriminatorio en tales retenciones pueden tener en el tráfico monetario. Y seguramente por ello, no se ha realizado en tales retenciones ninguna adecuación a dichas circunstancias, como pone de manifiesto CORTES J.A. en "Las retenciones en el Impuesto sobre la Renta(I)", en *CaT Monografías* nº 54, pág. 4, quien también se pronuncia en el sentido de que "...debería prevalecer el artículo 10 por cuanto regula de forma exclusiva la obligación de retener y porque siendo más amplio su contenido engloba, el apartado 1 del artículo 36, que no prohíbe retenciones en otros supuestos...".

En el seno de los pronunciamientos jurisprudenciales no se ha reproducido tal polémica, ya que los Tribunales han sostenido unánimemente la tesis de la legalidad de dichas retenciones, por virtud de la legalización que para ellas supone el art. 10.

últimos rendimientos fueron, asimismo, los recogidos por el antiguo art. 32 de la LIS para su sometimiento a retención por razón del Impuesto sobre Sociedades<sup>183</sup>.

A pesar de la aparente similitud existente entre la regulación legal que de las retenciones realizaron ambos impuestos, no hay que olvidar, sin embargo, que, a diferencia del art. 3 de la ley 44/1978, y del actual art. 5 de la ley 18/1991, que distinguen, en la configuración del hecho imponible, y según el origen de la renta, entre rendimientos derivados del trabajo personal, de aquéllos correspondientes a explotaciones empresariales o profesionales, y de los procedentes del capital no afecto a tales actividades, el art. 3 de la ley 61/78 no distingue en su seno los primeros<sup>184</sup>. La mención realizada en su artículo 2, a efectos de la aplicación de la presunción de retribución ha sido considerada por la mayoría de la doctrina como un manifiesto error, producto del mimetismo de su redactor respecto a la ley 44/78<sup>185</sup>,

---

(Así la STS de 17 de mayo de 1982 y de 22 de febrero de 1989, esta última en CaT nº 92.) También el T.E.A.C., en Resolución de 9 de febrero de 1988, publicada en GF, declara la procedencia de retención a artistas, puesto que aun cuando no esté previsto el art. 36 de la ley, sí lo hace su art. 10.

Aun con ello, ha tenido, sin embargo, la virtud de suscitar el tema del necesario establecimiento de las retenciones por ley, bien en virtud de su consideración como prestación patrimonial de las contempladas en el art. 31 de la Constitución (Así, STS de 29 de septiembre de 1986), bien por mor de su carácter de elemento determinante de la deuda tributaria (SAT Barcelona de 23 de enero de 1985, y SAT de Valladolid de 21 de marzo de 1985). Vid. sobre el tema, § III.3 de este trabajo.

<sup>183</sup> Y corresponden a las rentas sometidas a retención en los países de nuestro entorno en aquél momento. Así, en Alemania e Inglaterra, la retención recaía, sobre todo, rentas salariales, mientras que en Italia y Francia sobre rentas de salarios y de capital mobiliario. En cambio, en EEUU no se someten a retención los rendimientos derivados de intereses y dividendos. En general, en todos ellos, la retención sobre salarios es la más perfecta y más compleja. Vid. sobre el tema "Evolución y tendencias..." op.cit. y el célebre trabajo de NEUMARK *Principios de la imposición...* op.cit.

<sup>184</sup> Como pone de manifiesto ABELLA POBLET, E.J., op.cit., pág. 114. Así puede verse también en la definición de Base Imponible del art. 11, que no distingue entre rendimientos del trabajo y del capital, sino que sólo atiende al hecho de si derivan directamente de la propia explotación o de realizaciones patrimoniales.

<sup>185</sup> En este sentido: BANACLOCHE, en "Las retenciones", CT nº 33, 1980, pág. 303; ALBIÑANA, *Sistema tributario español y comparado*. Ed. Tecnos. Madrid, 1986; ABELLA POBLET, E.J., op.cit., pág. 114. En contra, GOTA LOSADA, *Tratado del Impuesto sobre Sociedades*, Tomo II. Ed. BEX. Madrid, 1988.

puesto que las sociedades no pueden obtener rendimientos del trabajo personal<sup>186</sup>.

Por ello, a pesar de la mención que de los mismos realizaba el art. 32 de la LIS, el Reglamento, en su art. 255, aclaraba que los rendimientos de actividades profesionales y los derivados de "prestaciones de servicios"<sup>187</sup> (expresión utilizada también por el art. 6 del Reglamento, en desarrollo del artículo 3, y que sustituye a la mencionada de trabajo personal), cuando sean objeto habitual del tráfico de la Entidad sujeta al IS, no constituirán rendimiento del trabajo personal y no será, por lo tanto, objeto de retención. A pesar de la ambigua redacción, resulta difícil creer que, en caso de que no se tratara de la actividad típica empresarial, pudiera configurarse tal prestación como generadora de rendimientos del trabajo personal, y fuera, por tanto, sometida a retención por este concepto. Por su parte, el art. 256.2 determina la naturaleza de rendimiento del capital mobiliario, a efectos de la retención, del único supuesto en que la doctrina ha encontrado probable la existencia de rendimientos del trabajo personal: las contraprestaciones derivadas de la atribución de cargos de consejeros o administradores en otras sociedades.

Así pues, podemos observar una primera diferencia en cuanto a los rendimientos cuyo abono produce la existencia del deber de retener, en punto a la regulación que sobre este tema efectúan el IS y el IRPF. La segunda diferenciación la constituyen los rendimientos de actividades profesionales. Como es sabido, el Reglamento del IRPF, en desarrollo

---

<sup>186</sup> GOTA LOSADA op.cit., Tomo II ,pág. 161, sostiene que existe un caso en que podrían generarse rendimientos del trabajo personal en el seno de una sociedad, y estaría constituido por las contraprestaciones recibidas como consecuencia de la atribución de cargos de administrador o consejeros en otras sociedades. ABELLA POBLET,E.J., op.cit., pág. 114, aun reconociendo la existencia de tal posibilidad, pone de manifiesto que la existencia del art. 256 veda tal interpretación.

<sup>187</sup> Sobre la delimitación del concepto "prestación de servicios" prestado con habitualidad, puede verse la Res. TEAC de 23 de febrero de 1988(CaT nº 79), acerca del contrato establecido entre el titular de una autorización para la explotación del juego del bingo y la empresa de servicios que arrienda tal autorización. Según el Tribunal, no se trata de alquiler de derecho, que daría lugar a rendimientos de capital mobiliario, sino de prestación de servicios, que, por darse con carácter habitual, ha de conceptuarse como rendimiento empresarial, no dando, por tanto, lugar a retención.



del art. 10 de la ley 44/78, sometió a retención el abono de dichos rendimientos<sup>188</sup>, sometimiento que perdura en el actual desarrollo reglamentario. En el I.S., a pesar de que tales rendimientos sí están contemplados en la delimitación de su hecho imponible, no existía la remisión genérica al reglamento que efectuó la ley 44/78, y, hasta la aparición de la ley 18/1991, no ha existido la posibilidad de retención sobre tales rendimientos cuando sean obtenidos por Entidades sujetas a dicho Impuesto<sup>189</sup>, posibilidad que, por el momento, no ha sido aprovechada. Por último, no debe olvidar mencionarse la retención sobre los premios, que, prevista en el nuevo RD 1841/1991, y sin existir remisión expresa al I.S., sólo será aplicable a las personas físicas.

Por tanto, los sujetos pasivos del IRPF y del IS coinciden en estar sometidos a retención por la obtención de un tipo de rendimientos: los procedentes del capital mobiliario. Es lógico, por otra parte, que se de un tratamiento unitario a la retención en el caso de estos rendimientos<sup>190</sup>, cuya rentabilidad efectiva depende sensiblemente de

---

<sup>188</sup> Según aclara la consulta de la DGT de 14 de mayo de 1984, este deber de retener incluye a los rendimientos abonados a los profesionales cuyos honorarios se fijen conforme a tarifas o aranceles, contemplados en el art. 151 del Reglamento IRPF, puesto que la ausencia de presunción de la realización de la retención no supone una exención del deber de práctica de la misma.

<sup>189</sup> En este sentido, véase la consultas de la DGT de 21 de marzo de 1979 (CISS I.S.) en que se declara que los servicios de asesoría constituyen rendimientos de una explotación económica y no procede retención por el impuesto; de 18 de junio del mismo año, que se pronuncia en el mismo sentido sobre los pagos de comisiones a representantes cuando éstos son sujetos pasivos del I.S.; 14 de octubre de 1980, en la que declara que si los honorarios se abonan a sujetos pasivos del IS, aunque por naturaleza se trate de rendimientos profesionales, no procede la práctica de retención. En la misma línea, la Consulta DGT nº 119, publicada en la OM 17-6-1981: no se realiza retención por los rendimientos de actividades profesionales percibidos por sujetos pasivos del I.S.

<sup>190</sup> En ese sentido, MINOTTI, M. en "La discriminata tassazione dei redditi di capitale. In particolare in tema di aumento della ritenuta sugli interessi bancari.", en *BT*, 1987, pág. 1833 y ss. pone de manifiesto la "necessità di un riorsino della tassazione dei redditi di capitale, la cui disciplina...è ora un elemento di distorsione nella collocazione dei flussi di risparmio tra le diverse categorie d'investimento." (pág. 1833) "...l'affermazione del principio di neutralità fiscale che deriverebbe per le persone fisiche dall'introduzione di un'aliquota unica per le diverse attività finanziarie esistenti sul mercato appare certamente come un passo positivo verso la razionalizzazione dell'imposizione sui redditi di capitale.

Tale soluzione contribuirebbe infatti ad impedire la creazione di segmentazioni artificiosas del mercado financiero, che ostacolano soprattutto l'allocatione ottimale delle risorse, e porrebbe un freno alla politica che si avvale della leva fiscale come

la retención que se le aplique<sup>191</sup>, y aquélla influye de forma importante en el desarrollo del mercado de capitales<sup>192</sup>. Sin embargo, debe observarse una nota con referencia a esto: así como en el IRPF la delimitación de los rendimientos sometidos a retención resulta directamente de la lectura de los artículos de la ley y reglamento que los definen, en el IS, por cuanto hemos dicho acerca de la diferente estructuración de su Hecho Imponible, en la regulación de la Base Imponible del Impuesto no se distingue expresamente tal tipo de rendimiento, habiendo debido enumerarlos el reglamento de forma expresa a efectos únicamente de la retención. Y ello porque, como comentábamos, en dicho impuesto la Base imponible no ha sido definida, como en el I.R.P.F., de forma analítica<sup>193</sup>.

### .2.2.2. - *La exención de retención.*

Para terminar de perfilar los componentes de la renta cuyo abono genera la retención, sólo nos queda describir, en el intento de efectuar, asimismo, una delimitación negativa, los supuestos en que dicho instituto no surge. Efectivamente, el ordenamiento tributario realiza una enumeración de los supuestos en que, existiendo abono de

---

strumento per privilegiare il finanziamento del settore statale e per dilatare quindi il debito pubblico."(pág. 1834)

<sup>191</sup>En este sentido, PEREZ ROYO, I. op.cit. pág. 252 "no debemos olvidar que, si como indicábamos al principio, la anticipación del Impuesto aumenta la carga tributaria real del contribuyente, ello es especialmente patente y desincentivador en operaciones estrictamente financieras, como son por lo general las productoras de rendimientos de capital mobiliario."

<sup>192</sup>Buena muestra de lo cual está constituida por los intentos, por parte de la C.E.E. de establecer una armonización del régimen de las retenciones a cuenta sobre los intereses, ante la perspectiva de la liberalización del mercado de capitales en el ámbito intracomunitario. Al respecto, vid. DOCAVO ALBERTI, L. "Propuesta de Directiva del Consejo relativa a un régimen común de retención a cuenta sobre los intereses." publicado en *Impuestos*, nº 12, 1989; y LARRAZ ESCOBAR, J.A., en "Retención en origen sobre los intereses", en *Noticias C.E.E.* nº 61, Febrero de 1990, págs. 51 y ss.

<sup>193</sup> Como pone de manifiesto ABELLA POBLET, E.J., en op.cit. pág. 114. "Esta distinta concepción del Hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades obligó al Reglamento a definir qué se entiende por rendimientos del capital mobiliario, de dicho impuesto, a los únicos efectos de delimitar el ámbito de los sujetos a retención a cuenta."

ingresos, la retención no resulta procedente<sup>194</sup>. Entre ellos podemos encontrar, como indicábamos en el epígrafe anterior, normas aclaratorias de la inexistencia de retención por no constituir técnicamente realización de su presupuesto de hecho. Y ello, bien porque los ingresos abonados no son considerados renta sujeta al Impuesto<sup>195</sup>, bien sencillamente, porque, a pesar de constituirlo, no se cumple algún otro elemento de ese mismo presupuesto, como ocurre con los rendimientos empresariales, ya estudiados, o en otros casos<sup>196</sup>.

Pero también se configuran supuestos normativos a los que podríamos calificar técnicamente como de *exención de retención*. Esto es, supuestos en los que, a pesar de que el dato fáctico reseñado por la norma es susceptible de integrarse en el presupuesto previsto para la generación de este instituto, y tratándose, por tanto, de auténtico abono de componentes de la renta sujeta al Impuesto, sometibles con generalidad a la retención, el ordenamiento, o bien impone la improcedencia de la misma, o bien, configurando lo que podríamos calificar como una *exención parcial*, modifica, reduciéndolo, el sistema de cálculo de la prestación que de ella deriva.

Entre estos supuestos de exención de retención, podemos, a su vez, distinguir, aquéllos en que la *ratio* de la norma que determina la misma viene referida a la búsqueda de la correlación entre la retención

---

<sup>194</sup> Actualmente enumerados, para el I.R.P.F., en el art. 43.Dos del RD 1841/1991, y, para el I.S., su D.A. primera. Dos .

<sup>195</sup> Como el supuesto contemplado en el art. 334 del R.I.S y en el art. 43.dos.d) del RD 1841/1991, sobre rendimientos de depósitos en moneda extranjera y cuentas extranjeras en pesetas satisfechos a no residentes. como pone de manifiesto ABELLA POBLET,E.J.,en op.cit. pág. 125 "No se trata, pues, de exceptuar la retención por una razón técnica, ...para evitar distorsiones en el mercado del dinero, sino de una razón derivada del alcance espacial de la norma fiscal"

De todas formas hay que observar la incidencia de la figura del pagador: si no es un establecimiento financiero, procederá la retención.

<sup>196</sup> Así, los casos de retención exceptuada por no existir la necesaria "alteridad tributaria" entre el abonante y el perceptor, como en el caso de rendimientos abonados entre sociedades pertenecientes a Grupos consolidados, o en el caso de los dividendos abonados por las Sociedades transparentes. Sobre el tema, vid. §IV.2.2 de este trabajo.

Lo mismo ocurre con los supuestos que constituyen técnicamente plusvalías: art. 43.dos i) y j).

y el impuesto, o en que, en todo caso, la exención se establece por razón de las funciones que la retención cumple respecto de éste; de los que persiguen finalidades no relacionadas con dicha prestación definitiva. Con las primeras, pues, se elimina o reduce la prestación derivada de la retención por no existir la necesidad de cumplimiento de los fines que dicho instituto tiene encomendado respecto del impuesto. Así ocurre con la exención de retención en los supuestos de abono de rentas a un no residente cuando el pagador asume la representación, a efectos del impuesto, del perceptor de los rendimientos abonados<sup>197</sup>. Se hace innecesario, en este caso<sup>198</sup>, la utilización de la retención a cuenta a fin de evitar la elusión, dado que la finalidad a cumplir por la figura del retenedor es realizada por la del representante<sup>199</sup>.

Ahora bien, sobre todo, el aseguramiento de la necesaria correlación entre ambas prestaciones - la derivada de la retención a cuenta y la del impuesto- se pone de relieve en los supuestos en que el ordenamiento declara la inexistencia de retención en el abono de rentas declaradas exentas a efectos del impuesto<sup>200</sup>. O aquéllos en que

---

<sup>197</sup> Cfr. art. 258 RIS,h), recogido a su vez en el art. 43 Dos g) y la D. A. Primera Dos, j) del RD 1841/1991. En estos casos, dado el carácter instantáneo del impuesto la retención a cuenta no tiene demasiado sentido separadamente, salvo con fines garantizadores, colocando al pagador en la figura del retenedor.

<sup>198</sup> Debe citarse como excepción el supuesto previsto en el art. 19. Uno b), para el I.R.P.F., y D.A. 5º Siete, que añade un nuevo apartado, el cuarto al art. 23 de la L.I.S., ambos de la ley 18/1991, de retención sobre el precio de compra en el caso de transmisión de inmuebles por unno residente, y ello puesto que los arts. 43.Dos g) y D.A. Primera. dos. j) refieren la exención de retención a los "rendimientos" abonados a no residentes, supuesto en que no puede incluirse éste.

<sup>199</sup> Vid. sobre el tema CARMONA FERNANDEZ, N. "El pagador de rendimientos a no residentes: una figura polémica", en *Impuestos*, 1988, II, págs. 92 y ss.

<sup>200</sup> Cfr. art. 43 Dos a) del RD 1841/1991 que exime de retención el abono de las rentas exentas así declaradas en el art. 9 de la ley, y en la letra b) los rendimientos derivados de planes de ahorro popular, asimismo declarados exentos. También en el art. 46. Uno. donde se establece la tabla de retenciones, previendo un mínimo exento de retención, normalmente coincidente con el mínimo para declarar. Si bien en este caso se aprecia también una exención por razón de la propia retención: el mínimo exento por razones de capacidad contributiva. Y, además, en general toda la tabla intenta realizar una adaptación al futuro montante d ela prestación tributaria definitiva, ya que en este tipo de rendimientos, dado que suelen ser la única o principal fuente de ingresos para su perceptor, resulta más fácil, y a la vez, más importante, adaptar en ese sentido. En esta línea se pronuncia LEJEUNE en *La anticipación de ingresos...op.cit.*

la cuantificación de la retención resulta modificada por la previsión normativa de partidas negativas específicas, a efectos de su integración en la base imponible de éste, en el rendimiento cuyo abono la genera<sup>201</sup>.

De ello podemos deducir, pues, en primer lugar, que la existencia de estas exenciones pone de manifiesto el intento normativo de relacionar, tanto la existencia como el importe, de las prestaciones derivadas de la retención y del hecho imponible del tributo.

---

pág. 54, al afirmar que "...la minuciosa regulación que el legislador hace del mecanismo de la retención no tiene más objeto que intentar lograr la máxima aproximación entre el importe de los anticipos efectuados por medio de la retención y la cuantía de la total deuda tributaria del sujeto pasivo..." distinguiendo el legislador, en la precisión de tal cuantificación entre "aquéllos casos en que los rendimientos sobre los que se ha de practicar la retención son la totalidad o la mayor parte de los que obtiene el sujeto pasivo al tiempo que son abonados por un mismo pagador.." de los que "...se trata de abonos hechos por distintos sujetos, constituyendo cada uno de ellos sólo una parte, de mayor o menor importancia cuantitativa, del total de los rendimientos totales del sujeto pasivo."

<sup>201</sup> Así se pone de manifiesto en los supuestos contemplados en los arts. del RD 1841/1991, . 43. Tres. 4 , sobre los obligados a pensión compensatoria a su cónyuge, (que reduce la base imponible del tributo), pensión que es tomada en consideración, como partida negativa, para el cálculo del tipo de retención. El reglamento ha señalado así el régimen aplicable a la determinación del tipo de retención en estos supuestos. Sin embargo, sigue sin aclararse el régimen referente a la base de la retención, sobre la que se aplica dicho tipo, en estos casos. En ese sentido, la D.G.T. se ha mostrado reticente a considerar que la retención no se aplicara a las cantidades objeto de la pensión . En este sentido, las Consultas de 23 y 29 de mayo de 1984 (CISS IRPF), de septiembre de 1986, (CaT nº 57), de 12 de abril de 1989 (CaT nº 124) y de 26 de junio de 1989 (CaT nº 119). En cambio, no se sometían a retención dichas cantidades cuando la empresa, por mandato judicial, pagase directamente al cónyuge no empleado, en cuyo caso tal cifra no incidiría tampoco sobre la determinación del tipo de retención. En ese sentido, las Consultas de 2 de mayo de 1982, y de 30 de abril de 1984.

También el supuesto del art. 46 Tres. 5 del mismo texto normativo que establece la reducción de la retención en trabajadores minusválidos por tener mayor porcentaje de gastos deducibles. Asimismo, un ejemplo de este tipo de actuación puede verse en la previsión establecida en el apartado 4 del artículo 46 del Reglamento I.R.P.F., introducido por el RD 753/1992, de 26 de junio, por el que la base a efectos de determinar el tipo de retención se divide por dos en el caso de sujetos pasivos a los que es aplicable la deducción del 50% por rendimientos obtenidos en Ceuta o Melilla, prevista en el art. 78, Siete, d) de la ley. Una cláusula similar se prevé para la cuantificación del ingreso a cuenta correspondiente a retribuciones en especie, para rendimientos del trabajo personal, en estos mismos casos, en la nueva redacción que dicho Real Decreto otorga al art. 53 del Reglamento.

En este sentido, la Consulta de D.G.T. de 16 de julio de 1982, que, en el caso de dietas no sujetas por complemento de trabajadores en el extranjero se pronuncia en el sentido de que el porcentaje de retención se establece sin contar con tales cantidades.

Consecuencia de lo cual es que la retención se genera y recae, no sólo sobre renta sujeta al impuesto, sino sobre *renta susceptible de ser imputada en su base imponible*. Y no únicamente eso, sino que tanto su cuantía como su existencia, como se pone de manifiesto a la vista de la tabla prevista para las retenciones sobre rendimientos del trabajo personal, puede venir determinada, si bien en un grado mucho menos intenso, y a efectos únicamente de estas rentas, por circunstancias, distintas de aquéllas relativas a la naturaleza de las rentas, y asimismo ponderables en el Impuesto, como el número de hijos que originan deducción<sup>202</sup>. De todo lo expuesto puede observarse que la capacidad contributiva tenida en cuenta en el Impuesto incide de forma refleja en la existencia y configuración de la prestación derivada de la retención a cuenta.

Existen, sin embargo, también, como indicábamos, excepciones a la retención establecidas por razón de la propia retención, y no por la necesaria correlación con el tributo definitivamente debido. Es decir, aquéllos supuestos en que la renta abonada resulta no sólo incluida en el ámbito objetivo del presupuesto de la retención, sino que, asimismo, resulta íntegramente imputable a efectos del impuesto, *disfrutando de la exención únicamente en la retención*. Este tipo de exenciones ponen de manifiesto el carácter de auténtico gravamen que supone la figura, y por el que se evita su establecimiento en determinados supuestos. En el caso de las excepciones previstas para la satisfacción de premios, parece evidente que el ordenamiento ha intentado evitar, tanto la distorsión que produciría su aplicación a los conseguidos por determinados juegos<sup>203</sup>, como la excesiva onerosidad que supondría para aquéllos de pequeño montante, en proporción a la consecución de

---

<sup>202</sup> Resulta significativo, a este respecto, que el RD 1009/1990 por primera vez, el número de hijos deducibles se considerara en ambos cónyuges a efectos de determinar el porcentaje de retención. Posteriormente, el RD 717/1991 eliminó entre las circunstancias ponderables, el estado civil del perceptor del rendimiento, régimen que mantiene el RD 1841/1991. Lo que abunda en la correlación de la cuantificación de la retención a la estructura del impuesto, dada la mencionada evolución, paralela a la que en éste ha resultado el paso de la tributación obligatoria conjunta de la unidad familiar, a la tributación separada como modalidad "principal".

<sup>203</sup> Cfr. art. 43. dos. h). Así, los previstos en la ley 16/1977: bingo, máquinas tragaperras, juegos instrumentados mediante boletos y juego en casinos y buques.

la finalidad de evitar el fraude en la declaración de los mismos, que persigue su imposición<sup>204</sup>. En la primera de estas líneas se mueven también las excepciones a la obligación de retener fundamentadas en la necesidad de no distorsionar la operatividad del mercado interbancario, que obligan a considerar en su lado activo las operaciones relacionadas con la financiación interbancaria<sup>205</sup>. Y ello porque en algunos casos, la rentabilidad de la financiación, por razón del factor tiempo, puede depender de su no sometimiento a retención, independientemente de su integración en el Impuesto<sup>206</sup>.

Creemos, por tanto, que resulta manifiesta la capacidad de la retención para el acogimiento de fines propios y distintos a los perseguidos mediante el tributo. Así puede observarse en el caso de la utilización de la exención de la misma con fines extratributarias y de política impositiva. Parece evidente, en estos casos, la potencial instrumentalidad del instituto para la consecución de fines y efectos

---

<sup>204</sup> Así se prevé para aquéllos cuyo importe, en metálico no supere las 100.000 pts. En el caso de retribuciones en especie, este valor debe ser el de coste de adquisición, y no el resultante de las normas de valoración. En el mismo sentido se enmarca la disposición emanada por el RD 753/1992, modificador del Reglamento de I.R.P.F., en su art. 1º, dando nueva redacción al art. 53 de dicho Reglamento, para los ingresos a cuenta derivados de retribuciones en especie del trabajo personal, a los que excepciona del deber de realizar tal ingreso a cuenta en el supuesto de que tales retribuciones no superen un importe anual de 50.000 pts.

<sup>205</sup> Como pone de manifiesto ABELLA POBLET, E.J., en op.cit., con referencia al supuesto contemplado en el art. 258 RIS, y D.A. Primera, dos. c) del RD 1841/1991, "...El préstamo interbancario debe considerarse a estos efectos en su aspecto activo" "...el sometimiento a retención de los intereses satisfechos en el mercado monetario interbancario distorsionaría en gran medida el funcionamiento del mismo..." (pág. 124) " El texto del artículo 258 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, al declarar exceptuados de retención los intereses de préstamos que constituyan ingreso de Bancos y demás instituciones de crédito...no limita el supuesto de aplicación en forma alguna, por lo que será aplicable, tanto a los intereses que perciba un Banco facilitados a su clientela como a los que deriven de los préstamos concertados en el mercado monetario interbancario en general .." (pág. 130) . En ese sentido, la Consulta de la D.G.T. de 12 de abril de 1984.

<sup>206</sup> Como pone de manifiesto el supuesto contemplado en la D.A. Primera, Dos, k) del RD 1841/1991.

diferentes a los realizables con una política tributaria tradicional, es decir, de cuotas tributarias definitivas<sup>207</sup>.

En este sentido, la exención de retención puede utilizarse para eliminar la onerosidad de operaciones de financiación estimadas como incentivables por el ordenamiento, como ocurre en los supuestos de las operaciones de activo de Instituciones públicas de fomento<sup>208</sup>. Así, la utilización de las exenciones en la retención por el legislador puede determinar movimientos determinados en el mercado, especialmente el de capitales, que resulta mucho más sensible a la política tributaria. Como se ha puesto de manifiesto, es en gran medida por esta razón que el Estado la ha utilizado para desviar el ahorro privado en beneficio de la Deuda Pública. A pesar de que, hasta cierto punto, la excepción de retención en los denominados "instrumentos de regulación del mercado monetario", actualmente instrumentados en Letras del Tesoro<sup>209</sup>, venga justificada en la posible interferencia en la consecución de los mismos fines que su nombre indica<sup>210</sup>, también

---

<sup>207</sup> Aunque anecdótico, resulta interesante reseñar a estos efectos la polémica surgida durante los meses de junio y julio de 1992 en nuestro país con motivo del anuncio por el Ministro de Hacienda - Sr. Solchaga - de la posibilidad de disminuir el déficit público mediante el aumento del importe de las retenciones, así como mediante medidas aplicables a cuotas tributarias derivadas de otros impuestos, como el IVA. En este sentido, sin que se hubiera anunciado ninguna modificación en la estructura del tributo entendido como prestación definitiva - así, la tarifa, por ejemplo no era considerada susceptible de elevación -, los agentes económicos y sociales han puesto de manifiesto tanto el efecto de aumento de la presión fiscal que supondría tal medida, como la contradicción que en la política económica llevada a cabo por tal Ministerio suponía la disminución de los tipos aplicables, vigente a partir de 1 de enero, y la posterior subida anunciada. Tal debate social acerca de la medida indica la relevancia que, a efectos de la política impositiva con efectos económicos, es susceptible de adquirir la regulación de la retención a cuenta, con independencia de la política seguida en la cuota tributaria definitiva.

<sup>208</sup> Cfr. D.A. Primera, Dos e) RD 1841/1991.

<sup>209</sup> Cfr. D.A. Primera. Dos. letra a) Rendimientos de los pagarés del Tesoro y valores emitidos Tesoro o Banco de España, que sean instrumento regulador de la intervención del mercado monetario, salvo lo dispuesto en el art. 2º DL 1/89, sobre tratamiento tributario de los derechos suscripción y de letras del Tesoro no residentes.

<sup>210</sup> Así lo pone de manifiesto PAREDES PEREZ, en op.cit. pág.. 139, refiriéndose al RD 357/1979, art. 3 que reguló provisionalmente el régimen retenciones IS, con texto prácticamente igual que el 258 Rgto, "...para no interferir el funcionamiento de los mecanismos de regulación del mercado monetario..."



resulta cierto que a través de la misma se ha intentado dotar al Tesoro de una financiación privilegiada<sup>211</sup>, dada la mayor remuneración que supone el no sometimiento a retención.

Con respecto a este último supuesto, la normativa establece, una exclusión, explicitada por la misma disposición que establece la excepción de retención. Exclusión de la exención que estaría constituida por el abono de rendimientos derivados de Letras del Tesoro a no residentes. Debe anotarse que la remisión al régimen establecido en el Decreto -Ley 1/1989 que somete a retención dichos rendimientos<sup>212</sup>, y como ha sido puesto de manifiesto<sup>213</sup>, no tendría sentido <sup>214</sup> tras la calificación de dichos rendimientos como "no obtenidos en España" por dichos residentes, realizada por la ley 18/1991<sup>215</sup>. Y ello por razón de la finalidad, por un lado, eminentemente garantista<sup>216</sup>, y por otro, simplificadora del procedimiento de devoluciones para aquéllos no residentes en que

---

<sup>211</sup> Como pone de manifiesto, respecto del similar régimen italiano, MINOTTI, M. en "La discriminata tassazione dei redditi di capitale. ..."op.cit. págs.1833 y ss.

<sup>212</sup> Vid. al respecto, la Circular 1/1990, de 5 de febrero, de la D.G.T. sobre la tributación de los rendimientos procedentes de Letras del Tesoro, obtenidos por no residentes sin establecimiento permanente. (CISS I.R.P.F.608/170).

<sup>213</sup> Por PEREZ ROYO,I., en op.cit. pág. 259 "Hasta ahora, cuando la Letra era propiedad de un no residente sí había que practicar la retención correspondiente, conforme a lo previsto en el R.Decreto-Ley 1/1989. Pero esta obligación entendemos que ha desaparecido, una vez que el art. 17.Dos de la ley 18/1991 dispone que " los intereses e incrementos de patrimonio derivados de la Deuda Pública, obtenidos por personas físicas no residentes que no operen a través de establecimiento permanente en España, no se considerarán obtenidos en España"...".

<sup>214</sup> Por el contrario, no se prevé dicha remisión en el art. 43 del Reglamento, aplicable al I.R.P.F.

<sup>215</sup>Y, para las personas jurídicas o entidades, así se dispone en el art. 60 de la ley 31/91, de 30 de Diciembre, de P.G.E. para 1992, que otorga nueva redacción a los primeros tres apartados del art. 23 de la L.I.S.

<sup>216</sup> Así, el Preámbulo del Decreto-Ley 1/1989, señala como causa de la regulación que, la ausencia de retención y la "...ausencia de normas claras, en relación a la responsabilidad del pago del impuesto correspondiente al inversor no residente, han generado unas expectativas injustificadas de inversión sin carga tributaria.."

existiera convenio de doble imposición<sup>217</sup>, que tenía su establecimiento, lo que parece redundar en la innecesidad de su mantenimiento en el régimen actual<sup>218</sup>. Por otra parte, la imposición de retención en estos casos, en la medida en que dicha renta no se considere obtenida en nuestro territorio, podría suponer una extralimitación reglamentaria a la dicción inequívoca de los arts. 98 de la ley del I.RP.F y 32 de la L.I.S., que someten a este instituto únicamente el abono de renta sujeta al Impuesto respectivo<sup>219</sup>.

### ***2.3. Los límites operativos de la retención. Las rentas sometidas a ingreso a cuenta.***

Después de pasar revista a todos aquéllos ingresos a los que ordenamiento conecta la retención a cuenta, se hace necesario destacar una nota común a todos ellos. En efecto, el abono o satisfacción capaz de generar la utilización del mecanismo retentorio requiere, *per se*, que se realice con medios de los que puedan predicarse dos características: ser valubles económicamente con un elevado grado de certeza, y ser susceptibles de permitir la realización de una detracción en el momento de dicho abono. Es por ello por lo que la normativa de los impuestos sobre la Renta de nuestro sistema<sup>220</sup> ha sometido a

---

<sup>217</sup> El mismo Preámbulo así lo pone de manifiesto, al explicar las razones para la imposición del tipo de retención de acuerdo con lo establecido en los Convenios de Doble imposición: "Se trataría, pues, de aliviar los trámites formales vigentes que se circunscriben a la aplicación del tipo de gravamen general y a un posterior expediente de reducción de tipo de gravamen y devolución de diferencias."

<sup>218</sup> Así lo establece, siguiendo la imposición establecida en la disposición Adicional 15ª de la Ley 18/1991, la D.A. 2ª del RD 753/1992, de 26 de junio, para el caso de Deuda del Estado con rendimiento explícito transmitida por cuenta propia por una Entidad Gestora del Mercado de Deuda Pública en Anotaciones. Si bien no se aplica la excepción de retención cuando se trata de una operación de intermediación de la Entidad Gestora.

<sup>219</sup> Como pone de manifiesto PEREZ ROYO, en op.cit. pág. 256, nota 23, en la misma ley 18/1991, D.A.15ª, en que se regula el tratamiento tributario de las transmisiones de activos financieros con "cupón corrido" a no residentes, se mantiene la previsión del sometimiento a retención, y al específico procedimiento de devolución de retenciones excesivas, para los casos de rendimientos derivados de Letras del Tesoro percibidos por no residentes.

<sup>220</sup> Y del italiano, con una única excepción, como se verá, constituida por los dividendos en especie. En ese sentido, BOSELLO, en op.cit., pág. 90 "In ogni ipotesi di

dicho instituto, tradicionalmente, únicamente aquéllos supuestos de abono de rentas que se realizaran en dinero o signo que lo representara<sup>221</sup>, negándose la posibilidad jurídica de su utilización en el caso de retribuciones instrumentadas en especie<sup>222</sup>; y sentándose la misma doctrina, asimismo, para aquéllos supuestos en que tal satisfacción fuera presumida o fingida por la ley a efectos del impuesto, pero en los que no se produjera de forma efectiva<sup>223</sup>.

---

prelievo alla fonte - con una sola significativa eccezione che, è il caso di affermarlo, conferma apieno la regola - è necessario che, affinché il metodo possa trovare applicazione, il reddito o il compenso siano corrisposti in denaro e non già in natura."; PANSIERI, en "Obbligo di ritenuta sui compensi di lavoro autonomo innatura?", *Rass. Trib.* 1987, II, 765, también pone de manifiesto que todas las normas sobre retención hacen referencia al pago de sumas de dinero.

<sup>221</sup> Esta era, en efecto, una de las notas más características del régimen de la retención a cuenta, y así se afirmaba en el art. 147,3 del RIRPF, que impedía la retención sobre retribuciones en especie o en general, no dinerarias, a pesar de tratarse de rendimientos sujetos al Impuesto sobre la Renta

<sup>222</sup> En ese sentido, las Consultas de la D.G.T. de 24 de mayo de 1979 (CISS IRPF) : no se somete a retención las aportaciones de la empresa a un fondo de Previsión social, de 13 de junio de 1980 (CISS IRPF): En el pago por la empresa del colegio de los hijos del empleado "...la empresa no satisface cantidad alguna al contribuyente, por lo que, sin perjuicio de la obligación de éste de consignar la totalidad de las retribuciones, aquélla no está obligada a efectuar retención a cuenta alguna sobre dichas retribuciones en especie."; de 16 de junio de 1980 (CISS IRPF) , respecto de retribuciones en especie: "legalmente no se admite retención a cuenta sobre las mismas, ya que, de acuerdo con los arts. 147 y 148 del Reglamento, aquélla tiene lugar cuando se "satisfacen" los rendimientos del trabajo al sujeto pasivo."; la de 16 de abril de 1981 (CISS IRPF) dice claramente que "No existirá obligación de practicar retención por las retribuciones en especie que no supongan la entrega, transferencia o abono en cuenta de dinero u otro documento que lo represente, con independencia de la obligación que existe de consignar dicha retribución en la declaración del impuesto..."; de 22 de enero de 1982: las retribuciones en especie no están sometidas a retención. En el mismo sentido, las de 5 marzo y 1 junio de 1984 y la de 8 de enero 1985. La consulta de 9 marzo 1987 declara, asimismo, que no se somete a retención "...porque no supone la entrega, transferencia o abono en cuenta de dinero u otro documento que lo represente, con independencia de su cómputo en la declaración del impuesto...".

<sup>223</sup> En ese sentido, la Res. TEAC de 19 Diciembre 1988 (CISS IRPF 616/20-10),"...mal puede realizar la acción de retener quien no ha abonado en la realidad cantidad alguna; por lo cual entiende este Tribunal Central que, cuando se trate de rendimientos presuntos, la Administración Tributaria ha de dirigir sus actuaciones no a la sociedad o persona física que recibe la prestación que se presume retribuida, sino directamente a quien efectúa para aquélla el trabajo personal, la actividad profesional o la prestación de capital mobiliario de que se trate;...".

La razón de tal limitación del ámbito de la retención a cuenta estriba sencillamente en la imposibilidad técnica de la utilización, en estos casos, del concreto mecanismo traslativo que supone la retención<sup>224</sup>. En efecto, en el caso de las retribuciones en especie, el objeto de la prestación resulta de difícil división, no permitiendo la realización de la "detracción de lo que se da", especialmente con la finalidad de un posterior ingreso en el Tesoro<sup>225</sup>. En los casos en que no se abonan efectivamente rentas, la imposibilidad deriva de esta misma inexistencia de tal abono<sup>226</sup>. No existe, en principio, ninguna nota intrínseca de tales modalidades de satisfacción de rentas, especialmente en el caso de las remuneraciones en especie, que obste a la sujeción de las mismas a alguna forma de ingreso anticipado. En realidad, el mismo concepto de renta subyacente en ambos Impuestos, en el que distintivamente se consideran como componentes de la misma las denominadas *utilidades*, abogaría, en la medida en que se pretendiera un tratamiento uniforme, por un sometimiento más amplio al sistema de ingresos anticipados, de aquellas rentas obtenidas de esta forma.

---

<sup>224</sup> En esa línea, ADONNINO, en op.cit. pág. 21 señala que no es exacto hablar de retención, porque también puede no tener lugar, como en el caso de las prestaciones en especie, aunque haya ingreso en la Hacienda. DE MITA, E. en "Sul trattamento tributario di alcune prestazioni in natura (vitto e alloggio)", *BT*, 1984, pág. 1319, pone de manifiesto que en estos casos no es posible realizar retención en cuanto tal mecanismo presupone la existencia de una suma de dinero determinada y parece difícil conectarla a una prestación en especie, aunque sea valuable económicamente.

<sup>225</sup> En ese sentido, BOSELLO, en op.cit. pág. 92 "...dal momento che la rivalsa va esercitata "mediante ritenuta", non si vede come, nella ipotesi di redditi, compensi o cespiti in natura, questa potrebbe avere luogo, data la materiale impossibilità di effettuarla...". Así, CORDA, S. en "La ritenuta alla fonte sui "fringe benefits" ", en *BT* nº 2, 1989, pág. 99, "Abbiamo visto che "ritenere" significa: il sostituto d'imposta paga di meno e versa la differenza all'erario." En cambio, CICOGNANI, en "Ritenuta d'acconto e prestazioni professionali nel fallimento", pág. 29, manifiesta que "Sembra comunque fuor di dubbio che il fatto materiale contempli non solo la corresponsione di una somma di denaro, ma altresì la dazione di un bene in natura..."

<sup>226</sup> Así, MAROTO SAEZ, A. en "Los rendimientos del capital mobiliario y la ley 14/1985 ¿Hacia una tributación más racional?, en *Impuestos*, 1987, I, pág. 257 señala que "Parece correcta la denominación de ingreso a cuenta, ya que en ambos supuestos no puede practicarse retención; en el primer caso porque no se ha retribuido la operación en su totalidad o en parte, y en el segundo, por la naturaleza no dineraria de la misma."

Así, el deseo del legislador de conseguir, en tales casos, los mismos objetivos logrados con la retención a cuenta, en especial aquéllos de control de rentas<sup>227</sup>, junto con la paralela observación de las limitaciones operativas de ésta, han llevado a la aparición, en nuestro ordenamiento<sup>228</sup>, de una nueva figura de ingresos anticipados: los denominados normativamente como "ingresos a cuenta"; que vienen así a cubrir aquéllos terrenos otrora vedados a la retención<sup>229</sup>. Se diseña, por tanto, una figura en que el ingreso anticipado se realiza por un tercero, en el momento de abonar (real, presunta o ficticiamente) el ingreso, pero en el que no hay retención.

### **2.3.1. Los rasgos generales de la figura.**

Los "ingresos a cuenta" comienzan su existencia en nuestro ordenamiento jurídico con la entrada en vigor de la ley 14/1985 y el Decreto que desarrolló la misma, número 2027/85, en los que se prevé su aplicación en los casos de retribuciones en especie abonadas por Entidades financieras, así como la retención - que el Decreto denominó posteriormente ingreso a cuenta- sobre determinados rendimientos aún no devengados, y sobre rendimientos de capital mobiliario presuntos, y ajustados por razón de vinculación.

---

<sup>227</sup> Dada la observación de la capacidad de las retribuciones en especie del trabajo para eludir el impuesto, VENEGONI, A. en "Sull'applicabilità della ritenuta ai compensi in natura", *DPT*, II, pág. 950 propone como solución para evitar el fraude, que las obligaciones de información vengan referidas a todas las retribuciones realizadas, no sólo a las sometidas a retención.

<sup>228</sup> En Italia, en cambio, no se ha instrumentado ningún instituto jurídico-formal distinto. Si bien la Administración propugna el sometimiento a retención de las retribuciones en especie, el tema no es pacífico, como veremos, ni en la doctrina, ni en la jurisprudencia administrativa y judicial.

<sup>229</sup> Así lo ponen de manifiesto GOTA LOSADA, *Tratado del Impuesto de Sociedades*, Tomo II. Ed. BEX. Madrid, 1989; y PEREZ ROYO, I. *La nueva regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*, op.cit., pág. 247 "...la ley 14/85- y el R.D. 2027/85- introdujo una figura sustitutiva de las retenciones para supuestos en que éstas son imposibles de realizar. Nos referimos a las retribuciones en especie del capital mobiliario o a aquéllos casos en que el rendimiento mínimo fijado por el legislador es superior al efectivamente pactado por las partes. En uno y otro supuesto el legislador ha prescrito un llamado "ingreso a cuenta"..."

El sistema se generaliza con el régimen aparecido con la ley 18/1991 y su reglamento de desarrollo, el 1841/1991, del que resulta, someramente expuesto, el diseño siguiente<sup>230</sup>: en primer lugar, resultan sometidos a ingreso a cuenta todos los supuestos de abono o satisfacción de componentes de la renta que se someterían a retención cuando tal abono se realice en especie, o bien resulten de aplicación las normas relativas a la presunción de retribución, o las de ajuste por operaciones vinculadas. Es decir, el presupuesto de hecho de la retención - incluido el elemento subjetivo activo, no estudiado aún aquí - resulta modificado únicamente, en general<sup>231</sup>, por el modo en que se satisfacen los mencionados ingresos, en el caso de las retribuciones en especie; o por la presunción o ficción de que tal satisfacción ha sido realizada, y en una determinada cuantía, en los dos casos restantes. En segundo lugar, también generan un ingreso a cuenta aquéllos rendimientos de capital mobiliario de carácter explícito cuyo período de generación es superior al año, y por el montante generado durante ese período; es decir, los que denominaremos rendimientos "latentes".

Dado que cada uno de los supuestos enumerados presenta una problemática específica, les dedicaremos un estudio por separado, si bien resulta necesario mostrar aquí las cuestiones que suscita, en general, la figura. La realización de un ingreso anticipado por un tercero sobre retribuciones no dinerarias ni efectivas, plantea, como ha sido puesto de manifiesto<sup>232</sup>, básicamente, dos problemas a resolver por el legislador:

En primer lugar, la valoración de la retribución<sup>233</sup>, dado que la imposición de dicho deber al tercero requiere, necesariamente, la

---

<sup>230</sup> Cfr. arts. 41. Dos y 43 del Reglamento.

<sup>231</sup> Como veremos, el régimen es distinto en los denominados rendimientos implícitos. La ley 18/1991, en su art. 37. Uno. 2 remite expresamente para el cómputo e integración de estos rendimientos, al régimen derivado de la ley 14/1985.

<sup>232</sup> Por CORDA, S. en op.cit. pág. 99.

<sup>233</sup> Problema puesto de manifiesto por DE MITA, E. en *Interesse fiscale e tutela del contribuente. Le garanzie costituzionale*, Ed. Giuffrè, Milano, 1987, capítulo VII,

certeza del valor sobre la que la prestación debe ser medida<sup>234</sup>. En este sentido, la fijación de dicho valor, de forma previa a la posibilidad de realizar una comprobación, como en el caso de la imputación en el impuesto, requerirá necesariamente de medidas instrumentadas normativamente, lo que, a su vez, puede plantear problemas respecto de la conexión con la misma valoración de esa retribución, a efectos de la base imponible. Sin embargo, pese a la posibilidad de que la cuestión de la evaluación económica de la retribución puede plantear peliagudos problemas concretos, la verdadera dificultad a la que se enfrenta el legislador en estos casos estriba en la articulación del mecanismo traslativo de la prestación derivada del ingreso, dado que, como en la retención a cuenta, la obligación de ingreso recae sobre el satisfactor de las rentas, y no sobre su perceptor.

En ese sentido, y dada la manifestada imposibilidad de realizar retención, sólo caben dos posibilidades. La primera, adoptada para un caso concreto en el ordenamiento italiano<sup>235</sup>, y defendida por algún autor español<sup>236</sup>, consistiría en el pago, realizado por el perceptor de la

---

págs. 123 y ss al tratar el tema de la retención sobre retribuciones en especie en concepto de alimentación y alojamiento."Difatti l'aliquota della ritenuta è una parte della somma erogata in un certo momento direttamente al lavoratore. Operare una "ritenuta" vuol dire proprio questo: trattenere materialmente una parte di una somma di danaro corrisposta. Se manca questo profilo materiale il presupposto della ritenuta non esiste. Non si può operare una ritenuta su una entità astratta, come la cifra determinata dal Ministero del lavoro ai fini previdenziali."(pág. 127).

<sup>234</sup> Como plantea, a efectos de negar la posibilidad de realizar retenciones sobre retribuciones en especie, BOSELLO en op.cit. pág. 90 "La ragione adotta è che per i redditi in natura si renderebbe necessaria- se si dovesse effettuare la tassazione con rivalsa - una valutazione, valutazione che non potrebbe essere compiuta unilateralmente dal debitore al momento della ritenuta.". En el mismo sentido, BERLIRI, *Il testo unico...* op.cit., pág. 202; CORDA, S., op.cit. pág. 100 "...per sua natura, l'obbligo di effettuare la ritenuta non può sussistere se non su importi certi..."..

<sup>235</sup> El tratamiento previsto para las retribuciones en especie por dividendos, en el .art. 27.2 del D.P.R. nº 600 de 1973, donde se dispone que el socio, para obtener el pago, debe pagar a a sociedad el importe correspondiente a la retención. Se trata, pues, de una forma de "repercusión" o traslado de la pretendida retención.

<sup>236</sup> Por DOCAVO, L. en "La nueva regulación de las retribuciones en , especie en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", en *Impuestos* , nº 7, 1992, págs. 111-112.

retribución, a su abonante, de la cantidad que debiera ingresarse, bien fuera de forma previa, coetánea o posterior al momento del abono de las mismas. Esto convertiría al "ingresante" en una figura mucho más próxima, por su mecánica, al "repercutente" que al retenedor<sup>237</sup>.

Sin embargo, la imposibilidad de considerar que éste sea el régimen previsto por nuestro ordenamiento jurídico deriva, en línea de principio, de la mera observación de que en ninguna norma, ni legal, ni reglamentaria, se ha previsto la realización de dicha traslación<sup>238</sup>. Con lo que, a nuestro entender, no podemos presumir la obligación de que dicho perceptor realice una prestación no impuesta por el ordenamiento<sup>239</sup>, al contrario de lo que ocurre con el "ingresante", cuya obligación para con la Hacienda Pública resulta inequívoca<sup>240</sup>. En este sentido, parece que sólo nos resta interpretar

---

<sup>237</sup> O, como señala CORDA, S. en op.cit., pág. 100, "questo snaturebbe la funzione del datore di lavoro, che da sostituto d'imposta (che versa all'erario soldi suoi) diverrebbe esattore (che incassa e versa denaro altrui)."

<sup>238</sup> A la afirmación de BANACLOCHE, en "El pago del I.R.P.F.", *Impuestos*, 1992, I, pág. 70 de que "Nada en la ley, ni en el Reglamento, impide la repercusión del ingreso a cuenta realizado.", cabría oponer que tampoco nada hace pensar que esté previsto. La única conclusión de todo ello es la ausencia de prohibición normativa de su realización, pero no la dotación al ingresante del poder jurídico de hacerlo. Dada esa ausencia de posibilidad jurídica, no cabe que ocurra, como él predice, "...el riesgo de calificación de liberalidad, si no se repercute."

<sup>239</sup> Así, la doctrina italiana tampoco lo ha entendido aplicable al resto de supuestos de retribuciones en especie. En ese sentido, BOSELLO, op.cit. pág. 91 "...può senz'altro escludersi anche un eventuale ricorso in via analogica alla norma dettata per la distribuzione degli utili di società." y DE MITA op.ult.cit, acerca del art. 23 D.P.R. 600 de 1973 "...parla di ritenute su "compensi ed altre somme". Quando la legge ha voluto prendere in considerazione, ai fini delle ritenute, redditi in natura, lo ha fatto espressamente dettando una disciplina del tutto particolare (art. 27 D.P.R. 600 del 1973)".(pág. 127).

<sup>240</sup> Con posterioridad al RD 1841/1991, el RD 753/1992, modificador de algunos artículos del anterior, ha venido a recoger, en su D. A. 3ª, una cláusula que viene a confirmar la idea expuesta en el texto. En efecto, dicha norma establece, con efectos de 1 de enero de 1992, la exención de ingresos a cuenta sobre las retribuciones en especie derivadas del trabajo, cuando su cuantía anual no supere las 50.000 pts. Pues, bien, para las realizadas con anterioridad a su entrada en vigor, prevé la mencionada Disposición Adicional la compensación de dichos ingresos por quienes los hubieran realizado, en la posteriores declaraciones por razón de retenciones o ingresos a cuenta. Es decir, la invalidez de dichos ingresos a cuenta por derogación retroactiva de la norma que los estableció no produce la devolución para el perceptor de los rendimientos, o de cualquier otra manera se establece una repercusión en el patrimonio de éste, sino la deducción en las posteriores obligaciones de ingreso del "ingresante".



que, en nuestro ordenamiento, se ha seguido la segunda vía que indicábamos: la ausencia de previsión de un mecanismo traslativo, en el plano patrimonial, por parte de la norma tributaria<sup>241</sup>. Y así lo ha entendido, asimismo, la escasa doctrina administrativa vertida al respecto<sup>242</sup>.

En este orden de cosas, quizá debamos apuntar algunas cosas sobre el instituto. La aparición de los "ingresos a cuenta" supone, posiblemente, un paso más en la evolución de los gravámenes en la fuente dentro del ámbito de la imposición directa, pero asimismo, como ocurría en los pasos precedentes de dicha evolución, constituye también, como veremos, el nacimiento de una figura jurídica distinta. Y ello al igual que lo supuso la retención a cuenta con respecto a la retención indirecta definitiva, y a su vez ésta con respecto a la retención directa. En este sentido puede observarse cómo el legislador, observadas las ventajas ofrecidas por la figura precedente, pero también sus límites operativos, y la creciente expansión del ámbito en donde resultaría útil, así como la transformación de la realidad jurídica donde ser aplicada, selecciona, para la construcción de la siguiente, sólo aquéllos elementos estructurales que permiten la consecución de los objetivos mencionados, sin que arrosten por ello las limitaciones del anterior. Así, la extinción por compensación anticipada de la deuda tributaria dejó paso a su recaudación mediante la instrumentación de una obligación impuesta a un tercero, y posteriormente a la

---

<sup>241</sup> Así lo reconoce GOTA, págs 228 y 230 que señala que el obligado a realizarlo "sólo pueda recobrar el ingreso a cuenta mediante procedimientos civiles o mercantiles, dado que la ley 14/1985 y el Real Decreto 2.207/1985 no mencionan el mecanismo jurídico de resarcimiento, en este caso de repercusión o de traslación."

<sup>242</sup> Así lo entiende la Consulta D.G.T. de 24 de marzo de 1992 (CaT nº 157, ref. 3731): "ni la normativa legal ni la reglamentaria contienen un precepto en cuya virtud y a efectos fiscales el ingreso a cuenta pueda ser repercutido sobre el preceptor de la retribución en especie."

Puede entenderse, asimismo, implícitamente, del Informe de la D.G.I.F.T. de 23 abril de 1987, que entiende que en el caso de las retribuciones presuntas y ficticias, se configura "un pago a cuenta y por cuenta de un tercero, quien deberá resarcir al pagador. No hay aquí detracción alguna...". Dejando aparte la posibilidad de repercusión sucesiva por vía civil, esto plantea que la obligación de ingreso recaerá patrimonialmente en quien satisface la retribución.

configuración de gravámenes provisionales, sirviéndose el legislador para ello de distintas formas de gravamen estructuradas alrededor de la imposición en la fuente productora de la renta. En el ingreso a cuenta, se destilan únicamente aquéllos elementos de la retención a cuenta de los que dicho legislador considera resultan operativos, a los efectos expuestos: el ingreso a la Hacienda Pública realizado por un tercero, y generado por el abono de rendimientos, y la imputación de la renta y de una deducción en el impuesto, para el perceptor de los mismos<sup>243</sup>. Se ha prescindido finalmente, pues, de la retención. En ese sentido, se han tenido en cuenta únicamente aquéllos elementos del instituto que se enmarcan en una relación directa con la Hacienda Pública, obviándose la configuración normativa de la relación tributaria entre los particulares implicados<sup>244</sup>.

Pero los efectos de tal abandono adquieren una relevancia tal que no permiten, pese a la similitud de la *ratio* subyacente en ambos, predicar el carácter único del instituto respecto de la retención a cuenta. Sin perjuicio de volver sobre ello, deben al menos señalarse aquéllos más importantes en este punto: en primer lugar, la prestación, dada la ausencia de mecanismo traslativo, se realiza siempre con cargo a la riqueza de quien abona, real o presuntamente, las rentas<sup>245</sup>. En

---

<sup>243</sup> Resulta significativo que la doctrina administrativa haya defendido, en alguna ocasión la unicidad estructural del ingreso a cuenta con la retención por razón de la posesión de estos dos elementos. Así, la Res. T.E.A.C. de 6 de noviembre de 1990. Cons.7º: "la obligación y el efecto son los mismos que en el caso de la retención: hacer la retención y constituir pago a cuenta del ingreso personal"; y en el mismo sentido, la Res. TEAC 21 noviembre 1990 "...la obligación y el efecto son los mismos que en el caso de la retención : hacer la retención y constituir pago a cuenta del ingreso personal; que la prestataria realiza el ingreso en nombre y por cuenta de la prestamista, teniendo ésta derecho a deducir lo ingresado por aquélla de modo que en forma alguna se produce doble imposición."

<sup>244</sup> La expresión "relación tributaria entre particulares", inserta en la compleja relación tributaria, cuyo núcleo estaría constituido por la obligación tributaria *strictu sensu*, puede observarse en CORTES DOMINGUEZ, *Ordenamiento tributario español*, 4º ed., Madrid, 1985, pág. 427. Sobre el tema de dicha relación en el ámbito de la retención a cuenta, *in extenso*, vid. §VI de este trabajo.

<sup>245</sup> Esto no es una absoluta novedad de nuestro ordenamiento. Con la reforma de 1948 francesa, se retiró la retención sobre los salarios sustituyéndola por un 5% del total pagado por el empresario, a cargo del mismo y no del asalariado. Vid. la obra colectiva "Evolución y tendencias..." cit. pág. 51.

segundo lugar, la procedencia del ingreso a cuenta incide, como veremos, en mucha mayor medida sobre la situación patrimonial de los sujetos sometidos a su imperio que aquéllos derivados de la retención a cuenta. Entre otros aspectos que serán estudiados más adelante, debe indicarse necesariamente que, en el segundo instituto citado, la norma tributaria no incide sobre la relación patrimonial de sus obligados, afectando únicamente a la forma en que deben cumplirse las obligaciones privadas que son tomadas como dato fáctico de su presupuesto de hecho. En cambio, en el ingreso a cuenta, se incide no únicamente en la modalidad de cumplimiento, sino en la medida de la obligación misma, afectando al importe de lo debido y percibido<sup>246</sup>.

*2.3.2.- Los concretos ingresos a cuenta previstos en nuestra normativa.*

#### *2.3.2.1. Las retribuciones en especie*

Así, en el ingreso a cuenta sobre las retribuciones en especie, el legislador español ha tenido que enfrentarse con la difícil resolución de los dos problemas que hemos indicado plantea la figura. En ese sentido, la valoración de dichas retribuciones se ha fijado normativamente<sup>247</sup>, no con referencia, como exigía el concepto de renta subyacente al impuesto, a la utilidad obtenida por su perceptor, sino, normalmente, al coste remuneratorio que supone para su abonante, aumentado en ocasiones en un porcentaje que, pretendidamente, debe medir dicha "utilidad". Si bien la razón que ha abonado la configuración de tal régimen debe estribar, como señalábamos antes, en la necesidad de que dicha valoración resulte

---

<sup>246</sup> Así lo manifiesta BANACLOCHE, en "El pago del I.R.P.F." *Impuestos*, 1992, I, pág. 69, sobre los ingresos realizables en los premios satisfechos en especie, "Ello reproduce la necesidad de repercutir el pago a cuenta en el ganador, porque nadie está obligado a dar más premio del que promete, ni en las combinaciones aleatorias se podría exigir la tasa sobre un valor distinto al del premio ofrecido."

<sup>247</sup> En el art. 27 ley 18/1991, art. 2.3 LAF, y arts. 5.3 DAF, desarrollado por la D.T.6º, y arts. 53 a 55 del RD 1841/1991.

cierta<sup>248</sup> y no quede en manos de la discrecionalidad del ingresante<sup>249</sup>, debemos dejar constancia de que la misma, no sólo no resulta acorde con la filosofía del impuesto, sino que puede suponer una discriminación no razonable con respecto a otras modalidades de retribución<sup>250</sup>, en la medida en que tal valoración es tomada en cuenta asimismo a efectos de su imputación en el impuesto.

Con respecto al segundo de los problemas indicados - la ausencia de un mecanismo traslativo-, debemos indicar que dicha ausencia, que parece inequívoca en el ámbito puramente patrimonial<sup>251</sup>, puede estar siendo suplida por una traslación "meramente tributaria", o a los solos efectos de los impuestos personales correspondientes<sup>252</sup>. En efecto, dicha traslación parece venir de la mano de la imputación del

---

<sup>248</sup> Como pone de manifiesto ADONNINO, en op.cit.pág. 30 "Poichè il concetto di ritenuta è intimamente collegato alla possibilità di una facile quantificazione del valore al fine delle successive operazioni, non mi sembra che nel caso di corresponsioni di compensi in natura l'obbligo di ritenuta debba sorgere."

<sup>249</sup> Porque, como señala CORDA, en op.cit. pág. 99, "non essendo tenuto il datore di lavoro, nè legittimato, ad effettuare indagini al di fuori della propria sfera di competenza, nè, tanto meno, a procedere a valutazioni più o meno discrezionali....La determinazione (non più valutazione) in base al costo specifico sembra voler dare certezza alla quantificazione del beneficio"

<sup>250</sup> Como ha puesto de manifiesto CORDA,S. op.cit., pág. 99, "Desta dunque qualche perplessità, allo stato attuale della normativa, la previsione di legge secondo cui il reddito in natura va commisurato non in base all'arricchimento del dipendente, e cioè alla sua capacità contributiva, ma in base al depauperamento del datore di lavoro e ciò al solo scopo di rendere oggettivamente determinabile per il sostituto d'imposta la base imponibile...".

<sup>251</sup> Si bien se ha discutido la posibilidad de realizar dicha traslación con base en la expresión utilizada por el art. 27. Tres de la ley 18/1991, que impone que "se incluirá como rendimiento neto del trabajo personal la valoración resultante de las normas contenidas en el apartado uno de este artículo, y en su caso, el ingreso a cuenta realizado por quien satisfaga esta modalidad de retribución. " Si bien dicha expresión parece referida a los supuestos en que la realización del mencionado ingreso a cuenta no resulta procedente, como en las aportaciones a planes de pensiones.

<sup>252</sup> CORDA,S. señala en op.cit., pág. 100 "Il solo fatto di inserire il valore del beneficio nell'imponibile della ritenuta, sommandolo alla retribuzione di periodo (come oggi è in uso nella prassi delle aziende) implica una ricostruzione della fattispecie, che non corrisponde alla realtà: si suppone cioè che il datore di lavoro abbia corrisposto al dipendente una somma di denaro pari al valore del beneficio(costo specifico) e al averla assoggettata a ritenuta, l'abbia ripreso traendola dal netto da pagare...".

montante del "ingreso a cuenta" al perceptor de las rentas como un ingreso a efectos del impuesto<sup>253</sup>. En realidad, dicha previsión constituye, en sí misma, una confirmación de la tesis, antes apuntada, de la inexistencia de repercusión patrimonial de la prestación, puesto que, en tal caso, resultaría absurda la imputación de un "ingreso" que no sólo no se ha integrado en el patrimonio del sujeto, sino del que existe la posibilidad jurídica de su repetición, lo que debería provocar, en realidad, una minoración patrimonial<sup>254</sup>.

Ahora bien, la existencia de esta traslación "a los solos efectos tributarios" plantea dos consideraciones más: en primer lugar, la constatación de que aquéllas retribuciones percibidas en especie pueden resultar más gravosas a efectos del impuesto, que las retribuciones dinerarias<sup>255</sup>. Y ello no sólo por el eventual efecto en ese sentido de las reglas sobre valoración, como se ha reseñado antes, sino por la certeza de la aplicación de un régimen que aumentará indefectiblemente su base imponible y elevará, por tanto, la progresividad del impuesto por razón de rentas que no acredita, y que, en un sentido jurídico-civil, no ha obtenido. Obsérvese que se fija un régimen similar al determinado para los supuestos en que el retenedor incumple el deber de realizar la retención, supuesto considerado como patológico en la retención a

---

<sup>253</sup> La Consulta D.G.T. de 24 de marzo de 1992 (CaT nº 157, Ref. 3731) así parece entenderlo, al conectar este tratamiento con los supuestos de omisa retención: "...en el caso de retribuciones en especie, el íntegro satisfecho estará constituido por la suma de lo entregado directamente en especie (neto) más el importe del ingreso que por cuenta del perceptor deberá realizarse en el tesoro público."

<sup>254</sup> Así, BANACLOCHE, en "El pago...op.cit. pág. 71, señala que "Lo adecuado es la repercusión opcional, es decir, el derecho a ella. Si no hay repercusión, el empleado tiene más rendimiento y el empleador más gasto, asumido voluntariamente por él. Si hay repercusión, el empleado resarce al que ingresó por él, su rendimiento no aumenta y ve afectada su liquidez al abonar dinero a la empresa que realizó el ingreso a cuenta."

<sup>255</sup> En ese sentido S.CORDA, op.cit. pág. 100, quien señala que tal tratamiento finje un aumento retributivo; y DOCAVO ALBERTI, L., op.cit. pág. 112 "Resulta, pues que las retribuciones en especie sufren un castigo respecto de las demás: por una parte, al empleado se le incrementa su base imponible, y la empresa sólo puede deducir como gasto el ingreso a cuenta, amén de que ambos sumandos se consideran como ingreso neto..."

cuenta, para la generalidad de los rendimientos sometidos a ingreso a cuenta.

En segundo lugar, en este orden de cosas, debe plantearse cuál será, por tanto, la situación tributaria del "ingresante" respecto del montante de la prestación realizada. Resulta fácil considerar, sencillamente, que debe imputarlo como un gasto, bien en consideración de la correlativa imputación del ingreso para el percceptor, bien como resultado de constituir un mayor coste de la remuneración abonada. Sin embargo, no puede adoptarse sin reservas la primera fundamentación expuesta, dado que, ante la ausencia de previsión específica al respecto, debe recordarse que nuestro sistema de imposición sobre la renta no se considera necesaria siempre tal correlación entre ingresos y gastos<sup>256</sup>, como consecuencia, precisamente, del concepto de renta adoptado, fijado en la renta personal como situación patrimonial, y no como producto de la división de la renta nacional, medida macroeconómicamente<sup>257</sup>. Con respecto a la segunda<sup>258</sup>, debe tomarse en consideración que así ocurrirá tan sólo en aquéllos supuestos en que el abono de tal remuneración constituya una partida deducible en sí misma, actuando

---

<sup>256</sup> Además, tampoco en este caso se daría tal correlación. Y ello porque las normas sobre la valoración de la retribución en especie provocará, en prácticamente todos los supuestos, un desajuste entre el gasto imputable para el abonante y el ingreso del percceptor a efectos de su IRPF.

<sup>257</sup> En este sentido vid. SIMONS, H. en "El impuesto personal sobre la renta", op.cit. pág. 204, donde cifra la diferencia de las premisas subyacentes en los conceptos de renta que la equiparan con la idea de "fuente", como la postulada por HERMANN, precisamente en esta derivación de la renta individual de la renta social o nacional, que hace que sólo se considere ganancia lo que suponga un incremento de la riqueza social. En cambio, este sí es el punto de referencia en el objeto de gravamen del IVA, como pone de manifiesto D'AMATI, en su obra, ya citada, *La trama giuridica del reddito*, pág. 128 " Il vero superamento del principio della personalità è costituito dall'introduzione dell'imposta sul valore aggiunto, che assume a base imponibile, in luogo della ricchezza effettivamente conseguita dal singolo, quella prodotta, spostando così l'asse concettuale dell'imposizione dall'entrata individuale al reddito nazionale."

<sup>258</sup> Que parece ser la adoptada por la Consulta D.G.T. de 24 de marzo de 1992 (CaT nº 157, ref. 3731): "La cuantía del ingreso a cuenta constituye una mayor retribución o rendimiento del trabajo para el percceptor y, en consecuencia, un mayor coste laboral a efectos de la imposición personal del pagador."

la realización del ingreso a cuenta como un mero factor modificador de su cuantía, pero no supone la consideración del ingreso a cuenta como un gasto tributario de su realizador.

Creemos que la solución debe venir de la mano de lo indicado anteriormente: la traslación de la carga tributaria derivada del ingreso. En este sentido, si no es posible efectuar tal repercusión, debe considerarse la necesidad de su realización al menos, en el ámbito tributario, puesto que a estos efectos, sí se ha obtenido o abonado la renta constituida por el importe del ingreso a cuenta. Así, la posibilidad de repetir el importe del "ingreso a cuenta " sobre el perceptor de las rentas debería enervar, lógicamente, tanto su consideración como ingreso para el perceptor, como la de gasto para su abonante. Dado que la primera parece respaldada por el ordenamiento, la segunda debe resultar su consecuencia lógica<sup>259</sup>. Por otra parte, si bien la ley no prevé tal calificación de gasto, tampoco impone lo contrario, como ocurre en los ingresos a cuenta derivados de la aplicación de las normas sobre presunción de retribución y operaciones vinculadas<sup>260</sup>. La existencia de razones específicas para el establecimiento de tal régimen en los supuestos indicados, permite interpretar, a "sensu contrario" su no aplicación en el caso de retribuciones en especie<sup>261</sup>.

De todo lo expuesto se deriva, de forma patente, el carácter de instituto jurídico diferenciado que presenta el ingreso a cuenta, en general, y el realizable sobre retribuciones en especie, en particular,

---

<sup>259</sup> Así, DOCAVO ALBERTI ,L. en op.cit. pág. 112, niega su consideración como gasto, precisamente por partir de que el importe del ingreso a cuenta deberá ser asumido por el perceptor.

<sup>260</sup> Así era ya en el DAF, que en art. 6 preveía la integración en la base imponible del perceptor del ingreso a cuenta sólo para las retribuciones en especie, y descartaba la deducibilidad para el ingresante sólo en el supuestos de rendimientos presuntos o ajustados por vinculación (art. 5.3). En el nuevo reglamento IRPF se prevé con generalidad la imputación como ingreso del perceptor de los rendimientos sometidos a ingreso a cuenta(art. 60) pero se prohíbe su consideración como gasto para rendimientos presuntos y ajustados (art. 44.Tres).

<sup>261</sup> En contra, BANACLOCHE, "El pago..." op.cit. pág. 71.

respecto de la retención a cuenta. En ese sentido, no puede alegarse, como se ha hecho<sup>262</sup>, que la única diferencia entre ambos reside en un elemento del presupuesto de hecho que lo genera- la modalidad de la retribución -, sino que elementos sustanciales de su régimen jurídico aparecen como claramente diferenciadores. La distinción entre ambos institutos parece haber sido, por otra parte, acogida finalmente por la doctrina administrativa<sup>263</sup>, mientras que su asimilación no ha sido unánimemente aceptada por la doctrina y jurisprudencia italianas<sup>264</sup>.

### **.2.3.2.2. Retribuciones presuntas y ficticias.**

#### **2.3.2.2.1. Cuestiones preliminares.**

---

<sup>262</sup> En el Informe D.G.I.F.T. 23 abril 1987 "Para establecer la aplicabilidad del art. 88.3 LGT a los ingresos a cuenta ...es preciso determinar, pues, si éstas responden a las características propias de las retenciones o si constiuyen una figura nueva...esta modalidad de ingreso a cuenta participa de la naturaleza de una auténtica retención...a la misma conclusión hay que llegar respecto a los ingresos a cuenta sobre retribuciones en especie. Aquí coincide el nacimiento de la obligación de retener con la exigibilidad o entrega de la retribución y, en realidad, la especialidad del supuesto deriva únicamente de una específica y necesaria aplicación de la regla general según la cual los rendimientos satisfechos se entienden netos de la retención correspondiente."

<sup>263</sup> Así, entre otras, la Res. T.E.A.C. de 21 de noviembre de 1990 (Impuestos)"...es evidente que la ley (14/85, art. 7) distingue claramente dos conceptos, retención, por una parte, ingreso a cuenta, por otra, y el RD 2027/85, profundiza en tal distinción..."

<sup>264</sup> En Italia, como hemos apuntado, no existe previsión normativa de retención en supuestos distintos de las retribuciones dinerarias, salvo lo dispuesto en los dividendos en especie. Si bien la Administración tributaria, desde 1973, ha entendido que cabe retención sobre dichos rendimientos. Puede resultar interesante, a estos efectos, la observación de la interpretación seguida en dicho país sobre la posibilidad de practicar retención en estos supuestos, dado que, ante la ausencia de establecimiento normativo de figura jurídica distinta, dicha posibilidad supondría el reconocimiento de la unicidad estructural de la figura. Pues, bien, como pone de manifiesto VENEGONI, en op.cit. pág. 949, los pronunciamientos de las *Commissioni* en este punto han sido variables y contradictorios. Por su parte, la doctrina que se ha ocupado del tema entiende mayoritariamente que no es aplicable la retención a dichos supuestos, dado que la ley configura su presupuesto con referencia a sumas de dinero. En ese sentido, BOSELLO, op.cit. pág. 91 "Il sistema di ritenuta è normalmente, incompatibile con l'erogazione di compensi in natura: tant'è che quando il legislatore ha voluto applicarlo anche a questo caso, e cioè nella ipotesi di distribuzione di utili di società, l'ha detto espressamente ed ha altresì espressamente previsto sia le modalità di applicazione della c.d. ritenuta sia i criteri di determinazione del valore dei beni." En la misma línea, VENEGONI, op. cit., CORDA, S. op.cit. , DE MITA, op. ult.cit.



El tema de la retención en el caso de las retribuciones presuntas y ajustadas por vinculación, es decir, las no abonadas efectivamente, se plantea en términos similares. En efecto, en nuestro Derecho positivo, hasta la aparición de la ley 14/1985, no se había establecido un método de ingreso anticipado para las retribuciones que no fueran efectivamente satisfechas de forma dineraria, únicas que pueden ser sometidas al mecanismo retentorio. Con anterioridad a su aparición, tanto la Jurisprudencia como la doctrina administrativa<sup>265</sup> se habían pronunciado en sentido contrario a la aplicación de la retención a retribuciones no satisfechas efectivamente, y en particular, en relación con las retribuciones imputables en la base imponible como consecuencia de presunciones, tanto legales como *hominis*.. Y ello mediante la alegación del argumento<sup>266</sup>, que también ha puesto de manifiesto la doctrina<sup>267</sup>, de que la retención sólo puede practicarse si existe un pago o satisfacción efectiva<sup>268</sup>.

---

<sup>265</sup> En este sentido, pueden citarse la STJ Castilla - La Mancha de 20 de marzo de 1991, que declara no procedente la retención por la mera presunción de haberse repartido dividendos, puesto que ésta sólo recae sobre rendimientos efectivamente satisfechos, y la Res. TEAC de 19 de Diciembre de 1988 (sobre el período 1979 a 1983), que tampoco estima la retención sobre rendimientos presuntos, ya que "...tan sólo cabe exigir la obligación de retener respecto de las retribuciones efectivamente pagadas o satisfechas, no de las presuntas, puesto que si retener es,...en términos tributarios, detraer parte del Impuesto exigible con ocasión de los pagos que se realicen a otras personas e ingresarlo en el Tesoro, mal puede realizar la acción de retener quien no ha abonado en la realidad cantidad alguna..."(FJº 7º).

<sup>266</sup> En cambio, no es éste el parecer de la jurisprudencia y la doctrina administrativa italiana, como se pone de manifiesto en la Sentencia de la *Corte di Cassazione* de 22 septiembre 1988 nº 5195, pub. en *BT* nº 23/1988, pág. 1820; y la Resolución de la Commissione centrale, sez XII, de 18 enero 1991, pub. en *BT* nº 20, 1991, pág. 1514. donde se manifiesta que la existencia de la presunción de retribución basta para mantener el deber de realizar la retención: "Nè pregio alcuno può attribuirsi all'altra ffermazione della fallita società, secondo la quale, non avendo essa corrisposto gli interessi presunti ai soci, non aveva l'obbligo di operare e versare le ritenute su detti interssi, appunto perché non corrisposti; invero è facile obiettare in contrario che, allorchè opera la presunzione di fruttuosità dei mutui di cui al citato art. 43, secondo comma l'Ufficio impositore ha il diritto di pretendere e di riscuotere le ritenute...senza obbligo di accertare e tanto meno provare che gli interessi presunti sono stati effettivamente corrisposti; diversamente opinando, resterebbe vanificata la presunzione di fruttuosità stabilita dalla legge."

<sup>267</sup> GOTA LOSADA, *Tratado del Impuesto de Sociedades*, Tomo II. Ed. BEX. Madrid, 1989. pág. 228; IGNACIO PEREZ ROYO, *La nueva regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Marcial Pons. Madrid, 1991. CORDA,S. en "Ancora in tema di ritenuta su interessi presunti", *BT*, nº 20, 1991, págs. 1515-1516 "in ogni caso, la ritenuta... per espressa e inequívoca volontà del legislatore, deve essere

Desde estas premisas, el ingreso a cuenta previsto en la normativa sobre activos financieros ha sido considerado, en las instancias expuestas, como una figura jurídica distinta de la retención<sup>269</sup>, y aplicable por tanto, exclusivamente, a los supuestos contemplados en dicha normativa, sin que se previera su extensión al resto de retribuciones imputables en la imposición sobre la renta por razón de

---

*operata sui pagamenti effettivi, con esclusione sia dei corrispettivi innatura, sia di pagamenti in qualsiasi modo eventualmente presunti."*

<sup>268</sup> Basándose en esa necesidad de pago efectivo para que exista retención, se ha pronunciado negativamente el TEAC acerca de la procedencia de la retención en el abono de rendimientos presuntos, en Resolución de 19 de Diciembre de 1988. Según dicho Tribunal, de la literalidad de las normas reguladoras de la retención en relación con el IRPF sólo se puede concluir que "...tan sólo cabe exigir la obligación de retener respecto de las retribuciones efectivamente pagadas o satisfechas, no de las presuntas...". No pueden entenderse de otra manera las expresiones "abonar o satisfacer" (art. 10), "cantidades efectivamente satisfechas"(art. 36), etc. También llega a esa conclusión tras un estudio de la naturaleza de la retención, alegando que "...mal puede realizar la acción de retener ( que, según el diccionario de la Lengua, alega la misma Resolución, supone la acción de suspender en todo o en parte el sueldo, salario o haber que uno ha devengado...) quien no ha abonado en la realidad cantidad alguna...". En el mismo sentido, la Consulta de la D.G.T. de 14 de Diciembre de 1981 (CISS I.S.) que en un supuesto de negociación de letras de cambio, anterior a la vigencia de la ley 14/1985, declara la improcedencia de la retención bajo el argumento de que "no existe la entrega de dinero como hecho determinante de la retención...".

<sup>269</sup> En efecto, ya en la citada consulta de 23 abril 1986 se ponía de manifiesto que la presunción de retribución y la presunción de valoración establecida en la normativa de activos financieros determinaban la realización de un ingreso a cuenta que no constituye técnicamente un supuesto de retención. Y en el mismo sentido se pronunciaba la D.G.I.F.T. en su informe de 23 abril de 1987, en el que, aun partiendo de la asimilación de la retención y el ingreso a cuenta en el resto de los supuestos en que éste era aplicable, se ponía de manifiesto que debía considerarse distinto el realizado por retribuciones presuntas, en que se configura como un instituto distinto. En este sentido, las Resoluciones del T.E.A.C. de 6 de noviembre de 1990 (CaT nº 144) que pone de manifiesto que el art. 7 ley 14/85 ya distingue claramente dos conceptos, ingreso a cuenta, por un lado, y retención, por otro, profundizando el Real Decreto 2027/85 en tal distinción, (art. 2.2, 5 y 4.4); Res. TEAC 21 noviembre 1990 (Impuestos): "...es evidente que la ley (14/85,art. 7) distingue claramente dos conceptos, retención, por una parte, ingreso a cuenta, por otra, y el RD 2027/1985, profundiza en tal distinción..."(art 2.2 , 5 y 4.4); de 19 Diciembre 1990( CaT nº 151 (ref. 3584): "...se ha querido distinguir entre retenciones sobre rendimientos efectivos, único supuesto en el que es posible practicarlas, e ingresos a cuenta hechos por un tercero, en el caso de rendimientos presuntos o derivados de operaciones vinculadas, ya que sobre éstos no se puede practicar retención...la mencionada ley ha creado una nueva obligación tributaria, un nuevo concepto de ingreso a cuenta llevado a cabo por un tercero, distinto de los ingresos a cuenta hechos por el propio sujeto pasivo y distinto también de las retenciones, ...".

ajuste o presunción<sup>270</sup>; por una parte, porque no constituían válido presupuesto de la retención, y, por otra, por no contemplarse en los supuestos en que se establecía ingreso a cuenta<sup>271</sup>. En realidad, la creación de la misma figura del ingreso a cuenta en estos casos pone de manifiesto que el presupuesto de la retención no puede ser otro que la satisfacción efectiva de rendimientos.

El panorama jurídico, como observábamos, ha cambiado decisivamente con la vigencia de la ley 18/1991, y, sobre todo, su reglamento de desarrollo, que somete a ingreso a cuenta a todas las retribuciones que resulten imputables por la aplicación de los arts. 7 y 8 de la primera de las normas citadas. Si bien, dada la ausencia de regulación legal en contra, debe entenderse vigente, a estos efectos, el

---

<sup>270</sup> Así opinan GOTA LOSADA, op.cit. pág. 228, y PEREZ ROYO, I. en *La nueva regulación...* op.cit., op.cit. pág. 21 "...estos rendimientos presuntos no pueden considerarse sometidos al mecanismo de las retenciones. El art. 98 de la ley refiere lógicamente las retenciones a los rendimientos que se "satisfagan o abonen" y no a los rendimientos presuntos. Cuando el legislador ha querido establecer rendimientos mínimos a efectos de retención lo ha hecho inventando el mecanismo sustitutorio de los "ingresos a cuenta"...". En el mismo sentido, la S.T.S.J. de Castilla -La Mancha de 20 marzo de 1991, pon. Sr. Garberi Llobregat (Impuestos, 1991, nº 15-16), respecto de rendimientos de capital mobiliario que no son activos financieros (Sociedad que, pese a las disposiciones estatutarias de reparto de un rendimiento mínimo, no lo reparte y no retiene), se pronuncia en el sentido de que el art. 36 LIRPF determina que la retención se efectúa sobre cantidades efectivamente satisfechas, por lo que al no haberse repartido, no podía practicar retención sobre unas rentas que no estaban afectadas a la renta de los socios, sino a la sociedad.

En cambio, para un supuesto contemplado en la L.A.F., puede citarse la Res. T.E.A.C. de 8 de mayo de 1990 (CaT nº 125) sobre un préstamo otorgado por una Entidad financiera al socio de una sociedad y que materialmente es para la sociedad, que es quien paga los intereses a la financiera. Según lo expuesto en su Considerando 7º, no se plantea ninguna duda en los ejercicios en que los intereses se abonan al socio, aunque físicamente se ingresen en la Caja rural, y en cuanto a los años en que no existe constancia del pago de intereses, partiendo de la consideración de onerosidad de dicho préstamo desde su constitución y no siendo ésta desvirtuada con posterioridad, la empresa estaba obligada a practicar retención sobre los intereses devengados por dichos préstamos, devengo que se produce en el momento en que el acreedor puede exigir el pago.

<sup>271</sup> Así, la D.G.T. en Consulta de 23 de abril de 1986 (CaT nº 39, Ref. 0878) se ha limitado a hacer constar que los rendimientos presuntos se someten a ingreso a cuenta si "a las operaciones de préstamo...les resulta aplicable las normas contenidas en los arts. 6 y 39 R.I.S. y en el art. 7 R.I.R.P.F. la entidad deberá realizar los ingresos a cuenta derivados de estas operaciones," según lo dispuesto en los arts. 3,4 y 5 del DAF.

régimen específico regulado en la ley sobre activos financieros<sup>272</sup>, a la que, por otra parte, se remite expresamente la 18/1991 en materia de integración de rendimientos de capital mobiliario de carácter implícito.

Podemos distinguir, pues, los dos supuestos en que se establece ingreso a cuenta sobre estas retribuciones no efectivamente satisfechas: la presunción de retribución<sup>273</sup>, de un lado, y el ajuste por la realización de las denominadas "operaciones vinculadas"<sup>274</sup> de otro. Como opina mayoritariamente la doctrina<sup>275</sup>, y la jurisprudencia<sup>276</sup>, ambos supuestos normativos, sustentados por un fundamento distinto, generan un tratamiento también diferente, aun cuando planteen, en determinados puntos, una problemática similar. La presunción de existencia de retribución - a la que la nueva ley añade la anterior cláusula reglamentaria, convirtiéndola en una presunción de

---

<sup>272</sup> Es de esta opinión PEREZ ROYO, I. op.cit. pág. 247, "Aunque el art. 98 no establece ninguna remisión, es claro que siguen en vigor las normas especiales sobre retención de los rendimientos de activos financieros, contenidos en su legislación especial."

<sup>273</sup> Actualmente ubicado en el art. 7 L.I.R.P.F., y art. 3.3 L.I.S.

<sup>274</sup> Cfr. art. 8 L.I.R.P.F., D.A. 5º de la ley 18/1991, y art. 16.3 L.I.S.

<sup>275</sup> Sobre el fundamento del tratamiento debe citarse la postura de COMBARROS, V., en su trabajo *Régimen tributario de las operaciones entre sociedades vinculadas en el impuesto sobre Sociedades*, Ed. Tecnos. Madrid, 1988. quien incardina dicho fundamento en el mismo Hecho imponible del Impuesto, como un supuesto de delimitación de la renta social, y no como una de las modalidades específicas de aplicación de la presunción de retribución, postura ésta última mantenida por PONT MESTRES, en "La presunción de retribución en el Hecho imponible del Impuesto sobre sociedades en conexión con su valoración entre sociedades vinculadas", en *Estudios tributarios actuales*. Barcelona, 1985 quien ha sostenido que el régimen del art. 16 LIS se refiere a la Base Imponible, y por tanto, para que opere es necesario que exista retribución, es decir, no se haya destruido la presunción art. 3.3. LIS, que afecta al Hecho Imponible. (pág. 141). La postura de COMBARROS ha sido compartida, si bien matizadamente, por SIMON ACOSTA, en *Cuestiones Tributarias Prácticas*, obra colectiva, Ed. La Ley, 2ª ed. Madrid, 1990, págs. 128 y ss.

<sup>276</sup> En este sentido, puede citarse la Res. TEAC de 19 Diciembre 1990( CaT nº 151, ref. 3584), que, siguiendo la tónica de resoluciones anteriores, rechaza la tesis de PONT MESTRES para decir que constituye una norma imperativa de valoración, señalando la distinta finalidad de ambas normas: el art. 3.3 trata de evitar la ocultación de bases imponibles, el art. 16.3 trata de evitar que se produzcan transferencias de beneficios entre sociedades vinculadas.

onerosidad con valoración determinada<sup>277</sup> -, basada en la necesidad de evitar la ocultación de ingresos imputables en la base imponible, está pensada, por tanto, para aquéllos supuestos en los que el legislador presume la existencia real de dicha retribución. Como consecuencia lógica, tal presunción puede ser enervada por existencia de prueba válida en contra, suponiendo la presunción tan sólo la imposición de la carga de tal prueba al particular.

En cambio, el régimen derivado de la normativa sobre valoración de las denominadas "operaciones vinculadas"- que la nueva ley impone también en el ámbito del I.R.P.F.<sup>278</sup> - no constituye la consecuencia de una presunción, sino una determinación del valor aplicable de forma imperativa<sup>279</sup>, suponiendo, propiamente, una ficción realizada por la norma tributaria. El legislador no presume la

---

<sup>277</sup> GOTA, en op.cit. pág. 223, entendía que ésta era una extralimitación ilegal, no cubierta con el beneficio de la presunción, que sólo cubre la existencia de retribución, pero no a su cuantía.

<sup>278</sup> Debe señalarse aquí la postura administrativa y jurisprudencial en el régimen anterior a la ley 18/1991, en el sentido de la no aplicabilidad del régimen de las operaciones vinculadas a las personas físicas, no permitiendo la extrapolación del art. 16 de la LIS, sino aplicando únicamente el art. 3.3 de la ley 44/1978, cuando resultara procedente. En este sentido, la S.A.T. de Barcelona de 19 de febrero de 1986, y la Res. TEAC de 25 de Noviembre de 1988, así como numerosas consultas de la D.G.T.

<sup>279</sup> Así, la D.G.T. en consulta de 28 agosto 1989 (CaT nº 137, R. 3220), sobre un caso de Sociedades vinculadas con concesiones temporales de tesorería no retribuidas, se pronuncia en el sentido de que no puede enervarse la consideración de onerosa de esta operación, según el art. 16 de la LIS, puesto que no se trata de una presunción, sino de una norma imperativa de valoración. Dado lo dispuesto en los arts.7.1 LAF, y 4.4 y 5.2 DAF, deben estimarse los rendimientos de los préstamos por el valor de mercado, no pudiendo ser inferior al mínimo reglamentario, que, al no haberse fijado, será el de interés legal del dinero, debiendo retener e ingresar por los rendimientos presuntos que satisfagan a las entidades prestamistas.

En el mismo sentido, las Resoluciones TEAC de 6 noviembre 1990 (CaT nº 144), partiendo del carácter de criterio de valoración obligatorio establecido para las operaciones vinculadas, se pronuncia en el sentido de que en un préstamo sin interés, concertado entre Sociedades vinculadas, debe efectuarse, por la prestataria, un ingreso a cuenta sobre el interés estimado, conforme al art. 3 del Real Decreto 2.027/1985 (DAF); de 21 noviembre 1990 (Impuestos); y de 19 Diciembre 1990( CaT nº 151 (ref. 3584), donde rechaza expresamente la tesis defendida por PONT MESTRES para decir que constituye una norma imperativa de valoración. Destaca la distinta finalidad de ambas normas: el art. 3.3 trata de evitar la ocultación de bases imponibles, el art. 16.3 trata de evitar que se produzcan transferencias de beneficios entre sociedades vinculadas.

existencia de una retribución superior o inferior a la declarada, sino que, partiendo precisamente de la posibilidad de que sea cierta la valoración realizada por el particular, impone una valoración distinta<sup>280</sup>, sin que, por tanto, adquiera relevancia la aportación de prueba en contrario.

#### **. 2.3.2.2. El ingreso a cuenta. Consideraciones respecto de la delimitación del presupuesto de la retención.**

Para comenzar el estudio de estos ingresos a cuenta, debe tomarse nota, en principio, de la existencia de dos previsiones normativas sobre el tema: el régimen derivado de la normativa de activos financieros, y la nueva regulación surgida con el reglamento del I.R.P.F. La importancia de esta anotación resulta evidente si consideramos la vocación de generalidad del régimen previsto en esta última norma, que puede resultar diferenciado, en algunos concretos puntos, del específico previsto en la primera. Así, la primera diferenciación que encontramos en este ámbito, deriva del hecho de que la presunción de onerosidad, a diferencia de la configuración diseñada por el nuevo reglamento del I.R.P.F., en la normativa de activos financieros, y en cuanto a los efectos generadores de ingresos a cuenta, sólo viene referida a los rendimientos de carácter explícito y en dinero<sup>281</sup>. Existen

---

<sup>280</sup> En ese sentido: MORENO CERESO, *El impuesto sobre Sociedades. Régimen General Pirámide*, Madrid, 1981. CARBAJO VASCO "La presunción de onerosidad en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades", en *R.E.D.F.H.P.*, nº 166-167, 1983, pág. 845. VALERO JARABO, en "Aplicación de presunciones y valoraciones legales en los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y de Sociedades", *C.T.* nº 48, 1984. COMBARROS, V. *Régimen tributario de las operaciones entre sociedades vinculadas en el Impuesto sobre sociedades*, Tecnos, Madrid, 1988, opina que el art. 16 LIS completa el concepto del hecho imponible, que es la obtención de renta global " El legislador, con independencia de que en las operaciones vinculadas haya mediado o no contraprestación, ordena que se acuda a valores de mercado."(pág. 18 ).

<sup>281</sup> El art. 7 de la LAF sujeta genéricamente a todos los rendimientos de capital mobiliario al régimen de presunciones descrito en el texto. Sin embargo, el D.A.F. opera la distinción descrita. En efecto, en su art. 5 sólo aplica la presunción de retribución a efectos de retención o ingreso a cuenta a los rendimientos explícitos en dinero, no a las retribuciones en especie, para las que existe el criterio de valoración imperativa del precio de mercado. Por su parte, el art 11 sujeta a ingreso a cuenta los rendimientos implícitos presuntos sólo en el supuesto de que el primer o último tenedor del título sea una persona o Entidad vinculada al emisor.

diversas razones para no sujetar a una presunción así a los denominados "rendimientos implícitos" en materia de ingresos a cuenta<sup>282</sup>, a los que sólo son aplicables en supuestos relacionados con la vinculación<sup>283</sup>. Por su parte, el ingreso a cuenta sobre remuneraciones "ajustadas" por razón de vinculación es, por el contrario, aplicable tanto a la existencia de rendimientos implícitos como explícitos<sup>284</sup>.

La segunda nota diferenciadora de este régimen especial vendría referida a la imperatividad de la presunción. En efecto, el art. 7 de la L.A.F. establece que, a efectos de la retención o ingreso a cuenta, éstos girarán sobre el rendimiento efectivo, que no podrá ser inferior a un mínimo, determinado según los arts 3.3 leyes IRPF y IS, y 16.3 de ésta última. La dicción de dicho artículo, que remite a las normas sobre presunción y vinculación a efectos únicamente de valoración del rendimiento, ha hecho plantearse a la doctrina la posibilidad de que en su virtud se hubiera transformado la presunción de onerosidad establecida en las leyes de los Impuestos sobre la Renta en materia de dichos activos, que pasaría de definirse de relativa, o *iuris tantum*, a absoluta, o *iuris et de iure*, conclusión rechazada de forma prácticamente unánime<sup>285</sup>. Si bien la posibilidad que sí ha sido

---

<sup>282</sup> GOTA señala, en op.cit.,pág. 229 que "aplicar un régimen presuntivo a los mercados financieros de letras, pagarés y demás activos financieros, con interés implícito, produciría, sin duda, gravísimas distorsiones."

<sup>283</sup> Debe hacerse notar que, por aplicación de lo dispuesto en el segundo párrafo del art. 3.1 de la LAF, redactado según la disp. Ad. 9ª de la ley 26/88, de 29 de julio, se aplicará, a efectos de retenciones, el régimen de los rendimientos explícitos a aquéllos rendimientos implícitos derivados de activos financieros que generaran ambos tipos, pero en los que los explícitos superasen los límites que el mismo artículo establece.

<sup>284</sup> En el caso de los segundos, tanto la L.A.F.(art. 7) como el D.A.F.(art. 5) se limitan a prever su aplicación cuando se cumplan los requisitos del art. 16.3 de la LIS. En los rendimientos implícitos, en cambio, sólo se ajustará el rendimiento, a efectos del ingreso a cuenta, cuando el primer o último tenedor del activo esté vinculado con el emisor (art. 11.4 D.A.F.).

<sup>285</sup> En este sentido, pueden citarse a GOTA, en op.cit. pág. 562, y PEREZ ROYO,I. op.cit. pág. 256.

considerada, por varios autores<sup>286</sup>, así como por algunos pronunciamientos administrativos<sup>287</sup>, es la de su configuración como imperativa a efectos únicamente del ingreso a cuenta. En este caso, sólo a estos efectos se considerarían producidos imperativamente unos ingresos, rigiéndose por la presunción del art. 3.3 L.I.S. y 7 L.I.R.P.F. en cuanto a su integración en el Impuesto, y siendo, por tanto, en esta sede, desvirtuable la presunción por prueba en contrario. De dicha interpretación podría concluirse que no sería la misma renta presunta la sometida al ingreso a cuenta que aquella que se sujeta al Impuesto sobre la Renta de que se trate.

Si bien, del desarrollo realizado por el Decreto 2027/1985, podría desprenderse, por otra parte, que la realización del ingreso a cuenta sobre el denominado "rendimiento mínimo" resultaría procedente atendiendo a lo dispuesto en las normas sobre presunción y vinculación establecidas en las leyes de los respectivos impuestos<sup>288</sup>. Remisión ésta que parece suponer que, si bien en el caso de operaciones vinculadas el ingreso a cuenta se realizará en todo caso<sup>289</sup>, en el caso de retribuciones derivadas de operaciones no vinculadas, inexistentes o inferiores a la valoración normativa, sólo resultaría

---

<sup>286</sup> Acertada conclusión basada en la expresión "a estos efectos" utilizada por dicho artículo. Así, GOTA, op.cit. pág. 562 "las disposiciones del art. 7 sólo alcanzarán a la hipotética obligación de pagar el "ingreso a cuenta", no al ajuste fiscal que deba realizarse con ocasión de la liquidación definitiva del Impuesto...".

<sup>287</sup> Resulta interesante reseñar, sobre este tema, la contestación de la DGT de 23 de abril de 1986. En el caso de un préstamo del que se tiene prueba de la no retribución, con la que, por tanto, puede enervarse la presunción del art. 3.3 de la LIS, la DGT opina que debe practicarse el ingreso a cuenta establecido en el art. 5 del DAF. Sin embargo, la aplicación de este mismo artículo, por la remisión hecha por la normativa de activos financieros, conllevaría la destrucción de la presunción.

En este sentido, las Res. T.E.A.C. de 6 noviembre 1990, de 21 de noviembre y de 19 de diciembre del mismo año, ya citadas, si bien para el supuesto de operaciones vinculadas, se pronuncian en el sentido de que la valoración configurada en la normativa sobre activos financieros resulta imperativa en materia de ingresos a cuenta, si bien en sede del impuesto deberá aplicarse el valor de mercado.

<sup>288</sup> Mediante una interpretación de las expresiones utilizadas en los arts 3.2 y 5.2 DAF, "A estos efectos, se atenderá a lo dispuesto en los arts. 3.3 y 16.3..." y "...cuando sea de aplicación lo dispuesto en los arts. 3.3 y 13.3...".

<sup>289</sup>Cfr. art. 4.4 D.A.F.



procedente en los términos establecidos en la misma presunción: cuando la misma no resulte desvirtuada por la existencia de prueba en contra<sup>290</sup>. Pero, en tal supuesto, deberá admitirse que la misma imposición de dicho ingreso a cuenta supone el reconocimiento implícito de la inexistencia de retribución<sup>291</sup>, o de la totalidad de la retribución valorada<sup>292</sup>.

---

<sup>290</sup> En ese sentido, MAROTO, A. en "Los rendimientos del capital mobiliario y la ley 14/1985. ¿Hacia una tributación más racional?", en *Impuestos*, 1987, I, pág. 260 "entendemos, poniendo en relación el art. 5.2 del Real Decreto 2027/1985 con el art. 3.3 de la ley del impuesto, que en el caso de operaciones en las que no se haya pactado retribución, siempre que se pruebe contable o documentalmente) que efectivamente no la hay, el prestatario no está obligado a realizar ingreso a cuenta....si la retribución pactada es inferior al rendimiento mínimo, siempre que se pruebe, se practicará retención sobre la retribución pactada, pero no procede realizar ingreso a cuenta por la diferencia entre ésta y el rendimiento mínimo."

<sup>291</sup> Esto es lo que late en la radical interpretación, que lleva a considerar inútil la previsión normativa, realizada por PEREZ ROYO, I. en op.cit. pág. 256, quien, en nuestra opinión, confunde la imperatividad de la presunción para el ingreso a cuenta, con la misma para el impuesto; y la no imperatividad a los primeros efectos con la inexistencia de ingreso a cuenta en los casos en que sea operativa la presunción. Así, expone el autor "...la ley 14/1985 parece no distinguir bien entre la presunción general de retribución de las prestaciones de capital prevista hasta ahora en el art. 3.3 de la ley IRPF- art. 7 en la nueva ley- y la norma de valoración de las operaciones vinculadas establecida en el art. 16.3 de la ley del Impuesto sobre Sociedades. En efecto, el art. 5.2 del R.D. 2027/1985, que desarrolla el art. 7.1 de la ley 14/1985, dispone lo siguiente...Si nos dejáramos llevar por el tenor literal del precepto, tendríamos que concluir que la norma es de aplicación a la presunción general de retribución de las cesiones de capital con lo que, de golpe, se habría convertido la misma de relativa en absoluta. Esa conclusión, sin duda, resulta inaceptable y, afortunadamente, en la misma legislación sobre activos financieros encontramos argumentos, a través de una interpretación sistemática, para concluir que el rendimiento mínimo se establece sólo para el supuesto de operaciones entre partes vinculadas. Efectivamente, el R.D. 2027/1985 en su art. 4.4, hablando del nacimiento del deber de retener, circunscribe ya a este tipo de operaciones la figura del rendimiento mínimo. Igualmente, el art. 11.4 del citado Decreto, al tratar de los rendimientos implícitos, limita claramente a las operaciones vinculadas la norma sobre rendimiento mínimo." Sin embargo, si bien compartimos su impresión acerca del desconcierto con que el legislador ha regulado los supuestos relacionados con la presunción de retribución y de operaciones vinculadas, nos parece que el mencionado autor no cita, en aras a su argumentación, todas las normas que determinan el régimen jurídico de los mencionados ingresos a cuenta. Así, es cierto que el art. 4.4 regula únicamente el régimen de las operaciones vinculadas, pero también lo es que los arts. 3.2 y 5.2 recogen asimismo los supuestos en que opera la presunción de retribución, y que tales artículos suponen un desarrollo del art.7 de la ley. El art. 11.4, por su parte, lo único que hace es limitar su actuación en este campo, para el caso de los rendimientos implícitos, en el sentido expuesto anteriormente en el texto.

<sup>292</sup> En ese sentido, el art. 3.2 DAF, que no se remite únicamente a las operaciones vinculadas, sino asimismo a los casos en que es operativa la presunción.

En este orden de cosas, debe señalarse que, si bien considerar la remisión a las leyes de los respectivos impuestos en el sentido expuesto - como ha entendido, en ocasiones, la doctrina administrativa<sup>293</sup>, y parece ser la vía seguida por el nuevo reglamento del IRPF<sup>294</sup> - supone una actuación de la normativa sobre ingresos anticipados más respetuosa con la correlación entre su presupuesto de hecho y el del impuesto, en la medida en que no resultan anticipadamente gravadas rentas que no van a ser imputadas en el mismo, tal remisión no deja de plantear problemas específicos, como los que pueden derivarse del régimen del actual Reglamento del IRPF. Y ello por la inexistencia de instancia en la que sustanciar tal prueba, en el momento de realización del ingreso a cuenta<sup>295</sup>.

---

<sup>293</sup> Así, la consulta D.G.T. de 2 de noviembre de 1989 (CaT nº 137, Ref. 3220), que en el supuesto planteado, de préstamos de los socios realizados a la sociedad, en que la sociedad incorpora los intereses de esos préstamos a una cuenta a nombre de los socios, sin abonarlos efectivamente, y financiando sus operaciones con estos intereses, la DGT califica como préstamo la renuncia de los socios a exigir los intereses devengados. Y confirma que, si bien en el IRPF se establece una presunción *iuris tantum* de retribución de tal préstamo, no les es de aplicación a las personas físicas el art. 16 LIS. Por lo tanto, al haber prueba en contrario, y existir la misma, no procede la realización de retención. En el mismo sentido, la Res. T.E.A.C. de 8 de mayo de 1990 (CaT nº 125), ya citada, en el que se planteaba la operatividad de la presunción de retribución en un préstamo otorgado por una Entidad financiera al socio de una sociedad y que materialmente es para la sociedad, que es quien paga los intereses a la financiera. El Tribunal se pronuncia en el sentido de que no se plantea ninguna duda en los ejercicios en que los intereses se abonan al socio, aunque físicamente se ingresen en la Caja rural, y en cuanto a los años en que no existe constancia del pago de intereses, partiendo de la consideración de onerosidad de dicho préstamo desde su constitución y no desvirtuada con posterioridad, la empresa estaba obligada a practicar retención sobre los intereses devengados por dichos préstamos, devengo que se produce en el momento en que el acreedor puede exigir el pago.

En cambio, la Consulta, ya citada, de 23 de abril de 1986, en el caso de un préstamo del que se tiene prueba de la no retribución, con la que, por tanto, puede enervarse la presunción, opina que debe practicarse, sin embargo, el ingreso a cuenta.

<sup>294</sup> Cfr. arts. 44.Tres y 57 del mencionado Reglamento, que remiten a los supuestos en que sea aplicable lo dispuesto en el art. 7 de la ley.

<sup>295</sup> GOTA, en op.cit. págs. 229 y ss, en la opinión de que no caben retenciones sobre rendimientos presuntos, hace notar que, tratándose de una presunción *iuris tantum*, resulta difícil que pueda practicarse retención alguna antes de que exista un acto administrativo que declare la existencia de retribución, y su cuantía. La presunción, por tanto, debe ser *iuris et de iure* al menos en el ámbito del ingreso a cuenta.

En efecto, en este caso, sólo si se establecieran cláusulas muy precisas respecto de las características de dicha prueba en contrario, se garantizaría la necesaria seguridad jurídica, en el sentido de que el sujeto abonante de los rendimientos pueda tener certeza de la existencia de su deber de realizar tal prestación. Resultaría mucho más afortunado, en este orden de cosas, imponer la realización del ingreso en todo caso, que remitir la dilucidación de tal deber a la decisión del inspector actuario, en el procedimiento de comprobación correspondiente<sup>296</sup>, con mucha posterioridad al momento normativamente indicado para la realización del susodicho ingreso.

En esta misma línea argumental, debe hacerse referencia a la valoración de dichas retribuciones presuntas, o ajustadas, a efectos del ingreso a cuenta. En este terreno, debe destacarse asimismo la diferente regulación que realizan el D.A.F. y el nuevo Reglamento del I.R.P.F., ya que si el primero se refiere al rendimiento mínimo establecido por el Ministerio de Hacienda, el segundo se remite a los artículos de la ley que regulan la presunción y los supuestos de vinculación. Estos, por su parte, imponen el criterio de la valoración considerada normal en el mercado, y, para el supuesto de retribuciones presuntas derivadas de la utilización de capitales ajenos, el tipo de interés legal del dinero que se halle en vigor el último día del período impositivo.

En este orden de cosas, podemos comenzar fijando que dicho valor normal del mercado será el aplicable, pues, con total seguridad, a aquéllas retribuciones presuntas distintas de las contempladas por la normativa de activos financieros. Si bien la incerteza sobre el resultado de tal valoración supone la imputación de una responsabilidad considerable, en torno a su fijación, sobre el sujeto presuntamente abonante de los mismos, y dada la relevancia de los efectos de la figura,

---

<sup>296</sup> Dichas cláusulas no sólo no se establecen normativamente, sino que la Administración, en consultas a ella dirigidas sobre este tema, tampoco se ha pronunciado. Así, la Consulta D.G.T. de 23 de abril de 1986(CaT nº 39, Ref. 0878). que no indica los medios de prueba para la enervación de la presunción, indicando que ésta se valorará mediante la prueba "aportada por el interesado que deberá ser realizada , en fase comprobación, por el inspector actuario, sin perjuicio de los recursos posteriores." Pero esto no resuelve el caso de la vinculación a efectos del ingreso a cuenta.

supondrá, probablemente, la mayor fuente de conflictos que plantee la misma. Podrá resultar muy difícil, para la Administración, la imposición de sanciones por este concepto<sup>297</sup>, lo que desvirtuará, muy probablemente, la imperatividad de su aplicación. En realidad, esta ausencia de certeza en la valoración, junto con la ya explicitada en punto a los medios de prueba, pueden llegar a plantear auténticos problemas en relación con el necesario respeto al principio de seguridad jurídica, en la medida en que éste exige certeza de la propia situación jurídica.

En el caso de las retribuciones derivadas de la utilización de capitales ajenos, el Reglamento tampoco ha fijado una valoración específica, sino que, como decíamos, se ha remitido al art. 7 de la ley. Ahora bien, en este caso, si bien no nos encontramos con el mismo problema de incerteza que observábamos en el párrafo precedente, la cuestión se plantea en términos de la imposibilidad de conocer el valor fijado en dicho artículo a efectos de la base imponible del impuesto. Debe, pues, plantearse la posibilidad de la adopción, en estos supuestos, de la valoración fijada en la normativa sobre activos financieros, toda vez que además, será ésta la aplicable en el I.S., dado que no existe previsión normativa en contra, y no existe razón alguna que haga pensar en la intención legislativa de realizar un tratamiento diferente en cada impuesto, sino más bien todo lo contrario. A tal resultado puede llegarse si partimos de que el reglamento ha intentado únicamente ligar el ingreso a cuenta a todos los supuestos en que la ley considera aplicable la presunción, o el tratamiento establecido para las operaciones vinculadas, sin desvirtuar por ello el carácter de *lex specialis* de la normativa sobre activos financieros. No debe olvidarse, en este sentido, que la única regulación legal del ingreso a cuenta en

---

<sup>297</sup> En las Resoluciones del T.E.A.C. de 6 de Noviembre de 1990 (CaT nº 144, ref. 3412) y de 19 de diciembre de 1990 (CaT nº 151, ref. 3584) ya se pone de manifiesto la inexistencia de infracción en los supuestos en que resulta procedente la realización de un ingreso a cuenta por razón de vinculación, por ausencia de culpabilidad, dada la existencia de una interpretación jurídica razonable, ya que la cuestión " ha sido objeto de distintas interpretaciones y controversias, circunstancia que debe considerarse suficiente como causa de exclusión de la culpabilidad, lo que conlleva la no apreciación de infracción tributaria." Con mayor motivo, en nuestra opinión, puede darse tal excusa absoluta en el régimen surgido del Real Decreto 1841/1991.

estas retribuciones deriva de la L.A.F., de la que el D.A.F. constituye el desarrollo reglamentario; y ello porque no existe previsión de su existencia en la ley 18/1991. Abona esta idea, por otra parte, el hecho de que dicha ley, en estos casos, ha adoptado finalmente el mismo criterio de valoración que el D.A.F., si bien referido al período impositivo. Probablemente con ello se ha intentado evitar, en la medida de lo posible, la desconexión existente entre el criterio de valoración que la Ley de Activos Financieros establece, de forma imperativa<sup>298</sup>, a efectos de dichos ingresos a cuenta<sup>299</sup>, y el general de valor de mercado establecido en sede del impuesto. Desconexión que, sin embargo, seguirá existiendo en alguna medida, y subsistirá por completo en materia de operaciones vinculadas<sup>300</sup>.

Por tanto, podemos ver ya cuándo son procedentes, en estos supuestos, la retención y el ingreso a cuenta, dilucidando así la diferencia entre los presupuestos que generan ambos institutos. Así, para los casos en que se presume o determina una retribución mínima por razón de la cuantía inferior de la efectiva, o por inexistencia de

---

<sup>298</sup> Cfr. art. 7.

<sup>299</sup> En este sentido, la Consulta D.G.T. de 28 agosto 1989 (CaT nº 137, ref. 3220), en un supuesto de Sociedades vinculadas con cesiones temporales de tesorería no retribuidas, por aplicación del art. 4.4 del DAF y el art. 7.1 LAF y art. 5.2 DAF deben estimar los rendimientos de los préstamos por el valor de mercado, no pudiendo ser inferior al mínimo reglamentario, que, al no haberse fijado, será el de interés legal del dinero, debiendo retener e ingresar por los rendimientos presuntos que satisfagan a las entidades prestamistas. En el mismo sentido, las Resoluciones TEAC de 6 noviembre 1990 (CaT nº 144), partiendo del carácter de criterio de valoración obligatorio establecido para las operaciones vinculadas, se pronuncia en el sentido de que en un préstamo sin interés, concertado entre Sociedades vinculadas, debe efectuarse, por la prestataria, un ingreso a cuenta sobre el interés estimado, conforme al art. 3 del Real Decreto 2.027/1985 (DAF); y de 19 Diciembre 1990 ( CaT nº 151 ref. 3584) que, basándose en el art. 7 L.A.F. "...del precepto indicado se deduce, en primer lugar, que el mismo únicamente opera en el ámbito de la obligación de retener o de realizar un ingreso a cuenta, sin trascender a la liquidación definitiva en la que se estimarán los rendimientos presuntos o los rendimientos ajustados fiscalmente en operaciones vinculadas.."

<sup>300</sup> PEREZ ROYO, I., en op.cit., es de la opinión de que aunque la L.A.F. se refiera al rendimiento mínimo a efectos de retenciones, éste (interés legal) será el operante como valoración en la Base Imponible, por la dificultad de encontrar otro valor de mercado y por coherencia con el régimen de las retenciones. (pág. 24, nota 26.)

ésta, tanto el D.A.F. como el nuevo reglamento<sup>301</sup>, imponen la obligación de aplicar la retención, cuantificada según el rendimiento mínimo, hasta el importe del rendimiento efectivamente abonado si éste no es inferior a la cuantía de la retención. En otro caso, y en lo que exceda de éste, debe efectuarse un ingreso a cuenta por la diferencia. Así, parecería que *el presupuesto "rendimiento presunto" puede no generar un ingreso a cuenta, sino retención, cuando el rendimiento abonado tiene la suficiente cuantía*. Por tanto, el auténtico presupuesto del ingreso a cuenta sería la insuficiencia de rendimiento efectivo sobre el que aplicar la retención. Sin embargo, esto no es enteramente cierto. Veámoslo: *la retención se genera porque hay rendimiento efectivo*, sea cual sea, puesto que de otra manera sólo existiría ingreso a cuenta. Ello significa que la mera presunción de rendimientos no puede generar, por sí misma, la existencia de retención. Lo que ocurre es que, *la presunción de rendimientos opera sobre la cuantificación de la retención si ésta procede* y puede, eventual y no necesariamente, motivar un ingreso a cuenta. Y esto abona la idea de que la retención es impracticable si no existen rendimientos reales sobre los que aplicarla. Es decir, que el ingreso a cuenta se establece cuando el rendimiento abonado *sobre el que debería operar la retención* no es efectivo o real, sino presumido o fingido por la ley<sup>302</sup>.

Se pone de manifiesto, por tanto, que el presupuesto de la retención a cuenta no se realiza únicamente cuando media "obtención de renta" en el sentido de imputación en el impuesto, aunque ése sí pueda ser el sustrato genérico de ambos ingresos anticipados, retención e ingreso a cuenta. Sin embargo, en el caso de la retención, resulta necesario, además, que exista una transacción patrimonial real.

Para concluir, debe plantearse también en esta sede el tratamiento previsto a efectos del impuesto personal de perceptor y abonante, en torno al ingreso a cuenta establecido en estas retribuciones. Con

---

<sup>301</sup> Cfr. art. 5.2 y 4., así, como 11.4 del DAF y 44.Tres del RD 1841/1991.

<sup>302</sup> En ese sentido, Res. T.E.A.C. de 6 de noviembre de 1990 y de 21 de noviembre del mismo año, citadas.

respecto al perceptor de las mismas, el reglamento<sup>303</sup>, que no el D.A.F.<sup>304</sup>, parece someterlos a la cláusula genérica de integración en la base imponible, considerándolos así como un mayor ingreso de la remuneración presunta o ficticia. Por el contrario, ambas normas coinciden en negar la consideración del mismo como gasto deducible en su imposición personal para el ingresante<sup>305</sup>, lo que parece ser consecuencia del deseo de impedir el "doble efecto" de las presunciones de retribución, o el ajuste bilateral en el supuesto de operaciones vinculadas<sup>306</sup>. En efecto, a pesar de que pueda aducirse que tal efecto debería conseguirse mediante el tratamiento de la retribución presunta, y no del ingreso a cuenta de ella derivado<sup>307</sup>, dada la función de traslación<sup>308</sup> que en este instituto cumple el

---

<sup>303</sup> Cfr. art. 60.

<sup>304</sup> El D.A.F., a diferencia de lo dispuesto para las retribuciones en especie (art.6.3), no preveía nada al respecto. Quizá por ello, MAROTO SAENZ,A. en op.cit. pág. 276, propone a la ley 14/85 "clarificar el tratamiento que debe dar el deudor al ingreso a cuenta en los casos en que prevalezca el rendimiento mínimo."

<sup>305</sup> Cfr. art. 5.4 del DAF y 44.Tres del Reglamento IRPF.

<sup>306</sup> Como pone de manifiesto PEREZ ROYO, pág. 256, el art. 5.4 del DAF parece directa consecuencia de lo expuesto en el preámbulo de dicha norma "...se completa esta esta norma de desarrollo con la determinación de los rendimientos mínimos que afectarán a ciertas operaciones, en aquéllos casos previstos en la norma legal, confirmando su carácter penalizador sobre prácticas elusivas de una tributación adecuada a las normas vigentes. Las distorsiones que se producen no sólo en la vertiente fiscal, sino también en la financiera y comercial, justifican la operatoria del ajuste unilateral, con carácter penalizador para el sujeto que computa menores ingresos o mayores gastos en operaciones vinculadas."

<sup>307</sup> PEREZ ROYO,I. op.cit. págs. 256-257 "Sin embargo, esta intención se traslada con poco acierto al articulado,...el ajuste unilateral lo que supondría es que no tuviera la condición de deducible, no lo ingresado a cuenta, sino la cuantía estimada del rendimiento mínimo - de no haber retribución efectiva-, o la diferencia entre el interés legal del dinero y el rendimiento real de la operación, de ser inferior." Además, hay que tener en cuenta la nueva regulación del ajuste unilateral, sólo para los casos en que sea impuesto represivamente.(pág. 258).

<sup>308</sup> La inexistencia de repercusión sobre el presunto perceptor de las rentas, incluso antes de la imputación del ingreso a cuenta como una mayor retribución del perceptor, ha sido defendida por MAROTO SAENZ,A. págs. 258-259, "Parece una excesiva penalización para el acreedor, que ha de llevarse a la Base Imponible de su impuesto personal el rendimiento mínimo, recibir una cantidad inferior a la inicialmente prestada, asumiendo así el importe del ingreso a cuenta."Si se recoge el ingreso a cuenta como un gasto financiero del deudor, aunque no sea fiscalmente deducible: "Con esta fórmula se reparte el coste fiscal de la operación entre las dos

tratamiento tributario aplicable a la prestación patrimonial que de la misma se deriva<sup>309</sup>, dicha ligazón no parece tan ilógica<sup>310</sup>. Es por esta razón por la que se ha planteado, en ocasiones, y al igual que se había alegado en torno al ajuste unilateral, la posibilidad de que el régimen de dicho ingreso a cuenta supusiera una doble imposición para sus afectados. Tema éste que, a pesar del tenor de los pronunciamientos administrativos al respecto<sup>311</sup>, debe enjuiciarse con independencia de

---

partes que intervienen en la misma...nos inclinamos por esta posición, por considerarla más moderada que la primera..."(págs. 258-259. ). En parecido sentido, MINOTTI, M. en "La discriminata tassazione dei redditi di capitale. In particolare in tema di aumento della ritenuta sugli interessi bancari.", en *BT*, 1987, pág. 1835, pone de manifiesto que en los supuestos en que el importe de la retención supera el rendimiento, debiendo operarse sobre el capital, "...anche una vera e propria erosione del capitale e quindi la trasformazione della ritenuta sugli interessi da imposta sul reddito in imposta patrimoniale."

En cambio, GOTA LOSADA, op.cit. en pág. 564, opina que " el ingreso a cuenta es un pago anticipado del Impuesto ....del perceptor de los rendimientos, por ello no es gasto deducible para éste, porque lógicamente debe repercutirlo." Si bien, esto no explica, ni porqué es ingreso para el perceptor, ni porqué se prevé la exclusión únicamente para operaciones presuntas y vinculadas.

<sup>309</sup> En ese sentido resulta significativo que el Informe de la D.G.I.F.T. de 23 de abril de 1987, conecte la necesidad del resarcimiento al ingresante en el caso de estas retribuciones, precisamente porque no constituyen gasto fiscalmente deducible para el pagador. "Este ingreso a cuenta no tendrá la consideración de gasto para el pagador al efectuarse en nombre y por cuenta del acreedor. Ciertamente, tal y como figura la norma reglamentaria, este ingreso a cuenta aparece como algo distinto de la retención y más bien como un puro pago a cuenta y por cuenta de un tercero, quien deberá resarcir al pagador. No hay aquí detracción alguna, sino un instrumento tributario peculiar distinto de la genuina retención."

<sup>310</sup> Si bien, en el caso de operaciones vinculadas, no resulta correlativa con la previsión de ajuste bilateral, salvo cuando éste sea impuesto represivamente. Cfr. D.A. 5º de la ley 18/1991.

<sup>311</sup> Como responden a la cuestión las Resoluciones del T.E.A.C. de 6 de noviembre de 1990, que en su Cons. 7º señala que *no es admisible la alegación de la interesada de que admitir el controvertido ingreso a cuenta supone doble imposición, pues "la obligación y el efecto son los mismos que en el caso de la retención: hacer la retención y constituir pago a cuenta del ingreso personal"; que la prestataria realiza el ingreso en nombre y por cuenta de la prestamista, teniendo ésta derecho a deducir lo ingresado por aquélla de modo que en forma alguna se produce doble imposición.*"; y la de 21 noviembre 1990, en el mismo sentido.

Sin embargo, dichas Resoluciones no entran en el tema de que el presunto pagador no pueda deducirse como gasto una partida considerada como tributo satisfecho por otro, del que no se prevé resarcimiento y cuyo presunto perceptor debe imputar en su base imponible como ingreso. Es en este sentido en el que nos parece se plantea la doble imposición que el Tribunal rechaza en sus Resoluciones.



la naturaleza de *a cuenta* que supone para el presunto perceptor de las rentas.

### 2.3.2.3.- Retribuciones "latentes".

Por último, nos corresponde tratar el tema de la retención y/o el ingreso a cuenta sobre rendimientos no devengados, sean efectivos (aunque futuros) o presuntos<sup>312</sup>. En efecto, como hemos visto al estudiar el concepto de abono o satisfacción de rendimientos, tanto la Ley como el Decreto sobre Activos financieros, así como el Reglamento del I.R.P.F.<sup>313</sup> prevén la existencia de una retención a cuenta de la retención "definitiva" o, por mejor decir, definitivamente realizable, para los rendimientos explícitos de capital mobiliario en dinero, cuando el período pactado para el devengo de los intereses sea superior a doce meses. En estos casos, se impone el deber de retener sobre los rendimientos generados en cada año natural<sup>314</sup>. Esto constituyó también una absoluta novedad de la normativa sobre régimen fiscal de activos financieros, puesto que la retención siempre había sido prevista sólo para rendimientos efectivamente devengados<sup>315</sup>. Sin embargo, y como esbozábamos antes, resulta dudosa la naturaleza retentoria de tal figura. Y ello por las siguientes razones:

---

<sup>312</sup> También previstos en Italia, como señala POTITO, en *L'Ordinamento ...op.cit.*, pág. 113 : "...le aziende e gli istituti di credito sono tenuti a versare una particolare "ritenuta" sugli interessi maturati nell'anno precedente sui depositi e conti correnti, anche se non ancora corrisposti agli aventi diritto."

<sup>313</sup> Cfr. art. 2.3 de la Ley 14/1985, art. 4.2 del Decreto 2025/85 y art. 56 del RD 1841/1991.

<sup>314</sup> Hay que hacer notar, que después de lo dispuesto en la D.A. 9ª de la ley 26/88, de 29 de julio, que añadió un segundo párrafo al art. 3.1 de la LAF, este régimen será también aplicable a los rendimientos "implícitos" derivados de aquellos activos que originen rendimientos de ambos tipos, cuando los de carácter explícito sean superiores al tipo fijado en la misma norma.

<sup>315</sup> Así, los Decretos 2384/81 (art. 147.6) y 2361/82( art. 258,g) liberaron de retención a los intereses anticipados de los certificados de depósito. En concreto, acerca de los hoy denominados "rendimientos implícitos" generados por Bonos de Tesorería, la DGT, en consulta de 25 de mayo de 1983 había declarado que no procedía retención por los intereses generados en el período intermedio hasta su devengo.



En primer lugar, a pesar de que la L.A.F. habla de retención, en general, el segundo párrafo del art. 4.2 del D.A.F dice que la retención definitiva ..." ...se regularizará atendiendo a los ingresos a cuenta realizados."<sup>316</sup> La diferencia terminológica es lógica hasta un cierto punto, si pensamos que la figura de los ingresos a cuenta se desarrolla más ampliamente en el Decreto que en la ley, acogiendo en su seno el abono de todos aquellos rendimientos no efectivos ni líquidos<sup>317</sup>. En segundo lugar, por la pura lógica interna del fenómeno, ya comentada: no puede efectuarse una retención cuando no existe abono de rendimientos, aun cuando tal abono se entienda no como pago efectivo, sino como devengo de los mismos. La retención necesita ser aplicada sobre una cantidad de dinero para poder ser tal; en otro caso, se tratará de otro tipo de figura, pero no de retención.

En tercer lugar, resulta palmario que tales rendimientos no están sujetos ni al IRPF ni al IS, lo que, aunque no plantea problemas de legalidad por estar establecido en la LAF, sí choca frontalmente con el principio, explicitado por los arts. 98 de la Ley del I.R.P.F., y 32 de la L.I.S., de que la retención se genera con el abono de rendimientos sujetos y opera sobre éstos. La constatación de su no sujeción no requiere del total transcurso del período impositivo, y, por tanto, la completa realización del hecho imponible<sup>318</sup>: lo que resulta claro es que no se ha producido el devengo de tales ingresos, que es el criterio establecido por sus cuerpos legales reguladores para la imputación

---

<sup>316</sup> Resulta conveniente reflejar aquí que su naturaleza de ingreso a cuenta resulta también de la opinión de la Administración, reflejada en el Informe de 23-abril- 1987, acerca del régimen sancionador de estos ingresos a cuenta previstos en el régimen fiscal de activos financieros, (Impuestos nº 2, 1986), donde se califican tales prestaciones como de ingresos a cuenta, aunque se asimilan a las retenciones, salvo por su presupuesto de hecho.

<sup>317</sup> En efecto, la LAF sólo recoge expresamente la figura del ingreso a cuenta para los rendimientos en especie. En el resto de los casos, o impone la retención, o no explicita si procede ésta o un ingreso a cuenta, como ocurre en el art. 7, donde, a efectos de fijar la existencia de un rendimiento mínimo, lo impone para "las distintas modalidades de retención o ingreso a cuenta", aunque haya previsto éste último sólo para las retribuciones en especie.

<sup>318</sup> Vid., sobre el significado jurídico de la sujeción al impuesto de la renta sometida a retención, el §3.1. de este trabajo.

temporal de éstos. Ni mucho menos se ha realizado su cobro, que sería el criterio alternativo. Lo único que puede decirse es que estos rendimientos estarán sujetos en algún momento, al tiempo del devengo, que será, a su vez, cuando nazca el deber de retener, lo que, por su parte, confirmaría la idea expuesta.

Sin embargo, debe indicarse que el art. 6.4 del D.A.F. permite la imputación, en la base del impuesto personal, de dichos rendimientos "latentes" si resulta correlativa la imputación del ingreso a cuenta correspondiente. Régimen facultativo que podría entenderse imperativo para las personas físicas por razón de lo dispuesto genéricamente para todos los supuestos de ingresos a cuenta - y dada la ausencia de excepción prevista en el mismo cuerpo normativo - en el art. 60 Dos del RD 1841/1991. Si bien dicha imputación puede plantear problemas prácticos de difícil resolución, dada la posibilidad de transmisión del activo y la existencia de la posterior "regularización" del ingreso anticipado, realizable en el momento de la retención, como acertadamente ha sido puesto de relieve<sup>319</sup>, dicho régimen manifiesta asimismo, por una parte, la correlación entre el presupuesto de hecho de dichos ingresos anticipados y la imputabilidad en la base imponible de los rendimientos que los generan. Por otra, que la regulación de los ingresos anticipados puede llegar a incidir en elementos estructurales del tributo, como la imputación temporal de la renta a él sometida.

En cuarto lugar, aun considerando que estuviéramos ante un supuesto de retención, habría que concluir que se trata de una retención distinta de la "auténtica" o "definitiva", prevista por la misma ley y que se genera con el devengo de los ingresos, marcando la cuantía total de la prestación a cuenta. Y esto nos lleva a realizar una observación: hasta ahora habíamos visto ingresos a cuenta que se establecían como método de imposición a cuenta alternativo cuando la retención resultaba imposible por razón de la indivisibilidad o

---

<sup>319</sup> Así lo señala PEREZ ROYO, I. en op.cit., pág. 258. "...¿a favor de quién se realizarían los ingresos a cuenta de la retención futura? ¿qué ocurriría si el titular de los activos en el momento de la retención - es decir, del abono efectivo de los intereses - no fuera el mismo del momento en que se realizó el ingreso a cuenta de la retención?"

inexistencia de rendimiento sobre la que aplicarla. Este ingreso, sin embargo, no actúa sólo de una forma alternativa a la retención, sino también además de ésta, o mejor dicho *a cuenta de ésta*. Efectivamente, será en el momento del nacimiento del deber de retener cuando se practique la retención definitiva de acuerdo con la normativa aplicable en dicho tiempo, y de la que los ingresos tendrán el carácter de a cuenta. Así lo expresa el segundo párrafo del art. 4.2 del DAF al decir que "la retención definitiva se practicará al tipo vigente en el momento de la exigibilidad y se regularizará atendiendo a los ingresos a cuenta realizados".

Sin embargo, es incorrecto suponer que se regularizará la retención. Esta se practicará por su total importe, ya que nunca se ha practicado ninguna "retención a cuenta" de la retención definitiva, y ello porque, a pesar de que el art. 2.3 de la LAF y 4.2 del DAF hablan de "retención a cuenta de la retención definitiva", esto no es lo que en realidad se produce, como hemos visto, sino un mero ingreso. Lo que deberá regularizarse será el importe del ingreso a realizar por el retenedor, del que deberán descontarse los ingresos a cuenta que, hasta ese momento, y en un sentido técnico-jurídico, han sido detraídos de su propio patrimonio, puesto que los intereses que los produjeron aún no eran exigibles por el acreedor e integraban el patrimonio del prestatario. En ese sentido, el presupuesto del ingreso a cuenta no recoge la necesidad de la referencia, observada en el de la retención, del cumplimiento de su obligación por el deudor, y la correlativa satisfacción del crédito del acreedor. Y ello por la inexistencia, en esta figura, de la posibilidad de traslación jurídica de la carga derivada del instituto en el momento de la realización del ingreso, que excluye la imperatividad de la percepción de la renta por el sujeto al que va referido el ingreso<sup>320</sup>.

---

<sup>320</sup> Sobre este punto, remitimos al lector al § IV.2.1.1 de este trabajo, en punto a la necesaria obtención de la renta sometida a retención por parte del retenido.

Como argumento aparentemente contrario a lo hasta aquí dicho, resulta necesario reseñar que también prevé el Decreto<sup>321</sup> la existencia de un ingreso a cuenta sobre rendimientos latentes ajustados, en el caso de rendimientos de capital mobiliario cuando éstos se dan entre partes vinculadas. Pues bien, tal ingreso resulta procedente en dos supuestos: cuando no exista retribución pactada, en cuyo caso procederá el ingreso a cuenta sobre el "rendimiento mínimo" o cuando se pacte una retribución inferior a dicho rendimiento mínimo. En tal caso, dice el Decreto, la obligación de ingreso a cuenta "se configura como simultánea a la del ingreso de la retención que proceda", con lo que parece querer imponer retención sobre la parte de tal rendimiento mínimo que sea cierta, aunque latente, y el ingreso a cuenta sobre el resto, hasta dicho rendimiento mínimo.

Sin embargo, y por las razones expuestas, en nuestra opinión, en este supuesto se dan, en realidad, dos ingresos a cuenta: el ingreso por razón de rendimientos latentes, y el ingreso por rendimientos latentes presuntos. Ambos contribuirán, en el momento del devengo de la retención, a configurar la obligación de ingreso definitiva del ingresante, y nada más. Como hemos visto, la retención sobre los rendimientos devengados deberá efectuarse por su importe íntegro, puesto que no ha podido practicarse antes. Si bien, la diferencia en la terminología empleada por el reglamento pone de manifiesto, una vez más, que el ordenamiento no concibe la existencia del instituto retentorio en aquéllos casos en que la retribución es meramente presunta, o incluso ficticia.

---

<sup>321</sup> En efecto, el art. 4.4 del DAF, señala que, en el supuesto de que " se concierten sin contraprestación efectiva", menciona únicamente el ingreso a cuenta; en cambio "Cuando entre las partes vinculadas se pacte una retribución inferior al rendimiento mínimo, la obligación de ingreso a cuenta se configura como simultánea a la del ingreso de la retención que proceda." Parece evidente que el decreto parte de que, en este último supuesto, conviven ingreso a cuenta y retención.

### ***CAPITULO III. El carácter de sujeta al Impuesto de la renta sometida a retención.***

#### ***3.1. Relaciones del presupuesto de la retención a cuenta con el hecho imponible de los Impuestos sobre la Renta.***

Hemos identificado en el capítulo anterior las retribuciones o haberes cuyo abono generaba el instituto retentorio. Ahora bien, para tratar la cuestión con la atención que requiere, resulta necesario detenernos a examinar la nota distintiva genérica que la ley otorga a tales retribuciones: su carácter de renta sujeta a los Impuestos que recaen sobre la misma. Como hemos visto, y resulta suficientemente conocido, los Impuestos sobre la Renta de nuestro sistema tributario se articulan en torno a la obtención de dicha renta, de la que, precisamente por resultar contemplada por ellos, puede predicarse su condición de sujeta al Impuesto. Si bien, la asunción por el presupuesto de la retención de dicho elemento significa que el concepto de "renta sujeta" debe determinarse con referencia a los parámetros utilizados por los Impuestos de que se trata, y a los que la retención a cuenta, por su parte, aparece referida. La "renta", así, podrá considerarse "sujeta" en la medida en que el análisis de las normas relativas al Impuesto permitan su consideración como tal. Lo que nos lleva, necesariamente, al análisis de las relaciones entre el presupuesto de la retención a cuenta y el hecho imponible de los impuestos con los que aparece conectada, es decir, el relativo a los impuestos sobre la renta.

##### ***3.1.1. La desconexión estructural con el presupuesto generador de la prestación definitiva a título de tributo.***

En efecto, para determinar cuál sea la renta a la que debemos considerar sujeta, deberemos empezar por identificar qué criterios utilizar para deducir tal carácter. Si entendemos que la proposición "obtención de renta sujeta" equivale al hecho imponible del Impuesto, y considerando que el efecto típico de la realización de éste sería la creación de la situación jurídica subjetiva de débito tributario, debemos

identificar la renta sujeta como aquélla cuya obtención es capaz de producir tal efecto, es decir, la renta positiva resultante de la aplicación de las normas de la base imponible<sup>322</sup>, o renta neta a efectos del Impuesto.

Resulta evidente, sin embargo, que no es ésta la "renta" contemplada en el presupuesto de la retención a cuenta. En efecto, dado el concepto de la misma - basado en las tesis patrimonialistas- acogido por la base imponible de nuestros impuestos sobre la renta, tanto su carácter global como neto se avienen mal con el presupuesto de la retención a cuenta, que resulta generada por el abono de contraprestaciones concretas e íntegras, resultando diferenciada, así, tanto en su vertiente cuantitativa como cualitativa<sup>323</sup>. En efecto, ambos conceptos de renta no son asimilables, ya que la renta cuyo abono genera la retención no se corresponde con aquélla que

---

<sup>322</sup> En este sentido, VICENTE-ARCHE, F. en "Elementos cuantitativos de la obligación tributaria", pág. 928, "...ocurre, sin embargo, que con mucha frecuencia el hecho generador y el parámetro se hallan estrechamente unidos, porque la magnitud que constituye el parámetro es al mismo tiempo el objeto material de la acción en que consiste el hecho generador: así, en el sector de los impuestos sobre la renta del sistema tributario español, la percepción por una persona física de una renta...constituye, respectivamente, el hecho generador de la obligación tributaria...más...es también el parámetro...que sirve para determinar cuantitativamente el objeto de la obligación tributaria...". Profundizando en la misma línea, PALAO, C. en *Comentarios ...op.cit.* p. 48 "La renta es el elemento central del hecho imponible en su aspecto objetivo; pero es también la base imponible...Ambas funciones de la renta son inseparables: las normas reguladoras de las partidas que integran la base imponible para las distintas clases de rentas...son al mismo tiempo normas relativas a la base y al hecho imponible e integran y completan, en consecuencia, la definición de éste ...Esto sucede, en general en todos aquéllos impuestos en los que la base imponible es la misma magnitud abstracta que constituye el objeto del presupuesto de hecho, como, por ejemplo, en el Impuesto sobre el patrimonio. En estos impuestos la determinación de que un ingreso o un elemento patrimonial son computables o de que un gasto o una deuda son deducibles es una operación que atañe indistinguiblemente al hecho y a la base imponible.". En contra, RAMALLO, J. "Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria", en *CREDF*, nº 20, 1978, pág. 621.

<sup>323</sup> Así lo pone de manifiesto BOSELLO, *Il prelievo alla fonte...op.cit.*, págs. 201 y ss; y TESAURO *Il rimborso...cit.*, pág. 192: "Resta comunque distinto il presupposto dell'imposta (che è dato dal complesso di redditi realizzati nel periodo) dalla fattispecie che determina l'obbligo di ritenuta e di versamento, sotto il duplice profilo, quantitativo e qualitativo, che si è accennato: la ritenuta si applica su singoli ricavi, l'obbligazione tributaria si collega non a singoli ricavi ma all'insieme dei ricavi (e più largamente all'insieme delle componenti positive di reddito), depurati dalle componenti negative, considerati globalmente in rapporto al periodo d'imposta."

determina la prestación derivada del tributo: en primer lugar, por su carácter de componente parcial de esa misma renta, que en el impuesto viene considerada en forma global, con lo que habría una primer diferencia de carácter cuantitativo; y en segundo lugar, porque la misma existencia de renta presupone la integración de todos sus componentes, positivos y negativos, no existiendo deber de tributar por el Impuesto hasta la realización de tal integración, lo que requiere, necesariamente de una unidad de tiempo determinada sobre la que practicarla. Es decir, no concurre, en el momento en que surge la retención a cuenta, el agotamiento del denominado *período impositivo*.

Comenzando nuestro análisis por la segunda de las diferencias indicadas, debe decirse que ha sido cuestión debatida por la doctrina, en relación con este tema, la necesidad de la concurrencia del factor tiempo para el concepto de renta. Partiendo de la consideración del período impositivo como un mero recurso técnico establecido por el legislador para posibilitar el fraccionamiento temporal de los hechos imposables de carácter duradero, el profesor PALAO<sup>324</sup>, en el loable intento de realizar una conexión entre las rentas sometidas al impuesto y a retención, ha llegado a decir que el transcurso de una unidad de tiempo determinada no forma parte del contenido esencial del concepto de renta, no constituyendo un imperativo lógico de ésta. En realidad, como ha sido puesto de manifiesto, en el contexto de los impuestos sobre la renta configurados en nuestro ordenamiento tributario, el período impositivo juega un papel diferente al desempeñado en otros tributos con hechos imposables duraderos: el tiempo no determina únicamente el devengo del tributo, en el sentido antes expuesto, sino que realiza un papel decisivo para la existencia del mismo, dado que únicamente se generará una situación de gravamen

---

<sup>324</sup> En su trabajo "La retención a cuenta", op.cit., pág. 269 "...se trata nada más que de un recurso técnico y no de una exigencia lógica del concepto de renta". Si bien, posteriormente, en *Comentarios...* op.cit. pág. 51 rectifica su postura al decir: " Como es sabido, en los impuestos periódicos el hecho imponible no se entiende realizado hasta que no trascurra el período impositivo, momento en el cual se produce el devengo del impuesto. *Esta dimensión temporal es consustancial, por otra parte, al concepto de renta.*"(la cursiva es nuestra)



tributario cuando, en relación con dicha unidad de tiempo, se produzca un saldo positivo en la aplicación de sus reglas liquidatorias<sup>325</sup>, lo que nos lleva a la esencialidad de ésta para el concepto de renta sujeta propuesto<sup>326</sup>. Y ello porque para la evaluación de la situación patrimonial que supone la "renta" no es indiferente, sino muy por el contrario, imperativo, la consideración del factor tiempo<sup>327</sup>. Por otra parte, sólo cuando ha transcurrido el período impositivo puede

---

325 LEJEUNE, en *La anticipación de ingresos*, op.cit. pág. 26 y ss. demuestra la diferente relevancia del factor tiempo en relación con el devengo de los tributos cuyo hecho imponible tiene carácter duradero - en los que juega el papel de "...aislar en el tiempo obligaciones tributarias correspondientes a hechos imponibles que, por su naturaleza, se realizan permanentemente o tienden a reproducirse...finalidad de distinguir frente a los hechos imponibles instantáneos, los hechos imponibles periódicos estructurándose, en consecuencia, los tributos correspondientes en función de un período de tiempo determinado..." de la que adquiere en relación con el concepto de renta, poniendo de manifiesto que "...en presencia de un impuesto que aspira a gravar sintéticamente la renta neta global de un sujeto pasivo, integrada, por tanto, por ingresos y gastos de distinto origen, y que, aun cuando aquéllos y éstos procedan de una misma fuente, la fijación de un período impositivo-cualquiera que sea su duración- es entonces ineludible para el concepto mismo de renta neta. Esta existirá sólo cuando resulte positiva la diferencia entre los ingresos y los gastos habidos en un período de tiempo determinado."

326 Como señala SAINZ DE BUJANDA, F. en *Notas de Derecho Financiero*, pág. 429, "...el aspecto material del elemento objetivo - la percepción de la renta - no es susceptible de existir ni, por tanto, de ser jurídicamente ordenada sin la existencia de tal período: la renta entraña, por esencia, una comparación entre dos situaciones patrimoniales separadas por el tiempo; el período constituye, pues, un ingrediente irrenunciable del elemento material del hecho gravado: si se somete a imposición la renta de cada período no es sólo para prolongar el sometimiento al tributo de esa realidad económica llamada renta, sino porque no es posible teóricamente proceder de modo distinto. Quiere esto decir que ha de esperarse a que cada período termine, no sólo para que la obligación surja (como acontece en los impuestos que gravan la tenencia de un bien, cuyo elemento no material - la tenencia - ha existido a lo largo de todo el período), sino para conocer si existe o no el elemento material, es decir, para determinar si el sujeto ha obtenido o no renta en el período considerado."

327 Así lo pone de manifiesto SIMONS, H. "El impuesto personal sobre la renta", *HPE* nº3, pág. 195 y ss. al decir que "La relación del concepto de renta con el intervalo concreto de tiempo resulta fundamental, y el olvido de esta relación crucial ha dado origen a una gran cantidad de confusiones en la literatura sobre el tema. La medida de la renta implica la asignación de consumo y acumulación a períodos de tiempo específicos" (pág.199) "Hablando estrictamente, el cálculo de la renta exige una total reevaluación de todos los activos y obligaciones al finalizar cada período." (pág.218). Se ha postulado, sin embargo, la indiferencia de la determinación concreta de esa unidad de tiempo. En ese sentido, CARTER, C. en su *Informe...* op.cit. pág. 25 del tomo 3º, volumen II. Matizando tal aseveración, vid. LASARTE, J. en "Período impositivo y devengo del impuesto" en *Comentarios a la Ley...* loc. cit. págs. 329-330.

considerarse realizado en su totalidad el hecho imponible<sup>328</sup>, y, ateniéndonos a las premisas indicadas al principio, es entonces cuando podemos conocer el carácter de sujetas de las rentas que han sido sometidas a retención.

En realidad, de lo expuesto únicamente podemos deducir lo que, ya desde un principio, podía parecer obvio, y es que el presupuesto de la retención a cuenta no resulta idéntico al hecho imponible del tributo. Y decimos esto porque, sin necesidad de recurrir al análisis del contenido de ambos presupuestos, la ausencia de identidad entre ambos resulta clara por la mera visión del régimen de los efectos jurídicos que emanan de uno y otro.

En efecto, además de que del presupuesto de la retención a cuenta se deriva el nacimiento de una situación subjetiva determinada que no surge con la mera realización del hecho imponible del tributo - la correspondiente al retenedor-, incluso respecto de la situación del retenido se derivan efectos jurídicos no sólo diversos, sino incluso contrapuestos; ya que, mientras la realización del presupuesto de la retención da lugar a una prestación patrimonial que resulta provisional, tanto para la Hacienda Pública como para el retenido (aunque no para el retenedor); de la realización del hecho imponible del tributo deriva la generación de efectos bien distintos: en efecto, resulta procedente, por razón de su realización, la adquisición definitiva por el ente impositor de la prestación derivada del tributo, bien se haya producido por vía de ingresos anticipados, bien deba

---

<sup>328</sup> Como pone de relieve BOSELLO, en *Il prelievo...* op.cit. pág. 227, "Che la fissazione di un periodo temporale non sia una esigenza logica, connaturata al concetto di reddito, è cosa sulla quale si può convenire: ma resta il fatto che *quando il legislatore assume il periodo di imposta come elemento della fattispecie esso acquisisce valore giuridico pari a tutti gli altri elementi della fattispecie stessa.*" (la cursiva es nuestra). En la misma línea, CASADO, en "De la imposición..." op.cit., en nota 71, rebate a PALAO sobre la posibilidad de realización del hecho imponible antes del total transcurso del período impositivo, en el sentido de que el presupuesto de la retención no constituye el total hecho imponible del tributo, independientemente de su devengo. También INGROSSO, M. en *Il credito d'imposta*, Ed. Giuffrè, Milano, 1984, pág. 39 señala que "La funzione ontologica del periodo d'imposta...è essenziale, perche qualora mancasse la determinazione temporale non sarebbe concepibile il presupposto: il periodo d'imposta rappresenta un elemento imprescindibile per la sua realizzazione."

producirse con posterioridad a su realización Incluso cuando la cuantía de ambas prestaciones coinciden, el título jurídico es diverso, como veremos, lo que debe llevarnos a pensar en la realización de un nuevo presupuesto que genere tal efecto<sup>329</sup>.

Pero, en realidad, el debate doctrinal en torno a la relación existente entre ambos presupuestos se ha centrado, no tanto en la identificación de ambos, en punto a cuya negación la doctrina parece pacífica, cuanto que en la consideración del presupuesto de la retención a cuenta como una realización parcial del hecho imponible del impuesto, en cuanto éste supondría una obtención "parcial" de la renta considerada globalmente por el tributo<sup>330</sup>. Realización parcial que,

---

<sup>329</sup> En ese sentido, TREMONTI, en *Imposizione e definitività nel Diritto Tributario*, Ed. Giuffrè. Milano, 1977, pág. 164, pone de manifiesto que "...ad un ammontare eguale me costante del tributo dovuto (nel senso che, globalmente, il prelievo anticipato sulla verifica del presupposto corrisponde contabilmente a quello giustificato dal presupposto) può, ciò non pertanto, essere sottostante un diverso fatto giuridico, che agisca da (diverso) *titulus iuris* dell'attribuzione patrimoniale corrispondente". ....Ni la Imposibilidad de reducir la figura del tributo a una obligación tributaria, ni la ausencia de una solución de continuidad, deben inducirnos a pensar que "...la verifica del presupposto...non comporti pure la produzione di una nuova attribuzione, più tecnicamente la mutazione del titolo oggettivo della ritenzione."pág.165-166. En el mismo sentido, FEDELE, A. "A proposito de una recente raccolta di saggi...", op.cit., pág. 448, nota 50.

<sup>330</sup> FERREIRO, en "La figura del sustituto.."op.cit. pág.67, y a efectos de fundamentar la naturaleza de sustituto del retenedor ha sostenido que "La realización parcial del hecho imponible constituye el presupuesto de hecho de una obligación accesoria de la obligación tributaria: la obligación de efectuar un pago anticipado a cargo del contribuyente futuro. La realización de otro presupuesto de hecho que engloba el anterior hace nacer a cargo del sustituto la obligación de efectuar en lugar del contribuyente el pago anticipado y lo faculta para llevar a cabo la correspondiente retención."

En esta misma línea se inserta, si bien no predicando el carácter de accesoria de la obligación derivada de la retención, COLLADO YURRITA, "Configuración jurídica..."op.cit. pág. 8 y ss, quien citando precisamente al profesor FERREIRO y para llegar también a la conclusión del carácter de sustituto del retenedor, postula que "...el presupuesto de hecho de la retención a cuenta ha de ser algún elemento del hecho imponible; es decir, el supuesto de hecho de la obligación de retener ha de integrarse o estructurarse a base de elementos que formen parte del hecho imponible del tributo en la que aquélla opera...". Posteriormente concreta dicha afirmación en el sentido de que el presupuesto de la retención "...ha de reflejar un indicio de la probable y futura realización del hecho imponible.", conclusión ésta última que, como se desprende del texto, apoyamos plenamente, pero que en nuestra opinión, no presupone la realización parcial del hecho imponible, ni por tanto, la integración de ambos presupuestos. Lo que resulta necesario es que, como el mismo autor deriva de esa realización parcial, es que exista "...una conexión entre los dos presupuestos de hecho..." con lo que "...el

amén de constituir una explicación acerca de la condición de "renta sujeta" de las retribuciones generadoras de retención, para cuya consideración no resultaría necesaria la realización total del hecho imponible, permitiría sentar una premisa teórica válida para la explicación de muchas de las cuestiones relacionadas con el instituto, tales como su legitimidad, o la distinta intensidad con que se configura la prestación derivada de uno u otro presupuesto.

Para determinar si el presupuesto de la retención a cuenta constituye una realización parcial de la proposición jurídica "obtención de renta", a la que hemos considerado punto de referencia en esta comparación, debe establecerse en qué términos se establece dicha parcialidad. Si con ella nos referimos a que la retención se genera mediante el abono de los componentes de la renta que el Impuesto establece como tales, - a saber, rendimientos, positivos y negativos, así como plusvalías o minusvalías - la respuesta debe resultar necesariamente negativa. Y ello porque el presupuesto de la retención a cuenta no se integra por el abono de rendimientos positivos, y por tanto, netos, ni mucho menos de incrementos de patrimonio, sino en cualquier caso, de cantidades adeudadas.

En efecto, las retribuciones cuyo abono o satisfacción generan la retención son remuneraciones íntegras. No puede concluirse otra cosa, y ello por dos motivos: primero, porque del derecho positivo se desprende claramente que la retención opera sobre éstos<sup>331</sup>, y no sobre su importe neto, después de deducidos los gastos que el Impuesto personal considera aplicables<sup>332</sup>. Esto constituye un indicio

---

presupuesto de la retención ha de ser un elemento idóneo para concurrir a la formación del futuro presupuesto del tributo."(pág.9).

<sup>331</sup> No cabe otra conclusión del art. 44 del Reglamento del IRPF y el art. 259 del RIS. Asimismo, de la regulación que establece el DAF para la retención, tanto en el abono de rendimientos implícitos como explícitos (art. 3).

<sup>332</sup> En este sentido, la consulta vinculante de 20 de junio de 1979, sobre retención a un profesional, hace notar que "...los porcentajes de retención a cuenta del IRPF, se han fijado teniendo en cuenta gastos,...etc, o sea que se determinan depurados de tales reducciones y deben recaer sobre rendimientos íntegros." En el mismo sentido, sobre retenciones a profesionales, que deben operar sobre el importe íntegro, las consultas de la D.G.T. del mismo año, de 3 abril, 1 de junio y 3 de julio.

importante de cuál sea el presupuesto generador, puesto que, como se deriva de la pura observación del fenómeno de la retención, en el momento del abono de esta remuneración puede resultar imposible para el pagador, en la mayoría de los casos, conocer cuál será el importe neto de las remuneraciones por él abonadas<sup>333</sup>. Pero incluso en el caso de que éstos puedan ser conocidos por el retenedor, la norma impone que la retención se efectúe sobre el importe íntegro y precisamente al abono de éste<sup>334</sup>.

Segundo, que el legislador impone el deber de retener al abonar retribuciones, y resulta evidente que las mismas son íntegras por definición. El pagador no puede satisfacer rendimientos netos, o incrementos de patrimonio, sino meramente, como hemos dicho, cantidades adeudadas. Su "conversión" en tales se produce mediante la aplicación de las reglas legales acerca de la Base Imponible del Impuesto, pero éste es un fenómeno extraño al abono de los ingresos sujetos a retención y perteneciente a la esfera de la liquidación del Impuesto, y que para resultar procedente, necesita de la total

---

<sup>333</sup> Como pone de manifiesto LEJEUNE, *La anticipación....op.cit.* pág. 26, quien destaca "...la imposibilidad de quien efectúa los pagos de conocer la totalidad de los gastos deducibles a que el perceptor de los mismos, eventual contribuyente, pueda tener derecho."

<sup>334</sup> Así ocurre, por ejemplo, con los denominados rendimientos implícitos. Los gastos accesorios de adquisición y enajenación, que pueden ser perfectamente conocidos en el momento de la retención, y que son deducibles en la liquidación del Impuesto, no resultan relevantes, no sólo para la cuantificación de la retención, como nos indica el art. 12 del DAF, sino tampoco para la determinación de la procedencia de ésta, que se rige por la existencia de un rendimiento positivo medido según la diferencia entre precio de adquisición o suscripción y precio de venta o reembolso (art. 10 en relación con el art. 11, del DAF). Esta "diferencia positiva" que constituye el importe íntegro del rendimiento actúa, por tanto, no sólo como base de la retención, sino como presupuesto de ésta.

También en los supuestos de pagos realizados como consecuencia de operaciones susceptibles de poner de manifiesto un incremento de patrimonio, en que la retención se fija sobre el total pagado, independientemente de la realización o no de plusvalía gravable.(p.ej. art. 19 LIR)

Véase, en este sentido, la Consulta de la D.G.T. de 19 de febrero de 1987, acerca de cobro de intereses devengados por valores con cupón corrido, en que el precio de adquisición de los valores incluye los intereses corridos antes de la fecha de la compra, recibiendo después el comprador la totalidad de los intereses correspondientes al valor. La D.G.T. resolvió en el sentido de que la retención debía realizarse sobre el importe íntegro de la retribución.

realización del hecho imponible. Por tanto, el presupuesto de hecho de la retención a cuenta es el abono de ingresos o entradas, no de componentes de su renta imponible en un sentido técnico.

Ahora bien, sí puede decirse que la retención se genera por el abono de los ingresos que están llamados a formar dichos componentes de la renta imponible<sup>335</sup>, y es principalmente en ese sentido en el que se postula su carácter de componente parcial del presupuesto<sup>336</sup>. En este orden de cosas, resulta cierto que la renta, como conjunto de elementos, está formada, en una observación analítica, también por sus partidas positivas consideradas aisladamente; constituyendo los ingresos, en ese sentido, un factor idóneo para su composición completa una vez transcurrido el período impositivo.

Pero ¿supone esto que la percepción de los ingresos sometidos a retención constituye una realización parcial del hecho imponible del impuesto, pudiendo predicarse la obtención de renta sujeta antes de la finalización del período impositivo? En realidad, partiendo de que el carácter de "sujeta" de la renta se deriva precisamente de su capacidad para generar una prestación tributaria, plantear la posibilidad de su obtención con anterioridad a la producción de tal efecto, y sin la certeza de la misma, constituye una *contradictio in termini*. Es decir, si consideramos que la "renta sujeta" al Impuesto es aquella susceptible, mediante su obtención, de generar los efectos derivados de la completa realización del hecho imponible, no podemos predicar su existencia con anterioridad a tal evento sin incurrir en una contradicción lógica. Podemos decir que se trata de ingresos susceptibles de formarla, y que

---

<sup>335</sup> Así lo pone de manifiesto LEJEUNE en *La anticipación...*, op.cit. pág. 26, "...el presupuesto de hecho de la retención se integra por el abono de aquellos rendimientos brutos de los que, deducidos los gastos previstos por la ley, puedan eventualmente resultar los rendimientos netos..."

<sup>336</sup> FERREIRO sostiene esta tesis en "La figura del sustituto..." op.cit. pág. 67 al afirmar 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 la obligación tributaria principal."

constituyen un índice idóneo de su eventual existencia, pero no podemos atribuir el carácter de "renta sujeta" a unas retribuciones de las que la procedencia de dicho adjetivo es no sólo futura, sino eventual.

Es bajo este punto de vista que resulta prácticamente unánime en la doctrina la postura de que el presupuesto de la retención a cuenta es autónomo respecto al hecho imponible del impuesto, mostrándose ambos como independientes uno de otro<sup>337</sup>.

### 3.1.2.- El significado jurídico de la renta sujeta al Impuesto.

Sin embargo, las tesis expuestas como algún autor ha hecho notar<sup>338</sup> tienen la virtud de poner de manifiesto que, a pesar de su

---

<sup>337</sup> BERLIRI, en *L'imposta sul valore aggiunto...* op.cit. pág. 231, destaca que "Il versamento in acconto di una futura, eventuale imposta ...neccesariamente, una causa diversa, dato che al momento in cui esso è effettuato si ignora se e in qual misura nascerà l'obbligazione per la cui estinzione quell'acconto potrà o dovrà essere utilizzato...". También BOSELLO, en *Il prelievo...* op.cit. pág. 207 y ss. destaca la independencia de ambos presupuestos. Y en el mismo sentido GALLO op.cit. "...la ritenuta, infatti, si effettua indipendentemente ed antecedentemente al compimento del periodo di imposta in relazione al quale potrebbe realizzarsi la fattispecie complessa in cui consiste la situazione base stessa." (pág. 182); y POTITO, en *L'ordinamento...* op.cit. pág. 100 "Tali ritenute (d'acconto) rappresentano dei tipici casi di riscossione anticipata, in quanto tendono a colpire un'entrata prima ancora che sia certo che nei confronti dall'assoggettato si verifichi, quanto meno per l'intera somma sulla quale è stata operata la ritenuta, il presupposto di fatto del tributo."

En la doctrina española, SOLER ROCH, M.T., en op.cit., "...tienen un carácter instrumental y dependiente de la obligación tributaria principal, aunque no son obligaciones accesorias en sentido técnico estricto.. no hay accesoriedad, porque el supuesto de hecho que las origina no deriva de una obligación preexistente, sino en todo caso futura e incierta." (pág. 28); MARTIN QUERALT, op.cit. pág. 137 "...se trata de un presupuesto de hecho autónomo y jurídicamente distinto del que genera la obligación de contribuir a cargo del contribuyente."; SIMON ACOSTA en *Cuestiones tributarias prácticas*, que en págs. 30 a 36 rebate la tesis de FERREIRO con dos argumentos: 1) El Hecho imponible, no se realiza a lo largo de todo el año si lo entendemos como el presupuesto de la obligación tributaria. Y no puede ser realizado parcialmente; 2) La obligación del retenedor no es accesoria sino propia y autónoma, ya que existe con independencia de la obligación "principal". Se trata de una obligación tributaria provisional que no es pago anticipado, dado que no puede ser solventado causa por inexistencia de la obligación principal.

<sup>338</sup> MARTIN QUERALT, J. en op.cit. pág. 137, pone de relieve la existencia de una premisa cierta en la tesis sostenida por FERREIRO: "...no existirá obligación de retener si no hubiera percepciones de rendimientos por un tercero que, en su momento, puedan determinar el nacimiento de una obligación a cargo del mismo." Pero no es cierto que su presupuesto de hecho sea una realización parcial del hecho imponible. "...se

independencia, el presupuesto de la retención engloba en su seno una nota que intenta actuar de conexión con el hecho imponible del Impuesto al que viene referida: precisamente este carácter de "sujeto" de las rentas sometidas a su actuación. Como señala PALAO<sup>339</sup>, en realidad el presupuesto de la retención a cuenta sí encierra una potencial obtención de la renta gravada por el impuesto. Y en efecto, dicho presupuesto se apoya en un dato fáctico que apoya una presunción razonable de la futura realización completa del hecho imponible obtención de renta<sup>340</sup>, con lo que ambos presupuestos, aun actuando de forma autónoma e independiente, no están absolutamente desconectados, como sin embargo han postulado los autores más representativos de las tesis que atribuyen a la retención a cuenta la naturaleza de instituto cautelar del cumplimiento de la futura obligación tributaria<sup>341</sup>. Otros autores, por su parte, sin dejar de

---

trata de un presupuesto de hecho autónomo y jurídicamente distinto del que genera la obligación de contribuir a cargo del contribuyente."

<sup>339</sup> PALAO, C. en "La retención..." op.cit. "...es claro que la realización, al menos meramente potencial, del presupuesto del tributo, es lógicamente previa al presupuesto de la obligación de retener...la íntima conexión entre ambos presupuestos resulta evidente cuando se considera el sentido general y la función que desempeña la retención a cuenta..."pág.266.

<sup>340</sup> LEJEUNE, op.cit. pág. 81 "...si por conexión se entiende que el presupuesto de hecho del ingreso anticipado...contenga hechos (obtención de rendimientos) o situaciones (ejercicio de determinadas actividades) que constituyan un indicio de la probable y eventual realización futura del hecho imponible, entonces pensamos que tal conexión existe...". También INGROSSO, M. en *Il credito* ...op.cit. págs. 41 y ss, conecta la validez de los ingresos anticipados con la conexión existente entre su presupuesto de hecho y el del tributo definitivo, señalando que "Non si ùd prescindere dal riguardare i singoli presupposti strumentali in collegamento col presupposto finale, nel piú ampio contesto di una fattispecie in cui essi complessivamente e permanentemente si inquadrano."

<sup>341</sup> La cuestión de la tasabilidad de las rentas sometidas a a retención , como ha puesto de manifiesto COLLADO, op.cit. pág.9, en nota, es una cuestión que en la doctrina ha estado íntimamente ligada a la naturaleza jurídica- caucional o solutoria- que se otorgara al total instituto jurídico. Así, como señala LOZANO, C. en su *Memoria para la oposición a Cátedra*, inédita, 1986, los autores que le otorgan una naturaleza de garantía del crédito tributario, en sentido estricto, tienen el mérito de que "...han puesto de relieve que el ingreso de la retención obedece a un presupuesto de hecho distinto del hecho imponible del tributo."(pág. 27), y niegan el carácter de renta gravable de la sometida a retención. Así, BOSELLO, *Il prelievo*, op.cit. ; CASADO "De la imposición de producto..."op.cit.; BERLIRI, *Corso istituzionale...*, op. cit., pág. 150.

En cambio han postulado la conexión entre presupuestos quienes parten de la premisa de que con la retención se anticipa el pago del tributo .En este sentido,



negar que constituya una realización parcial, sí observan que en el presupuesto de la retención se encierran algunos de los elementos puestos de manifiesto en el hecho imponible del impuesto<sup>342</sup>. Parece, por tanto, que la mayoría de los estudiosos que se han aproximado al tema han reflexionado acerca de la existencia de alguna relación de conexión, siquiera sea de carácter final o funcional, entre ambos presupuestos, conexión que parece ponerse de relieve en este carácter de "renta sujeta" que forma parte del presupuesto de la retención.

Debe, por tanto, dotarse de algún significado a dicha expresión. Ya hemos observado sin embargo, la imposibilidad lógica de considerar tal precisamente a aquella renta que, entendido el presupuesto del tributo como una proposición jurídica de contenido simple subsumiendo un hecho singular, la obtención de renta, generara el deber de

---

TESAURO, *Il rimborso*, op.cit. pág.194, nota 7, PALAO "La retención a cuenta", op.cit. pág.266, citado en texto.

<sup>342</sup> MICHELI, en "Considerazioni sul procedimento tributario d'accertamento nelle nuovi leggi di imposta", *RDFSF*, I, 1974, págs. 1991 y ss., pone de manifiesto que "...il legislatore- proprio in vista della realizzazione di quell'interesse pubblico- adotta il sistema di un prelievo fiscale, al verificarsi di certi fatti, assunti come sintomi della capacità contributiva e distaccati dalla struttura complessiva dell'imposta, la quale ultima riprende la sua piena applicazione, una volta maturatosi il periodo d'imposta. Il presupposto "parziale" torna perciò ad essere valuato nuovamente insieme a tutte le altre componenti positive o negative del reddito complessivo."..."Ma non si ha, neppure in questi casi, un'inversione del fenomeno impositivo che si distacchi dai noti schemi, in quanto è la legge che ha dato a certi fatti il valore di presupposto d'imposta "d'acconto"...non anticipa propriamente l'atto definitivo, ma produce suoi effetti speciali.."(pág.640). SOLER ROCH, M.T.en "Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", op.cit., pág. 26, señala la existencia de un presupuesto de hecho autónomo "obtención de rendimientos parciales" que diferiría de los aspectos temporal y cuantitativo del elemento objetivo del hecho imponible. CASADO, G. en "La colaboración..." , rebate a FERREIRO, afirmando que "...el presupuesto que genera la relación jurídica sujeto retentor-estado es independiente del presupuesto del tributo, ya que aquél se verifica con la mera satisfacción o abono de unos determinados rendimientos..." si bien reconoce que "...el presupuesto que determina la retención a cuenta sólo constituye, en la práctica, una parte integrante del elemento objetivo del presupuesto del tributo." Asimismo , en su trabajo "De la imposición de producto.."(pág.79) "...el presupuesto que genera la relación jurídica sujeto retentor- Estado es independiente del presupuesto del tributo...cuando el presupuesto de la retención a cuenta ya se ha verificado, se desconoce aún si el presupuesto del tributo irá o no a producirse." TESAURO, *Il rimborso*....op.cit. "...la riscossione quindi avviene, dal punto de vista cronologico, prima del realizzarsi del periodo d'imposta e quindi prima che possa astrattamente dirsi...sorta l'obbligazione tributaria."(pág.192).

contribución que de tal presupuesto se deriva. Por lo tanto, sólo si cambiamos la premisa de que partimos acerca de qué deba considerarse "renta sujeta" a efectos del hecho imponible del impuesto podremos llegar a alguna conclusión que permita su identificación, partiendo, por tanto de que la renta sujeta al Impuesto no coincide necesariamente con la renta gravada por éste, es decir, aquélla cuya obtención genera el gravamen.

En ese sentido, puede postularse la necesidad de una reconstrucción explicativa de la estructura del hecho imponible. Redefinición que no identifique necesariamente a éste en la forma en que lo hemos hecho desde el principio de este capítulo, como una proposición jurídica simple en la que debamos subsumir un hecho concreto o aislado: la obtención de renta, y de la que se derive un efecto concreto: la deuda tributaria<sup>343</sup>. En realidad, como ha sido puesto de manifiesto<sup>344</sup> estudiar el hecho imponible desde tal perspectiva supone desconocer la magnitud de su complejidad sustancial, al asimilarlo a la abstracción jurídica de un dato fáctico único<sup>345</sup>.

---

<sup>343</sup> Sobre la distinción entre la estructura y contenido del hecho imponible y sus efectos, vid. RUBINO *La fattispecie e gli effetti giuridici preliminari*. Milano, 1939, pág.114; y FALZEA "Efficacia giuridica", en *Enciclopedia del Diritto*, vol. XIII, págs. 432,433 y 484 y ss.

<sup>344</sup> Así lo han puesto de manifiesto D'AMATI, *La trama giuridica...cit. Teoria e critica...cit.*; PALAO "La retención a cuenta..." op.cit.; y FERREIRO, "La figura...", op.cit. p. 67 "...el hecho imponible no es tenido en cuenta por el legislador sólo, estáticamente, fotográficamente, en el momento en que se realiza en su totalidad. Puede ser tenido en cuenta, dinámicamente, cinematográficamente, mientras se está realizando...". También CORTES DOMINGUEZ, M. *Ordenamiento tributario español* 4º ed. págs. 421-422 "...la realización del hecho imponible en el I.R.P.F. comienza el 1 de enero y concluye el 31 de diciembre, de modo que desde que comienza a percibir renta se está realizando el hecho imponible que va a abarcar todas las rentas que se perciben hasta el 31 de diciembre."

<sup>345</sup> Como destaca D'AMATI, en *Teoria e critica...op.cit.* "...il debito d'imposta ...non può essere considerato il prodotto d'una entità giuridica semplice (fatto o atto che sia), essendo la risultante d'una serie di momenti qualificativi della fattispecie che, in un continuum spazio-temporale, consentono l'attuazione di processi trasformativi in grado di modificare la situazione di fatto in fattispecie giuridica e questa insituazione soggettiva." (pág.31). Una concepción parecida puede observarse en FALSITTA, *Il ruolo...cit.* pág. 37 "...il cosiddetto presupposto di fatto può, quindi, essere definito nei seguenti termini: l'insieme dei fatti e delle situazioni, presi in considerazione e qualificati dalla legge, che essendo collegati a dei centri di imputazione di situazione giuridiche soggettive (soggetti passivi), in base ad un

Cuando, por el contrario, la obtención de dicha renta supone, como resulta evidente, la conjunción de variados elementos que confluyen en una determinada situación a la que el legislador otorga dicho carácter. Pero además, para conseguir dicho resultado sólo resulta necesaria la combinación de algunos de los que tiene en consideración el hecho imponible que define la norma<sup>346</sup>.

Y en efecto, no puede desconocerse que el hecho imponible de los impuestos sobre la renta, en cuanto que proposición normativa (es decir, como abstracción jurídica) contiene factores o elementos que no necesariamente deben concurrir en la situación jurídica concreta del deudor de la prestación tributaria. En este orden de cosas, podemos distinguir- como lo hace D'AMATI<sup>347</sup> - entre el hecho imponible como proposición jurídica valorativa y compleja, en punto al cual podemos predicar el carácter de sujetas de las retribuciones sometidas a retención; del hecho imponible en cuanto que conjunto de hechos relacionados, inmersos en el modelo legal constituido por el primero, de cuya imputación al sujeto concreto la norma deriva el efecto del surgimiento de una deuda tributaria<sup>348</sup>. En el primero de los sentidos, el hecho imponible de los impuestos sobre la renta expresaría la total ratio contributiva del tributo; en el segundo, en cambio, sólo aquéllas

---

determinato rapporto pure normativamente prefissato, fanno nascere in capo ai predetti soggetti l'obbligo di presentazione della dichiarazione tributaria."

<sup>346</sup> Como describe D'AMATI en *La trama giuridica del reddito*, pág. 293, quien postula "...la riduzione del reddito a situazione giuridica, definibile nella dichiarazione tributaria con una serie di proposizioni fattuali variamente combinabili tra loro..."..."Il reddito, inteso come situazione giuridica, possiede una struttura, che può essere riprodotta con un modello, costituito dalla dichiarazione tributaria..."(pág. 299).

<sup>347</sup> En su magnífico trabajo *La trama giuridica del reddito*, pág. 260 y ss.

<sup>348</sup> Lo que D'AMATI denomina "situazione giuridica", creadora de relaciones entre los "fatti" o proposiciones lógicas simples que contemplarían datos fácticos concretos. Las "situazione" se enmarcarían en un "modello logico" que estaría constituido por el hecho imponible. Vid. su trabajo *La trama giuridica del reddito*, págs. 236 y ss. Podríamos identificar tal situación jurídica como el resultado de la realización combinada de diversos hechos simples. Entre éstos últimos podríamos identificar el presupuesto de la retención a cuenta.

modalidades que éste considera idóneas para la generación de una prestación tributaria con carácter definitivo.

Desde este punto de vista, el resultado "obtención de renta" no tendría un contenido homogéneo, sino que constituiría el producto resultante de alguna de las determinadas combinaciones de hechos, contemplados por el total hecho imponible entendido como un total y complejo *ambiente giuridico*<sup>349</sup>. Combinaciones éstas que constituirían la situación jurídica "obtención de renta" y a las que la ley otorga un efecto determinado: el surgimiento de la prestación tributaria. Dentro de dicho hecho imponible, algunos de sus elementos, *constitutivos de renta sujeta al mismo en cuanto que integrantes de su total estructura, y no por su efecto generador de la prestación tributaria*, pueden ser tomados como referencia fáctica para la elaboración de presupuestos simples generadores, a su vez, de determinados efectos jurídicos, como el sometimiento a retención. El contenido de dichos presupuestos estaría integrado, por tanto, por hechos que, siendo jurídicamente relevantes en cuanto a su subsunción en el total hecho imponible, constituyen elementos funcionalmente idóneos para la producción de una situación jurídica de obtención de renta, sin que presupongan, no obstante, su total consecución.

Esta distinta óptica en la contemplación del hecho imponible posibilita explicar por qué se predica el carácter de "renta sujeta" de las retribuciones sometidas al instituto de la retención a cuenta<sup>350</sup>, permitiendo, a su vez, el posterior desarrollo de las consecuencias que

---

349 La expresión es de D'AMATI, quien la utiliza en su libro *Teoria e critica...* op. y loc. cit. "Il presupposto del tributo potrà essere definito, quindi, come l'insieme delle situazioni che forma l'ambiente giuridico nel quale può essere prodotta la particolare situazione dalla quale il legislatore fa discendere il singolo obbligo d'imposta..."

350 PALAO, C. *Comentarios...* op. cit. pág. 51. respecto del concepto de renta "Es éste un concepto complejo, en el sentido de que está formado por una corriente de partidas positivas y negativas, cada una de las cuales, en su individualidad, es, sin embargo, independiente de aquélla dimensión temporal. Esto es lo que nos permite afirmar de una de ellas que "es o no es renta". Estos elementos de la renta compleja necesitan ser, en consecuencia, imputados al período impositivo."

de tal carácter se derivan. En ese sentido, puede decirse que la obtención de la denominada "renta sujeta" sometida a retención constituye un elemento de alguna de las posibles modalidades de tributación previstas por el hecho imponible<sup>351</sup>.

Ahora bien, no por lo expuesto puede concluirse que el presupuesto de la retención a cuenta constituya una realización parcial del hecho imponible, si entendemos como tal al presupuesto que genera la prestación tributaria. Prescindiendo ahora, por reservar su estudio para más adelante, de la descripción de los distintos criterios que la doctrina ha esgrimido en orden a la identificación de cuál sea el hecho imponible del tributo, debe decirse que, incluso en la postura de los autores que parten de negar la identificación del hecho imponible por razón de sus efectos<sup>352</sup>, éste se ha conectado con la generación de una situación jurídica subjetiva determinada, cuyo contenido- constituya o no una obligación- podría describirse como la procedencia de la realización de una prestación a la Hacienda pública a título de tributo y con carácter definitivo.

Pues bien, no puede decirse que el presupuesto de la retención constituya uno de los presupuestos que componen ese presupuesto o situación generadores de tal prestación. En primer lugar, por las razones, ya expuestas, de la incerteza acerca de la existencia de alguna prestación en el momento de realización de la retención, con lo que si no llegara a su total consecución, mal podría defenderse su condición de parte de lo inexistente. Pero además, no puede desconocerse que,

---

<sup>351</sup> Eso permite explicar, como veremos, la paradoja del sometimiento a retención de las rentas de capital mobiliario percibidas por Entidades exentas del IS. Como pone de manifiesto PEDRAZA, J.V. en su trabajo *El régimen jurídico de la autoliquidación tributaria*, tesis doctoral inédita. Valencia, 1987, nota 104 "...esta tributación se ha producido con independencia de la conclusión del período impositivo; ha tenido lugar por vía de retenciones."

<sup>352</sup> En particular FEDELE "Il presupposto del tributo nella giurisprudenza costituzionale", *Giur. cost.* 1967. y D'AMATI, en *La trama giuridica del reddito*, cit. "...l'analisi dell'effetto giuridico non consente di risalire con estrema sicurezza all'evento che lo ha determinato: può accadere, infatti, che fenomeni diversi producano conseguenze dello stesso tipo o che uno stesso fenomeno determini, in uno o più contesti, effetti giuridici diversi."(pág. 241).

incluso bajo el prisma de la construcción de D'AMATI, la situación jurídica subjetiva de "obtención de renta" que determina, en su opinión, el nacimiento de la obligación tributaria, puede no corresponderse, en términos cualitativos, con el presupuesto que generó la retención<sup>353</sup>. Como ha sido puesto de manifiesto<sup>354</sup>, la fundamental diversidad entre ambos presupuestos supone una radical diferencia en torno a la naturaleza del título jurídica que encierran, ya que el impuesto puede resultar procedente y el importe de la retención ser aplicado a su satisfacción aunque la renta obtenida se derive de fuentes diversas a aquéllas que motivaron la retención, e incluso aunque dicha renta resulte negativa, con lo que no hubiera podido contribuir a formar el presupuesto motivador del gravamen.

La independencia de ambos presupuestos también se pone de manifiesto desde la perspectiva de los efectos jurídicos derivados de uno y otro, como demuestra el hecho de que la retención pueda cumplir todo su ciclo vital sin que se realice el hecho imponible del tributo, es decir, sin que surja, a cargo del retenido, el deber de realizar una prestación que se configure como definitiva, dada la inexistencia del índice de capacidad contributiva utilizado por el tributo para la producción de tal efecto.

Como consecuencia, podemos concluir que en la retención a cuenta, como en otros institutos tributarios, y cada vez con mayor

---

<sup>353</sup> Lo cual niega, a nuestro modo de ver, la pretendida formación "progresiva" o "elástica" de la obligación tributaria que sostiene dicho autor.

<sup>354</sup> TREMONTI, *Imposizione e definitività...*, op.cit. Incluso en el caso de que el importe de la retención sea igual al tributo debido, la atribución patrimonial definitiva deriva de un acto jurídico diverso, de otro título jurídico.(pág.164). "Alla determinazione finale di un reddito *negativo* afferente il *cespite* da cui fluiva il reddito presupposto per l'applicazione delle ritenute fiscali può non corrispondere, ad esempio, necessariamente il diritto al rimborso dell'indebito, perché la determinazione della sopravvenienza di un diverso reddito imponible afferente un diverso *cespite* può comportare la "compensazione" delle due partite, per ciò che l'imposta dovuta indipendenza della verifica di questo secondo *cespite* abbia ammontare identico a quello del prelievo anticipato.

A ciò corrisponde, *sub specie iuris*, una complessiva riqualificazione del fatto sottostante alla relativa attribuzione patrimoniale tributaria: l'emergenza cioè di un nuovo fatto giuridico che di per sè, ad esclusione di fatti giuridici precedenti, giustifica una tale attribuzione."

frecuencia, el tributo no se desenvuelve en una única prestación tributaria nacida por la completa realización del hecho imponible<sup>355</sup>, surgiendo en este caso una situación de sujeción u "obbligo" en relación con un tributo determinado, y con independencia de la realización del hecho imponible de éste<sup>356</sup>, lo que relativiza, una vez más, su papel central en la estructura del tributo <sup>357</sup>. Situación de

---

<sup>355</sup> Como pone de manifiesto también D'AMATI, en *La trama giuridica del reddito*, "...inutilità di ridurre entro uno schema giuridico unitario, qual'è appunto il rapporto giuridico d'imposta, l'obbligo alla prestazione pecuniaria ed i doveri formali di varia natura, che possono essere assegnati tanto al contribuente, quanto ai terzi...i doveri tributari sono infatti, non soltanto diversi fra loro, e spesso anche autonomi l'uno dall'altro, ma vengono ad esistere in tempi diversi, rendendo del tutto superflua la figura del rapporto giuridico d'imposta."(págs. 261-262). Asimismo, en *Teoria e critica*, págs. 31 y ss.

Los autores que ponen de relieve esta diversidad de presupuestos entre las distintas prestaciones derivadas del tributo- que niegan asimismo el carácter generador del hecho imponible-son reseñados en el epígrafe siguiente.

<sup>356</sup> Como ocurre en la autoliquidación PEDRAZA,J. *Régimen jurídico de la autoliquidación*, tesis doctoral inédita, pág. 158 "...el deber de autoliquidar surge con independencia de la realización del hecho imponible y de la existencia de la deuda tributaria...confirman que la identificación entre sujeto pasivo contribuyente y particular compelido a autoliquidar no puede aceptarse con carácter absoluto."

<sup>357</sup> Como señala TESAURO en *Il rimborso...*cit. págs.17-18. dicho autor pone de manifiesto la existencia de tributos cuya actuación viene determinada por el nacimiento de una sola obligación ligada al presupuesto y en esos casos, no es relevante la distinción. "Ma diversi tipi di tributo ricevono attuazione mediante una pluralità di obblighi strumentali che si differenziano dall'obbligazione tributaria collegata al presupposto. E il caso, come vedermi, dei tributi diretti sui redditi: l'obbligo di versare la ritenuta d'acconto...gli obblighi insomma che s'inquadrano nell'orbita della riscossione, qualificano come "dovuto" ciò che viene prestato ma non lo rendono definitivamente acquisito...Il conflitto di qualificazioni della somma prestata, che appare dovuta alla stregua degli obblighi indicati come strumentali ma non dovuta alla stregua dell'obbligazione referita al presupposto, trova soluzione secondo l'ultima alternativa."(págs.17-18).

En el mismo sentido, FANTOZZI *Diritto tributario*.cit. "...neppure è contestabile che al verificarsi del presupposto o in previsione del suo verificarsi siano imposti ai diversi soggetti, variamente con esso collegati, obblighi sostanziali o formali finalizzati all'attuazione del prelievo: basti pensare da un lato alle ritenute, agli acconti d'imposta e in genere a tutti i versamenti anticipati..."..."ciò che non è più possibile affermare, alla luce del diritto positivo, è invece la nascita in ogni caso dal presupposto di una situazione soggettiva passiva definibile obbligazione a cui si applichino senza residui le regole civilistiche dell'istituto, ovvero di un corrispondente diritto di credito in capo al soggetto attivo: tali situazioni soggettive sono ben previste dal diritto positivo e possono esistere già prima del verificarsi del presupposto oppure sorgere da fattispecie successive..."(pág.417)"...il presupposto costituisce bensì il fatto cui va riferito (nell'an e nel quantum) il tributo ma non invece, di regola, fattispecie produttiva di obbligazione tributarie."(pág.418). Estas derivarían de presupuestos de la recaudación y su conexión con el presupuesto de hecho

sujeción que, en este caso, como en todos aquéllos de "ingresos anticipados" supone una prestación patrimonial para el sujeto<sup>358</sup>, que, sin embargo, y a diferencia de otros supuestos, no se resuelve en una relación obligatoria directa con la Hacienda Pública.

De todo ello se deriva que, como algunos autores han señalado, no todas las prestaciones patrimoniales consecuencia del tributo nacen necesariamente de la realización de su hecho imponible, sino que también pueden surgir de la realización de otros presupuestos distintos que no constituyen tampoco una realización parcial de éste, en cuanto que generador del tributo. Conclusión esta que nos lleva, necesariamente, al planteamiento de otras cuestiones relacionadas con la misma, a saber: con base en qué legitimidad puedan realizarse tales prestaciones, si no están basadas en la realización del hecho imponible, y, sobre todo, qué función cumple el hecho imponible, dado que no todas las prestaciones derivadas del tributo se derivan de él, directa o indirectamente.

### 3.2. El carácter legitimador del elemento de sujeción al Impuesto.

---

no se encuentra en la unidad de la obligación, sino en el paralelismo entre fase de accertamento y fase de recaudación.

El carácter central del hecho imponible y su correlativo - la obligación tributaria- en la estructura del tributo es también negada, a la vista del régimen de los ingresos anticipados, por POTITO *L'ordinamento tributario...*, donde pone de relieve que tanto los ingresos anticipados como los deberes de colaboración (a los que define como una serie de situaciones subjetivas pasivas y activas que no siempre son correlativas a correspondientes situaciones de signo opuesto y por tanto no estamos ante relaciones jurídicas - como sí ocurre en el caso del sustituto y del responsable- y que "...sono sempre collegati a presupposti di fatto distinti rispetto a quello del tributo."pág.120). Rechaza, por tanto, la tesis de GIANNINI y BERLIRI que consideran la obligación tributaia como el núcleo de una compleja relación jurídica tributaria.(pág.121). Resultan de más fácil explicación con el esquema procedimental, ya que "...è possibile collegare tra loro una serie di distinte situazioni giuridiche anche non correlate a corrispondenti situazioni di segno contrario...in vista della realizzazione d'una comune situazioni effettuale finale..."(liquidación o recaudación)(pág.121).

<sup>358</sup> Como bien señala COLLADO YURRITA,M.A.A "Configuración...op.cit. "...consiste en una obligación que se traduce en una prestación pecuniaria a título de tributo; se trata, pues, de una situación subjetiva pasiva que resulta del sistema de aplicación del tributo en que se inserta."(pág.10).



### 3.2.1. Las funciones atribuidas al hecho imponible.

El análisis del hecho imponible ha constituido el núcleo en torno al que han girado los análisis dogmáticos tradicionales, debido a la previsión constitucional de legalidad del surgimiento de prestaciones, lo que ha centrado los estudios en el hecho que contiene sus elementos identificadores y que genera la prestación en que se desenvuelve el mismo. En ese sentido, se ha estudiado al hecho imponible, fundamentalmente, como el supuesto de hecho al que la norma asocia el surgimiento del tributo, entendido el contenido nuclear de éste como una obligación a favor de la Hacienda Pública. Se ha predicado la identificación del mismo, por tanto, por tal efecto generador de la obligación tributaria<sup>359</sup>.

También ha sido considerado como supuesto de hecho revelador de la capacidad contributiva del realizador del mismo, actuando en este sentido una función legitimadora de la imposición, pero este aspecto ha jugado un papel secundario, en reacción a los postulados acerca de la causa del tributo defendidos por GRIZZIOTTI, así como por considerarse un factor prejurídico o metajurídico, centrándose la doctrina en las relaciones generadas entre el hecho imponible y la obligación tributaria. Si bien esta segunda función, aun con carácter secundario, ha estado presente en las tesis tradicionales<sup>360</sup>.

---

<sup>359</sup> GIANNINI *Istituzioni de Diritto tributario*, Milán, 1965, pág. 94 y ss. *I concetti fondamentali del Diritto Tributario*, op.cit., pág. 276. VANONI "Elementi di Diritto Tributario" en *Opere giuridiche*, v. II, 1962, pág. 293, quien señala el carácter del hecho imponible como "idoneo a determinare il vincolo tributario". BLUMENSTEIN *Sistema de Diritto delle imposte*, Milán, 1954, pág. 151 y ss. HENSEL *Diritto Tributario*, Milán, 1956, pág. 72 y ss. BERLIRI (relación jurídica tributaria) *Principi di Diritto Tributario*, II, pág. 3 y ss, 37 y ss y 47 y ss. D'AMATI "Il presupposto dell'imposta complementare", en *Giurisp. imp.*, 1963, pág. 693 y ss.

Entre la doctrina española que ha centrado su interés además del nacimiento de la obligación tributaria, a la estructura del mismo y a sus elementos, debe destacarse VICENTE ARCHE "Consideraciones sobre el hecho imponible", *RDFHP*, nº39, 1960; y SAINZ DE BUJANDA, "Análisis jurídico del Hecho Imponible", *RDFHP*, 1965.

<sup>360</sup> Vid., en este sentido, los trabajos, ya citados, de VICENTE ARCHE "Consideraciones sobre el Hecho imponible" y "Apuntes sobre el instituto del tributo".

En el sentido del texto, vid. FEDELE, A. en "Il presupposto del tributo nella giurisprudenza della Corte costituzionale", *Giuris.cost.*, 1967, pág. 965 y ss. "L'esigenza da cui originariamente è mosso ogni tentativo di definizione del presupposto del tributo è quella di identificare la situazione di fatto che rende necessario ed insieme giustifica

Basándose en estas premisas, sólo se predica el carácter contributivo de la obligación tributaria, que se articula como un mecanismo necesario en el desenvolvimiento del tributo, no sólo en un sentido técnico-formal, sino por cuanto que dicha obligación tributaria sería la portadora de la legitimidad del tributo, al constituir una prestación definitiva al Erario Público, basado en un presupuesto manifestador de capacidad contributiva<sup>361</sup>. En ese sentido, los demás

---

il prelievo tributario...la dottrina...è stata indotta a considerare il presupposto del tributo prevalentemente in funzione degli effetti del suo verificarsi in ordine alla nascita dell'obbligazione tributaria...Resta in secondo piano il carattere specifico del presupposto quale evento al cui verificarsi la legge "ricollega" il tributo."(pág. 970). En el mismo sentido en su obra posterior *Le imposte ipotecarie*, Ed. Giuffrè, Milano, 1968, pág.72-73.

361 Niega expresamente el sometimiento de la prestación derivada de la retención al principio de capacidad contributiva, por no tratarse de la obligación tributaria propiamente dicha, BOSELLO,F. en su obra , ya citada, *Il prelievo...*, pág. 218. Asimismo, en la doctrina española, y basándose en el tratamiento efectuado por VICENTE-ARCHE, en "Apuntes sobre el instituto del tributo", en *CREDF* , nº 7, 1975, págs. 466 y 467; LEJEUNE, en *Los ingresos anticipados...*cit. pág. 191 y ss, traslada la argumentación de dicho autor, basada en el establecimiento del carácter contributivo o no de la tasa, a efectos de la retención a cuenta, para negar su carácter contributivo: "Si toda adquisición de dinero por el Estado a título definitivo debe responder al principio de capacidad contributiva y, por ello, la obligación a través de la cual dicho dinero se transfiere puede ser calificada de *contributiva*, no todo ingreso que se produce en virtud de una norma tributaria(ingreso tributario) tiene carácter contributivo, porque la obligación tributaria a través de la cual se efectúa ese ingreso no puede ser calificada, además de contributiva. y ésta es, creemos, la característica que mejor califica aquello que efectivamente son los ingresos anticipados: ingresos tributarios que a causa de su presupuesto de hecho no tienen naturaleza contributiva. O dicho de otra forma, se trata de ingresos tributarios por razón de las normas que dan lugar a ellos, pero no son ingresos a título de tributo.

En este sentido, SOLER ROCH,M.T. "Notas sobre la configuración..." op.cit. Respecto de las obligaciones tributarias a cuenta: " no constituyen una obligación tributaria principal, sobre todo por dos razones: porque carecen de naturaleza contributiva y porque se definen en relación con la obligación principal. Su naturaleza es, pues, tributaria, en la medida en que responden al interés en la satisfacción del crédito tributario, pero no en aplicación del principio contributivo, sino con una finalidad fundamental garantista. (págs.16-17); y en pág. 26 y ss. " Las obligaciones a cuenta del IRPF tienen naturaleza tributaria, pero no contributiva. *La prestación se produce a título de tributo, pero no de acuerdo con el principio contributivo, sino respondiendo al interés en garantizar la realización del crédito tributario principal. son...obligaciones de naturaleza caucional, en garantía de una obligación futura e incierta...responde a un conjunto de objetivos ...entre los que destacan, en un plano estrictamente jurídico, la garantía del cumplimiento de la obligación tributaria principal que es, en última instancia, la que satisface las exigencias derivadas del principio contributivo...*" (la cursiva es nuestra). Vid. sobre el tema, en general, § VIII.2 de este trabajo.

deberes y prestaciones derivadas del tributo se legitimarían por su concreta relación con la obligación tributaria "principal", que constituiría así el núcleo legitimador de la denominada "relación tributaria compleja"<sup>362</sup>.

Ahora bien, la observación en la realidad jurídica de la existencia de prestaciones derivadas de presupuestos distintos al hecho imponible e independientes de la futura realización de éste, como en el instituto de la retención a cuenta, ha llevado a parte de la doctrina a un replanteamiento de las funciones reales de dicho hecho imponible y su relación con las prestaciones derivadas del tributo.

Mientras los autores que mantienen el carácter generador de la obligación tributaria han intentado explicar la legitimidad de tales prestaciones en relación con la obligación tributaria "principal"<sup>363</sup>, bien mediante la actuación del mecanismo del pago anticipado o a la existencia de una obligación accesoria de carácter garantizador de la misma, ya que la recaudación del tributo sólo podría realizarse con referencia a la obligación tributaria surgida como consecuencia de la

---

<sup>362</sup> Así, BOSELLO, F. en la obra citada, págs. 219 y ss., legitima las obligaciones derivadas de la retención dado su carácter de medios de recaudación y garantía del tributo. La primera de dichas calificaciones es realizada por HENSEL, en *Diritto Tributario*, Milano, 1956, pág. 155; la segunda por BLUMENSTEIN, en *Sistema di diritto delle imposte*, Milano, 1954, pág. 66.

En el sentido del texto, vid. LOZANO, *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, op.cit. pág. 65; y LEJEUNE, *La anticipación...*cit. pág. 177 y ss.

En todo caso, los defensores de las posturas acerca de los denominados efectos generadores de la obligación tributaria han tenido la virtud de a) identificar el presupuesto del tributo por sus efectos sustanciales: la prestación debida como concurso a los gastos públicos, que supone el elemento identificador del tributo; b) depositar en la obligación tributaria, como expresión de la total contribución, la medida de la capacidad contributiva gravada, actuando así de expresión de los principios intentados actuar por el tributo, que conservaría una estructura unitaria.

<sup>363</sup> Vid. FEDELE, A. "Il presupposto..."op.cit. pág. 971. En el sentido del texto, SOLER ROCH, M.T. quien fundamenta la prestación derivada del instituto retentorio en su carácter de garante de la "obligación tributaria principal que, es en última instancia, la que satisface las exigencias derivadas del principio contributivo...". Asimismo, TESAURO *Il rimborso...*cit."...il presupposto viene qui considerato come l'evento che determina la definitiva acquisizione da parte del Fisco di una somma corrispondente al parametro collegato al presupposto, e che non al presupposto ma all'obbligazione collegata al presupposto si riconosce attitudine di causa solvendi."(pág.19).

realización del hecho imponible<sup>364</sup>; otros autores, predicando en cambio que la recaudación de los tributos puede realizarse a través de mecanismos que no son inicialmente consecuencia de la realización del elemento material del hecho imponible<sup>365</sup>, intentan redefinir el papel que juega el hecho imponible en el funcionamiento del tributo, buscando un nuevo criterio de identificación de éste<sup>366</sup>.

En ese sentido, se señala que no puede identificarse al hecho imponible con la generación de un determinado efecto ( el nacimiento de la obligación tributaria) dado que no siempre lo produce, sino por su función<sup>367</sup>, función que se deriva de su propio contenido,

---

<sup>364</sup> En el sentido de predicar la exclusividad del hecho imponible como manifestador de capacidad contributiva, reconduciendo el resto de obligaciones al procedimiento de aplicación del tributo, MARTIN QUERALT, J. "Notas en torno a la configuración jurídica de la retención a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas" , en *HPE* nº 82, 1983, pág. 13, en relación con la retención, señala que "...se trata, en último término, de admitir la posibilidad de que en el procedimiento administrativo de imposición del tributo, existan determinadas situaciones que, revistiendo la estructura obligacional, no tengan carácter contributivo, esto es, no estén originadas por la realización de un hecho imponible, indicativo de capacidad económica y a consecuencia del cual su realizador es llamado a contribuir al levantamiento de las cargas públicas." En la misma línea, entendiendo que no se ha realizado una manifestación de capacidad contributiva hasta la realización del hecho imponible, el trabajo de COLLADO YURRITA, " Configuración jurídica de la retención a cuenta en la ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 6 de junio de 1991." en *CT* nº 61, 1992, pág. 13, nota 16, donde señala que "todavía no se ha realizado el hecho imponible y, por consiguiente, aún no se ha producido realmente ninguna manifestación de capacidad económica".

<sup>365</sup> En ese sentido, ALLORIO *Diritto processuale tributario*, , Ed. UTET, Torino, 1969, pág. 555; MAFFEZZONI *Il procedimento di imposizione nell'imposta generale sull'entrata*, Ed. Morano, 1965, pág. 28 y ss. Vid. asimismo FANTOZZI *Diritto Tributario...*, op.cit., pág. 200 .

<sup>366</sup> Como pone de manifiesto FEDELE en "Il presupposto del tributo..." op.cit. pág. 972 y en *Le imposte ipotecarie*, ...cit. pág. 72 y ss, las tesis constitutivas, negando el efecto generador del hecho imponible, le habían otorgado un papel meramente clasificatorio, resultando más difícil de localizar e identificar. En este sentido, como expresa TREMONTI en *Imposizione e definitività...* cit. "La rilevazione del peculiare fenomeno ha, come pure già si è detto, maturato una ridefinizione complessiva della nozione di presupposto dell'imposizione..." de la noción de éste como constitutivo y causativo , "...il presupposto assolverebbe alla funzione positiva di fatto determinante della definitiva acquisizione di prelievi già effettuati in precedenza; e negativa, di evento inhibitorio di "ogni possibilità di una successiva restituzione di somme già percepite."(págs. 159-160).

<sup>367</sup> Así, FEDELE, A. "Il presupposto del tributo..." op.cit. pág. 977 "Non è dalla natura dell'effetto che può trarsi il criterio di identificazione del presupposto, ma

manifestador de capacidad contributiva, y que estriba en determinar la procedencia de la contribución a los gastos públicos<sup>368</sup>. Se abandona así el tradicional papel generador del hecho imponible para adjudicarle únicamente la que constituía una función secundaria: la función legitimadora<sup>369</sup> Función justificadora del tributo que supone, en primer lugar, la atribución al hecho imponible de la capacidad para constituir la sede adecuada de la realización del juicio de constitucionalidad del tributo, al ser considerado como depositario de su ratio contributiva<sup>370</sup>, y , en segundo lugar, tal justificación del tributo es la única función que cumple siempre <sup>371</sup>, suponiendo por tanto, el único efecto que puede identificarlo.

---

dalla funzione che, tenuto conto dei suoi effetti, un determinato evento assume in ordine alla partecipazione del contribuente alle spese pubbliche." Asimismo se pronuncia en *Le imposte ipotecarie* , op.cit. pág.81.

<sup>368</sup> Vid. en ese sentido, FEDELE "Il presupposto..."op.cit.

<sup>369</sup> FEDELE "Il presupposto del tributo nella giurisprudenza della Corte Costituzionale", *Giur. Cost.* , 1967, págs. 969-970; y en *Le imposte ipotecarie ...op.cit.*, donde señala que el presupuesto vendrá estudiado por sus concretos efectos, que, dado que los recaudatorios se producen por una secuencia de actos, tendrá efectos principalmente justificadores o legitimadores. (págs.74-75). En el mismo sentido, FANTOZZI, en *La solidarietà...op.cit.* "...molte volte l'obbligazione tributaria sorge affatto, quando il legislatore si limita a subordinare il raggiungimento di un certo risultato all'impiego di determinati strumenti giuridici cui è ricollegata la prestazione pecuniaria, e molte altre sorge e si estingue prima del verificarsi del presupposto. Non può ovviamente in questi casi ricollegarsi al presupposto nè il sorgere dell'obbligazione nè quello del rapporto tributario, entrambi o neppur sorti o già completamente stinti al suo verificarsi. Ne consegue pertanto la necessità di ricorrere a un altro criterio di individuazione del presupposto che si desuma, secondo quanto si è detto, dagli effetti che esso produce. *Da questa indagine si rileva che il presupposto, mentre da un lato perde la tradizionale importanza quale fonte dell'obbligazione, acquista dall'altro la posizione di fulcro del fenomeno impositivo poichè rimane il solo termine di paragone per valutare la legittimità del tributo.*"(págs.160-164 )(la cursiva es nuestra).

<sup>370</sup> Así, FEDELE,A. "Il presupposto del tributo..."op.cit. y FANTOZZI, en *La solidarietà nel Diritto Tributario*, op.cit., págs. 165-170:"Il nuovo criterio di individuazione del presupposto si desume così dalla sua connessione col fondamento economico e giuridico del prelievo." Legitimidad constitucional de la que sería expresión normativa, y manifestación de la ratio del tributo.

<sup>371</sup> Vid. FEDELE,A. "Il presupposto del tributo..." op.cit. En el mismo sentido, COLLADO YURRITA, "Configuración jurídica..." op.cit., pág. 10 "...su efecto fundamental, aquel que permite identificarlo, es el de legitimar la adquisición de una suma de dinero a título de tributo; adquisición que puede producirse a través de distintos mecanismos e, incluso, con anterioridad a la realización del hecho imponible." También en *La retención a cuenta...op.cit.* pág. 69 , quien opina que

En realidad, la elaboración acerca de la primera de las funciones otorgadas por esta corriente doctrinal coincide en gran medida con las posturas más evolucionadas de los autores que también predicán el efecto generador de la obligación tributaria del hecho imponible<sup>372</sup>; aunque supone, posiblemente, una posición más sensibilizada con el necesario ligamen del tributo a los principios de justicia que deben concurrir en el mismo. Es la segunda la que, suponiendo una innovación, pone de manifiesto que en algunos supuestos, la necesidad de devolución de las prestaciones realizadas supone que el hecho imponible ha cumplido únicamente una función acerca del juicio de constitucionalidad de las mismas<sup>373</sup>. Es por esto que se postula su carácter de único criterio válido para su identificación<sup>374</sup>.

---

"concebido hoy el tributo como una prestación pecuniaria coactiva adquirida con variados instrumentos técnico-jurídicos y siempre justificada por una correspondiente capacidad económica se llega a un nuevo entendimiento del hecho imponible, que sería, ante todo, el supuesto de hecho expresivo de la ratio del tributo; es decir, el hecho que legitima la aplicación del tributo en cuanto manifestación de capacidad económica, de forma que la función del hecho imponible consistiría en permitir el juicio de constitucionalidad en base al principio constitucional de capacidad económica."

<sup>372</sup> Como pone de manifiesto INGROSSO, M. en *Il credito d'imposta*, Ed. Giuffrè, Milano, 1984, pág. 34, en las construcciones de los autores que han estudiado este tema, "la fattispecie che offre al prelievo il suo fondamento giustificativo sembra essere o il presupposto d'imposta o l'obbligazione tributaria..." , destacando que "queste due dottrine sono concordemente nel vero quando postulano la necessaria pertinenza della capacità contributiva al prelievo definitivo. Dovendo venir referita indispensabilmente la giustificazione alle somme prelevate in via definitiva, ecco perché le attribuzioni patrimoniali d'acconto soffrono di uno stato di precarietà fin al momento in cui si verificherà la fattispecie che rinda testimonianza della capacità contributiva."

<sup>373</sup> Esta es la función que le otorga ya MAFFEZZONI, F. en "Contributo alla teoria giuridica del presupposto di fatto dell'imposta generale sull'entrata prelevata col sistema "una tantum" ", en *RDFS*, 1957, I, pág. 279. Respecto del desarrollo de dicho papel en la explicación de los ingresos anticipados, FEDELE "Il presupposto del tributo..." op.cit. pág. 976 : "In molti casi...dopo la percezione del tributo da parte dell'organo...è pur sempre possibile che il verificarsi di un determinato evento (diverso dall'accertamento d'illegittimità del prelievo già effettuato) dia luogo al rimborso delle somme già percepite...Il presupposto è quindi caratterizzato, in questi tributi da un unico effetto: la giuridica impossibilità di un rimborso del tributo e quindi la definitiva acquisizione delle somme già percepite all'ente impositore." pág. 976, y en *Le imposte ipotecarie*, cit. señala que los tributos actúan a través de variados mecanismos jurídicos que se resuelven en uno o una serie de actos dirigidos a la percepción de una suma de dinero. Esto motiva una serie de situaciones subjetivas de obligaciones, sujeciones, deberes, potestades, etc, y presupone que una vez recaudada la suma, no sea posible la restitución (pág.77-79). Por lo tanto, existen tributos en que el prelievo se

Esta función justificadora o causativa permite que la legitimidad de los ingresos anticipados se le conecte, en el sentido de que, pese a que no se realicen con base en el hecho imponible depositario de la legitimidad, sólo éste determina la definitiva adquisición de las sumas, salvaguardando así que tal efecto venga determinado por la realización del hecho imponible. En ese sentido, el carácter del hecho imponible de continente de la legitimidad constitucional produce también efectos, si bien distintos a la generación de una obligación tributaria: produce el efecto de que las sumas obtenidas puedan ser adquiridas definitivamente, o bien deban ser devueltas, por no concurrir la legitimidad precisa al no haberse realizado el hecho imponible. La legitimidad garantizada por el hecho imponible, por tanto, se anuda a un efecto bien preciso: la definitividad de las prestaciones realizadas o por realizar<sup>375</sup>.

---

produce y es posible la restitución y en tales casos, el evento determinante del tributo se produce después de éste. (pág. 80). En la misma línea se pronuncia FANTOZZI, en *La solidarietà...*cit. al decir que el impuesto no es efecto de un presupuesto, por lo que "...il legislatore abbia voluto sprimere con tale termine il fato che legittima l'applicazione del tributo" (pág.166).

<sup>374</sup> Así lo expresa FEDELE "Il presupposto...", op.cit., y en su trabajo, ya citado, *Le imposte ipotecarie.*, "...dell'evento o della situazione di fatto che determinano la definitiva acquisizione del prelievo tributario e che quindi devono altresí costituire manifestazione di capacità contributiva ...". Con esta definición puede darse una noción de presupuesto no meramente clasificatoria, tal y como ocurre con las tesis procedimentales (pág.76), "...rispondendo la definizione di tale concetto all'esigenza di identificare l'evento giustificatore della partecipazione del contribuente alle spese pubbliche, debba assumere tale qualifica il fatto il cui porsi in essere renda giuridicamente necessaria la definitiva acquisizione all'ente impositore della somma che rappresenta il contributo del soggetto passivo alle spese pubbliche."(pág. 77).

<sup>375</sup> FEDELE,A. "Il presupposto...", op.cit., pág. 974 ; y en *Le imposte...*op.cit. págs. 76 y 77, "...rispondendo la definizione del presupposto del tributo all'esigenza di identificare l'evento giustificatore della partecipazione del contribuente alle spese pubbliche, deve assumere tale qualifica il fatto il cui porsi in essere rende giuridicamente necessaria la definitiva acquisizione all'ente impositore della somma che rappresenta il contributo del soggetto passivo alle spese pubbliche."(la cursiva es nuestra). En el mismo sentido se pronuncia FANTOZZI , en "Premesse per una teoria delle successione nel procedimento tributario", en *Studi sul procedimento tributario*, obra colectiva, Ed. Giuffrè, Milano, 1971, pág. 121, nota 82 , donde enuncia como función del hecho imponible legitimar la adquisición ya obtenida o que debe obtenerse de sumas de dinero a título de tributo.y en *La solidarietà nel Diritto Tributario*, págs. 165-170: "...il presupposto tributario è certamente produttivo di effetti(e quindi "generatore") ma questi possono consistere, oltre che nell'obbligazione d'imposta, o soltanto nell'obbligo di compiere atti del procedimento oppure nel definitivo acquisto

En esta línea argumental, la legitimidad de los ingresos anticipados estaría salvaguardada por dos factores concomitantes a su régimen jurídico:

En primer lugar, por *tratarse de ingresos provisionales*, hablando de provisionalidad en relación con la adquisición de las sumas por la Hacienda Pública respecto del retenido<sup>376</sup>. Su carácter provisional eximiría al legislador de establecer una conexión directa entre estas prestaciones y una manifestación de capacidad económica, que resulta siempre necesaria, en cambio, en las prestaciones definitivas<sup>377</sup>. En este sentido, las prestaciones provisionales constituirían prestaciones en situación de pendencia respecto del juicio de constitucionalidad de las mismas<sup>378</sup>.

---

da parte del fisco della proprietà sulla somma già conseguita."(págs.167-168). Su función es cumplir el mandato constitucional de capacidad contributiva.(pág.168.)

En España esta postura ha sido recogida por LEJEUNE, en *La anticipación...* cit. pág. 185 quien señala como función del hecho imponible la de "... legitimar la definitiva adquisición del tributo, excluyendo toda posibilidad de devolución de las sumas percibidas en cuanto coincidan con la cuantificación de la dimensión económica del hecho imponible...".

<sup>376</sup> Sobre el tema, vid. §VIII. 2.1.4 de este trabajo.

<sup>377</sup> Así lo pone de manifiesto INGROSSO, M. en *Il credito d'imposta*, Ed. Giuffrè, Milano, 1984, pág. 14, "la giustificazione cui per l'innanzi si è fatto cenno, ossia la capacità contributiva, è il fondamento ultimo, sostanziale che si vuole referire al prelievo tributario definitivo, senza peraltro assumerla come elemento indispensabile per la produzione determinatasi a favore dell'ente impositore..."

<sup>378</sup> Así lo considera expresamente GALLO, en "Ritenuta..." op.cit. pág. 184, donde manifiesta que la retención es ingresada sólo en forma provisional y será adquirida definitivamente cuando se integre completamente el presupuesto del tributo, que constituye el efectivo índice de capacidad contributiva, retrasando el juicio de constitucionalidad del impuesto en un momento posterior al de la realización de la retención. Esta postura es recogida en España por LEJEUNE, en *La anticipación...* op.cit. pág. 102, al manifestar que "No se discute el derecho del Estado para exigir una prestación antes de que quede formalmente establecida, con la producción del supuesto de hecho previsto por la ley, una relación obligacional, cuando por una causa u otra tal exigencia anticipada parezca justificada. Pero en tal caso, como quiera que aún no ha nacido la obligación ni se sabe si llegará a nacer o no, tal prestación sólo puede entenderse legítima en tanto la misma no se entienda hecha *solvendi causa*". Asimismo, también COLLADO, en "Configuración..." op.cit. pág. 10, partiendo de las premisas indicadas, conecta la provisionalidad de la prestación derivada de la retención con la ausencia de realización del hecho imponible.



En segundo lugar, lo que constituye propiamente una consecuencia de la primera, la *existencia de devolución si no se realiza el hecho imponible* del tributo garantizando así el equilibrio entre gravamen y capacidad contributiva, eventualmente roto por la realización de tales prestaciones<sup>379</sup>. En este sentido, la devolución se

---

<sup>379</sup> El carácter de la devolución como asegurador del necesario ligamen de la prestación provisional con la existencia de un índice de capacidad contributiva es puesto de manifiesto por FEDELE en su trabajo "A proposito di una recente raccolta di saggi"...págs. 447-448. Así, manifiesta que "Il collegamento della partecipazione alle pubbliche spese alla relativa manifestazione di capacità contributiva avviene attraverso la previsione di un'obbligazione dell'ente impositore a restituire, in tutto od in parte, le somme versate qualora il presupposto non si ponga poi in essere ovvero giustificati una minore prestazione tributaria." Ya se había manifestado en ese sentido en su libro *Le imposte ipotecarie*, op.cit., pág. 80, donde, indicando la existencia de tributos en que el gravamen se produce y es posible la restitución, señala que en tales casos, el evento determinante del tributo se produce después de éste. Por tanto, "In questa ipotesi, presupposto del tributo sarà l'evento che esclude definitivamente ogni possibilità di una successiva restituzione delle somme già percepite."

La postura es recogida por FANTOZZI, en "Premesse..." op.cit., pág. 131, nota 94, según el cual "...la legittimità sotto il profilo dell'art. 53 è assicurata dal fatto che il meccanismo conduca nel suo complesso all'applicazione di un tributo corrispondente alla capacità contributiva manifestata dal presupposto..."; y por TESAURO en su libro *Il Rimborso...* op.cit., indicando que, si bien "...Il principio di capacità contributiva investe qualsiasi situazione dalla quale può derivare un arricchimento del Fisco, sia che si tratti d'un diritto di credito...sia che si tratti soltanto d'un diritto di ritenzione." (pág. 35); estos principios no impiden la aplicabilidad de las retenciones sino que éstas constituyan un pago definitivo: "Può il legislatore "anticipare" il prelievo rispetto al verificarsi del presupposto collegandolo a fatti che non sprimono capacità contributiva ma sono soltanto indice del probabile futuro verificarsi del presupposto. Prelievi del genere, scompagnati dal presupposto del tributo e quindi dal fatto indice di capacità contributiva, sarebbero incostituzionale se non si saldassero proprio dalla regola del rimborso." (pág. 36-37).

También por INGROSSO, M. en *Il credito d'imposta*, Ed. Giuffrè, Milano, 1984, págs. 9 y ss "La specificità dell'impiego e l'uso di credito d'imposta in tema di ritenuta d'acconto consiste in ultima analisi nella funzione che gli si assegna di ristabilimento dell'equilibrio patrimoniale tra contribuente e Amministrazione finanziaria. Qui il credito si staglia su motivi di giustizia commutativa...La reagibilità tendente a ristabilire l'equilibrio, ossia a far conseguire al contribuente la remissione nello stato antecedente al prelievo anticipato d'acconto, è accordata giacché il prelievo stesso si rivela senza giustificazione."

En España, se manifiesta en este sentido LEJEUNE *La anticipación...* op.cit. "...en la conjunción de estos dos elementos (calificación del ingreso como provisional y existencia de un derecho al reembolso) radica la fundamentación del derecho a exigir anticipadamente una prestación. Pues en otro caso no sería posible restablecer el equilibrio patrimonial querido por la Constitución ... roto por una prestación anterior al nacimiento de una relación obligacional que no llega a surgir o que surge en menor cuantía." (págs. 103 -104). También SOLER ROCH, M.T. en "Notas..." op.cit. pág. 40 pone de manifiesto que "...el reconocimiento de la obligación de devolver cuando la cuota impositiva es inferior a las cantidades entregadas a cuenta, responde, en definitiva, a las exigencias derivadas del principio contributivo." Y COLLADO

coloca de *garante de la constitucionalidad* , enjuiciada con arreglo al hecho imponible, de las prestaciones provisionales.

Con lo cual, el hecho imponible sería el presupuesto de definitividad de las prestaciones y el legitimador de las prestaciones provisionales, así como de las definitivas<sup>380</sup>.

En realidad, no resulta absolutamente claro en esta unión entre definitividad y legitimación, la identificación de la causa y el efecto, o quizá más exactamente, la premisa y la consecuencia. En el discurso lógico seguido parece considerarse que, dado que el hecho imponible actúa de depositario de la ratio constitucional del tributo, de tal premisa se deriva un efecto : dotar o no de definitividad a las prestaciones realizadas. Sin embargo, nos parece que puede haberse seguido el camino contrario: dada la observación de la existencia de presupuestos que determinan la procedencia de la definitividad de una prestación, se ha intentado buscar la razón que justifique tal efecto, depositándola en dicho presupuesto, y considerando que en el mismo están depositadas la causa o ratio del total tributo. En este orden de cosas, y analizando los elementos estructurales de la construcción descrita, nos parece que la misma se sustenta sobre dos premisas básicas:

Según la primera, y pese a que se postula la necesidad de conexión con un índice de capacidad contributiva de toda prestación

---

YURRITA,M.A. en *La retención a cuenta...*op.cit. pág. 97, quien manifiesta que en los supuestos " de exceso del ingreso provisional debe procederse al reembolso, siendo éste el instituto legitimador, en última instancia, desde la perspectiva del artículo 31.1. de la Constitución, del mecanismo de ingresos anticipados."

<sup>380</sup> Como expresa INGROSSO,M. en *Il credito...*op.cit. pág. 47, "il presupposto sopraggiunge come evento nel quale gli enunciati legislativi riconoscono la giustificazione ultima della ritenuta d'acconto...il presupposto finale fa assurgere il prelievo al piano della definitività.." También manifiesta dicha nota, respecto de las prestaciones provisionales, COLLADO YURRITA,M.A. en *La retención a cuenta ...*op.cit. pág. 72 "...el instituto de la retención a cuenta no sería constitucionalmente legítimo si no consintiera, una vez verificado el presupuesto de hecho del tributo, adecuar la cuantía de la prestación pecuniaria a la capacidad económica del realizador del hecho imponible. Por tanto, la prestación pecuniaria provisional, en que se traduce la retención, ha de operar de acuerdo con el principio contributivo."

tributaria<sup>381</sup>, la legitimidad constitucional directa sólo resultaría necesaria para las prestaciones que supongan definitividad, que son las únicas consideradas como *tributo* <sup>382</sup>. Esto late en toda la construcción, toda vez que se vincula el ligamen con la capacidad contributiva a la realización del hecho imponible, subsistiendo las prestaciones provisionales en situación de pendencia constitucional durante todo el tiempo que transcurre hasta que puede realizarse el "juicio de constitucionalidad"<sup>383</sup>. Parece partirse de la ausencia de perjuicio

---

381 Así, FEDELE, en *Le imposte ipotecarie*, op.cit.pág.75, destaca que la Constitución exige que cada gravamen debe ser justificado demostrando su inescindible conexión con la capacidad económica. En el mismo sentido, FANTOZZI, *La solidarietà*.op.cit. pág. 165 y ss, y TREMONTI, *Imposizione*...op.cit. pág. 172 y ss. Como señala INGROSSO,M. en *Il credito*.op.cit. pág. 15, con esta construcción intenta ponerse de manifiesto que la relevancia de la capacidad contributiva incide más allá del carácter meramente programático instrumentable en la conveniencia de la mera selección, por el legislador, de presupuestos de imposición que contemplen manifestaciones del mismo, es decir, de su consideración como dato extra o prejurídico.

382 En este sentido, vid. FEDELE, "Il presupposto.."op.cit. y MICHELI "Capacità contributiva reale e presunta", *Giurisp.Cost.* 1967, pág. 965 y ss.

Y, apuntando en la dirección indicada en el texto, vid. FALSITTA, en "Appunti in tema di legittimità costituzionale delle presunzioni fiscali", *RDFSF*, 1968, II, pág. 3 y ss. donde parte de la misma premisa enunciada: "...il principio non può non operare ogni qual volta si è in presenza dell'assolvimento di effettive e definitive prestazioni di concorso alle spese pubbliche spese. ... Il rispetto del principio di capacità non è condicio *sine qua non* della legittimità costituzionale di ogni tipo di obbligazione tributaria, ma delle sole obbligazioni tributarie che traggono origine da indici di capacità economica che concernono lo stesso titolare del rapporto obbligatorio e che egli è tenuto a soddisfare con mezzi economici propri e a titolo definitive."(pág. 26)"...il principio di capacità contributiva è irrilevante, dal momento che le obbligazioni che ad esse si riallacciano non rappresentano una forma di concorso alle pubbliche spese."(pág. 32). Poniendo de relieve la misma premisa, pero negando la validez de la misma, se pronuncia en su obra posterior, *Il ruolo di riscossione...*, op.cit. pág. 118 y ss "Questo tipo di giustificazione della legittimità costituzionale dell'art. 176, cui in passato noi stessi avevamo aderito, ad un più attento esame si rivela non interamente persuasivo...se si pone nella giusta luce questo profilo dell'art. 53, diviene una irrinunciabile necessità logica includere nella sua sfera di operatività tutti i prelievi coattivi pecuniari, abbiano essi caratteri definitivo o temporaneo...". También MOSCHETTI, en *La capacità*...op.cit., pág. 380, nota 290, donde señala que la no vinculación de la prestación provisional a la capacidad contributiva sería un resultado de "...la premisa de considerar como "contribución a los gastos públicos" sólo el pago definitivo."

383 Esto late en la postura de LEJEUNE (vid. *La anticipación*...op.cit. pág..108,) ya que para él el dato fundamental que debe tenerse en cuenta, a efectos de la constitucionalidad de los ingresos anticipados es su carácter provisional y la posibilidad de devolución. Resulta significativo, a estos efectos, que el mencionado autor, contemplando la posibilidad de una cuantificación del ingreso anticipado en la que no se tengan en cuenta las referencias de la prestación definitiva, observa que "...en

patrimonial por la mera realización de una prestación provisional sin que, por tanto, dicho perjuicio deba ser justificado por su realización con arreglo a criterios de justicia<sup>384</sup>. En este sentido, los ingresos anticipados constituirían una mera forma de recaudación del tributo, entendido éste como la participación a los gastos públicos en forma definitiva<sup>385</sup>.

La segunda partiría del punto en que concluye la primera: dado que la definitividad de las prestaciones surge como resultado del hecho imponible<sup>386</sup>, es éste el continente de la legitimidad del tributo. En ese

---

todo caso, los derechos del sujeto que ingresa anticipadamente no se verán en ningún caso perjudicados, pues el eventual exceso le será siempre reembolsado."(op.cit. pág. 109 ) y, sobre el mismo tema, en pág. 105 "La legitimidad constitucional de dichos supuestos quedará salvada si se reconoce para estos casos un mecanismo de reembolso que permita restablecer el equilibrio patrimonial Fisco-contribuyente eventualmente alterado...". Resulta expresado explícitamente por INGROSSO, en *Il credito...*pág. 46, "Sicché il prelievo già riscosso, per quanto valido, soffre di uno stato di provvisorietà fin quanto non si verificherà el presupposto, l'evento che in quanto indice di capacità contributiva ai sensi dell'art. 53 Cost. , sopravviene come giustificazione ultima del prelievo."

<sup>384</sup> Así lo entiende FEDELE,A. en "Il presupposto del tributo..."op.cit. pág. 974 "Non può dirsi, infatti, realizzata alcuna partecipazione alle pubbliche spese laddove, nella piena osservanza delle norme di legge,un determinato soggetto abbia dapprima versato una somma a titolo di prestazione tributaria, ma abbia poi ottenuto il rimborso della somma stessa." Si bien más adelante reconoce que de acuerdo con el principio de igualdad, no resultan paritariamente tratados dos contribuyentes que, poseyendo igual capacidad económica, no resultan ambos sujetos al sistema de ingresos anticipados. (op.cit. pág. 980)

<sup>385</sup> Este carácter de mero presupuesto de la recaudación es señalado por FEDELE,A. en "Il presupposto..." op.cit. pág. 977. "...il presupposto delle imposte...è pur sempre la produzione o la percezione di un reddito nel periodo di competenza e cioè un evento indice di una chiara attitudine alla contribuzione: la produzione (o la percezione di un reddito nel precedente periodo...non costituisce il presupposto del tributo...ma solo l'evento che mette in moto il meccanismo di anticipazione del prelievo addietto descritto, inidoneo in quanto tale a determinare la definitiva acquisizione del tributo e quindi non qualificabile come presupposto di esso." Así lo entiende también LEJEUNE en *La anticipación...*op.cit. pág. 190, donde rebate la necesidad de conexión estructural entre ambos presupuestos, el de la retención y el de la prestación definitiva: ""La norma que fija el presupuesto de hecho para la obtención del ingreso, se mueve *en un plano estrictamente recaudatorio*; en tanto que la norma que establece el hecho imponible tiene *una función estrictamente legitimadora* de los ingresos ya obtenidos o de los que todavía han de obtenerse cuando se producen determinados actos de la Administración o del contribuyente dentro del procedimiento de gestión."

<sup>386</sup> Como ponen de manifiesto FEDELE,A. en "Il presupposto..."op.cit. págs. 978-979 "...è proprio la disciplina dei rimborsi delle somme riscosse ...che permette di identificare il presupposto dei relativi tributi..." y en *Le imposte ipotecarie*, op.cit. págs. 79 y ss; LA ROSA, en "I tributi di concessione governativa nel sistema dei

sentido, se le otorga al hecho imponible el carácter de depositario de la manifestación de capacidad contributiva intentada gravar por el tributo<sup>387</sup>. Es decir, se une la ratio de la total actuación del tributo al presupuesto que determina la procedencia de una adquisición definitiva de las sumas<sup>388</sup>. Sin embargo, ambas son cosas distintas, y,

---

procedimenti amministrativi" en *Studi sul procedimento amministrativo tributario.*, Ed. Giuffrè. Milano, 1971; TESAURO, en *Il rimborso dell'imposta*, op.cit.,pág. 17; TREMONTI, en *Imposizione e definitività...*op.cit. pág. 159-160: "La rilevazione del peculiare fenomeno ha, come pure già si è detto, maturato una ridefinizione complessiva della nozione di presupposto dell'imposizione." de la noción de éste como constitutivo y causativo, "...il presupposto assolverebbe alla funzione positiva di fatto determinante della definitiva acquisizione di prelievi già effettuati in precedenza; e negativa, di evento inhibitorio di "ogni possibilità di una successiva restituzione di somme già percette". Indica, en nota 20, que ambas funciones son correlativas y su enunciación sólo tiene un valor sistemático.

<sup>387</sup> Este carácter es destacado en la doctrina española por LEJEUNE, en *La anticipación...*op.cit. pág. 185 "El hecho imponible ocupa así una posición ciertamente privilegiada o fundamental en el Derecho Tributario...como punto de referencia para la constitucionalidad de la adquisición de sumas de dinero a título de tributo, por expresar el hecho imponible la capacidad contributiva que fundamenta tal adquisición." La postura es recogida, asimismo, por LOZANO SERRANO,C. en *Memoria para la oposición a Cátedra*, 1986, inédita, pág. 42, quien destaca que la tesis de FEDELE clarifica los efectos del hecho imponible, y por COLLADO YURRITA,M.A. en "Configuración jurídica de la retención a cuenta en la ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 6 de junio de 1991", en *CT* nº 61, 1992, pág. 11.

<sup>388</sup>A esa conclusión llega también, en nuestro país, LEJEUNE, en *La anticipación...*op.cit. "...si por tributo debe entenderse la adquisición definitiva por parte del Estado de una suma de dinero a causa de y en relación a una determinada manifestación de capacidad contributiva, las sumas anticipadas por el contribuyente anticipadas por el contribuyente antes de la verificación del hecho imponible, no guardancorrespondencia cualitativa ni cuantitativa...con su eventual capacidad contributiva, por lo que dichos ingresos no responden, desde un punto de vista sustancial, a la noción de tributo."(pág. 191).

Debe destacarse, en este punto, la recepción por dicho autor de las tesis expuestas por VICENTE-ARCHE en su trabajo "Apuntes sobre el instituto del tributo, con especial referencia al Derecho español"...op.cit. pág. 461 y ss, donde éste liga el carácter contributivo de las prestaciones al tributo, ya que "...si bien existen diversas formas de sostener los gastos públicos, la norma constitucional que ordena contribuir al sostenimiento de los mismos solamente se refiere a una de esas formas de sostenimiento, que es precisamente la que se produce a través de la contribución, o tributo, de los particulares...De donde se desprende la necesidad de que dichos presupuestos de hecho tengan naturaleza contributiva...", entendiendo por éste aquél instituto que supone una prestación definitiva para la Hacienda Pública, es decir, reporta a ésta un incremento de su patrimonio, ya que el deber de contribuir "...no debe poderse configurar como neutralización de un incremento anterior del sujeto pasivo, ni como integración del patrimonio del sujeto activo...la contribución consiste en soportar el mismo tipo de sacrificio que soporta el titular del gasto...señalar la necesidad de que el presupuesto de hecho, al que la ley conecta la deuda a título de contribución no puede...representar una causa de disminución del patrimonio del ente y ss. público...En estos casos, los

aun atendiendo a una misma finalidad, es decir, que las prestaciones a título de tributo se graven de acuerdo a manifestaciones de capacidad para tal contribución, cabe la posibilidad, en el plano lógico, de que se sitúen en elementos diferentes del tributo<sup>389</sup>.

En ese sentido, la postura expuesta, si bien tiene la virtud de expresar que para la plena adecuación del tributo a los principios de justicia, resulta necesario tomar en consideración el conjunto de todos los elementos actuantes en el mismo, incluida la eventual devolución<sup>390</sup>; presenta enormes flancos a la crítica en punto a la

---

presupuestos de hecho revisten una estructura reparadora o impeditiva de una disminución patrimonial, que es la opuesta a la estructura contributiva...la contribución supone un sacrificio económico...el presupuesto de hecho contributivo no puede concebirse más que en la medida en que manifieste la idoneidad del sujeto pasivo para soportar esa carga, es decir, para realizar esa *transferencia de riqueza a favor de un ente público*."(la cursiva es nuestra).

Basándose en estas aseveraciones, LEJEUNE , op.cit., concluye que "Si toda adquisición de dinero por el Estado a título definitivo debe responder al Y principio de capacidad contributiva y, por ello, la obligación a través del cual dicho dinero se transfiere puede ser calificada de contributiva, no todo ingreso que se produce en virtud de una norma tributaria(ingreso tributario) tiene carácter contributivo, porque la obligación tributaria a través de la cual se efectúa ese ingreso no puede ser calificada, además, de contributiva. Y ésta es, creemos, la característica que mejor califica aquello que efectivamente son los ingresos anticipados: ingresos tributarios que a causa de su presupuesto de hecho no tienen naturaleza contributiva....Razonamiento éste último que constituye precisamente el fundamento en este impuesto de otra característica de los ingresos anticipados y que ya se ha apuntado: su provisionalidad. Si...toda adquisición de sumas de dinero por el Estado a causa de y en relación a una capacidad contributiva es, por ello mismo, una adquisición definitiva, necesariamente es provisional toda adquisición que no traiga su causa de una manifestación de capacidad contributiva."(pág. 193).

<sup>389</sup> Como pone de manifiesto MOSCHETTI, en *El principio* ..op.cit. pág. 378, nota 283, refiriéndose a tal planteamiento de FEDELE, "...Tenemos dudas...sobre la validez de la premisa de que parte este autor, es decir, sobre la equiparación necesaria entre hecho imponible y hecho que manifiesta capacidad contributiva." Sobre el tema, en el sentido expuesto, vid. CORTES DOMINGUEZ "El principio de capacidad contributiva en el marco de la técnica jurídica", *RDFHP*, 1965, pág. 1041. También MARTIN DELGADO, en "Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución española de 1978", *HPE* , nº 60, pág. 85 y ss.

<sup>390</sup> Como defiende FEDELE,A. en "Il presupposto..."op.cit. p. 980 "...il controllo della rispondenza a tale norma costituzionale va quindi effettuato con riferimento alla disciplina dell'intero fenomeno tributario e non ad una fase soltanto di esso." MOSCHETTI, en *El principio*...op.cit. señala este mérito de su postura, al manifestar que "...arranca de la objetiva necesidad de no condicionar la recaudación del impuesto a la liquidación definitiva y da un justo relieve al hecho de que, a efectos del juicio de constitucionalidad, deben también considerarse las fases sucesivas al pago y, por tanto, la devolución."(pág. 379) Si bien el mencionado autor destaca, en pág. 380, nota 292, que

legitimación de las mismas situaciones jurídicas subjetivas que pretendía explicar: aquéllas surgidas en relación a un tributo determinado, no resultando derivadas de la realización de su hecho imponible y, en particular, en cuanto a los denominados "ingresos anticipados".

Y en efecto, no explica, tal y como apuntábamos antes, cómo pueda ser que prestaciones patrimoniales coactivas derivadas de la aplicación de un tributo y realizadas con la finalidad de contribuir al gasto público, se realicen sin estar legitimadas durante toda su vida jurídica<sup>391</sup>, resultando justificadas única y precisamente cuando se extingue su carácter de prestación provisional, y existiendo la posibilidad de que puedan resultar posteriormente ilegítimas<sup>392</sup>. Por otra parte, tampoco explica los supuestos en los que, pese a la realización del hecho imponible del tributo, de éste no se deriva una adquisición definitiva para la Hacienda Pública o, aún realizándose ésta, el tributo no ha recaído sobre la capacidad contributiva subjetiva

---

el imperio del principio de capacidad contributiva exige que "...se considere la posibilidad del reembolso como un elemento necesario, pero no suficiente."

<sup>391</sup> En este sentido, POTITO, en *L'ordinamento...* pág.123, y con respecto a los ingresos anticipados, señala la necesidad de otorgarles alguna legitimidad en el momento de su establecimiento. Así, manifiesta que "Infatti, benché il versamento fosse richiesto in via provvisoria...non si riusciva a cogliere nella statuizione dell'obbligo in questione alcuna giustificazione che non fosse la mera finalità di privare autoritativamente e senza una giustificazione razionale il soggetto della disponibilità temporanea d'una somma di danaro."

<sup>392</sup> En realidad, lo que se plantea en el texto es una cuestión muy parecida a lo que los postulantes de esta tesis discutían frente a los defensores de las tesis generadoras, en relación con la absurdidad, por lo artificiosa, de algunas de las construcciones que éstos han planteado al intentar enfocar siempre las prestaciones "anticipadas" como un parcial cumplimiento de la obligación tributaria, o relacionarlo con el saseguramiento de ésta y posterior compensación. Y ello porque centrar la legitimidad de las prestaciones provisionales en un dato de aparición posterior y eventual - como la realización del hecho imponible- supone la consecuencia lógica de enfrentarse con dificultades muy parecidas a aquéllas que surgen si predicamos su integración en una futura y eventual obligación tributaria. Estas últimas tesis, sin embargo, tenían la virtud de no desconectar -como D'AMATI, en *Teoría e critica...* op.cit.pág. 31 y ss., critica acertadamente a FEDELE hacerlo- las prestaciones derivadas del tributo de un sustrato legitimador de las mismas, que en dichas construcciones derivaba de su relación con la obligación tributaria "principal" de tipo contributivo, en cuyo presupuesto se encontraba ínsita la capacidad intentada gravar. Vid., sobre el tema, §VIII.3.1. y 2 de este trabajo.

que intenta gravar<sup>393</sup>, ni aquéllos en que la definitividad de la prestación no se conecta necesariamente a su total realización<sup>394</sup>.

### ***3.2.2. La necesidad de legitimidad de las prestaciones realizadas a título provisional.***

Analizando las premisas subyacentes en la construcción estudiada, podemos comenzar por sostener que no nos parece lícito partir de la postura de que sólo se contribuye a los gastos públicos cuando se realiza una prestación definitiva<sup>395</sup>, requiriendo también en nuestra opinión, las prestaciones realizadas a título provisional una conexión directa con la existencia de un índice de capacidad contributiva que legitime su imposición.

En realidad, algunos de los mismos autores que defienden la postura criticada, postulan asimismo la necesidad de que en el presupuesto de la retención a cuenta, y de los ingresos anticipados en general, concorra alguna nota que garantice la probabilidad de la realización posterior del hecho imponible, es decir, de la puesta de manifiesto de la capacidad contributiva intentada gravar por el tributo<sup>396</sup>. En este sentido, si bien dichos autores siguen subordinando

---

<sup>393</sup> Como ocurre en los tributos instrumentados mediante repercusión, en los que, como ha puesto de manifiesto la doctrina, el gravamen de la capacidad contributiva subjetiva se realiza mediante la articulación de ésta. En nuestro ordenamiento resulta especialmente relevante, en este sentido, el IVA.

<sup>394</sup> Como ocurre en nuestro ordenamiento con los rendimientos sometidos a retención percibidos por las Entidades exentas del impuesto sobre Sociedades en virtud del art. 5 de la LIS.

<sup>395</sup> Como pone de manifiesto, con cierta ironía, MOSCHETTI, en *La capacidad...* op.cit. pág. 242, "...sólo se podría excluir el concurso a los gastos públicos del sujeto pasivo identificando el concepto de concurso a los gastos públicos con el de pago definitivo, pero sería una limitación injustificada; con el mismo razonamiento, se debería restringir el concepto de pago al de pago definitivo o el concepto de enfermedad al de muerte."

<sup>396</sup> En este sentido, vid. MICHELI "Considerazioni.."pág. 640; TESAURO *Il rimborso...* op.cit. pág. 192 "...le ritenute d'acconto sono legate al formarsi di questo presupposto perché vengono operate su ricavi che concorreranno a determinare il reddito realizzato nel periodo d'imposta."; LEJEUNE, en *La anticipación...* op.cit. pág. 108, reconoce que "...la plena legitimación para el establecimiento de percepciones anticipadas al momento de verificación del hecho imponible exige que las mismas



La constitucionalidad de los ingresos anticipados a la posibilidad jurídica de la devolución si tal evento no llegara a producirse<sup>397</sup>, tal preocupación por el contenido del presupuesto de dichos ingresos pone de manifiesto la necesidad de que los mismos presenten, en el momento de su realización, y con independencia de la oportunidad de un juicio posterior, una legitimidad propia en relación con el principio de capacidad contributiva<sup>398</sup>.

En este sentido, puede apuntarse la emisión de fundadas críticas acerca de la ausencia, en esta construcción, de la identificación de un título jurídico legítimo para la adquisición de sumas de dinero por la Hacienda pública, aun cuando las prestaciones de las que traen causa tengan carácter provisional<sup>399</sup>. Y efectivamente, cabe negar que la única forma de contribución al gasto público que pueda realizarse sea

---

tengan como fundamento, como presupuesto, algún elemento del hecho imponible, de modo que al comprobarse la existencia de dicho elemento pueda concluirse que aquél probablemente va a ser realizado en el período al que el ingreso anticipado se refiere."; FANTOZZI *Diritto Tributario*, op.cit.,pág. 197.

En cambio FEDELE,A. en "Il presupposto..."op.cit. no considera legitimadora la existencia de un índice contributivo en el presupuesto del ingreso anticipado.

<sup>397</sup> Por lo tanto, parece que tal nota actuaría como garante únicamente de una cierta "justicia en la recaudación".

<sup>398</sup> Esta legitimidad propia parece estar presente en el trabajo de TREMONTI *Imposizione e definitività...*op.cit., quien, al respecto de los presupuestos que justifican ingresos provisionales o precarios manifiesta que "Si tratta di frammenti della realtà economica, in sè più o meno rappresentativi di capacità contributiva, cui si conferisce rilevanza giuridica da un canto come fattispecie dell'obbligo di effettuare ritenute tributarie che grava su determinati soggetti. Dall'altro come fattispecie costitutive del diritto del Fisco alla ritenzione del quantum in tal guisa riscosso..." es decir no se puede solicitar la restitución por ese único título (pág.161). Lo cual motiva al sistema impositivo a "...disegnare modelli più complessi (o più complessivi) di fattispecie, collegando la permanenza delle attribuzioni così effettuate alla verificaione di fatti giuridici ulteriori."pág.162.

<sup>399</sup> En este sentido, D'AMATI, en *Teoria e critica...*op.cit, donde resalta que tales posturas suponen una intrincación entre los aspectos sustanciales y procedimentales del tributo y postula actuar. "...separando nettamente la prestazione tributaria corrispondente ad un debito d'imposta formalmente definito nei suoi aspetti personali e reali, dai molteplici obblighi che hanno, invece, carattere parziale. A differenza della prima, che si riferisce ad una fattispecie giuridicamente ben determinata, i secondi presentano una maggiore complessità: il titolo giuridico dal quali essi discendono, non solo richiede, infatti, di essere definito per se stesso, ma esige di essere iscritto in una fattispecie più comprensiva dalla quale soltanto può trarre la specifica legittimazione."(pág. 34)

aquella que suponga una prestación definitiva<sup>400</sup>, como han postulado los autores examinados<sup>401</sup>. En realidad, no puede sostenerse que la situación jurídica y patrimonial del sujeto afectado sea idéntica en el caso de estar sujeto a la realización de una prestación patrimonial provisional que de no estarlo<sup>402</sup>, y ello con independencia de que su prestación definitiva alcance la misma cantidad<sup>403</sup>. Incluso aunque

---

400 Como ponen de manifiesto FALSITTA, en *Il ruolo...op.cit.*, pág. 117 "La delimitazione della sfera di operatività del principio di capacità contributiva importa- se si aderisce all'ordine di pensiero esposto- che venga tracciata una netta linea di discriminazione concettuale tra obbligazione tributaria, da una parte, e obbligazione di concorso alle pubbliche spese, dall'altra, dovendosi riconoscere che non tutti i rapporti qualificabili come obbligazioni tributarie danno luogo a forme di concorso alle pubbliche spese e per converso che la contribuzione alle pubbliche spese può realizzarsi mediante strumenti giuridici diversi dall'obbligazione tributaria."; y MOSCHETTI, en *La capacità...op.cit.* "El carácter definitivo de la adquisición por parte del Estado no es elemento esencial de la detracción tributaria: falta, por ejemplo, en todas las recaudaciones provisionales...la definitividad no es...característica esencial de la obligación tributaria, ni por el lado activo, ni por el lado pasivo."(pág.238) "...el concepto de concurso a los gastos públicos es más amplio que el concepto de obligación tributaria.." (pág. 240)

401 Así resulta manifiesto en FEDELE "Il presupposto del tributo...", op.cit. pág. 974."...no puede decirse realizada ninguna participación en los gastos públicos cuando, en plena observancia de las normas legales, un determinado sujeto ha ingresado en primer término una suma a título de prestación tributaria, habiendo obtenido después la devolución de la misma suma"

402 En ese sentido, la existencia de devolución, aun adquiriendo enorme relevancia, puesto que configura la prestación como provisional, no anula el efecto del presupuesto del pago anticipado, que consiste en el deber de realizarlo. Así lo comprende MOSCHETTI, en *La capacidad...op.cit.* pág. 242, donde pone de relieve que "...El pago al Estado...y el posterior reembolso ( por medio de deducción...o concreta restitución) son dos entidades distintas, tanto bajo el aspecto económico como bajo el aspecto jurídico, y esto no puede quedar desvirtuado por los resultados prácticos. No se puede decir que un sujeto que ha debido anticipar 100 millones nunca ha pagado nada, por el hecho de que al mismo tiempo haya surgido para él un crédito equivalente y haya luego obtenido la restitución. Tanto menos se puede decir que esto sea conforme al espíritu garantista del artículo 53."

403 El mismo FEDELE en su op.cit. "Il presupposto...", op.cit. pág. 980 reconoce la existencia de disparidad de trato en tales casos, si bien a su modo de ver esto no violenta el significado del principio de capacidad contributiva, que debe predicarse del total funcionamiento del tributo, sino únicamente se opone al principio de igualdad. Sin embargo, en verdad que resulta difícil entender que el principio de igualdad no resulte expresado por el de capacidad contributiva en el ámbito de las prestaciones patrimoniales coactivas. El mismo FEDELE, que reconoce la vulneración del primero por la existencia de una presunción que no garantiza la existencia de capacidad contributiva, reconoce su impotencia para justificar tal atentado al principio de igualdad si no es en el principio de que el Estado debe recaudar el tributo en el mismo año en que se produce el hecho imponible.(pág. 983).

existieran mecanismos resarcitorios que permitieran postular la existencia de un equilibrio formal<sup>404</sup>, compensando meramente el sacrificio económico temporal, el mismo deber de efectuar tal prestación debe sostenerse sobre la existencia de medios económicos con los que ser realizada<sup>405</sup>.

Por otra parte, no se puede olvidar que tales prestaciones son también susceptibles de financiar el gasto público, constituyendo una forma de concurso a los mismos. Dicha contribución, por tanto, debe realizarse de acuerdo con los principios que informan el deber de realizar la misma. En ese sentido, como vimos, los ingresos anticipados contribuyen al gasto público realizando una función distinta a la predicable tradicionalmente de las prestaciones definitivas, únicas concebidas tradicionalmente como contributivas. Es decir, resulta cierto que su ingreso no supone un incremento patrimonial,

---

<sup>404</sup> Así, FEDELE, A. reconoce en "Il presupposto..." op.cit., que "Se anche si ammettesse che l'identità in questione copre interamente il costo dell'anticipazione delle somme ...resterebbe pur sempre il fatto che taluni soggetti e non altri sono tenuti ad effettuare una specie di prestito obbligatorio allo Stato." (pág. 981). Por su parte, FALSITTA, en *Il ruolo...* op.cit. págs. 118-119, indica la inexistencia de tales mecanismos, pero señala que ello no afecta a la situación de base.

<sup>405</sup> FALSITTA, en *Il ruolo...* op.cit. pág. 121 y 122 pone de manifiesto que las prestaciones tributarias temporales o provisionales también son prestaciones coactivas y están dentro art. 53 CI., por las razones evidentes de que las deducciones temporales también contribuyen a la financiación de los gastos públicos y requieren una disponibilidad del potencia económica a quienes son impuestas. Como señala GAFFURI, F. en *L'attitudine alla contribuzione*, ed. Giuffrè, Milano, 1969, pág. 69, "l'esistenza di mezzi economici utili per il soddisfacimento dell'imposta è condizione indispensabile perchè, da un punto di vista logico e nel rispetto della norma costituzionale, il prelievo avvenga secondo la capacità contributiva del soggetto che sopporta l'onere tributario."

En ese sentido se enmarca la distinción formulada por CASADO OLLERO, G. en "El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II) El contenido constitucional de la capacidad económica", en *CREDF* nº 34, 1982, págs 190 y 222. acerca de la capacidad contributiva como fuente o sustrato de imposición y como criterio de contribución. En el primero de los sentidos, el principio exigiría que toda exacción se realizara sobre un sustrato de riqueza. Como señalaba VICENTE-ARCHE, F en "Apuntes sobre el instituto del tributo, con especial referencia al Derecho español", en *CREDF* nº 7, 1975, pág. 463, la "fuente de la que puede detraerse el tributo" o la "riqueza o fuerza económica de la que se detrae la contribución" constituyen "requisito previo para la aplicación del tributo."

definitivamente, para la Hacienda Pública<sup>406</sup>, como se ha predicado de éstas<sup>407</sup>. Sin embargo, cumplen la finalidad de dotar de liquidez al Fisco<sup>408</sup>, no sólo en espera de la liquidación de las atribuciones patrimoniales definitivas, como se postula al predicar su carácter de mecanismo recaudatorio, sino que, manteniendo la independencia del resultado final del balance dentro de un margen razonable<sup>409</sup>, permiten la utilización por el Estado del dinero<sup>410</sup> que, de otro modo,

---

<sup>406</sup> Como pone de manifiesto MARTIN QUERALT, J. en "Notas en torno a la configuración jurídica de la retención a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", en *HPE* n°82, pág. 134, la retención a cuenta no tiene por finalidad procurar el enriquecimiento del sujeto activo- acreedor, sino facilitar a la Administración la disponibilidad de medios económicos. En este sentido, la doctrina ha debatido acerca de si, mediante la actuación de los ingresos anticipados, la Hacienda Pública obtenía la disponibilidad o bien la plena propiedad del dinero. En realidad, la cuestión, sobre la que no podemos sino hacer mención, y que tiene mayor incidencia en el tratamiento de la articulación de la prestación derivada de los ingresos anticipados en relación con la del impuesto, resulta irrelevante a los efectos del argumento expuesto en el texto, puesto que se postula que la contribución al gasto público puede realizarse también para dotar a la Hacienda de medios económicos, aunque no supongan un incremento patrimonial para ésta, y aunque no se adquiriera la propiedad del dinero.

<sup>407</sup> Así, VICENTE-ARCHE "Apuntes sobre el instituto del tributo...", loc. cit. y BERLIRI, en "Appunti per una costruzione giuridica dell'IVA: individuazione dell'obbligazione tributaria e delle obbligazione connesse", en *L'Imposta sul valore aggiunto...op.cit.* pág. 214 " ...Tali versamenti...non producono quello che è l'effetto caratteristico dell'imposta: l'arricchimento dell'ente impositore e l'impoverimento del soggetto passivo."

<sup>408</sup> Esta función es puesta de manifiesto por CASADO OLLERO, G. en "De la imposición de producto..." op.cit. pág. 65 ha señalado, en referencia a la retención a cuenta, la preferencia del legislador "...por la utilización de otras medidas (distintas de la creación de nuevos tributos o la elevación de nivel recaudatorio de los existentes) que, sin elevar la presión fiscal contribuyan, junto a otros objetivos, al de resolver los problemas de liquidez del Tesoro, sin despertar la contestación o la resistencia generalizada por parte de los contribuyentes."

<sup>409</sup> Como pone de manifiesto la Consulta de la D.G.T. de 7 de febrero de 1990, (publicada en *GF*), "...el sistema de retenciones a cuenta pretende tan sólo acomodar el pago del tributo al momento en que se perciben los correspondientes ingresos, sin predeterminar en caso alguno la carga final que corresponda en función de la cuantía de las rentas y de las circunstancias familiares relevantes del sujeto pasivo."

<sup>410</sup> COLLADO YURRITA, M.A. "Configuración jurídica de la retención...", op.cit., pág.8 pone de manifiesto que "La obligación de retener es una figura que establece el legislador al servicio del fin último del tributo, destraer recursos de las economías particulares en función de la capacidad económica de cada contribuyente, para obtener medios que permitan la realización de los fines del Ente público."

debería obtener por medios más onerosos<sup>411</sup>. En ese sentido, puede postularse que los ingresos anticipados constituyen una forma de contribución a los gastos públicos por sí misma, además de suponer una "recaudación anticipada" del tributo definitivamente debido<sup>412</sup>.

En realidad, negar la necesidad de conexión entre las prestaciones provisionales y un sustrato legitimador de las mismas supone considerar a ésta como instituto meramente procedimental o recaudatorio, lo que -como acertadamente pone de manifiesto D'AMATI<sup>413</sup>- supone una ausencia de clarificación entre estos aspectos y los sustanciales, materializados por la contribución a las cargas públicas. Que los ingresos anticipados constituyen auténticas prestaciones patrimoniales coactivas<sup>414</sup>, dirigidas a la financiación del

---

411 FALSITTA, en "Appunti in tema di legittimità..."op.cit. pone de manifiesto esta característica de las prestaciones provisionales al afirmar "...il congegno delle iscrizioni provvisorie presenta maggiori affinità piú col prestito forzoso che con l'obbligazione tributaria stricto sensu."(pág. 30) consideración que en aquélla obra él considera suficiente para prescindir de su carácter contributivo "Ciò elimina in radice la possibilità che il principio di capacità contributiva sia operativo riguardo alle obbligazioni provvisorie, in quanto è intuitivo che le prestazioni coattive congegnate giuridicamente a guisa di prestito non costituiscono una forma di concorso alle pubbliche spese e non ricadono sotto le forche caudine del principio di capacità." Manteniendo la similitud con el préstamo forzoso, cambia su opinión respecto de su naturaleza de contribución a las cargas públicas y su necesario sometimiento a los principios de justicia en *Il ruolo di riscossione*, (pág. 121).

412 En realidad, en nuestra opinión, si los "ingresos anticipados" se constituyeran únicamente como forma de recaudación del tributo definitivamente debido, el grado de seguridad de la realización final del hecho imponible que deberíamos predicar de los supuestos que se recogieran como presupuestos de tales ingresos, lejos de ser considerado indiferente, como postula FEDELE, debería predicarse mucho mayor.

413 *Teoria e critica...*op. y loc. cit."Con tale formulazione si rende certamente possibile individuare un criterio selettivo nella pluralità degli atti che caratterizzano lo svolgimento dell'obbligazione tributaria. Pure, l'esigenza di correlare i titoli dei singoli prelievi ai diversi momenti di attuazione della norma tributaria porta ad intrecciare situazione sostanziali con elementi del procedimento, che una corretta analisi dei fenomeni giuridici richiede di mantenere distinti, col risultato di rendere piú incerti i contorni delle categorie impiegate dal diritto tributario."(pág.32-33. )

414 Así, la definición de prestación patrimonial impuesta dada por MICHELI, G.A.en su *Curso de Derecho Tributario*, trad. al castellano realizada por BANCLOCHE,J. Ed. de Derecho Financiero. Madrid, 1975. "Comprenden toda forma de prestación patrimonial coactiva...crean respecto a los sujetos, un sometimiento a la responsabilidad, esto es, imponen a los sujetos al cumplimiento de obligaciones de hacer...sin que el ente público esté obligado a una correspondiente prestación."(pág.36), constituyendo el tributo una especie del primero, caracterizado por su fin: "...prestación

gasto público, y no la mera concreción recaudatoria de una prestación derivada de la realización del hecho imponible o legitimada por éste, es algo que creemos haber dejado claro. Su naturaleza sustancial resulta máximamente enfatizada en ordenamientos, como el nuestro, en que el ingreso anticipado puede determinar incluso la cuantía del tributo definitivamente debido<sup>415</sup>.

Tal interpretación, desconociendo la auténtica naturaleza de tales prestaciones, puede suponer la creación del agujero por donde se nos escape la real aplicación de los principios de justicia predicables del tributo<sup>416</sup>.

Ahora bien, como ha sido puesto de manifiesto, no es necesaria, posiblemente, la misma intensidad del ligamen con la capacidad contributiva en un caso que en otro<sup>417</sup>, ya que así como en las

---

pecuniaria que tenga por objeto una suma de dinero, propia para suministrar al ente público los medios para hacer frente a los gastos..."(pág.40)

<sup>415</sup> En la retención a cuenta, esto ocurre mediante el mecanismo de la elevación al íntegro. Y resulta mucho más enfatizado en otro supuesto de ingreso anticipado: el ingreso a cuenta, en que siempre se modifica la cuantía de la prestación tributaria definitiva.

<sup>416</sup> Como acertadamente denuncian FALSITTA, en *Il ruolo...op.cit.* pág.122 "L'interpretazione volta a riportare sotto l'imperio dell'art. 53 le sole prestazioni "definitive", crea una pericolosa "falla", che può consentire facili aggiramenti ed elusioni del disposto costituzionale; il che costituisce una ragione di più per reputare detta interpretazione inesatta ed incongrua."; y MOSCHETTI, en *La capacidad...op.cit.* pág. 380, nota 292, "...excluir el pago provisional del art. 53 significa exponer al contribuyente a cualquier posible exacción tributaria."

<sup>417</sup> Así lo pone de relieve MOSCHETTI, en *La capacidad...op.cit.* al señalar que el pago provisional es contribución pero que en él no es necesaria la conexión con un índice de capacidad contributiva definitivamente comprobada. Asumiendo en parte, en este sentido, la doctrina emitida por la *Corte costituzionale* italiana, dicho autor se decanta por requerir que "...basta con que inicialmente esté conectado con una capacidad contributiva presunta ...y con tal de que esté garantizado un total efecto reintegrador en caso de inexistencia de la misma."(pág.379), señalando que el equilibrio entre pronta recaudación fiscal y ratio garantista del art. 53 CI sólo se consigue si se admite la posibilidad de pagos anticipados pero se condiciona su legitimidad a los requisitos mencionados, ya que "...tanto el pago provisional como el pago definitivo son contribución a los gastos públicos y deben estar vinculados , por tanto, al principio de capacidad contributiva. Sin embargo, mientras que el pago definitivo debe estar en relación con una capacidad efectiva, definitivamente comprobada, el pago provisional puede estar en conexión con una capacidad presunta, con tal de que esta presunción sea

prestaciones que supongan una contribución definitiva la conexión con la capacidad contributiva debe ser efectiva y definitivamente comprobada, en las prestaciones realizadas con carácter provisional, dicha conexión puede resultar más débil. En este sentido, no se trata de que las prestaciones sean legítimas por su carácter de provisionales, como se postulaba, sino que, por el hecho de serlo, requieren una menor legitimidad, aunque ésta deba existir<sup>418</sup>. La misma configuración de tales prestaciones como provisionales con respecto del total tributo debido, indica la proporcionalidad que debe existir entre las distintas manifestaciones de capacidad económica en que ambas se asientan.

En este orden de cosas, puede apoyarse la idea de que los deberes y prestaciones derivadas del tributo, y que no constituyan la definitiva adquisición por la Hacienda de sumas a título de tributo, puedan conectarse con presupuestos basados en la potencial realización de su hecho imponible. Así ocurre, entre otros, con los impuestos sobre la renta, en que existen multiplicidad de deberes y situaciones de sujeción surgidos, no por la realización del presupuesto que legitima la prestación tributaria definitiva, sino por constituir supuestos de obtención presunta o potencial de la renta *gravada* por el impuesto, constituyendo un índice adecuado para presumir la futura existencia de dicha prestación<sup>419</sup>. Potencialidad que no sólo asegura que el establecimiento de tales deberes se conecta a los fines del tributo a que son llamados, y en forma que resulte proporcionada a los mismos, dotando así de coherencia el complejo entramado de situaciones

---

legítima y esté garantizada, en caso de pago superior a lo debido, una total adecuación a la capacidad efectiva."(pág.380).

<sup>418</sup> Así lo declara MOSCHETTI, en *La capacidad...op.cit.* donde, refiriéndose a la postura asumida por FALSITTA, y sin desvirtuar los méritos de la tesis de FEDELE, indica que dicha postura "... procede de la justa exigencia de no desvincular el pago, por el solo hecho de que sea provisional, del requisito de capacidad contributiva..."(pág.379).

<sup>419</sup> En este sentido, deberes de contabilidad de los empresarios o sociedades, deber de realizar la autoliquidación de pagos fraccionados, etc.

subjetivas en que el tributo se desenvuelve<sup>420</sup>, sino que, asegurando su carácter instrumental respecto de los fines del tributo, supone asimismo el sustrato de legitimidad necesario para su imposición<sup>421</sup>. Ya que sólo la relación con un fin tributario, es decir, con el concurso a las cargas públicas<sup>422</sup>, que justifique la existencia de tales deberes permite considerarlos legítimamente impuestos.

En el caso de las prestaciones patrimoniales derivadas del tributo, como hemos dicho, se requiere asimismo una conexión directa con un índice de capacidad contributiva, requiriendo, por tanto, un índice más acusado de probabilidad de la aparición de una deuda tributaria a título

---

<sup>420</sup> Como pone de manifiesto POTITO, en *L'ordinamento...* op.cit. pág. 114, en todas las hipótesis de retención a cuenta: "...si è evidentemente in presenza di due tipi distinti di fattispecie legali: quella che prevede una prestazione pecuniaria direttamente collegata ad una manifestazione di capacità contributiva che comporta la definitiva acquisizione del tributo da parte dell'ente creditore; quella costitutiva di obblighi di prestazioni a carico di terzi soggetti (od anche dello stesso soggetto nei cui confronti presumibilmente si verificherà il presupposto di fatto del tributo) collegati soltanto indirettamente, o in via eventuale ad una manifestazione di capacità contributiva e che comportano un sacrificio meramente provvisorio..." En este sentido, es de la opinión de que la "ratio" del tributo está colocada en el primer presupuesto, y no en el segundo, aunque dé lugar a una prestación pecuniaria. La legitimidad de tales prestaciones provisionales, requerida en tanto que prestaciones impuestas, según el autor, radica, no en el juicio respecto de la capacidad contributiva, que no resultaría necesario, sino en su instrumentalidad. "La legittimità di dette prestazioni è data in linea de massima proprio dalla richiamata loro "strumentalità" rispetto al conseguimento della finalità fiscale; tuttavia a tale astratto requisito deve pur sempre rispondere quello della "ragionevolezza" del sacrificio imposto inconcreto, che va valutato in relazione alla "congruenza" del grado di onerosità della prestazione imposta rispetto alle singole circostanze di fatto considerate dalla norma nel caso specifico." (pág.122).

<sup>421</sup> Como ha señalado TREMONTI, en *Imposizione...* op.cit., el presupuesto de la retención está constituido por "...fattispecie perfettamente conformi ad un modello legale, e dotate di autonoma funzionalità, che non precludono tuttavia, ma che anzi postulano, un successivo evento giustificatore del trasferimento di ricchezza concretatosi in dipendenza della loro verifica. Fattispecie che, pur se "legittime", non garantiscono dunque di per sè della stabilità del trasferimento cui danno corso..." (pág.164-165).

<sup>422</sup> Con ello no queremos referirnos únicamente a las prestaciones tributarias definitivas. Los deberes relacionados con la consecución de la solidaridad que expresa el concurso a las cargas públicas también pueden justificarse en relación con las prestaciones tributarias provisionales, como lo demuestra la existencia de deberes de este tipo relacionados con los ingresos anticipados.



definitivo<sup>423</sup> que el requerido para la imposición de un deber formal. En esta potencial realización del presupuesto que determina la generación de un deber definitivo de contribución a las arcas públicas se enmarcaría el carácter de renta sujeta que constituye, así, el elemento que actúa de conexión entre ambas<sup>424</sup>. En ese sentido, puede enjuiciarse positivamente la relevancia otorgada, en punto a la generación de un "ingreso anticipado" de uno de los elementos idóneos para la completa realización de alguna de las modalidades que, enmarcadas en el hecho imponible normativamente considerado, dan lugar al resultado "obtención de renta", al que el legislador conecta la definitividad de la procedencia de un concurso a los gastos públicos.

Si bien, como se ha indicado, en dichas prestaciones resulta necesario, además, que su realización se anude a la existencia de un índice propio de capacidad contributiva, ya que deben presuponer una potencial disponibilidad económica en el momento de su realización<sup>425</sup>. Disponibilidad económica que debe contener un *índice*

---

<sup>423</sup> Puede observarse la necesidad de esta nota en FANTOZZI, *Diritto tributario...* op.cit., pág. 197, donde el citado autor señala que el presupuesto de la recaudación anticipada debe ser correlativo al presupuesto de una finalidad aunque indirecta de evidenciación de la capacidad contributiva del supuesto-base. "...la fattispecie dell'accertamento hanno appunto la funzione di garantire il costante collegamento della riscossione anticipata e magari a carico di altri soggetti, con la capacità contributiva manifestata dal presupposto e riferita al soggetto passivo del tributo."

<sup>424</sup> A pesar de que FEDELE, en "Il presupposto..." op.cit. discute que la presunción pueda fundar el juicio acerca del principio de igualdad en la imposición de ingresos anticipados, parece una discriminación razonable someter a la misma a quien incurre en un índice de potencial realización del presupuesto que genera el tributo. Si bien, como se pone de manifiesto en el tercer epígrafe de este capítulo, se requiere que tal obtención presunta o potencial sea verdaderamente tal.

<sup>425</sup> Como acertadamente señala FALSITTA, en *Il ruolo de riscossione...* op.cit. manifestando que del sentido garantista del art. 53 de la constitución, que presupone que el gravamen recae sobre quien no necesita toda su capacidad económica para sus necesidades vitales, "...diviene una irrinunciabile necessità logica includere nella sua sfera di operatività tutti i prelievi coattivi pecuniari, abbiano essi carattere definitivo o temporaneo (prestiti forzosi, obbligazione provvisorie, ritenute d'acconto, ecc), per le evidente ragioni che anche i prelievi temporanei concorrono al finanziamento delle spese pubbliche e richiedono, nei soggetti cui sono imposti, disponibilità di forza economica." (pág.121). En relación con el sistema de inscripción manifiesta que se requiere, para la imposición de una prestación, una mínima garantía de disponibilidad de medios para cumplirla. (pág.122).

*contributivo que la norma tributaria considere válido para ser sometido al tributo en cuestión.* Con lo que la generación del instituto retentorio debe conectarse a una situación que, amén de resultar un índice idóneo para la emisión de un juicio positivo de probabilidad respecto de la futura existencia de una deuda tributaria definitiva, dicho índice debe constituir, por sí mismo, una válida manifestación de esa misma capacidad contributiva, siquiera sea de forma más imperfecta que la tomada en consideración respecto del tributo en su totalidad.

Que el presupuesto normativamente configurado como generador de la retención a cuenta contiene un índice de capacidad contributiva, es fácilmente observable del régimen de la retención efectuada a las entidades exentas contempladas en el art. 5 de la LIS<sup>426</sup>. Dichas Entidades realizan mediante tal instituto una contribución a los gastos públicos de carácter definitivo, sin lugar a devolución, y ello con independencia, no sólo de su exención del tributo, sino incluso de la realización del hecho imponible<sup>427</sup>. Si en este caso la mera percepción

---

Refuta, en este sentido, las afirmaciones de DE MITA, en *Le iscrizione a ruolo*. Ed. Giuffrè. Milano, 1971, pág. 197, quien niega que la obligación tributaria provisional sea una prestación patrimonial impuesta y por lo tanto le sean aplicables los arts 23 y 53 de la Constitución. FALSITTA entiende que el carácter de prestación impuesta resulta obvio, y que sobre la aplicación de los principios constitucionales, el concepto de concurso a los gastos públicos es más amplio que el concepto de impuesto ( en nota 220). Distinción que, como hemos visto, comparte con MOSCHETTI.

La necesidad de disponibilidad económica con la que satisfacer la prestación tributaria plantea necesariamente la cuestión de la prohibición constitucional de alcance confiscatorio de la misma. Es en este sentido, entendemos, que FALSITTA conecta dicha disponibilidad con la garantía constitucional del mínimo exento.

<sup>426</sup> Ocurre algo parecido con la retención efectuada a los no residentes, que normalmente coincide con el monto del impuesto, constituyendo así una retención definitiva. En Italia, el régimen es muy parecido. Así, vid, MICHELI, en *Curso de Derecho Tributario...op.cit.* pág. 197 "...la retención en cambio es aplicada a título de impuesto si los perceptores no son residentes en Italia, también sobre los intereses que no constituyen rentas del capital, excluidos los pagados a establecimientos permanentes en Italia." Sobre el tema, vid. Cap. II.2.1. y Cap. IV.2 de este trabajo.

<sup>427</sup> En efecto, el régimen actual de estas Entidades, surgido por la ley 5/1983, permite considerar que las mismas se someten a una tributación separada por los rendimientos sometidos a retención, rendimientos que resultan directa y definitivamente gravados por ésta. En este sentido, no se trata de que el importe de las retenciones constituya una tributación mínima, como se pretendía en el Reglamento establecido en el RD 2731/1981, de 19 de octubre de 1981, en cuyo Preámbulo se indicaba que : "las retenciones tienen la consideración de ingresos a cuenta con la única excepción

---

de las practicadas a entidades exentas incluidas en el art. 5º de la ley para las cuales constituyen una imposición mínima" y cuyo art. 10, donde se excluía a tales retenciones del sistema de devolución, fue declarado nulo por la Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de febrero de 1985 ( CREDF nº 43, pág. 457), por la razón, expuesta en el comentario realizado por FALCON Y TELLA, loc. cit. a la Sentencia, de que estas entidades no deberían verse gravadas por una cantidad mayor (a causa de la aplicación de la retención) que la que resultaría de no existir la exención.

FRAILE SANTOS ,T. en "Devolución de las retenciones a cuenta del impuesto sobre sociedades a Entidades exentas", *CaT* nº 43, 1982, pág. 75 y ss. ha mantenido sin embargo, que el sentido de dicho artículo "...es simplemente, la exclusión de regulación, pero no que dichas entidades no tengan derecho a devolución.."pág. 75. Si bien, según dicho autor, en el art. 5.3 de la LIS ". Se podía, pues, ver un deseo del legislador, implícito en la propia ley, de impedir la devolución de las cuotas retenidas...en efecto, si los rendimientos sometidos a retención no hubieran sido declarados no exentos,...habría, o pudiera haber habido, algún tipo de rendimientos que, estando sometidos a retención, no provinieran de explotaciones económicas, elementos patrimoniales cedidos o incrementos de patrimonio...si contemplamos esta regulación desde el punto de vista de la devolución de las retenciones, comprenderemos que la introducción del apartado 5º está hecha con el objetivo de impedir que las retenciones practicadas sean devueltas..." puesto que al estar exentas lo serían automáticamente (pág. 76).

El Tribunal ha mantenido esta doctrina en una Sentencia posterior, también referida a un supuesto anterior a la vigencia de la ley 5/83, en los ejercicios 1979 y 1981.(S.T.S de 26 de diciembre de 1988, Pon. Sr. D. José Luis Martín Herrero, Ar. 10091). Respecto de la existencia antes de la ley 29/83 de una tributación mínima: "Fj 6º.: Esta Sala no comparte la tesis de la Sentencia apelada según la cual del análisis de los artículos 5 y 30 de la ley de 1978 nos encontramos ante una tributación mínima, reflejada en el importe de las retenciones efectuadas sobre los rendimientos del capital mobiliario...en ninguno de los cuales se hace expresa exclusión o se establece un tratamiento distinto para los rendimientos del capital mobiliario para someterlo a una tributación mínima, distinta del tipo general aplicable al resto de las rentas del sujeto pasivo. en segundo lugar, debe de precisarse ...que cuando el legislador ha querido establecer una cuota mínima respecto de los rendimientos sometidos a retención así lo ha establecido expresamente...(lo que ) ...ocurre con el artículo 18 número 3 de la ley de 29 de junio de 1983..." "Fjco 7º .-: ...Esto es, la deuda tributaria nació, pero quedó excluida o compensada con lo ya retenido al sujeto pasivo a cuenta del propio Impuesto. Aceptar otra solución sería colocar al sujeto exento en peor situación de quienes no lo están, haciendo desaparecer la exención, que si fue concedida por la ley lo fue no como mera declaración programática, sino para que produzca efectos, y éstos no pueden ser otros que los apuntados."

Resulta enormemente expresivo de la función de la retención en estas Entidades, un párrafo de la Sentencia donde se pone de manifiesto la diferente tributación que supone considerar a la retención como definitiva y no a cuenta:"Fjco 8º.-: Existe, finalmente, otro argumento que se deriva de la propia naturaleza del Impuesto...Los impuestos personales, por definición, suponen la imputación de unas rentas a un sujeto pasivo, lo que es incompatible con la imposición de una cuota mínima sobre unos rendimientos concretos, que es lo que caracteriza a los impuestos reales..."

Con la aprobación del Real Decreto 2.361/1982, FRAILE SANTOS ,T. op.cit. considera que ya se cambia el sentido de la retención, que, aunque sigue resultando definitiva, deriva de una tributación mínima por el importe de las retenciones respecto de la cuota resultante del impuesto global, hacia una tributación separada de estos rendimientos, ya que se establece una liquidación separada de los mismos. El autor llega a la conclusión de que los rendimientos declarados gravados o exentos por el art. 349.4 son los rendimientos brutos o íntegros, no netos."...la conclusión se podría llevar

de ingresos ha constituido la única causa de legitimación de una prestación definitiva, parece que podemos considerar este presupuesto de hecho como suficiente para justificar una prestación a título provisional.

En ese sentido, podemos decir que el presupuesto de la retención a cuenta es objetivamente capaz de determinar la realización de una prestación tributaria por sí sólo, sin referencia a la futura realización del hecho imponible. Podemos concluir de ello que tanto el presupuesto de la retención como el del impuesto constituyen supuestos que miden un índice de capacidad contributiva, si bien la medición que ambos realizan no es necesariamente igual de ajustada.

En este orden de cosas, mediante la observación de la forma de actuación de los denominados "ingresos anticipados", puede concluirse que el ajuste del gravamen a la capacidad económica puede realizarse no sólo en el momento de la realización del hecho

---

hasta sus últimas consecuencias, de forma que estos rendimientos se liquidaran de forma separada de las demás rentas gravadas." (pág.78) Que es lo que el reglamento impone para las entidades exentas salvo los rendimientos sometidos a retención y "...lo que se ordena, aunque no expresamente en el Reglamento " para las entidades exentas salvo determinados rendimientos.

Por lo tanto, el reglamento de 1982 no somete a una tributación mínima a las entidades exentas, como lo hacía el de 1981, sino que "introduce una liquidación separada de las rentas sometidas a retención, con lo cual se evita el problema que suponían las rentas negativas en la anterior legislación y se impide la devolución de retenciones por esta vía...y las cuotas retenidas siguen teniendo la consideración de ingreso a cuenta perdiendo el carácter de tributación mínima."(pág. 79) Esta liquidación separada se consagra con la ley 5/1983, art. 18.3:" 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 integran, por tanto, con las restantes rentas excluidas del ámbito de la exención."Y así, la Resolución del T.E.A.C. de 30 de enero de 1990 (TF nº 13) expresa que "la exención no alcanza a los rendimientos sometidos a retención, pero además, estos rendimientos no se integran con el resto de rendimientos no exentos, por lo que para dichos rendimientos, la retención equivale al gravamen definitivo.". En este sentido, la DGT, en su Consulta de 1 de marzo de 1985 ( CaT nº 48) ha declarado que los rendimientos de capital mobiliario sometidos a retención en las entidades exentas constituyen auténticos impuestos de producto por virtud del art. 18-3 de la ley 5/1983, de 29 de junio.

imponible, sino mediante toda la actuación del tributo, efectuando una adaptación a través del mismo en una forma cada vez más perfecta<sup>428</sup>.

### **3.2.3. La "ilegitimidad sobrevenida" de las prestaciones derivadas de la retención a cuenta.**

Si bien todo lo expuesto supone que no sólo no es el hecho imponible el único elemento del tributo del que deba realizarse el juicio de constitucionalidad, sino que, por ello, tampoco es el elemento que justifica y legitima las prestaciones que de él se derivan. En efecto, no es la posterior y eventual realización del hecho imponible, con su capacidad para generar una devolución, lo que dota de legitimidad las prestaciones realizadas con anterioridad, como se ha postulado, predicando, consecuentemente, la pérdida de las misma como un efecto necesario de su no realización<sup>429</sup>. No resulta de fácil explicación, en efecto, la causa por la que unas prestaciones perfectamente procedentes y debidas<sup>430</sup> puedan convertirse posteriormente en ilegítimas, sin que exista cambio normativo alguno y sin que resulte necesaria la existencia de un nuevo evento que provoque tal efecto. No puede argumentarse que lo que resulta preciso para tal legitimidad es precisamente la producción de posteriores hechos, porque, en tal caso, las prestaciones hubieran resultado ilegítimas desde su nacimiento, por ausencia de algunos de los requisitos considerados necesarios para

---

<sup>428</sup> Así, MOSCHETTI, en *La capacidad...* op.cit. pág. 379, pone de manifiesto que el art. 53 de la Constitución Italiana requiere la existencia de conexión entre capacidad contributiva y contribución, pero "...no excluye que tal conexión se realice por sucesivas adaptaciones en el curso del procedimiento."

<sup>429</sup> Esta es una conclusión lógica necesaria del planteamiento, y así la expresa TESAURO, en *Il rimborso...* op.cit. pág. 38, al manifestar que la devolución devuelve a la ortodoxia constitucional el vínculo que la violaba: "...il diritto a ripetere una somma "debita" degrada il vincolo perché lo priva d'un tratto essenziale del rapporto obbligatorio, l'essere causa d'attribuzione patrimoniale, ma è proprio tale degradazione che sottrae alla censura d'incostituzionalità il vincolo stesso."

<sup>430</sup> El mismo LEJEUNE, en *La anticipación...* op.cit. pág. 93 reconoce en punto a la devolución de ingresos indebidos que "...los eventuales ingresos excesivos son, desde el momento en que se producen, ingresos debidos y perfectamente legales..." diferentes de los "...ingresos indebidos que dan lugar a los expedientes de devolución de ingresos indebidos..."

ello<sup>431</sup>. En cualquier caso, dicho argumento permite plantear la cuestión desde el punto de vista opuesto, es decir, cuál sería la causa de que una prestación originariamente ilegítima, deviniera en legítima, a menos que entendiéramos que un evento posterior - el hecho imponible- subsanara su inicial ilegitimidad.

En ese sentido, tampoco resulta fácil de explicar porqué en tal caso, dichos ingresos, sobre los que ha recaído una "ilegitimidad sobrevenida", o de los que no se ha cumplido la condición para su legitimidad<sup>432</sup>, no son considerados como ingresos indebidos a efectos de su devolución<sup>433</sup>. Dado que la ausencia de sustrato legitimador

---

<sup>431</sup> En ese sentido puede interpretarse la crítica de D'AMATI cuando en *Teoria e critica...* op.cit. pág.77, aduce a FEDELE "...non si comprende, infatti, per quale ragione la legittimità del pagamento del tributo (a titolo di anticipo o meno, poco importa) debba essere stabilita, invece che in ordine al debito, sotto il profilo opposto dell'indebito, che ha carattere, non solo eventuale, ma anche occasionale."

<sup>432</sup> Así, TESAURO, en *Il rimborso...*op.cit. Partiendo del nacimiento de la obligación tributaria con la declaración o acto de imposición, y, dado que la retención no se realiza *causa solvendi*, parece que la retención de rentas no declaradas debería ser objeto de restitución. Sin embargo, el mencionado autor, mediante la observación de que el legislador condiciona la devolución a la existencia de declaración, intenta encontrar alguna explicación para tal requisito. "Sembra evidente, innanzitutto, la funzione sanzionatoria della norma. ...l'obbligazione tributaria non è stata posta in essere, né dal contribuente né dal Fisco: ma in una situazione in cui l'obbligazione doveva essere costituita. Assume così, eccezionalmente, funzione di titolo attributivo in via definitiva il rapporto di ritenuta d'acconto che, normalmente, non determina la definitiva acquisizione delle somme che ne costituiscono oggetto." (pág.159) La retención no es válida causa solvendi: concurre también la circunstancia de ausencia de declaración y de imposición de oficio. Ocurre que "...il rapporto di ritenuta abbia per oggetto somme prelevate su entrate in relazione alle quali doveva essere costituita l'obbligazione." Y, según dicho autor, es precisamente la situación en que la obligación no se constituye debiendo hacerlo lo que justifica excepcionalmente la retención definitiva de las sumas sobre la única base de la relación de retención(pág.160). Sobre el tema, vid. *in extenso*, § VIII.2.1.4. de este trabajo.

En el sentido del texto, vid. PALAO TABOADA, en la obra colectiva *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Ed. Civitas. Madrid, 1983, pág. 560."Los pagos anticipados no son indebidos sino, por el contrario, obligatorios, pero sujetos en cuanto a su definitiva eficacia a las resultas de la liquidación de la obligación tributaria y compensaciones a favor o en contra del contribuyente a que ésta dé lugar". Obsérvese que dicho autor señala que la liquidación, como concreción del juicio acerca de la existencia del hecho imponible, da lugar no a la calificación retrospectiva del carácter de indebido del ingreso realizado, sino a su "eficacia definitiva" con lo que debe entenderse su eficacia para ser considerados definitivos, puesto que su eficacia como ingresos provisionales se ha completado.

<sup>433</sup> La doctrina entiende como ingreso indebido toda entrega de dinero al Tesoro sin que éste tenga derecho a percibirla. En este sentido, vid PRAENA, A. "Los

posterior de tales ingresos debe llevar a la conclusión de que los mismos se realizaron sin que el ente impositor tuviera derecho a ellos, por lo que, si éste fuera el único título para su adquisición, el ingreso realizado debería considerarse como indebido<sup>434</sup>, dada la ausencia de

---

expedientes de devolución de ingresos indebidos", en *HPE*, nº 16, 1972, pág. 268, y ESEVERRI, E. "El pago de intereses por el Fisco con ocasión de la devolución de ingresos indebidos", *CREDF* nº 47/47, 1985, pág. 385.

<sup>434</sup> En este contexto tiene sentido la distinción entre restitución y reembolso de sumas por la Hacienda Pública. Dicha distinción ha sido imputada a BERLIRI, que sin embargo no ha sido siempre homogéneo en su definición. Así, en *Corso istituzionale...op.cit.*, pág. 255, define el *rimborso* "...quando il soggetto attivo ha riscosso un'imposta in tutto o in parte non aveva, per qualsiasi motivo, diritto di riscuotere...", señalando que en la base está el principio de devolución de lo indebido. Por el contrario, la *restituzione* se produce "...quando esiste una norma di legge che impone al soggetto attivo di restituire in tutto o in parte una imposta che percepito legittimamente..." En cambio, en *La leggi del registro*, Ed. Giuffrè, Milano, 1952, 3ª ed., pág. 359 definiendo la restitución como "...ripetizione d'indebito sotto il duplice profilo dell'indebito oggettivo e soggettivo": è questa l'ipotesi della richista di restituzioni di tassa, la cui caratteristica è appunto quella di fondarsi su di un errore...", en cambio, "...può accadere...che la leggi autorizzi il contribuente a chiedere la restituzione di un tributo regolarmente pagato...allorquando si verifichi un determinato evento: è questa l'ipotesi del rimborso d'imposta."

La distinción ha sido, por otra parte, acogida por la doctrina italiana y española, y así, a título de ejemplo, podemos observarla en TESAURO *Il rimborso...op.cit.* "...per rimborso s'intende ciò che si collega ad un pagamento indebito, mentre per restituzione...s'intende la restituzione d'una imposta dovuta, in forza d'una obbligazione che ha per fattispecie non un pagamento indebito ma un evento distinto dal pagamento, per lo più successivo al pagamento." (pág.41), y en LEJEUNE, *op.cit.* nota 110, pág. 93.

La diferenciación entre la naturaleza jurídica de la devolución como consecuencia de la realización de un ingreso indebido y aquella derivada del sistema de retenciones es puesta de manifiesto por ESEVERRI, E. en "La devolución de ingresos indebidos...", *op.cit.*, plantea la diferencia entre la devolución de ingresos indebidos previsto en el art. 155 LGT y la devolución de las sumas recaudadas mediante retención a cuenta, señalada en la "...absoluta incompatibilidad entre ambos expedientes devolutorios porque su naturaleza y su origen son extraños entre sí. El de ingresos indebidos es consecuencia de una entrega al Tesoro no ajustada a Derecho; el de devolución de cantidades anticipadas en el IRPF tiene su origen en un ingreso efectuado conforme a Ley, el ingreso realizado es legal pero se ha hecho en exceso, por lo que debe procederse a su restitución."

Por su parte, FANTOZZI, en *Diritto Tributario*, *op.cit.* pág. 399, coherentemente con su postura en torno a la eventual ilegitimidad sobrevenida de los ingresos anticipados, distingue entre:

- crediti di rimborso: a los que califica como pagos indebidos, y en los que incluye los realizados por recaudación anticipada.
- crediti di restituzione: la norma tributaria acoge las modificaciones patrimoniales sobrevenidas: p. ej nulidad de una transmisión.
- crediti d'imposta: aunque el legislador hable de *rimborso*, se trata de deducciones.

causa para su realización<sup>435</sup>. Y, en ese mismo orden de cosas, si consideramos que en tales casos no existe título jurídico que fundamente la prestación derivada de la retención, esto nos debe llevar, necesariamente, a la exigencia de compensación por la prestación así realizada<sup>436</sup>.

En esta línea, se ha postulado, en lógica coherencia con tal planteamiento, la necesidad del abono de intereses indemnizatorios desde el momento de la realización del ingreso anticipado hasta la efectiva devolución<sup>437</sup>. Ya que se plantea, acertadamente, que no sólo la existencia de devolución garantiza el efecto reintegrador necesario para la adecuación constitucional de los ingresos anticipados, si entendemos tal adecuación como resultado únicamente de la

---

<sup>435</sup> En este sentido, MOSCHETTI, en *El principio de capacidad contributiva...* op.cit. quien pone de relieve que en la construcción de FEDELE acerca de la función del hecho imponible "...se ha pasado del estudio del hecho que hace surgir la obligación o el poder de imposición (se podría llamar "hecho-fuente") al estudio del hecho que justifica la exacción ("hecho-causa")..."p. 227 . De ahí la afirmación de TESAURO, en *Il rimborso...*op.cit. pág. 17 en el sentido de que la dilucidación del carácter de indebido en derecho civil se realiza acudiendo a la causa solvendi, mientras que en Derecho Tributario, no es al problema de la causa al que hay que acudir para establecer si la obligación que califica como debido al pago lo hace también irreversible, "...si tratta invece di distinguere tra obbligazioni collegate al presupposto del tributo e obbligazioni prive di tale collegamento".

<sup>436</sup> Vid. GARCIA GARCIA,J.L. "Prerrogativas y responsabilidades de la Administración", en *Análisis de la Ley General Presupuestaria*, IEF, Madrid, 1977, pág. 274. quien pone de manifiesto que es exigencia del principio de igualdad la exigencia de responsabilidades a la Administración "de tal modo que la Administración venga obligada a restablecer el equilibrio roto por el sacrificio especial que los particulares hayan sufrido en sus bienes *sin que exista el deber de soportarlo*."(la cursiva es nuestra)

<sup>437</sup> Así, la doctrina vertida en torno a los pronunciamientos emitidos por la Sentencia de 3 de julio de 1967 de la Corte constitucional italiana con respecto a las inscripciones provisionales en el ruolo o lista cobratoria(art. 176 TUID 1958). La Corte determina la constitucionalidad de las mismas porque parten de la presunción de existencia de capacidad económica y por la posterior devolución, sin necesidad del devengo de intereses si no se produce posteriormente el hecho imponible. En contra de sus conclusiones, ya que predicen la necesidad de intereses, pueden citarse a FEDELE "Il presupposto del tributo nella giurisprudenza costituzionale" *Giur. cost.*, 1967, pág. 964 y ss, MICHELI "Capacità contributiva reale e presunta" en la misma revista, pág. 1529, FALSITTA "Appunti in tema di legittimità costituzionale delle presunzioni discali" *RDFSF*, 1968, II, pág. 32; GALLO, *L'imposta sulle assicurazioni*, Turín, 1970, pág. 222.



realización del hecho imponible<sup>438</sup>. Pero esto supone, como hemos visto, considerar al ingreso realizado y no ajustado por excesivo respecto a la prestación definitivamente debida, como un ingreso indebido *ab initio*<sup>439</sup>.

---

<sup>438</sup> Así, FALSITTA, en *Il ruolo...*, op.cit. pág. 118 pone de manifiesto que la sola devolución no deja indemne al retenido. Resulta necesario el pago de los intereses desde que se produce la retención. En el mismo sentido, y condicionando además la constitucionalidad del sistema de ingresos anticipados a determinados requisitos, entre los que se contaría tal devengo de intereses, MOSCHETTI, en *La capacità...* op.cit., pág. 384, ya que, en su opinión, la devolución "...en el caso de que la retención sea superior a lo debido, sólo es real si es tempestiva y completa...", entendiéndose como tempestiva "...remitir la devolución al vencimiento del plazo para la comprobación o, más aún, al momento en que la liquidación se convierte en definitiva, significa excluir la posibilidad de un verdadero y propio efecto reintegrador." Debería referirse al momento de la declaración, según este autor. Y como completa: debería garantizarse el pago de intereses desde la fecha de la retención. Asimismo, LEJEUNE, en op.cit. pág. 113 "Si sólo desde que se realiza el hecho imponible pueden estimarse definitivamente debidas las sumas de dinero a título de tributo, parece correcto sostener también que la situación de empobrecimiento jurídicamente injustificado que supone el ingreso excesivo debe asimismo apreciarse desde el momento en que, por vía de retenciones a cuenta o pagos fraccionados, quedó ingresada la cantidad posteriormente determinada como cuota del impuesto, debiéndose, por tanto, desde ese mismo momento computarse los intereses correspondientes."

<sup>439</sup> Así, TURCHI, en "Credito d'imposta..." op.cit. pág. 337, define al crédito de impuesto (entre los que se encontraría la retención a cuenta) como aquél que se distingue, fundamentalmente, porque trae su origen en un pago debido, afirmando que, sin esta nota, la definición incluiría todas las situaciones subjetivas activas, y no tendría, por tanto, poder clasificatorio. En este sentido, la Res. T.E.A.C. de 6 de julio de 1988 (RDFHP nº 210, pág. 1462), señala que puede resultar indebido, y dar lugar a la consiguiente devolución, distinguiendo el supuesto de aquéllos que motivan una devolución por ingreso indebido, el "ingreso previo de cantidades en concepto de retención, en cumplimiento estricto y riguroso del ordenamiento tributario que, posteriormente, al presentarse la declaración autoliquidada y practicarse por la Administración la liquidación provisional, se demuestre que tales retenciones a cuenta exceden de la cuota del Impuesto correspondiente, exceso que, lógicamente, debe ser devuelto..."

Las Resoluciones del T.E.A.C. de 26 de abril de 1988 y 25 de julio de 1989 (ambas publicadas en CISS IS), ponen de manifiesto que el cómputo temporal de los intereses de demora es debido a la legitimidad del ingreso realizado por razón de la retención. Así, la primera de las Resoluciones citadas señala que "...los intereses no pueden devengarse por los particulares desde la fecha en que hicieron el ingreso de las retenciones, y ello por la sencilla razón de que tales ingresos se hicieron con absoluto respeto a la normativa vigente...", apostillando la segunda que "...las retenciones soportadas por la recurrente lo fueron de acuerdo con la ley, no hubo inicialmente ingreso indebido "strictu sensu"..."

En nuestro ordenamiento<sup>440</sup> - como en el del país del que surge tal inquietud por la necesidad de un mecanismo resarcitorio de los ingresos anticipados<sup>441</sup> - resulta evidente, sin embargo, la ausencia de dichos intereses compensatorios, existiendo únicamente intereses por mora en el cumplimiento de la obligación de devolución de la Hacienda Pública<sup>442</sup>, computándose temporalmente los mismos con referencia a la fecha en que debe realizarse la comprobación provisional<sup>443</sup>, es decir, desde el momento en que la Administración pudo conocer de la oportunidad de la devolución<sup>444</sup>. Cómputo

---

<sup>440</sup> En este sentido, la Res. T.E.A.C. de 27 de junio de 1990 (CREDF nº 69, pág. 100), señala que los intereses de demora sólo son procedentes cuando la Hacienda incumple los plazos previstos para la devolución y el contribuyente intima el pago de la cantidad debida, ya que las normas establecidas para la devolución de ingresos indebidos no son aplicables cuando las retenciones soportadas lo son de acuerdo con la ley. Si bien cuando se deniega, por razones de fondo, el derecho a la devolución, y dicho acuerdo es ilegal, debe considerarse que el ingreso se transforma en indebido, devengándose intereses a partir de dicho momento. Obsérvese que los intereses se producen a partir de que la Administración retiene indebidamente (después de actuado el derecho a la devolución) las cantidades adquiridas debidamente mediante retención.

<sup>441</sup> Como pone de manifiesto FEDELE, A. en "Il presupposto..." op.cit. pág. 981. "...la previsione di un'indennità "per ritardato sgravio di imposte pagate", mira ad eliminare, almeno in parte, le conseguenze di tale disparità di trattamento, ma è indubbio che tale disciplina non può eliminare la disparità stessa."

<sup>442</sup> Y así lo reconoce LEJEUNE, en op.cit. págs. 113-114 "...la obligación de pago de intereses...es una obligación que se estructura como consecuencia del incumplimiento de la obligación del deudor...técnicamente la situación de hecho que constituye el fundamento de la obligación de pago de intereses no existe, sino desde que se incumple la obligación..." "...Es decir, los intereses cuya devolución el Reglamento contempla son intereses por mora, en tanto que FALSITTA, a nuestro modo de ver acertadamente, lo que plantea son unos intereses compensatorios." (pág. 114).

<sup>443</sup> Se computan desde la solicitud por escrito, pero dicha solicitud puede realizarse después del plazo para la comprobación provisional.

Así, las Resoluciones del T.E.A.C. de 26 de abril de 1988 y 25 de julio de 1989 (CISS IS), en las que se señala que "...es precisamente el incumplimiento por la Administración tributaria de ese plazo el hecho que implica la transgresión del ordenamiento jurídico y el que obliga a la Administración a pagar intereses de demora..."

<sup>444</sup> En ese sentido, PALAO, *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta*, obra colectiva, cit. pág. 562 : "Como la procedencia y cuantía de la devolución dependen del importe de la cuota, es razonable que la Administración disponga de la oportunidad de hacer una comprobación, aunque sea sumaria, de la declaración del contribuyente y emitir un pronunciamiento sobre el montante del impuesto. Atendiendo a estas consideraciones prevé la Ley la práctica por la Administración, a estos efectos, de una liquidación provisional..."

temporal que pone de manifiesto la inexistencia en tales intereses de un carácter resarcitorio de la práctica de la retención, sino, por el contrario, del perjuicio causado por el retraso culpable del obligado a realizar la devolución, con lo que el punto temporal de referencia viene conectado a tal deber, y no al ingreso anticipado<sup>445</sup>.

---

Sobre el momento del nacimiento de la devolución, vid. TESAURO, *Il rimborso...*, op.cit.pág. 199 y ss; y Cap. VIII de este trabajo.

<sup>445</sup> En este sentido, vid. ESEVERRI "El pago..."op.cit. donde el autor distingue entre intereses moratorios e intereses corrispectivos y compensatorios, señalando que los primeros "...se originan por el retraso del deudor en el cumplimiento de la obligación principal, obedecen a una idea de equidad en el desenvolvimiento de la relación obligatoria, y en un sentido estrictamente jurídico, su existencia presupone un retraso culpable del deudor en el cumplimiento de la obligación que no empece, sin embargo, la satisfacción tardía de la misma."

En cambio los compensatorios y corrispectivos tienen la finalidad de "...reparar al acreedor el posible daño sufrido por la falta de disponibilidad del dinero adeudado y se fundan en la idea de la productividad de éste...atendiendo a la rotura del equilibrio en la relación comprador-vendedor, como consecuencia de que el primero se apropia de los frutos y productos de la cosa adquirida sin satisfacer el precio de venta." En el ámbito de las de la Hacienda Pública, y siguiendo la distinción anterior, señala que "...los intereses moratorios a que alude el artículo 45 de la Ley General Presupuestaria, comienzan a correr ...no desde el instante en que se produjo el ingreso indebido, con lo cual, el pretendido restablecimiento del equilibrio interrumpido en esa relación acreedor-deudor, no se consigue, dado que éste último(en este caso, el Estado) ha dispuesto temporalmente de cantidades monetarias que, según ley, no le correspondían."(pág. 393), siendo diferentes de los predicables en los supuestos del art. 155 LGT, ya que "...el pago de intereses por parte de la Hacienda Pública parece oportuno si se piensa en el enriquecimiento ocasionado por la entrega de cantidades indebidas por parte del particular y su consiguiente empobrecimiento a partir del instante mismo de la entrega."pág. 394. En ese sentido, el autor reseñado señala la distinta finalidad de cada uno ".

Según su naturaleza, los intereses de demora están pensados para potenciar la acción administrativa, evitando las posibles inercias en su actuar, de manera que el paso del tiempo pueda perjudicar a los particulares; en cambio, los intereses corrispectivos tienden a restablecer el daño ocasionado por actuaciones negligentes de la Administración, o *el disfrute por la Hacienda Pública de sumas indebidas que se recaudaron de los particulares por error, o sin el respaldo legal oportuno.*" (la cursiva es nuestra)

En este orden de cosas, debe aludirse a la Resolución de 27 de junio de 1990 (RDFHP nº 216, 1991, pág. 1247) donde el T.E.A.C. acoge la diferencia de título jurídico puesta de manifiesto en el distinto tratamiento existente en la devolución de ingresos indebidos en concepto de retención respecto de las devoluciones por retención excesiva respecto de la prestación definitiva. Así, respecto de la petición de devengo de intereses desde la fecha de realización de la retención, postula que "En relación con el cómputo de la fecha inicial del período de devengo de los intereses de las cantidades devueltas por exceso de retenciones a cuenta del Impuesto sobre sociedades, ya ha tenido este Tribunal ocasión de pronunciarse en dos resoluciones de fechas 27 de Noviembre de 1986 y 14 de Octubre de 1987, citadas en el fallo impugnado. En dichas resoluciones se explicaba que entre las diversas causas que podían dar origen a la devolución de ingresos indebidos se encontraban: 1º las declaradas en virtud de un recuso de reposición, resolución de una

¿Debe concluirse de ello, como se ha postulado<sup>446</sup>, la inconstitucionalidad del sistema de devoluciones de las retenciones a cuenta? Creemos que no, porque pensamos que una observación atenta del fenómeno lleva a la conclusión de que los ingresos anticipados no devienen ilegítimos por la ausencia de realización completa del hecho imponible, ni necesitan del mismo para su legitimidad *en cuanto tales*, sino únicamente para su conversión en definitivos. En ese sentido, se ha indicado, acertadamente, que el efecto legitimador del hecho imponible lo sería únicamente de la retención definitiva de las sumas<sup>447</sup>, no de su inicial adquisición<sup>448</sup>, lo que

---

reclamación económico-administrativa o por sentencia judicial, y 2º Por ingreso previo de cantidades en concepto de retención que, posteriormente al presentarse la declaración autoliquidación y practicarse por la Administración la liquidación provisional, se demuestra que tales retenciones a cuenta exceden las cuotas del Impuesto correspondiente, exceso que debe ser devuelto...El mero incumplimiento del plazo no es suficiente, porque como dispone el art. 3.3 del RD 2731/1981, se exige, además, que el interesado intime a la Hacienda Pública el pago del interés, intimación o reclamación que, según el expediente que obra en este Tribunal, no hizo la reclamante, razón por la cual no tiene derecho a su percepción al amparo del art. 3.3 citado; pero en cambio, sí lo tiene en virtud de lo dispuesto en el art. 36 del Real Decreto Legislativo 2795/1980, de 12 de Diciembre, y art. 115.4º del RPREA, de 20 de agosto de 1981, de cuyo tenor literal parece deducirse *prima facie* que la entidad interesada tiene derecho a cobrar intereses de demora desde que pagó las cantidades que deben devolverse, mediante el procedimiento de retención; conclusión equivocada, al analizar los preceptos desde un contexto más amplio y, sobre todo, teniendo presente su *ratio legis*; en efecto, los artículos mencionados parten de una premisa consistente en que *el ingreso de la deuda tributaria por el sujeto pasivo lo ha sido en virtud de un acto de liquidación, de manera que, desde el mismo momento en que tal ingreso se verifica, éste es indebido.*"(última cursiva nuestra).

En esta misma línea se había pronunciado el T.E.A.C. en Resolución de 25 de julio de 1989 (CISS IS), que, en un supuesto de denegación de devolución de retenciones excesivas respecto de la cuota del impuesto, señala que "...las retenciones soportadas por la recurrente lo fueron de acuerdo con la ley, no hubo inicialmente ingreso indebido "strictu sensu", y únicamente transgredió la Administración el ordenamiento jurídico cuando denegó el derecho a la devolución, en cuyo momento, y dado que el acuerdo era ilegal, y, en consecuencia, anulado por este Tribunal económico-Administrativo Central, las retenciones se convirtieron desde aquel instante (fecha del acuerdo denegatorio) en un "ingreso indebido", que la Administración debe devolver indemnizando a la Entidad interesada mediante el pago de intereses de demora, desde la fecha del acuerdo del Jefe de la Oficina Gestora."

<sup>446</sup> Así, TESAURO, en *Il rimborso...*, op.cit. pág. 37 nota 5, expresa la opinión de que la falta de intereses no implicaría la inconstitucionalidad de todo el mecanismo de ingresos anticipados, sino únicamente la del sistema de devolución.

<sup>447</sup> Este es el único efecto que le adjudica TREMONTI, en *Imposizione...* op.cit., pág.167, donde señala que el hecho imponible produce "...la

presupone, en términos lógicos, que aquella hubo de tener un sustrato legitimador distinto.

Por lo tanto, el efecto legitimador del hecho imponible se reduce a la dotación de un título jurídico que justifique la adquisición definitiva de lo recaudado o por recaudar<sup>449</sup>, debiéndose contener en el de las

---

legittimazione sostanziale alla ritenute del riscosso.", señalando que.es, en este sentido, autonomamente eficaz. (pág.168) En nota 38 insiste en que el presupuesto determina el total tributo debido por el período impositivo, y constituye la obligación de ingreso del plus y legitima la *retención* de lo recaudado.(la cursiva es nuestra). Resulta, pensamos, distinto legitimar la retención de lo recaudado que la misma recaudación.

En una línea similar se pronuncia INGROSSO,M. en *Il credito...*op.cit, pág. 14, señalando que el presupuesto de la retención a cuenta, "...anche se può essere ad essa estraneo il principio di capacità contributiva, è idonea nondimeno a consentire la nascita del rapporto e la produzione dei suoi effetti, ossia è sufficiente ad assicurare la validità del prelievo d'acconto. La giustificazione fondamentale soddisfa invece una esigenza diversa: la sua presenza è necessaria esclusivamente per la *conservazione degli effetti dell'attribuzione patrimoniale*, sicché la sua mancanza genera la ripetibilità del prelievo già percepito." El autor no requiere la causa legitimadora de la prestación derivada de la retención, dada su consideración del instituto como método de recaudación, y señalando la distinción entre legitimidad y "validità", que identifica con eficacia. (pág. 14, nota 11).Añade en pág. 37 : "codeste due fattispecie, quella strumentale cui si ricollega il prelievo di ritenuta d'acconto e quella finale cui si connette il prelievo definitivo, accentuano ciascuna un piano differente e saliente nella vicenda dell'acquisizione dei prelievi tributari, giacché la fattispecie strumentale segna essenzialmente l'aspetto della *validità degli effetti* della prestación d'acconto, mentre la fattispecie final o presupuesto d'imposta identifica soprattutto l'aspetto della *conservazione degli effetti* dell'atribuzione patrimoniale già verificatasi a favore dell'ente impositore..."

<sup>448</sup> Coherentemente con su contrucción, TREMONTI, en *Imposizione e definitività*, op.cit. define el presupuesto de la retención como "...fattispecie perfettamente conformi ad un modello legale, e dotate di autonoma funzionalità, che non precludono tuttavia, ma che anzi postulano, un successivo evento giustificatore del trasferimento di ricchezza concretatosi in dipendenza della loro verificación. Fattispecie che, pur se "legittime", non garantiscono dunque di per sè della stabilità del trasferimento cui danno corso..."(pág.164-165).

En nota 35 señala que la instrumentación de los dos presupuestos, no presupone necesariamente la invalidez de uno de ellos. El gravamen puede ser legítimo y dar lugar a una devolución. "La "precarietà " della efficacia della prima fattispecie si collega semplicemente alla particolare strumentazione prescelta dal legislatore per l'attuazione della norma tributaria e, comunque, ...non al difetto della sua struttura, ossia alla sua invalidità."

<sup>449</sup> Para el significado técnico de esta "adquisición definitiva" por la Hacienda Pública de la prestación derivada de la retención, que no significa la adquisición de la propiedad de las sumas que constituyen su objeto, remitimos al lector al § VIII.2.1.4.1 de este trabajo.

prestaciones "anticipadas" título suficiente para que la Hacienda Pública retenga las mismas, al menos durante un período de tiempo determinado<sup>450</sup>. Por ello no puede defenderse la necesidad, a efectos del juicio de constitucionalidad de los ingresos anticipados, de la existencia de un mecanismo resarcitorio con referencia a la realización del hecho imponible<sup>451</sup>. En ese sentido podemos concluir que no es el hecho imponible la única sede para el juicio de constitucionalidad de las prestaciones derivadas del tributo<sup>452</sup>.

### 3.2.4.-El hecho imponible como continente de la ratio del tributo.

En realidad, si consideramos como único efecto del hecho imponible la legitimación de la adquisición definitiva del tributo, debemos derivar de ello que lo máximo que podemos considerar necesariamente incluido en su contenido es la ratio justificativa de tal adquisición, y no necesariamente la del tributo en su integridad, que requerirá de la actuación de todos sus elementos para realizar los fines de justicia que le son encomendados. En este orden de cosas, si

---

<sup>450</sup> Y así lo hace observar TREMONTI, en *Imposizione...op.cit.* cuando, en la enumeración de los efectos del ingreso anticipado asegura que, mediante éste, se perpetúa la justificación del gravamen durante el período impositivo."...la figura iuris dell'attribuzione patrimoniale tributaria (potenzialmente) definitiva si collega ad una fattispecie dai più complessi connotati costitutivi, diversa comunque da quella che ha giustificato a suo tempo il singolo prelievo anticipato."(pág.163), Lo que hace observar "...l'emergenza cioè di un nuovo fatto giuridico che di per sè, ad esclusione di fatti giuridici precedenti, giustifica una tale attribuzione. Le fattispecie del prelievo anticipato non possiedono infatti per sè attitudine a giustificare la ritenzione del riscosso, se non nel lasso di tempo anteriore alla verificaione del presupposto."(pág.164).

<sup>451</sup> En realidad, debe tenerse en cuenta que la finalidad cumplida por la retención a cuenta, en orden a dotar de medios económicos provisionales, sin necesidad de contraprestación, a la Hacienda Pública, quedaría frustrada si así fuese.

<sup>452</sup> Tal y como pone de manifiesto MOSCHETTI, en *La capacità...op.cit.*, superando de este modo las tesis sobre la identificación del hecho imponible como el legitimador de la prestación tributaria."...se ha pasado del estudio del hecho que hace surgir la obligación o el poder de imposición (se podría llamar "hecho-fuente") al estudio del hecho que justifica la exacción ("hecho-causa")..."que FEDELE Y LA ROSA (en "Contributo allo studio.."pág.40) identifican con el acontecimiento que supone una adquisición definitiva y manifiesta capacidad contributiva."Pero no siempre es el presupuesto el que legitima al tributo, con lo que éste puede no ser ninguna de ambas cosas" (ni generador ni legitimador).(pág.228).

consideramos el hecho imponible en el sentido expuesto - lo que nos llevaría, asimismo, a una redefinición del mismo<sup>453</sup>, - podemos realizar dos observaciones: en primer lugar, que dicho hecho imponible sí contiene una función generadora, si no de un efecto jurídico concreto, como el constituido por el nacimiento de la obligación tributaria, sí de la emisión de un título jurídico válido para la adquisición definitiva de sumas por la Hacienda Pública. Por lo tanto, no resulta tan distanciada esta concepción de la planteada por las tesis "generadoras", obviándose únicamente el instrumento técnico a través del que se articula dicha adquisición<sup>454</sup>.

En segundo lugar, debe apuntarse también que no necesariamente el hecho imponible así concebido constituye el continente de la capacidad contributiva intentada gravar por el tributo a título definitivo<sup>455</sup>, a menos que entendamos por tal el conjunto de todos

---

<sup>453</sup> En este sentido, deberíamos acomodar el concepto de hecho imponible para hacer caber en él precisamente al presupuesto que genera o justifica una prestación definitiva. En este sentido, resulta aleccionadora la observación realizada por MOSCHETTI, cuando en *La capacidad...op.cit.*, hace notar que en el IVA el presupuesto de la obligación tributaria (entendida como definitiva) es "...la formación en la unidad de tiempo de un exceso del impuesto total cargado sobre las operaciones gravables de venta respecto del impuesto total debido sobre las operaciones gravables de compra."(pág.236), reseñando que de las operaciones gravables no se deriva ninguna obligación de pago. Por tanto, según dicho autor, se puede distinguir entre presupuesto de hecho del tributo (operación gravable) y presupuesto de la obligación tributaria. (en nota 13).En relación con tal redefinición del hecho imponible, vid. LOZANO, *Exenciones tributarias...op.cit.* págs. 65 y ss.

<sup>454</sup> La misma expresión es utilizada por FANTOZZI en *La solidarietà...op.cit.* págs. 167-168 al afirmar que "...il presupposto tributario è certamente produttivo di effetti (e quindi "generatore") ma questi possono consistere, oltre che nell'obbligazione d'imposta, o soltanto nell'obbligo di compiere atti del procedimento oppure nel definitivo acquisto da parte del fisco della proprietà sulla somma già conseguita."

<sup>455</sup> En ese sentido, MARTIN DELGADO, en "Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución española de 1978"op.cit., págs. 86 y ss "...de las dos posibles funciones del hecho imponible nuestro legislador tributario ha considerado la primera- acto generador de la obligación tributaria- sin mencionar para nada la segunda...A mi juicio, el hecho imponible no está vinculado por el principio de capacidad económica, sino que es el "tributo" el que debe respetar y realizar tal principio...Lo que discuto es que para que un tributo realice el mandato constitucional en torno a la capacidad económica tenga necesariamente que incluir en la definición de su presupuesto el elemento que la manifiesta....". En el mismo sentido se había pronunciado en Italia MOSCHETTI, en *La capacidad...op.cit.* "El examen de toda institución enseña también que la capacidad contributiva que el legislador ha pretendido gravar no siempre es puesta de manifiesto por el presupuesto."(pág.225) .

los elementos a través de los que actúa éste, y que determinan, no sólo tal adquisición sino también que el gravamen haya recaído sobre la capacidad contributiva subjetiva intentada gravar<sup>456</sup>. En el mismo sentido en que los defensores de las tesis expuestas se oponían a los defensores de las posturas "generadoras", no necesariamente ambas funciones - la generación de un título válido de adquisición definitiva de las sumas y la capacidad contributiva intentada gravar por el tributo- deben anidar en el mismo presupuesto de hecho<sup>457</sup>, siempre que la articulación directa del tributo con los principios del art. 31.1 resulte clara.

Así, el régimen de los tributos instrumentados mediante repercusión ha puesto de manifiesto que, aunque la adquisición definitiva de sumas supone la modalidad más intensa de actuación del tributo, y puede resultar por ello un criterio idóneo para la identificación de éste, no puede concluirse que, realizado tal efecto, asistamos a la consecución de los fines que, en orden a dicho principio, el tributo intenta realizar<sup>458</sup>, dado que la capacidad contributiva

---

<sup>456</sup> Así, MOSCHETTI, *La capacidad...* op.cit. pág. 233 y ss. quien pone de manifiesto que el mandato de adecuación a la capacidad contributiva del art. 53 CI comporta que "...quienes contribuyen a los gastos públicos deben pagar en razón a la capacidad contributiva propia y no ajena...que la capacidad contributiva debe hacer surgir un deber de contribuir a los gastos públicos para los titulares de la misma y no para otros." En el mismo sentido MICHELI, en su *Corso...* op.cit. pág.114 y FANTOZZI, en *La solidarietà...* pág. 23, nota 49.

Asimismo, MATIAS CORTES y MARTIN DELGADO, en *Ordenamiento tributario español*, Ed. CIVITAS. Madrid,1985, 4ª edición, pág. 429, sostienen que el principio de capacidad económica "...no significa siempre que la obligación tributaria, como vínculo jurídico, deba tener como titular al detentor de la citada capacidad...mediante la traslación jurídica se consigue que la carga tributaria llegue al sujeto titular de la capacidad económica gravada por el impuesto."

<sup>457</sup> Como pone de manifiesto MOSCHETTI, en op.cit. "A veces el presupuesto es una simple ocasión para gravar la capacidad contributiva que resulta de otros elementos del tributo"(pág.226).

<sup>458</sup> En esta línea, MARTIN DELGADO, "Los principios..." op.cit. pág. 78-79 "...si entendemos, como nosotros hacemos, que la progresividad debe atender al sujeto que es contemplado por la norma como contribuyente, aunque no sea el obligado directamente frente al ente público, permaneceremos en el ámbito jurídico. De esta suerte el Impuesto sobre el Valor Añadido configura como sujetos pasivos obligados frente al ente público a quienes desarrollen las actividades empresariales o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios...sin embargo, ordena la repercusión íntegra del impuesto sobre el sujeto para quien se realiza la



---

operación gravada, el cual será contribuyente "en el plano normativo"...". En la misma línea, FERREIRO, en *Curso de Derecho Financiero Español*, Ed. Marcial Pons, 1989, pág. 473 "...no es absolutamente necesario que el hecho imponible revele capacidad económica en el contribuyente", añadiendo que el legislador "...puede escoger un hecho imponible que no señale en el sujeto que lo realiza capacidad económica; al menos la capacidad económica que quiere tomar en cuenta para el reparto de la carga tributaria. Impone...al contribuyente la obligación de satisfacer la cuota tributaria y la obligación de repercutir el pago sobre un tercero que realiza frente al contribuyente un hecho revelador de capacidad económica."

En ese sentido, SARTORIO ALBALAT,S., en *La repercusión de las cuotas tributarias en el ordenamiento jurídico español*, Ed. Marcial Pons; Madrid, 1992, págs. 135-136, también señala que resulta necesaria "la aceptación del hecho de que no siempre el hecho imponible revela la capacidad económica que en definitiva pretende gravarse en el sujeto que lo realiza..."(págs. 245-246), con lo que no siempre el hecho imponible pone de manifiesto la capacidad económica que el legislador pretende gravar con el tributo en cuestión, pudiendo el legislador "... gravar determinada capacidad económica sin que necesariamente deba constituir al sujeto titular de la misma en sujeto pasivo de la obligación tributaria."

En el mismo sentido, MOSCHETTI, en *La capacidad ...op.cit.*, y respecto del IVA "La ratio del tributo es gravar al adquirente definitivo, pero este fin se obtiene imponiendo verdaderas y propias obligaciones tributarias sobre todos los sujetos pasivos...el concepto de concurso a los gastos públicos es más amplio que el concepto de obligación tributaria; concurre a los gastos públicos el sujeto que soporta el peso del tributo, aunque no sea obligado tributario en sentido estricto...su participación no puede ser excluida aduciendo el carácter privado de la relación de repercusión con el último sujeto pasivo...(ya que)...el tributo no se agota en una relación entre ente público y contribuyente, sino que es una institución completa que abarca también las relaciones entre particulares ordenadas al fin de actuar una determinada detracción fiscal...la provisionalidad no excluye el concurso a los gastos públicos del empresario, del mismo modo que el permanecer fuera de la relación tributaria con el Estado no excluye el concurso a los gastos públicos del adquirente final.."(pág. 240) "...es característico del adquirente final concurrir a los gastos públicos a título definitivo, pero también el sujeto pasivo concurre a los gastos públicos, aunque sea a título provisional."(págs. 241-242). Asimismo, MICHELI "Considerazioni sul procedimento tributario d'accertamento nelle nuovi legge d'imposta..." op.cit., pág. 641 pone de manifiesto que "Ad un fenomeno affine a quello delle ritenute sembra dare luogo l'IVA quando si la consideri un'imposta sui consumi che colpisce il consumatore finale", tal y como lo conciben BERLIRI en *L'imposta sul...*op.cit. y BOSELLO en *L'imposta sul valore aggiunto. Aspetti giuridici.* op.cit., que identifican el hecho imponible con el expresivo de la ratio contributiva del tributo, el consumo.

Tal concepción ha sido acertadamente rebatida por MOSCHETTI, en op.cit. Sin embargo, de todo ello puede desprenderse una premisa cierta, y ésta estaría constituida por el hecho de que en el IVA, los presupuestos que originan, tanto la situación de obligado al pago - la entrega de bienes o prestación de servicios- como la adquisición definitiva por la hacienda pública de las sumas tributarias- la existencia de una diferencia positiva al final del ejercicio- como la *ratio* contributiva del tributo a título definitivo -el consumo- son diferentes, instrumentándose todas ellas para la consecución de los fines del tributo; gravar - provisionalmente - cada acto de comercio, y definitivamente el consumo.

intentada gravar debe entenderse principalmente en un sentido subjetivo<sup>459</sup>. En ese sentido, sólo si contemplamos el tributo en su conjunto podemos predicar, de su total actuación, la adecuación a los fines que tales principios de justicia imponen<sup>460</sup>.

Por lo tanto, no podemos identificar el total tributo con la realización de un único efecto: la adquisición definitiva de sumas por la Hacienda Pública<sup>461</sup>. Con lo que nada nos impide afirmar que no puede enjuiciarse la total *ratio* contributiva de un impuesto con la mera visión del presupuesto determinante de tal efecto, debiéndose contemplar asimismo las prestaciones provisionales que de él se derivan, en la medida en que puedan suponer mecanismos para la total consecución de dicha *ratio*.. El tributo, así considerado, puede encerrar, no únicamente el modo en que se configura el gravamen definitivo, sino también aquéllos que resultan provisionales, como integrantes de su global razón justificadora<sup>462</sup>. De lo que se derivaría

---

<sup>459</sup> Entienden la capacidad contributiva como cualidad del sujeto SAINZ DE BUJANDA, *Teoría jurídica de la exención*, XI Semana de Estudios de Derecho financiero, Madrid, 1964, p. 397, MARSAGLIA, "Spunti in tema di capacità contributiva", *RDFSF*, 1973, II, p. 3 y ss., PEREZ DE AYALA "Las cargas públicas: principios para su distribución", *HPE*, nº 59, 1979, págs. 95 y 103, MARTIN DELGADO. "Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución española de 1978", *HPE*, nº 60, 1979, pág. 70.

<sup>460</sup> En ese sentido, la STC 76/1990 ha manifestado que el principio de capacidad económica no agota su eficacia en la selección de hechos imposables, sino que debe proyectarse sobre la estructura jurídica del tributo, abarcando incluso su aplicación.

<sup>461</sup> Tal y como lo hace TREMONTI, en *Imposizione...op.cit.* "Il prius della rilevanza di tali fattispecie sta nella loro efficacia sostanziale esclusiva, vale a dire nella capacità di causare ed esaurire il tributo...Il posterius nella loro attitudine ad orientare il giudizio di congruenza della legge istitutiva col principio di capacità contributiva."(pág.171).

<sup>462</sup> Resulta aleccionador, en este sentido, lo expuesto por MOSCHETTI en su trabajo, ya cit. *La capacidad...*, pág. 239, acerca de los ingresos realizados por el sujeto pasivo del IVA, y su carácter de impuesto recayente, en forma definitiva, sobre el consumidor final: "El IVA es un impuesto sobre el consumo, por estar estructurado de modo que recaiga sólo sobre el adquirente final; pero este efecto se puede obtener con una multiplicidad de mecanismos: asumiendo como acto generador el último intercambio, o el primero, o un intercambio intermedio, o incluso todos los intercambios. El hecho de que tales múltiples mecanismos tiendan todos a gravar al adquirente final no quita carácter tributario a la obligación de todos los sujetos precedentes, puesto que a ellos se refieren deberes formales y obligaciones de pago autónomas y distintas de las del último sujeto pasivo o consumidor...La *ratio* del tributo es gravar al adquirente

que la contribución al gasto público a título de tributo no necesariamente debe instrumentarse en una prestación que suponga una adquisición definitiva para la Hacienda Pública y, por lo tanto, podríamos plantearnos si no asistiremos únicamente a la aparición de un nuevo modelo aplicativo de los tributos<sup>463</sup>, sino, muy probablemente, a un nuevo concepto de qué deba considerarse por tal.

### **3.3.- Consecuencias en orden a la legitimidad de las prestaciones derivadas de la retención a cuenta.**

De lo visto puede concluirse ya la relevancia "sustancial" de la retención a cuenta, relevancia que excluye su consideración como un instituto meramente recaudatorio de la prestación tributaria generada o legitimada por la realización del hecho imponible<sup>464</sup>, adquiriendo

---

definitivo, pero este fin se consigue imponiendo verdaderas y propias obligaciones tributarias....sobre todos los sujetos pasivos."

<sup>463</sup> Como pone de manifiesto MARTIN QUERALT, en "Notas en torno a la configuración jurídica..." op.cit. pág. 148.

<sup>464</sup> La naturaleza material de las normas reguladoras de la retención a cuenta ha sido defendida por BOSELLO, en *Il prelievo...* op.cit. donde el autor, utilizando los criterios de distinción indicados por CARNELUTTI, postula que, independientemente de su carácter instrumental por razón de los efectos que produce, "...le norme sulla ritenuta siano vere e proprie norme materiali in quanto non contengono l'attribuzione di un potere ma costituiscono immediatamente un obbligo..." Y, continúa, no puede predicarse el carácter instrumental si se entiende por tal la aplicabilidad de una norma subordinada a la de otra, porque la retención se produce con independencia del impuesto.(pág.213). En la misma línea, POTITO, en *L'ordinamento...* op.cit. ha señalado que hay que abandonar una consideración meramente procedimental del fenómeno ya que las dos situaciones jurídicas no se integran una en otra, sino que se colocan en dos planos distintos: "La prima (l'obbligo di effettuare l'anticipazione) prescinde dall'effettivo avverarsi del presupposto di fatto del tributo in capo al solvens e si configura allorché si verifici la particolare situazione ipotizzata dalla legge; la seconda (l'obbligazione di versare a titolo definitivo il tributo) è collegata alla verificata fattispecie tributaria e sussiste in capo al soggetto passivo del tributo nella sua integralità..." "Il collegamento tra le due situazioni giuridiche...sussiste invece sul piano esclusivamente procedurale, con riguardo alla fase della liquidazione e riscossione della somma dovuta..."(pág.119).

En contra de lo expuesto, por predicar su carácter procedimental, pueden citarse BERLIRI, en *Il Testa Unico....* pág..225; y, siguiendo su doctrina, ADONNINO, op.cit. pág. 28 ; y GALLO op.cit. "...la ritenuta d'acconto è un istituto non di diritto sostanziale, ma prevalentemente di diritto processuale o meglio ancora, un expediente procedimentale ideato dal legislatore fiscale per meglio soddisfare, nell'ambito del procedimento impositivo, l'obiettivo primario della norma tributaria che è appunto quello di acquisire all'erario, nel modo più agevole e sicuro possibile, somme a titolo di tributo."(págs.178-179)

así los ingresos anticipados un lugar en la estructura del tributo. Nos compete pues, en este momento, desarrollar las necesarias consecuencias de las premisas hasta aquí expuestas, determinando en qué se concreta la postulada necesidad de legitimidad de los ingresos anticipados.

### 3.3.1.- *La legitimidad contributiva de los ingresos anticipados.*

Hemos estudiado hasta aquí la necesidad de legitimación del presupuesto que genera el ingreso anticipado objeto de nuestro estudio. En ese sentido, hemos postulado que la justificación de tales ingresos anticipados no deriva directamente ni de la realización del presupuesto que motiva la realización de una prestación definitiva, ni únicamente de la conexión final que pueda existir entre ambos presupuestos.

Debe negarse, por tanto, con arreglo a tales criterios, la legitimidad de la realización de ingresos anticipados por la mera existencia, en el contenido de su presupuesto, de un índice de posibilidad de la futura realización del hecho imponible, sin la correlativa exigencia de que el gravamen provisional se efectúe *con base en, y en relación a* alguna expresión de la misma capacidad contributiva que pone de relieve el tributo. En este orden de cosas, se hace inevitable enjuiciar, de acuerdo con los criterios expuestos, y en orden a la total confirmación de los mismos y a su concreta configuración, la imposición de ingresos anticipados distintos de la retención a cuenta, y que surgen a partir de presupuestos de hecho con caracteres muy diferenciados. Es decir, debe

---

Por su parte, CAPPACCIOLI, en "Le tassazione delle redevances" págs. 9 y 10, indica que las normas que regulan el presupuesto de la retención son normas procedimentales y no sustanciales, "Basta appena riflettere che si tratta di "ritenuta", per rendersi conto che la fattispecie non può avere autonomia. La ritenuta, invero, è per definizione una modalità di pagamento, e quindi la relativa fattispecie legale può indicare come si debba pagare un'imposta, ma non che questa sia dovuta."(pág.9). Para ello, aduce

- que la retención es a título de a cuenta del impuesto.
- la localización de la norma reguladora, en la parte destinada al accertamento.
- Que las rentas abonadas deben ser sujetas al impuesto, sin que exista autonomía del presupuesto para su gravamen(p.9 y 10). Si bien, en este caso, debe hacerse la aclaración de que el autor estudia un supuesto de retención de impuesto, es decir, definitiva.

determinarse la legitimidad constitucional de la imposición de prestaciones patrimoniales provisionales que surjan como consecuencia de hechos que no supongan un indicativo de capacidad contributiva, y en particular, de aquélla puesta de manifiesto por el tributo. En ese sentido, los denominados "pagos fraccionados" del IRPF<sup>465</sup> y los "pagos a cuenta" del I.S.<sup>466</sup>. En Italia, los *acconti d'imposta* <sup>467</sup>.

---

<sup>465</sup> En España y en Italia se ha evolucionado desde y hacia ingresos anticipados con base en la capacidad contributiva expresada en años anteriores. La evolución observada del Derecho positivo regulador de estos institutos, en este punto, en nuestro país ha sido la siguiente:

En España, el primer supuesto de ingreso anticipado a cuenta, referido al Impuesto sobre la Renta, y que tuviera como referencia datos tributarios de períodos impositivos anteriores puede reconocerse en el Decreto-Ley 2 de 1975, cuyo art. 8 establecía que "Se autoriza al gobierno ...para exigir el pago anticipado del impuesto en función de un tercio de la cuota autoliquidada correspondiente al ejercicio inmediato anterior" Autorización ejecutada por el Decreto 822 de 24 febrero 1976. Vid. sobre el tema, el magnífico trabajo de CASADO OLLERO,G. "De la imposición..." op.cit.

Con la aparición del nuevo I.R.P.F., el Decreto 2.615 de 2 de noviembre 1979, sobre el sistema del RD de 1 de diciembre de 1978, estableció dos sistemas de cuantificación, que se configuraban como alternativos a opción del obligado: un sistema calificado como **ordinario**, en que la cuantificación se realizaba con relación a los ingresos menos gastos del año hasta el mes anterior al trimestre correspondiente, elevando al año esa cifra, y aplicando similares circunstancias familiares a las contempladas en la tabla de retenciones, y deduciendo pagos anticipados y retenciones anteriores. El porcentaje era el mismo que el de la tabla de retenciones, de ahí la elevación al año de los ingresos. Sólo el sistema considerado **alternativo** (regulado en el art. 155.1 Reglamento) se configuraba como un porcentaje sobre la cuota líquida del impuesto correspondiente al penúltimo ejercicio anterior.

Para una visión completa de dicho sistema, vid. SIMON ACOSTA,E. en *Curso de introducción al sistema impositivo estatal*, Ed. Ceura, Madrid, 1981, págs. 251-252, y RODRIGUEZ SAINZ,A. "El impuesto sobre la renta anticipado y su nueva regulación", en CT nº 35, 1981, págs. 147 y ss.

El sistema estuvo vigente hasta 1 de enero de 1981. A partir de dicha fecha, mediante la entrada en vigor del RD 2.198, de 3 de octubre de 1980, se configura como único el anterior sistema alternativo, si bien calculado únicamente sobre rentas ordinarias. La tarifa era del 20 ó 40% de la cuota líquida ejercicio penúltimo. Vuelve a cambiar mediante la entrada en vigor, el 1 de enero de 1985, del RD. de 8 de febrero de 1984, (modificado por los RD 338 de 1985, de 15 marzo y 2535/1986, de 28 de noviembre, BOE nº 300 de 16 de diciembre, que modifican los tipos), procedimiento que estuvo en vigor hasta 1 de enero de 1992, y que consistía en un porcentaje fijo de beneficios regulares del ejercicio, sin aplicación de circunstancias personales.

Ha sido mediante el RD 1841/1991, que desarrolla la ley 18/1991, que se ha dado un paso atrás para volver al viejo sistema de tomar en consideración los datos referidos al penúltimo ejercicio, si bien no a la cuota (dados los concretos defectos técnicos que tal consideración conllevaba y que la doctrina había puesto de manifiesto), sino a la base imponible correspondiente a los rendimientos empresariales o profesionales. En ese sentido, su art. 62 establece dos sistemas alternativos, pero sin opción para el obligado, debiendo aplicarse aquél procedimiento del que se derive una prestación mayor:

- 6% rendimientos netos totales del penúltimo ejercicio.

En relación con éstos, y en los que el gravamen se realiza con referencia a indicativos de la renta obtenida en el último o penúltimo período impositivo, debe indicarse que LEJEUNE<sup>468</sup> ha salvado su

---

- 2% ingresos brutos trimestre (o 1% si son mayoristas)

Sólo en el caso del régimen de estimación por índices y módulos, por razones que pueden parecer obvias, la cuantificación se determina con arreglo a los mismos criterios que el rendimiento del ejercicio, si bien tomando en consideración, salvo contada excepción, los datos disponibles el 1 de enero.

Finalmente, el sistema descrito ha sido modificado por RD nº 753/1992, de 26 de junio, que plantea un sistema alternativo, a opción del sujeto pasivo, si bien fuertemente condicionado, que permite la determinación de la cuantía en función del rendimiento neto del trimestre.

<sup>466</sup> El "pago a cuenta" de las entidades sometidas al I.S. surgió, por primera vez, por imperativo del art. 29 de la ley 9/1983, de 13 de julio, configurándose desde su inicio, con referencia a datos extraños al ejercicio. Así, correspondía realizarlo una sola vez, en Octubre, y por el 20% de la cuota del último ejercicio. El sistema fue modificado por el art. 88 de la Ley 37/1987, de P.G.E. para 1989, ley modificada a su vez por el Decreto-Ley 461989, de 12 de mayo, estableciéndose la obligación de realizar 3 pagos a cuenta por un total conjunto del 55% de la cuota del último ejercicio cerrado. Por último, la ley 31/1991, de 30 de Diciembre, de Presupuestos Generales para 1992, en su art. 71, impone a los sujetos pasivos de este impuesto la realización de tres pagos a cuenta a lo largo del ejercicio, equivalentes, cada uno al 20% de la cuota a ingresar por el último ejercicio cerrado.

Sobre el tema, PEREZ ROYO, F. en *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, IEF. Madrid, 1986, pág. 326, nota 461, ha puesto de relieve "la dudosa constitucionalidad de esta norma, desde el punto de vista del artículo 134.7 de la C.E., puesto que se trata de una modificación de la legislación del Impuesto sobre Sociedades para la cual la ley de Presupuestos no se halla habilitada como ordena la citada norma constitucional."

<sup>467</sup> En Italia, como pone de manifiesto FALSITTA, *Il ruolo...op.cit.*, pág. 130 y ss, antes del T.U. de 1958, las inscripciones en el ruolo o lista cobraria se hacían con referencia a la Base Imponible de períodos anteriores. Después de éste, al tomar como referencia para el cobro del impuesto la derivada del período de la imposición, resulta necesario articular formas de ingreso anticipado que se cuantificaban con arreglo a bases imposables anteriores (art. 176 T.U.I.D. 1958). Tras la reforma de 1973, los *versamenti in acconto* se realizan con referencia a datos del ejercicio, pero la ley de 23 de marzo de 1977, nº 97, establece la actual regulación de los mismos: éstos consistirán en un 95% ó 98% (según se trate de rentas sujetas al IRPF o al IS) del impuesto correspondiente al período impositivo anterior, provocando la ausencia de su realización sanciones e intereses de demora. Para una exposición más completa sobre el tema, vid. POTTITO, *L'ordinamento...op.cit.* págs. 100 y ss., y FANTOZZI, *Diritto...op.cit.* págs 360 y ss.

<sup>468</sup> Cfr. *La anticipación...op.cit.* , págs. 109 y ss. "...Resulta, sin embargo, irrelevante a efectos de la legitimación de estas percepciones anticipadas el mecanismo de cuantificación de las mismas. Ciertamente que por razones de justicia material debe procurarse que el importe total de las prestaciones anticipadas no exceda de la suma que probablemente va a ser debida, pero en todo caso, los derechos del sujeto que ingresa anticipadamente no se verán en ningún caso perjudicados, pues el eventual

constitucionalidad basándose en un curioso argumento: ésta derivaría de la conexión existente entre el presupuesto de los mismos - que, en su opinión, para el caso de los obligados por el I.R.P.F., estaría constituido por la realización de una actividad empresarial o profesional, dato que vendría referido al momento de su imposición con la posible realización del total hecho imponible del tributo. En ese sentido, la realización actual de una actividad empresarial o profesional constituiría un índice de la probable realización del hecho imponible, puesto que compartiría con éste la misma referencia temporal, apareciendo desconectados únicamente los elementos cuantificadores de ambas prestaciones. En este sentido, se realizan dos afirmaciones: la primera, que, debe distinguirse entre presupuesto del ingreso anticipado y los mecanismos cuantificadores del mismo, ya que la legitimidad de los mismos vendría exigida únicamente por la conexión *final* del primero. La segunda, que la cuantificación de los mismos que tomara como referencia la capacidad contributiva actual, aun resultando avalada por "razones de justicia material", según dicho autor, no resultaría relevante para su legitimidad<sup>469</sup>. Estudiaremos ambas afirmaciones por separado.

### *3.3.1.1. El índice de capacidad contributiva referenciado en el presupuesto de los ingresos anticipados.*

En primer lugar cabe manifestar, respecto de la distinción planteada por LEJEUNE, y referida al presupuesto del ingreso anticipado y los mecanismos de cuantificación, que tal distinción no puede sostenerse tras un ligero contraste con el derecho positivo. En realidad, el presupuesto generador de la realización de estos ingresos

---

exceso le será siempre reembolsado... Aunque éstos se cuantifiquen por relación a ejercicios precedentes, la obligación de realizarlos depende de la actual realización de elementos que han de integrar el hecho imponible..."(constituido, según él por)"..el efectivo ejercicio de tales actividades en el período al cual el ingreso anticipado se refiere..."(pág. 107).

<sup>469</sup> Qué deba entenderse por esta expresión, dado que tales razones de justicia no determinan su ilegitimidad, es algo que el mencionado autor no pone de manifiesto. Quizás precisamente lo lógico, si se refiere a la justicia en la recaudación, hubiera sido alinearse con las tesis de BERLIRI y FANTOZZI, es decir, postular la mayor conexión cuantitativa y cualitativa posible.

anticipados no es la meramente la realización de una actividad empresarial o profesional, o, en el caso de las sociedades, su mera existencia. Este es únicamente el presupuesto para el sometimiento al deber de realizar la autoliquidación correspondiente a dichos ingresos. Para la realización de los mismos es necesario, además, que, por aplicación de las reglas sobre su cuantificación, resulte la existencia del deber de practicar un ingreso<sup>470</sup>. Por lo tanto, el presupuesto que determina o genera tales ingresos anticipados resulta de la conjunción de ambos elementos, tanto de la realización de una actividad empresarial o profesional en el momento de la imposición, como de tal resultado positivo resultado de las normas liquidatorias de la prestación. Y son éstas las que pueden resultar referidas a un momento pretérito.

En este sentido, mediante la observación de ambos elementos del presupuesto, podemos extraer algunas conclusiones preliminares. En principio, el elemento constituido por la realización de una actividad empresarial o profesional, aun no suponiendo, en sí mismo, una manifestación de la capacidad económica tenida en cuenta por el impuesto, sí supone un índice idóneo para realizar un juicio de probabilidad acerca de la existencia de una deuda tributaria, ya sea ésta provisional o definitiva. Y, en este sentido, sustenta o legitima precisamente aquéllos deberes con los que este elemento aparece como único contenido de su presupuesto: deberes formales relacionados con la deuda tributaria, provisional o definitiva, que pudiera surgir por el IRPF. Fundamentado en el deber de solidaridad, que obliga a los ciudadanos a colaborar en la gestión tributaria, tal índice supondría que la necesaria adecuación con tal fin quedaría asegurada por su conexión final con la existencia de una posible deuda tributaria, manteniendo la proporcionalidad del deber con el supuesto que lo motiva.

Por otra parte, la existencia de una cantidad positiva por aplicación de las reglas sobre la cuantificación del denominado por el ordenamiento "pago fraccionado" o "a cuenta", constituiría, no sólo

---

<sup>470</sup> Como resulta, asimismo, de una interpretación *a sensu contrario* del art. 63 del Reglamento IRPF.



un elemento de su presupuesto, sino asimismo la medida del gravamen provisional. Estudiándolo, en este momento, en el primero de los sentidos expuestos, la regulación de tales mecanismos demuestra que el ordenamiento no está tomando, en líneas generales, como elemento del presupuesto, un índice de capacidad contributiva actual sino pasado. Sólo en caso de inexistencia o de existencia menor de la capacidad contributiva manifestada en el pasado adquieren relevancia los datos relativos a índices de la capacidad económica actual, por lo que, en principio, pueden estarse imponiendo a espaldas del principio contributivo.

En este orden de cosas, y para la emisión del juicio de constitucionalidad de tal actuación normativa, puede resultarnos útil la doctrina jurisprudencial emitida con respecto a la posibilidad de aplicación retroactiva de la norma tributaria, en la medida en que dicha jurisprudencia ha postulado el carácter de límite que, en ocasiones, puede jugar el principio de capacidad contributiva respecto de tal aplicación; que, en sí misma, resultaría legítima<sup>471</sup>. Podemos utilizar los criterios que se desprenden de dicha doctrina, en la medida en que vienen referidos al enjuiciamiento de gravámenes actuales realizados con relación a manifestaciones de capacidad contributiva pretérita. En este sentido, resulta ineludible la referencia a la Sentencia de la *Corte costituzionale* italiana de 23 de mayo de 1966, que declara inconstitucional la eficacia retroactiva de una norma tributaria que no se ve apoyada por una presunción racional de que los efectos económicos de la situación producida en el pasado subsisten en la esfera patrimonial del sujeto, dada por otra parte la posibilidad de que se hayan producido en un tiempo remoto<sup>472</sup>. Doctrina perfectamente

---

<sup>471</sup> En este sentido, puede citarse la Jurisprudencia española, basada en la jurisprudencia constitucional que niega la prohibición de retroactividad de la norma tributaria (STC 27/1981, de 20 de julio, y 108/1986, de 26 de julio): STS 126/1987, de 16 de julio, que declara que en materia tributaria no existe un principio general de irretroactividad, siendo relevante la eficacia retroactiva sólo cuando supone la violación de otros principios constitucionales tributarios, como capacidad económica o seguridad jurídica.

<sup>472</sup> En el mismo sentido las Sentencias de la *Corte Costituzionale* 45/1964, 75/1969 y 54/1980.

encontrable en el marco de la emitida al respecto por nuestros Tribunales<sup>473</sup>.

Por lo tanto, la toma en consideración de una capacidad contributiva correspondiente a un tiempo distinto al de la imposición de la prestación patrimonial correspondiente podría resultar válido, en la opinión de la jurisprudencia citada, *si tal índice se apoyara en una presunción razonable de la existencia de esa misma capacidad contributiva en el momento presente*. Es decir, la existencia de una capacidad efectiva en otro momento podría resultar válido índice de existencia de la actual.

En ese orden de ideas se enmarca la célebre Sentencia de la *Corte costituzionale* de 3 de julio de 1967<sup>474</sup>, básica en el estudio de los ingresos anticipados, sobre la legitimidad constitucional de las inscripciones provisionales, contempladas en el antiguo art. 176 TUID de 1958, inscripciones que tomaban en consideración el impuesto pagado en el penúltimo ejercicio. El pronunciamiento se emitió en el sentido de que las inscripciones provisionales resultaban justificadas, tanto por la necesidad de realización de una recaudación anticipada y evitar dificultades de gestión, como por la legítima presunción en que se fundaban, basada en el probable mantenimiento de la fuente productiva<sup>475</sup>.

---

<sup>473</sup> Vid. al respecto, el trabajo de MARTIN QUÉRALT, J. *Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia tributaria*, Ed. Civitas, Madrid, 1983. Sobre el tema de la aplicación retroactiva de la norma tributaria, resulta ineludible la referencia al libro de LOZANO, C. *Exenciones...*op.cit.

<sup>474</sup> Publicada en *Giurisprudenza Costituzionale*, 1967, págs. 982 y ss.

<sup>475</sup> Cfr. "...in generale, poiché l'iscrizione provvisoria per il reddito dell'anno successivo evita di regola la formazione di ruoli suppletivi...; in particolare poiché, se si guarda al quod plerumque accidit, non è arbitrario ritenere in via del tutto provvisoria che il reddito denunciato dal contribuente per un periodo d'imposta si produca, almeno nella stessa misura, anche nei due periodi successivi: permanendo la fonte produttiva, non sembra irragionevole prevedere la formazione d'un imponibile per lo meno uguale o nei due anni seguenti. Perciò non si può negare che l'obbligazione tributaria sia collegata a quello che è il suo presupposto."

Por lo tanto, según la Corte, habrían dos puntos de los que se derivaría la legitimidad de los ingresos anticipados así configurados: en primer lugar, la ineludible necesidad del Estado de recaudar las sumas a título de tributo antes de que se produjera el hecho imponible de éste<sup>476</sup>. En segundo lugar, que el dato tomado en consideración como elemento de su presupuesto permite una razonable presunción en orden al mantenimiento de la riqueza en el momento de la imposición.

Analizando ambos argumentos, podemos, comenzado por el primero de ellos, indicar que si bien es cierto que el fundamento de los deberes y prestaciones realizadas en torno al tributo no puede establecerse en el principio contributivo, sino en el deber de solidaridad<sup>477</sup>, deber que permite la imposición de tales deberes sin tomar como sustrato y medida exclusivos la capacidad contributiva, no es menos cierto que tal deber de solidaridad no justifica o legitima cualquier actuación de la norma tributaria, sino únicamente aquélla ajustada al mandato constitucional que regula el modo en que debe realizarse el concurso a las cargas públicas, en la medida en que afecte a éste. En este sentido, el principio de solidaridad enunciado por la Constitución no supondría una legitimación incondicionada para cualquier actuación de la norma tributaria en orden a asegurar los fines de la Hacienda Pública<sup>478</sup>.

---

<sup>476</sup> Esta es la única justificación que le encuentra FEDELE "Il presupposto.." op.cit. págs. 982-983 "...l'unica via per cui è forse possibile giungere alla dimostrazione di tale legittimità costituzionale consiste proprio nel riferimento al principio generale di cui l'art. 176 è espressione...il principio per cui le imposte devono essere percepite dallo Stato nel corso del periodo stesso nel quale se ne verificano i presupposti..." .

<sup>477</sup> Como se desprende de los pronunciamientos emitidos en las Sentencias de nuestro Tribunal Constitucional 27/81 , de 20 de julio, y especialmente, la 110/84.

<sup>478</sup> Así se desprende de las opiniones vertidas por LOZANO SERRANO,C. en *Consecuencias de la Jurisprudencia constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario*, Ed. CIVITAS, Madrid, 1990, pág. 111. Rebatendo dicho autor el criterio interpretativo basado en la idea del interés tutelado, pone de relieve que "Situando, en efecto, dichos intereses tutelados en la obtención de un ingreso o en la satisfacción del interés del destinatario del gasto, toda norma que atendiera a uno u otro sería lícita. No son, sin embargo, tales intereses los que la Constitución prescribe como exigencias de legitimidad de las normas sobre ingresos y sobre gastos, sino unos contenidos y fines de justicia a los que obligatoriamente han de plegarse las normas financieras y que serán, esos sí, los que determinen su acomodo o su desavenencia con el Texto constitucional. Sólo

En este orden de cosas, resulta cierto que debe reputarse legítimo y ajustado a los mandatos constitucionales el establecimiento de prestaciones provisionales que permitan a la Hacienda Pública poseer disponibilidades de tesorería con anterioridad a la recaudación de las prestaciones consideradas como definitivas, y resulta por tanto ajustado a la Constitución la protección de tal interés. Ahora bien, ello no significa que dichos deberes de contribución, fundamentados en la solidaridad, no deban establecerse con arreglo a los principios que la misma Constitución impone deben regir su configuración; es decir, los principios materiales de justicia que recoge el art. 31.1 de la CE. En ese sentido, se ha manifestado que si bien el principio de solidaridad expresa el porqué de la contribución, los principios del art. 31.1 CE expresarían el cómo de la misma<sup>479</sup>. Otra interpretación distinta de ésta, supondría vaciar de contenido el mandato constitucional establecido en dicho artículo, lo que sería contrario al espíritu y la letra de la Ley fundamental. Y ello porque la legitimidad de la contribución al gasto público no se deriva únicamente del fin perseguido, sino también de la configuración del medio que para ello se emplee<sup>480</sup>. Es

---

partiendo del fundamento del tributo en la potestad de imperio podría admitirse como válida la norma que lo establece atendiendo exclusivamente a que procura un ingreso al ente público. Pero no siendo ése el diseño constitucional del deber de contribuir, tampoco para juzgar acerca de su licitud puede limitarse el examen al referido aspecto, debiendo integrarse en él los criterios con que ha sido acogido por la máxima Norma."(la cursiva es nuestra).

En el mismo sentido, MAFFEZZONI, F. en "Le norme impositive costituzionalmente illegittime nella congiunta prospettiva dell'interesse fiscale, del diritto a rimborso e del rapporto esaurito", en *BT* nº 18, 1989, pág. 1366, "L'interesse fiscale alla riscossione dei tributi è certamente un interesse pubblico fondamentale tutelato dalle norme costituzionali, ma non incondizionatamente, bensì alla precisa condizione che esso sia concretamente attuato mediante norme costituzionalmente legittime. Ciò si deduce, senza possibilità di dubbio, dall'art. 53 Cost.,...."

<sup>479</sup> La expresión la tomamos de ORON MORATAL, G., quien la utiliza en su trabajo "Notas sobre el concepto de tributo y el deber constitucional de contribuir", en *XV Jornadas del Ministerio de Justicia, sobre El sistema económico en la Constitución española*, Ed. Servicio Jurídico del Estado, (en prensa). En esta misma línea, vid. CASADO OLLERO, "El principio de capacidad económica y el control constitucional de la imposición indirecta(II) El contenido constitucional de la capacidad económica", en *CREDF*, nº 34, 1982, pág. 226.

<sup>480</sup> Así lo pone de relieve el Alto Tribunal en su Sentencia 45/1989, de 20 de febrero, al decir que "el fin perseguido por la norma es constitucionalmente

en esta línea que una parte de la misma doctrina italiana rechazó la constitucionalidad del art. 176 TUID 1958<sup>481</sup>. Y en ese mismo sentido, debe postularse la irrenunciable necesidad de que el establecimiento de prestaciones patrimoniales coactivas destinadas a la financiación del gasto público deban configurarse de acuerdo con tales principios<sup>482</sup>.

En este orden de cosas se enmarcaría el segundo argumento que la Corte costituzionale considera necesario esgrimir: la presunción de realización del hecho imponible. Ahora bien, ¿basta con la presunción así realizada para poder predicar tal configuración? En España, nuestro Alto Tribunal ha marcado los límites operativos del principio de capacidad contributiva, en este sentido, en su Sentencia 37/87, indicando que: FJº 13.- Pueden establecerse tributos que, "... *sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica o de pago* respondan principalmente a criterios económicos o sociales...Basta que dicha capacidad económica exista como *renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que el principio quede a salvo.*"

En la Sentencia se apuntan, pues, dos cosas: la primera, estaría constituida por la validez, para el cumplimiento del principio, de que la capacidad contributiva sea únicamente presunta o potencial; la segunda, que el principio debe regir siempre en la contribución, negando que pueda desconocerse o contradecirse, aun cuando tal

---

irreprochable, pero no el medio utilizado y el precepto...es ya, por ello, contrario a la igualdad constitucionalmente exigible."

<sup>481</sup> Así, GAFFURI se opone a dicha doctrina en su trabajo *L'attitudine alla contribuzione*, Ed. Giuffrè. Milano, 1969: "Simile opinione non può essere condivisa. Si osserva innanzitutto che i motivi di opportunità sono del tutto trascurabili, perché se essi non sono, come appunto si verifica, espressioni di un principio giuridico fondamentale, ma solo dell'interesse politico ad un più utile prelievo del tributo, devono essere senza dubbio sacrificati al rispetto della norma costituzionale, incompatibili con i motivi stessi" (págs. 85-86). También FALSITTA, en *Il ruolo...op.cit.*, pág. 128: " L'interesse dello Stato alla percezione dei tributi e il principio di capacità contributiva non sono - nell'ambito delle norme costituzionale - concetti antinomici e confligenti; ma è vero lo contrario, e cioè che la realizzazione del primo deve avvenire nel rispetto del secondo."Por lo que califica de injustificable constitucionalmente el art. 176 TUID.

<sup>482</sup> Como acertadamente ha postulado FALSITTA. *Il ruolo...op.cit.*pág. 121.

presencia del principio pueda verse reducida a una mínima expresión. En este sentido, la reducción de la operatividad de tal principio debe venir generada por la necesaria ponderación con otros principios constitucionales, sin que por dicha ponderación el principio pueda resultar desnaturalizado<sup>483</sup>. Ahora bien, el principio que fundamentaría el interés en la pronta recaudación de los entes públicos, así como la facilitación de la gestión - el principio de solidaridad- viene modulado, por su propia naturaleza, en relación con la contribución a las cargas públicas, por los principios anteriormente mencionados, que deben regir, necesariamente, su configuración<sup>484</sup>, y ello porque tales principios constituyen una

---

<sup>483</sup> En esta línea, CASADO OLLERO: "Los fines no fiscales de los tributos" en *Comentarios a la ley general tributaria*, obra colectiva, págs. 120-122, pone de relieve, en relación con la utilización del tributo para fines extratributarios la "...necesidad de que las desviaciones normativas respecto de la capacidad económica resulten justificadas en virtud de otros valores constitucionales...En consecuencia, la adopción de la capacidad como sustrato de la imposición, representa no ya el mínimo ético indispensable para no atentar contra la justicia material de los tributos, sino el mínimo lógico exigible para eludir la arbitrariedad o el abuso del legislador fiscal...no habría... justificación posible para la arbitrariedad que supone el gravamen - extrafiscal o no- de una situación económica no enmarcada en los límites de la imposición, o que no demuestre capacidad económica alguna."

También PALAO TABOADA, C. en "En torno a la Jurisprudencia reciente del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria", *CREDF* nº 59, 1988, recoge esta conclusión de la afirmación realizada en la Sentencia, señalando que, en la misma, "El principio de capacidad económica se concibe...como un límite mínimo que el legislador fiscal ha de respetar en todo caso". Pone de manifiesto dicho autor el papel que dicho mínimo juega en torno a la necesaria proporcionalidad, en la medida en que ésta debe ser ponderada de acuerdo con el principio contributivo - expresión en este ámbito del principio de igualdad-, señalando que "el legislador fiscal incurre seguramente en arbitrariedad cuando desconoce radicalmente la capacidad económica como criterio básico de la imposición." (pág. 446).

<sup>484</sup> Así lo pone de manifiesto LOZANO SERRANO, C. en *Consecuencias de la Jurisprudencia constitucional...op.cit.*, pág. 36 "... fundamentándose el deber de contribuir en el principio de solidaridad, su regulación no puede obedecer exclusivamente a la finalidad de obtención de fondos con que cubrir el gasto público. Aparte de las finalidades que se atribuyen al sistema fiscal junto a la clásica recaudatoria, su articulación no puede tampoco prescindir del resto de mandatos y preceptos constitucionales." ... "...si al hilo de la expuesta jurisprudencia constitucional nos acercamos al artículo 31 CE, prontamente se obtiene la conclusión de que en él se establece con carácter de absoluta generalidad el deber de contribuir al sostenimiento del gasto público, esto es, de pagar tributos. Pero también algo más, como es el que dicha contribución ha de efectuarse de acuerdo con la capacidad económica y mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios que el propio precepto señala...A tenor de éste, desde luego, no cabe- por así decirlo- cualquier deber de contribuir, ni cualquier prestación patrimonial al ente público, sino sólo aquél que se configura de acuerdo con los principios de justicia...no puede defenderse que el contenido exclusivo

expresión del primero<sup>485</sup>, resultando a su vez redefinidos por aquél. Es por tanto, con base en la ponderación de tales principios, así conceptualizados, con lo que debemos juzgar la constitucionalidad de la misma. Sólo mediante su adecuación puede evitarse la calificación de arbitrarios de los deberes impuestos legislativamente.

Por lo tanto, nos corresponde dilucidar si la generación de un gravamen provisional puede resultar justificado por su relación con la capacidad contributiva manifestada en ejercicios anteriores, es decir, si puede subsumirse dicho supuesto en lo que el Tribunal ha considerado como mínima expresión de capacidad contributiva. En este orden de cosas, varios autores han puesto de manifiesto la inidoneidad de tal presunción en orden a la justificación del establecimiento de prestaciones patrimoniales, tanto por la ausencia de la necesaria conexión con la capacidad contributiva<sup>486</sup>, como por su colisión con el

---

del deber de contribuir sea allegar fondos al erario público. Siendo evidentemente éste parte esencial y definitoria de su contenido, lo que no puede es mutilarse el mismo despojándolo de todas las connotaciones- o mejor, exigencias- que han de concurrir en su configuración."(págs. 107-108).

En la misma línea, CASADO OLLERO, G. en "Los fines no fiscales..." op.y loc. cit., quien sostiene que " "...el mandato de contribuir "de acuerdo con la capacidad económica", significa que los institutos jurídicos que hagan posible la *contribución* al sostenimiento de los gastos públicos, como deber de solidaridad social, deben resultar esencialmente concebidos conforme a la aptitud económica del sujeto que se convierte así en *ratio* informadora de la estructura, cuantía y, en fin, de todo el régimen jurídico del tributo."

<sup>485</sup> Debe deducirse de ello que la solidaridad postula también la contribución de acuerdo con los fines impuestos para el sistema tributario, pues sería de imposible consecución si la contribución no se adaptara a los mismos. En esta línea se enmarcaría el postulado kantiano respecto de la participación del medio y el fin en una misma naturaleza.

<sup>486</sup> Así, GAFFURI, en *L'attitudine...*, op. cit. "Inoltre e soprattutto, quella presunzione basata sull'*id quod plerumque accidit*, non tiene conto delle prevedibili diminuzioni della produzione del reddito che può contrarsi, pur sussistendo inalterata la fonte produttiva. In questa ipotesi l'imposizione provvisoria si risolve in un prelievo tributario contrastante con il principio di capacità contributiva, perché privo di una effettiva base economica. La stessa certezza di contenuto, insita nella dichiarazione che proviene dal contribuente, non può essere invocata perché la dichiarazione stessa si riferisce, per sua destinazione, ad un solo anno."(págs. 85-86); FALSITTA, en *Il ruolo...* op.cit. manifiesta que con tal presunción "...risulta spezzato il collegamento tra prestazione imposta e capacità contributiva e risulta violato il principio di eguaglianza"(págs. 125-126). En la misma línea PERRUCCI, S. "Anticipi d'imposta e capacità contributiva" *BT* nº20, 1991, págs. 1480 y ss.

principio de igualdad<sup>487</sup>, y, en relación con ello, con la necesaria proporcionalidad de los deberes impuestos que modula el deber de solidaridad<sup>488</sup>.

Sin embargo, en nuestra opinión, y sin que ello suponga real contradicción con toda la doctrina anteriormente reseñada, la

---

<sup>487</sup> FEDELE se ha manifestado respecto de dicha presunción y su relación con el principio de igualdad en "Il presupposto..."op.cit. págs. 980-982 "Perciò, mentre l'eccezione d'incostituzionalità dell'art. 176 sotto il profilo dell'art. 53 comma primo cost. appare manifestamente infondata, in quanto proposta inconsiderazione di una fase soltanto del meccanismo di acquisizione del tributo, e quindi fondata su di una erronea manifestazione del suo presupposto, l'affermazione della non rispondenza di quella medesima norma al principio costituzionale di uguaglianza non può dirsi per ciò manifestamente infondata. La disparità di trattamento affermata in queste ipotesi riguarda, appunto, non l'entità del tributo definitivamente acquisito allo Stato a carico del diversi contribuenti, ma l'entità e la stessa sussistenza delle anticipazioni di somme a carico del contribuente ed a favore dello Stato ..."; aduciendo la insuficiencia de la presunción para la demostración de existencia de capacidad contributiva: "... *...non sembra possibile dimostrare la legittimità costituzionale, in ordine al disposto dell'art. 3 comma primo Cost., della disciplina delle iscrizioni provvisorie a ruolo sotto il profilo della razionalità della presunzione su cui tale disciplina si fonda* ". En el mismo sentido, FALSITTA, *Il ruolo...*cit. nota anterior. También INGROSSO, M. en *Il credito* ...op.cit. pág. 50 señala que "sarebbe violato il principio di eguaglianza perché, a parità di ammontare di carico tributario, gli enunciati legislativi ne chiederebbero l'esborso anticipato ed accedente solo al contribuente che subisce la ritenuta d'acconto, con una discriminazione quindi in ordine a diverse categorie di reddito unitariamente soggette ad imposizione."

<sup>488</sup> Así, POTITO, en *L'ordinamento...*op.cit. pág. 123 manifiesta que parece legítima la obligación del retenedor de ingresar por rentas pagadas, pero puede ser dudosa la disciplina de los ingresos anticipados sobre la base imponible declarada en períodos anteriores. No por el art. 53 Constitución, ya que no son prestaciones tributarias, sino por la falta de razonable fundamento dada su excesiva onerosidad."...la semplice presunzione che il soggetto avrebbe potuto conseguire anche alla fine dell'anno in corso un risultato positivo nell'esercizio della sua attività in misura pressoché identica a quella dell'anno precedente non costituiva di per se un ragionevole motivo per imporgli un versamento anticipato che nella specie nonsarebbe stato neppure collegato all'effettiva percezione di somme di denaro..."pág 123. Debe destacarse que aunque no reconoce la necesidad de existencia de un ligamen con la capacidad contributiva, el mencionado autor relaciona la proporcionalidad con la percepción efectiva de dinero, es decir, con una manifestación presunta o potencial mucho más fuerte de la capacidad económica expresada por el tributo.

En ese sentido, la Jurisprudencia de nuestro Alto Tribunal se ha pronunciado en el sentido de que las discriminaciones realizadas por la norma tributaria, si bien no necesariamente deben venir justificadas únicamente por el principio contributivo (STC 8/1986, de 21 de enero), la operatividad del principio de igualdad requiere que exista una proporcionalidad entre el fin perseguido por la norma y la discriminación por ella arbitrada, debiendo articularse el sacrificio de tal principio como mínimo indispensable para la consecución de tales fines (STC 37/1981, de 16 de noviembre).



existencia presunta o potencial de la renta contemplada por el impuesto sí supone una conexión con el principio de capacidad contributiva, fundamentando la proporcionalidad de tales deberes y actuando de criterio idóneo para evitar la calificación de arbitraria de las necesarias discriminaciones que con las mismas se producen, lo que permite oponerse a su ilegitimidad; lo que resulta rechazable es que tal presunción pueda fundarse en datos o elementos que no supongan tal cosa, como la capacidad contributiva expresada en otros ejercicios<sup>489</sup>. Como ha sido puesto de manifiesto, no puede predicarse del contenido del presupuesto de los ingresos anticipados estudiados su carácter de presunción o potencialidad de una manifestación de la capacidad contributiva gravada por el tributo. Y ello no únicamente por la baja probabilidad de realización efectiva que demuestra<sup>490</sup>, sino además porque, para que fuera realmente tal, debería haber la posibilidad de demostrar la inexistencia de la misma, o su menor intensidad de realización<sup>491</sup>. Sólo entonces, como consecuencia de la posibilidad de contraste con índices actuales, podría predicarse la adecuación contributiva de dicha presunción<sup>492</sup>. No debe olvidarse, en este

---

<sup>489</sup> En el sentido del texto, CASADO OLLERO, G. en "De la imposición...", op.cit. Respecto del establecimiento de ingresos anticipados por el pago de cuotas en ejercicios anteriores (pág. 70, nota 51)"...nos parece tan sólo una presunción iuris tantum de que también en el ejercicio actual el hecho imponible podría ser realizado, pero no supone verificación siquiera sea en estado potencial del presupuesto del tributo cuyo ingreso se anticipa. Para que ello sea así, es preciso que el presupuesto del ingreso anticipado contenga algún elemento del presupuesto del tributo correspondiente al período a que se refiere dicho impuesto anticipado."

<sup>490</sup> En este sentido, MOSCHETTI, *La capacidad...* op.cit. pág. 379, quien al considerar legítima la imposición de pagos provisionales a manifestaciones de capacidad contributiva presunta, aduce que "...con tal de que se trate de presunción legítima (es decir, *iuris tantum* y conforme a criterios de lógica y normalidad)..."

<sup>491</sup> Como manifiesta FALSITTA, en *Il ruolo...* op.cit. pág. 125, "...per spiegare il congegno dell'iscrizione provvisoria il concetto di presunzione è invocato non del tutto a proposito...Se di vera presunzione si trattare, la conseguenza dovrebbe essere questa, che per elidere le conseguenze dell'iscrizione il contribuente dovrebbe provare che il reddito provvisoriamente tassato non si è prodotto affatto o non si è prodotto nella misura fissata dalla presunzione."

<sup>492</sup> Como ocurría en el sistema establecido en 1978, en que había la posibilidad jurídica de que el obligado realizase la prestación de acuerdo con datos relativos a su capacidad contributiva actual. Además de los autores mencionados en notas anteriores, también FANTOZZI, en *Diritto...* op.cit. pág. 362, y rectificando así posturas iniciales, pone de manifiesto la relevancia, en orden a la legítimidad de los ingresos anticipados,

sentido, que la bondad de la presunción puede constituir un elemento determinante de la constitucionalidad de la prestación impuesta por razón de la misma, dado que la inexistencia de los factores antedichos puede suponer que a su establecimiento no resulte correlativa la necesaria disponibilidad de medios para realizar el pago<sup>493</sup>. Por lo tanto, la presunción o potencialidad debe resultar legítima, y, en ese sentido, debe necesariamente unirse, como se ha venido postulando a lo largo de este capítulo, a la existencia de un índice idóneo de capacidad contributiva actual, es decir, referida al momento de realización de la prestación. Manifestación que suponga al menos una presunta o potencial obtención de la renta que constituye el índice de capacidad contributiva que el tributo toma en consideración<sup>494</sup>,

---

de la posibilidad de un contraste con la capacidad manifestada en el momento de la imposición.

<sup>493</sup> Esta misma conclusión se desprende de la lectura de FALSITTA, en *Il ruolo...op.cit.*, págs. 125-126. En este sentido, debe citarse el régimen previsto en el art. 46. Tres. 4 del Reglamento del I.R.P.F., sobre el tipo de retención aplicable, al perceptor de rendimientos del trabajo que estuviese obligado a satisfacer, por resolución judicial, pensión compensatoria a su cónyuge, pensión que produce una partida negativa en la Base Imponible del obligado a satisfacerla. Pues bien, el Reglamento prevé la posibilidad de reducir el importe de tal pensión en el volumen de retribuciones tenido en cuenta para hallar el tipo de retención. La justificación de tal previsión debe residir, necesariamente, tanto en la necesaria correlación entre las prestaciones provisionales y definitivas derivadas del tributo, como en evitar la ausencia de disponibilidad de medios económicos efectivos como resultado de la aplicación de un tipo de retención superior al que corresponde a la auténtica liquidez del perceptor de los rendimientos, máxime cuando, en la generalidad de los casos, éstos constituyen la única o principal fuente de ingresos para su perceptor. En ese sentido, tal régimen pone de manifiesto que debe postularse la incidencia del mínimo exento no únicamente sobre la situación patrimonial de balance, por así decirlo, sino también sobre la necesaria disponibilidad de liquidez del realizador de la prestación tributaria.

<sup>494</sup> Que la capacidad manifestada en años anteriores no constituye una potencial realización del hecho imponible es puesto de manifiesto por FALSITTA, *op.cit.*, pág. 125 "...senza che però l'esazione sia in alcun modo ancorata ad un accertamento- sia pure presuntivo- dell'esistenza del predetto presupposto." También MOSCHETTI, al referirse a la capacidad contributiva presunta, manifiesta la distinta intensidad de tal presunción en el presupuesto de las inscripciones provisionales y el de la retención a cuenta, señalando que en aquéllos es absolutamente incierto si llegará tener existencia la riqueza en relación con la cual se produce el ingreso, en éstos el ingreso está ligado a una riqueza concretamente existente.(pág.383). No se cumple, pues, en estos casos, lo predicado por FANTOZZI, en *Diritto Tributario...*, *op.cit.* pág. 197 "...le fattispecie dell'accertamento hanno appunto la funzione di garantire il costante collegamento della riscossione anticipata e magari a carico di altri soggetti, con la capacità contributiva manifestata dal presupposto e riferita al soggetto passivo del tributo."

teniendo en cuenta que elemento esencial de tal índice es el tiempo al que va referida la renta obtenida, así como el resto de circunstancias ponderables<sup>495</sup>.

Por otra parte, y por razón de lo antedicho<sup>496</sup>, el trato discriminatorio que de tal régimen pudiera derivarse no resultaría justificado por razón de la existencia de proporcionalidad entre el dato fáctico tomado como base de la presunción y la prestación resultado de la misma, ya que para ello resultaría necesario que, por un lado, dicho dato se configurara como auténtico sustrato para una razonable presunción de la existencia, tanto de capacidad contributiva actual, como de la existencia de una prestación definitiva posterior; y por otro, que la prestación provisional se determinara teniendo en cuenta los mismos criterios que determinan la contribución al tributo por razón de la capacidad contributiva actual.

Por lo tanto, sólo por la existencia de la posibilidad de un contraste con algún elemento del que podemos predicar su carácter de índice contributivo actual tenido en cuenta por el tributo, podríamos predicar la constitucionalidad de la prestación provisional anticipada. Así parece haberlo entendido también, en alguna medida, nuestro legislador, al establecer con posterioridad a su primera regulación<sup>497</sup>,

---

<sup>495</sup> En este sentido, CASADO OLLERO, G. en "De la imposición...", op.cit. págs. 69 y 70, donde, en relación con el art. 7 Ley 50/1977 toma nota de la absoluta desconexión "...entre la obligación de ingresar a cuenta y el presupuesto del tributo cuyo ingreso anticipado se exige...", ya que "...la obligación de ingresar...se impone...con independencia de que el contribuyente esté o no percibiendo efectivamente renta en el período impositivo en cuyo transcurso se exige el ingreso a cuenta" lo que plantearía problemas de legitimidad constitucional "con motivo de las deducciones anticipadas en general y, particularmente, de aquéllas que se exigen sin ninguna vinculación al presupuesto del tributo y desconectadas, por tanto, de una clara manifestación de capacidad contributiva."

<sup>496</sup> FEDELE, como hemos visto lo hace FALSITTA, también conecta la violación del principio de igualdad con la inexistencia de efectivo índice de capacidad contributiva, en su op.cit. "Il presupposto..", pág. 981-982.

<sup>497</sup> En efecto, el RD nº 753/1992, de 26 de junio, establece en este punto una nueva regulación del artículo 62 del Reglamento I.R.P.F., estableciendo la opción del sujeto pasivo de realizar el pago fraccionado de acuerdo con los rendimientos netos del trimestre, cuando el volumen de ingresos brutos del mismo sea inferior al 50% del mismo índice del penúltimo ejercicio, período teniendo en cuenta para el régimen "general".

la posibilidad de que, para la generación de tales ingresos, pueda contrastarse con índices que puedan sostener una presunción razonable acerca de la medida de la variación de la situación presente del sujeto en punto a su capacidad económica, respecto al índice retrospectivo. Tras dicho contraste, se prevé asimismo, si bien de forma parcial y fuertemente condicionada, que la prestación pueda establecerse de acuerdo con una válida manifestación de riqueza actual.

### *3.3.1.2. Consideraciones acerca del sometimiento a retención de la "renta sujeta al impuesto".*

En este sentido se enmarca el significado legitimador de la cláusula utilizada por el presupuesto de la retención a cuenta, la "renta sujeta por el Impuesto". En efecto, dicho elemento del presupuesto supone, por un lado, una manifestación de capacidad contributiva entendida no sólo en el sentido de la existencia de una disponibilidad patrimonial, siendo ésta actual, es decir, referida al momento de su realización<sup>498</sup>; sino que, sobre todo, constituye un dato de hecho manifestante de la capacidad contributiva tomada en consideración por el total y complejo hecho imponible que establece la norma<sup>499</sup>, como habíamos apuntado en el primer epígrafe de este Capítulo. Podemos afirmar, pues, que el ordenamiento otorga relevancia jurídica a algunos de los elementos concurrentes en el modelo jurídico que constituye el hecho imponible, considerándolos presupuestos de determinadas prestaciones. Puede decirse, por tanto, que en el presupuesto de la retención a cuenta se integra un elemento que es considerado por el hecho imponible como idóneo para manifestar la capacidad contributiva intentada gravar por el tributo en su conjunto.

---

<sup>498</sup> Como hemos visto, MOSCHETTI, en op.cit. pág. 383 es consciente de la diferencia que supone respecto del dato base para el presupuesto, entre aquéllos ingresos anticipados realizados por manifestaciones de capacidad contributiva en períodos anteriores, y la retención a cuenta, donde existe, según el autor, una riqueza concretamente existente.

<sup>499</sup> En este sentido, TESAURO, en *Il rimborso...op.cit.*, pág. 192 "...le ritenute d'acconto sono legate al formarsi di questo presupposto perché vengono operate su ricavi che concorreranno a determinare il reddito realizzato nel periodo d'imposta."

Por otro lado - y es en este sentido en el que la mayoría de los autores han establecido alguna conexión entre la retención y el impuesto<sup>500</sup> - el carácter de renta sujeta, al constituir, como decíamos, un elemento idóneo para la formación de alguna de las modalidades contempladas en el total hecho imponible normativo como "obtención de renta"<sup>501</sup>, supone un dato fáctico que permite presumir con un grado razonable de probabilidad la futura existencia del título que legitima una prestación definitiva.

¿A qué conclusiones nos permite llegar todo ello? En primer lugar, de lo expuesto se desprende que no resultaría legítimo el sometimiento a retención de ingresos o retribuciones de los que se conozca con objetividad no integran la denominada "renta sujeta", es decir, no supongan esta específica manifestación de capacidad contributiva contemplada por el hecho imponible del tributo<sup>502</sup> y <sup>503</sup>.

---

<sup>500</sup> Esta es la única conexión que observa LEJEUNE, en op.cit. pág. 81 " ...si por conexión se entiende que el presupuesto de hecho del ingreso anticipado...contenga hechos...o situaciones...que constituyan un indicio de la probable y eventual realización futura del hecho imponible, entonces pensamos que tal conexión existe...pero...en ningún caso el presupuesto del ingreso anticipado implica el hecho imponible."

<sup>501</sup> En este sentido puede interpretarse la afirmación de PALAO, C. en "La retención a cuenta" op.cit., donde el autor, con buen criterio, y a efectos de sostener el carácter de renta sujeta al impuesto de aquélla sometida a retención, explica que en los casos en que el presupuesto de la obligación de retener es más amplio que el hecho imponible, la retención aparece fundamentada en que "...existe por lo menos, la posibilidad de que la renta esté gravada.."(pág.272) "...dificultad de determinar la impondibilidad de la renta."(pág.273).

<sup>502</sup> Así lo ponen de manifiesto, si bien partiendo de su carácter de instituo procedimental o recaudatorio, BERLIRI, en *Il Testo Unico*. op.cit., quien opina que no parece lógico retener cuando sea claro que no se debe el tributo, dadas las funciones del instituto, accertamento e riscossione.(pág.226); y ADONNINO, en op.cit. pág. 29. "...è necessario però che si preveda in maniera specifica l'esclusione dall'obbligo di effettuare ritenuta nel caso in cui sia chiaro che non si è verificato nessun presupposto di imposizione."

<sup>503</sup> Así, la D.G.T. ha declarado repetidas veces no sometidas a retención las indemnizaciones por cese, traslado, depido o accidentes de trabajo que impliquen minoración física (Consultas de 10 enero 1979, 17 enero 1979 y 23 enero 1979). En el mismo sentido, con referencia a las indemnizaciones por fallecimiento ( consulta de 26 de marzo de 1979 ). Todas ellas recogidas en la OM de 17 de abril de 1980 .En la misma línea, la Resolución T.E.A.C. de 16 de mayo de 1989(Impuestos nº 2/1990) declara el no sometimiento a retención de los rendimientos obtenidos por un Ente que no es sujeto pasivo del IS.Asimismo, la Resolución T.E.A.C.de 23 mayo de 1990(CaT nº 125), declara la improcedencia de la retención en el caso de incapacidad laboral permanente,

No nos referimos necesariamente, pues, en el señalamiento de este primer aspecto, a la renta que vaya a concurrir a la formación de la situación jurídica de "obtención de renta" a la que el legislador anuda la existencia de la prestación tributaria definitiva<sup>504</sup>.

---

dado que constituye un supuesto de no sujeción del art. 3.4 ley IRPF. En cambio, la Resolución del mismo Tribunal de 30 mayo de 1990(CISS IRPF), dispone el sometimiento a retención de las prestaciones recibidas del fondo de Promoción de Empleo, basándose en que dichas prestaciones no están amparadas en la no sujeción de dicha norma, según la interpretación de ésta que realizó el Tribunal Supremo en su Sentencia de 7 junio 1983.

El Tribunal Superior de Justicia de Murcia, en Sentencia de 22 de mayo de 1990 (Pon.: Sr. Sáez Doménech, Impuestos, nº 12,1991) declara el sometimiento a retención de las cantidades percibidas por el turno de oficio, enjuiciando para ello positivamente el carácter de sujetas al Impuesto de tales cantidades.

<sup>504</sup> Recordemos , en ese sentido, el régimen de las dietas de locomoción, por un lado, y alojamiento y/o manutención, por otro. El Reglamento del impuesto (art. 42) establece un límite para las cantidades que en ningún caso serán consideradas sujetas al impuesto y otro límite para aquéllas cantidades que podrán estar no sujetas sólo en el caso de que pueda justificarse el gasto realizado. En cualquier caso, el exceso sobre esos límites será renta sujeta. Pues bien, sobre qué cantidades de las abonadas en concepto de dietas deban ser sometidas a retención, la D.G.T., en consulta de abril de 1987, (GF, nº 53, 1988) se ha manifestado en el sentido de que : "El empresario deberá retener, como rendimiento del trabajo, sobre los excesos que se produzcan sobre las cuantías que señala el artículo 42 del Reglamento del IRPF. El conjunto de dietas satisfechas deberán figurar individualmente en los resúmenes anuales de perceptores de rentas del trabajo aunque no estén sometidos a retención."

En un intento de concretar qué deba entenderse por tal "exceso", ORON MORATAL , G. en "Tres cuestiones sobre el régimen de las dietas en el impuesto sobre la renta de las personas físicas", en la obra colectiva *Estudios en recuerdo de la profesora Sylvia Romeu Alfaro*, Universitat de València, 1989, ha opinado que sólo podrá someterse a retención el exceso sobre esa última cantidad, es decir, la cantidad que exceda del máximo de dietas justificables, dado que, debiéndose practicar la retención en el momento del abono de las dietas, el retenedor no puede conocer con certeza si esas cantidades serán consideradas como renta o no, por razón de la distinta naturaleza de la justificación que a él pueda presentarle su trabajador y la que éste deba esgrimir ante la Administración tributaria. Así, el autor mencionado llega al meollo de la cuestión al preguntarse: "¿Surge la obligación de retener en los mismos supuestos que los excesos resultan gravados ? o ¿el presupuesto de hecho de la retención es la percepción de estos excesos sujetos a gravamen?...A nuestro juicio, el presupuesto de hecho no es coincidente para el gravamen y la retención...la justificación que a efectos tributarios pueda o deba realizar el perceptor es ajena a las relaciones que mantiene con el pagador. Al depender la consideración de ingresos computables o no de no puedan o sí justificarse los gastos habidos, no deberá dicho pagador calificar la naturaleza de las cantidades que abonar por este concepto- a los efectos del IRPF..." (págs. 727-728)

Sin embargo, en la consulta emitida por la D.G.T de 31 de marzo de 1989(GF), parece partirse de que el retenedor debe realizar un juicio sobre la sujeción a gravamen de estos ingresos del trabajador, puesto que considera que deben someterse a retención los excesos sobre los límites que no precisen justificación, salvo en los casos en que el perceptor justifique a su pagador la realidad de estos gastos. Esto plantea, además de lo apuntado por el profesor ORON MORATAL, el problema del momento de la retención en relación con el abono de dichas indemnizaciones. Si las dietas se satisfacen

En segundo lugar, hemos visto que la legitimación por el carácter de sujeta de la renta no está en tan íntima relación con la potencial realización del presupuesto "obtención de renta" como cuanto con el efectivo gravamen resultante del tributo<sup>505</sup>, que es la medida de la contribución definitiva al gasto público que pretende la norma tributaria. Por lo tanto, sólo si contemplamos al hecho imponible, es decir, al presupuesto generador de la prestación tributaria definitiva, en su totalidad, podemos predicar que el presupuesto de la retención debe apoyarse en un supuesto que constituya un índice de la potencial realización de éste, en alguna de sus modalidades gravadas. Como apuntábamos en el epígrafe anterior, esto supone en cierta medida una redefinición del hecho imponible respecto de su conceptualización tradicional, y, por lo tanto, no puede entenderse como tal hecho imponible la "obtención de renta", como un hecho único, sino como la combinación de todos aquellos elementos - contemplados para la determinación de la cuantificación del gravamen- que determinan la existencia o no, así como la cuantía, de una prestación tributaria definitiva, incluidas las exenciones<sup>506</sup>. En este sentido, el hecho imponible, como legitimador de la prestación tributaria definitiva, se compone, en el caso de los impuestos sobre la renta, no sólo por la obtención de ésta, sino por el conjunto de normas que determinan que tal prestación sea debida o no; es decir, tanto las reducciones como las deducciones, etc, determinarían la existencia y la medida del deber de contribuir definitivamente por dicho tributo.

Por lo tanto, debemos concluir que no sólo no resultaría legítima la imposición de retenciones de renta no sujeta, sino asimismo de la

---

en un momento anterior a la realización del supuesto de hecho que las motiva, resultará imposible enjuiciar su carácter de renta gravable o no .

<sup>505</sup> Así, PALAO, C. en "La retención...", op.cit. pág.272, afirma que "...no puede razonablemente negarse que el legislador lo que desea es que la retención se lleve a cabo sobre rentas gravadas; de lo contrario, la retención, como quiera que se la conciba, perdería todo sentido."

<sup>506</sup> En el sentido del texto, vid. D'AMATI, *Teoría e crítica...*,op.cit. pág. 31 y ss.; y LOZANO, C. *Exenciones tributarias y derechos adquiridos.*, op.cit. . pág. 65.

renta objetiva y normativamente considerada exenta en el momento de su percepción<sup>507</sup>. Y ello, por un lado, en la medida en que la norma no lo considera presupuesto adecuado para el concurso a las cargas públicas<sup>508</sup>; de otro, porque, por ello, no constituye un elemento idóneo para formar la renta gravada definitivamente.<sup>509</sup>. Nuestro

---

<sup>507</sup> Esta es la interpretación realizada, asimismo, por la Sentencia de la Audiencia Territorial de Barcelona de 23 de febrero de 1986. (Pon: Sr. Aragonés Beltrán. GF) En un supuesto de cuenta ahorro del emigrante, en los ejercicios 1979-1980. Se trata de rendimientos exentos (los intereses abonados por entidades de crédito) por el nº 11 del art. 7 TRIRCapital (Decreto 3357/1967, dejado sin efecto por el Decreto Ley 2/1975) para cuya interpretación se dicta la OM de 18 de abril de 1975, que mantiene exentas las cuentas extranjeras en pesetas, exención que se mantiene por la DT3ª LIS en el momento de los hechos. Según el Tribunal, la finalidad de la exención es facilitar la promoción social de los emigrantes, y concluye que, al estar exentas no están sometidas a retención. Aduce el criterio interpretativo que recoge con posterioridad el art. 147 del Reglamento IRPF aunque no era aplicable en el momento de los hechos, ya que el reglamento de 1979 no lo recogía.

<sup>508</sup> Así puede explicarse el carácter de "renta gravable", a pesar de la existencia de rentas sometidas a retención que no se integran posteriormente en la Base imponible del impuesto definitivo, como ha puesto de manifiesto BOSELLO, en *Il prelievo...* op.cit. pág. 209 "...la fattispecie dell'obbligazione d'imposta e quella della ritenuta sono autonome e distinte e che di conseguenza sono autonomi e distinti i rapporti che ne derivano...l'obbligo di ritenuta non influisce sulla tassabilità del reddito e correlativamente la tassabilità...del reddito non influisce sull'obbligo di ritenuta."(pág. 209).

Si entendemos el carácter de renta sujeta en el sentido enunciado en el texto, se reputaría ilegítimo el sometimiento a retención de rentas de las que se conociera, en el momento de la realización de la retención su carácter de exentas, no de aquéllas de las que se conocerá tal calificación en el momento de la liquidación, como el mínimo exento, y ello por razón de que tal mínimo se articula en torno al concepto de renta gravado definitivamente por el impuesto, constituyendo una exención de la prestación definitiva. Es decir, la renta en sí no está exenta, y puede, por tanto, dar lugar a una prestación provisional; sólo al ser observada en su conjunto la modalidad de realización del hecho imponible el ordenamiento reacciona imponiendo la exención. Como pone de manifiesto MOSCHETTI, en *La capacità...* op.cit. pág. 383, nota 300, en la retención a cuenta "No se trata de ver si llegará a haber una riqueza en el futuro, sino si una riqueza ya actual podrá desvanecerse por otros factores contemporáneos o sobrevenidos." Y ello porque "La retención en la fuente tiene en cuenta un solo elemento activo y una sola fracción temporal, dejando de lado la situación global (pasividades, pérdidas, etc.) y personal en la fracción de tiempo y en toda la duración del hecho imponible. Por tanto, lo que en la fracción de tiempo, y en relación con la fuente concreta, puede aparecer como capacidad contributiva, en relación con todo el período y globalmente puede aparecer como una situación de pasividad y necesidad."(pág. 382, nota 298.)

<sup>509</sup> De hecho, la mayoría de los autores que predicán alguna conexión entre los presupuestos de la prestación provisional y la definitiva, se refieren a ésta en términos de tasabilidad o gravabilidad de las rentas, y no de sujeción. Así, TESAURO, en *Il rimborso...* op.cit. pág.194, nota 7, "Poiché la ritenuta non va effettuata se non su redditi tassabili, non è ipotizzabile che la ritenuta sia dovuta e che debba essere restituita per intero."La afirmación, desde luego, no soporta el contraste con el derecho positivo



ordenamiento jurídico es consciente de tal realidad cuando determina la no sujeción al sistema de retenciones de las rentas exentas de las que se conoce tal condición en el momento de su obtención<sup>510</sup>.

### ***3.3.1.3.- La relevancia de la cuantificación de la prestación provisional para la legitimidad de la misma.***

De todo lo expuesto puede derivarse el tema de la legitimidad al terreno de la cuantificación de la prestación derivada del ingreso anticipado: resulta evidente que una total disparidad de criterios, en este sentido, entre la retención y la posible tributación definitiva, determinaría la inutilidad de la conexión entre sus presupuestos de hecho<sup>511</sup>. En este sentido, no puede predicarse la legitimidad de

---

español, pero pone de relieve la relación entre renta gravable- renta sometida a retención. También CAPPACCIOLI, quien afirma que tal gravabilidad resulta no sólo de razones lógicas, sino también del derecho positivo ( rebatiendo así la afirmación de BOSELLO), porque éste(el ordenamiento) dice "retención del impuesto sobre la renta debido por el perceptor", de lo que puede concluirse, según el autor, "...che la ritenuta non va effettuata se le somme corrisposte non costituiscono oggetto imponibile."

En cuanto a la necesidad, expuesta en el texto, de la exclusión del sometimiento a retención de la renta no gravable, se han pronunciado, en el mismo sentido, ADONNINO "...è necessario però che si preveda in maniera specifica l'esclusione dal'obbligo di effettuare ritenuta nel caso in cui sia chiaro che non si è verificato nessun presupposto di imposizione."(pág. 29); GALLO, en "Ritenuta d'acconto.." op.cit. (pág. 180); y, en nuestro país, COLLADO YURRITA,M.A. op.cit. pág.9, "...las exigencias de racionalidad del sistema imponen que, cuando haya una certeza de que no llegará a nacer la obligación tributaria porque la renta que se satisface no está gravada, no deba practicarse la retención."Dicho autor reitera esa opinión en su trabajo posterior *La retención a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Ed. Civitas, 1992, pág. 49 al indicar que "el examen del Derecho positivo, de la Ley 18/1991, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas permite afirmar que sólo estarán sometidas a retención las rentas sujetas y gravadas, pero no las rentas sujetas, debido a que éstas no darán lugar a una atribución patrimonial a favor de la Hacienda Pública en concepto de tributo."

<sup>510</sup> Así, en el artículo 43. Dos a) y b) del Reglamento del I.R.P.F., en que se excluyen de retención las rentas exentas contempladas en el art. 9 de la ley y los rendimientos, también exentos, derivados de los planes de ahorro popular.

<sup>511</sup> Así, ADONNINO , en op.cit. postula que debe adecuarse el importe de la retención al gravamen definitivo, puesto que "...una ritenuta notevolmente superiore a quello che è in definitiva il tributo dovuto, oltre che a risultare ingiusta potrebbe riproporre dei problemi anche di ordine costituzionale laddove si dovrebbe finalmente affrontare il problema se le limitazioni poste dall'art. 53 della Costituzione riguardino esclusivamente il tributo in definitiva dovuto ovvero anche i versamenti che i contribuenti si trovano obbligati ad eseguire all'Ente impositore a titolo provvisorio,salvo conguaglio finale."(pág.25), aun cuando el autor hace notar que en los

cualquier prestación anticipada únicamente por la configuración de su presupuesto<sup>512</sup>, sino que su conexión con la capacidad contributiva intentada gravar por el tributo exige una mínima correlación de los criterios para fijar el montante de la prestación configurada como provisional<sup>513</sup>. Pese a que, por su propia naturaleza, ambas prestaciones no necesitan- ni siquiera puede predicarse su conveniencia<sup>514</sup>- configurarse como idénticas, el ordenamiento jurídico sí debe establecer las cautelas necesarias para evitar la desnaturalización del instituto<sup>515</sup>, como podría ocurrir si estableciera

---

rendimientos no netos, la posibilidad de adecuar el importe de la retención con el del impuesto resulta muy difícil (pág.31).

MOSCHETTI, en *La capacidad...*op.cit. pág. 383 conecta la razonable presunción en el establecimiento de prestaciones provisionales anticipadas con la cuantificación de éstas, en cuya concreta configuración debe resultar prácticamente anulado "...el peligro de que no llegue a sugir la obligación correspondiente."

<sup>512</sup> Así se desprende de la lectura de MOSCHETTI, *La capacidad...*op.cit. pág. 383, donde, tras citar algunos requisitos sobre la cuantificación de la prestación derivada de la retención, el autor añade: " En nuestra opinión, no se puede negar que una retención estructurada de este modo corresponde a los requisitos de normalidad y razonable presunción.". En contra, como ha sido visto, LEJEUNE, en op.cit. pág. 109, partiendo, en nuestra opinión, de una postura excesivamente formalista. La configuración del presupuesto, en nuestra opinión, no sería el único criterio de delegitimidad no sólo de las prestaciones provisionales, sino, como se desprende del texto, tampoco de las definitivas. En este sentido, vid. autores citados a propósito de la ratio contributiva contenida en el hecho imponible.

<sup>513</sup> Así lo pone de manifiesto D'AMATI, en *Teoria e critica...*op.cit., pág. 31 al destacar "l'esigenza che l'ammontare della ritenuta coincida il più possibile con l'ammontare dell'imposta dovuta a titolo definitivo, per evitare da un lato che rimangano margini entro i quali può attuarsi una forma di evasione, e dall'altro che al singolo venga sottratta una somma maggiore di quella corrispondente alla prestazione tributaria, rendendo così l'imposizione più vessatoria."

<sup>514</sup> En este orden de cosas, MOSCHETTI, en *La capacidad...*op.cit. pág. 384, postula, para su auténtica estructuración como ingresos a cuenta, que resulten aproximadas por defecto, y ello precisamente por la menor incidencia del principio de capacidad contributiva en su establecimiento.

<sup>515</sup> A título de ejemplo de la asunción por el ordenamiento jurídico de esta necesaria correlación puede citarse, amén, de en forma general, todas las previsiones sobre la cuantificación de estas concretas retenciones, la existencia del mínimo exento de retención en los haberes percibidos en concepto de rendimientos del trabajo personal, que el legislador normalmente hace coincidir, absoluta o aproximadamente, con el mínimo exento en la declaración del impuesto, y ello por la razón, varias veces expuesta, de que este tipo de rentas suelen constituir la única o principal fuente de ingresos para su perceptor. Vid. sobre el tema § II.2.2. de este trabajo.

prestaciones que, aun cuando fueran impuestas por razón de hechos jurídicamente relevantes para el impuesto, tomaran como referencia para el gravamen capacidades económicas distintas .

En ese sentido, pueden señalarse dos facetas en las que debe observarse la incidencia del mecanismo de cuantificación de las prestaciones provisionales: en primer lugar, la prestación debe determinarse tomando como referencia los parámetros de medición de la capacidad económica que resultan del impuesto. En ese sentido, y como se ha puesto de manifiesto, para el efectivo cumplimiento del principio contributivo resulta más importante la configuración de tal prestación que el presupuesto que la hace surgir, pudiendo determinar su constitucionalidad mediante la emisión de un juicio sobre su adecuación a tal principio<sup>516</sup>.

En segundo lugar, dada la configuración de la prestación como provisional, y, por ello, la existencia de límites operativos de dicho principio, debe postularse la existencia de alguna correlación entre la prestación derivada del ingreso anticipado y la prestación configurada como definitiva, ya que en éstas últimas su actuación resulta más intensa. En ese sentido, podría resultar difícil considerar legítimas prestaciones que, configuradas como provisionales y necesitadas por ello de menor legitimidad, se cuantificaran en forma notoriamente desproporcionada, por excesivas, en relación con la prestación

---

<sup>516</sup> En ese sentido, y pronunciándose acerca del régimen de los *acconti d'imposta*, FANTOZZI, en *Diritto Tributario...op.cit.* pág. 362, manifiesta que "La disciplina esposta ricollega l'obbligazione di versare l'acconto al fatto di avere indicato un'imposta dovuta, al netto di detrazioni, crediti di imposta e ritenute d'acconto, nella dichiarazione per l'anno o periodo precedente: essa sembra dunque svincolata dal verificarsi del presupposto d'imposta e (trattandosi di imposta periodica il cui presupposto matura con la fine del periodo) ne precede il verificarsi.

*La legge prevede tuttavia un meccanismo per impedire che il prelievo sia totalmente svincolato dal presupposto e dunque costituzionalmente illegittimo: stabilisce infatti ...che sopratassa e interessi non si applichino se l'acconto non viene versato in assenza di imposta dovuta per l'esercizio successivo ovvero quando esso, pur inferiore al 98% o al 95% dell'imposta precedentemente versata, corrisponda al 98% o 95% dell'imposta dovuta per l'esercizio successivo. Nonostante la norma sia formulata in termini di esclusione delle sanzioni, essa incide sulla fattispecie e consente di affermare che gli acconti ancorché dovuti per effetto della dichiarazione di un'imposta per un periodo precedente, vanno in realtà commisurati all'imposta del periodo di competenza." (la cursiva es nuestra).*

finalmente definitiva<sup>517</sup>, sin que hubiera razones para ello que impidieran calificar tal cuantificación como arbitraria<sup>518</sup>. Es decir, sólo la existencia de otros fines constitucionalmente impuestos cuya ponderación resultara legítima en la determinación de la prestación derivada del ingreso anticipado, justificaría dicha configuración, puesto que, de otro modo, no existiría adecuación a la capacidad contributiva puesta de manifiesto por el tributo. Es en este sentido en el que puede suscribirse a LEJEUNE cuando habla de las razones de justicia material que abogarían por una correlación de criterios de cuantificación de las prestaciones provisionales y definitivas.

### *3.3.2. La aplicación del principio de reserva de ley a la imposición de prestaciones patrimoniales provisionales.*

Resultaría incompleto nuestro estudio acerca de la legitimidad de las prestaciones derivadas de los "ingresos anticipados", si no estudiáramos, asimismo, la cuestión desde la perspectiva de su legitimidad formal; es decir, la investigación acerca de la incidencia de los denominados "principios formales" en la configuración de tales prestaciones.

#### *3.3.2.1. Fundamento del establecimiento por ley de los "ingresos anticipados".*

Que la imposición de retenciones debe realizarse "con arreglo a la ley", según expresión del artículo 31.3 de nuestra Constitución, es una

---

<sup>517</sup> En este sentido, como señala MANTILLA, C. en "Retenciones a contrale", CT nº 34, 1980, no resultaría legítimo el establecimiento de retenciones claramente superiores, en el momento de su imposición, a la previsible deuda tributaria definitiva. Así, COLLADO YURRITA, M.A. en *La retención a cuenta...op.cit.* pág. 96, opina que la "...necesidad de coherencia interna del tributo, así como el sentido de esa prestación anticipada en que consiste la retención a cuenta, exigen que la norma reglamentaria que concrete la cuantía de la misma haya de tomar en consideración, no sólo la escala del impuesto, sino toda su regulación, de forma que la llamada cuota diferencial, del artículo 83 de la Ley 18/1991, resulte lo más ajustada posible a los objetivos de esta institución."

<sup>518</sup> Como pone de manifiesto POTITO, op. y loc.cit., por ausencia de la necesaria proporcionalidad.

conclusión a la que resulta fácil llegar, tras haber visto su indudable carácter de prestación pública. En ese sentido, resulta opinión pacíficamente compartida por la doctrina que la previsión de dicha norma no alcanza únicamente al establecimiento de tributos, sino que, recogiendo el enunciado y el espíritu del art. 23 de la Constitución italiana<sup>519</sup>, acoge en su seno la imposición de cualquier prestación, personal o patrimonial, que resulte coactivamente impuesta al obligado a realizarla<sup>520</sup>; tanto las destinadas a cumplir el deber de contribuir al gasto público, como aquéllas que cumplan otros fines constitucionalmente legítimos<sup>521</sup>. Por lo tanto, como pertenecientes al género "prestación pública impuesta", los deberes y obligaciones derivados de la retención a cuenta motivarían la necesidad del establecimiento del instituto mediante ley<sup>522</sup>.

---

519 Así, PEREZ ROYO, F. en "Principio de legalidad, deber de contribuir y decretos-leyes en materia tributaria", *REDC* nº 15, 1986, pág. 65; GONZALEZ, E. en "El principio de legalidad tributaria en la Constitución Española de 1978", en la obra colectiva *La Constitución Española y las fuentes del Derecho*, califica como "...unánimemente reconocida la afinidad terminológica y conceptual entre este precepto y el art. 23 de la Constitución italiana..."(pág. 1006).

520 Sobre la doctrina de la *Corte Costituzionale* acerca del concepto de "prestación impuesta" recogido en el art. 23 de la Constitución italiana, vid. MICHELI *Curso...* op.cit. págs. 36 y ss. Así, señala como notas de tales prestaciones: a) venir impuestas por un acto de autoridad, b) surgir sin el concurso de la voluntad del particular. En España, sobre el mismo tema, GONZALEZ, E. op.cit., explica que el progresivo alargamiento de las funciones del Estado hace que formen carta de naturaleza formas intermedias de procurarse ingresos, lo sólo podía desembocar en una de dos consecuencias: a) ampliar el concepto de tributo, de suerte que las garantías formales que presiden esta forma de ingreso pudieran extenderse a las nuevas figuras; b) Dar entrada en el ordenamiento jurídico a un concepto más amplio y flexible que el de tributo, que comprendiera a éste y permitiera incluir también a las nuevas formas precitadas. (pág. 1007).

521 En este sentido, MARTIN QUERALT Y LOZANO SERRANO, en *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Ed. Tecnos, 2ª ed. Madrid, 1991. pág. 139 "Partiendo del art. 31.3º del texto constitucional, el establecimiento de prestaciones patrimoniales de carácter público sólo podrá realizarse *con arreglo a la ley*, sujetándose así al principio de reserva de ley no sólo los tributos en sentido estricto, sino también aquéllas otras prestaciones públicas de contenido patrimonial."

522 Como ponen de manifiesto, en Italia, POTITO, en *L'Ordinamento ...* op.cit. quien es de la opinión que todas las prestaciones "instrumentales", "Siano esse di "garanzia" o di "collaborazione", tutte le citate prestazioni accessorie sono oggetto di ulteriore imposizione coattive che ricadono indubbiamente, anch'esse, nell'ambito di applicazione del principio di legalità sancito nell'art. 53 cost."(pág.122); y en un sentido muy similar, en España, LEJEUNE, *La anticipación...* op.cit. págs. 101-102, "...las prestaciones en que el ingreso anticipado consiste, tienen su origen, como exige el

Si bien, apuntado esto, debe reseñarse que además, la retención a cuenta resulta ser un instituto del que, como hemos, visto, puede predicarse su carácter de contributivo, tanto por su naturaleza de aportación al sostenimiento de las cargas públicas como por su instrumentación al servicio de los principios constitucionales, y su necesaria, por tanto, modulación con arreglo al principio de capacidad contributiva. Esto supone que su legitimidad formal no debe derivar únicamente de su carácter de prestación patrimonial pública, sino, asimismo, debe entenderse incluida en el ámbito de la genérica reserva de ley que cubre la materia tributaria, y así lo ha entendido la jurisprudencia emanada de nuestros Tribunales<sup>523</sup>. Es decir, el título

---

artículo 31 de la constitución, en una norma con rango de ley..."; FALCON, en "La ley como fuente del ordenamiento tributario" en *Comentarios a la Ley General Tributaria*, obra colectiva, págs. 211 y 212. Así, refiriéndose al art. 10 de la L.G.T., señala que "...la enumeración de los elementos configuradores del tributo que efectúan las letras a) y b) del citado artículo 10 presenta algunas insuficiencias y lagunas. ...únicamente se contemplan los elementos configuradores de la obligación tributaria principal, dejando al margen otras obligaciones tributarias y extratributarias de carácter público, como la retención, la repercusión, o los llamados "pagos fraccionados", que sin duda están cubiertas por la exigencia del art. 31.3 de la Constitución de que todas las "prestaciones patrimoniales de carácter público" - no sólo las obligaciones tributarias en sentido estricto- sean establecidas con arreglo a la ley. ...".

<sup>523</sup> Como se indica con posterioridad en el texto, hemos tenido ocasión de comprobar el juicio de nuestros Tribunales de Justicia gracias a la defectuosa técnica legislativa utilizada en la redacción de los arts. 10 y 36 de la ley 44/1978, y el posterior desarrollo reglamentario realizado en el art. 147 del antiguo Reglamento del IRPF, por razón de la cual se ha planteado repetidas veces la ilegalidad del sometimiento a retención de los ingresos derivados de la realización de una actividad profesional. Al hilo de esta cuestión, el Tribunal Supremo se ha pronunciado acerca del necesario establecimiento por ley de toda prestación patrimonial coactiva tributaria, naturaleza de la cual participan los deberes impuestos al retenedor. Así, las S.T.S. de 17 de Mayo de 1986, (Pon: Pujalte Clariana, Ar. 2382); de 29 de septiembre del mismo año (Pon: Mendizábal Allende, Ar. 4656), de 16 de Noviembre de 1987 (CISS Jurisprudencia Tributaria, 53/A-3) y de 22 de Febrero de 1989 (Pon: Martín Herrero, Impuestos, 1991, nº 1), en idénticos Fundamentos de Derecho, se pronuncian en este sentido:

Fjº 1.-"La Constitución Española, en sus artículos 31 y 133, reserva a la ley en el sentido estricto de la expresión, el establecimiento de prestaciones personales o patrimoniales de carácter público y, por tanto, el establecimiento de tributos. En definitiva, esto significa que las cargas y obligaciones de dar y también de hacer, en el ámbito tributario, sólo pueden tener aquél origen o fuente, como recoge por otra parte el artículo 10 de la Ley 230/1963, de 28 de Diciembre. Corresponden en todo caso y necesariamente al grupo de las obligaciones legales en la clasificación que ofrece el artículo 1.809 del Código civil." En el mismo sentido, S.T.S. de 17 mayo de 1986 (CISS JT 19/A-3).

legitimador no sería únicamente el art. 31.3, sino asimismo el art. 133.1 de nuestra Ley Fundamental. Y ello porque la Constitución no distingue, a efectos de dicha reserva, entre la contribución a dichas cargas realizada a título definitivo, o provisional.

En ese sentido, y partiendo de una concepción sustancial de lo que deba entenderse por tributo, concepción que lo identifique con la prestación patrimonial normativamente impuesta que implique contribución al gasto público, debemos concluir que la aplicación de dicha reserva al establecimiento de prestaciones provisionales contributivas vendría avalada por la necesidad del cumplimiento de los mismos fines que se predicen de su aplicación al resto de la materia tributaria<sup>524</sup>, en la medida en que dicha reserva, como se ha

---

También en el ámbito de la Jurisprudencia emanada por las Audiencias Territoriales se ha seguido esta línea, recogiendo además el carácter de prestación patrimonial encaminada a la satisfacción de un tributo que demuestra el deber del retenido de soportar la retención. Así, las S.S.A.T. de Valladolid, de 26 de diciembre de 1983(CISS Jurisprudencia Tributaria, 53/B-1) y de 21 de marzo de 1985(Pon: Sr.Llorente Calama, CISS Jurisprudencia tributaria 53 B-3), en idéntico sentido, señalan un doble fundamento para la aplicación de la reserva de ley en este instituto: Co 3º.- "...conforme al art. 31.3 de la Constitución, "sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la Ley", guardando relación con este precepto el art. 10a) de la Ley General Tributaria, sancionador de que "se regularán, en todo caso, por ley" los elementos determinantes de la deuda tributaria, entre los cuales debe entenderse comprendida, como parte de su abono, la obligación de retención...".

En este sentido, puede citarse la opinión de FRAILE SANTOS, en op.cit., respecto de la retención en el caso de las entidades exentas ; en estos supuestos, una retención a tipo superior al del impuesto, al suponer un tipo de gravamen definitivo, debe establecerse por ley.

Por su parte, la S.A.T.Barcelona de 23 de enero de 1985 (Pon. Sr. Emilio Birlanga, CISS Jurisprudencia Tributaria, señala, además de las dos notas anteriores, la necesidad de que el sujeto obligado a dicha prestación (en palabras de la sentencia, el sustituto), resulte también predeterminado por la ley.

<sup>524</sup> Se ha destacado por la doctrina que el fundamento de la reserva de ley en la actualidad no reside en el tradicional principio de autoimposición, al menos entendido como prestación del consentimiento para la imposición de cargas públicas, o como defensa del derecho de propiedad. En este sentido, vid. PEREZ DE AYALA, J.L y GONZALEZ,E., *Curso de Dertecho Tributario*; PEREZ ROYO "Principio de legalidad, deber de contribuir y decretos-leyes en materia tributaria"op.cit.págs. 58 y ss; fundamentándose dicho principio, mediante el mantenimiento de la debida preeminencia del legislativo frente al Ejecutivo en el diseño de la Hacienda Pública, con el consiguiente aseguramiento del debate democrático, en la consecución de fines materiales que requieren tal diseño parlamentario. En este sentido, vid. LOZANO SERRANO, C. "Las fuentes del Derecho en la doctrina y la jurisprudencia constitucional; aplicación al ordenamiento financiero", en *RAP* nº 99, 1982, págs. 124-

manifestado<sup>525</sup>, constituye un mecanismo garantizador de la consecución de los fines materiales asignados a los institutos tributarios en particular, así como al conjunto de los mismos.

Si bien, reconocida la filiación tributaria de dicha prestación pública, y al margen de la necesidad de su establecimiento por ley, dado este último carácter, la regulación de las retenciones por la ley debería enjuiciarse con arreglo a los criterios que se sostengan respecto del ámbito necesario de la ley en esta materia, dado que dicha reserva se configura como relativa<sup>526</sup>. En este sentido, sólo si partimos de la

---

125. Así, la reserva de ley cumpliría varios fines: a) asegurar el contenido democrático de las decisiones sobre el diseño del sistema tributario, con la necesaria ponderación de intereses socialmente representados, y de bienes constitucionalmente protegidos; b) dotar de la necesaria publicidad, coherencia y estabilidad las decisiones esenciales en esa misma materia, asegurando así el respeto al principio de seguridad jurídica; y c) mantener la unidad básica del ordenamiento tributario, permitiendo considerarlo como un sistema, al que resultan anudados los fines constitucionalmente perseguidos. Esta última nota, señalada ya, cabe decir que precozmente por PEREZ ROYO en 1972, en su trabajo "Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria", *HPE*, nº 14, 1972, ha sido recogida por el Tribunal Constitucional, que en su Sentencia 19/87, ha señalado que "Como ocurre con otras de las reservadas de ley presentes en la Constitución, el sentido de la aquí establecida no es otro que el de asegurar que la regulación de determinado ámbito vital de las personas dependa exclusivamente de la voluntad de sus representantes...Esta garantía de autodiposición de la comunidad sobre sí misma...es también...una consecuencia de la igualdad y por ello preservación de la paridad básica de todos los ciudadanos...unidad básica del ordenamiento...que entraña la común prosecución...de objetivos de política social y económica...y de la solidaridad."

<sup>525</sup> Así, LOZANO, C. en "Las fuentes del Derecho..." op.cit. pág. 120, señala respecto de los denominados "principios formales", que "...no por ello carecen de un fundamento y un contenido material. Antes bien, deben ser considerados como meros expedientes técnico-jurídicos acuñados en los Estados de Derecho para la salvaguarda de ese contenido material, que es, en última instancia, su razón de ser."; y posteriormente, en *Consecuencias de la Jurisprudencia...* op.cit. pág. 37, señala que "En esa necesaria cohesión ...(de los fines constitucionales) ...reside una de las razones del principio de reserva de ley en materia tributaria. Concebido tradicionalmente como principio "formal", su exigencia por el art. 31.3º no puede reducirse únicamente a esa dimensión, sino que obedece al logro de finalidades propias del sistema tributario."

<sup>526</sup> Tradicionalmente la doctrina ha entendido que la reserva de ley en materia tributaria debía configurarse como relativa, y así fue recogido en el art. 10 de la L.G.T. En este sentido, RECODER DE CASSO, "Las fuentes del Derecho Financiero en la Constitución", *HPE* nº 59, pág. 67; LASARTE ALVAREZ, "El principio de legalidad tributaria en el proyecto de Constitución española de 1978", en *Hacienda y Constitución*; PEREZ ROYO, "El principio de legalidad tributaria en la Constitución", en *Estudios sobre el Proyecto de Constitución*, Madrid, 1978; MARTIN QUERALT "Ordenación constitucional del Decreto-Ley en materia tributaria", *CREDF*, nº 24, 1980. Como ha señalado PEREZ ROYO, en "Las fuentes del Derecho Tributario en el



consideración de la retención a cuenta como un tributo a cargo del retenedor, o bien a la prestación patrimonial derivada de la misma como una parte de la deuda tributaria a satisfacer por el retenido, podremos predicar la exclusividad de su regulación mediante el instrumento legal, si consideramos que la ley debe regular necesariamente sólo los elementos esenciales del tributo<sup>527</sup> es decir, aquéllos que lo identifican, por fijar su *an* y su *quantum*<sup>528</sup>. Y ello partiendo, a su vez, de un concepto de tributo que lo identifica con una prestación debida definitivamente. Desde estas tesis, se ha negado la inclusión de la retención en el ámbito cubierto por la reserva de ley en materia tributaria<sup>529</sup>.

---

nuevo ordenamiento constitucional", en la obra colectiva *Hacienda y Constitución*, Ed. IEF, Madrid, 1979, sería absolutamente imposible prescindir del Reglamento en materia tributaria.

El Tribunal Constitucional, en su Sentencia 6/ 1983, Fjº 4, también ha señalado que la reserva de ley tributaria no se presenta en nuestra Constitución "...con el rigor que hubiera podido tener en momentos históricos anteriores."; y con respecto al art. 31.3 de nuestra Ley Fundamental, "Este precepto por sí sólo no determina una legalidad tributaria de carácter absoluto...no puede extraerse la conclusión de que nuestra Constitución haya consagrado absolutamente el referido principio...en el sistema constitucional español no rige de manera absoluta el principio de legalidad para todo lo atinente a la materia tributaria ..."; en Sentencia 19/87 señala también que nos encontramos "...ante lo que en expresión doctrinal se denomina una "reserva relativa", lo que posibilita que la ley pueda contener remisiones a normas infraordenadas..."

<sup>527</sup> El Tribunal Constitucional se ha hecho eco de esta postura acerca del contenido de la reserva de ley, recogida en sus Sentencias 37/81, de 16 de Noviembre, al decir, en su Fjº 4.- "La Constitución exige que el establecimiento de tributos se haga precisamente con arreglo a la ley, lo que implica la necesidad de que sea el propio Parlamento vasco el que determine los elementos esenciales del tributo.."; 6/83, "...La reserva de ley hay que entenderla referida a los criterios o principios con arreglo a los cuales se ha de regir la materia tributación: la creación *ex novo* del tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo.."

<sup>528</sup> Así, los autores y obras citados en nota anterior. Gráficamente, PEREZ ROYO, F. en "Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria", *HPE* nº 14, 1972 ha sintetizado esta postura señalando que la ley debe cubrir los elementos que afectan a la identidad o a la entidad de la prestación "...qué categorías de ciudadanos y en razón de qué presupuestos de hecho van a apagar el tributo; así como cuánto van a apagar."

<sup>529</sup> MARTIN QUERALT,J. en "Notas en torno a la configuración jurídica de la retención a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas" *HPE* nº 82, 1983,p.131 y ss."...debe tenerse en cuenta que tampoco nos hallamos ante una de las materias típicas cubiertas por el principio de reserva de ley, en cuyo caso se plantearían mayores problemas a la hora de determinar la posibilidad o no del procedimiento deslegalizador..."

En cambio, la integración de la retención a cuenta dentro de la protección de la reserva de ley tributaria cabría más fácilmente en las posturas de aquéllos autores que han referido dicha reserva de ley no necesariamente al tributo concebido en los términos antes expuestos, como instituto jurídico singular, sino al global sistema tributario como expresivo de la configuración del deber de contribuir<sup>530</sup>, al que entienden vienen referidas las garantías inherentes a la reserva, y ello por el elevado peso específico que suponen en el mismo, y al que aludíamos en el primer capítulo de este trabajo . Así como en aquéllos que, con premisas sustentadas en este mismo criterio, postulan un concepto de tributo de índole sustancial<sup>531</sup>, posturas ambas que compartimos.

### 3.3.3.2. *Contenido de la reserva en materia de retención a cuenta.*

Debe, pues, partiendo del fundamento expuesto, llegarse a alguna conclusión sobre el contenido concreto que cabe atribuir a dicha reserva de ley en materia de establecimiento de retenciones a cuenta. Al respecto, gozamos de la posibilidad de encontrar numerosos pronunciamientos jurisprudenciales y doctrinales, emitidos con

---

<sup>530</sup> En este sentido, la doctrina vertida con motivo del ámbito de actuación del Decreto-Ley, por PALAO TABOADA, C. "La disminución retroactiva de bonificaciones fiscales y los decretos-leyes en materia tributaria", CT nº 42, 1982; PEREZ ROYO: "Principio de legalidad, deber de contribuir y decretos-leyes en materia tributaria", op.cit.; LOZANO, C. "Las fuentes del Derecho en la doctrina y en la jurisprudencia constitucional ; aplicación al ordenamiento financiero" op.cit..

Como el propugnado por PEREZ ROYO, F. en "Las fuentes del Derecho Tributario en el nuevo ordenamiento constitucional", en *Hacienda y Constitución*, IEF, Madrid, 1979, donde postula la necesidad de obtener un concepto constitucional de tributo, aplicando la reserva de ley, no sólo a las categorías tributarias, sino a toda prestación de carácter coactivo destinado a la financiación de necesidades colectivas. A partir de la norma constitucional, puede consolidarse en nuestro Derecho una línea de interpretación similar a la establecida por la doctrina de la Corte constitucional italiana, sobre un concepto de tributo que lo identifica con el de prestación patrimonial de carácter coactivo. En la misma línea, ORON MORATAL, G. en "Notas sobre el concepto..." op.cit., quien ofrece un concepto sustancial de tributo, identificado como aquella "...prestación patrimonial coactiva en favor de un Ente Público, derivada de un presupuesto de hecho, establecida por Ley y fundada en el principio de solidaridad medido por la capacidad económica, para contribuir al sostenimiento del gasto público."

ocasión del sometimiento a retención de los rendimientos derivados de la realización de actividades profesionales, en el marco jurídico anterior a la vigencia de la ley 18/1991<sup>532</sup>.

Así, la polémica surgida con respecto a la posibilidad de contradicción entre los artículos 10 y 36 de la derogada ley 44/1978, nos permite recoger las opiniones existentes acerca de la intensidad de la necesaria regulación legal del instituto. Y ello en la medida en que, si se postula, como es la postura defendida desde la Administración tributaria<sup>533</sup> cubierto el principio por la mera existencia de la cláusula genérica autorizante contenida en la primera de las normas citadas, está optándose por una reserva legal que cubra meramente la previsión de la realización del instituto, remitiéndose a la Administración la potestad de decidir en qué casos, y con qué régimen. Con lo que el "establecimiento" legal supondría poco más que la configuración de su concepto y el señalamiento de los límites más amplios en que cabe la figura; imponiéndose en definitiva por voluntad de la Administración, quien, en este punto, no puede entenderse realice una mera concreción o desarrollo de la norma legal, sino, propiamente, una integración conjunta con ésta del ordenamiento regulador de la figura; integración que incidiría sobre su misma existencia. Conclusión ésta que, en sí misma, podría resultar legítima, es decir, con respecto a la abstracta configuración del principio, dando lugar a una manifestación de la reserva muy similar a la que el Tribunal Constitucional ha entendido legítima respecto del establecimiento de tasas<sup>534</sup>. En este sentido, además, se ha

---

<sup>532</sup> Fue el Decreto 2789/78 quien introdujo la retención de los rendimientos derivados de actividades profesionales, régimen que posteriormente se incluyó en el art. 147 del Reglamento del Impuesto. Sobre el tema, vid. § 2.2.1., en nota.

<sup>533</sup> Así, el T.E.A.C se ha pronunciado en este sentido en Resoluciones de febrero 1986 (CISS 19/C-3); y de 9 febrero de 1988(CISS 19/C-2), indicando que basta la cobertura legal del art. 10. En el mismo sentido, la Resolución de 13 octubre 1988 (CISS 19/C-7), donde se indica que con el art. 10 se cumple el mandato del art. 31.3 de la C.E., aunque se remita la casuística al Reglamento.

<sup>534</sup> Así, el Tribunal Constitucional, en Sentencia 37/81, ha entendido que el contenido de la reserva de ley en materia tributaria debe entenderse como flexible, flexibilidad que "adquiere especial importancia cuando se trata de la regulación de una tasa"; en S.T.C. 19/87, ha señalado que tal flexibilidad puede tener distinto alcance "según se esté ante la creación y ordenación de impuestos o de otras figuras

pronunciado la jurisprudencia del Tribunal Supremo vertida al respecto<sup>535</sup>.

Resultaría necesario, sin embargo, investigar si es éste el contenido que deba darse a la reserva en este caso concreto<sup>536</sup>. Así, la legitimidad del uso del Reglamento para la integración del ordenamiento tributario, no sólo en caso de preferencia de ley, sino incluso en el campo de la materia cubierta por el principio de reserva de ley, es decir, la delegación reglamentaria en el ámbito vertical cubierto por dicha reserva, ha sido postulado por PEREZ ROYO, quien ha propugnado para ello la utilización de la figura italiana del "Reglamento delegado"<sup>537</sup>. Si bien el mencionado autor ha señalado la diferente intensidad que, en la regulación de la materia, deben resultar partícipes ambos órdenes de normas, según estemos en el primero o segundo de los casos.

---

tributarias". Esta flexibilidad le acerca a las posturas citadas anteriormente. Así, LOZANO, en "Las fuentes..." op.cit. pág. 125, defiende "abogar por un planteamiento más flexible de la reserva de ley, que no lleve rígidamente a la determinación exacta de todo tributo por el órgano legislativo...La flexibilización del principio, haciéndolo plenamente operativo en los grandes impuestos, y limitando su alcance en los tributos de menor significación - por ejemplo, exigiendo de la ley tan sólo el señalamiento de un hecho imponible genérico y de unos criterios cuantificadores de la prestación..." .

<sup>535</sup> Así, las S.T.S. de 17 de Mayo de 1986, (Pon: Pujalte Clariana, Ar. 2382); de 29 de septiembre del mismo año (Pon: Mendizábal Allende, Ar. 4656); de 16 de Noviembre de 1987 (CISS Jurisprudencia Tributaria, 53/A-3); de 22 de Febrero de 1989 (Pon: Martín Herrero, Impuestos, 1991, nº 1), consideran la "...deslegalización de los supuestos perfectamente plausible...las obligaciones a cargo de las personas pagadoras nacen directamente de la Ley, aun cuando su casuística se defiera al Reglamento...". En el mismo sentido, la S.T.S. de 17 mayo de 1986 (CISS JT 19/A-3), donde se afirma que la obligación de ingreso surge de la ley, y ésta no relega al Reglamento "...más que la determinación de los casos en que procede, de donde el Reglamento ...no impone una prestación patrimonial de carácter público ajeno a la Ley sino previsto en ella;..." .

<sup>536</sup> Como ponen de manifiesto LOZANO, D. en "Las fuentes..." op.cit. pág. 125; y FALCON, en "La ley como fuente del ordenamiento tributario, en *Comentarios a la Ley General Tributaria*, no puede darse un significado global de la incidencia de la reserva en todas las figuras tributarias, sino que es en el caso concreto donde hay que apreciar la necesidad de reserva, que requiere un análisis caso por caso.

<sup>537</sup> Cfr. "Las fuentes del Derecho Tributario en el nuevo ordenamiento constitucional", en *Hacienda y Constitución*, IEF, 1979.

En ese sentido, la operativa de la ley dentro del marco de la materia cubierta por preferencia de ley, aun necesitando que el régimen reglamentario pudiera reconocerse establecido por ley, es decir, que permita poder afirmar que la normativa del Reglamento tiene su base en la ley, podría requerir únicamente una habilitación realizada por ésta. Sin embargo, la conclusión a la que llega el autor no es la misma en el caso de materias reservadas materialmente a la ley, en las que postula una actuación de ésta no exclusiva, pero sí más intensa. En estos casos, no basta una mera habilitación al reglamento, como la que se desprendería del régimen citado<sup>538</sup>, sino que la ley debería prefijar los contenidos a desarrollar por la norma reglamentaria, enunciando los criterios esenciales por los que debe regirse la materia.

En esta línea, postularíamos que es éste y no otro el tratamiento que debe darse al establecimiento de prestaciones patrimoniales contributivas, aun cuando sean provisionales, como ha señalado alguna jurisprudencia, si bien minoritaria<sup>539</sup>. Tanto el contenido de cuáles sean esos criterios esenciales, como la misma justificación de nuestra afirmación, se ponen de relieve si examinamos el fundamento que hemos expuesto para la aplicación de dicha reserva a la materia objeto de nuestro estudio. Es decir, si la reserva de ley actúa de garante de contenidos materiales que deben necesariamente ponderarse en la regulación del deber de contribuir, la relevancia que debe concederse a la ley en esta materia debe juzgarse necesariamente a través de dicho criterio, con lo que debemos predicar su presencia en todos aquéllos casos en que la dejación de su regulación en manos del reglamento comprometa dicha consecución.

---

<sup>538</sup> Como concluye la S.A.T. Valencia de 23 febrero de 1987 (CISS JT 19/B-12), donde se manifiesta que basta con que la ley introduzca "...una habilitación reglamentaria...".

<sup>539</sup> Así, la S.A.T. de Barcelona de 23 de enero de 1985, que indica que no resulta necesaria la regulación exclusiva por ley, sino que basta con que el contenido de dicha regulación aparezca claramente prefijado por la misma, y la S.A.T. Valladolid de 5 de febrero de 1987 (CISS JT 19/B-11), que predica la necesidad de determinación por la ley, en Fjº 2.- "...bien directamente, bien mediante delegaciones o autorizaciones que precisen inexcusablemente los principios que hayan de seguirse y a los que ha de ajustarse estrictamente la actuación administrativa...".



La deseada paridad básica de los ciudadanos ante el ordenamiento tributario<sup>540</sup>, y la democrática toma de las decisiones con trascendencia para su configuración, así como la publicidad, actuando de garante de la necesaria seguridad jurídica<sup>541</sup>, que han sido consideradas consecuencia del instituto legal por nuestro Tribunal Constitucional, pueden verse comprometidas, en nuestra opinión, si, a pesar de que se regule minuciosamente por ley la determinación de la medida del gravamen definitivo surgido en relación con los Impuestos doble la Renta, dejamos en manos reglamentarias la total regulación de aquéllas prestaciones provisionales que, además de constituir un gravamen en sí mismo, suponen la modalidad cualitativa y cuantitativamente más importante de realización de dicha contribución definitiva. En ese orden de cosas, tanto por su propia relevancia, como por su carácter de elemento estructural de los impuestos a que vienen referidos, el régimen de los ingresos

---

<sup>540</sup> Como señala la S.T.C. 19/87, en su Fj<sup>o</sup> 4.- "...Esta garantía de autodisposición de la comunidad sobre sí misma...es también...una consecuencia de la igualdad y por ello preservación de la paridad básica de posición de todos los ciudadanos...unidad básica del ordenamiento ...que entraña la común prosecución ...de objetivos de política social y económica...y de la solidaridad."

<sup>541</sup> GONZALEZ,E. en op.cit., págs. 971 y ss. señala la relación entre el principio de seguridad jurídica y la reserva de ley en materia tributaria. También LOZANO,C. en "Las fuentes..."op.cit. pág. 123 señala que la ley posibilita los "objetivos de coherencia y estabilidad...que aseguren el logro de los fines que la Constitución impone a la actividad financiera". El Tribunal Constitucional parece conectar entre los fines cumplidos por la reserva de ley con la consecución de los mandatos impuestos por dicho principio en su reciente Sentencia de 18 de mayo de 1992, en cuyo Fj<sup>o</sup> 4<sup>o</sup> señala como fundamento de las limitaciones del contenido de la Ley de Presupuestos, tanto la peculiaridad del procedimiento de aprobación de ésta y el respeto al mismo, en la medida en que exige que una norma con función determinada constitucionalmente se atenga a la misma."El cumplimiento de estas dos condiciones resulta, pues, necesario para justificar la restricción de las competencias del poder legislativo, propia de las Leyes de Presupuestos, y para salvaguardar la seguridad jurídica que garantiza el art. 9.3 (C.E.), esto es, la certeza del Derecho que exige que una ley de contenido constitucionalmente definido, como es la Ley de Presupuestos Generales, no contenga más disposiciones que las que corresponden a su función constitucional". Si bien, la argumentación de que la función constitucional de una norma limita su contenido, sólo puede entenderse en virtud del mismo procedimiento de aprobación que el Tribunal considera necesario para esta misma norma, dada dicha función. Por lo tanto, podríamos extraer de esta doctrina que las mencionadas limitaciones no garantizan el cumplimiento de los fines predicables de la ley, a la que la reserva va referida, y entre los que se encontraría la salvaguarda de la seguridad jurídica.

anticipados, en general, y el de la retención a cuenta, en particular, requerirían un tratamiento legal algo más intenso que la mera habilitación al Reglamento para determinar su imposición.

Para corroborar lo expuesto, basten dos ejemplos: por un lado, la doctrina y jurisprudencia vertidas acerca de si, en esos mismos rendimientos derivados de actividades profesionales, debía entenderse procedente el deber de realizar el ingreso, pese a la ausencia de retención; y, por otro, la incidencia de la ley en el establecimiento de los denominados "ingresos a cuenta". En el primero de los supuestos, tras algunos pronunciamientos contrarios<sup>542</sup>, la cuestión ha sido resuelta finalmente por la Jurisprudencia, en el sentido de declarar su procedencia<sup>543</sup>; si bien los titubeos expuestos han tenido la virtud de hacer consciente al legislador de la necesidad de regular por ley dicho punto<sup>544</sup>, ya que del mismo podría desprenderse la imposición de una responsabilidad patrimonial frente a la Hacienda Pública, y a cargo del retenedor, que en un principio no era atribuida automáticamente por la doctrina y la Jurisprudencia, en su concepción del instituto<sup>545</sup>.

---

<sup>542</sup> Así, las S.S.A.T. de Valladolid de 26 de diciembre de 1983 y 21 marzo 1985, cit.: "...esta obligación de ingresar aun cuando no hubiere retención se ha introducido por normas de carácter reglamentario a pesar de que los antedichos preceptos de la Constitución y de la Ley general tributaria contienen la reserva legal para su formulación..."

<sup>543</sup> En ese sentido, la S.A.T. de Bilbao de 1 de febrero de 1985 (CISS JT 19/B-4), sostiene que la obligación de ingreso cuando no hay retención está incluida e los deberes establecidos legalmente con la retención, y para ello aduce el régimen de la presunción de haberse realizado la retención. Y, sobre todo, la S.T.S. de 17 mayo de 1986 (CISS JT 19/A-3): Fjº 4º "...el art. 10 de la ley con rango adecuado a la Constitución y a la L.G.T., impone en este caso dos obligaciones; una, retener en concepto de pago a cuenta la cantidad que proceda, y otra, ingresar su importe. De esta forma, no es correcto suponer que la conducta ilícita que significa el incumplimiento de una obligación legal (retener) tenga poder liberatorio respecto de la otra (ingresar su importe)..."

<sup>544</sup> Cfr. art. 98 ley 18/1991, en que se establece la presunción de retención a la que el legislador y parte de la jurisprudencia parecen conectar necesariamente la independencia de los deberes de retener e ingresar. En ese sentido, la citada S.A.T. de Bilbao de 1 de febrero de 1985 (CISS JT 19/B-4).

<sup>545</sup> En este sentido, MARTIN QUERALT, J. en "Notas en torno a la configuración jurídica ..." op.cit. pág. 144 "Si se hubiera sido consecuente con el esquema jurídicamente atribuible a la retención a cuenta, en el supuesto de que la misma no se hubiera practicado...La Hacienda Pública podría exigir del retentor una sanción y unos intereses de demora practicados sobre la cuota que debió retener e ingresar teniendo en

Por otro lado, la insuficiencia de la mera remisión o habilitación al Reglamento para la imposición de prestaciones provisionales se pone de manifiesto con el establecimiento de los "ingresos a cuenta". Dichos ingresos sólo aparecen establecidos específicamente por ley para las retribuciones en especie, bien como remuneración del capital mobiliario satisfecha por una Entidad financiera<sup>546</sup>, bien como remuneración de rendimientos del trabajo personal<sup>547</sup>. Sin embargo, tanto el D.A.F. como el Reglamento del I.R.P.F. han configurado su ámbito de aplicación de forma extraordinariamente amplia<sup>548</sup>, siguiendo, seguramente, el criterio explicitado en los artículos 3.5 DAF y 41.3 del Reglamento enunciado, en el sentido de asimilación de ambos institutos, retención e ingreso a cuenta. Así, como se desprende de la lectura del art. 27.Dos. de la ley, el legislador parece haber considerado que debe entenderse incluida su imposición en la cláusula genérica del art. 98 de la misma ley, que autoriza el establecimiento de retenciones y de los denominados "pagos fraccionados" de empresarios y profesionales.

---

cuenta el momento en que debió hacerlo, pero el importe de la cuota tributaria correspondiente a los rendimientos por él satisfechos debía exigírsele en tal caso al contribuyente, que es el verdadero configurador del elemento subjetivo del hecho imponible..."

<sup>546</sup> La ley 14/1985 sólo prevé expresamente la realización de un ingreso a cuenta: el previsto, para las retribuciones en especie abonadas por Entidades Financieras, en su art. 2º. Si bien el resto de ingresos a cuenta previstos en el Decreto 2027/1985 -los realizables sobre rendimientos latentes, presuntos y ajustados por vinculación, estudiados en el §2.2.2.-pueden tener su base legal en algunos de los supuestos que la ley considera como de "retención". Así, arts. 2.3. y 7.1., de la ley 14/85. Pese a la imprecisión técnica, dichos supuestos, a diferencia de los que ocurre con el resto de ingresos a cuenta previstos en el I.R.P.F., permiten efectuar un juicio positivo respecto de su establecimiento por ley.

<sup>547</sup> Establecidas en el art. 27 de la ley 18/1991.

<sup>548</sup> Como pone de manifiesto, acertadamente, respecto de los ingresos a cuenta sobre retribuciones en especie previstos en el RD 1841/1991, BANACLOCHE, en "El pago del I.R.P.F.", *Impuestos*, 1992, I, pág. 68, "...no hay previsión legal que lo autorice, como podría entenderse para los rendimientos del trabajo (art. 27.3 de la ley 18/1991) y para los rendimientos de capital mobiliario (art. 2 de la ley 14/1985). "



Sin embargo, y dado su tenor inequívoco, únicamente la asimilación a uno u otro instituto permitirían considerar que tal precepto contiene dicha autorización<sup>549</sup>. Tal asimilación, como decíamos, parece realizarse con respecto de la retención a cuenta. Pero, como veíamos en el Capítulo anterior, resulta evidente que nos encontramos ante institutos que, si bien comparten una ratio similar, no pueden predicarse idénticos ni asimilables<sup>550</sup>, resultando bastante más gravoso, para los dos sujetos intervinientes, el régimen del ingreso a cuenta que el de la retención. Las cláusulas de los mencionados artículos reglamentarios no pueden tener otro sentido que el de establecer una aplicación de las normas relativas a la retención a cuenta cuando el ordenamiento no imponga una regulación específica, y ello por la razón evidente de que, perteneciendo ambos institutos a un mismo *genus*, y constituyendo la retención la especie más conocida y cuya regulación puede resultar más elaborada, resulta lógica la aplicación de su régimen en aquéllo en que ambos institutos no difieran<sup>551</sup>.

Nos parece, por tanto, que ambos supuestos pueden resultar gráficamente representativos respecto de los peligros inherentes a la

---

<sup>549</sup> Como pone de manifiesto BANACLOCHE, J. en "El pago del IRPF", op.cit. pág. 70 "El artículo 27 de la ley prevé la existencia de un ingreso a cuenta...No es fácil deducir del artículo 98.3 de la ley una autorización genérica a establecer ingresos a cuenta. Es claro que no son pagos fraccionados y ni la interpretación literal, ni la técnica, ni el desarrollo reglamentario permiten deducir que tales ingresos, hechos por un tercero, equivalen a una periodificación que se autoliquida. El mismo Reglamento asimila "retención" e "ingreso a cuenta"(art. 41.3) por si hubiera dudas."

<sup>550</sup> PEREZ ROYO, F. en *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, ed. IEF. Madrid, 1986, pág. 327 lo califica como "Un caso singular de pago "a cuenta", que, sin embargo, se emparenta más bien con las retenciones que con los pagos fraccionados, es el que procede en los supuestos de retribuciones en especie del capital mobiliario, regulados en la Ley de Activos Financieros..."

<sup>551</sup> En sentido similar al texto, PEREZ ROYO, I. en *La nueva regulación...* op.cit., pág. 248 con respecto a lo establecido en el art. 3.5 DAF (similar al 41.3. del Reglamento I.R.P.F.), expone "¿Puede realmente afirmarse que el deber de retener y el de efectuar un ingreso a cuenta son perfectamente asimilables? Nos parece evidente que no...la asimilación del deber de efectuar un ingreso a cuenta al deber de retener es más bien a efectos formales - momento de su realización, modelos de declaración, resumen anual, etc. -, queriendo señalar con ella el legislador el carácter de subrogado de las retenciones que tienen estos ingresos."

consideración de que, en materia de ingresos anticipados, la obligatoriedad de la ley deba limitarse a su genérica autorización; debiéndose predicar, por el contrario, que su establecimiento por la misma contenga la definición de los criterios esenciales que definan su régimen jurídico, y, en cualquier caso, permita conocer la existencia de todas las prestaciones, personales o patrimoniales, que se derivan de la figura.

#### *Capítulo IV. La delimitación de las situaciones subjetivas derivadas del instituto.*

Al comenzar el estudio del presupuesto de hecho generador de la retención, indicábamos que éste se componía de dos elementos, uno objetivo, que hemos analizado hasta aquí, y otro subjetivo, al que nos disponemos a estudiar en este momento<sup>552</sup>. Podemos dividir, a su vez, este elemento subjetivo en dos aspectos, a los que podríamos denominar elemento subjetivo activo y elemento subjetivo pasivo. En realidad, y como regla general, dichos componentes subjetivos del presupuesto se corresponden asimismo con las situaciones subjetivas que el instituto hace surgir entre los administrados sometidos a su imperio. Y ello en la medida en que ambos resultan realizadores del mismo presupuesto, si bien en posiciones correspondientes.

En este sentido, y como ha sido puesto de manifiesto<sup>553</sup>, a diferencia de la forma en que tradicionalmente se ha considerado estructurada la relación tributaria, la retención hace surgir, no una única relación entre la Hacienda Pública y un sujeto pasivo, sino que, por razón de su actuación, se entablan tres relaciones diferentes, o bien, como afirman algunos autores, una única relación, si bien de carácter triangular. En cualquier caso, son tres los intervinientes en el desenvolvimiento de la figura: la misma Hacienda Pública, el retenedor y el retenido.

Pudiendo considerarse activa la posición de la primera en la relación mantenida con el retenedor y materializada en el deber de ingreso que recae sobre éste, la misma puede devenir en pasiva

---

<sup>552</sup> Señala la existencia de ambos elementos SIMON ACOSTA "Las retenciones de los nuevos impuestos sobre la renta en la quiebra" *HPE* nº 57, 1979, pág. 224. "...el presupuesto de hecho de la retención puede descomponerse en dos elementos o requisitos que se exigen conjuntamente para que nazca la obligación de retener: ...por una parte, un requisito objetivo...Además, se exige una cualificación subjetiva en el pagador de las rentas sobre las que la detracción se practica...".

<sup>553</sup> En ese sentido, BERLIRI, en *L'imposta sul...* op.cit. págs. 232 y ss, y *Corso istituzionale...* op.cit. pág. 245; BOSELLO, *Il prelievo...* op.cit. págs. 137 y ss; TURCHI "Il crédito ..." op.cit. págs 335 y ss.

respecto del retenido, si por razón de la retención resulta procedente la realización de una devolución impositiva. Si bien, es en el terreno de la relación surgida entre los particulares implicados - cuyo núcleo estaría constituido por la propia retención- donde se plantean las mayores complejidades y matices que presenta la figura. Es por razón de la estructura de esta relación por lo que configuraremos al que posee el poder-deber de retener, o retenedor, como componente subjetivo activo; reservando la posición pasiva para quien resulta sujeto al mismo: el retenido<sup>554</sup>.

#### 4.1. El sujeto retenedor.

Debemos observar, sin embargo, que el elemento subjetivo activo integrado en el presupuesto de la retención a cuenta puede o no coincidir con el sujeto activo, o retenedor. En efecto, conceptualmente son figuras distintas, aunque la norma pueda colocarlas sobre un mismo sujeto. El retenedor, como figura subjetiva, será aquél a quien la norma impone el deber "activo" que se deriva del presupuesto de la retención: principalmente, por su carácter identificatorio, el deber de retener. Es decir, que el mismo asumirá la situación jurídica subjetiva correspondiente al retenedor, con los deberes, obligaciones y responsabilidades que tal estatus normativo comporta.

En cambio, el elemento subjetivo activo forma parte del presupuesto de hecho que generará tal situación jurídica, constituyendo, precisamente, su lado subjetivo activo. Podemos

---

<sup>554</sup> En el mismo sentido, CICOGNANI "Ritenuta d'acconto e prestazioni professionali nel fallimento", en *RDFS*, II, I, pág.31 "Potrebbe a questo proposito sembrare errato indicare come legittimato attivamente il soggetto su cui grava l'obbligo della ritenuta, ma la cosa va esaminata, come è stato evidenziato in dottrina, sotto l'aspetto di un rapporto triplice ...nel quale compaiono l'Erario, il soggetto obbligato alla ritenuta...ed il soggetto passivo d'imposta...Vi sono infatti: a) un rapporto sostituto- sostituito per l'effettuazione della ritenuta d'acconto; b) un rapporto Erario-sostituito per l'incameramento della ritenuta; c) un rapporto Erario-sostituito per il credito d'imposta sorto a favore di quest'ultimo, rapporto che sfocerà alla fine, per la generalità dei casi, nel rapporto obbligatorio d'imposta. Ora, poichè nel primo dei tre rapporti è il sostituto che effettua la ritenuta ed è il sostituito che la subisce, le espressioni legittimazione attiva e legittimazione passiva sono ovviamente referite alla effettuazione della ritenuta."

identificar a éste último como aquél sujeto que, reuniendo unas características normativas precisas, realiza el presupuesto objetivo de la norma: abona rendimientos sujetos y sometidos a retención, siempre y cuando tal abono se efectúe, a su vez, a un sujeto de los encuadrados en la configuración del elemento subjetivo pasivo. Por decirlo de una forma simple, cuando dicho sujeto (elemento subjetivo activo) abona determinadas rentas (elemento objetivo) a sujetos especificados (elemento subjetivo pasivo), surge el deber de retener para alguien (sujeto activo). Ese alguien puede ser el mismo realizador del presupuesto (abonante), o puede ser otro<sup>555</sup>. Así, como veremos, puede producirse, al igual que ocurre con el tributo, una disociación entre el plano de la realización del presupuesto, y el plano de los efectos jurídicos que, en punto al surgimiento de la situación subjetiva subsiguiente, se derivan del mismo.

#### *4.1.1. La configuración genérica de la figura subjetiva.*

Veamos, pues, cómo se delimitan, tanto el elemento subjetivo activo, como el mismo sujeto activo, en nuestro derecho positivo. En la configuración general del retenedor que efectuaba, para el IRPF, el art. 10 de la ley 44/78<sup>556</sup>, ambas figuras coincidían. Y así ocurre también en la regulación que realiza el art. 98 de la nueva ley IRPF, que configura al retenedor de manera muy similar a la que realizaba la ley 44/78. En efecto, tal norma determina la obligatoriedad de la retención para los siguientes sujetos<sup>557</sup>:

---

<sup>555</sup> Véase, a este respecto, la consulta de la D.G.T. de 11 de septiembre de 1980, en la que impone, a la empresa que abona al notario honorarios por protestar letras de cambio, el deber de retener sobre tales honorarios por ser las pagadoras o las que satisfacen los mismos, sin perjuicio de la repercusión que el pagador realice posteriormente a terceros de dichos costes.

<sup>556</sup> El art. 10 estaba, no por casualidad, en sede de sujetos pasivos. Aun cuando el retenedor no es tal, al menos en el sentido que a tal término otorga la LGT, sí se desprende de tal ubicación que lo que pretende la norma es configurar al obligado tributario a quien se somete al deber de retener, esto es, al sujeto activo.

<sup>557</sup> De forma similar es regulado en Italia, cfr. art. 23 y 29 D.P.R. nº 600/1973.

a) Las personas jurídicas y entidades, incluidas las comunidades de bienes y las de propietarios<sup>558</sup>, cuando abonen o satisfagan rentas sujetas al IRPF.

b) Los empresarios individuales y los profesionales, cuando abonen rentas en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales.

c) las personas jurídicas y demás entidades residentes en territorio español, que operen en él mediante establecimiento permanente<sup>559</sup>.

Por su parte, el recién redactado art. 32 de la LIS lo define de igual forma, pero en el caso de que las rentas abonadas estén sujetas al Impuesto sobre Sociedades. Y ésta es, asimismo, la configuración que el art. 3.2 del DAF efectúa del retenedor, en caso de abono de rendimientos explícitos.

Puede observarse una nota diferenciadora entre los sujetos activos persona física y aquéllos constituidos por una persona jurídica o Entidad. En el primer caso, para ser sujetos obligados a retener, las personas físicas deben tener la condición de empresarios o

---

<sup>558</sup> La expresa inclusión de las comunidades de bienes y de propietarios supone una novedad de la nueva ley, que sale así al paso de la doctrina administrativa consolidada con la anterior legislación, en el sentido de que las comunidades de propietarios de viviendas no tenían obligación de retener cuando abonaran rendimientos, en principio, sometidos a retención. Así, la D.G.T., en sucesivas consultas, ha manifestado que no puede mantenerse que las comunidades de propietarios de viviendas(propiedad horizontal) sean entidades afectas al deber de retener(consulta de 2 de mayo de 1979), en algunos casos se ha afirmado incluso que ello es consecuencia de no ser sujetos pasivos del impuesto (consultas de 31 de enero de 1981 y 7 de junio de 1983), aunque el argumento más comúnmente esgrimido radica el carácter accesorio que en tales comunidades tienen la propiedad común respecto a la propiedad individual, lo que desvirtúa su carácter de entidad jurídica.(consultas de 23 de mayo 1980, 14 de febrero de 1984, 17 de abril de 1984, 24 de abril de 1984, 17 de mayo de 1984 y 17 de julio de 1985).

<sup>559</sup> El art. 10 de la ley 44/78 se limitaba a enumerar, para el supuesto que hemos enumerado como a) a las personas jurídicas o entidades. Fue el art. 147 del Reglamento el que especificó que éstas podían ser residentes o no residentes, pero operando mediante establecimiento permanente. Esta regulación, por su parte, concordaba con los sujetos activos enumerados para el abono de rendimiento percibidos por un sujeto pasivo del IS, en el antiguo art. 32 2 LIS.

profesionales<sup>560</sup> y además, el abono de las rentas que motiva la retención debe efectuarse con ocasión del ejercicio de su empresa o profesión<sup>561</sup>, es decir, actuando en su condición de tales. En el segundo supuesto, para comenzar, no resulta necesario que la persona

---

<sup>560</sup> En relación con la condición de empresario, debe anotarse la polémica surgida en Italia en relación con el carácter de retenedor o no de los síndicos de la quiebra o "curatore fallimentare". La Administración tributaria sostuvo su sometimiento al deber de retener, basándose en su carácter de representante del fallido, hasta la Resolución de la *Commissione centrale* de 21 de septiembre de 1989 (nº 5573, publicada en *DPT*, II, 1990, pág. 563 y ss), en la que declara que el síndico de la quiebra no está obligado a practicar la retención, y ello en cuanto no estaría incluido en la taxativa enumeración de los sujetos retenedores que realiza el art. 23 D.P.R. nº 600/1973.

Acoge así la Administración la postura jurisprudencial y doctrinal mayoritariamente seguida al respecto, que basaban en tal carácter taxativo la imposibilidad de su condición de retenedor, entendiéndose que no podía entenderse incluido en cuanto no suponía un representante del fallido, sino un órgano auxiliar de la justicia. En ese sentido, vid. GRANELLI, "I compensi per prestazioni di lavoro dipendente rese all'imprenditore fallito e la ritenuta d'acconto", en *BT*, 1975, pág. 948; TURCHI, en "Crediti concorsuali e ritenuta d'acconto", en *Giurisprudenza commerciale*, 1976, I, pág. 255; POZZO "Il curatore fallimentare e l'obbligo della ritenuta d'acconto", en *DPT*, II, 1990, págs. 563 y ss. En contra, sin embargo, CICOGNANI, sosteniendo el carácter objetivo de la empresa, en "Ritenuta d'acconto e prestazioni professionali nel fallimento", en *RDFSF*, 1973, II,I, págs. 27 y ss.

Acerca de este tema se ha pronunciado en España SIMON ACOSTA, en su interesante trabajo "Las retenciones de los nuevos impuestos sobre la renta en la quiebra", en *HPE*, nº 57, 1979. quien manifestaba la opinión de que como tal empresario debe entenderse, no al titular o propietario de la empresa o su representante, sino al que ejerce la empresa, o en sus palabras, "la titularidad de la explotación o empresa...ha de entenderse no tanto en el sentido de relación jurídica de propiedad como de atribución de poderes que consienten el ejercicio de la empresa, pues siendo ésta un concepto dinámico (un ente en funcionamiento) no interesa tanto, a efectos de imponer una obligación que se integra dentro del proceso empresarial, la titularidad de la propiedad de los elementos de la empresa cuanto la titularidad del derecho de ejercicio de la misma."(pág. 227) "Por lo tanto, el síndico es una persona que ejrcita una empresa, por derecho propio, en nombre ajeno..." (pág. 233) Y ello porque, a pesar de que de la redacción literal de las normas, en una interpretación gramatical, parece desprenderse lo contrario, en su opinión, procede realizar una interpretación teleológica de las mismas, en función de los objetivos pretendidos por la retención a cuenta. "...Estos objetivos se alcanzan por el legislador creando la obligación de retener allí donde se produce un centro de vida económica donde confluyen una serie de actividades rediticias que son fácilmente controlables...estas circunstancias se producen donde existe una empresa...tanto en el supuesto de que sea ejercitada...por el titular...(como por)...otra persona distinta del titular en sentido jurídico."(pág. 234).

<sup>561</sup> Esta segunda nota exceptúa el deber de retener en aquellos casos en que el pagador de los rendimientos, aun manteniendo su condición de empresario o profesional, realiza el abono fuera de su actividad y no por razón de ésta, como es el caso contemplado en la consulta de la D.G.T. de 17 de febrero de 1987, en la que se dictaminaba la improcedencia de retención a la empleada de hogar.

jurídica o entidad sea titular de ninguna empresa<sup>562</sup>, y, se impone la operatividad de la retención en todo caso, no en el ejercicio de una actividad económica determinada.

También pueden anotarse rasgos comunes: en primer lugar, los retenedores así configurados no necesariamente deben ser sujetos pasivos de alguno de los dos Impuestos sobre la Renta. En la mayoría de los casos lo serán, pero la ley no considera dicho carácter como configurador de tales sujetos activos. Esto lleva a la conclusión de que tienen el deber de retener los sujetos enumerados estén o no sujetos a alguno de los dos Impuestos sobre la Renta en los que se estructura la retención a cuenta. Y ello no sólo en el sentido de que, tras el transcurso del período impositivo, resulten obligados al pago del tributo, lo que hubiera supuesto una absoluta incerteza sobre quiénes estarían obligados a retener; sino que, sobre todo, debe interpretarse en cuanto que tales obligados a la retención no necesariamente deben constituir sujetos contemplados normativamente como idóneos para la determinación de la sujeción al Impuesto; esto es, aquéllos a los que el ordenamiento configura como potenciales obligados a su satisfacción, y en todo caso, sometidos a enjuiciamiento acerca de la existencia de los deberes con él relacionados<sup>563</sup>. En el primero de los sentidos, esto significa que no resultan excluidos, por ejemplo, los empresarios o profesionales individuales, o las sociedades, que presenten bases imponibles negativas al final del ejercicio, o las Entidades en régimen de transparencia fiscal; en el segundo, como ha aclarado acertadamente la ley 18/1991, están sometidos a tal deber los Entes en régimen de atribución de rendimientos, y no sus socios o comuneros.

En segundo lugar, según la configuración legal, sí deben ser residentes en España o estar sometidos al similar régimen reservado

---

<sup>562</sup> Esta nota ha sido puesta de manifiesto por SIMON ACOSTA, op.cit., pág. 235, al concluir que, en las personas jurídicas no resulta necesaria la existencia de una empresa para la obligatoriedad de la retención, y por tanto, al imponerse tal deber a la misma persona jurídica y no a la empresa, resulta difícil interpretar que pueda realizarse tal retención por otro.

<sup>563</sup> Cfr. art. 30 y 35 de la L.G.T.



para los establecimientos permanentes<sup>564</sup>. Lo cual supone al menos, pese a lo aducido *supra*, una mínima calificación del sujeto retenedor de acuerdo con las normas configuradoras del sujeto pasivo de estos impuestos. Sin embargo, el RD 1841/1991, en su art. 42. Uno d), incurriendo probablemente en extralimitación legal, incluye a los sujetos pasivos por obligación real, no para todos los componentes de la renta sometidos a retención, sino únicamente en cuanto abonen rendimientos del trabajo personal. Sin dudar de la bondad de los fines perseguidos con tal inclusión, debe señalarse que tal regulación puede incurrir en contradicción con respecto de la ley, constituyendo una violación de la necesaria supremacía de ésta última; y supone, sobre todo, una irrupción del reglamento en materia que la jurisprudencia española ha considerado reservada a la ley, es decir, la determinación de los sujetos obligados por el instituto<sup>565</sup>. Reserva de la que deriva necesariamente el carácter taxativo que debe tener la enumeración legal<sup>566</sup>, no pudiendo considerarse la cláusula reglamentaria como el resultado de la concreción de una enumeración legal ejemplificativa.

En tercer lugar, puede observarse cómo, en la determinación genérica de aquellos sujetos que deben realizar la retención, el legislador ha evitado imponer tal deber a personas físicas particulares. En realidad se ha buscado, en líneas generales, imponer la retención en aquéllas situaciones en que la propia realidad económica resulta

---

<sup>564</sup> En este sentido, la consulta de la D.G.T. de 27 de julio de 1979, en el sentido de que no está sometida a retención la pensión recibida de un gobierno extranjero (E.E.U.U.) porque el ente público pagador no tiene deber de retener. En la misma línea, la consulta de 25 febrero 1983, en la que se resuelve en el sentido de que sólo no se retiene a un no residente por servicios prestados en el extranjero cuando los rendimientos se abonen por otro no residente en España o establecimiento permanente en el extranjero.

<sup>565</sup> Vid. sobre el tema, §III.3 de este trabajo.

<sup>566</sup> Como describe POZZO, págs. 568 -569, La Corte Suprema italiana así lo ha entendido, con referencia a la enumeración del art. 23 del D.P.R. nº 600/1973, entre otros, y fundamentalmente, por el siguiente argumento: "un'elencazione esemplificativa sarebbe stata incompatibile sia con la funzionalità del sistema, perchè avrebbe lasciato troppo ampio campo di applicazione all'interprete, sia col principio della tassatività degli obblighi tributari e delle relative sanzioni... principio che richiede una specifica indicazione dei soggetti cui fanno carico gli adempimenti fiscali e nei cui confronti possono essere applicate le relative sanzioni"

idónea para el ejercicio del poder sobre el patrimonio ajeno que supone la retención de cantidades adeudadas, en un claro intento de facilitar su efectiva realización<sup>567</sup>; y en los que puedan centralizarse las retenciones practicables, dados los fines de la figura jurídica estudiada<sup>568</sup>. Pero además de la escasa practicidad de establecerlo de otra manera, resulta evidente que sobre todo se ha intentado que el peso del sometimiento a tal estatus- con los deberes, potestades, obligaciones y responsabilidades subsiguientes- recaiga sobre figuras jurídicas más capaces de sobrellevarlo<sup>569</sup>. Y cabría decir a los que se les suponga la solvencia económica requerida para hacer frente a las prestaciones derivadas del mismo<sup>570</sup>, así como la dotación de la infraestructura administrativa necesaria para su realización<sup>571</sup>.

---

<sup>567</sup> Como señala CORTES DOMINGUEZ, en "La capacidad contributiva y la técnica jurídica", op.cit. pág. 1035, "El retenedor está cumpliendo una obligación en nombre propio (es deudor en nombre propio), pero la causa de esa obligación no es su capacidad contributiva ni tampoco la capacidad contributiva del empleado, sino la especial relación en que se encuentran ambos, que permite al legislador servirse del empresario para facilitar la labor de recaudación de ciertos impuestos." Así lo hace notar SARTORIO ALBALAT,S. en "Traslación económica y obligados tributarios", *RDFHP*, nº 204, 1989, págs. 1506 y ss, donde, refiriéndose a la repercusión, anota que el legislador, lo que hace es "...aprovechar uno de los efectos económicos del impuesto, la traslación, para localizar el pago del impuesto en un sujeto de más fácil identificación y control por parte de la Administración financiera...la traslación del impuesto como hecho económico no depende de la voluntad del legislador ...sino que precisamente por ser uno de los efectos económicos de los impuestos se dará igualmente en cuanto concurren los factores extrajurídicos que la hacen posible."

<sup>568</sup> Explicitados en el §1.1. y 2 de este trabajo. Tanto la concentración de la materia recaudatoria como la situación específica del empresario, ayudan a la aplicación del instituto.

<sup>569</sup> Como señala ADONNINO, en "Le ritenute.." op.cit. pág. 37 "Attesa la complessità e l'onerosità evidenziata, sono senz'altro da escludere le persone fisiche che non esercitano una attività idonea alla produzione od allo scambio di beni o di servizi."

<sup>570</sup> Como señala SARTORIO ALBALAT,S. en *La repercusión de las cuotas tributarias en el ordenamiento jurídico español*, Ed. Marcial Pons. Madrid, 1992, pág. 249, en anotaciones respecto del instituto de la repercusión, plenamente trasladables al objeto de nuestro estudio, " No puede afirmarse en términos absolutos que el sujeto repercutidor carece de capacidad económica; el obligado al pago de la deuda tributaria frente a la hacienda Pública lo es porque puede pagarla ya que constituye una unidad económica que detenta y emplea una riqueza, y se halla en una situación económica considerada apta para satisfacerla...el legislador...no pretende gravar en definitiva al contribuyente sujeto pasivo, pero aunque esto sea así, no debe olvidarse que la consecución de los fines de la repercusión como técnica que garantiza y facilita la recaudación, pasa por la imposición de la obligación tributaria a un sujeto capaz de

Sin embargo, la misma ley 18/1991 ha establecido un supuesto en que el retenedor puede ser un particular, ya que se ha prescindido absolutamente de su adecuación a la delimitación genérica del art. 98. Se trata del supuesto, ya enunciado en este trabajo, contemplado en el art. 19,1,b) de la nueva ley, en que se impone el deber de retener al adquirente de bienes inmuebles situados en España, cuando el transmitente sea no residente, ni actúe mediante establecimiento permanente.

En cuarto lugar, la última nota común en todos los supuestos examinados reside en que, en su configuración normativa, el retenedor es el sujeto que abona los rendimientos<sup>572</sup>, es decir, se establece la identidad entre pagador de los rendimientos y sujeto obligado a retener que mencionábamos al principio<sup>573</sup>.

#### *4.1.2. La necesidad de aseguramiento de la realización de la retención a cuenta: las excepciones a la delimitación general.*

---

cumplirla; un sujeto que disponga de medios económicos suficientes ya que sólo cuando éstos existen es posible proceder a su exacción. El contribuyente que viene obligado a repercutir la cuota tributaria ostenta, pues, capacidad económica, entendida ésta como "manifestación objetiva de riqueza".

<sup>571</sup> Así, POZZO, en op.cit.,pág. 569 reseña pronunciamientos de la *Corte di Cassazione* en este sentido, señalando que de las mismas se desprende que "la scelta degli obbligati alla ritenuta d'acconto non è casuale ma effettuata adottando come criterio selettivo il fatto che tali soggetti debbano tener -e quindi presentino - una contabilità controllata o facilmente controllabile dalla quale è possibile desumere con certezza se e quali ritenute siano state effettuate".

<sup>572</sup> Así está también establecido en la ley sobre régimen fiscal de activos financieros, para los rendimientos explícitos. Su art. 2 es especialmente expresivo, pues impone la obligación de retener al "pagador de los rendimientos".

<sup>573</sup> Esto resulta especialmente evidente cuando las posiciones de deudor o "pagador" son múltiples. En estos casos, la D.G.T. ha manifestado que debe retenerse por parte de quien abone los rendimientos. Así, la consulta de 23 de abril de 1981, en que, en el caso de un artista contratado por una Agencia para prestar sus servicios en otra empresa, decide que dado que la Agencia será la que le retribuya, será asimismo la obligada a retener. En el caso de ser varios los que abonan, todos ellos deben retener. En este sentido, la consulta de 9 de mayo de 1979.

#### *4.1.2.1. El retenedor y la realización del presupuesto de la retención.*

Existen, sin embargo, supuestos en que no sólo se regula la figura del retenedor con absoluta independencia de esta configuración genérica examinada<sup>574</sup>, sino que además, éste viene determinado normativamente con independencia de la realización, por parte del obligado a retener, del presupuesto de hecho de la retención. El retenedor, por diferentes razones, se coloca, por así decirlo, en el lugar del abonador del rendimiento, o bien se añade a éste, en forma subsidiaria, o alternativa.

La razón básica para la disociación de ambas figuras parece ser la necesidad de asegurar la existencia de retención cuando se realiza el abono de determinados rendimientos, de una manera objetiva, y prescindiendo de que el pagador de éstos sea o no una de las figuras configuradas genéricamente como posible retenedor, o incluso en el caso de que tal pagador no pueda ser sometido a dicho deber, como ocurre con la renta abonada en el extranjero por no residentes.

Es por esto por lo que tales supuestos se dan siempre en el abono de rendimientos de capital mobiliario derivados de activos financieros, y especialmente en aquéllos que generan rendimientos "implícitos". La conveniencia de un tratamiento uniforme de la tributación a cuenta de los rendimientos derivados de tales activos, de una forma específica, junto con las genéricas razones que abonan la existencia de retención, el control de las rentas obtenidas y las motivaciones recaudatorias, hacen necesario el sometimiento a retención de todos los supuestos en que se abonan estos rendimientos, sin exclusión.

---

<sup>574</sup> En realidad, como veremos, en los supuestos en que así ocurre, el retenedor, posiblemente, o con casi absoluta seguridad, será una de las figuras configuradas como retenedor de una forma genérica. Así, el intermediario financiero o el depositario de valores será, normalmente, una persona jurídica o como mínimo un empresario o profesional; por su parte, el fedatario público es claramente un profesional, etc. A lo que queremos referirnos es a que tales notas no aparecen en su configuración normativa específica. Estarían obligados a retener aunque no lo fueran, por razón de su posición en la relación de abono de rendimientos.

Los mecanismos de los que se ha valido el legislador para conseguir dicho objetivo pueden clasificarse en dos:

En el primero de ellos, y con el fin de lograr una mayor garantía de la efectividad de la retención, establece un retenedor diferente del pagador de los rendimientos, (pagador que, en otro caso, y por razón de sus características subjetivas, estaría obligado a retener) por razón de la concurrencia, en dicho retenedor, de la nota "pagador efectivo" de los rendimientos. Es decir, intenta facilitarse la realización de la retención imponiendo tal deber a quien se encarga materialmente de la transacción económica.

Dicha nota resulta especialmente evidente tras la lectura del desarrollo reglamentario que ha realizado el DAF del supuesto contemplado en el art. 3.2 a) de la LAF. Esta norma establece que en las amortizaciones o reembolsos de activos financieros, el retenedor será la Entidad emisora o las Instituciones financieras encargadas de la operación. Pues bien, el DAF (art. 8,a)) en desarrollo de este precepto, impone el deber de retener a la persona o Entidad emisora o a quienes deban realizar dicha amortización o reembolso en defecto de la persona o Entidad emisora. Y añade, en su segundo párrafo, que si se encomienda a una Entidad financiera la materialización de esa operación, será ésta la encargada de practicar la retención. Por tanto, la característica decisiva para la determinación de quién sea el retenedor parece consistir precisamente en la efectividad del pago de los rendimientos, aun cuando tal pago sea por cuenta de otro.

El segundo de los mecanismos citados consiste en establecer un retenedor para los supuestos en que no puede imponerse tal deber al pagador, o bien no resultaría conveniente hacerlo, porque existe la posibilidad de que se trate de una persona física que no sea empresario o profesional, o bien que no actúe en condición de tal. En estos casos, no sólo se modifica la configuración habitual del sujeto activo de la retención, sino su mismo presupuesto de hecho, en su vertiente subjetiva. En efecto, por virtud de lo dispuesto en la norma se genera el deber de retener en unos supuestos en que, por razón de las características personales del pagador de los rendimientos, se sabe con

certeza que, caso de no existir tal norma, no procedería retención, o bien existe incertidumbre sobre su procedencia.

Lo primero ocurre en aquellos casos<sup>575</sup> en que el abonador de los rendimientos derivados de valores mobiliarios es un no residente, que tampoco opera en España mediante establecimiento permanente, cuando tales rendimientos son percibidos por un residente<sup>576</sup>. Dada la dificultad de imponer el deber de retener al no residente, la retención resulta generada por el pago de los mismos al perceptor, realizado por la persona o entidad residente<sup>577</sup> que actúa de depositaria de los valores que producen tales rendimientos<sup>578</sup>. Entidad que no es la

---

<sup>575</sup> Supuestos contemplados por el art. 253.2 del RIS (ya visto en texto), art. 3.3. del DAF ; art. 21. del Decreto-ley 7/1989, que modifica, para el ejercicio 1990, el art. 23 de la LIS, posteriormente incorporado para el ejercicio 1991 por el Real Decreto-Ley 5/1990, art. 2º; y para 1992, por la ley 31/1991, de 30 de diciembre; y art. 17,2 de la ley 18/1991. El art. 253 RIS impone el deber de retener a los residentes en España ( o no residentes con establecimiento permanente) " cuando sean depositarias de valores extranjeros propiedad de Entidades residentes en territorio español o tengan a su cargo la gestión de cobro de los rendimientos de dichos valores". Por su parte, el art. 3.3 del DAF, añade, a la regulación del art. 253 RIS, la matización de que tal retención procederá " ...siempre que tales rentas no hayan soportado retención previa en España". Coletilla esta última que no se mantiene en las dos normas posteriormente citadas.

<sup>576</sup> En ese sentido, vid. las Consultas D.G.T. de 10 de septiembre de 1982: Corresponde a una Entidad financiera residente retener cuando es depositario de valores extranjeros propiedad de residentes en España. Y en la Consulta de 5 de junio de 1990 (GF nº 94 ,1991) declara la procedencia de la retención a un establecimiento permanente depositario de valores extranjeros propiedad de residentes en España.

<sup>577</sup> Resulta curioso observar cómo, de acuerdo con lo dispuesto en la normativa sobre inversiones en el exterior, la configuración del sujeto activo de la retención varía en las normas citadas. Así, en el art. 253 del R.I.S, se hacía referencia a "las personas jurídicas residentes en España o con establecimientos permanentes en nuestro territorio"; en el art. 3.3 DAF, ampliando la figura, ya se habla de personas físicas, jurídicas o entidades. Por su parte, sin embargo, el D-L 7/89, el 5/1990 , la ley 31/1991, y la 18/1991, imponen el deber únicamente a las Entidades financieras residentes.

<sup>578</sup> DE JUAN PEÑALOSA, J.L. "La manía de retener", en GF nº 46, pág. 136. Indica que esta norma es consecuencia de la regulación sobre inversiones en el exterior (RD 2374/86, de 7 de noviembre), que obliga a realizar tales inversiones a través de bancos españoles, donde deben quedar depositados los títulos. En nota 2 señala que la coletilla del 3.3 DAF resulta, pues, difícil de entender, porque no es fácil saber cómo puedan tales títulos haber soportado retención en España de forma previa a la que deban efectuar estas Entidades delegadas.

auténtica pagadora de los mismos, y de la que podría predicarse su carácter de mera mediadora<sup>579</sup>.

También por razón de la certidumbre de la inexistencia de retención en otro caso, pero no en relación con las características subjetivas del pagador, se establece el deber de retener a las Entidades Financieras que abonen rendimientos derivados de cuentas instrumentadas en Letras del Tesoro<sup>580</sup>, situación en la que el rendimiento es abonado, en realidad, por el Tesoro Público. Este supuesto, regulado en el Decreto-Ley 5/1989, hace referencia a los rendimientos abonados por las Entidades Financieras a sus clientes en cuentas instrumentadas en tales activos financieros, que, por ello, y hasta entrada en vigor de dicha norma, eran percibidas sin haberse practicado retención; e imponiendo a la Entidad la realización de la misma. Por lo tanto, el supuesto de base de la improcedencia de la retención corresponde a la existencia de una exención de retención para los rendimientos que se deriven directamente de dichos valores. Y es, precisamente, la obtención de tales rendimientos, que en sí mismos no generarían retención, a través de un intermediario, lo que origina la exclusión de la exención, y el consiguiente sometimiento a retención<sup>581</sup>. Características similares parece presentar el supuesto de

---

<sup>579</sup> QUINTAS BERMUDEZ, en *Comentarios al Reglamento...op.cit.,pág..* 103 mantiene la opinión de que el supuesto del depositario de valores extranjeros propiedad de sujetos residentes excede del concepto de mediación en el pago, no contradiciendo el art. 20 RIS. Y en el nuevo reglamento del IRPF, se excluyen de la consideración de mediación expresamente, en el art. 42 Dos

<sup>580</sup> Cfr. Real Decreto - Ley 5/89, art. 5º.

<sup>581</sup> En ese sentido, las Consultas DGT de 15 junio 1990 y 6 de julio de 1990 (ambas en TF nº 2 1990). Sobre cuentas financieras que quedan fuera del mandato del decreto ley 5 /1989, pero sí están incluidas en las O.M. de 7 julio y 11 de diciembre ( que desarrollan dicho Decreto ley) y referidas a cuentas financieras relativas a Deuda del Estado anotada.

En la primera de las Consultas citadas, se indica que debe retenerse en el siguiente sentido:

a) si la inversión se realiza en nombre y por cuenta del titular de la cuenta, éste soporta la retención y se deduce.

b) en el caso de que se realice por cuenta del titular, pero en nombre de la entidad bancaria: esta entidad sufre la retención, y la deduce en el IS. A su vez, los rendimientos que satisfaga están sometidos a retención, ya que " existe una desvinculación entre el titular de la cuenta y el de los distintos instrumentos de la Deuda del Estado anotada".

Los rendimientos derivados de las cesiones de crédito realizadas por Entidades Financieras<sup>582</sup>, supuesto también utilizado para evitar la retención de utilidades de capital mobiliario, instrumentado en un supuesto de exclusión de retención por razón de la empresarialidad del rendimiento cuando lo percibe la Entidad, como ya vimos. Puesto que aunque el art. 7 RDL 5/89 hable de los rendimientos satisfechos por la Entidad Financiera, esta actúa en realidad como intermediario, dado que se ha producido una cesión del crédito.

La necesidad de asegurar la retención siempre que se abonen rendimientos derivados de activos financieros informa, como hemos visto, todo el régimen de la retención en esta normativa específica<sup>583</sup>, pero existen determinados supuestos en que tal motivo ha sido la causa del establecimiento de un retenedor que no realiza la acción de abonar rendimiento alguno, y ni siquiera su pago efectivo, o mediante mediación. Se trata del fedatario público<sup>584</sup> que, por imperativo del art. 3.2.c) de la LAF, efectuará la retención<sup>585</sup> en todos aquéllos casos de

---

En la segunda, se expone que, dado que la inversión se realiza en nombre y por cuenta del titular de la cuenta, aunque se trata de propiedad compartida en los términos de las OM de 7 de julio 1989 y 11 diciembre de 1989, se trata de una alteración patrimonial en los términos art. 11 RD 505/1987 de 3 abril. Por tanto, es improcedente la retención. Sin embargo, hace notar que es un tema polémico, por cuanto algunos autores y el Banco de España lo consideran en realidad una operación de pasivo, sobre todo cuando hay pacto de recompra de los valores.

<sup>582</sup> Cfr. art. 6º del Decreto-Ley 5/1989.

<sup>583</sup> En particular, esta nota concurre también en el supuesto examinado en el texto anteriormente, y contemplado en el art. 3.2,b) de la LAF.

<sup>584</sup> O bien la Entidad financiera que actúa en su lugar, en los casos en que proceda, art. 8,a) del DAF, tercer párrafo. También, en el caso de Deuda Pública con cupón corrido transmitida a no residentes para los que se haya previsto régimen especial de devoluciones, la encargada será la Entidad Gestora del mercado de Deuda Pública. (D.A. 15º ley 18/1991)

<sup>585</sup> Como señala PEREZ ROYO,I., en *La nueva regulación...*, op.cit., pág. 255, "En el caso de la Entidad Financiera que realizará la mediación material en el pago, la cosa no sorprende tanto; pero respecto al fedatario público, sí llama la atención que se ponga el deber de retener a cargo de un sujeto perfectamente ajeno, incluso en funciones de mediación, al pago de los intereses. ¿Es posible extender el deber de retener a quien no interviene para nada en el abono material de los rendimientos sobre los que se tiene que practicar dicha retención? Y si fuera posible, ¿dicho deber se configuraría exactamente igual - también desde el punto de vista del derecho sancionador - que el de cumplirlo al abonar efectivamente los rendimientos?"



abono de rendimientos derivados de activos financieros con rendimiento implícito para los que no se haya establecido otro retenedor distinto<sup>586</sup>, y en los que intervendrá obligatoriamente. Este es también el medio empleado en el supuesto del apartado b) del mismo artículo de la LAF, para el caso en que el transmitente encargue la realización de tal operación a una entidad financiera, en que será ésta la obligada a retener<sup>587</sup>.

Así, el legislador consigue, en primer lugar, asegurar la procedencia de la retención cualquiera que sea la condición personal del pagador de los rendimientos y, en segundo lugar, evitar la imposición del estatus jurídico del retenedor a quien puede ser una persona física particular, o actuar en condición de tal, sin que esta razón le impida el sometimiento a retención de los rendimientos, objetivamente considerados.

---

<sup>586</sup> Como pone de manifiesto PEREZ ROYO, I. en op.ult. cit. pág. 255, "los rendimientos implícitos...van a estar sujetos a retención cualquiera que sea el sujeto que los pague.."

<sup>587</sup> Esta disociación entre pagador y retenedor, que coloca al intermediario en la posición de éste último, puede dar lugar a situaciones tan chocantes como la que contemplar la consulta de la D.G.T. de 27 de enero de 1988(CaT nº 100), en el que resuelve en el sentido de que, por aplicación del art. 8,b) del DAF, la Entidad financiera consultante, por los rendimientos obtenidos en la diferencia entre el precio pagado en subasta por unos pagarés y el de su colocación entre su clientela, debe practicarse a sí misma la retención, por su doble cualidad de mediadora y transmitente. BANACLOCHE, en "El pago del I.R.P.F.", op.cit. pág. 66, opina que éste es un supuesto en el que no procede la retención, y ello porque "...no parece poco razonable entender que nadie se satisface a sí mismo o se abona una renta. La autorretención como concepto y como procedimiento no es posible. Otra cosa sería cuando actuando como mandatario, para rendimientos implícitos y para explícitos, se retiene en nombre de un tercero. Podría decirse que no hay retención, sino un pago a cuenta del propio Impuesto, pero el artículo 3.2 de la ley 14/1985 se refiere a retención y es claro que antes, y desde luego después de la ley 18/1991, no es lo mismo la retención que otros pagos a cuenta. El desdoblamiento de personalidad fiscal no es más que una argumentación para resolver el problema, pero tampoco hay fundamento legal para ello: sólo se retiene cuando se abona o satisface una renta a un tercero." Sin embargo, como veremos en el epígrafe siguiente, la necesaria relación de alteridad debe darse entre los realizadores del presupuesto de hecho, es decir, abonante y perceptor de las rentas; y no respecto de los sujetos intervinientes. Por ello la no colocación del sujeto retenedor en el pagador de las mismas pueden dar lugar a situaciones como la descrita.

***4.1.2.2. La articulación estructural de la generación de la figura subjetiva del retenedor no coincidente con el abonante de los rendimientos.***

Se impone, pues, estudiar en virtud de qué mecanismo se generan las figuras subjetivas expuestas. Cuestión ésta para cuya clarificación consideramos necesario, en principio, aislar el presupuesto normativo que las produce. En ese sentido, de lo expuesto con anterioridad puede deducirse que, en todos los supuestos descritos, el presupuesto generador de la retención - independientemente de los efectos jurídicos producidos en orden a la delimitación de la figura subjetiva activa- resulta modificado respecto de la configuración genérica prevista normativamente, y expuesta con anterioridad. En efecto, en todos ellos puede observarse que la retención surge; y ello a pesar de que, o bien no se ha realizado el presupuesto normativo general, ya sea por ausencia del elemento subjetivo activo del presupuesto, ya sea por haberse realizado, pero en modalidad exenta; o bien se prescinde de la asunción por la norma de la necesidad de que éste se produzca en todos sus elementos, lo que debe llevarnos a concluir que, a pesar de que pueda haberse realizado en la realidad fáctica, no es tomado como elemento del presupuesto normativo, con lo que éste se configura como distinto respecto de dicha configuración general.

Sentado dicho denominador común, debe sin embargo advertirse que la relación que mantienen los sujetos a los que la ley impone la condición de retenedores con el presupuesto del que se deriva la generación del instituto no es la misma en todos los casos descritos en el epígrafe anterior. En este sentido, puede apreciarse la existencia, al igual que se prevé en general para el tributo, tanto de figuras subjetivas integrantes del presupuesto normativo generador de la figura, como de aquéllas a las que, aun siéndoles atribuidos los efectos jurídicos que, acerca de su posición subjetiva, se derivan de dicho presupuesto, no resultan, sin embargo, realizadores de aquél.

En relación con este criterio, pueden distinguirse dos tipos o categorías de situaciones: la primera estaría constituida por aquéllos

supuestos en que la retención no resultaría generada si no resultara interviniente el sujeto concreto a quien la norma impone el status jurídico de retenedor, como ocurre, p. ej., en los supuestos de intermediación en el abono de rentas exentas de retención. En estos casos, no puede decirse que el presupuesto de la retención esté constituido por el abono, entendido en el sentido jurídico de transmisión patrimonial, realizado, p. ej., por el no residente o por el Tesoro Público, dado que, sin la existencia de pago mediante intermediación, la retención no resultaría generada, como veíamos. El intermediario es, en puridad, por tanto, realizador del concreto presupuesto de la retención en estos casos; presupuesto que actuaría con un doble efecto: la generación del instituto, y la delimitación de la posición subjetiva del concreto retenedor. Dicha conclusión resulta enfatizada por el hecho de que, en algunos supuestos, tal efecto sólo es producido cuando dicha intermediación se produce por la persona o Entidad enmarcada en una específica categoría establecida por la norma, y no en otro caso, lo que acentúa la especialidad de la configuración del elemento subjetivo del presupuesto.

Existen, por otra parte, supuestos en los que el ordenamiento nos compele a realizar el desdoblamiento conceptual que supone la separación entre los planos del contenido del presupuesto normativo, y el de algunos de los efectos jurídicos que, especialmente en punto a la configuración de situaciones subjetivas, produce el mismo. Y ello ocurre cuando, aun aislando un presupuesto específico del que surge la retención, distinto del delimitado con carácter general, descubrimos que existen figuras subjetivas que no resultan realizadoras del mismo, es decir, no están integradas en su ámbito. En efecto, como hemos visto, existen supuestos en los que el presupuesto requiere que exista realmente abono de rentas no exentas de retención, pero en el que se prescinde de que dicho abono sea realizado por el sujeto que se configura en el presupuesto "general" como elemento subjetivo del mismo, no realizándose en estos casos, por lo tanto, una delimitación específica de dicho elemento. La ausencia de dicha configuración constituye pues, la diferencia entre el presupuesto generador de estas retenciones y el establecido para la generalidad de los casos. A esta conclusión puede llegarse fácilmente si comprobamos que la retención

sólo existe si se produce tal abono, generándose siempre, en tales casos<sup>588</sup>. Y ello porque el legislador no limita los supuestos de retención a aquéllos en los que exista, p.ej. un intermediario, sino que, producida la satisfacción de rentas, efectúa un elenco de los entes subjetivos que, por relacionarse de alguna manera con el presupuesto, y reunir las características subjetivas deseables a tal fin, pueden resultar portadoras de la posición jurídica inherente al retenedor. Lo que, a su vez, explica que el legislador realice dicha disociación entre el elemento subjetivo del presupuesto, y el sujeto activo de la retención, no resultando una necesidad imperiosa de que el primero reúna las características requeridas para el segundo.

Esta misma búsqueda de un retenedor en todo caso, si bien, como hemos visto, puede constituir un índice acerca de su carácter de factor determinante en la *mens legislatoris* para establecer la retención en estos supuestos, parece demostrar, en el plano de la interpretación de la norma jurídica, que la retención no se produce a causa de su intervención, sino que, dado dicho efecto, se realiza un catálogo de aquéllos a quienes será atribuida la posición jurídica subjetiva consiguiente. A pesar de que pueda aducirse que todos ellos intervienen en la realización del presupuesto, redefiniendo éste, para considerar que así ocurriera sería necesario que su intervención fuera cualitativamente la misma, lo que no ocurre. En efecto, tanto la intermediación en el pago, como la actuación resultante de dar fe pública de la transmisión causante del abono, dan lugar a dicha posición subjetiva, constituyendo, sin embargo, situaciones o actividades muy diferentes. Y ello en los mismos casos, con lo que, o nos encontramos ante dos presupuestos alternativos para un mismo efecto jurídico, si bien con alternativa atribución subjetiva, o concluimos que el sujeto a quien se imputa éste no está contemplado en el mismo.

Del que sí resulta realizador, sin embargo, es del presupuesto que, unido o añadido al generador de la retención, constituye la fuente de la

---

<sup>588</sup> A título de ejemplo, el art. 3 de la LAF señala que "la retención se practicará en todas y cada una de las transmisiones", con independencia de entre quiénes se realicen.

atribución a su cargo de la posición jurídica a la que nos referimos. Es decir, del presupuesto de la imputación de la condición de retenedor, que estaría constituido, éste sí, bien por la intermediación, bien por la prestación de fe pública cuando se produzca el presupuesto de la retención, esto es, el abono de rentas. Es, pues, en estos casos donde se plantea lo que apuntábamos con anterioridad: la existencia, respecto de las situaciones subjetivas derivadas de la retención de figuras subjetivas obligadas a la realización de prestaciones materiales y formales, no relacionadas con el presupuesto que genera la retención, es decir, distintas del contribuyente, en la elaboración realizada por la doctrina respecto de la terminología de la L.G.T. Cabría plantear si el régimen consiguiente a tales figuras podría, asimismo, determinar que su posición jurídica respecto del instituto resulte similar a la de alguna de las restantes posiciones subjetivas que dicha norma prevé en relación con el tributo: esto es, si puede afirmarse que la posición jurídica del sujeto al que la ley impone en estos casos la condición de retenedor resulta parangonable a la sustituto, o a la del responsable; si bien con referencia al gravamen derivado de la retención.

#### *4.1.2.2.1. La hipótesis asimiladora al responsable.*

Parece claro que no puede constreñirse la situación jurídica de quien es obligado por la ley a soportar la condición jurídica de retenedor a los estrechos márgenes de la figura del responsable, sea éste solidario o subsidiario<sup>589</sup>. En efecto, excepto en los supuestos de responsabilidad solidaria de contribuyentes, - en los que todos constituyen realizadores del hecho imponible, lo que no sucede en el caso objeto de nuestro examen, como hemos visto-, el responsable sólo resulta obligado al ingreso de la deuda tributaria, sin que integren el ámbito de su responsabilidad el resto de deberes - formales o no - que se alinean en la posición jurídica del sujeto pasivo. Y ello sin perjuicio

---

<sup>589</sup> Sobre el tema del responsable tributario vid., en general, COMBARROS, V.E. "La responsabilidad tributaria, solidaria y subsidiaria, en el procedimiento de recaudación", *CREDF*, nº 23; HERRERO MADARIAGA, "El responsable tributario", *CREDF* nº 26; RODRIGUEZ BEREIJO, "Las garantías del crédito tributario", *CREDF* nº 30; ARIAS ABELLAN, M.D. "El estatuto jurídico del responsable del tributo en el Derecho español", *CREDA* nº 42, 1984.

de que incluso este deber también corresponda al sujeto pasivo, lo que constiuye el motivo de la afirmación doctrinal de que dicha figura, a diferencia de lo ocurrido con el sustituto, no desplaza de la relación con la Hacienda Pública al contribuyente realizador del presupuesto, sino que se coloca junto a éste<sup>590</sup>, y únicamente en la responsabilidad patrimonial derivada de la deuda tributaria.

Pues bien, a este respecto pueden señalarse dos cosas: la primera, que no se ajustaría a la realidad expresada en el ordenamiento jurídico que el retenedor así configurado sólo resulte obligado al ingreso de la retención, obligación que además, para ajustarse al régimen de la responsabilidad, debería surgir tras el preceptivo requerimiento o acto de derivación de la misma<sup>591</sup>. En efecto, no existe el menor indicio, sino más bien todo lo contrario, de que el mismo no adopte la total condición jurídica impuesta al retenedor, con independencia de la realización del presupuesto, lo que incluiría, no sólo la totalidad de los deberes formales, sino asimismo la asunción de la posición jurídica frente al retenido propia de quien resulta dotado del poder de realizar la retención. Esto es, como se deriva del derecho positivo<sup>592</sup>, el obligado a realizar la retención asume todos los deberes inherentes a la

---

<sup>590</sup> Cfr. art. 12.1 R.G.R. En este sentido, PARLATO, A. *Il sostituto d'imposta*, Ed. CEDAM. Milano, 1969, reimpr. págs. 143-144; CORTES DOMINGUEZ, M. en "Los sujetos pasivos de la obligación tributaria", *RAP*, nº 48, 1965, pág. 73, "el término junto, ...es expresivo, sin embargo, de una idea que sirve para distinguir esta figura de la transmisión de la deuda y del sustituto del impuesto."; COMBARROS, V.E. "La responsabilidad tributaria, solidaria y subsidiaria, en el procedimiento de recaudación", *CREDF* nº 23, 1979, pág. 379, señala que en la responsabilidad se da lugar a una coexistencia de obligados, dos deudores, sujeto pasivo y responsable, en tanto que en la sustitución se determina un único obligado al cumplimiento.

<sup>591</sup> Cfr. arts. 12.2 del R.G.R. respecto del responsable solidario, y art. 14.1 del mismo texto respecto del responsable subsidiario.

<sup>592</sup> Cfr. art. 10.1.b) del R.G.R. que califica como deudores principales a "los retenedores". Asimismo, en el art. 59 del R.I.R.P.F. en la configuración de los deberes correspondientes a la figura activa del instituto, se atribuyen al "retenedor". En los supuestos concretos a los que se hace referencia en el texto, el art. 3, números 2 y 4 de la LAF les impone específicamente el deber de retener e ingresar, y el art. 9 conecta los deberes formales derivados de la figura a los "obligados a efectuar las retenciones".

posición activa de la figura<sup>593</sup>, no respondiendo únicamente del ingreso cuando éste no es realizado por otro. Característica ésta última que ha permitido la prédica doctrinal, respecto del responsable, acerca de la ajenidad de la deuda de la que resulta obligado al cumplimiento. Sin embargo, en este supuesto, cabría plantearse a quién, si no es al mismo sujeto retenedor, pertenece la deuda enunciada.

Y así llegamos a la segunda consideración a la que hacíamos referencia y que, a nuestro entender, resulta decisiva para la negación de la posibilidad de que estemos ante un supuesto de responsabilidad: la ausencia de algún otro deudor u obligado, o incluso de alguna otra figura subjetiva que resulte directamente relacionada con la Hacienda Pública por razón de la realización del presupuesto de la retención. En efecto, el ordenamiento no conecta en ningún momento al realizador del presupuesto, quien debería asumir ese papel para poder hablar de responsabilidad del "contribuyente", ni a ningún otro, ya sea como deudor u obligado principal, o como coobligado, frente al retenedor. Lo que sí establece el ordenamiento es una enumeración, en la que se establecen los sucesivos criterios para su fijación, de acuerdo con las preferencias del ordenamiento en torno a los contornos deseables para tal figura, de los sujetos en quienes puede recaer dicho status. Pero, una vez determinada, con arreglo a los mismos, esa imputación subjetiva, resulta el único sujeto sometido a los deberes y obligaciones inherentes a tal condición. Lo que, a su vez, confirma la asunción íntegra por tal sujeto de tal situación jurídica subjetiva, dado que no hay ningún otro a quien resulte atribuible, ni total o parcialmente, ni principal o subsidiariamente.

#### ***4.1.2.2.2. El retenedor como sustituto del realizador del presupuesto de la retención.***

La asunción de la total situación subjetiva derivada de la producción del presupuesto permite considerar, en primera

---

<sup>593</sup> Consideramos que incluida la eventual comisión de infracciones, respondiendo así a la pregunta formulada por PEREZ ROYO, I. en *La nueva regulación...op.cit.*, citado en §4.1.2.1.

aproximación, a dicho retenedor como un auténtico "sujeto pasivo" de la retención, es decir, alguien obligado a la totalidad de las prestaciones materiales y formales derivadas del instituto<sup>594</sup>. Esta nota, junto con la ausencia de realización de dicho presupuesto, podría llevar a plantearnos si cabría hablar, en este caso, de un sustituto del retenedor, dado que la sustitución es la única situación subjetiva pasiva que la L.G.T. reconoce a quien no lo realiza. Ahora bien, la dificultad de adoptar tal calificación estribaría en la localización de aquella posición subjetiva en que el retenedor *sustituye* al realizador del presupuesto de la retención; es decir, en la concreción de la razón por la que podamos predicar su colocación "en lugar de" éste.

En ese sentido, la sustitución en una previa situación subjetiva correspondiente al realizador del presupuesto parecería basada en la existencia de un sustrato contributivo, ínsito en éste, justificador de la existencia de dicha situación. Resulta evidente, sin embargo, que no es a la capacidad contributiva del retenedor a la que el legislador pretende gravar por el tributo, ni siquiera en la medida de hacer recaer sobre su patrimonio el peso de la prestación provisional derivada de la existencia del instituto, premisa que, sin perjuicio de que volvamos sobre ello, puede razonablemente fundamentarse en la existencia de la previsión normativa de la traslación al retenido, a través del mecanismo de la retención. Lo que, sin embargo, no resulta óbice para que la imposición de las prestaciones atribuibles al retenedor deban resultar basadas, asimismo, en algún índice de capacidad económica. Es decir, para dicha imposición, el legislador debe basarse en la probable existencia, en dicha figura subjetiva, de los medios necesarios para hacerle frente, aun cuando, dado que en los fines del instituto, expresados por su régimen jurídico, no resulta integrado que soporte

---

<sup>594</sup> GIANNINI, A.D. en *Istituzioni di Diritto tributario*, Giufrè, Milano, 1974, pág. 135, afirma que el sustituto es deudor pero no sujeto pasivo, dado que no realiza el hecho imponible. A ello opone SARTORIO ALBALAT,S. en *La repercusión de cuotas tributarias en el ordenamiento jurídico español*, pág. 142 " para compartir dicha afirmación, entendemos, que es necesario demostrar que las situaciones jurídicas del sustituto y del realizador del hecho imponible son distintas...poco se avanza en nuestra investigación si decimos que un sujeto es deudor pero no sujeto pasivo, y ello por una sencilla razón, decir que un sujeto es deudor de una obligación equivale a decir que éste es sujeto pasivo de la misma."



dicha carga tributaria, tal manifestación no deba necesariamente constituir un criterio idóneo para la contribución.

En este sentido, puede establecerse que existen, en el retenedor, dos índices distintos de dicha capacidad. El primero de ellos resultaría ínsito en la delimitación normativa de la figura subjetiva, y estaría constituido por lo que ha sido denominado como una "manifestación objetiva de riqueza"<sup>595</sup>, es decir, por el hecho de que el dato fáctico de su condición de Entidad jurídica, o de empresario o profesional apoya una razonable presunción acerca de la posesión de los medios de liquidez necesarios para hacer frente a tales prestaciones. Y ello al igual que resulta imperativo para con todos los obligados a prestaciones que, aunque configuradas como provisionales, deban, aunque sea eventualmente, afrontar con su propia riqueza.

El segundo derivaría de la misma imputación de la condición de retenedor, dado que ésta le otorga la posibilidad de conseguir la posesión de la riqueza- prescindiendo en este momento de a qué título- por la que resulta gravado<sup>596</sup>. Deben hacerse, en este punto, dos consideraciones: la primera, que dicha posibilidad no se deriva de la condición de satisfactor o abonante de las rentas sometidas a retención, sin perjuicio de que aquélla condición facilite la realización de ésta, sino de la atribución del poder que deriva de la dotación por la norma del status de retenedor, y cabría añadir, de la posesión efectiva de la misma, y de la condición de realizador del acto del pago. Con lo que la posibilidad de retener, sin que constituya un elemento del presupuesto generador del mismo, sí supone uno de los presupuestos de justicia de la imposición en este instituto, y es por ello que se configura como sujeto a quien está en condiciones de utilizarla. La segunda, que, del desarrollo concreto de la figura se desprende fácilmente que el establecimiento de la retención puede no resultar suficiente para

---

<sup>595</sup> Esta es la expresión utilizada por ESEVERRI,E. en "Las actuaciones tributarias reclamables en vía económico-administrativa", Ed. Civitas, Madrid, 1983, pág. 79, respecto de la situación del repercutidor.

<sup>596</sup> En el sentido del texto puede interpretarse a PARLATO,A. en *Il sostituto d'imposta*, op.cit. pág. 131

garantizar el respeto del principio, por lo que la delimitación del retenedor debe resultar integrada por algún indicio que permita suponer la posibilidad de realizar la prestación por sí mismo, aun provisionalmente. Dicho indicio resulta asegurado mediante la imposición de dicha condición a sujetos de los que el legislador pueda presumir, como decíamos antes, la posesión de medios de riqueza suficientes para ello.

Así, ninguna de ambas manifestaciones es referible al abonante de las rentas en algunos de estos supuestos<sup>597</sup>. En particular, parece que debe interpretarse que es precisamente aquélla que hace al nacimiento de la condición de retenedor la que ha llevado al legislador a la delimitación de la figura subjetiva como lo ha hecho, y no en otra forma. La importancia otorgada por el ordenamiento a esta característica resulta precisamente evidenciada por la existencia de los supuestos objeto de nuestro examen.

En este sentido, podría decirse que no existen indicios que permitan suponer que la carga derivada de la retención hubiera podido ser atribuida al abonante de las rentas en estos casos. Y ello porque de una interpretación del Derecho positivo parece que podría desprenderse que, en el caso de que el legislador no hubiera establecido expresamente otro retenedor, dicha condición no necesariamente hubiera recaído sobre el abonante de las rentas<sup>598</sup>. En efecto, la normativa que actúa sobre la materia puede reconducirse a dos vías: por una parte, el establecimiento del presupuesto genérico de la retención a cuenta, en los arts. 98 de la Ley I.R.P.F. y 32 de la L.I.S. en los que se delimita, a la vez, el presupuesto por el que se genera la retención y los sujetos obligados a ella. Sujetos que, como hemos visto, constituyen a la par elemento subjetivo de tal presupuesto y aquél a

---

<sup>597</sup> Exceptuando quizá la Entidad emisora del art. 3.2.a) de la LAF, quien es desplazada, en la enumeración de sujetos pasivos, por quien materialmente se encarga de la operación, por razón de la concurrencia de la realización del pago.

<sup>598</sup>A la pregunta de a qué otro, puede responderse que, con toda probabilidad, éste es el motivo de que el legislador haya establecido, incluso, una cláusula de cierre para asegurar la existencia de un retenedor en todo caso.

quien es imputado el efecto jurídico-subjetivo consiguiente. Por lo tanto, si no existiera la segunda vía normativa, que establece la retención en estos supuestos, debería concluirse que ésta no tendría lugar. Ahora bien, en dicha norma no se hace referencia al elemento subjetivo del presupuesto, mientras que se dispone, por otra norma, la imputación de sus efectos a determinados sujetos.

En ese sentido, resulta difícil argumentar porqué a aquél, en caso de ausencia de ésta última cláusula normativa, le serían imputables los efectos del presupuesto, dado que no resulta configurado, no sólo como sujeto a los mismos en la delimitación general, sino ni siquiera como elemento subjetivo del concreto presupuesto, a menos que entendamos que siempre existe tal elemento subjetivo, en la medida en que el presupuesto recoge una acción o situación humana. Creemos que las cosas no son así, sino que para comprobar la existencia de tal elemento subjetivo no basta con que exista un sujeto que realice, en el plano de los hechos, el elemento objetivo del presupuesto, sino que es menester que se configure a una figura subjetiva como elemento estructural del mismo<sup>599</sup>.

Y sostenemos que esto no ocurre en el supuesto examinado porque sus referencias subjetivas no son tomadas como relevantes en ningún momento por el legislador, ni para la generación del

---

<sup>599</sup> Consideramos, pues, al elemento subjetivo del hecho imponible en el sentido del Seminario de Derecho Financiero, en sus *Notas de Derecho Financiero*, T. I, vol. II. Universidad de Madrid, 1976, pág. 613, que "el elemento subjetivo constituye...uno de los elementos constitutivos del hecho imponible, de tal suerte que éste no llega a existir si una determinada persona no se encuentra con el elemento objetivo de aquél hecho en la relación prevista por la Ley para que la obligación nazca...es un elemento estructural del presupuesto normativo...".

GIANNINI en *Il rapporto ...op.cit.*, págs. 94-96 ya señala que junto a las bases abstractas de sujeción al poder financiero y capacidad jurídica para ser sujeto del impuesto, debe darse, para que nazca la obligación tributaria, una determinada relación entre una persona y el objeto o aspecto material del presupuesto de hecho. El carácter - económico o jurídico- de esa relación vendrá expresado por cada ley tributaria, y, sin ser posible ahora una respuesta con validez general, será lo más frecuente que el legislador atienda a las relaciones económicas - así como al sustrato económico del acto o negocio- que no al aspecto jurídico bajo el que aquél se desarrolla (pág. 94-96).

gravamen, ni para su imputación<sup>600</sup>. En cambio, puede decirse que, si bien los sujetos configurados como retenedores no realizan el presupuesto de la existencia de un gravamen, es decir, que su presencia no resulta determinante para la aparición del instituto, su delimitación subjetiva sí es tomada por el legislador como requisito necesario para su imputación, y es por ello que asegura normativamente la misma al portador de tales características. Así, en estos supuestos, la ausencia de integración en el presupuesto de la imposición no impide, sin embargo, la imputación de la situación jurídica de sujeto constreñido al cumplimiento de los deberes y obligaciones surgidos como consecuencia de éste.

#### *4.1.2.2.3. Las tesis explicativas del instituto sustitutorio.*

Así, si bien a efectos del análisis de los supuestos concretos examinados podría parecer excesiva la realización de una incursión en el estudio de las diferentes explicaciones emitidas en torno al instituto de la sustitución, consideramos que, a pesar de ello, podría resultar conveniente a efectos de nuestro trabajo. En efecto, existen, creemos, dos buenas razones: en primer lugar, la sustitución, desde variadas instancias, ha sido esgrimida como instituto genérico al que la retención a cuenta pertenecería en concepto de especie. Sin entrar en ello en este momento, debe señalarse, sin embargo, que no puede negarse su carácter de inmediato antecedente de la figura, puesto de manifiesto por el dato de que la doctrina, aun cuando no establece expresamente dicha filiación, ha intentado explicar el instituto retentorio desde posturas esencialmente similares a aquéllas planteadas inicialmente con relación a la sustitución. Resulta necesario, pues, realizar un somero análisis que nos permita entender el instituto a fin de poder establecer criterios de comparación, por un lado. Por otro, el estudio de dichas tesis en el ámbito para el que fueron concebidas - la sustitución- nos eximirá de una ulterior exposición en

---

<sup>600</sup> En ese sentido, en el único supuesto en que el abonante de las rentas se configura como uno de los posibles sujetos pasivos es, el ya citado del art. 3.2.a) de la LAF. Su presencia, no es, sin embargo, requerida para la generación de la retención, y la imputación de la condición de retenedor tampoco deriva de tal carácter de abonante, sino de la nota de "encargarse de la operación".

dicho momento, permitiéndonos un análisis más detallado de aquéllos rasgos de la retención a cuenta que resultan diferenciados respecto del mismo.

En segundo lugar, el estudio del instituto sustitutorio, - y en especial en el supuesto objeto de nuestro examen-, en la medida en que el mismo coloca al sustituto en el lugar de aquél "a quien la ley impone la carga derivada del hecho imponible", debe permitirnos dilucidar la naturaleza de la conexión entre aquélla y éste. Es decir, determinar con exactitud los efectos que el hecho imponible produce en relación con la configuración de las posiciones subjetivas de deuda frente a la Hacienda Pública, lo que nos resultará especialmente útil para el posterior estudio de la estructuración subjetiva del instituto.

#### *4.1.2.2.3.1. La sustitución como subrogación en la posición deudora del sustituido.*

En este sentido, debe indicarse, respecto de la conexión entre el retenedor y el abonante de los rendimientos, que no podemos afirmar que lo sustituya al subrogarse en su posición jurídica ante la Hacienda Pública, resultando obligado frente a ésta en lugar de aquél, y ello porque resulta extremadamente dudosa la existencia de una relación, obligatoria o no, entre el abonante de las rentas y la Hacienda Pública. Y decimos esto porque de tal relación, si existe, no se produce ningún efecto que constituya un indicio, ni de su vida jurídica, ni de su extinción. Tampoco, evidentemente, frente al retenido en cuanto tal, dado que dicha relación, como veremos, se inicia entre éste y el obligado a realizar la misma, y por razón del surgimiento de tal deber. Por lo tanto, únicamente podríamos establecer que, si se trata de un supuesto de sustitución, ésta se configura como total, es decir, actuando con efectos liberatorios tan completos que resulta dudoso incluso el nacimiento de alguna relación jurídica a cargo del realizador del presupuesto.

#### *La ausencia de responsabilidad subsidiaria del sustituido.*

En realidad, esta primera conclusión no desvirtuaría absolutamente el carácter sustitutorio del supuesto que examinamos. En efecto, tras la derogación del antiguo R.G.R. por el RD 1684/1990, no existe ningún obstáculo normativo, suponiendo que el art. 9.3 del antiguo Reglamento lo fuera<sup>601</sup>, para la calificación como sustitución de aquéllas situaciones en las que el realizador del hecho imponible no resulta en ningún caso responsable de la deuda tributaria<sup>602</sup>. Cabe, por

---

601 ARIAS VELASCO Y GARCIA BERRO, "Relaciones jurídico-privadas derivadas de la relación tributaria: el derecho de traslación entre sustituto y contribuyente", en *Problemas tributarios actuales*, IEF, 1972, pág. 134, rechazaban la legalidad del art. 9.3 R.G.R. por contradecir el tenor de la L.G.T., ya que la colocación del sustituto en lugar de indicaba un desplazamiento de éste último en la relación tributaria, incompatible con una posterior responsabilidad. También FERREIRO, J. quien había sostenido en anteriores ediciones de su *Curso de Derecho Financiero Español* una postura frente a la sustitución que incluía el régimen de dicho artículo, cambia de postura en la 13ª edición, correspondiente a 1991, pág. 375, para señalar que su desaparición confirma su ilegalidad, existiendo en nuestro ordenamiento una sustitución total y no parcial. Y asimismo en su reciente trabajo "Los sujetos pasivos de la obligación tributaria", en *CREDEF*, nº 72, 1991, pág. 475. En contra, ALONSO GONZALEZ, L.M. op.cit., quien no cree en la ilegalidad del art. 9.3 (pág. 182, en nota 66).

602 En contra de lo expuesto en el texto, y postulando la existencia en el actual ordenamiento de la responsabilidad subsidiaria del sustituido, se han pronunciado HERRERA MOLINA, P.M. "Obligados " y "legitimados" al pago del tributo en el nuevo Reglamento General de Recaudación", *CaT* nº 137, Monografía, 1991, pág. 4, quien opina que el sustituido será considerado como uno de los responsables subsidiarios, tras el nuevo R.G.R. En la misma línea, ALONSO GONZALEZ, L.M., en *Sustitutos y retenedores en el ordenamiento tributario español*, IEF, Marcial Pons, Madrid, 1992, pág. 183 "el silencio del reglamento, con ser perjudicial para la adecuada comprensión de las relaciones internas de la sustitución, no cambia sustancialmente nada, ya que dicha norma, recuérdese que de rango reglamentario, nada establece en sentido contrario a lo que antes de su entrada en vigor debía ser obedecido, y cabía extraer de la L.G.T.", coincidiendo con el autor anterior en el tratamiento aplicable. También COLLADO YURRITA, M.A. en "Configuración jurídica..." op.cit. págs. 11 y 12, en las que expresa, a propósito de la retención a cuenta, como características de la sustitución "...la existencia de dos deudores, el receptor de los rendimientos y el retenedor, siendo éste el deudor principal, como establece el art. 11.1 del vigente Reglamento General de Recaudación y siendo, por tanto, aquél el deudor subsidiario...". Sin embargo, la existencia de tal deuda subsidiaria no aparece establecida, no pudiendo basarse en su carácter de "deudor principal" ni de responder "en primer lugar", puesto que dicha calificación se establece asimismo para el sujeto pasivo contribuyente. Por otra parte, en la regulación de la responsabilidad, tanto subsidiaria como solidaria, el Reglamento se remite a los supuestos previstos por las leyes, no estableciendo una solución de carácter general.

El autor parece contradecirse, por otra parte, al expresar, con referencia a la ausencia de responsabilidad del retenido, que se trata de un argumento que confirma el carácter de sustitución del instituto, ya que "...siendo la retención a cuenta un supuesto de sustitución va a producir uno de sus efectos, la liberación de responsabilidad...".

tanto, en nuestro actual ordenamiento<sup>603</sup>, la sustitución total en cuanto a los efectos jurídicos derivados del hecho imponible<sup>604</sup>, y no

---

Liberación que se aviene mal con el pretendido carácter de responsable "en segundo lugar" del sustituido.

En cualquier caso, debe concluirse que la ausencia de una previsión normativa acerca de dicha responsabilidad haría ilegítima la pretensión de la Administración en este sentido, como reconoce SARTORIO ALBALAT, S. en *la repercusión de cuotas tributarias en el ordenamiento jurídico español*, IEF, Marcial Pons, Madrid, 1992, págs. 185-186. Y ello porque, como ha sido puesto de manifiesto, las posiciones subjetivas tributarias no se presumen, sino que deben estar establecidas por ley.

En ese sentido se pronuncian GIANNINI, A.D., en *Il rapporto giuridico d'imposta*, ed. Giuffrè, Milano, 1937, pág. 143, quien señala que sólo si la ley lo prevé podrá haber responsabilidad subsidiaria del sujeto pasivo; UCKMAR, en "Del sustituto d'imposta", en *DPT*, 1940, pág. 117, también señala que la responsabilidad subsidiaria del sustituido no cabe si no está expresamente dispuesta, ya que "le norme tributarie hanno carattere cogente anche nei confronti del Fisco. Se la legge dispone che il debitore del reddito e non il reddituario deve corrispondere l'imposta gravante sul reddito, se stabilisce una determina procedura per l'accertamento nei confronti del primo, non è ammissibile che si agisca contro il secondo e si obliteri la speciale procedura coluta dal legislatore.". "Nessuna norma di legge stabilisce, in caso di sostituzione, che il sostituto deve l'imposta alla Finanza, e quindi questa non ha il titolo per agire nei suoi confronti. Il verificarsi di quei determinati fatti fa sorgere un'obbligazione tributaria, ma la legge indica che soggetto passivo della stessa è il debitore del reddito...".

603 La articulación en nuestro RGR de la responsabilidad subsidiaria en el sustituido no obedecía, probablemente, a ninguna consideración dogmática acerca de la figura, cuanto que a la incorporación en el RGR de las previsiones que en los anteriores Estatutos de 1928 y 1948 se establecen en orden a la configuración del primer y segundo contribuyente. La doctrina coincide en señalar que en el régimen de estos sujetos, se configuraba una doble deuda, ya que el primer contribuyente (equiparable a grandes rasgos al actual sustituido) resultaba responsable del impuesto subsidiariamente previa falencia del 2º contribuyente. En ese sentido, los recientes trabajos de ALONSO GONZALEZ, L.M., *Sustitutos y retenedores...* op.cit., págs. 33 y ss, quien señala el papel que realizaba, en este sentido, el art. 113 del Estatuto de Recudación de 1948; y SARTORIO ALBALAT, S. op.cit., quien, también en referencia a dicho Estatuto, señala que "El segundo contribuyente es un sujeto obligado al pago del impuesto, que se coloca en lugar del contribuyente, viniendo obligado ante la Hacienda Pública al ingreso de la Deuda tributaria, previa reención, o, en su caso, repercusión de la cuota tributaria. El colocarse en lugar del contribuyente no significa una desaparición de éste del conjunto de sujetos pasivos, sino que éste permanece como tal porque si el segundo contribuyente no paga, no retuvo o no repercutió y resulta insolvente se procederá a derivar el procedimiento ejecutivo hacia el primer contribuyente. Ello muestra la subsistencia del contribuyente como sujeto pasivo de la obligación tributaria, aún cuando coexista con el segundo contribuyente." (pág. 25). En cambio, tal régimen no es aplicable en los impuestos sobre el consumo, en los que se aprecia " la existencia de un solo contribuyente, que no revela capacidad económica, siendo éste el único sujeto pasivo..." (pág. 27) "El primer contribuyente, pues, responde de su obligación a pesar de la existencia del segundo contribuyente, y sólo se verá eximido de responsabilidad en cuanto se le haya retenido la cantidad correspondiente, sin que ello signifique que en tal caso no sea sujeto pasivo, sino que siendo sujeto pasivo su obligación tributaria ya ha sido cumplida y por ello es imposible que se le exija de nuevo el cumplimiento de una obligación tributaria ya extinguida mediante su cumplimiento." (pág. 30).

únicamente en cuanto al ámbito de la subrogación sustitutoria<sup>605</sup>, que era negada por la doctrina elaborada a partir de dicho artículo<sup>606</sup>. Sin embargo, el total desplazamiento del sustituido en la relación tributaria había sido considerado un efecto necesario del instituto por gran parte de la doctrina italiana<sup>607</sup>, actuando, para estos autores, como carácter diferenciador respecto de la responsabilidad.

---

Así: "la estructura del segundo contribuyente exige y parte de la coexistencia de dos sujetos obligados al pago de la deuda tributaria, contribuyente y segundo contribuyente." (pág. 31).

<sup>604</sup> Así, BLUMENSTEIN, en su *Sistema ...op.cit.* págs. 64 y ss, ya distinguía entre sustitución privativa, cuando se elimina enteramente al sustituido, y sustitución cumulativa o representación de impuesto, cuando también el sustituido conserva la obligación material que nace de la relación impositiva, respondiendo solidariamente sustituto y sustituido. Por su parte, BERLIRI, en *Principii...op.cit.*, vol II, págs. 35 y ss, realiza la distinción entre sustitución total, que se produciría cuando el tercero toma en todo y por todo el lugar del sujeto pasivo, que queda así extraño a la relación obligatoria, y sustitución parcial, caracterizada porque, aunque el tercero tome en gran parte el lugar del sujeto pasivo, no lo es totalmente, con la consecuencia de que éste, excepcionalmente, debe responder frente a la Hacienda Pública. En la edición traducida al castellano, pág. 299.

Como señala CORTES DOMINGUEZ, "Los sujetos pasivos..." pág. 88 el tratamiento en el ordenamiento español correspondía a una sustitución a ciertos efectos.

<sup>605</sup> ALONSO GONZALEZ, L.M. en *Sustitutos y retenedores...*, op.cit., habla de sustitución parcial cualitativa y cuantitativamente, pág. 292. Como han señalado CORTES DOMINGUEZ y MARTIN DELGADO, en *Ordenamiento tributario español*, 3ª Ed. Madrid, 1977, pág. 400, la sustitución parcial cuantitativamente lleva a la parcialidad cualitativa .

<sup>606</sup> En este sentido se pronuncia ALONSO GONZALEZ, L.M. en *Sustitutos y retenedores...op.cit.* pág. 177, quien es de la opinión de que, por virtud del art. 9.3 "carece de sentido hablar de sustitución total en nuestro ámbito jurídico." Para este autor, la desaparición de dicho artículo "viene a truncar una larga trayectoria..." pág. 181, en relación con los antiguos Estatutos de Recaudación.

<sup>607</sup> En este sentido, GIANNINI, *Il rapporto giuridico d'imposta*, op.cit., pág. 140; COCIVERA, en "Sostituto d'imposta" op.cit. no concibe la sustitución parcial, como lo hace BERLIRI. Según dicho autor, sería otra figura (págs. 335-336). No es sustitución si el sustituido puede tener que responder, aunque sea excepcionalmente (pág. 336) "o il terzo è tale davvero ed è assunto dalla legge al posto di colui che avrebbe dovuto essere il soggetto passivo d'imposta, ed allora si avrà sostituzione tributaria; ovvero, il terzo non prende il posto del vero soggetto passivo d'imposta, ma con questi è legato da un vincolo nel rapporto di obbligazione ed allora non siamo piú nella ipotesi della sostituzione." (pág. 336). También UCKMAR, "Del sostituto.." op.cit., señala que "con la sostituzione il sostituto prende il posto del soggetto passivo nell'intero rapporto tributario." (pág. 117).



En este orden de cosas, en nuestra doctrina científica, la imperatividad del establecimiento de una responsabilidad subsidiaria del sustituido<sup>608</sup>, junto con el derecho de regreso atribuido al sustituto<sup>609</sup>, venía a fundamentar uno de los pilares a partir de los cuales se habían construido la mayoría de las tesis explicativas de la estructura del instituto de la sustitución en gran parte de la doctrina científica: la necesaria atribución previa al realizador del hecho imponible, de la obligación tributaria<sup>610</sup>, cuyo nacimiento era

---

<sup>608</sup> Como señala SARTORIO ALBALAT, S. op.cit. pág. 184 "la coexistencia de dos sujetos pasivos, esto es, dos deudores en los supuestos de sustitución tenía un apoyo en el contenido del art. 9.3 del R.G.R. aprobado por Decreto 3154/1968, de 14 de Noviembre."

En Italia, actualmente, y a partir de la reforma de 1973, se establece, en el art. 35 del D.P.R. 602/1973, una responsabilidad solidaria de retenedor y retenido cuando la retención es título definitivo, supuesto considerado por la doctrina italiana como un caso de *sostituzione d'imposta*.

<sup>609</sup> Como pone de manifiesto FEDELE, en "Diritto civile e diritto tributario nella disciplina dei rapporti interni tra i soggetti passivi del tributo", *RDFSFS*, 1969, I, pág. 72, en la sustitución, la relación entre los particulares intervinientes ha sido explicada como el índice reflejo de una relación de crédito -deuda entre el ente impositor y el sustituido. En ese sentido se han pronunciado MAFFEZZONI, en "Contributo alla teoria giuridica del presupposto di fatto dell'imposta generale sull'entrata prelevata col sistema "una tantum" " *RDFSFS* 1957, pág. 283; COCIVERA, en "Sostituto d'imposta", *RDFSFS*, 1959, pág. 330, Y PUGLIESE, en "Rapporti sostanziali processuali fra soggetto passivo "sostituto" e "sostituito" nel nostro diritto tributario" *RDFSFS*, 1937, II, pág. 3.

En cambio, niegan la existencia de una relación de crédito entre el sustituido y el ente impositor, por operar la sustitución un total desplazamiento de su posición jurídica, además de los autores ya citados, BERLIRI, en *Principii...*, op.cit., vol. II, pág. 118, para el caso de sustitución total; DE MITA, E. "Fattispecie legale e rapporti giuridici nella sostituzione tributaria", en *Giurisp. it.*, 1961, IV, pág. 259 y ss; ALLORIO, E. *Diritto Processuale tributario*, op.cit., págs. 136 y ss., D'AMATI, "La sostituzione tributaria", *RTDP*, 1956.; PARLATO, op.cit.; FEDELE, A. en op.ult.cit. pág. 73; FANTOZZI, *La solidarietà...* op.cit. págs. 256 y ss; INGROSSO, *Il credito d'imposta*, ed. Giuffrè, Milano, 1984, pág. 28.

<sup>610</sup> En ese sentido, pueden citarse las palabras de CORTES DOMINGUEZ, M. en "Los sujetos de la obligación tributaria", op.cit., pág. 86: "un efecto de la realización del hecho imponible - el nacimiento de la obligación tributaria para un determinado sujeto pasivo (el realizador del presupuesto de hecho)- se convierte en presupuesto de hecho de la obligación del sustituto, ya que no es lógicamente imaginable un supuesto de sustitución que prescindiera de la existencia de una obligación anterior, aún no satisfecha. "; MAFFEZZONI, en "Contributo alla teoria giuridica del presupposto di fatto dell'imposta generale sull'entrata prelevata col sistema "una tantum", *RDFSFS*, 1957, pág. 282 " non è possibile ritenere che la situazione di fatto del sostituito, in quanto rimane sempre presupposto imponible del tributo, rimeanga senza autonoma rilevanza giuridica. vi si oppone la teoria unanimemente accolta dell'obbligazione tributaria, secondo la quale tale obbligazione sorge dal presupposto imponible e a carico del titolare di quest'ultimo."

considerado, asimismo, consecuencia necesaria de su producción<sup>611</sup>. Atribución ésta defendida incluso por algunos de los autores que niegan la existencia de tal efecto, y que no resultaba impedida, sino confirmada, por la existencia de la previsión normativa de la aparición de un sustituto<sup>612</sup>, a quien se considera, tras algunas vacilaciones, como un obligado o deudor en sentido propio<sup>613</sup>, y no como un mero interviniente en una relación ajena<sup>614</sup>.

---

<sup>611</sup> MAFFEZZONI, F. "Contributo...", op.cit. pág. 282, "il presupposto imponibile dell'imposta rimane sempre lo stesso, sia che essa si prelevi mediante ricorso al procedimento della sostituzione del contribuente, sia in caso contrario...come non vi può essere obbligazione tributaria senza presupposto imponibile, così non vi può essere presupposto imponibile senza obbligazione tributaria, che del presupposto citato costituisce l'effetto giuridico necessario ed inevitabile.". También FERREIRO, J. "Los sujetos pasivos de la obligación tributaria", *CREDF* nº 72, 1991, pág. 475 "La realización del hecho imponible determina el nacimiento de la obligación tributaria con cargo al contribuyente...". Con idéntica argumentación, SARTORIO ALBALAT, *La repercusión de cuotas tributarias...* op.cit. pág. 144, quien considerando consecuencia necesaria e inevitable del hecho imponible el nacimiento de la obligación tributaria, deriva de ello la atribución de la misma en todo caso a su realizador, y ello "teniendo en cuenta que el hecho imponible no se altera por la previsión normativa de un sustituto."

<sup>612</sup> En este sentido, COCIVERA, "Sostituto d'imposta" *RDFSFS*, Diciembre 1959, "La stessa nozione di sostituzione tributaria, sopra data, presuppone l'esistenza di un rapporto di obbligazione tra Finanza e sostituto...l'obbligo del sostituto di pagare l'imposta in luogo del sostituto è legato ed anzi subordinato all'esistenza di un debito d'imposta di quest'ultimo...per aversi un debito d'imposta è necessario che un rapporto di obbligazione sia sorto e costituito. Non si vede quindi come il sostituto possa adempiere l'obbligo impostogli dalla legge di pagare l'imposta in luogo del vero soggetto passivo senza che preesista un rapporto di obbligazione." págs. 348-349; MAFFEZZONI, en *Profili di una teoria generale dell'imposta*, Milano, 1969, pág. 103; RUSSO *Il nuovo processo tributario*, op.cit. págs. 256 y ss.

<sup>613</sup> Consideran deudor al sustituto GIANNINI, *Il rapporto giuridico d'imposta*, Ed. Giuffrè, Milano, 1937, pág. 117; BERLIRI, A. *Principios de Derecho Tributario*, vol. II, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1979; UCKMAR, "Del sustituto d'imposta", en *DPT*, 1940, pág. 117; BODDA, P., "Il sostituto", in *Ius*, 1941, págs. 194 y ss; PARLATO, "Il sostituto d'imposta", ed. CEDAM, Padova, 1969, pág. 140; FEDELE, en *Le imposte ipotecarie*, op.cit. y "Diritto civile e diritto tributario nella disciplina dei rapporti interni tra i soggetti passivi del tributo", en *RDFSFS*, 1969, I, págs. 21 y ss.; BAFILE, *Introduzione al Diritto Tributario*, Ed. CEDAM, Padova, 1978 pág. 106; MICHELI, *Corso di diritto Tributario*, UTET, Torino, 1981, pág. 134; FONROUGE, G. *Derecho Financiero*, vol. I., De Palma, 3ª ed. Buenos Aires, 1982, pág. 405; INGROSSO, *Il credito d'imposta*, Ed. Giuffrè, Milano, 1984.

<sup>614</sup> Remitimos al lector, para la exposición de las tesis que han configurado al sustituto como un órgano de recaudación o como una forma de representación *ex lege* de derecho público del sustituido; así como la postura respecto de su carácter de instituto autónomo de BODDA, a la lectura de los trabajos de COCIVERA, op.cit.; PARLATO, op.cit.; PEREZ RUIZ, E. "Estructura jurídica de la sustitución tributaria" *CREDF* nº 5,

Bajo la premisa de la existencia de esta obligación previa, considerada bien la misma, bien sustrato necesario de la del sustituto, la tesis mayoritariamente aceptada en nuestra doctrina ha sido la de considerar a éste como un subrogado en la posición jurídica del sustituido<sup>615</sup>. Con lo que la sustitución se caracterizaba por la existencia de dos obligaciones, en las que se desdobra la obligación tributaria<sup>616</sup>, o por la existencia de dos posiciones subjetivas en una misma obligación, bien a modo de coobligados, solidaria<sup>617</sup> o subsidiariamente<sup>618</sup> bien atribuyendo la obligación y la deuda al

---

1975; ALONSO GONZALEZ, L.M. *Sustitutos y retenedores en el ordenamiento tributario español*, IEF, Madrid, 1992, págs. 217 y ss.

<sup>615</sup> Calificación elaborada por BETTI, E. en *Teoría generale delle obbligazioni*, Giuffrè, Milano, 1955, vol III, pág. 71, quien mantiene la existencia de dos clases de figuras en la sustitución: la subrogación en la deuda, o sustitución en sentido propio, y la subrogación en el pago, a la que denomina "auxiliar en el pago". Respecto de la primera, el autor describe la existencia de dos relaciones obligatorias: una, consistente en la responsabilidad del sustituto, y otra la caracterizada por la deuda del impuesto, con cargo al sustituido.

Una tesis más reciente ha ido la propuesta por D'AMATI, en "La sostituzione", *RTDP*, 56, págs. 745 y ss. quien propone la aplicación de la figura de la cesión del crédito que tiene frente al sustituto por el sustituido a la Hacienda Pública. Lo que, como han puesto de manifiesto COCIVERA, op.cit. en pág. 347, y PARLATO, op.cit., pag. 147 no explica los supuestos de sustitución en que no existe una relación de crédito-deuda entre sustituto y sustituido.

<sup>616</sup> Es, decir, se reconoce la existencia de dos relaciones obligatorias que tienen el mismo objeto, pero diversos sujetos pasivos: el sustituto y el sustituido. A los autores de la nota anterior pueden añadirse MAFFEZZONI, "Contributo alla teoria giuridica del presupposto di fatto dell'imposta generale sull'entrata prelevata col sistema "una tantum".", en *RDFSF*, 1957, pág. 258 y ss; COCIVERA, B. "Il sostituto d'imposta", *RDFSF*, 1959, I., pág. 327 y ss, RUSSO, en *Il nuovo processo tributario*, op.cit.

<sup>617</sup> En ese sentido, GLENDI "La cosiddette azioni di adempimento del percipiente nei confronti dell'erogatore dei redditi soggetti a ritenuta.", en *DPT*, 1977, II, pág. 239, quien opina que sustituto y sustituido son responsables solidarios, y por ello el pago realizado por cualquiera de ellos a la Administración, libera al otro.

<sup>618</sup> Así, ALONSO GONZALEZ, L.M. *Sustitutos...* op.cit., pág. 167 partiendo de la premisa de que la obligación tributaria permite la entrada de dos deudores distintos, "Tenemos, pues, dos normas jurídicas con sus respectivos presupuestos de hecho. Pero la interacción de aquéllas produce el nacimiento de una única obligación tributaria que por naturaleza sujeta a su cumplimiento al contribuyente, y por mandato extraordinario del legislador tal sujeción se extiende al sustituto. Es, según se ve, una obligación tributaria única que sujeta tanto a contribuyente como a sustituto." (pág.150) señala que "el ordenamiento prevé que ambos sean deudores. Y lo son contemporáneamente. Uno es deudor actual, el otro deudor potencial"... "afirmar que existe una dualidad de sujetos

sustituido, mientras que la responsabilidad de la misma recaería sobre el sustituto<sup>619</sup>.

En ese sentido, la titularidad de la obligación tributaria por el realizador del presupuesto de hecho del cual surgía era considerada una consecuencia imperativa, derivada del necesario respeto al principio de capacidad económica, en la medida en que, atribuyendo necesariamente a éste una manifestación de capacidad contributiva, ésta era imputable, en todo caso, al sujeto pasivo, considerado en relación al presupuesto<sup>620</sup>. Con lo que la negación de dicha titularidad

---

en el lado pasivo de la obligación tributaria es mantener la figura del contribuyente en ese emplazamiento negándose, en consecuencia, que la entrada del sustituto en la obligación tributaria provoque la salida del primero. De admitirse esta premisa básica el resultado de la acumulación de sujetos se manifiesta en una duplicación del número de obligados al pago, aunque puedan diferenciarse cronológicamente en cuanto a la exigibilidad de tal obligación (el contribuyente sólo responde subsidiariamente ante la falencia del sustituto). (pág. 171).

<sup>619</sup> En este sentido, la más antigua tesis de PUGLIESE, en *Istituzioni di Diritto Finanziario*, Ed. CEDAM, Padova, 1937, págs 60-61, quien considera al sustituto como deudor sólo en un sentido formal, siendo el sustituido un deudor en sentido sustancial. Parte así el autor, de la distinción alemana entre débito (Schuld) y responsabilidad (Haftung), cuya aplicabilidad al instituto es negada por PARLATO, en *Il sostituto d'imposta*, Padova, 1965, pág. 100, quien pone de relieve que no es fácilmente observable el sentido de la distinción en dicho mecanismo, dado que sólo el sujeto sustituto, bajo un aspecto jurídico, es el obligado frente a la Hacienda de una manera directa.

COCIVERA, op.cit. manteniendo una postura que a nosotros nos parece muy aproximada a la anterior, parte, desde la construcción de BETTI, e interpretando la figura del sustituto siempre como lo que aquél configura como un subrogado, no en la obligación, sino en el cumplimiento, es decir, por usar sus propios términos, como un *indicado pasivamente al pago*, siendo deudor únicamente el sustituido. Así, "il sostituto non è tenuto come obbligato (principale) a pagare il debito d'imposta, ma come terzo, per effetto di una indicazione (passiva) di pagamento..." y ello porque "resta sempre straneo sia alla fattispecie d'imposta che ai rapporti intercorrenti tra Finanza e sostituto." (pág. 350). Negando absolutamente la existencia de dos obligaciones y que el sustituto sea un nuevo deudor, señala que para ello "si dovrebbe attribuire alla finanza il potere di esecutare, in mancanza del pagamento del debito d'imposta da parte del sostituto, al sostituto." (pág. 350) "la sostituzione non provoca...un subingresso nel rapporto obbligatorio, ma semplicemente una sostituzione nell'adempimento." (pág. 351).

<sup>620</sup> Se pronuncian expresamente en ese sentido CORTES DOMINGUEZ, M. en "Los sujetos pasivos..." op.cit., págs. 88-89 "...el legislador no puede obligar al pago de una obligación tributaria más que a los sujetos que realizan los hechos imponibles. La razón es elemental y al mismo tiempo afecta al fundamento mismo del Derecho tributario: los hechos imponibles son los presupuestos de hecho indicativos de capacidad contributiva."; y RUSSO, en *Il nuovo processo tributario*, Ed. Giuffrè, Milano, 1974, pág. 226, según el cual, dado que el art. 53 Const legitima las prestaciones tributarias

era considerada una violación de dicho principio<sup>621</sup>. Así, en la medida en que se consideraba la atribución de responsabilidad al sustituido un efecto derivado de dicha obligación, dado que se predicaba su condición de *causa* de la misma<sup>622</sup>, constituía un efecto demostrativo de su existencia<sup>623</sup>. Por lo que el sustituto era configurado como un sujeto pasivo "vicario" en la medida en que era mantenida la necesidad de que el contribuyente resultara también un obligado o deudor frente a

---

por la capacidad contributiva, lo que exige que la misma se aplique en su lado objetivo y subjetivo. Así, el art. 53 "...pone anche un problema di imputazione soggettiva della prestazione patrimoniale, ma rispetto delle obbligazioni d'imposta, in quanto esse sole subordinate al principio de capacità contributiva, non rispetto alle altre obbligazioni tributarie.."(p.227, la cursiva es nuestra). Es decir, el principio se salva porque el obligado a la mera obligación no paga a título de tributo.(p.228) De otra manera, podría ser llamado a la obligación tributaria quien no dispusiera de la capacidad económica ( en el caso de la sustitución) salvo el derecho de repercusión.

621 En ese sentido se enmarcan las críticas a la tesis de ALLORIO, en *Diritto Processuale Tributario*, ed. UTET, Torino, 1969, pág. 136, quien niega la existencia de alguna deuda de la que el sustituido sea titular. Así, CORTES DOMINGUEZ, en "Los sujetos pasivos...", pág. 92; y con MARTIN DELGADO, en *Ordenamiento tributario español*, 3º ed. Civitas, Madrid, 1977, pág. 395, opinan que el punto débil de su construcción reside en su olvido del principio de capacidad contributiva.

622 Así, MAFFEZZONI, en "Contributo..." op.cit.pág. 289, "...l'obbligazione tributaria riconosciuta operante a carico del sostituito in seguito al venir meno di quella del sostituto, non è una obbligazione nuova, ma la stessa obbligazione esistente dal momento in cui si è verificato per la prima volta il presupposto di fatto del sostituito."

En contra de tal interpretación, PEREZ RUIZ, en "Contribuyente y sustituto en el Reglamento General de Recaudación", *CREDF* nº 6, 1975, pág. 98, quien, entendiendo que para el sustituido no nace una obligación, señala que, en el régimen anterior, "hubiera sido más perfecto mantener la distinción entre contribuyente y sustituto como posibles alternativas en el campo de los sujetos pasivos o deudores frente a la Hacienda, sin perjuicio de que en la ley de cada impuesto se señalase la responsabilidad subsidiaria del contribuyente al mismo tiempo que la de otros responsables". Como señala SARTORIO,S. en op.cit., pág. 184, esto supone que la responsabilidad del contribuyente no "como corolario o consecuencia de la condición de sujeto pasivo que, en primer término, es atribuible al contribuyente, sino que la declaración legal de la misma tendría carácter constitutivo."

623 Así, MAFFEZZONI,F. en "Contributo alla teoria giuridica ..." op.cit., págs. 286 y ss.

ALONSO GONZALEZ,L.M. en *Sustitutos*.op.cit. pág. 184, partiendo de una total identificación de la sustitución por la subrogación en los efectos jurídicos del hecho imponible, actuando el instituto como garantía de la obligación tributaria, al añadir otro patrimonio al del sustituido, opina que "sostener que en nuestro Derecho tributario se manifiesta una sustitución total supondría, de un lado, privar de buena parte de su razón de ser a esta institución, y de otro, convertir de hecho al sustituto en contribuyente o sujeto pasivo único y definitivo de la obligación."

la Hacienda Pública<sup>624</sup> en sentido propio, hasta la extinción de dicha obligación<sup>625</sup>. La ausencia, por tanto, de dicho efecto en todos y cada uno de los supuestos de sustitución, desvirtúa en gran medida la prueba de la imputación de dicha consecuencia del hecho imponible, en orden a la configuración de situaciones subjetivas de obligación, a su realizador<sup>626</sup>.

Ahora bien, incluso su presencia no resulta absolutamente clarificadora en punto a la estructuración del mecanismo en torno a una teórica obligación del sustituido surgida con la realización del hecho imponible. En efecto, en este punto, la cuestión más problemática consistiría en dilucidar el mecanismo por el que podía reclamarse el cumplimiento de dicha obligación, hasta ese momento inexigible<sup>627</sup>. Tampoco resultaba fácilmente explicable su

---

<sup>624</sup> Como pone de relieve D'AMATI, en "La sostituzione tributaria", *RTDP*, 1956, pág. 739, uno de los puntos débiles de la construcción de BETTI es precisamente dar al sustituido mayor relieve del que realmente le otorga el ordenamiento, puesto que no puede olvidarse que, desde un punto de vista jurídico, el único sujeto obligado al cumplimiento de la prestación es el sustituto.

<sup>625</sup> En este sentido, BASANTA DE LA PEÑA, J. "El sujeto pasivo tributario", en *Estudios de Derecho Tributario*, vol.I., IEF, Madrid, 1979; ELIZALDE y AYMERICH, P. "La retención tributaria como acto económico-administrativo", en *Derechos y Garantías del Contribuyente*, IEF, Madrid, 1983, pág. 56; SARTORIO ALBALAT, S. *La repercusión...* op.cit. págs.182 y ss. También PALAO, C. en "La retención a cuenta...", op.cit. pág. 293 justifica la responsabilidad subsidiaria del sustituido en el hecho de que el contribuyente ha quedado reemplazado por el sustituto. Se plantea el tema CORTES DOMINGUEZ, "Los sujetos pasivos de la obligación tributaria", *RAP* nº 48, 1965, págs. 97-88, quien aduce la posibilidad de interpretar la expresión de la L.G.T. como un total desplazamiento del sustituido, señalando que "desde el plano lógico, puede decirse que quien se pone en lugar de otro hace salir, en principio, de la situación en que se encontraba a este último." Parte, sin embargo, de la existencia, previa a la sustitución, de la titularidad de dicha obligación.

<sup>626</sup> Como reconoce SARTORIO ALBALAT, S. op.cit. pág. 170 "La afirmación de que existe un sujeto pasivo no contribuyente podría encajar en un determinado molde de la sustitución, concretamente, la sustitución total en la que el sustituido desaparece del mundo de los deudores."

<sup>627</sup> Para BETTI, op.cit. pág. 71, y MAFFEZZONI, op.cit. págs 283-289, la explicación se encuentra en que la obligación permanece en estado quiescente o latente, hasta el momento en que "revive" por el incumplimiento del sustituto. En el mismo sentido, RUSSO, *Il nuovo processo...* op.cit., pág. 257, quien habla de la "...riviviscenza di un rapporto obbligatorio fra il medesimo e l'ente impositore ad allora in stato di quiescenza."

inejecutabilidad en caso de haber soportado la retención<sup>628</sup>, salvo mediante la explicación de que dicha deuda era extinguida con su pago a un tercero, con lo que la posición del sustituto como subrogado en la situación del sustituido quedaba en entredicho, dada la ausencia de identidad de las posiciones jurídicas de ambos sujetos, lo que niega la posibilidad de que sean obligados por una misma obligación<sup>629</sup>. Ante tal dificultad también se ha opuesto la construcción que considera a ambos sujetos como deudores de dos obligaciones distintas, si bien la del sustituto se configura como instrumental respecto de la del sustituido, que sería propiamente la obligación tributaria<sup>630</sup>.

*La traslación del sustituto. como subrogación o regreso*

Ahora bien, en conexión con lo anterior, puede localizarse asimismo otra pretendida consecuencia del mecanismo sustitutorio por virtud de la previa existencia de una obligación a cargo del sustituido: la imperatividad de la concesión al sustituto de un derecho

---

Esta explicación es duramente criticada por DE MITA, en "Fattispecie legale e rapporti giuridici nella sostituzione tributaria", en *Giurisprudenza italiana*, 1961, IV, pág. 207, quien opone que la idea de una obligación en estado latente equivale a decir que no ha nacido.

<sup>628</sup> Según ALONSO GONZALEZ, L.M. en op.cit., acerca de la no responsabilidad si hay retención: "Este hecho circunstancial libera del pago al contribuyente, pero no altera la estructura de la sustitución en este supuesto concreto, porque continúa siendo una obligación tributaria con sustitución parcial y no total." (pág. 178).

<sup>629</sup> Como es puesto de manifiesto por COCIVERA, en op.cit. "la rivalsa obbligatoria estingue el rapporto di obbligazione prima ancora che la surroga nel rapporto di debito possa avvenire...non si vede come il sostituto possa surrogarsi quando egli paga il debito d'imposta con denaro del vero debitore d'imposta...la ritenuta di rivalsa obbligatoria presuppone invece l'estinzione del credito..." (pág. 347).

<sup>630</sup> Para MAFFEZZONI, "Contributo alla teoria giuridica del presupposto di fatto dell'imposta generale sull'entrata prelevata col sistema "una tantum" ". *RDFSF*, 1957, y RUSSO, *Il nuovo processo*, op.cit., págs. 226 y ss, quienes parten de la existencia de dos obligaciones en el instituto, la obligación del sustituto estaría fundamentada o legitimada en su carácter de instrumental respecto de la obligación material u obligación tributaria propiamente dicha.

de traslación del peso patrimonial de dicha obligación al sustituido<sup>631</sup>, traslación considerada asimismo, necesaria para el cumplimiento de dicha obligación<sup>632</sup>. Han sido, básicamente, dos explicaciones las que se han aducido para explicar la necesidad de tal traslación: la subrogación del sustituto en la posición del acreedor de la obligación tributaria, y el derecho de regreso<sup>633</sup>.

Respecto de la primera, cabe decir que, como ha sido puesto de manifiesto<sup>634</sup>, en ningún caso el sustituto, ni aun cuando tal traslación es impuesta por la ley, se coloca en la situación de la Hacienda Pública, no siendo aplicable a tal crédito el régimen de la obligación tributaria. Con respecto a la segunda, que tal explicación supone partir de que el sustituto ha satisfecho una deuda ajena, con lo

---

<sup>631</sup> SARTORIO ALBALAT, S. op.cit. pág. 144, pone de manifiesto la "unanidad doctrinal" al dotar de algún medio de regreso al sustituto, lo que, en su opinión, abunda en la existencia de una obligación tributaria imputable al sustituido.

En efecto, como veremos, la doctrina coincide en atribuir dicha facultad al sustituto, si bien la instrumentación de la misma difiere: en los autores que parten de la existencia de una obligación entre sustituido y Hacienda Pública, la traslación es efecto de ésta; en cambio, en los que opinan que no existe, se enmarca en una relación entre particulares.

<sup>632</sup> Así, BETTI, op.cit. pág. 71; COCIVERA, "La "sostituzione tributaria" è intimamente legata a due iniscindibili presupposti: deroga ai principi generali che disciplinano l'applicazione dell'imposta e diritto di rivalsa." (pág. 330)"Non vi può essere sostituzione tributaria senza che una particolare norma accordi il diritto di rivalsa." (pág. 331)"è proprio il diritto di rivalsa che mette in luce la sostituzione nel lato passivo del rapporto d'imposta e denuncia e rivela la sussistenza di quel secondo rapporto obbligatorio - primo in ordine logico - che di fronte al fisco rimane normalmente allo stato virtuale." (pág. 333); MAFFEZZONI, "Contributo alla teoría jurídica del presupposto..." , op.cit., pág. 283, " una manifestazione sicura ed immancabile dell'obbligazione tributaria del sostituito sta in primo luogo nella rivalsa che questi è tenuto a subire da parte del sostituto."

<sup>633</sup> Como han puesto de manifiesto tanto FEDELE, A. en "Diritto civile e Diritto tributario nella disciplina dei rapporti interni tra i soggetti passivi del tributo", *RDFSF* , 1969, I, pág. 74, y RUSSO, en *Il nuovo processo...* op.cit., pág. 221, estas dos explicaciones únicamente son coherentes si se adopta la postura de una previa obligación entre el sustituido y la Hacienda Pública. En otro caso, no puede el sustituto subrogarse en un crédito inexistente, ni puede haberse pagado la deuda de otro, dado que tal deuda no existe.

<sup>634</sup> Ya por GIANNINI, en *Il rapporto giuridico d'imposta*, op.cit., pág. 152. Asimismo por FEDELE, en "Diritto civile ..." op.cit. pág. 75, y RUSSO, *Il nuovo processo*, op.cit., pág. 221. En ese sentido, ni se atribuyen al sustituto los privilegios y garantías inherentes al crédito tributario, ni el plazo de prescripción es el mismo.



que, en principio, resulta más coherente con la postura de aquéllos autores que no consideran a dicho sujeto como deudor, sino únicamente como responsable del cumplimiento. En ese sentido, debe señalarse que el sustituto ha cumplido una deuda que le es directamente imputable.

Además, no se ajustan fácilmente a tal explicación aquéllos supuestos de sustitución en que la traslación de la deuda se impone por la norma con anterioridad al pago de la deuda por el sustituto, ni explican porqué tal regreso, cuando se realiza sin cumplimiento, libera al sustituido de su propia obligación. En efecto, en nuestro ordenamiento anterior, cuando dicha traslación era realizada mediante retención, liberaba, en el régimen del antiguo R.G.R., al contribuyente de su responsabilidad, si no de su deuda, en la medida en que pudiera sostenerse una disociación entre ambas, y se mantuviera una postura proclive a la consideración de deudor del contribuyente<sup>635</sup>. Debía considerarse entonces que dicha deuda era extinguida mediante la satisfacción al sustituto<sup>636</sup>.

Pero esto plantea, o bien la subsistencia de la obligación tributaria sólo en el sustituto, o bien el mantenimiento de la obligación instrumental sin el soporte de la principal. Así, el regreso, parece enmarcarse, a la vista de lo expuesto, más en el cumplimiento de una deuda respecto de éste que en relación a la Hacienda Pública, existiendo

---

<sup>635</sup> En contra de tal disociación, en general, SARTORIO ALBALAT,S. en *La repercusión de las cuotas tributarias...*op.cit.pág. 125: "Dos son, en definitiva, los elementos constitutivos de la obligación. Por un lado, el deber de cumplir la prestación, y, de otro, la responsabilidad patrimonial exigible al deudor en caso de incumplimiento de dicha prestación, esto es, débito y responsabilidad...Estas son, pues, las dos notas definitorias de la obligación que aplicadas a uno de los sujetos de la misma permiten calificarlo como sujeto pasivo. Se es sujeto de una obligación porque se debe, esto es, se está obligado al cumplimiento de la prestación, y se es responsable porque se debe o se ha debido algo."

<sup>636</sup> Esta parece la postura seguida en el antiguo Estatuto de Recaudación, dado que en él se considera malversación de caudales públicos la falta de ingreso de las cuotas retenidas. Y ello porque la consideración que la propiedad del dinero es del Estado parece presuponer que el retenido ha extinguido, por cumplimiento, su obligación. Así lo pone de manifiesto CORTES DOMINGUEZ, "Los sujetos..." op.cit. pág. 98.

ésta únicamente en relación al sustituto<sup>637</sup>. Y en efecto, parece que dicha traslación, cuando exista, no indica necesariamente la preexistencia de una relación obligatoria distinta de aquélla en la que se colocan sus respectivos intervinientes<sup>638</sup>. Por ello, la mayoría de los autores que niegan la atribución al sustituido de la obligación tributaria, aun defendiendo asimismo la existencia de una acción de reembolso del sustituto, postulan la existencia de una relación entre ambos sujetos, manteniendo su carácter de relación no tributaria, por desarrollarse exclusivamente entre particulares, al no tener por objeto la obligación tributaria<sup>639</sup>.

*La traslación como efecto del enriquecimiento injusto del sustituido. por la liberación de la deuda impositiva.*

En este orden de cosas, se ha intentado otro cauce de instrumentación de dicho resarcimiento por parte del sustituto: la vía del enriquecimiento injusto. En efecto, dado que la satisfacción de la deuda del sustituto libera de la suya al sustituido, resultaría para éste

---

<sup>637</sup> PARLATO, en op.cit. "l'adempimento del sostituto estingue l'obbligazione tributaria, che s'è detto essere l'unico rapporto giuridico esistente in relazione al fenomeno della sostituzione tributaria." (pág. 145).

<sup>638</sup> En ese sentido, PARLATO pág. 153 "Il diritto di rivalsa non prova l'esistenza di un rapporto giuridico in capo al sostituto: la rivalsa infatti è un rapporto successivo a quello tributario del sostituto, con un carattere privatistico, il cui esercizio non è propriamente diretto ad estinguere l'obbligo tributario. La sua funzione è quella di ristabilire fra privati l'equilibrio economico alterato dalla sostituzione". En este sentido se alinea también FEDELE, A. "Diritto civile e diritto tributario.." op.cit. También MAFFEZZONI, en "Contributo..." op.cit. pág. 286, reconoce que no toda facultad de reembolso tiene por causa la existencia de una obligación tributaria a cargo de quien lo soporta.

<sup>639</sup> En el sentido del texto, aunque negando la conclusión expuesta, FEDELE "Diritto tributario e diritto civile...", pág. 73 y *Le imposte ipotecarie*, op.cit. págs.105 y 106. Así, GIANNINI, *Il rapporto...* op.cit. pág. 152, PARLATO, *Il sostituto...* op.cit. pág. 153.

En cambio, MAFFEZZONI "Contributo..." pág. 284 "L'obbligazione di rivalsa dunque, pur non avendo natura tributaria dal punto di vista dei soggetti, è tale dal punto di vista del contenuto e del presupposto..." En ese sentido, si RUSSO en op.cit. pág. 248, niega el carácter tributario de dicha relación, es únicamente porque, desde su punto de vista, tal calificación exige tener en uno de los polos de la relación a la Hacienda Pública.

un enriquecimiento ilegítimo conseguido a expensas del primero<sup>640</sup>. Si bien, como ha sido señalado<sup>641</sup>, para la existencia de tal acción resultaría necesario, no únicamente el enriquecimiento del sustituido<sup>642</sup>, sino asimismo el empobrecimiento del sustituto. Resultado difícil de mantener dado que éste responde de una deuda propia.

Desde parte de la doctrina española, la necesidad de dicha acción ha sido defendida mediante una interpretación del art. 31.1 que homologa la "carga tributaria" imputable al contribuyente con la titularidad de la obligación tributaria, lo que llevaría a la necesidad de que sea éste quien definitivamente la soporte, consistiendo el

---

<sup>640</sup> Así, BERLIRI, en *Principios de Derecho Tributario*, vol I, ed. de Derecho Financiero. Madrid, 1964, pag. 222, fundamenta la acción de regreso en la sustitución el sustituto libera al contribuyente de su obligación, así que éste se enriquece injustamente."El sustituido es titular de la obligación tributaria y cuando el sustituto la cumple en su lugar sin ejercitar la acción de reembolso resulta éste empobrecido y correlativamente enriquecido el sustituido sin justa causa dada su titularidad primaria de la obligación tributaria...El legislador al establecer un derecho de regreso pretende que sea el sujeto pasivo del mismo el que soporte en definitiva el pago del tributo. En el caso de la sustitución este sujeto es el contribuyente, si el regreso no se produce no soportará el impuesto traduciéndose ello en un enriquecimiento injusto tanto desde el punto de vista técnico (el sustituido es titular de una obligación) como desde el punto de vista de los principios constitucionales que rigen el establecimiento de los tributos. " (pág. 257).

En esa misma línea, CORTES DOMINGUEZ, en "El principio de capacidad contributiva en le marco de la técnica jurídica", *RDFHP* , 1965, pág. 1035, "...si el sustituido no reintegrase ( por medio de retención o regreso)...al sustituto se produciría un enriquecimiento injusto a favor del sustituido y en tal caso del sustituto se habría producido un pago sin causa."; y en "Los sujetos pasivos..." op.cit., pág. 95 "cuando éste paga la deuda, no sólo se libera de su obligación, sino que también libera al sustituido de la suya. En este punto se introduce en la mecánica del proceso de sustitución el derecho de regreso o cualquier procedimiento técnico que permita al sustituto resarcirse del sustituido por el importe de la cuota tributaria."

<sup>641</sup> Por FEDELE, en "Diritto civile..." op.cit. , quien señala que no se encuentra un daño en el sustituto, ya que éste, en definitiva, cumple una obligación que le es imputada a él por la ley.(pág.77).

<sup>642</sup> Por ausencia de este primer requisito señalan FEDELE, op.ult. cit.pág. 77, y RUSSO, op.cit., pág. 245 que es absolutamente incompatible con aquéllas posturas que niegan la existencia de deuda por parte del sustituido, ya que , como señala el primero, presupuesto inexcusable de tal acción es el enriquecimiento, que estaría en este caso representada por la eliminación de la deuda impositiva, pero dado que el sustituido no es obligado frente al fisco, no se ve como pueda ser liberado de tal carga, y por tanto, determinarse un enriquecimiento.

reembolso, en la sustitución, su forma de cumplimiento<sup>643</sup>. Ahora bien, debe señalarse que parece una petición de principio, en el estado actual de la normativa, considerar imperativa la dotación al sustituto de la posibilidad de realizar una traslación no prevista en el ordenamiento, como forma de cumplimiento de una obligación de la que la única prueba de su existencia es, precisamente, la pretendida necesidad de dicha traslación<sup>644</sup>. No puede, en buena lógica, sustentarse la validez de una premisa sobre la base del pretendido efecto de lo que constituye, en la construcción descrita, su consecuencia<sup>645</sup>.

---

<sup>643</sup> La interpretación de la expresión "carga tributaria" como titularidad de la obligación tributaria es defendida por CORTES DOMINGUEZ, en "Los sujetos pasivos de la obligación tributaria", op.cit. págs. 22-23. Postura asimismo defendida por FERREIRO, J. Vid. sobre el tema "Los sujetos pasivos de la obligación tributaria", op.cit. págs. 475-476, donde sostiene que el art. 31.1 requiere, "para que esta imposición sea efectiva, el contribuyente ha de reintegrar al sustituto las cantidades que éste ha ingresado en su lugar." Resulta, sin embargo, en nuestra opinión, contradictorio, que páginas atrás, al tratar el tema del contribuyente con repercusión haya interpretado esta misma expresión como titularidad de la obligación tributaria, con independencia de la carga efectiva del gravamen. En ese sentido, parecería que en la sustitución, el contribuyente debe "soportar la carga tributaria" en un sentido formal y también material, siéndole imputable únicamente en el primero en la repercusión.

En el mismo sentido, SARTORIO ALBALAT, S. en *La repercusión...* op.cit. "el art. 31 de la L.G.T. sólo puede ser rectamente interpretado si entendemos que lo que se impone al contribuyente es la titularidad de la obligación tributaria, con independencia de que en definitiva soporte o no en su patrimonio el impuesto. Entendemos que la vía seguida por el legislador al definir los sujetos pasivos es la del hecho imponible, prescindiendo de la incidencia material del tributo." (pág. 180).

<sup>644</sup> Resulta evidente el razonamiento apriorístico, en este sentido, de SARTORIO ALBALAT, S. cuando en op.cit., págs. 185-186, y en referencia a la ausencia del otro pretendido efecto de la existencia de esta obligación, señala que "si bien en la actualidad la derivación de la acción contra el contribuyente en los supuestos de falta de retención o repercusión, no ingreso e insolvencia del sustituto carece de cobertura legal expresa la consagración en una ley de la subsistencia de la obligación del contribuyente sustituido podría sustentarse tanto desde un punto de vista de los principios de justicia que informan nuestro sistema tributario... la obligación que nace de la realización por el contribuyente del presupuesto de hecho de la obligación tributaria permanece a su cargo hasta que se entienda cumplida ya sea por haber realizado el pago directamente a la Hacienda pública o por haber soportado la retención o repercusión que le ha practicado el sustituto... para justificar la exigencia del pago al contribuyente sustituido hay que tener en cuenta que si ésta se limita a los supuestos de falta de retención, no ingreso e insolvencia, en definitiva, lo que se está haciendo es exigir al contribuyente el cumplimiento de la obligación que sobre él pesa todavía debido a la ineficacia del mecanismo sustitutorio."

<sup>645</sup> Así, BETTI, en *Teoria generale...* op.cit. págs. 71-72, señala que el reembolso pone de manifiesto "la sussistenza di quel secondo rapporto obbligatorio- primo in ordine logico- che di fronte al fisco rimane normalmente allo stato virtuale." En el

Por otra parte, cabría plantear el absurdo a que podría llevar esta interpretación en el caso de la existencia de un sustituto de un contribuyente, en cuya situación jurídica se integrase el deber de repercutir a un tercero. En tal caso parecería que la obligación tributaria sería imputable al tercero repercutido, ya que el regreso implica tal titularidad. Conclusión ésta negada por la doctrina expuesta, desde una gratuita distinción entre ambos tipos de regreso<sup>646</sup>, no fundamentada por ningún efecto jurídico visible, sino únicamente por la relación con el hecho imponible<sup>647</sup>. Así, no únicamente interpretando tal expresión como mera traslación económica<sup>648</sup>, sino asimismo como imputación efectiva de la obligación tributaria, derivaría una

---

mismo sentido, COCIVERA, op.cit. pág. 333; MAFFEZZONI, en "Contributo...", op.cit., pág. 284 "L'obbligazione di rivalsa...prova la preesistenza di un'obbligazione tributaria fra il sostituito y l'ente impositore..." . Debe indicarse que los autores citados se refieren a los casos en que existe una previsión normativa en tal sentido, siendo, para COCIVERA, op.cit., pág. 332, necesaria su existencia para la del instituto, "non vi è sostituzione tributaria senza che la legge accordi il diritto di rivalsa...". Es decir, que actuaría como premisa y no como conclusión.

<sup>646</sup> En este sentido, MAFFEZZONI, "Contributo...", op.cit. pág. 286, quien, reconociendo que "la disciplina legislativa dell'obbligazione di rivalsa fra due soggetti non prova di per sè stessa l'esistenza di un debito tributario a carico del soggetto passivo della rivalsa, poichè quest'ultimo può essere in taluni casi titolare del presupposto di fatto dell'imposta, ma in altri casi può anche non esserlo."

<sup>647</sup> Como reconoce MAFFEZZONI, en "Contributo...", op.loc.cit., "il riconoscere se nel caso concreto si sia o no di fronte ad un'obbligazione di rivalsa di tale specie, dipende dalla identificazione del presupposto di fatto dell'imposta: se tale presupposto deve verificarsi nei confronti del soggetto passivo della rivalsa, questa sarà idonea a provare l'esistenza di un debito tributario in tale soggetto; se invece il presupposto di fatto dell'imposta deve verificarsi nei confronti del soggetto attivo della rivalsa, questa non avrà l'idoneità ricercata." ; en la misma línea, SARTORIO ALBALAT, S. *La repercusión...* op.cit. pág. 194 "el hecho imponible se erige en criterio lógico determinante de la distinción. Si el sujeto que repercute no realiza el hecho imponible nos hallaremos ante un supuesto de sustitución. Si el sujeto que repercute realiza el hecho imponible nos hallaremos, según la terminología de la L.G.T., ante un "contribuyente" con derecho de repercusión." La discusión se centra, pues, en la necesidad de que tal "realización" del hecho imponible imponga a éste la titularidad de una obligación.

<sup>648</sup> En ese sentido, SARTORIO ALBALAT, S. *La repercusión ...* op.cit. pág. 178 "Si damos a la expresión "carga tributaria" un contenido puramente económico, ligado a la titularidad de una capacidad económica nos encontraremos con que el art. 31 de la L.G.T. es contradictorio en sus apartados primero y segundo. No tiene sentido decir que el contribuyente es aquél que debe soportar el tributo, si acto seguido se le permite trasladar el importe del mismo sobre un tercero."

contradicción entre los párrafos primero y segundo del art. 31.1 y 2 de nuestra L.G.T., y ello porque dicha "titularidad" implicaría, en la sustitución, que se soportara efectivamente el tributo, mientras que la conclusión sería la contraria en el caso del contribuyente con repercusión. Todo lo cual sin perjuicio de que quepa otra interpretación de dicha expresión, en el sentido de que se defina como contribuyente a quien le serían imputadas las prestaciones derivadas del hecho imponible, salvo la existencia de sustitución, interpretación que parece más respetuosa con la previsión normativa acerca de la existencia de ambas figuras subjetivas, no reduciendo innecesariamente a alguna de las dos.

*La titularidad de la capacidad económica derivada del hecho imponible como generadora de la situación de obligado.*

Tampoco, por tanto, puede sustentarse la necesidad de la atribución de la titularidad de dicha obligación en el respeto al principio de capacidad económica, que exigiría asimismo la existencia de una acción de reembolso<sup>649</sup>. Ahora bien, como ha sido puesto de manifiesto, la existencia de contribuyentes a los que se les impone normativamente la realización de traslación o repercusión de la carga derivada del mismo, niega la necesidad de la relación entre la obligación tributaria recayente sobre el contribuyente y el índice de capacidad contributiva que el legislador pretende gravar. En ese sentido, cabría añadir que el principio, por otra parte, únicamente exige que las prestaciones destinadas a la contribución recaigan y sean configuradas de acuerdo con el mismo, pero no establece una forma o vínculo jurídico determinado - específicamente, una relación obligatoria con la Hacienda Pública- para su instrumentación<sup>650</sup>.

---

<sup>649</sup> Así, CORTES DOMINGUEZ, cuando en "La capacidad contributiva y la técnica jurídica ...", op.cit., señala el enriquecimiento injusto a que se daría lugar, lo conecta con la situación de deudor del sustituido, condición indispensable para la salvaguarda del principio de capacidad contributiva. (pág. 1037).

<sup>650</sup> Así lo pone de manifiesto FEDELE en *Le imposte ipotecarie*, op.cit., donde señala que las posturas de los que consideran la traslación como forma de cumplimiento de la obligación tributaria son consecuencia de la excesiva importancia dada a la obligación tributaria, que parece debe aparecer siempre que un sujeto es obligado por ley a soportar el peso del tributo, sin tener en cuenta la posibilidad de que

Debe negarse, por tanto, que la obligación surgida del hecho imponible integre necesariamente la capacidad contributiva de su titular<sup>651</sup>. Por lo tanto, la existencia de posterior reembolso podría sostenerse en el respeto al principio de capacidad contributiva, pero no necesariamente por ello en la titularidad de la obligación tributaria, a cuyo cumplimiento estaría encaminada<sup>652</sup>. Parece, por tanto, que no sería consecuencia necesaria para el realizador del hecho imponible, la existencia de una obligación frente a la Hacienda Pública de la que él fuera titular<sup>653</sup>.

---

el resultado de la atribución de tal peso pueda realizarse a través de otro mecanismo.(pág.105). En ese orden de cosas, el autor distingue entre sujeto pasivo del tributo y sujeto pasivo de la obligación tributaria, señalando que "La considerazione dei criteri di imputazione dell'obbligo o dell'obbligazione tributaria è invero necessaria per giungere all'identificazione del soggetto passivo del tributo, ma ciò non implica che quest'ultimo debba essere sempre identificato col titolare di quelle situazione soggettive passive."(pág.122) "..questa impostazione è l'unica che consenta l'identificazione del soggetto passivo di quei tributi che, come quelli in esame, si realizzano, di regola, a prescindere dalla nascita di un'obbligazione( o anche di un obbligo al pagamento delle somme relative) a carico di un determinato soggetto."(págs.123-124)

Por ello, el autor ha postulado, en su trabajo "Diritto civile ..." op.cit. pág. 25, la "necessità di elaborare una definizione del tributo che non comporti l'identificazione consequenziale di una certa categoria di effetti giuridici in quanto mezzi necessari di attuazione del tributo stesso..." .

<sup>651</sup> En contra, RUSSO, op.cit, quien, sobre la tesis de FEDELE, expuesta en nota anterior, acerca de la distinción entre sujeto pasivo del tributo y sujeto pasivo de la obligación tributaria, opina que su punto débil es la ignorancia que, en punto a la capacidad contributiva, tiene la obligación tributaria, sin la cual no puede subsistir el fenómeno impositivo. (lo cual supone considerarla necesaria depositaria de la capacidad contributiva). En un loable intento de no reconducirla al centro de la relación jurídica impositiva, se la descalifica. Según dicho autor, las dos posturas devienen conciliables si distinguimos la obligación tributaria de las meras obligaciones tributarias por su título jurídico, a pesar de tener el mismo objeto.(pág.224,nota 87.).

<sup>652</sup> En este sentido, no obstante, se pronuncian UCKMAR , en op.cit. pág. 117; BODDA "Il sostituto..", op.cit. pág. 157-158; BERLIRI *Il Testa Unico...*op.cit., pág. 36; DE MITA op.cit. pág. 268.

<sup>653</sup> Como pone de manifiesto PARLATO,A. en *Il sostituto d'imposta*, Ed. CEDAM, Padova, 1969, pág. 13 "...la critica dell'Allorio muove dalla fondamentale considerazione di ritenere del tutto gratuita l'idea che il soggetto passivo dell'obbligazione tributaria sia sempre la persona direttamente partecipe e beneficiaria della situazione su cui si basa l'imposta."

Así, debe considerarse que la traslación jurídica de la carga tributaria puede ser una exigencia del principio de capacidad contributiva, en la medida en que éste actúe como criterio de reparto subjetivo de la contribución a las cargas públicas, habido el resultado "injusto" que para su distribución ha resultado<sup>654</sup>. Pero dicha traslación no parece poder derivarse, salvo disposición expresa, de forma apriorística, de la existencia del mecanismo sustitutorio<sup>655</sup>. En efecto, sólo resultaría justificado en cuanto se considere que es la realización del hecho imponible la manifestación de la riqueza que el tributo pretende gravar, en el sentido de justificar la pretensión de que el mismo recaiga sobre el patrimonio de su realizador. Como hemos visto, resulta evidente, sin embargo, que esto no ocurre siempre<sup>656</sup>. Con lo que el principio legitimaría la existencia de un mecanismo normativo tendente a la realización de dicho reembolso, si bien únicamente a quien demostrara dicha capacidad, y no necesariamente al contribuyente, quien, como se desprende del art. 31.2 de la L.G.T., no por no poseer la misma dejará de serlo.

---

<sup>654</sup> Así lo considera FEDELE, en "Diritto civile e diritto tributario nella..." op.cit., pese a entender que no surge obligación tributaria con cargo al sustituido. "L'affermazione della mancanza di una "giusta causa" a che l'onere del tributo resti a carico del sostituto non è altro che un'espressione impropria dell'emersione dei profili soggettivi della nozione di capacità contributiva quale criterio della partecipazione dei consociati alle pubbliche spese." (pág.78)

<sup>655</sup> Incluso en el caso de la responsabilidad, en que la doctrina es unánime al considerar que el responsable responde de deuda ajena (En este sentido, vid. RUSSO, *Il nuovo...* op.cit. pág. 222), SAINZ DE BUJANDA, en "La responsabilidad tributaria en régimen de solidaridad", en *Hacienda y Derecho*, vol VI, Madrid, 1975, pág. 319, se ha pronunciado en el sentido de que "La Ley General Tributaria debería reconocer explícitamente el derecho del responsable a obtener del sujeto pasivo el reembolso de las cantidades que por cuenta de éste hubiera ingresado aquél en el Tesoro Público."

<sup>656</sup> Sobre la cualidad del hecho imponible como depositario de la capacidad contributiva intentada gravar por el tributo, entendida en su vertiente subjetiva, vid. § 3.2.4. de este trabajo. En esta línea, SARTORIO ALBALAT, S. en *La repercusión...* op.cit., pone de manifiesto que "la titularidad de la riqueza gravada como nota distintiva del concepto de contribuyente no llegó a plasmarse en ninguna de las distintas redacciones dadas al precepto en el Anteproyecto, Proyecto ni en el texto elaborado por la Comisión de Hacienda de las Cortes españolas...se observa una definitiva desconexión del mismo respecto de la capacidad económica gravada, y una tendencia a definirlo en función de las consecuencias que se derivan de su relación con el hecho imponible..." (pág. 178).



Ahora bien, esto supone que no nos encontraríamos en el ámbito de las puras relaciones privadas derivadas de un eventual perjuicio patrimonial causado por otro, sino en el de la articulación de los mecanismos a través de los que se instrumenta la contribución<sup>657</sup>. Quizá por ello, como se ha señalado<sup>658</sup>, cuando el ordenamiento prevé un mecanismo de reembolso resulta inútil dirigirse a explicar la traslación por esta vía. En este sentido, debe señalarse que aún en los casos en que pueda interpretarse que el contribuyente resulte manifestante de la capacidad contributiva que el tributo pretende gravar, la imposición de prestaciones, frente a la Hacienda Pública o a un tercero parece que tampoco debiera presumirse, en la medida en que no sean consecuencia necesaria del régimen jurídico aplicable<sup>659</sup>. Resulta cierto que el principio exige gravar la riqueza allí donde se encuentre, pero debe recordarse que su consecución, en este punto, queda reservada al legislador. Entender lo contrario podría resultar

---

<sup>657</sup> En ese sentido, vid. FEDELE "Diritto civile..." op.cit.págs. 26 y ss, quien señala el carácter de instrumentos para la actuación del tributo de las normas que regulan las relaciones de reembolso de tributos entre particulares. También en CORTES DOMINGUEZ, "Los sujetos pasivos..." op.cit., puede atisbarse un posicionamiento en esta línea. Así, respecto de la repercusión legalmente establecida, señala que "Desde un punto de vista exclusivamente jurídico, no hay duda de que el repercutido está obligado a contribuir...la "ratio legis" de esa norma de repercusión es la misma que la de las normas que establecen los tributos..."(pág. 26).

<sup>658</sup> Por FEDELE, en "Diritto civile..." op.cit., quien señala que no es necesario acudir al enriquecimiento injusto cuando la evolución legislativa, jurisprudencial y doctrinal ya prevén el recurso a un instituto que prevé la rivalsa. "...l'azione di arricchimento è proponibile solo ove manchi una norma che attribuisca al danneggiato un'altra azione.." Inconsistencia, pues, de reconducir el regreso a la acción de enriquecimiento injusto, que opera con carácter residual.(pág.79).

<sup>659</sup> En este sentido, resultan acertadas las críticas que realizan CORTES DOMINGUEZ , en "Los sujetos..." op.cit., págs. 92-93, acerca de la tesis de ALLORIO, en el sentido de que "si se estima que el legislador puede obligarse con la más absoluta libertad a pagar los tributos, no se entiende la razón del regreso. ¿Por qué el sustituto está obligado a pagar, por una libérrima decisión del legislador se le va a conceder un derecho para reembolsarse del sustituido, si éste nada debe?"; y de RUSSO, en op.cit., pág. 249, nota 124, a FEDELE cuando afirma que se contradice, negando la existencia de la obligación tributaria y afirmando en cambio, la necesidad del regreso , ya que si el sustituto es el titular exclusivo de la obligación tributaria, no se puede sin contradecirse atribuirle al sustituido una acción de repetición del indebido.

En ese sentido, señala que dicho autor no resuelve el problema al decir que no es necesario acudir a institutos civiles estando prevista normativamente la repercusión , porque el problema es determinar en qué se distingue de dichos institutos y de la repercusión en aquéllos supuestos no reconducibles a sustitución. (pág. 222).

equiparable, en el ámbito de las relaciones tributarias entre particulares, a presumir la existencia de tributos en todos los casos en que resulta manifestada la existencia de un válido índice de la misma, sin esperar a su imposición.

*Las alternativas de construcción del instituto.*

De todo lo expuesto podría deducirse, pues, en primer lugar, que la aparición de una figura subjetiva colocada en el lugar del realizador del hecho imponible no significa, en todo caso, que se mantengan dos posiciones jurídicas subjetivas, sean idénticas o distintas pero conexas, hasta la extinción de la obligación causante de las relaciones jurídicas en las cuales se integran. Sino que, por el contrario, una interpretación ajustada de la L.G.T. podría dar como resultado lógico precisamente la ausencia de alguna relación entre sustituido y Hacienda Pública<sup>660</sup>.

---

<sup>660</sup> Y ello mediante una interpretación ajustada de la expresión "en lugar de ", utilizada por ésta. Como señala ALONSO GONZALEZ, en op.cit., pág. 296 respecto de la doctrina española, "En general se parte de una idea de sustitución total coincidente en buena parte con la diseñada en la doctrina italiana,..." . Así, CORTES DOMINGUEZ, en "Los sujetos..." op.cit., pág. 87, ya señala que "desde el plano lógico, puede decirse que quien se pone en lugar de otro hace salir, en principio, de la situación en que se encontraba a este último". AMOROS, en "Los sujetos pasivos en la Ley General Tributaria", *RDFHP* nº 54, 1964, pág. 383 interpreta que el sustituto será sujeto de la obligación tributaria y el sustituido de la relación tributaria.

Por su parte, PEREZ RUIZ, en "Contribuyente y sustituto en el RGR", op.cit., manteniendo una postura claramente en la línea defendida en el texto, señalaba, respecto del art. 9.3 del antiguo R.G.R., que desvirtuaba el sentido de la LGT, manteniendo el esquema de los obligados al pago del antiguo regamento (primer y segundo contribuyente) "en la que el sustituto (segundo contribuyente) es un responsable directo, pero no un deudor (sujeto pasivo)." (pág. 336), "Hubiera sido más perfecto mantener la distinción entre contribuyente y sustituto como posibles alternativas en el campo de los sujetos pasivos o deudores frente a la Hacienda, sin perjuicio de que en la Ley de cada impuesto se señalase la responsabilidad subsidiaria del contribuyente al mismo tiempo que la de otros responsables. Esta declaración de responsabilidad no tendría virtualidad hasta que se hubiese producido el presupuesto de hecho de la misma: la declaración de insolvencia del sustituto que no hubiese efectuado la retención." (pág. 336) . En su opinión, el RGR "no ha seguido el criterio concebido por la doctrina y, confusamente, recogido por la Ley General Tributaria: un solo deudor - el sustituto- y eventualmente, cuando expresamente la ley de cada tributo lo ordena, un responsable - el contribuyente-. En definitiva, el segundo contribuyente no debe guardar otra relación con el sustituto más que la de ser su inmediato antecedente." (pág. 336).

También COMBARROS,V. en "La responsabilidad tributaria solidaria y subsidiario en el procedimiento de recaudación" *CREDF* nº 23, 1979, pág. 379, expresa la opinión de que "el sustituto, al igual que el responsable, es un obligado, pero a diferencia de este último, es el único obligado frente a la Hacienda porque desplaza al contribuyente, asumiendo la obligación, que a éste correspondería."

Pudiendo interpretarse, por tanto, que, siendo cierta la posición jurídica de deuda del sustituto, en los casos en que el sustituido resulta totalmente liberado de dicha posición, no resulta evidente que ésta surja en todo caso a cargo de éste último sujeto.

En este sentido, partir de un análisis de la sustitución que únicamente resulte centrado en la asunción por el sustituto de la situación jurídica asimismo imputable al contribuyente, únicamente puede llevarnos a dos posturas: la primera, en la que resultan integradas las tesis expuestas, suponen asumir la premisa indemostrada de la existencia de una relación obligatoria entre el sustituido y el Ente impositor. Relación de la que, o no existe ningún indicio, o los existentes no parecen apuntar necesariamente en aquélla dirección.

La segunda, que sería la postura sustentada por ALLORIO<sup>661</sup>, partiendo de la evidencia de la posibilidad de la ausencia de dicha obligación, nos conduciría a la asimilación, en gran medida, al mecanismo de la contribución con repercusión<sup>662</sup>. -si es que ésta es

---

<sup>661</sup> Según dicho autor, en *Diritto processuale Tributario*, op.cit., pág. 136, en la elaboración doctrinal de la sustitución anida un profundo equívoco, habiéndose confundido el plano jurídico con el prejurídico, o con las intenciones del legislador. "si confonde il momento pregiudiziale con quello giuridico: si confonde la proposizione esatta : "Il legislatore avrebbe potuto, e dovuto secondo normalità, costituire debitore dell'imposta Tizio, e invece ha pensato bene di sostituire Sempronio" con l'altra ben diversa e inaccettabile: "Il legislatore ha costituito Sempronio debitore d'imposta; e poi ha messo al posto di lui Tizio". viene scambiato, insomma, per un processo giuridico un mero processo mentale del legislatore."

<sup>662</sup> Expresamente así lo señalan ELIZALDE Y AYMERICH, en "La retención como acto económico- administrativo", op.cit. pág. 38, nota 8, la tesis de ALLORIO, que "resulta errónea referida a la sustitución, si es plenamente convincente cuando se aplica a la repercusión"; ALONSO GONZALEZ, L.M. en *Sustitutos y retenedores...* op.cit. págs. 172-173 , "la proposición de Allorio elimina por completo la estructura de la sustitución...se otorga al sustituido un carácter de tercero repercutido."; SARTORIO ALBALAT, S. *La repercusión...* op.cit. pág. 189, "La tesis de Allorio que tantas críticas ha recibido en su intento de explicar la sustitución, se ajusta, en determinados aspectos y con las necesarias matizaciones, al proceso seguido por el legislador en materia de repercusión de la cuota tributaria."

Así, ROMANI BIESCAS, A. "Sujetos pasivos y responsables tributarios" *Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria*, Madrid, 1975, pág. 113, afirma que la sustitución total es reconducible a la repercusión en sentido estricto. Rebate dicha afirmación SARTORIO ALBALAT, S. pág. 195, aduciendo que esto sólo es cierto si el único dato es la

posible-, de la deuda tributaria, constituyendo únicamente una decisión del legislador la calificación o *nomen iuris* de la figura de que se trate. Es decir, conduciría a negar la existencia del instituto, renunciando a reconocerle un sentido conceptual<sup>663</sup>. Conclusión ésta sólo impedida, en este sentido, en la medida en que se postulaba una sustitución en la posición jurídica del realizador del presupuesto<sup>664</sup>, lo que permitía caracterizar a ambos institutos como mecanismos técnicos distintos para la consecución de fines similares<sup>665</sup>.

---

responsabilidad subsidiaria, considerando que "la responsabilidad subsidiaria del sustituido se presenta no como un elemento estructural de la sustitución sino como una posible consecuencia de la misma...el repercutido no responde nunca de la obligación tributaria no porque no exista una expresa norma tributaria que le exima de dicha responsabilidad, sino porque no ha realizado el hecho imponible de ahí que no pueda en caso alguno considerársele sujeto pasivo de la obligación tributaria y de ahí que no responda del cumplimiento de la misma ni siquiera subsidiariamente." (pág. 195).

Cabría, sin embargo, que oponer a dicha autora que en la sustitución tampoco existe norma específica excepcionando la responsabilidad del sustituido, sino que, dada la colocación del sustituto en su lugar, éste resulta liberado salvo previsión expresa en contrario. En realidad, lo que sí puede aducirse, como se verá en el texto, es que en el caso de la repercusión, el repercutido jamás ha sido previsto por la norma para la imposición de ninguna prestación. En cambio, en la sustitución, salvo la aparición del sustituto, sí hubiera podido existir una deuda a cargo del sustituido.

<sup>663</sup> Como pone de manifiesto PARLATO, op.cit. pág. 13, "la concezione dell'Allorio, la cui critica investe tutta la categoria...."

<sup>664</sup> En ese sentido, vid. SARTORIO, *La repercusión...*op.cit. "diferencia sustancial con la repercusión y es que en ésta no se da una imputación de efectos jurídicos distinta a la que es propia de la obligación tributaria." (pág. 191.) "Las divergencias entre sustitución y repercusión afectan no tanto a su fundamento y a su función última, como a la incidencia que tienen en el aspecto de técnica jurídica que, a su vez, determina el status jurídico que corresponde a los sujetos que en ellas intervienen. Al referirnos a la incidencia que el empleo de una u otra institución tiene en la técnica jurídica nos estamos refiriendo a la distinta formulación del hecho imponible que exigen." (pág. 193)

<sup>665</sup> Así lo entienden COCIVERA, op.cit., pág. 333, señalando también que no todo caso de repercusión es de sustitución "questa si avrà solo ed in quanto colui che è assunto al posto di soggetto passivo non si trova in quella relazione, prevista dalla legge, con la fattispecie alla quale è ricollegata l'imposta ed è costretto a pagare l'imposta per conto di altri, per fatti a questi referibili." (pág. 332).; SARTORIO ALBALAT,S. pág. 178, cuando afirma que en la repercusión " si el legislador le obliga a repercutir es porque aun siendo el único sujeto pasivo no concurre en él la titularidad de la capacidad económica sometida a imposición. El fundamento coincide con el de la sustitución, pero los mecanismos técnicos empleados son distintos."

#### **4.1.2.3.2. La sustitución como modalidad de imputación de las consecuencias jurídicas del hecho imponible.**

Por ello, debe proseguirse en la búsqueda de algún dato que nos permita explicar la razón de que se predique del sustituto su carácter de subrogado, diferenciando a su vez el instituto del régimen del responsable<sup>666</sup>. Y ello en la medida en que podamos considerar que el sustituto, por utilizar la expresión utilizada en el ordenamiento jurídico italiano, aun siendo un obligado por una deuda propia, y aun exclusiva, lo es por actos o hechos referibles a otro<sup>667</sup>. En este sentido, resulta cierto que el sustituto no es el realizador del hecho imponible, o el presupuesto de la prestación tributaria, en el sentido de que es extraño a éste, a diferencia de lo que ocurre con un tercero<sup>668</sup>. Así, aun en el caso de que éste no exprese la manifestación de capacidad contributiva que el tributo pretenda gravar en forma definitiva, no alcanzando plenamente, por tanto, la vertiente subjetiva del principio, dicho presupuesto, en cuanto generador de la imposición, debe mostrar algún índice de capacidad económica. Y ello imperativamente,

---

<sup>666</sup> PARLATO, A. en op.cit. señala que la diferencia con el responsable estriba en que él si sustituye en el efecto jurídico, ya que el sujeto pasivo sí deviene imputado por los mismos. (págs. 143-144).

<sup>667</sup> Cfr. art. 64 del D.P.R. n° 600 de 1973. Como reconoce el mismo ALLORIO, op.cit. pág. 137 el sustituido "no es extraño al presupuesto de hecho de la norma tributaria, a la situación base del impuesto.". Así, COCIVERA, en op.cit. , define al instituto señalando que "la legge pone un'altra persona del tutto strana alla fattispecie legale alla quale è legata l'imposta, facendo obbligo di pagare l'imposta, anche a titolo d'acconto, in luogo di altri, per fatti o situazioni a questi riferibili..." (pág. 330).

<sup>668</sup> PARLATO, en op.cit., señala que "qualora si voglia accertare chi sia 'terzo' se il sostituto ovvero il sostituito, occorrerà preventivamente stabilire se il concetto di terzo vada riferito alla fattispecie o al corrispondente effetto giuridico...il sostituto non è certamente terzo nei confronti dell'obbligazione tributaria, ciò proprio in virtù di quel singolare criterio d'imputazione dell'effetto giuridico che caratterizza il fenomeno della sostituzione tributaria: egli è l'unico vero e proprio soggetto passivo del rapporto obbligatorio d'imposta...nondimeno riguardo al presupposto-base del tributo il sostituto è terzo, nel senso che egli è straneo alla fattispecie della norma tributaria principale." (pág. 140)

Así, PEREZ RUIZ, en "Contribuyente y sustituto en el RGR " CREDF n° 6, 1975, "Para que exista una obligación tributaria ha de existir un hecho imponible, el cual sólo puede realizarlo el contribuyente. Así el sustituto soporta una obligación tributaria derivada de un hecho imponible "referente a otro"(contribuyente), habiendo de cumplirla "en lugar" de otro. (pág. 335).

tanto por su carácter de sustrato lógico de la imposición, como de exigencia de justicia, dado que no pueden establecerse prestaciones allí donde no haya riqueza con las que poder realizarlas<sup>669</sup>.

Resulta claro de lo expuesto que tal mínima expresión de capacidad subjetiva para afrontar la responsabilidad inherente a la prestación tributaria debe concurrir asimismo en la figura del sustituto<sup>670</sup>, debiendo estar integrada, bien en su delimitación subjetiva, bien en el presupuesto que genera su aparición o en algún otro elemento configurador de dicha prestación. Ahora bien, si entendemos que de la producción del presupuesto de la imposición no resulta necesariamente la atribución de una relación obligatoria de su realizador con la Hacienda Pública, debe entenderse sin embargo, que de la misma surge o podría surgir, con referencia al mismo, alguna

---

<sup>669</sup> Así, RUSSO, en *Il nuovo processo....op.cit.* pág. 229, "...la rilevanza del possesso dei mezzi finanziari indispensabili per far fronte ad una prestazione legale coattiva è un aspetto peculiare del principio di capacità contributiva..". Sobre el tema, en general, vid. §3.2.2 de este trabajo.

<sup>670</sup> En este sentido, RUSSO, en *op.cit.* señala que en aquéllas situaciones en que la ley pone la obligación tributaria a cargo de un sujeto y prevé para tal sujeto el derecho y el deber de repercutir sobre otro sujeto "che non diventa titolare di un rapporto obbligatorio nei confronti dell'Ente impositore.", tratándose de una situación análoga a los pactos traslativos de impuestos, no resulta idéntica por la relevancia jurídica que debe reconocerse a la expresa previsión legislativa en punto a la repercusión. (242-243) Señala que en principio, el esquema resulta ajustado al principio de capacidad contributiva "in quanto il presupposto al quale il legislatore collega la nascita dell'obbligazione d'imposta sia idoneo a rivelare una manifestazione di capacità contributiva propria del soggetto passivo del titolare dell'obbligazione d'imposta; ciò a prescindere dal fatto che il presupposto medesimo esprima nel contempo anche una manifestazione di capacità contributiva di un altro soggetto, su cui indefinitiva si vuole fare incidere l'onere economico del tributo attraverso la previsione della rivalsa."(pág. 242, nota 115).

En la misma línea, SARTORIO ALBALAT,S. en *op.cit.*, señala que el principio de capacidad económica, en su faceta de fuente legitimadora de la imposición, que no como criterio de reparto de la carga tributaria, es aplicable al repercutidor, virtualidad que tiene en orden a la "necesidad de que toda exacción tributaria, dado el carácter pecuniario de la misma, vaya ligada, lógicamente, a la existencia de una determinada riqueza respecto de la cual se realiza la detracción y es de este modo que puede entenderse que la situación del titular activo de la repercusión se halla amparada por el principio de capacidad económica....no es gravado prescindiendo del principio de capacidad económica en toda su extensión, sino que en relación al mismo dicho principio actúa exigiendo que la detracción patrimonial que implica el impuesto se realice respecto de un sujeto que dispone de los medios económicos necesarios para afrontarla." (pág. 248).

consecuencia. En este sentido, resulta cierto que, para que exista un sustituto, y no sencillamente un único sujeto pasivo no realizador del presupuesto, debe existir un sujeto a quien, por imperativo de la L.G.T. debe serle imputable la carga derivada del presupuesto de la imposición y por lo tanto, caso de no establecerse dicho sustituto, serían atribuibles las consecuencias del presupuesto. Lo que no obsta a la afirmación de que, establecido aquél, dichas consecuencias puedan ser imputadas únicamente al sustituto, y no al sustituido<sup>671</sup>.

Para ello únicamente se requiere considerar que no es un efecto necesario de la realización del presupuesto que dichas consecuencias sean imputables en todo caso a su realizador, es decir, a quien actúa la acción o está en la situación descrita en el presupuesto para ser considerado sujeto pasivo. Lo que, en el ámbito del tributo, equivaldría a decir que, si consecuencia necesaria de la realización del hecho imponible fuera el nacimiento de la obligación tributaria, no lo sería en cambio que la titularidad de la misma correspondiera siempre al contribuyente. En realidad, esta afirmación sería más consecuente con el concepto de sustitución que la contraria, en la medida en que el sustituto se coloca "en lugar de", y no "junto a ", como el responsable.

En este sentido, la existencia de un sustituto, cuando la sustitución fuera total, podría apreciarse por el dato de que las prestaciones a las que éste resulta obligado no sólo son generadas, sino también configuradas en relación con el sustituido, es decir, referibles a su situación subjetiva. Podría observarse, como ha sido puesto de manifiesto, que el establecimiento de un sustituto ha incidido en la configuración de su situación jurídica, en la medida en que, por su causa, no resulta obligado a la realización de prestaciones que, en otro caso, le corresponderían. Es por ello que PARLATO, cuando ha

---

<sup>671</sup> PARLATO, op.cit., "In altri termini, il sostituto non viene inserito nella fattispecie da cui deriva l'obbligo del sostituto come debitore del tributo, ma solo per la sua attitudine potenziale ad assumere la situazione debitoria...L'amministrazione finanziaria non può promuovere il procedimento del cosiddetto accertamento tributario nei confronti del sostituto, neppure dopo l'eventuale inadempimento del debito d'imposta da parte del sostituto, a meno che non sia normativamente prevista la responsabilità sussidiaria." (pág. 145).

observado la ausencia de la imputación al sustituido de una situación deudora, ha elaborado a éste como un potencial sujeto pasivo, en el sentido de la posibilidad, pero no efectividad, de su situación deudora frente a la Hacienda<sup>672</sup>, o, desde otro ángulo, ha interpretado la existencia en el mecanismo sustitutorio, de un concurso de normas sobre la imputación de situaciones jurídicas subjetivas<sup>673</sup>, en la que la norma de sustitución estableciera una imputación distinta de la prevista en la norma del presupuesto<sup>674</sup>. Es decir, podría postularse una interpretación de la sustitución que la considerara, no como un

---

<sup>672</sup> En *Il sostituto...op.cit.* pág. 135 y siguientes, donde señala que basta con la imputabilidad (no la efectividad) de los efectos derivados del presupuesto, con lo que no nace a su cargo la obligación tributaria. "Intendiamo che è solo l'imputabilità - non l'effettività dell'imputazione - che costituisce fatto giuridicamente rilevante dello schema normativo qui considerato." (pág. 139)

<sup>673</sup> En ese sentido, también PARLATO, en *op.cit.* pág. 148 quien califica a la norma que establece la sustitución como una norma excepcional que deroga la normal de imputación al realizador del presupuesto de sus consecuencias jurídicas. Dicha norma excepcional, en opinión de este autor, debe integrarse por dos elementos: a) uno objetivo, consistente en la detención de la riqueza objeto de la imposición por el sustituto; b) otro subjetivo, realización del presupuesto de la imposición por el potencial sujeto pasivo. "Il sostituto non è certo estraneo al fenomeno della sostituzione tributaria, anzi in tale fenomeno esso occupa un ruolo importante, che però non attiene per nulla al mondo dell'effettualità giuridica. Egli non viene in considerazione come punto di imputazione di effetti giuridici, bensì soltanto per il suo inserimento quale presupposto della fattispecie causativa dell'obbligo del sostituto." pág. 150. En la misma línea, FANTOZZI, *La solidarietà...op.cit.* pág. 28 "Non può non osservarsi che, sul piano della fattispecie, la norma prevede un complesso di "fatti e situazioni"...al cui verificarsi ricollega la necessaria applicazione del tributo in capo al soggetto che li ha realizzati. In alcuni casi tuttavia una distinta norma prevede che agli elementi della fattispecie tipica si aggiungano nuovi elementi costituiti dal rapporto di un soggetto con la fattispecie o con il suo presupposto soggettivo; questa norma dispone in tale caso che gli effetti della seconda fattispecie si producano in capo al secondo soggetto, esclusivamente, oppure anche in capo ad esso." Expresa la misma opinión en *Diritto tributario*, *op.cit.* pág. 248. También TESAURO, en *Istituzioni...*, *op.cit.*, pág. 98, e INGROSSO, *Il credito d'imposta*, págs. 24-25. "la sostituzione si rincontra nella fattispecie di un concorso di norme...sono presenti alla sostituzione la norma derogata, che configura il presupposto oggettivo il quale vice riferito al soggetto in capo al quale si produce l'effetto del tributo e la norma derogante, la cui fattispecie è costituita da un elemento della prima (la imputabilità del sostituto) ed elementi specifici...e che produce gli effetti del pagamento in capo al sostituto."

<sup>674</sup> Así, PARLATO, *op.cit.*, "Il meccanismo normativo ora detto realizza lo "sviamento" dell'effetto giuridico tributo che avrebbe dovuto sorgere in virtù della norma primaria in capo al sostituto." (pág. 139). PEREZ RUIZ, en "Estructura jurídica de la sustitución tributaria", *CREDF*, nº 5, 1975, pág. 48, asume asimismo este esquema explicativo, señalando que "La sustitución tributaria viene, pues, explicada como un criterio singular de imputación de la obligación fiscal."



mecanismo por el que un sujeto se coloca en la situación jurídica previamente ocupada por otro, sino como una modalidad de imputación de los efectos jurídicos del presupuesto distinta de aquélla que coloca en tal lugar al contribuyente, mediante la conexión de dos presupuestos o mandatos normativos<sup>675</sup>.

En este sentido, podríamos concluir que, para que exista sustitución resulta necesario que se sustituya, valga la redundancia, a alguien, por lo que previamente debe concurrir un sujeto pasivo. Si bien la realidad jurídica muestra que dicho sujeto pasivo no resulta siempre relacionado con la Hacienda Pública en una situación de deuda, no surgiendo para él todas las consecuencias que pueden serle atribuidas por razón de dicha subjetividad. Ahora bien, ello es así únicamente por razón de la existencia de una previsión normativa de sustitución. Por lo que, si no existiera la norma que establece la misma, volverían a ser atribuibles al contribuyente las consecuencias de la situación jurídica correspondiente al sujeto pasivo.

#### *4.1.2.2.4. Los efectos del hecho imponible en relación con la imputación de situaciones subjetivas de deuda.*

Así, no puede predicarse la existencia del mecanismo sustitutorio en todo supuesto en el que el sujeto obligado a las prestaciones derivadas del tributo no coincida, simplemente, con el realizador del hecho imponible. En efecto, sólo partiendo de la premisa apriorística de que, en todo caso, el realizador del presupuesto, se configure éste como se configure, resulta responsable de sus efectos, llegaremos a la conclusión que rechazamos. Para que la atribución de los mismos resulte clara, en este sentido, parece necesario, en cambio, que exista un elemento subjetivo en el presupuesto y que éste coincida con el sujeto

---

<sup>675</sup> PARLATO, op.cit. "...il fenomeno della sostituzione presenta un criterio di imputazione dell'effetto giuridico tributo che è singolare e atipico riguardo alla configurazione legislativa di una determinata imposta. Invero, non possiamo aprioristicamente escludere che le peculiari modalità di imputazione dell'effetto giuridico tributo si attuino mediante un "collegamento di fattispecie". .. il sostituto è tenuto all'adempimento in luogo del sostituito, così dovrebbe esservi una causa idonea a produrre l'obbligo del sostituito e una causa idonea a produrre l'obbligo del sostituto che, appunto, si sostituisce al primo." (págs. 134-135).

pasivo o potencial sujeto pasivo<sup>676</sup>, si entendemos a éste en todo caso como deudor.

Es decir, que sean atribuibles al integrante del presupuesto, a aquél que resulta colocado normativamente en "una especial relación con el elemento objetivo" los caracteres indicados por la ley para considerarlo, asimismo, enmarcado en la categoría normativamente establecida como sujeto pasivo del gravamen. Determinando, a la vez, la presencia de dicha figura, el surgimiento del tributo y la imputación de sus efectos, lo que constituye, sin duda, efectos diferentes. Son, por tanto, consecuencias jurídicas distintas que, en la medida en que resulten disociadas, pueden presuponer la existencia de más de un mandato normativo, y podrían no coexistir, en la medida en que podría no haber un elemento subjetivo en el presupuesto; o, incluso en el caso de que sí lo hicieran, ambas posiciones podrían recaer en sujetos diferentes<sup>677</sup>.

---

<sup>676</sup> ALLORIO, en *Diritto processuale tributario*. Ed. UTET, Torino, 1969, pág. 140 señala la atribución de la condición de sujeto pasivo no en razón de su participación en la realización del hecho imponible, sino en el efecto jurídico de éste. En la misma línea, SARTORIO ALBALAT pone de manifiesto que la identificación del sujeto pasivo con el realizador del elemento objetivo del presupuesto "parte de la identificación entre el elemento subjetivo del hecho imponible y el sujeto pasivo de la obligación tributaria. Entendemos que sólo es posible hablar de deudores o sujetos pasivos en el plano de los efectos jurídicos, ...no es posible, pues, equiparar los dos aspectos, esto es, el del presupuesto y el de los efectos jurídicos y dicha equiparación es la que subyace en la identificación entre elemento subjetivo y sujeto pasivo ya que el concepto de sujeto pasivo implica que al mismo se le imputan determinados efectos jurídicos." (pág. 133).

Pese a la distinción entre el elemento subjetivo y el sujeto pasivo, la autora parte de la definición de éste último por su relación con el presupuesto. Así, "Es el propio hecho imponible, en su formulación legal, el que nos indica cuándo, respecto de un determinado sujeto se ha realizado el hecho imponible, actuando el elemento subjetivo como criterio de identificación..." (pág. 134) "el criterio a seguir en la identificación del sujeto pasivo de la obligación tributaria es el que nos proporciona el hecho imponible en su delimitación legal, abstracción hecha del principio de capacidad económica....hay que resaltar el papel que técnicamente corresponde al elemento subjetivo del hecho imponible dentro del proceso de imputación de efectos jurídicos a determinandos sujetos ya que el hecho imponible se formula siempre, debido a su función de presupuesto de la obligación tributaria, en relación a alguien y determinar quién sea ese sujeto es misión específica del aspecto subjetivo del hecho imponible." (pág. 136).

<sup>677</sup> Así lo reconoce CORTES DOMÍNGUEZ, M. en "Los sujetos pasivos..." op.cit., pág. 28, cuando, al hablar de la sujeción al I.S. de las comunidades de bienes, señala que las mismas "puede realizar el presupuesto de hecho; puede por tanto, ser el elemento subjetivo de ese impuesto, pero no que la comunidad de bienes sea deudora de ese impuesto...debemos concluir que la Ley General Tributaria utiliza el término sujeto pasivo en forma equívoca, ya que unas veces se refiere a los deudores del tributo

Es decir, que si existiera un elemento subjetivo en el presupuesto, tampoco necesariamente éste debería devenir sujeto pasivo de sus efectos jurídicos. Este probablemente será un nexo usual, en la medida en que el mismo recoja una manifestación de capacidad contributiva imputable a dicho elemento subjetivo, y en la medida en que, a resultas de ello, el legislador intente imponer a éste el peso de la sujeción pasiva. Pero no constituye ninguna consecuencia imperativa de su existencia, aunque, en la medida en que sí constituiría un indicio, salvo disposición expresa acerca de la sujeción pasiva, podría integrar, en alguna medida, el criterio "natural" de imputación<sup>678</sup>.

Y ello porque, si entendemos dicha sujeción pasiva como una situación subjetiva caracterizada por sus efectos formales, es decir, por la potencial o efectiva existencia de una determinada posición frente a la Hacienda Pública, la misma, como señalábamos páginas atrás, no resulta un mecanismo necesario para la situación de soportar efectivamente el gravamen, sea éste aquél por el que el tributo pretende gravar definitiva o provisionalmente, actuando en el ámbito subjetivo de la contribución, o no. Así, sólo interpretando que dicha condición de elemento del presupuesto indica la idoneidad para el surgimiento a su cargo de una situación jurídico-formal de dicha índole, podemos considerarlo una consecuencia lógica.

Así, volviendo al supuesto que inició esta investigación, creemos que no puede predicarse que el retenedor sustituya en ningún sentido al realizador del presupuesto o abonante de las rentas. Este no constituye un elemento requerido por el presupuesto, ni se configura como un potencial centro de imputación de sus efectos<sup>679</sup>.

---

configuradores del presupuesto de hecho, y otras sólo a los sujetos que cumplen este último requisito, sin que estén capacitados para el primero." (págs. 28-29).

<sup>678</sup> La expresión es de DINO JARACH, *El hecho imponible*, 2ª ed. Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1971, pág. 168.

<sup>679</sup> Si bien puede considerarse que, al menos en el régimen anterior al actual reglamento del IRPF sí han existido supuestos que podían calificarse de sustitución, en el sentido expuesto en el texto, en el instituto de la retención a cuenta. Se trataría de los supuestos, previstos en el antiguo reglamento IRPF en que la empresa debía retener por

Concluyendo con ello que, sencillamente, el ordenamiento imputa los efectos jurídicos equivalentes, en este ámbito, a la sujeción pasiva predicada del tributo, a un sujeto que no realiza el presupuesto - en el sentido de no constituir un elemento estructural de éste-, que, por sí mismo, y sin referencia a ninguna figura subjetiva, denota la idoneidad para el establecimiento del gravamen<sup>680</sup>.

Ahora bien, todo lo expuesto no obsta a que dicho sujeto sí se halle, en relación con dicho presupuesto, en una determinada situación que lo configure como especialmente indicado para dicha atribución de los efectos de él derivados, y, por dicha razón, resulte sujeto pasivo del mismo<sup>681</sup>. Así, el estudio de la estructuración de la posición del retenedor respecto del presupuesto de la retención en estos casos pone de manifiesto que la sujeción pasiva no puede definirse siempre mediante una conexión determinada con el presupuesto, como su autoría o realización<sup>682</sup>, lo que constituiría un

---

cuenta de la Seguridad social, dado que la configuración del abonante era relevante para la producción del presupuesto, y, sin embargo, la condición de retenedor se imputaba a la empresa.

<sup>680</sup> Que esto ocurra así en el concreto caso de las prestaciones derivadas de la retención, para quien resulta obligado a practicarla, resulta fácilmente explicable, dada la ausencia de la necesidad de que dicho presupuesto se configure con referencia a un sujeto concreto realizador del mismo, puesto que en ello no resulta apreciable, para el ordenamiento, un índice de idoneidad para la contribución. En ese sentido, parecería que sólo para los impuestos directos resulta necesaria la existencia de un elemento subjetivo en el presupuesto.

<sup>681</sup> Como aprecia PARLATO, *Il sostituto d'imposta*, CEDAM. Padova, 1969, págs. 60-62, la norma que determina la sujeción pasiva es una norma que fija la imputación del presupuesto en el que éste se presenta relacionado de alguna manera.

<sup>682</sup> La expresión acerca de la realización del presupuesto es la utilizada por BERLIRI *Principios de Derecho Tributario*, vol. II, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1979, pág. 214, que concibe la sujeción pasiva como un supuesto de autoría del hecho imponible, partiendo precisamente de la concepción del hecho imponible como una acción., KRUSE, *Derecho Tributario*, (Parte General). Edersa, Madrid, 1978, pág. 227, "puesto que la obligación impositiva nace por la realización del hecho imponible, por principio, es deudor impositivo aquella persona que ha realizado el hecho imponible". Matizando estas posturas, SAINZ DE BUJANDA, en "Análisis jurídico del hecho imponible", *RDFHP* nº 60, 1965, pág. 845, pone de relieve que " el presupuesto legal de la obligación tributaria no tiene necesariamente que consistir, objetivamente considerado, en una acción del sujeto, sino que puede, incluso cifrarse en todo lo contrario, esto es, en la inalterabilidad de una situación o relación con ciertas cosas...", señalando que el hecho es imponible respecto de alguien, y ese alguien será el sujeto pasivo(pág. 896).

intento de realizar una definición de la sujeción pasiva mediante el contenido del presupuesto<sup>683</sup>, y no únicamente por razón de la imputación de los efectos. Sino que únicamente cabe expresar que el sujeto pasivo está en aquella relación con éste de la que el ordenamiento deriva tal efecto de sujeción pasiva<sup>684</sup>, lo cual encierra, evidentemente, una tautología, y no hace referencia a la pretendida capacidad generadora del gravamen de su presencia.

Sería lo mismo decir que el sujeto pasivo es aquél a quien el ordenamiento impone dicha condición, por lo que la proposición sería

---

<sup>683</sup> La doctrina ha intentado definir al sujeto pasivo, a la vez, por los efectos jurídicos derivados de su condición subjetiva, y por su relación con el hecho imponible, señalando la especial relación que lo une con el elemento objetivo de éste. Así, GIANNINI, *Il rapporto giuridico d'imposta*. op.cit. "Soggetto passivo d'imposta è la persona che si trova in una determinata relazione, stabilita dalle leggi tributarie, con la situazione di fatto costituente il presupposto materiale del tributo." (pág. 118).

En esa línea se enmarcan todas las manifestaciones que definen al contribuyente como el prefigurado por la ley como elemento subjetivo del presupuesto. En ese sentido, SAINZ DE BUJANDA, F. en "Análisis jurídico del hecho imponible", *RDFHP*, nº 60, 1965, pág. 778, señala que la noción de hecho imponible se presenta como punto de partida en la determinación del sujeto pasivo. JARACH, D. págs. 69 y 167 señala como papel específico del elemento subjetivo del presupuesto la definición de los sujetos obligados al pago del tributo. CORTES DOMÍNGUEZ, en "Los sujetos de la obligación tributaria", op.cit. págs 16-17, también identifica al elemento subjetivo del presupuesto con el sujeto pasivo del tributo, al indicar que "podemos decir que el sujeto pasivo de la obligación tributaria es el realizador del hecho imponible...es lógico que el sujeto que pone en marcha el mecanismo legal al realizar el hecho imponible fuese obligado a soportar las consecuencias de esa acción o de encontrarse en la situación prevista en la norma...la Ley une la cualidad de deudor a quien realiza el presupuesto de hecho...". ALESSI en *Istituzioni di Diritto Tributario*, Ed. UTET, Torino, 1965, págs. 64-65 y 70, caracteriza al sujeto pasivo por estar en cierta relación establecida en las leyes tributarias, con el presupuesto de hecho. También PEREZ DE AYALA, J.L. en *Las ficciones en el Derecho Tributario*, Serie I, Monografías prácticas de Derecho Tributario Español, vol. II, ed. De Derecho financiero, Madrid, 1970, págs 80-81, señala que la identificación del sujeto pasivo se realiza por ser "beneficiario, titular o realizador del elemento objetivo del hecho imponible." FERREIRO, J. "Los sujetos pasivos...", op.cit. pág. 474 define al contribuyente como "la persona que situada en las circunstancias que configuran el elemento subjetivo del hecho imponible, realiza, según la Ley, este hecho."

<sup>684</sup> Así, en las *Notas de Derecho financiero*, op.cit. pág. 614, se señala que "realizar el hecho imponible significa, pues, estar realmente (y no sólo hipotéticamente como acontece en la norma) en la relación que la ley exige que exista entre el elemento objetivo y una determinada persona para que ésta quede obligada." (la cursiva es nuestra).

igualmente aplicable al sustituto<sup>685</sup>. Así, la sustitución, en la medida en que supone una modalidad de imputación excepcional o secundaria, exigiría la previa existencia, en el plano normativo, de un sujeto pasivo, coincidente o no con dicho elemento subjetivo del presupuesto, dado que éste podría no existir; pero del que pudiera predicarse la atribuibilidad de un criterio primario de imputación. Es decir, la presencia de un sujeto normativamente configurado como sujeto pasivo en sentido propio: aquél a quien serían imputadas las consecuencias del presupuesto si no existiera la norma de sustitución.

Es por esta razón que el estudio acerca de la naturaleza sustitutoria del retenedor, en general, no puede partir sencillamente del dato de que la capacidad contributiva demostrada en el presupuesto de la retención, viene referida al sujeto retenido. Sino que resultaría necesaria la demostración, como mínimo, de que la deuda para con la Hacienda Pública causante del deber de ingreso del retenedor es referible al retenido, o lo sería si no existiese la previsión normativa de la imputación a aquél. Y ello porque, a pesar de que la presencia del retenido, como figura subjetiva, se configura como un auténtico elemento subjetivo del presupuesto, en la medida en que resulta necesaria para la generación del gravamen, no resulta imperativa consecuencia de este carácter la imputación de una situación de deuda para con la Hacienda Pública. La sujeción pasiva, en cuanto que integrada por dicha posición deudora, podría venir determinada, a pesar de la existencia de un sujeto integrante del presupuesto y denotador de la concreta manifestación de capacidad contributiva. Sin que pudiera calificarse a dicho sujeto pasivo como sustituto, en la medida en que no existiera un "primer "sujeto pasivo a quien sustituir.

#### *4.2. La delimitación del retenido.*

---

<sup>685</sup> En efecto, la doctrina ha señalado la necesaria relación del sustituto con el hecho imponible. En ese sentido, JARACH, D. op.cit., págs 177-178, opina que es imprescindible que los sujetos pasivos no contribuyentes sostengan una relación con el hecho imponible " pues sin ella no se concibe la cualidad de sujeto pasivo del tributo." Pero como esta relación no basta para atribuir a los mismos la condición de deudores, ha de ser la ley quien disponga quiénes son los obligados tributarios.

#### ***4.2.1. Significación del retenido como potencial sujeto pasivo de los impuestos sobre la renta.***

El elemento subjetivo del presupuesto de la retención no se compone únicamente de un aspecto activo, sino que también resulta necesario para el nacimiento de la misma que el abono de rentas se realice a persona o entidad determinadas, que constituirán, específicamente, el aspecto pasivo de tal elemento subjetivo. Y así, también en este caso puede distinguirse conceptualmente entre elemento subjetivo pasivo y sujeto pasivo de la retención, siendo éste último quien asumirá el estatus jurídico del retenido. Status o situación jurídica que tiene como primer e inmediato efecto el deber de soportar la retención. El elemento subjetivo pasivo, pues, estaría constituido por quien, junto con el elemento activo, realiza el presupuesto de hecho de la retención a cuenta, es decir, la obtención o percepción de rentas sometidas a retención. Sin embargo, tal distinción tiene una menor importancia práctica que en el caso del sujeto activo, ya que los efectos que genera el sometimiento a retención están concebidos en relación con la percepción de los rendimientos que han sido sometidos a ella.

Así, su configuración positiva se nos presenta como extraordinariamente amplia en relación con el aspecto activo, y ello en concordancia con la vocación expansiva de la retención, que tiene como finalidad someter a su imperio la mayor cantidad posible de rentas abonadas dentro de su presupuesto de hecho, y sin que para la delimitación normativa de tal figura operen las cortapisas de índole práctico que actúan en la delimitación del retenedor. El art. 10 de la ley 44/78 sujetaba a retención el abono de rendimientos realizado a personas físicas, en general, mientras que en el antiguo art. 32.2 de la LIS se sometían a ella los rendimientos abonados a Entidades que tuvieran la condición de sujeto pasivo del IS<sup>686</sup>. La nueva regulación

---

<sup>686</sup> A pesar de que, como señala ESEVERRI, E. en "La definición del sujeto pasivo en el Impuesto sobre Sociedades", *CREDF* nº 30, 1981, el art. 4 de la LIS aplica la condición de sujeto pasivo a todos aquéllos sujetos de derechos y obligaciones con personalidad jurídica, en realidad se sujetan al mismo otros entes que no la poseen, por

únicamente hace referencia a la percepción de rentas sujetas a ambos impuestos.

#### *4.2.1.1. La obtención de renta a efectos de la retención y el impuesto.*

Si bien, pues, para determinar el sujeto perceptor de los mismos, resulta necesario delimitar el concepto de "obtención de renta sujeta al impuesto" que caracteriza la actuación recogida por el presupuesto normativo. Dado que ambos sujetos realizan un único presupuesto, si bien desde ámbitos recíprocos - el abono y la percepción u obtención de la renta sujeta al impuesto-, en principio, para la delimitación del realizador de tal presupuesto desde el ángulo pasivo deben resultarnos útiles las conclusiones a las que llegamos en el estudio del lado activo del presupuesto: su abono o satisfacción. Así, podemos extraer, en primer lugar, que esta obtención de renta debe entenderse en su sentido jurídico, como auténtica imputación patrimonial y no por el cobro de cantidades a título de intermediación u otro distinto de la adquisición de la propiedad<sup>687</sup>, de la misma manera que veíamos que el elemento subjetivo activo venía determinado por efectuar la prestación de su propio patrimonio, es decir, por constituir un

---

lo que en realidad tal elemento está configurado con bastante amplitud. QUINTAS BERMUDEZ, en *Comentarios al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades*, Ed. Civitas, Madrid, 1984, pág. 94, señala la falta de veracidad de tal definición, realizando asimismo una enumeración de los supuestos en que no hay personalidad jurídica, sujetos al IS.

Ya ALBIÑANA, C. en "La personalidad jurídica societaria y el Impuesto", anales del CUNEF, curso 1978/1979, pág. 11. señalaba que la imposición sobre sociedades descansaba sobre la personalidad jurídica, tendiendo progresivamente al concepto de "unidad económica" siendo más relevante el "patrimonio separado" que la "personalidad jurídica". En el mismo sentido, STAMPA, "El concepto de personalidad en el Impuesto sobre Sociedades", *XXVIII Semana de Estudios de Derecho Financiero*. Así, QUINTAS BERMUDEZ, en op.cit., pág. 97 señala como notas esenciales, que la voluntad social se exprese por un órgano, sin que se acuda al mecanismo de la representación, la imposibilidad de compensación de deudas y la posibilidad de que éstas surjan entre la entidad y sus componentes.

<sup>687</sup> En ese sentido se pronuncia el Informe de la DGT de 31 de enero de 1984, sobre pensiones de orfandad cobradas por el representante legal del menor. La determinación de a quién se retiene, con las consecuencias jurídicas que puedan derivarse de ello, a efectos de la cuantificación, etc, viene referida a quien obtiene la renta, no a quien cobra el dinero.



auténtico pagador. Esta precisión puede resultar clarificadora en los casos en que la obtención de la renta se efectúa a través de sujetos o entes interpuestos, cuando el legislador no indica expresamente a quién deba retenerse, y que puede constituir un sujeto distinto al elemento subjetivo pasivo del presupuesto de la retención, propiamente.

Ahora bien, dado que de dicho sujeto se predica la obtención de la renta sujeta al Impuesto, debe necesariamente establecerse alguna conexión con los criterios que en éste último resultan procedentes para entender producido tal efecto. En este sentido, para entender realizado el presupuesto, no bastaría con la obtención jurídico-civil de un ingreso, sino que sería menester la obtención de renta *a efectos del Impuesto*. Y es a esta referencia a la que debemos atenernos, tanto para la precisa delimitación del presupuesto, como para la determinación de su realizador. En este orden de cosas, si bien nuestros Impuestos sobre la Renta han seguido, en líneas generales, el criterio de la imputación patrimonial resultante de las normas civiles y mercantiles<sup>688</sup>, también resulta cierto, como ha sido puesto de manifiesto<sup>689</sup>, que tal criterio no resulta definitorio de qué se entienda por obtención de la renta en los mismos, concepto que únicamente resulta explicitado mediante la integración de las normas que los

---

<sup>688</sup> Este es el concepto de obtención de renta manifestado por GOTA LOSADA, en *Tratado del Impuesto sobre la Renta*, vol.II. Ed. de Derecho Financiero. Madrid, 1971, págs. 18 y ss.

<sup>689</sup> Por PALAO TABOADA, C. en *Comentarios al Impuesto...op.cit.* págs. 48 y ss "Fijémonos ahora en el término "obtención", que resume la relación que debe existir entre el sujeto pasivo y el objeto del hecho imponible: la renta debe ser obtenida por el sujeto pasivo para que éste resulte gravado. en su acepción más simple obtener una renta significa ostentar un título jurídico por virtud del cual los ingresos que forman su componente positivo son apropiados por el sujeto pasivo; equivale, por tanto, a poseer la titularidad de las rentas. Como ha observado GOTA LOSADA, dicha titularidad se regula fundamentalmente por el Derecho civil, mercantil y laboral. Se trata...de la titularidad de goce o disfrute, es decir, de los derechos subjetivos que tienen como objeto la apropiación de las rentas, aunque el sujeto pasivo no pueda ejercitarlos por sí mismo..." Sin embargo, de la observación de las reglas en que la normativa sobre la base imponible no tiene en cuenta este criterio, llega a la conclusión de que "...la noción de "obtención de renta" es compleja y no reconducible a la simple titularidad de la misma. Puede decirse que la renta se obtiene por un sujeto cuando es imputada a éste con arreglo a las normas del Impuesto; en otros términos, el término "obtención", es una expresión resumida de este conjunto de normas."

regulan. La obtención de la renta podría predicarse en la medida en que, por aplicación de éstas, resultara una imputación de la misma en la base del impuesto.

El carácter de renta sujeta al Impuesto que subyace en el presupuesto de la retención debe llevarnos a la conclusión de que únicamente la renta obtenida a sus efectos produce dicho instituto<sup>690</sup>. Y ello dado que tal carácter presupone el de constituir renta *obtenida*. Así pues, la percepción de ingresos, a efectos de su capacidad para generar el instituto, debe entenderse modulada en aquélla medida en que el Impuesto se aparte de los criterios seguidos por las normas civiles. Asimismo, la realización de la retención deberá entenderse producida respecto del sujeto a quien la norma tributaria entienda imputable la obtención de la renta<sup>691</sup>. En este sentido, se entendería realizado el presupuesto si el abono de retribuciones supusiera para el perceptor la susceptibilidad de integración del mismo en el impuesto definitivo.

---

<sup>690</sup> Pero también toda la que se considere obtenida, siempre que integre los componentes de la misma que se someten a retención. En este sentido, debe recordarse que la normativa reguladora del hecho imponible del impuesto determina la sujeción de aquélla obtenida en España por no residentes, así como la renta mundial obtenida por residentes. Con respecto a ésta segunda, un supuesto de aplicación de tal principio puede observarse en la obligación, citada en texto anteriormente, de retener sobre los rendimientos de capital mobiliario procedentes de activos extranjeros propiedad de residentes en España. Con respecto a la segunda, debe señalarse que a partir de la ley 5/1983 se someten a una forma de tributación distinta de los residentes, sujetos por "obligación personal", forma de tributación que, por su carácter instantáneo y su recaimiento sobre componentes parciales de la renta ha llevado a poder conceptuar dicho gravamen como materialmente distinto y de características más asimilables a los impuestos de producto que a un impuesto sobre la renta global. A pesar de ello, como se desprende del art. 43.dos.g) del RD 1841/1991, los rendimientos susceptibles de ello se someterán a retención, salvo cuando se acredite el pago del impuesto. Retención que, salvo existencia de convenio de doble imposición que fije un tipo de gravamen menor, se traducirá en una retención definitiva, equivalente materialmente al pago del impuesto. En Italia, en cambio, el gravamen de los no residentes, se articula, en líneas generales con una retención a título d'imposta, es decir, definitiva. Sobre el tema, vid. entre otros, GARBARINO, C. "Sulla tassazione dei redditi di lavoro autonomo percepiti da soggetti non residenti e sull'obbligo di ritenuta", pub. en *DPT* 1988, II, págs. 1236 y ss.

<sup>691</sup> Así, las reglas de individualización de la obtención de las rentas a efectos del impuesto determinarán también quién es el sometido a retención por las mismas.

#### **4.2.1.2. La sujeción pasiva al Impuesto como elemento integrante del presupuesto y de la condición de retenido.**

Ahora bien, la nota de "renta sujeta al Impuesto" determinante de la retención no presupone tan sólo que dicha renta sea obtenida, sino asimismo que lo sea por quien resulta ser sujeto pasivo del Impuesto. La delimitación del elemento subjetivo resultaría tan definitorio para la conceptualización de la renta sujeta como su misma cualificación objetiva. En el impuesto, sólo puede tratarse de renta sujeta aquélla que mantenga la específica relación con el elemento subjetivo pasivo que permite completar el hecho imponible, la obtención de renta. Específica relación de la que hemos concretado su precisa significación. Así, aunque la ley 18/1991 no ha repetido lo dispuesto en las leyes 44/78 y 61/78, que referían la retención a los pagos realizados a sujetos pasivos de ambos impuestos<sup>692</sup>, dicha nota resulta integrada implícitamente en su mandato, constituyendo, propiamente, un elemento del presupuesto; a la vez que actúa de criterio para la delimitación del sujeto sometido a su imperio.

Si bien, en este punto volvemos a encontrarnos con la imposibilidad de considerar sujeto pasivo del impuesto a quien, no habiendo realizado el presupuesto de hecho determinante de la procedencia de una prestación definitiva, no se encuentra con la Hacienda Pública, en el momento de la retención, y eventualmente tampoco en el futuro, inmerso en una relación obligatoria de débito tributario, criterios ambos seguidos por nuestra L.G.T. para la

---

<sup>692</sup> Evitando los problemas planteados por tal redacción. En efecto, de la regulación de los arts. 10 de la ley 44/1978 y 32 de la ley 61/1978 se ha planteado la cuestión de que las personas físicas no pudieran retener a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades cuando les satisficieran rendimientos, ya que la primera de las normas citadas únicamente refería el deber de retener a los rendimientos sujetos al I.R.P.F. En ese sentido se pronunciaba la Consulta de la D.G.T. de 26 de marzo de 1979 (CISS I.S.) y se han manifestado MORENO CERESO, *El impuesto sobre Sociedades. Régimen general*. Ed. Pirámide. Madrid, 1981, pág. 317 quien ya ponía de manifiesto que " parece apreciarse la ausencia de obligación expresa de practicar retenciones a cuenta del Impuesto sobre Sociedades, cuando el pagador de los rendimientos es una persona física...y el perceptor una persona jurídica, ..." y SIMON ACOSTA, "Las retenciones ..."op.cit. pág. 224, en nota, señala que con la regulación de los arts 10 LIRPF y 32 de la LIS, un pago realizado por una persona física a una entidad no persona física no debería estar sometido a retención.

conceptuación de tal sujeto. Resulta evidente, sin embargo, que partir de las premisas expuestas supone llegar a la absurda conclusión de la improcedencia de la totalidad de las retenciones a cuenta previstas por nuestro ordenamiento, por ausencia de sujeción pasiva del sometido al deber de soportarlas.

En ese sentido, sólo caben tres vías de solución: la primera sería considerar que el presupuesto de la retención a cuenta sólo considera la renta "objetivamente" sujeta al impuesto, sin integrar en su seno referencia alguna al elemento subjetivo perceptor de las mismas, y sin que, por tanto, el sujeto retenido deba estar en relación con el impuesto en situación de sujeción pasiva. Ahora bien, esta sería una postura falaz. En efecto, para la delimitación del mismo presupuesto, resulta necesario conocer la sujeción al concreto impuesto del sujeto retenido. Efectivamente, el carácter de rentas sometidas a retención estará, a su vez, condicionado por este elemento subjetivo pasivo. En efecto, como hemos visto, no están sujetos a retención los mismos rendimientos en relación con el I.S. que con el I.R.P.F.. La naturaleza del retenido, por tanto, debe determinar, en primer lugar, el régimen jurídico aplicable a la retención, el regulado en uno u otro Impuesto. Así, la condición personal de quien obtiene la renta puede determinar si la misma está sometida a retención, o no<sup>693</sup>. Además, con ello desconoceríamos que los efectos sustanciales del sometimiento a retención necesitan imperativamente de la relación del sujeto con uno de los dos Impuestos sobre la Renta que prevé nuestro sistema tributario.

Por lo tanto, la necesidad de dicha relación nos coloca en la disyuntiva de tener que definir la modalidad de sujeción de quien está obligado a soportar la retención, lo que nos lleva a pasar al examen de las otras dos vías: o bien el sujeto sometido a retención es un sujeto pasivo del impuesto, o bien, al menos, está en alguna relación con tal

---

<sup>693</sup> SIMON ACOSTA en *Estudios sobre tributación bancaria*, op.cit., pág. 113 "El sujeto obligado a soportar la retención "a cuenta" del Impuesto sobre Sociedades viene lógicamente determinado por la condición de contribuyente de dicho Impuesto, siéndolo, por tanto, las Entidades Jurídicas no sometidas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas."

situación definida normativamente, de modo que pueda llegar a serlo, o lo sea potencial o presuntamente. Respecto de esto último, de lo expuesto con anterioridad resulta indudable que el mismo debe reunir, al menos, la configuración subjetiva que lo cualifique como idóneo para la futura existencia de una deuda tributaria definitiva por razón del impuesto<sup>694</sup>. Por otra parte, además, la misma realización del presupuesto de la retención lo configura como potencialmente idóneo para dicha existencia. Ahora bien, para la total configuración de su situación jurídica en relación con alguno de los dos Impuestos, resulta necesario efectuar algunas consideraciones, tanto sobre el concepto, como sobre los efectos que se derivan de la misma.

En efecto, en primer lugar, cabe examinar la revisión doctrinal, realizada con ocasión de los tributos en los que se plantean supuestos de pluralidad de sujetos, acerca de la identificación del sujeto pasivo únicamente por la existencia de relación obligatoria directa con la Hacienda Pública por razón del tributo; revisión que ha hecho hincapié en la conveniencia de la caracterización del contribuyente a los gastos públicos como sujeto portador de la capacidad contributiva intentada gravar por el tributo, con independencia de la estructuración técnica de la relación obligatoria que constituya el modo de obtención por el Fisco del tributo debido<sup>695</sup>. En realidad, en relación con ésta

---

<sup>694</sup> Ya que como pone de relieve FANTOZZI, en *Diritto Tributario*, op.cit. pág. 197 "...la fattispecie dell'accertamento hanno appunto la funzione di garantire il costante collegamento della riscossione anticipata e magari a carico di altri soggetti, con la capacità contributiva manifestata dal presupposto e riferita al soggetto passivo del tributo."

<sup>695</sup> En ese sentido, FEDELE en *Le imposte ipotecarie...* op.cit. , pág. 118 "...si può dire che soggetto passivo di ciascun tributo è il soggetto che manifesta la relativa capacità contributiva ed a carico del quale le norme tributarie pongono in definitiva l'onere del tributo."..."La considerazione dei criteri di imputazione dell'obbligo o dell'obbligazione tributaria è invero necessaria per giungere all'identificazione del soggetto passivo del tributo, ma ciò non implica che quest'ultimo debba essere sempre identificato col titolare di quelle situazione soggettive passive." (pág. 122)..."...questa impostazione è l'unica che consenta l'identificazione del soggetto passivo di quei tributi che, come quelli in esame, si realizzano, di regola, a prescindere dalla nascita di un'obbligazione ( o anche un obbligo al pagamento delle somme relative) a carico di un determinato soggetto." (págs. 123-124) Y en "diritto tributario e diritto civile nella disciplina..." op.cit.págs. 24 y ss., partiendo de la explicación del tributo mediante otras fórmulas distintas a la de la relación jurídica, señala que el abandono de dicho esquema explicativo, considerando al tributo como instituto jurídico, permite superar la

última, la misma existencia del instituto de la exención pone de manifiesto la innecesidad del surgimiento de tal relación obligatoria para la afirmación de la situación de sujeción pasiva al tributo<sup>696</sup>, sin que por ello pueda aducirse que no se ha realizado el presupuesto que determina tal efecto,<sup>697</sup>, aunque al mismo no se una como resultado el nacimiento de una deuda con la Hacienda Pública<sup>698</sup>.

Si bien es cierto que para la existencia de la exención, la doctrina ha considerado necesaria la previa realización del hecho imponible,

---

concepción de sujeto pasivo como aquél relacionado directamente con la Hacienda Pública.

También MOSCHETTI, en *La capacidad...op.cit.*, pág. 240, distingue entre titulares de la obligación tributaria (en el caso del IVA, empresarios) y titulares del deber de contribuir (consumidor). Por su parte, FANTOZZI, en *Diritto Tributario*, op.cit. pág. 203 "Nelle prospettazioni privatistiche la classificazione dei soggetti è stata così referita alle categorie del creditore e del debitore riducendo il rapporto giuridico d'imposta a quello in cui era parte lo Stato o l'ente impositore e trasferendo al diritto privato tutta l'area delle rivalse e dei rapporti tra privati...Sulla base della considerazione del tributo quale istituto giuridico caratterizzato da una specifica ratio e da una funzione tipica, possiamo adesso definire il soggetto passivo del tributo: è colui che per l'operare del tributo concorre alle pubbliche spese a seguito dal verificarsi del fatto previsto dalla legge. Deve dunque trattarsi del soggetto nel cui patrimonio si riflette il risultato dell'applicazione del tributo, consistente in una diminuzione patrimoniale; deve inoltre trattarsi di colui al quale è imputabile la capacità contributiva manifestata dal fatto previsto dalla norma."

<sup>696</sup> GIANNINI, A.D. en *Il rapporto giuridico d'imposta*, Ed. Giuffrè, Milano, 1937, pág. 107, señala que en la exención, pese a haberse realizado el presupuesto del tributo en relación a un adeterminada persona, no surge para ésta la obligación tributaria. SAINZ DE BUJANDA, en "Teoria..." op.y loc. cit., pone de manifiesto el enervamiento del nacimiento de la obligación. Así, la doctrina tradicional considera que en este caso, la realización del hecho imponible, en cuanto caracterizante de tal sujeción pasiva, no determina el nacimiento de relación obligatoria alguna.

<sup>697</sup> Así siguen sometidos a los deberes que para el mismo marca la LGT.

<sup>698</sup> Así, FANTOZZI, en *Diritto Tributario*, op.cit., pág. 417 "ciò che non è possibile affermare, alla luce del diritto positivo, è invece la nascita in ogni caso dal presupposto di una situazione soggettiva passiva definibile obbligazione ...". En el mismo sentido, LOZANO, C. y MARTIN QUERALT, J. en su *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Ed. Tecnos. Madrid, 1991, pág. 326 "...puede afirmarse que el hecho imponible continúa siendo, en primer lugar, el presupuesto de hecho determinante de la sujeción al tributo, requisito fáctico imprescindible para su existencia, sea en modalidad gravada o en modalidad exenta. No es, por contra, y en segundo lugar, el único presupuesto de hecho del que nace una obligación de pago..."

aun cuando se añada al mismo el presupuesto de la exención<sup>699</sup>, o, más acertadamente, se considere aquél realizado en su modalidad exenta<sup>700</sup>. En este sentido, podría decirse que el hecho imponible, entendiendo el mismo como presupuesto de una prestación definitiva, podría actuar en algunos tributos, genéricamente, como sustrato para el juicio acerca de la procedencia de la realización de la misma, constituyendo algunas de sus modalidades la base para la emisión del mismo en sentido positivo. Podría, por tanto, concluirse que es a esa posibilidad de enjuiciamiento acerca de la concreta existencia de una deuda tributaria a la que la L.G.T. conecta la sujeción pasiva, y no necesariamente a su existencia. Es decir, el hecho imponible, si bien no generaría necesariamente una prestación tributaria definitiva, sí sería el único presupuesto capaz de hacerlo, y determinaría la sujeción al impuesto de su realizador, o del que se subrogara en su lugar por razón de sustitución. La existencia de un sujeto pasivo sería, pues, una consecuencia imperativa de la efectiva realización del hecho imponible.

Si bien, la identificación de dicho presupuesto con un efecto no necesario - la existencia de deuda definitiva- desvirtúa en gran medida la potencialidad definitoria del concepto<sup>701</sup>, reflejando una

---

<sup>699</sup> En ese sentido, SAINZ DE BUJANDA, op.y loc. cit., págs. 408-409; BLUMENSTEIN *Sistema de Diritto delle Imposte*, Milán, 1954, pág. 163; GIANNINI, *I concetti fondamentali del Diritto Tributario*, Turín, 1956, pág. 174; BERLIRI, *Corso istituzionale...op.cit.* pág. 191.

<sup>700</sup> En ese sentido, vid. LOZANO SERRANO,C. *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, op.cit. págs. 54 y ss.

<sup>701</sup> Como poníamos de relieve en el §III. 2.4. en texto y en nota, de este trabajo, el presupuesto determinante de la existencia de una prestación definitiva no necesariamente debe producir más efectos que éste. En aquél caso, examinábamos su ineptitud para la legitimación del gravamen. Pues bien, la construcción expuesta en el texto, si bien consigue ajustarse sin excesivas fricciones a los impuestos directos, provoca colisiones en el ámbito de los tributos indirectos, como en el IVA, en la misma forma en que veíamos entonces. En efecto, el hecho imponible, en la medida en que provoca la situación subjetiva de sujeción pasiva al impuesto - esto es, genera dicha posición en un sujeto a quien, por tanto, es aplicable el régimen derivado del art. 35 de la LGT está constituido, en dicho impuesto, por la entrega de bienes o prestación de servicios realizada por un empresario o profesional.

Pero no es éste el presupuesto del que eventualmente puede derivarse una prestación definitiva por el impuesto, prestación que resultará generada por la diferencia, en el período de liquidación, entre cuotas repercutidas y cuotas soportadas, como veíamos

indeterminación conceptual acerca de dicho presupuesto normativo que arrastra a su vez a la conceptualización del sujeto pasivo, en cuanto éste resulte definido por su relación con aquél, como hace nuestra L.G.T. y sostiene la mayoría de nuestra doctrina científica<sup>702</sup>. Dicha indefinición parece poner de manifiesto la inconveniencia de la imperatividad de que un mismo presupuesto cause efectos jurídicos de los que no parece poder predicarse absolutamente la necesidad de una conexión: la realización del presupuesto generador del tributo y la eventual titularidad de una deuda tributaria<sup>703</sup>. En ese sentido, se ha

---

ponía de relieve MOSCHETTI. Sólo en un sentido lato -esto es, aceptando la eventualidad de la no producción del efecto de surgimiento de una prestación de tal tipo, como se enuncia en el texto- podríamos decir, que, si la misma surgiera, sería en todo caso como consecuencia del mismo presupuesto que ha motivado la sujeción pasiva del empresario o profesional. Y ello porque la no concurrencia de obligación tributaria derivaría de dicho hecho imponible, si bien modulado por la existencia de cuotas soportadas superiores a las repercutidas. Ahora bien, esta afirmación resultaría equivalente, en el ámbito de nuestro objeto de estudio, a la argumentación de que, en realidad, el hecho imponible de los Impuestos sobre la Renta es la percepción de ingresos, con lo que el retenido resultaría ser un realizador del mismo, y ello porque a pesar de que por ello pueda no surgir una prestación tributaria definitiva, si ésta surge lo será en todo caso como consecuencia de dicha percepción.

Conclusión ésta para la que no encontramos motivos de rechazo, si bien teniendo en cuenta que supone una conceptualización del hecho imponible que no lo conecta directamente con la existencia de dicha prestación, sino con las situaciones subjetivas derivadas del tributo, es decir, con cualquier deber o prestación surgido por causa del mismo, lo que si bien puede presentar mayores dificultades para su identificación, también presenta la ventaja de dar una visión más unitaria del fenómeno. Y ello en la medida en que la construcción que la LGT ha recogida es aquella basada en un concepto de tributo estructurado nuclearmente alrededor de una prestación material única y de carácter definitivo. Una revisión del hecho imponible, y asimismo de la sujeción pasiva debe necesariamente acusar recibo de las actuales formas de estructuración del mismo que suponen la integración en su seno de prestaciones distintas de aquella.

<sup>702</sup> Así, sin ánimo exhaustivo, conceptúa como punto de partida la noción de hecho imponible para la determinación del sujeto pasivo SAINZ DE BUJANDA, F. en "Análisis jurídico del hecho imponible", en *RDFHP* nº 60, 1965, pág. 778. En el mismo sentido, JARACH, D. en *El hecho imponible*, Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1971, págs. 69 y 167. Asimismo, el Seminario de Derecho Financiero de Madrid, en las *Notas de Derecho Financiero*, Tomo I. vol.II. pág. 613. Universidad de Madrid, 1976. Y ello de acuerdo con la clásica construcción de GIANNINI, A.D. expresada en *Istituzioni di Diritto Tributario*, Ed. Giuffrè. Milano, 1974, págs. 94 y 119.

<sup>703</sup> Como señalábamos en el § 4.1.2.2.2. de este trabajo. En ese sentido, FANTOZZI, *Diritto Tributario*, op.cit. pág. 201, respecto del hecho imponible pone de manifiesto que "...la molteplicità degli schemi attuativi del tributo e l'accentuazione degli obblighi sostanziali e formali propedeutici rispetto al verificarsi del presupposto, riducono l'importanza di quest'ultimo e favoriscono la nascita di situazioni soggettive a contenuto sostanziale e formale da quello svincolate: si sono così



postulado por algunos de nuestros autores la adopción, en el ordenamiento tributario español, de una clasificación de las situaciones subjetivas tributarias acorde con la posición jurídica del sujeto, y no necesariamente por su relación con el hecho imponible, en forma similar a la adoptada en el ordenamiento alemán<sup>704</sup>. Por otra parte, la superación de dicha conceptualización de la sujeción pasiva parece irse introduciendo en nuestro derecho positivo aparecido con

---

individuate crediti d'imposta sempre più nascenti dai meccanismi di anticipazione del prelievo..."

En este orden de cosas, SARTORIO ALBALAT,S. en *La repercusión de cuotas tributarias en el ordenamiento jurídico español*, Ed. Marcial Pons; Madrid, 1992, pág. 133 destaca la contradicción lógica inherente a la consideración del sujeto pasivo a la vez como elemento estructural del hecho imponible y como realizador del mismo, señalando que la tesis que así lo postula "...parte de la identificación del elemento subjetivo del hecho imponible y el sujeto pasivo de la obligación tributaria. Entendemos que sólo es posible hablar de deudores o sujetos pasivos en el plano de los efectos jurídicos, y por ello no cabe hablar de sujeto pasivo dentro de la estructura del hecho imponible, sino que tal cualidad jurídica se adquirirá en cuanto se haya producido en la realidad el acontecimiento hipotéticamente previsto en la norma delimitadora del hecho imponible en todos sus elementos...No es posible, pues, equiparar los dos aspectos, esto es, el del presupuesto y el de los efectos jurídicos y dicha equiparación es la que subyace en la identificación entre elementos subjetivo y sujeto pasivo ya que el concepto de sujeto pasivo implica que al mismo se le imputan determinados efectos jurídicos."

<sup>704</sup> Vid. al respecto de los denominados "obligados tributarios", en el ordenamiento tributario alemán, PALAO TABOADA,C. *Ordenanza tributaria alemana*, Ed. IEF. Madrid, 1980, págs. 73 y 74, KRUSE, H. W. *Derecho Tributario. Parte General*, pág. 308. El término se debe al primero de los autores citados, quien señala, en su comentario al párrafo 33 de la Ordenanza, que "El Derecho Tributario alemán atiende, en efecto, para la construcción dogmática de los sujetos pasivos de la obligación tributaria, exclusivamente a la posición de éstos frente a la Hacienda Pública, no a la diversa naturaleza de los hechos que dan origen a esta posición ni por tanto a la distinta relación que aquéllos guardan con el hecho imponible."

En el sentido del texto, en la superación de la conceptualización de la sujeción pasiva en la relación con el hecho imponible PALAO, op.cit. que postula el acogimiento de la figura alemana reseñada, y SANCHEZ SERRANO, *La declaración tributaria*. Ed. IEF. Madrid, 1977, que predica la figura del interesado en el procedimiento de gestión. También señala la necesidad de configurar las situaciones subjetivas tributarias con arreglo a criterios distintos del hecho imponible LEJEUNE, en *La anticipación...* op.cit.pág. 52, al indicar "...hasta qué punto una buena parte de los problemas que hoy se suscitan no quedarían en gran medida solucionados abandonando la actual teoría de los sujetos pasivos para elaborar otra, en línea a lo que ocurre en el Derecho alemán, en función de la "posición de los sujetos pasivos frente a la Hacienda Pública" y no de "la diversa naturaleza de los hechos que dan origen a esta posición ni, por tanto, a la distinta relación que aquéllos guardan con el hecho imponible." (pág. 52).

posterioridad a la L.G.T.<sup>705</sup>. Y ello en la línea de la progresiva consideración del Derecho Tributario, cada vez en mayor medida, como el Derecho regulador de las posiciones subjetivas derivadas de la aplicación de los tributos<sup>706</sup>.

Ahora bien, retomando la cuestión, y como vimos en el capítulo anterior, sí podríamos considerar, si bien únicamente en un sentido amplio, enmarcado en ese concepto al realizador del presupuesto de la retención a cuenta, en la medida en que constituye el realizador de algunos de los elementos fácticos que la norma considera integrantes de su compleja estructura, aunque - y en esto se apartaría de la configuración técnica del sujeto pasivo realizada por la L.G.T.- no del presupuesto capaz de generar una prestación definitiva<sup>707</sup>. Pero además, y en conexión con esto, la relación del retenido con el impuesto se desprende asimismo de los efectos que, para el mismo, derivan del sometimiento normativo a retención: efectos que pasan necesariamente por su consideración de sujeto a la actuación del

---

<sup>705</sup> Sin perjuicio de volver sobre ello en el capítulo siguiente, debe reseñarse que, como acertadamente pone de relieve HERNANDEZ GONZALEZ en "Una contribución al estudio de los deberes tributarios", CREDF nº 69, enero-marzo 1991, ya en la ley 10/85, en la regulación de las infracciones tributarias "...se atisba un reconocimiento como categoría única de los sujetos de deberes, cualesquiera que sean los afectados. Sin embargo, es en el Reglamento General de la Inspección de los Tributos donde, por primera vez, se recoge el término de obligados tributarios en relación con los sujetos intervinientes en el procedimiento de inspección, ...".

<sup>706</sup> Ya FANTOZZI, en *La solidarietà...* op.cit. págs. 198 y ss. señala que las situaciones subjetivas surgidas en el procedimiento de imposición constituyen el único punto en torno al cual puede construirse una dogmática del fenómeno tributario, destacando que "...l'unica via per tentare la costruzione unitaria del meccanismo attraverso cui si attua il prelievo è quella di classificare le diverse situazione soggettive in base ai tratti giuridici comuni e di controllare i criteri del loro collegamento." (pág. 200). En la doctrina española, CASADO OLLERO, G. "La colaboración..." op.cit. pág. 157, en una línea similar, conceptúa al Derecho tributario como "...Derecho regulador de la pluralidad de relaciones que vinculan al administrado con la Administración tributaria, en la realización de la no menor variedad de funciones y objetivos que le vienen encomendados por la normativa fiscal."

<sup>707</sup> Como ocurre con la autoliquidación, como pone de manifiesto PÉDRAZA, J.V. en *El régimen jurídico de la autoliquidación*, tesis doctoral inédita. Valencia, 1987, pág. 158 "...el deber de autoliquidar surge con independencia de la realización del hecho imponible y de la existencia de la deuda tributaria...confirman que la identificación entre sujeto pasivo contribuyente y particular compelido a autoliquidar no puede aceptarse con carácter absoluto."

tributo. Y ello por las siguientes razones: en primer lugar, se impone al mismo una prestación a título del tributo sobre la renta aplicable en atención a su configuración subjetiva, si bien con carácter provisional, por la realización de dicho presupuesto. A pesar de la no existencia, por razón de la retención a cuenta, de una deuda propia frente a la Hacienda Pública, el establecimiento del mecanismo traslativo de la retención, como veremos, supone que su situación jurídica no resulta irrelevante para su consideración jurídico-tributaria de sometido a determinadas cargas derivadas del impuesto<sup>708</sup>.

En segundo lugar, los efectos tributarios de dicha prestación (a salvo, evidentemente, de los que puedan derivarse de su incorrecta realización, o de su improcedencia) deben residirse necesariamente en sede del impuesto. En este sentido, a pesar de que el sujeto pasivo de la retención no realice el presupuesto de la prestación definitiva, para obtener la devolución de las cantidades retenidas deberá realizarse el enjuiciamiento enunciado, derivado del impuesto. Esto es, por expresarlo en términos gráficos, deberá presentar autoliquidación o atenerse al resultado de una liquidación administrativa en el examen de su situación tributaria por razón del impuesto<sup>709</sup>. Y ello porque, como vimos, la oportunidad de la deducción o devolución derivan de la conjunción de los elementos del presupuesto del tributo definitivo, y no del de la retención, con lo que la actuación de ésta en la esfera tributaria del retenido requiere su modulación respecto de tales criterios<sup>710</sup>. En este sentido puede decirse que, por razón de los efectos

---

<sup>708</sup> Sin perjuicio de volver sobre el tema en epígrafes posteriores, sólo reseñaremos aquí la afirmación, coincidente con la expresada en el texto de POTITO, en *L'ordinamento...op.cit.* pág. 115 "...sembra doversi assolutamente escludere...una irrilevanza della figura del "sostituito" nei confronti dell'amministrazione finanziaria..." Y ello dada la posibilidad de realizar declaración por el mismo, así como la existencia de deducción y devolución, y porque "...ha diritto di intervenire nel procedimento di accertamento dell'imposta a carico del "sostituito"..."

<sup>709</sup> Así se cumple lo que señalan SANCHEZ SERRANO, en *La declaración...op.cit.*, pág. 47-48 y CLAVIJO "La autoliquidación tributaria", en *Estudios de Derecho y Hacienda*, vol.II, Madrid, 1987, págs.730 y ss.: con la autoliquidación el contribuyente está interesado en la cuantía de su obligación tributaria, y el sujeto que no es deudor está interesado en el procedimiento en que se declara la inexistencia de tal deuda.

<sup>710</sup> Precisamente, partiendo de la no consideración del retenido como sujeto pasivo del impuesto cuando no realiza el presupuesto del que deriva una deuda impositiva

que en la esfera impositiva tiene el instituto, y con independencia de la realización del presupuesto de la prestación definitiva, al retenido le resulta aplicable un régimen similar al que el art. 35 de la L.G.T. impone al sujeto pasivo, es decir, soportará una situación de sujeción respecto de la Hacienda Pública, por razón de un tributo concreto a él atribuible<sup>711</sup>, y por la realización de presupuestos integrados en la estructura de su hecho imponible.

Y todo ello porque, reuniendo la configuración subjetiva requerida por la norma reguladora del mismo, es decir, pudiendo integrar su elemento subjetivo, ha demostrado, mediante la realización de dicho presupuesto, un índice de capacidad contributiva

---

definitiva, TESAURO en *Il rimborso...op.cit.*, se plantea la explicación de la necesidad de presentar autoliquidación en estos casos, a efectos de obtener la devolución. "Sembra evidente, innanzitutto, la funzione sanzionatoria della norma. ...l'obbligazione tributaria non è stata posta in essere, né dal contribuente né dal Fisco: ma in una situazione in cui l'obbligazione doveva essere costituita.

Assume così, eccezionalmente, funzione di titolo attributivo in via definitiva il rapporto di ritenuta d'acconto che, normalmente, non determina la definitiva acquisizione delle somme che ne costituiscono oggetto." (pág.159). "Ne consegue che la dichiarazione (se non è seguita dall'accertamento d'ufficio) sembra elevata al rango di condizione del diritto al rimborso." (pág. 197).

La necesidad de que la devolución surja como resultado de la aplicación de las normas reguladoras de la prestación tributaria definitiva se pone de manifiesto, en nuestro ordenamiento, con el régimen de la exención del deber de presentar autoliquidación por el mismo, a pesar de haberse realizado el hecho imponible y de la eventual existencia de deuda tributaria, en el I.R.P.F. A pesar de no existir tal obligación, la eventual devolución requerirá la presentación de la misma, y que como resultado de lo cual la deuda impositiva sea inferior al importe de las retenciones soportadas. Así lo pone de manifiesto INGROSSO,M. en *Il credito* ...págs. 52- 53, respecto del similar régimen italiano: "Se il sostituto non ha l'obbligo di presentare la dichiarazione ...e non la presenta comunque ..., cosiché non potrà essere lo stesso Ufficio a procedere al rimborso ..."

<sup>711</sup> La situación es completamente distinta de la planteada en torno a los deberes de colaboración respecto de la situación tributaria de terceros. En este caso, amén de la realización de una prestación patrimonial, el sujeto debe someterse a los deberes derivados de la aplicación de un concreto tributo por razón de los efectos consiguientes a la realización de elementos integrados en su hecho imponible. En este sentido, resulta significativo el criterio que la Ordenanza Tributaria alemana utiliza para la no conceptualización del sujeto como "obligado tributario", consistente en que su deber no resulta derivado de un asunto tributario propio, sino ajeno. Podríamos conceptualarlo pues como el equivalente español del sujeto de deberes de colaboración generales o "por suministro", en la terminología de MANTERO, o el obligado a suministrar información- o a soportar actuaciones inspectoras- por razón de la situación tributaria de un tercero.

que se enmarca en aquél al que pertenecen, asimismo, aquéllas modalidades del hecho imponible normativo que determinan el sometimiento al deber de contribuir definitivamente por el impuesto.

#### *4.2.1.3. El desdoblamiento de la posición subjetiva pasiva.*

Lo hasta aquí expuesto podría sugerir el planteamiento de la imposibilidad de la práctica de retenciones en el caso de abono de rendimientos a entidades que no son personas físicas pero que tampoco tributan por el Impuesto sobre sociedades, en particular las sociedades en transparencia fiscal y los entes en régimen de atribución de rendimientos. Ni el texto de la nueva ley, ni de su reglamento de desarrollo, ofrece una luz clara sobre el asunto, puesto que tales entidades obtienen renta objetivamente sujeta a ambos impuestos, pero no son sujetos pasivos de éstos, al menos en el sentido de efectivos o potenciales deudores del impuesto. Por otra parte, en el caso de que la retención resultara procedente, cabría preguntarse qué régimen sería aplicable, el del I.S. o el del I.R.P.F.

En el caso de las sociedades transparentes, el Reglamento del I.S. regula el régimen de imputación a los socios de las retenciones practicadas a la sociedad. Por tanto, podemos deducir que las consideraba susceptibles de soportar retenciones. Cabría preguntarse porqué, puesto que no existía previsión legal expresa alguna al respecto<sup>712</sup>. Sin embargo, hay que concluir que, a pesar de que el art. 19,5 LIS establece que tales sociedades "no tributarán por el Impuesto sobre sociedades", esto no supone que no estén sujetas a tal impuesto, sino que no serán gravadas separadamente de los socios<sup>713</sup>.

---

<sup>712</sup> Por otro lado, el tema de la legalidad ha sido resuelto por la nueva ley 18/91, que en su art. 52, para el IRPF y en la nueva redacción que del art. 19 hace la D.A. 5ª, seis, establece tal imputación de las retenciones e ingresos a cuenta.

<sup>713</sup> ESEVERRI "La definición del sujeto pasivo en el Impuesto sobre Sociedades", en CREDF nº 30, 1981. pág. 320 : " Es cierto que según el artículo 19.5 de la ley reguladora del impuesto sobre sociedades estas entidades no tributarán por el Impuesto; pero no lo es menos también que según el apartado 3 de este mismo precepto, los beneficios atribuibles a los socios deben resultar de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sociedades, y además, todas esas entidades en transparencia...por sus características (tienen personalidad jurídica y son sujetos de derechos y obligaciones) entran de lleno en la configuración del campo subjetivo de este Impuesto. En mi opinión, por lo tanto, no

Por otra parte, y con respecto a la determinación del régimen aplicable a estas retenciones, hay que pronunciarse por el aplicable a la sociedad por su condición personal, es decir el I.S., puesto que además, es la sociedad y no el socio quien obtiene jurídicamente el rendimiento, dato que no resulta desvirtuado por la aplicación de un régimen "transparente" de tributación de los beneficios<sup>714</sup>, y así lo entienden el art. 19 de la LIS y el art. 52 uno de la nueva ley 18/1991<sup>715</sup> que habla de la imputación de las bases imponibles *obtenidas* por la sociedad<sup>716</sup>. De hecho, en la L.I.S., el régimen de transparencia se regula en el Capítulo IV, correspondiente a la Base Imponible, y así se ha ubicado también en la nueva ley del IRPF, en la sección dedicada a la imputación de rentas, a diferencia de la atribución de rendimientos, que se ha incardinado en el capítulo dedicado al Hecho Imponible. Además, el art. 5 de la ley 18/1991, que configura dicho punto,

---

existe la menor duda de que deben ser tenidas como sujetos pasivos del Impuesto en cuestión, con independencia de que no se les llegue a determinar su correspondiente cuota tributaria, como consecuencia de los efectos inherentes postulados para el régimen de transparencia fiscal."

<sup>714</sup> En ese sentido, el art. 371 RIS declara la aplicación supletoria del régimen general a estas Entidades, mientras que el art. 375.3 RIS, destaca que las inversiones, etc, por el contrario, se entienden realizadas directamente por los socios

<sup>715</sup> Y el art. 12.2 de la derogada ley 44/1978.

<sup>716</sup> QUINTAS BERMUDEZ, en *Comentarios al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades*, op.cit. pág. 1087 y ss., parte de la sujeción al Impuesto sobre Sociedades de las sociedades transparentes, puesto que se trata de un supuesto exento. Existen, señala el autor, numerosas notas del régimen jurídico de la transparencia fiscal que así lo avalan.

1.- La renta se entiende obtenida por la sociedad

2.- Se imputan las bases imponibles positivas, no las negativas. Para empezar, la misma existencia de una base imponible, y además regulada por las normas del IS, presuponen la existencia del Hi. Además, la imputación se realiza de la base imponible determinada conforme a la condición personal de la sociedad transparente, es decir, con las reglas del I.S.. Y se contempla, además, la imputación de retenciones.

En este sentido, la OM de 17-6-81, en consulta nº 86, declara la imputación de retenciones a los socios de transparentes, basándose en el art. 35.3 del RIRPF, antes de publicarse el RIS. La imputación de bases y retenciones debe realizarse en el mismo período.

3.- El reglamento determina que, en lo no dispuesto expresamente, se regirán por el régimen general del IS. Tal cláusula recoge en su seno, por tanto, el sometimiento a retención, y además, en el régimen del IS.

4.- Sujeción al deber de declarar su base imponible y la imputación de las diferentes partidas del tributo a sus socios.

considera que la renta se obtiene por el socio con la imputación de las bases imponibles positivas, y no antes. Así pues, en el caso de rendimientos abonados a sociedades transparentes, éstas, constituyendo propiamente un sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades<sup>717</sup>, son susceptibles de integrar el elemento subjetivo del presupuesto de la retención, obteniendo la renta, lo que determina la procedencia de la retención, por un lado, y la aplicación de su propio régimen jurídico, por otro.

De forma diferente se planteaba, y se plantea, el tema en la atribución de rendimientos de los socios o comuneros de los entes regulados en el art. 12.1 de la antigua ley del IRPF y en el actual art. 10 de la ley 18/1991. En estos entes, la no sujeción al impuesto sobre sociedades parece clara<sup>718</sup>, pero, por otra parte, tampoco constituyen, en sí mismas consideradas, personas físicas, no quedando sometidas al Impuesto que grava a éstas, al que sí se sujetan sus socios o comuneros<sup>719</sup>. Sin embargo, la doctrina derivada de las consultas

---

<sup>717</sup> ESEVERRI, op.cit.,pág. 321, en nota 12, señala que " aunque no tributen por el Impuesto sobre Sociedades, sí configuran su hecho imponible y delimitan el campo de la subjetividad pasiva por el Impuesto a tenor de la definición del artículo 4.1. de su ley reguladora."

<sup>718</sup> Excepto en el caso de las sociedades civiles con personalidad jurídica en el régimen anterior. En la nueva ley, el art. 10 incluye expresamente a éstas en el tratamiento de la atribución de rendimientos. Tanto QUINTAS BERMUDEZ en op.cit.,pág. 1086, como ESEVERRI, op.cit. págs. 321 y ss, manifestaban la opinión de que las sociedades civiles con personalidad jurídica eran sujetos pasivos no exentos del IS. Ya ALBIÑANA, en "Las nuevas fronteras del Impuesto sobre Sociedades" *CREDF* nº 27-28, 1980,págs. 378-379, lamenta la configuración de la sujeción pasiva IS con la personalidad jurídica, puesto que dicha configuración deja sin subjetividad tributaria a los entes art. 33 LGT.

<sup>719</sup> ESEVERRI,E. "Los sujetos pasivos en el Impuesto.." op.cit. pág. 318 pone de manifiesto la no sujeción de estos entes al Impuesto sobre la Renta. "Esta interpretación me parece errónea dado que su Ley reguladora en ningún momento, otorga a dichos entes la consideración de sujetos pasivos por el Impuesto, por lo que en cuanto tales, mal pueden figurar por el lado pasivo de la obligación. La imputación de rendimientos, como es notorio, conlleva la atribución de rentas a los socios, comuneros o partícipes, de forma que son éstos los que las declaran y tributan en esa proporción por el Impuesto sobre la Renta, plasmándose así fielmente la operatividad de la teoría de los entes de derecho que, en cualquier caso, son centro de imputación de normas y en cuanto tal quienes quedan obligados son las personas - ya físicas, ya jurídicas- que aparecen unidas por el vínculo de ser sujetos de derecho."

dirigidas a la Administración es unánime al considerar que los rendimientos que les son abonados generan retención<sup>720</sup>.

Pero, como decíamos, el sustrato sobre el que opera la retención es diferente. En efecto, en dichos entes existe también un sujeto pasivo de la imposición personal, y que a su vez constituye el elemento subjetivo de la retención, pero que *no es el ente, sino los socios o comuneros*. La ubicación de la norma reguladora de dicho régimen en la nueva ley es, en buena medida, indicativa de que, en este caso, no nos encontramos con un régimen regulador de la tributación del ente, sino con una modalidad de realización del hecho imponible por parte del sujeto pasivo del IRPF, que, en la normativa reguladora de éste, no es otro que la persona física.

Esta conclusión puede avalarse con varios argumentos: en primer lugar, no concurren en el régimen de atribución de rentas las notas características del régimen de las sociedades transparentes, y que actúan de indicio para suponer la existencia de un sujeto pasivo diferente de los socios, como ocurre con la aplicación de las normas del Impuesto sobre sociedades para la determinación de la renta obtenida. En segundo lugar, hay que hacer notar que en estos casos, no se imputan a los socios las bases imponibles positivas, sino que la norma determina la medida en que cada socio ha realizado el hecho imponible, es decir, se "atribuyen rendimientos". Incluso en un sentido jurídico-civil, también la naturaleza de la mayoría de las entidades contempladas, aunque con la evidente excepción de las

---

<sup>720</sup> En ese sentido, la Consulta de la D.G.T. de 26 de junio de 1986 (CaT nº 47) mantiene el criterio de que las retenciones a practicar a una sociedad sin personalidad jurídica deberán prorratearse a cada miembro o socio en función de pacto o en partes iguales, por virtud de la aplicación del régimen de la imputación de rentas. Por su parte, la Consulta del mismo órgano de 29 de marzo de 1989 (CaT, ref. 2680), mantiene, en un supuesto de honorarios abonados por una sociedad a una Comunidad de bienes de profesionales, y en que se planteaba si la retención debe efectuarse a ésta o a los comuneros, que debía practicarse a la comunidad, y no a los comuneros. En el mismo sentido, la de 31 de julio de 1989 (CaT nº 130). Consultas de la D.G.T. de 4 de abril de 1981 (CISS IRPF), 26 de junio de 1986 (CaT nº 47), y de 29 de marzo de 1989 (CaT ref. 2680) y de 31 de julio de 1989 (CaT nº 130)



sociedades civiles con personalidad jurídica<sup>721</sup>, hacen suponer la inexistencia de entidad patrimonial separada de los socios. Y desde luego, no lo son en su consideración por el Impuesto, a efectos tributarios.

Además, dicho sujeto pasivo - socios o comuneros - es el que constituye el elemento subjetivo del presupuesto de la retención. Que esto es así puede deducirse fácilmente por dos tipos de consideraciones. La primera, porque reúne las dos notas necesarias para ello, constituir un "potencial" sujeto pasivo del impuesto, o, en los términos de la ley 44/78, una persona física, y obtener la renta sujeta a retención<sup>722</sup>. La segunda, por la concurrencia de las características concomitantes a tal condición. Como hemos dicho antes, según la ley 44/78, sólo procedía la retención a personas físicas. Por tanto, la retención se generaba porque el rendimiento se entiende obtenido por los socios o comuneros. En el régimen de la ley 18/1991, la conclusión sería la misma: para ser renta sujeta debe ser obtenida por un sujeto pasivo, constituido evidentemente por personas físicas. Pero además, porque el régimen de retenciones aplicable es el procedente por razón de los comuneros<sup>723</sup>.

---

<sup>721</sup> En contra, QUINTAS BERMUDEZ, op.cit, pág. 97, señalando que el concepto de persona en Derecho Tributario no tiene porqué ser coincidente con el derecho no tributario.

<sup>722</sup> En contra, QUINTAS BERMUDEZ, op.cit., pág. 1083. quien manifiesta la opinión de que la obtención de los rendimientos se produce por los entes (en atribución de rendimientos) y así estaba configurado en el proyecto de LIS, que los sujetaba al IS.

Debe indicarse que no discutimos su naturaleza de agentes económicos, sino su consideración jurídico-tributaria.

<sup>723</sup> Así lo ha manifestado la DGT en la consulta de 4 de abril de 1981, en el caso de rendimientos abonados a un despacho colectivo de abogados por los servicios profesionales prestados por éste. Según la DGT, procede la retención por rendimientos de actividad profesional, puesto que ésta ha de aplicarse considerando a los socios individualmente.

Por otra parte, también puede considerarse significativo, a este respecto, el régimen establecido para los pagos fraccionados. La Resolución de la DGT de 2 de abril de 1985 se pronuncia en el sentido de que éstos deben realizarse por cada socio, en la cuantía procedente por razón de su porcentaje de participación. Esto supone dos cosas: 1) Es de aplicación el régimen de los pagos fraccionados, régimen aplicable a los empresarios y profesionales individuales, 2) Cada socio asume la obligación de pago fraccionado en la medida de la obtención de su renta.

Sin embargo, las conclusiones enunciadas no obstan para que la retención opere en los pagos realizados a la entidad y sea soportada por ésta, quien asume la posición subjetiva pasiva de la relación entablada con el retenedor, y por razón de la retención<sup>724</sup>. Razones prácticas de consideración así lo aconsejan. En efecto, la entidad económica que actúa en el tráfico jurídico es la entidad, y no los socios. La realización, por parte del pagador de rendimientos, de retención a cada uno de los comuneros, puede plantear problemas que chocan con los caracteres deseados en la aplicación de las retenciones, en especial, con la dotación de la mayor automaticidad posible.

En realidad, como hemos visto, la necesidad de que el sujeto pasivo de la retención tenga, a su vez, la condición de idóneo sujeto pasivo del impuesto sobre la renta procedente por su condición personal, además de constituir un imperativo lógico, dado el carácter de sujeta al Impuesto de la renta sometida a retención, se deriva de una exigencia del régimen de los efectos que conlleva la misma. En efecto, se considere o no que la mera percepción de rentas sometidas a retención supone la sujeción al impuesto, es lo cierto que tal hecho conlleva la facultad del retenido de, cuando menos, solicitar la devolución de las cantidades retenidas mediante la presentación de autoliquidación al efecto del impuesto personal de que se trate háyase o no realizado el presupuesto que determina la procedencia de una prestación tributaria definitiva. Sin la existencia de tal posibilidad, como hemos visto, la retención no puede considerarse "a cuenta", sino que se convierte en un gravamen definitivo. Por tanto, cuando menos, el sujeto sometido a retención, en principio, debe tratarse de un "potencial" sujeto pasivo de tales impuestos, es decir, de un sujeto normativamente capaz de convertirse en sujeto pasivo, por entrar

---

<sup>724</sup> En ese sentido, las consultas enunciadas en nota, que coinciden en señalar que la retención se realiza a la entidad, sin perjuicio del debido prorrateo posterior entre los socios o comuneros, en la misma medida en que la ley prevé la atribución de los rendimientos.

dentro del marco legal que define a éste, para poder hacer aplicación de la retención<sup>725</sup>.

Tal exigencia puede, sin embargo, satisfacerse también de forma distinta en los supuestos en que el retenido, por razón de sus características subjetivas, no resulta sometido a ninguno de los impuestos sobre la renta. Este es el caso de las Entidades en régimen de transparencia fiscal, en las que los sujetos pasivos que tributan por el IS o el IRPF, son sus socios, y no la sociedad transparente que, es, en cambio, el sujeto retenido<sup>726</sup> Para que, por tanto, tal retención no se convierta en definitiva, resulta necesario que se impute a sus socios sujetos pasivos, quienes podrán y deberán aplicarla en su impuesto personal. Así se regula en la ley 18/1991 <sup>727</sup> que eleva a nivel legal la regulación que de tal imputación de retenciones se realiza en el RIS. Esta imputación consiste en la atribución a dichos socios de la deuda tributaria resultante de la retención en la misma medida en que se obtiene la renta mediante la integración de las bases imponibles.

Y una solución parecida se arbitra en relación con las entidades en régimen de atribución de rendimientos. En estos casos, la retención se prorratea en la misma medida en que se entienden obtenidos los rendimientos, es decir, en función del porcentaje de participación<sup>728</sup>. Por lo tanto, la imperatividad de constituir un potencial sujeto pasivo debe predicarse de aquél a quien resulten imputables las retenciones en el Impuesto. Y ello por la razón de que en otro caso, no podría aplicarse la deducción y ésta perdería su naturaleza satisfactoria del impuesto definitivo.

---

<sup>725</sup> QUINTAS BERMUDEZ, en op.cit., pág. 1040 y ss. destaca el carácter de elemento subjetivo pasivo de la retención de las entidades exentas, incluido el Estado.

<sup>726</sup> Así se desprende de las normas reglamentarias que regulan la imputación de las retenciones a los socios, que presuponen la previa retención efectuada a la sociedad.

<sup>727</sup> Cfr. art. 52 y D.A. 5º, 6 de la ley, que añade un apartado nuevo al art. 19 de la LIS,.

<sup>728</sup> Así lo indican la consulta de la DGT de 26 de junio de 1986(CaT nº 47), que indica que es aplicable el régimen de imputación de rentas a las retenciones soportadas por una sociedad sin personalidad jurídica.

Así, en estos casos, y mediante la descomposición o desdoblamiento de la figura del retenido, se pone de manifiesto el carácter bifronte de la figura subjetiva. En efecto, se produce la adopción por distintos sujetos de las dos situaciones subjetivas impuestas al retenido: la situación pasiva en la relación frente al retenedor, materializada en el deber de soportar la retención, en la que se coloca el ente transparente o la comunidad en régimen de atribución de rendimientos, de un lado; en cambio, la posición en la relación establecida por razón del impuesto frente a la Hacienda Pública, es ocupada por quien soporta efectivamente la carga tributaria derivada de la retención y obtiene el ingreso, a efectos tributarios: el eventual sujeto pasivo.

#### *4.2.2. La necesaria relación de alteridad entre los elementos subjetivos del presupuesto.*

Como presupuesto previo de la configuración del elemento objetivo del presupuesto de hecho - abono de renta- resulta necesario que entre el elemento subjetivo activo - pagador - y el pasivo - perceptor- exista una relación de alteridad. De otra forma no puede decirse que exista técnicamente abono o pago de renta alguna<sup>729</sup>. Hemos visto que, para la generación de la retención, debe existir una transacción económica que, a efectos tributarios, suponga el traspaso de dinero de un patrimonio a otro distinto<sup>730</sup>.

---

<sup>729</sup> En ese sentido, la Sentencia del T.S.J. de Castilla - La Mancha de 20 de marzo de 1991. (Pon: Sr. Garberi Llobregat, Impuestos, 1991, nº 15-16) declara que no existe obligación de retener cuando, a pesar de estar previsto en las disposiciones estatutarias el reparto de un dividendo mínimo, no se realiza el mismo. Y ello porque no puede practicarse retención sobre unas cantidades que no estaban afectadas a las rentas de los socios, sino de la sociedad.

<sup>730</sup> Que la alteridad debe resultar a efectos tributarios, se pone de manifiesto en la consulta D.G.T. de 20 de septiembre de 1979, emitida, obviamente, antes del régimen de tributación por el IRPF que surgió tras la ley 20/1989, la DGT hacía notar que no procede retención en las retribuciones abonadas, cuando pagador y perceptor integraran una misma unidad familiar, puesto que en tal caso, no existe ni ingreso ni gasto, a efectos fiscales.

Debe entenderse bien que la diferenciación de sujetos debe darse entre los elementos subjetivos, activo y pasivo, del presupuesto de hecho, y no necesariamente entre los sujetos activo y pasivo de la relación de retención, ya que, a pesar de que tal evento pueda tener carácter excepcional, podrían coincidir<sup>731</sup>.

Esta es la razón de que no se sometan a retención las transferencias intergrupo en los grupos consolidados<sup>732</sup>. La Orden de 26 de marzo de 1980, que declara que la exención del Impuesto sobre las Rentas del Capital se convierte en una no sujeción a retención de las transferencias mencionadas<sup>733</sup>, fundamenta en su Preámbulo tal exención "...en la consideración del grupo como unidad tributaria, por lo que carecen de significado las transferencias intergrupo...que cumplan, además de los pertinentes requisitos esenciales, el de carácter meramente formal y de control...". Y lo mismo puede esgrimirse respecto de las Sociedades<sup>734</sup> y Uniones Temporales de Empresas<sup>735</sup>.

---

<sup>731</sup> Así, el supuesto contemplado en la Consulta DGT 27 enero de 1988, (Cat nº 100), en el que una Entidad financiera planteaba el régimen de la retención en el caso de rendimientos obtenidos por la diferencia entre el precio pagado en subasta de pagarés y el precio de la colocación a sus clientes. Según la DGT, tal rendimiento no es comisión ni interés, supuestos ambos exceptuados de retención, ni rendimiento empresarial típico, sino rendimiento implícito y procede, por tanto, retención. Esta debe ser aplicada, según lo dispuesto en el art. 8,b) del DAF, por la propia entidad financiera, quien actúa como mediadora y transmitente. Así pues, se trata de un caso de autorretención. Sin embargo, a pesar de que en la solución propuesta coinciden el sujeto activo y el sujeto pasivo, observemos que no es así en cuanto a los elementos subjetivos del presupuesto de hecho. La Entidad financiera es la perceptora del rendimiento, mientras que quienes lo abonan son sus clientes.

<sup>732</sup> Así, la consulta de la D.G.T. de 19 de mayo de 1987 (CaT nº 62) que declara que los intereses satisfechos por una Sociedad a otra del mismo grupo consolidado están excluidos de la obligación de retención. Sin embargo, hace notar que tal exclusión no opera en los AFROS, activos financieros que se declaran a extinguir por la ley 18/1991 Recordemos que, en cualquier caso, la retención en tales activos no podía considerarse técnicamente como retención a cuenta, y que, por tanto, no se asimilaba plenamente al régimen de ésta .

<sup>733</sup> Si se cumplen los requisitos del art. 33.1 del RD 1414/1977 (desarrolla el D-L 15/77), vigentes: 1) que el grupo esté autorizado,2) los dividendos deben ser respectivamente, beneficios e ingresos del mismo período,3)lo mismo para los intereses y demás rentas del capital.

<sup>734</sup> Cfr. art. 8 LAF,f)intereses de emisión obligaciones transferidas sociedades empresas a sus miembros, con arreglo a su cuota de participación; y D.A. Primera. Dos, f) RD 1841/1991 : exceptúa de retención " los intereses procedentes de la emisión de

También por esta concepción de sustancial "unidad tributaria" se excluyen de retención los dividendos que reparten las sociedades transparentes a sus socios<sup>736</sup>, mientras dura dicho régimen<sup>737</sup>, que son excluidos de la consideración de rendimientos de capital mobiliario<sup>738</sup> Es necesario tener en cuenta que, en otro caso, y dada la

---

obligaciones que se transfieren por las Sociedades de Empresas a sus miembros, en proporción a las cuotas de participación en la operación crediticia, con arreglo a las disposiciones de la ley 196/1963, de 28 de diciembre, sobre Asociaciones y Uniones de Empresas, hasta tanto en cuantose halle vivo el plazo previsto en la D.T.2 de la ley 12/1991, de 29 de abril, de Agrupaciones de Interés Económico.

<sup>735</sup> Cfr. art. 15 de la ley 18/1982, vigente tras la modificación de la ley 12/1991, que establece la no procedencia de la retención a cuenta en el abono de rendimientos sometidos a la misma que recíprocamente se satisfagan sus empresas miembros como consecuencia directa de la actividad de la Unión. En ese sentido, la Consulta de la D.G.T. de 10 de julio de 1989 (CaT nº 153, ref. 3631) que puntualiza que "los rendimientos eximidos de retención serán aquéllos que estando sujetos a retención surjan dentro del ámbito de las relaciones de la Unión y sus miembros, puesto que los rendimientos derivados directamente de la actividad de la Unión serán rendimientos empresariales derivados directamente de la actividad de la Unión serán rendimientos de actividades empresariales no sujetos a retención en ningún caso."

<sup>736</sup> Cfr. art. 147.5 del antiguo RIRPF y art. 374.2 RIS que no las considera dividendos. Asimismo, lo dispuesto en el art. 75 del RD 1393/1990, que desarrolla la ley 46/84, en que se establece el sometimiento a retención de los dividendos distribuidos por las S.I.M., salvo que estén sujetas al régimen de transparencia fiscal.

<sup>737</sup> En ese sentido, resulta chocante el pronunciamiento realizado en la Consulta de la D.G.T. de 23 de marzo de 1987 (CISS I.S.) Sociedad que pasa de la Transparencia fiscal al régimen general. dividendos a repartir en la segunda fase que corresponden a los resultados del último año de la fase de transparencia. Contesta en el sentido de que al no estar sometida una Sociedad, por cualquier motivo, al régimen de transparencia, los beneficios que se reparten, independientemente del ejercicio que procedan, estarán sometidos a retención.

Parece una solución que colisiona con lo dispuesto en el art. 52.Cuatro de la ley 18/1991, que hace corresponder los efectos de este régimen a los beneficios repartidos y correspondientes a aquéllos períodos en que la sociedad está sometida al mismo.

<sup>738</sup> Al igual que la atribución de los rendimientos en las entidades sometidos a este régimen. Arts. 54,2.b) del RIRPF y 256.3.b) del RIS. en cuanto a éste último, que se ubica en la sección dedicada a retenciones, recordar que la enumeración de tal tipo de rendimientos se realizó a los solos efectos de la retención, dada la configuración sintética del Hi en el IS. Por lo tanto, hay que entender que su exclusión se realiza pensando, sobre todo, en la no sujeción a la retención.

En ese sentido, la consulta nº 124, incluida en la OM 17-6-81, y citada por QUINTAS BERMUDEZ, en op.cit., pág. 897, donde se manifiesta que no procede retención imputación beneficios sociedad transparente socios por no tener la consideración fiscal de dividendos, dado que no constituyen rendimientos de capital mobiliario.

no tributación de la sociedad transparente, se sometería a una parte de las cantidades imputadas a una retención duplicada.

## ***CAPITULO V. El régimen jurídico de la retención a cuenta(I). La independencia entre retención e ingreso.***

Estudiados el presupuesto y los sujetos intervinientes, nos corresponde aquí adentrarnos en el régimen jurídico del instituto. Para ello se hace necesario determinar la estructura de la figura, mediante el análisis de las situaciones subjetivas a las que da lugar. En ese sentido, debe recordarse que mediante la retención a cuenta se anticipan ingresos a la Hacienda Pública a título del tributo sobre la Renta correspondiente. Si bien dicho objetivo se realiza a través del ingreso efectuado, no por quien está llamado a soportar dicho tributo, sino por quien abona las rentas de las que se detrae la prestación tributaria: el retenedor. Resulta básico, pues, a los fines expuestos, determinar la forma en que se configura el deber de ingreso recayente sobre este tercero.

En el capítulo II estudiábamos el presupuesto generador del instituto, y al hilo de nuestra investigación, estudiamos asimismo el presupuesto del propio mecanismo de la retención. Se hace necesario ahora estudiar el presupuesto del deber de ingreso recayente sobre el retenedor. En este análisis será punto central de investigación la cuestión de si dicho presupuesto generador integra en su seno, como elemento necesario, la realización efectiva de la retención, o, por el contrario, el ingreso resulta igualmente imperativo a pesar de no haberse realizado la misma, produciéndose tal deber por la mera realización del presupuesto que genera el instituto retentorio.

### ***5.1. Las posturas que conectan el deber de ingreso a la realización de la retención.***

En ese sentido, parte de la doctrina, tanto española como italiana, ha participado de la opinión de que el retenedor sólo estaría, o debería estar, obligado al ingreso en el caso de que hubiera practicado efectivamente la retención, con independencia de las consecuencias sancionatorias del incumplimiento de dicho deber. En este sentido, el retenedor no constituiría un obligado frente a la Hacienda Pública, sino un sujeto sometido a un deber que podría calificarse como de



colaboración, consistente en la detracción de las sumas, y posterior ingreso de las mismas. Tal construcción, como ha sido puesto de manifiesto, supone considerar al retenedor como una figura recaudatoria al servicio de la Hacienda Pública<sup>739</sup>, y parte de las siguientes premisas: en primer lugar, que la única relación obligatoria entablada con la Hacienda Pública por razón del instituto es la que hace referencia al retenido, configurándose el retenedor como un interviniente en el cumplimiento de una obligación ajena, a modo de mediador en el cobro o en el pago de la misma. Desde esta perspectiva, se ha construido la figura del retenedor, al igual que en sus momentos iniciales lo fuera la sustitución, como un mero órgano recaudador o como un mandatario *ex lege* para el cumplimiento de la obligación tributaria<sup>740</sup>.

---

<sup>739</sup> Así califica MERCATALI en "La ritenuta d'acconto sui redditi professionali: problematica ante ex post reforma", en *RDFS*, 1979, II, pág. 341, la figura del retenedor anterior a la reforma italiana de 1973: "...l'obbligato alla ritenuta non poteva essere considerato sostituto di imposta, bensì semplice ausiliario alla riscossione. Ciò comportava che l'effettuazione della ritenuta d'acconto e il relativo versamento, mentre non estingueva l'obbligazione del reddituario, esauriva il compito di ausiliario alla riscossione dell'obbligato alla ritenuta." Si bien, "...oggi, esso debba essere considerato un vero e proprio sostituto d'imposta." (pág. 350).

En el sentido del texto se pronuncia ALVAREZ GONZALEZ, M. "Responsabilidad de la empresa retentora del I.R.P.F. correspondiente a los rendimientos del trabajo", en *CT* nº 29, 1979, pág. 51 "...su obligación parece que queda limitada a la de un "recaudador" o colaborador con la Administración tributaria...la responsabilidad derivada de la retención es tan sólo la obligación de ingresar las cantidades retenidas..." Así, como señala MIR DE LA FUENTE, T., en *Las retenciones tributarias. La retención como garantía del crédito tributario*, Ed. IEF, Madrid, 1984, pág. 204, en ese caso "su obligación parece que queda limitada a la de un recaudador o colaborador con la Administración tributaria a la que facilita el ingreso de los pagos a cuenta de la posible y futura deuda tributaria. Determinando el incumplimiento de la obligación de ingresar las sanciones que correspondan."

Por su parte, LUPI, en "Omessa effettuazione di ritenute d'acconto e successive fasi d'applicazione delle imposte dirette", en *RDFS*, 1985 II, pág. 12 y ss, respecto de las tesis que defendían que el retenedor no debía ingresar más que en el caso de efectuar la retención. "Tale tesi si concilierebbe con la concezione del sostituto come un mero incaricato della riscossione, per conto dell'amministrazione finanziaria, della ritenuta alla fonte, poiché escluderebbe che un soggetto non debitore, ma solo incaricato della riscossione di un credito altrui, debba corrispondere la somma che, non effettuando la ritenuta, avesse omesso di riscuotere...la tesi in questione è smentita dalla funzione strumentale del prelievo a titolo di acconto, poiché le finalità di cautela fiscale che ispirano l'istituto sarebbero scarsamente compatibili con l'impossibilità, per l'Amministrazione, di richiedere al sostituto l'importo delle ritenute d'acconto non effettuate...", pág. 17.

<sup>740</sup> En ese sentido, BOSELLO, *Il prelievo...*, op.cit., pág. 222, quien, desde la concepción de la retención como una forma de caución de la obligación tributaria

En segundo lugar, y en conexión con la primera premisa, que resultaría necesario que el retenido fuera el único responsable del ingreso del gravamen retentorio, dado que es el sujeto que demuestra la capacidad contributiva que intenta gravar el instituto, y debe ser, por tanto, el único responsable patrimonial de la obligación que motiva el ingreso de las sumas objeto de la imposición<sup>741</sup>, por ser el único capaz de adoptar la posición jurídica de obligado frente a ésta<sup>742</sup>. Con esta construcción, por tanto, se elimina, no sólo la posibilidad de que el gravamen recaiga, aun provisionalmente, sobre el patrimonio del retenedor, sino asimismo la eventual existencia de una adquisición por la Hacienda Pública de las sumas objeto de la retención a través de

---

principal, señala que como el retenedor debe prestar la caución, no con sus medios, sino con los del eventual deudor del impuesto, podría configurarse como una especie de mandatario ex lege.

En contra, LUPI, en "Omessa effettuazione..."op.cit., *RDFSF* 1985 II, pág. 12 y ss., respecto de las tesis que configuran al ingreso realizado por el retenedor como un supuesto de pago realizado por un tercero, señala que "L'adempimento da parte del sostituto non può inserirse nella suddetta nozione civilistica perché avviene a causa di un obbligo proprio del sostituto..." lo que se confirma porque "...il sostituto adempiente non si surroga nei diritti dell'Amministrazione finanziaria verso il sostituto...", pág. 19.

<sup>741</sup> En esta línea se enmarca ALONSO GONZALEZ, L.M. en *Sustitutos*.op.cit. pág. 315, "...en aras de una protección efectiva del principio de capacidad económica nos reafirmamos en la necesidad de atribuir responsabilidad al contribuyente que no sufrió retención o se le practicó una de cuantía inferior a la debida. Negamos, pues, que sobre el retenedor deba pesar para siempre la obligación de pago de una deuda tributaria que no es suya de forma que termine por convertirse de hecho en auténtico contribuyente de una deuda que ha provocado él, mientras que el verdadero contribuyente, al amparo de tan perniciosa normativa, queda libre de toda sujeción fiscal. Sostener lo contrario es apoyar la vulneración del principio de capacidad económica, y también del principio de igualdad...". En la misma línea, IBÁÑEZ GARCIA, I. en "Naturaleza y alcance de la presunción de retenciones sobre los rendimientos del trabajo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", en *Impuestos*, nº 1, 1991, pág. 122 "A nuestro juicio no practicar las retenciones sobre los rendimientos del trabajo o practicarlas en cuantía inferior a la prevista, únicamente es constitutivo de infracción tributaria por este hecho, sin que legalmente pueda exigirse al empresario soportar la carga de las retenciones no practicadas, pues nos encontraríamos ante una traslación de la misma en beneficio del trabajador (expresamente prohibida), cuando es éste, como contribuyente, quien debe soportarla."

<sup>742</sup> Así, CORTES DOMINGUEZ, M. en "La capacidad contributiva y la técnica jurídica", op.cit. pág. 1037, señala que la retención es compatible con el concepto de sujeto pasivo como deudor del tributo, lo que resulta coherente con el principio de capacidad contributiva, porque el deudor es el retenido, y el retentor sólo facilita el cumplimiento del deber del retenido.

una doble vía, dado que el retenido continuaría siendo un posible obligado frente a Hacienda por razón del tributo.

Así, con independencia de la calificación de ilícito del comportamiento del retenedor al no realizar sus deberes relacionados con la recaudación de las sumas objeto de la retención, éste, según la doctrina expuesta, no debería resultar jamás responsable del cumplimiento de la obligación correspondiente al retenido<sup>743</sup>, y ello porque eso supondría admitir el status de obligado frente a la Hacienda de quien no ha demostrado la posesión de la capacidad contributiva derivada del presupuesto.

Resulta, sin embargo, evidente que en nuestro ordenamiento jurídico, como en el de otros países<sup>744</sup>, el retenedor resulta responsable con todo su patrimonio del cumplimiento del deber de ingreso que le compete, con independencia de la efectiva realización de la, por otro lado, preceptiva retención al sujeto a quien abona las

---

<sup>743</sup> En ese sentido, FANTOZZI, quien, en *La solidarietà..op.cit.*, pág. 161, nota 15 señala que en la retención a cuenta no existe obligación a cargo del retenedor, a pesar de realizarse el presupuesto, aunque existe un deber material de realizar una prestación pecuniaria, pero falta una situación subjetiva activa correspondiente a una obligación: no hay forma de ejecución, el incumplimiento sólo comporta la aplicación de sanciones. También PALAO TABOADA, C. en "La retención a cuenta", *op.cit.*, pág. 295, mantiene la opinión de que si no ha habido retención, la Administración debe dirigirse frente al contribuyente, sin perjuicio de las sanciones por incumplimiento del retentor, "...el retentor a cuenta resulta ser un responsable del tributo (o de parte de él) y no un deudor principal del mismo como en el supuesto de la sustitución". Y en la misma línea, LEJEUNE, *La anticipación...op.cit.* págs. 50-51 "cuando no ha habido retención, el incumplimiento de la obligación de ingresar determina para él la imposición tan sólo de una sanción, sin que la Hacienda pueda pretender el cobro..el contribuyente, a diferencia de lo que ocurre en la sustitución, responde inmediatamente, no subsidiariamente tras la insolvencia del acreedor...parece preferible que, faltando la retención y el ingreso de la misma, la Hacienda, por razones de economía procesal, persiga la totalidad de la deuda a través de una sola relación crediticia con un solo sujeto, que desdoblarse su acción contra el retentor por la retención no efectuada y no ingresada y contra el contribuyente por la diferencia."

<sup>744</sup> Cfr. D.P.R. 602/1973, en especial art. 92. Sobre el tema, vid. FANTOZZI, *Diritto tributario...op.cit.* págs. 252 y ss. Por ello INGROSSO, M. en *Il credito d'imposta*, *op.cit.* pág. 18 señala que el ingreso "che fa carico al sostituto, indipendentemente dalla circostanza che costui si sia o no rivalso sul reddituario della corrispondente somma."

rentas<sup>745</sup>. En este sentido, la normativa del instituto resulta centrada sobre todo en el incumplimiento de este deber, sin que resulte apreciable el mismo interés por el cumplimiento o incumplimiento del deber de retener<sup>746</sup>. Y, en todo caso, no considerando que se trate de un único deber, sino que, estando su situación jurídica configurada tanto por la retención como por el ingreso<sup>747</sup>, es posible la coexistencia del

---

<sup>745</sup> Cfr. art. 60. Tres. del RD 1841/1991, de 30 de diciembre, que dispone que "Los sujetos obligados a retener asumirán la obligación de efectuar el ingreso en el Tesoro, sin que el incumplimiento de aquella obligación pueda excusarles de ésta."

<sup>746</sup> Como señala PALAO TABOADA, C. en *Comentarios...* op.cit. p. 549, "De estas dos obligaciones, sin embargo, la más importante con mucho es la segunda, que es la que verdaderamente vincula al retentor con la Hacienda. La retención no es, en realidad, sino una forma de ejercicio de la acción de regreso de éste frente al contribuyente, que se enmarca en las relaciones internas entre ambos y podría satisfacerse por otros medios distintos, acción que tiene su fundamento en el enriquecimiento injusto que de otro modo tendría lugar en favor del contribuyente cuyo impuesto es satisfecho por un tercero. A la Administración no le interesa, salvo a efectos penales, que el obligado a retener lo haga o no, ni por tanto existe sanción alguna para el incumplimiento de esta obligación".

En la misma línea se pronuncia LEJEUNE, en op.cit., pág. 92, quien señala que, pese a la aparente inseparabilidad de los dos deberes, las normas centran su atención en las consecuencias jurídicas del cumplimiento o incumplimiento del deber de ingreso, y no del deber de retención. Postura compartida por ALONSO GONZALEZ, L.M. en *Sustitutos y retenedores...* op.cit., pág. 270 "...lo auténticamente esencial en la retención a cuenta es el ingreso de las cantidades que se retienen o que se debieron retener. Es decir, se prescinde del medio de captación de la suma a ingresar (producto o no de la retención) y en la práctica se considera irrelevante a efectos de su incumplimiento el patrimonio del que proviene la suma que se ingresa...El cómo se obtengan esas cantidades de dinero (retención en la generalidad de los casos según la previsión querida por el legislador) y las circunstancias que acompañan al pago...son, a nuestro parecer, obligaciones más bien formales, en cuanto son complemento del pago. En cierto modo, casi podría hablarse de una facultad que de un deber de retener si no fuera porque la necesidad de obtener los medios de pago del contribuyente persiste aunque sean adelantados por el retenedor, ya que luego debería procederse al reembolso."

<sup>747</sup> En ese sentido se han pronunciado, en Italia, ADONNINO, en "Le ritenute d'acconto..." op.cit. pág. 36 "Si è visto che l'istituto della ritenuta d'acconto prevede per i soggetti obbligate a effettuare le ritenute, un obbligo ed una obbligazione; il primo appunto relativo all'effettuazione della ritenuta, la seconda relativa al versamento."; TESAURO, en *Il rimborso...* op.cit., pág. 193, "...al verificarsi della fattispecie prevista dalla legge, sorge per il soggetto che è debitore di una somma l'obbligo di effettuare la ritenuta e quello di versarla in esattoria. I due obblighi sono autonomi nel senso che il secondo sorge indipendentemente dall'adempimento del primo: chi non trattiene deve ugualmente versare."

En España CASADO OLLERO, G. "De la imposición ..." op.cit. pág. 78, que manifiesta la particularización del deber de retener y la obligación de ingresar, con independencia del cumplimiento del deber anterior; y señala la existencia de una relación obligatoria entre el retenedor y la Hacienda Pública, puesto que se particulariza en su situación jurídica un deber de retener y una obligación de ingreso, con independencia del cumplimiento del deber anterior, como se desprende del art. 5.2 del Decreto 2789/78; SOLER ROCH, M.T. en "Notas..." op.cit. págs. 31 y ss.

cumplimiento de uno con el incumplimiento del otro<sup>748</sup>. Así se desprende, no únicamente de las cláusulas del Derecho positivo<sup>749</sup>, sino que en ese sentido lo ha interpretado, mayoritariamente, la jurisprudencia de nuestros Tribunales, que han entendido que el incumplimiento del deber de retener no excusa del correlativo de ingresar<sup>750</sup>.

---

También señala la independencia entre la retención y el ingreso ALONSO GONZALEZ, *Sustitutos y retenedores...* op.cit. pág. 287 "La obligación de ingreso es verdaderamente autónoma de la de retención a fin de cuentas pues...la no retención no exime del ingreso. Si no hay retención, sí debe haber ingreso, puesto que esta última obligación es autónoma en cuanto a su nacimiento y extinción vía cumplimiento respecto de la primera."

<sup>748</sup> Así es recogido por la Jurisprudencia del T.S. a partir de la S.T.S. de 17 de mayo de 1986, (Ar. 2382, Pon: Sr. Pujalte Clariana), Fjco 4º, señala que la ley impone al retenedor dos obligaciones : retener e ingresar el importe de la retención "...no es correcto suponer que la conducta ilícita que significa el incumplimiento de una obligación legal (retener) tenga poder liberatorio respecto de otra (ingresar su importe)."

<sup>749</sup> El deber de ingreso se establece originariamente incluso si no ha habido retención en el art. 151 R.I.R.P.F., y se respaldó legislativamente por el inciso primero del art. 11.2 del Decreto-Ley 24/1982, de 29 de Diciembre. Posteriormente el art. 151 fue modificado por el RD 1261/83, ofreciendo una dicción más clara. El Decreto-Ley 24/82 fue convalidado por la ley 5/83.

<sup>750</sup> En ese sentido, S.T.S. de 17 de mayo de 1986 (CISS IRPF 19/A-3), "...el artículo 10 ...impone en este caso dos obligaciones; una retener en concepto de pago a cuenta la cantidad que proceda, y, otra, ingresar su importe. De esta forma, no es correcto suponer que la conducta ilícita que significa el incumplimiento de una obligación legal (retener) tenga poder liberatorio respecto de la otra (ingresar su importe); la tesis que patrocina la Sentencia apelada conduce a dos resultados inadmisibles; uno, que las retenciones por actividades profesionales puedan convertirse en un mero beneficio para el obligado a retener, que, al no hacerlo, liberando del tributo al profesional obtendrá una economía en el costo del servicio; y otro, que deja al arbitrio del retenedor la existencia o inexistencia de pagos a cuenta, que, a su vez es una modalidad preceptiva del pago del tributo, ..."; S.T.S. de 29 de septiembre de 1986 (CISS IRPF 53/A-1), Fjco 3º, "...la omisión del deber de retener o detraer no excusa el correlativo de ingresar, sin perjuicio de su eventual calificación como infracción tributaria.". Asimismo, S.T.S. de 16 de noviembre de 1987 (CISS IRPF 53/A-3); S.T.S. de 27 de mayo de 1988, Fjco 5º "...la responsabilidad contraída por la entidad apelante, respecto de su obligación del ingreso de las cantidades que, debiendo ser retenidas a sus empleados, no lo fueron. Pretender otra cosa es infringir el artículo 31 de la Constitución que proclama la obligación de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas, e interpretar de forma verdaderamente singular las normas tributarias, imponiendo la obligación a quien realizó lo más - declaración y retención incorrecta por defecto- que a quien faltando a la totalidad de sus obligaciones, no realizó ni declaración ni retención alguna, e incluso dando así lugar a que, por cese en el trabajo de alguno de sus empleados, o incluso por fallecimiento, la Administración - y el resto de los ciudadanos - se vean perjudicados por una conducta solamente imputable

Debe negarse, por tanto, que el carácter imperativo del ingreso no resultará derivado de su establecimiento legal, sino de la extralimitación posterior de normas reglamentarias<sup>751</sup>. En efecto, la finalidad de garantizar la realización de los "ingresos anticipados" estructurados mediante retención requiere, necesariamente, la configuración del retenedor como obligado al ingreso, a pesar de la no realización de la retención. En otro caso, la producción de dicho ingreso podría quedar en manos de la decisión que al respecto adoptaran los sujetos implicados, quienes, evitando la realización de la retención, eludirían asimismo el deber de ingreso<sup>752</sup>.

---

a la empresa apelante que incumplió de modo absoluto sus deberes fiscales."; S.T.S de 22 de febrero de 1989, (CISS IRPF 53/A-4, e Impuestos nº 1, 1991).

Y también la S.T.S.J. de Castilla- León de 17 de enero de 1990, , que en su Fjco 2º señala que "Resulta evidente que del incumplimiento de una obligación legal (retener) no pueden surgir efectos liberatorios respecto del deber de ingresar su importe (*nemo propiam turpitudinem allegat*); estando claro (visto el Real Decreto 2.384 /81, de 3 de agosto) que la omisión del deber de retener o deducir no excusa al correlativo de ingresar...".

<sup>751</sup> En ese sentido se han pronunciado GUERRERO ARIAS,E. y ROSICH ROMEU,E. en "Las retenciones a cuenta como exacción tributaria. Sanciones por su falta de ingreso" *Impuestos* 1985 /2, pág. 955 "Ni de la Ley del IRPF ni de la LIS se infiere la obligación de ingresar las cantidades que no se han retenido previamente. son normas de naturaleza reglamentaria las que establecen dicha obligación, vulnerando, a nuestro juicio, los principios de jerarquía normativa y de reserva de ley."

Sobre la admisión por la jurisprudencia de la legalidad de la cláusula del art. 151 con anterioridad a dicho Decreto-Ley, vid. § III.3.2.2. de este trabajo.

<sup>752</sup> En ese sentido, las S.S.T.S. de 17 de mayo de 1986 (Ar. 2382, Pon: Sr. Pujalte Clariana) respecto de la alegación respecto de la inexistencia de obligación de ingreso cuando no se ha realizado retención: "A mayor abundamiento, la tesis de la Sentencia apelada conduce a dos resultados inadmisibles: uno, que las retenciones por actividades profesionales puedan convertirse en un mero beneficio para el obligado a retener, que, al no hacerlo, liberando del tributo al profesional, obtendrá una economía en el costo del servicio; y otro que deja al arbitrio del retenedor la existencia o inexistencia de pagos a cuenta, que, a su vez, es una modalidad preceptiva del pago del tributo, impuesto asimismo por la Ley para estos casos."; y de de 27 de mayo de 1988 (Ar. 3997, Pon: Sr. Martín Herrero), que en su Fjco 5º señala "...la responsabilidad contraída por la entidad apelante, respecto de su obligación de ingreso de las cantidades que, debiendo ser retenidas a sus empleados, no lo fueron. Pretender otra cosa es infringir la constitución, que proclama la obligación de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas, e interpretar de forma verdaderamente singular las norms tributarias, imponiendo la obligación a quien realizó lo más - declaración y retención incorrecta por defecto - que a quien faltando a la totalidad de sus obligaciones, no realizó ni declaración ni retención alguna...".

## **5.2. La gestión del ingreso: consecuencias para la determinación de la situación del retenedor.**

Nos parece conveniente, pues, a efectos de determinar con mayor precisión la posición jurídica del retenedor, estudiar el régimen aplicable para la gestión del ingreso al que resulta obligado el mismo.

### **5.2.1. El procedimiento de liquidación.**

En este orden de cosas, debe señalarse que resultan referibles al retenedor todos los actos desarrollables en el procedimiento de liquidación de la obligación generadora de dicho deber de ingreso. Procedimiento que, por otra parte, resulta procedente con independencia de la realización de la retención. Así, por un lado, se le impone el deber de presentar declaración y autoliquidación de las retenciones; por otro, le son referibles las actuaciones de comprobación e investigación, así como la eventual liquidación resultante de las mismas, respecto de su situación tributaria en relación con el ingreso de la retención que debió practicar.

#### **a) La declaración.**

En principio, pues, el retenedor está obligado a declarar, constituyendo su declaración, como señala el art. 101 de la L.G.T.<sup>753</sup>, uno de los modos de iniciación del procedimiento de liquidación. Al respecto cabe realizar, pues, las siguientes observaciones: en primer lugar, que, ya con base en dicho artículo podemos hablar con propiedad de la existencia de un auténtico procedimiento de liquidación referido al retenedor que, en principio, resultará independiente del incoable al sujeto pasivo por razón de su impuesto. En ese sentido, se impone al retenedor un deber de realizar una declaración tributaria en sentido

---

<sup>753</sup> Ya SANCHEZ SERRANO, L. en *La declaración tributaria*, Ed. IEF, Madrid, 1977, pág. 45, criticaba la antigua redacción del art. 101, antes de ser ampliado al retenedor, dado que "el sujeto declarante no tiene porqué ser necesariamente el sujeto pasivo de la obligación tributaria material."

propio<sup>754</sup>, iniciadora de dicho procedimiento, lo que debe distinguirse claramente del deber de realizar otras declaraciones o comunicaciones que no tienen la virtud de surtir dicho efecto<sup>755</sup>.

En segundo lugar, tanto la imposición de dicho deber, como la existencia del procedimiento liquidatorio, deben hacernos suponer la eventual existencia de una deuda imputable al retenedor. En efecto, por un lado, aunque para la existencia del deber de declarar no resulta necesaria la existencia de una obligación tributaria material para con la Hacienda Pública<sup>756</sup> - negándose así por la doctrina el carácter del deber de declarar de obligación accesoria de ésta - sí resulta necesaria su eventual existencia, o la probabilidad de la misma<sup>757</sup>. En otro caso no existiría razón para la iniciación del procedimiento de liquidación, que debe dirigirse a la fijación de su existencia y cuantía.

---

<sup>754</sup> A pesar de que el art. 102 habla de que la declaración lo es del Hecho imponible o de sus elementos, el art. 101 la refiere expresamente al retenedor. Así, parece que esta previsión resulta coherente con lo comentado en el Capítulo III.1.2. respecto de que el presupuesto de la retención podría integrarse en el hecho imponible general, no como una parte, sino como un elemento potencial.

<sup>755</sup> Como señala SANCHEZ SERRANO, L. en *La declaración...op.cit.*, pág. 49, "no constituyen declaración tributaria aquellos actos por los que determinadas personas informan, aportan o comunican a la Administración determinados datos cuyo conocimiento es necesario o útil para la aplicación de los tributos, sin que dichas personas estén interesadas en el procedimiento de comprobación o liquidación correspondiente, y habiendo de prestar tales informes en virtud de un simple deber de colaboración de terceros con la Administración ". En la misma línea se pronuncia CASADO OLLERO, G. en *Cuestiones Tributarias Prácticas*, op.cit., pág. 333, "esta referencia al interés legítimo en el procedimiento de gestión que ha de concurrir en el sujeto declarante, permite asimismo distinguir una auténtica declaración tributaria, que produzca sus efectos en cuanto tal, de una comunicación de datos efectuada por un tercero no interesado."

<sup>756</sup> Tampoco en el caso del retenedor, quien está obligado a presentar declaración a pesar de que la retención no resulte procedente, y por tanto, la autoliquidación dé un resultado negativo. Cfr. art. 60 R.I.R.P.F.

<sup>757</sup> Como señala SANCHEZ SERRANO, L. en op.cit. pág. 45, "...la ley no impone el deber de declarar a cualquier persona, sino que lo hace en función de determinadas circunstancias, y por otro lado, tampoco la Administración podrá exigir o requerir de cualquier persona la presentación de una declaración determinada, a no ser que se admita un poder ilimitado - incompatible, por tanto, con un Estado de Derecho - de la Administración para efectuar dichos requerimientos."



Por otro lado, como ha sido puesto de manifiesto, el sujeto a quien el ordenamiento impone dicho deber, y a quien la Administración puede requerir para su cumplimiento, no puede ser otro que aquél que resulta directa y legítimamente interesado en el eventual resultado de dicha liquidación<sup>758</sup>. Legítimo interés que parece poder identificarse con la existencia de un riesgo potencial de incidencia de dicho resultado en el propio patrimonio<sup>759</sup>, es decir, con la imputación de la eventual deuda liquidable.

#### b) La autoliquidación.

Pero el retenedor no está obligado únicamente a declarar, sino asimismo a practicar autoliquidación de la deuda ingresable<sup>760</sup>. La

---

<sup>758</sup> Como señala SANCHEZ SERRANO, L. en *La declaración...*, op.cit., pág. 48: "el sujeto obligado a declarar no puede ser otro que un titular de un interés legítimo en el procedimiento de liquidación del tributo. Lo que tienen en común un contribuyente, un sustituto, un responsable o incluso un sujeto que ni siquiera llega a contraer una obligación tributaria material, pero que, sin embargo, debe prestar declaración, es el estar interesados en el procedimiento de en el que se ha de decidir acerca de su obligación al pago, de su responsabilidad, de su exención o de su no sujeción."

<sup>759</sup> Así lo explicita SANCHEZ SERRANO, L. en op.cit., pág. 89, quien manifiesta la opinión de que no puede requerirse la declaración a cualquiera, sino "...solamente podrá dirigir el requerimiento a prestar declaración, en cada caso y en relación con una comprobación o liquidación determinadas, a aquellos sujetos titulares de un interés legítimo en el procedimiento correspondiente.". En esa línea se inscribe la Res. TEAC de 21 de marzo de 1968 (Ar. 888) que manifiesta "...que si bien con arreglo al art. 104 LGT la Administración puede recabar declaraciones y la ampliación de ésta en cuanto fuera necesario para la liquidación del tributo, lógicamente debe hacerlo en relación con la persona que pueda resultar sujeto pasivo de la obligación tributaria..."

<sup>760</sup> Como señala CLAVIJO, F. en "La autoliquidación tributaria" en *Estudios de Derecho y Hacienda*, vol. II, Madrid, 1987, pág. 738 sólo impropriamente cabe decir que la autoliquidación es un tipo o clase de declaración, ya que se trata de dos actos distintos (la declaración y la autoliquidación) aunque suelen aparecer materializados en el mismo documento. Así se pone de manifiesto en la Res. de la DGRN de 24 de febrero de 1989, donde se analiza la negativa de un Ayuntamiento a admitir los impresos de autoliquidación, dado que resultaba evidente al incorrección de su realización. En el Fjco nº 2 de la Resolución se señala que aunque en el caso del sistema de autoliquidación "ocurra que tanto la declaración del hecho imponible como la liquidación por el particular del impuesto devengado van implícitos en la presentación del modelo aprobado al efecto juntamente con los documentos comprensivos del acto gravado, no debe menoscabar la independencia conceptual de una y otra y el respectivo tratamiento jurídico..."

Así, PEDRAZA BOCHONS, J.V. en *Régimen jurídico de la autoliquidación tributaria*, Tesis doctoral inédita, Valencia, 1987, págs. 119 y ss., enumera los motivos que han llevado a doctrina y jurisprudencia a reducir la autoliquidación a una

imposición del deber de autoliquidar al retenedor<sup>761</sup>, posibilidad que era apreciable asimismo del tenor del art. 11 del R.G.R. y 10.2 del R.G.I.T.<sup>762</sup>, confirma la idea de que para la existencia de tal deber no es necesaria la condición de sujeto pasivo del tributo, ni la total realización del hecho imponible, con lo que el instituto no resultaría procedente únicamente para la denominada obligación tributaria "principal"<sup>763</sup>. Únicamente se requiere la probable existencia de una

---

declaración, sin establecer la separación conceptual entre ambas actuaciones del particular, y que pueden sintetizarse en tres: 1) La atribución a la declaración de unos efectos más amplios de los que realmente produce; 2), la confusa terminología de los textos positivos, de los que, debemos apostillar, los referidos a la retención podrían constuir buena muestra; y 3) la reticencia doctrinal y jurisprudencial a equiparar la autoliquidación y la liquidación administrativa, que ha llevado a acentuar su proximidad con la declaración.

La distinción entre ambas figuras, como señala el mencionado autor, puede realizarse en función, no sólo de la fuente generadora de cada uno de los deberes, sino asimismo, y, principalmente, del contenido de ambos. Así, mientras que la declaración supone una manifestación de datos relevantes para la determinación de la existencia y cuantía de la deuda tributaria, la autoliquidación supone la introducción de valoraciones cuantitativas y cualitativas que exceden el ámbito meramente fáctico suponiendo la realización de aquéllas operaciones necesarias para la emisión de un pronunciamiento del particular acerca de la existencia y cuantía de aquélla deuda. Al respecto, vid. RUIZ,J.R. *La liquidación en el ordenamiento tributario*, Civitas, Madrid, 1987, pág. 279; SANCHEZ SERRANO, *La declaración...*op.cit. págs. 178 y 134; CLAVIJO,F. "La autoliquidación..."op.cit. pág. 739; GUTIERREZ DEL ALAMO,J. "Naturaleza jurídica de la autoliquidación", en *RDFHP* nº 93, 1971; BOLLO,C. *Análisis jurídico de la liquidación provisional*, Ed. Edersa, Madrid, 1985, pág. 65.

<sup>761</sup> Debe señalarse,que, cumpliendo lo establecido en el art. 10,k. de la LGT, que exige reserva de ley para la imposición del deber de realizar autoliquidaciones, el art. 98. Tres de la ley 18/1991 impone el deber de "autoliquidar e ingresar su importe" a los retenedores y a los obligados a realizar los denominados "pagos fraccionados". En cambio, no se realiza tal previsión en el ámbito del I.S., donde el art. 32 se limita a imponer el deber de "retener e ingresar su importe".

<sup>762</sup> Así, el art. 11 del R.G.R. señala que "La deuda tributaria deberá ser satisfecha en primer lugar por el contribuyente, el sustituto, el que deba ingresar a cuenta o el retenedor a quien se haya notificado reglamentariamente la correspondiente liquidación o que por precepto legal deba autoliquidar aquélla e ingresar su importe en el Tesoro Público."

Y el art. 10.2 del R.G.I.T. define las actuaciones de comprobación e investigación como aquéllas que tienen "por objeto verificar el adecuado cumplimiento por los sujetos pasivos u obligados tributarios de sus obligaciones y deberes para con la Hacienda Pública...determinará, en su caso, la exactitud de las operaciones de liquidación tributaria practicadas por los sujetos pasivos o retenedores ...".

<sup>763</sup> Así lo manifiesta PEDRAZA BOCHONS,J.V. en *Régimen...*op.cit. pág. 141, "...existen argumentos suficientes para afirmar que la autoliquidación no sólo resulta aplicable para la cuantificación de la deuda final y total de un impuesto, sino también para la determinación cuantitativa de los deberes de ingresar sumas en el Tesoro

deuda cuantificable, de la que la autoliquidación, como ocurre en este caso, actúe el típico efecto de legitimar la realización del ingreso<sup>764</sup>, sin necesidad de la emisión de un acto administrativo de liquidación<sup>765</sup>.

---

surgidos con anterioridad a la íntegra realización del hecho imponible..." . Y, en pág. 158 , a la vista de la ausencia de conexión necesaria entre hecho imponible y obligación de declarar y autoliquidar" ...el deber de autoliquidar surge con independencia de la realización del hecho imponible y de la existencia de la deuda tributaria...la identificación entre sujeto pasivo contribuyente y particular compelido a autoliquidar no puede aceptarse con carácter absoluto." La posibilidad de practicar autoliquidación de los denominados "ingresos a cuenta" ya había sido puesta de manifiesto por MARTIN DELGADO, J.M. en "Los nuevos procedimientos tributarios: las declaraciones - autoliquidaciones y las declaraciones complementarias", en *HPE*, nº 84, 1983,, pág. 50, "Las autoliquidaciones deben estudiarse conjuntamente con otros deberes de colaboración que definen situaciones jurídicas subjetivas de los sujetos pasivos y que significan declaración de aspectos o elementos de un hecho imponible más complejo o fracciones de períodos impositivos de un hecho imponible y que conllevan la obligación para el contribuyente de cuantificar el importe de la cuota correspondiente a lo declarado y el ingreso de su importe en el Tesoro. Me estoy refiriendo a los ingresos a cuenta que el contribuyente se ve obligado a hacer en no pocos tributos. No acierto a entender las razones para diferenciar estos supuestos, aunque la doctrina haya reservado tradicionalmente el término autoliquidación para designar la operación de cuantificación de la cuota total que acompaña a la declaración total y final de un impuesto. A mi modo de ver estamos ante supuestos de naturaleza jurídica idéntica sólo diferenciados por su "amplitud": en un caso se declara el hecho imponible en su integridad y, por tanto, se autoliquidada la cuota también en su integridad, mientras que en los otros se contemplan y liquidan aspectos parciales o temporales del hecho imponible..."

<sup>764</sup> Así, como señala PEDRAZA BOCHONS, J.V. en *Régimen* ...op.cit. pág. 315, con la autoliquidación, "Lo que sucede, a diferencia del procedimiento clásico, es que la liquidación administrativa no actúa como presupuesto del pago; nos hallamos ante otro procedimiento (de autoliquidación) en cuyo seno el deber de pago surge de la ley, bien al realizar el presupuesto de hecho del tributo (efectos timbrados), o en un momento posterior, previo a la liquidación y coincidente con el momento de presentación del documento (declaración- liquidación), y cuya cuantía es determinada por el propio sujeto pasivo." En la misma línea, CLAVIJO, F. "La autoliquidación...", op.cit. pág. 739, señala que la autoliquidación posibilita la recaudación , en tanto que "el esquema de gestión basado en la declaración (no en la declaración-liquidación) precisa siempre, para efectuar el cobro del tributo, de un acto de liquidación provisional".

<sup>765</sup> Sobre la naturaleza jurídica de la autoliquidación la doctrina ha construido, básicamente, 4 teorías: 1) La de la operación intelectual, sostenida por GIANNINI, "L'accertamento dell'imposta", *RIDF*, 1942, pág. 70; D'AMATI, *L'imposta di bollo*, , Ed. UTET, Turín, 1962, pág. 60; 2) la del acto administrativo tácito o presunto, que, originaria de la interpretación del parágrafo 212 de la Ordenanza Tributaria alemana, es postulada por RUIZ GARCIA, *La liquidación en el ordenamiento tributario*, Ed. Civitas, Madrid, 1987; es defendida por GUTIERREZ DEL ALAMO Y MAHOU, "Naturaleza jurídica de la autoliquidación " *REDFHP*, pág. 93, 1971, pág. 570; SAINZ DE BUJANDA, F. *Lecciones de Derecho financiero*, Fac. Derecho Universidad Complutense, Madrid, 1982, págs. 285-286; 3) la equiparación entre autoliquidación y liquidación provisional, defendida por BOLLO AROCENA, C. *Análisis jurídico de la liquidación provisional*, op.cit., pág. 65; y 4) la teoría del acto de colaboración del



Así, como ha sido puesto de manifiesto, el deber de realizar la autoliquidación, como el de declarar, se impone a quien puede resultar obligado al pago de la deuda tributaria eventualmente resultante de la misma<sup>766</sup>. Con lo que el sometimiento al deber de autoliquidar señala al retenedor como obligado al ingreso si éste resulta procedente. Pero además, dicho deber no parece configurarse como una forma de colaboración en la gestión de la deuda ajena, sino que parece referido a la eventualidad de una situación de deuda atribuible únicamente al retenedor. En efecto, en primer lugar, podría aducirse que los retenedores están sometidos al deber de declaración e ingreso de las retenciones practicadas, según el tenor literal de los arts. 59 R.I.R.P.F. y 261 R.I.S.<sup>767</sup>, lo que parecería desvirtuar la afirmación realizada *supra*. Sin embargo, debe negarse, para comenzar, que dicho deber de declarar resulte necesariamente supeditado a la efectiva práctica de la retención. En efecto, la imposición del deber de presentar asimismo declaración negativa<sup>768</sup>, parece abundar en la idea de que dicho deber formal le es

---

particular, mantenida por MARTIN DELGADO, J.M. "Los nuevos procedimientos tributarios: las declaraciones - autoliquidaciones y las declaraciones complementarias", op.cit., pág. 49 y ESEVERRI MARTINEZ, E. "Sobre la naturaleza jurídica de las autoliquidaciones tributarias", *CREDF*, nº 37, 1983, pág. 105.

Sobre el tema vid. la exposición de CLAVIJO, F. en "La autoliquidación tributaria", op.cit., pág. 743 y ss, y en PEDRAZA BOCHONS, J.V. *Régimen jurídico de la autoliquidación tributaria*, Tesis doctoral inédita, Valencia, 1987.

<sup>766</sup> En ese sentido, PALAO TABOADA, C. en *Comentarios...op.cit.* pág. 520, "Normalmente las normas tributarias obligan a presentar declaración a todas aquéllas personas respecto de las cuales cabe presumir razonablemente, en virtud de ciertos indicios, que pueden resultar obligadas al pago del impuesto, cuyo número es lógicamente muy superior al de los contribuyentes efectivos..."

<sup>767</sup> Así, el art. 59 del Reglamento del I.R.P.F. "El retenedor y el obligado a ingresar a cuenta deberán presentar...declaración de las cantidades retenidas y de los ingresos a cuenta que correspondan por el Trimestre natural inmediato anterior e ingresar su importe en el Tesoro." Del mismo tenor es el art. 261 del Reglamento del I.S.

<sup>768</sup> Cfr. arts.261.1. último párrafo del R.I.S. y art. 59 Uno, tercer párrafo del R.I.R.P.F. La articulación del deber en torno a la condición subjetiva del retenedor parece más evidente en la primera de las normas citadas, en la que se impone la declaración negativa a "Las entidades obligadas a retener, cuando no se hubiesen producido retenciones en un período...". En cambio, en el caso del I.R.P.F. deben haberse satisfecho rentas en principio sometidas a retención, aunque ésta no resultara procedente.

impuesto por razón de su condición subjetiva<sup>769</sup>, con independencia incluso de que se haya generado el deber de retener durante el período de referencia.

En segundo lugar, debe destacarse la misma configuración del objeto de la declaración y autoliquidación, no correspondiente con el objeto de una única y aislada retención, sino con el conjunto de las retenciones que debe ingresar en el período determinado para el ingreso<sup>770</sup>. Dicha configuración, aun no constituyendo un argumento decisivo, sí contribuye, por un lado, a poner de relieve que la declaración- liquidación no aparece referida tanto a la retención en sí misma considerada, como al conjunto de prestaciones que constituyen el objeto del ingreso del retenedor<sup>771</sup>. Por otro, que el período al que viene referida la autoliquidación parece configurarse como una especie de "período impositivo", en sentido impropio, con cuyo transcurso resulta determinada la eventual deuda autoliquidable.

En tercer lugar, así parece ponerlo de manifiesto el régimen de revisión aplicable a la figura, ya que muestra con claridad que la condición de obligado a la práctica de la autoliquidación del retenedor lo configura como un auténtico interesado en el procedimiento de liquidación del ingreso derivado de la retención. En efecto, como

---

<sup>769</sup> Como lo es el deber de comunicación de alta en el censo establecido por el RD 1041/1990, de 27 de julio, de empresarios, profesionales y retenedores, deber regulado en los arts. 1 y 9 del citado Real Decreto. Debe señalarse, al respecto que según la enumeración realizada en el art. 9, y a pesar de que el art. 1º enuncia a todos los retenedores, debe entenderse excluidos los retenedores que constituyan personas físicas y no sean empresarios o profesionales. Es decir, el retenedor "esporádico" del art. 19 de la ley 18/1991. Dicha exclusión, que debe señalarse como consecuencia de la posterioridad cronológica en la aparición del supuesto de retención, parece que debería mantenerse, en la medida en que no concurren en dicho sujeto la habitualidad en la actividad que señala la Exposición de Motivos del Real Decreto como causante de la necesidad de inclusión en el censo.

<sup>770</sup> Cfr. art. 59 del Reglamento del I.R.P.F., aprobado por el RD 1841/1991, de 30 de diciembre.

<sup>771</sup> Resulta significativo, en este aspecto, que las actas que extiendan la Inspección de los tributos nos e refiera a una única retención, sino que, como señala el art. 49.4 del RD 939/1986, "respecto de las obligaciones que incumben a los retenedores, la Inspección podrá extender una única acta respecto de todo el período objeto de comprobación".

cualquier otro obligado a realizar una autoliquidación, está facultado para impugnar la misma, como específicamente señala el art. 9 del R.D.I. Si bien con anterioridad a la aparición de dicha norma esta facultad también podría predicarse existente, en una estricta interpretación del Derecho vigente, y, necesariamente, con igualdad de plazos y requisitos que los atribuibles a la impugnación de cualquier otra autoliquidación<sup>772</sup>, dada su pertenencia a tal género, y la ausencia de previsión específica y distinta. Y así lo había manifestado tanto la jurisprudencia como la doctrina administrativa al respecto<sup>773</sup>.

---

<sup>772</sup> En efecto, a partir de 1978 (especialmente, con la STS de 24 de junio de 1978, Ar. 2209), los Tribunales comenzaron a aceptar la posibilidad de rectificación de autoliquidaciones, instrumentada a través de la provocación de un acto administrativo tácito, usando la vía del derecho de petición. En este mecanismo jurisprudencial se inspiró el art. 15.2 del TAPEA y 121 del RPEA para regular la vía impugnatoria de las autoliquidaciones, cuyo régimen se ha consolidado en el actual R.D.I. Si bien, el problema planteado por dicho procedimiento con anterioridad a la aparición de esta última norma fue la del plazo para su interposición, que según el mencionado artículo debería realizarse una vez transcurridos seis meses y antes de cumplirse un año, lo que planteaba tanto la extemporaneidad prematura de dicha interposición, como la preclusión precoz del plazo. Preclusión que resultaba contradictoria, en especial, como ponía de manifiesto LOZANO SERRANO, C. en *Cuestiones...*, op.cit., pág. 842, con la regulación del plazo para la solicitud de devolución de ingresos indebidos. En efecto, dicho autor señala que "el derecho a la devolución de ingresos indebidos, que prescribe a los cinco años desde la realización del ingreso, ...es obvio que dicho ingreso sólo pudo tener lugar en virtud de un acto de liquidación o de la autoliquidación efectuada por el propio sujeto....habrá de atenerse a la vía del art. 121 RPEA para impugnar su autoliquidación; por tanto, dispondrá de un plazo de entre seis meses y un año desde que presentó la autoliquidación, para instar su pretensión. Si dejare transcurrir uno u otro plazo...ya no habrá medio procesal alguno que le posibilite la devolución, por mucho que no prescriba hasta los cinco años el derecho a obtenerla."

La Jurisprudencia del T.S., si bien con cierta inclinación a considerar que el plazo para la rectificación debía coincidir con el de prescripción del derecho - así, las STSS de 22 de julio de 1986 (Ar. 5548); de 31 de octubre de 1988 (Ar. 10118) ; de 30 de septiembre de 1989(Ar. 6514) y de 8 de marzo de 1990(Impuestos nº 13, 1990) -, ha sido, sin embargo, vacilante, pronunciándose a veces en favor de una interpretación estricta del art. 121 del RPEA. En este último sentido, las STSS de 13 de mayo de 1988 (Ar. 3862); de 25 de mayo de 1989 (Ar. 4072) y de 12 de junio de 1989 (Ar. 5496).

Con el nuevo R.D.I., en cambio, el plazo para solicitar la rectificación de la autoliquidación se hace coincidir con el período para la prescripción, salvo el supuesto de que exista un pronunciamiento administrativo impugnabile. Cfr. arts. 8 y D.A.3º de dicho Real Decreto. Como señala GARCIA PRATS, A. en "La devolución de ingresos indebidos", 1992, en prensa para CREDF, pág. 11 del ejemplar manuscrito, "la posibilidad de solicitar el reconocimiento del derecho a la devolución del ingreso indebido efectuado mediante autoliquidación y su posterior ejecución, transcurre paralelo al nuevo sistema de impugnación de las autoliquidaciones."

<sup>773</sup> En efecto, en este sentido, la Res. T.E.A.C. 20 diciembre 1988, (CISS IRPF), que señala que el retenedor puede impugnar su ingreso como autoliquidación, por el procedimiento del art. 121 del Reglamento, pero con sujeción a sus plazos, y la Res. del

Concretamente en el caso del retenedor, la impugnabilidad de la autoliquidación resulta concordante con la posibilidad que éste tiene de impugnar la liquidación administrativa de su deuda, así como de negar su conformidad al acta de la Inspección en que se contenga propuesta de la misma, como se desprende del art. 145.1,d) de la L.G.T., el art. 49.2,f) del RD 939/1986, que prevé la conformidad o disconformidad del sujeto pasivo, retenedor o responsable, y el art. 11, h) del RD 2381/1985, que impone como un criterio para la graduación de las sanciones correspondientes la conformidad del retenedor a la propuesta de liquidación que se le formule .

Actuaciones liquidatorias todas ellas tendentes a determinar la cuantía de lo que debió ingresar, y no de lo que efectivamente retuvo, y es por ello por lo que se caracterizan como independientes de la acción para la impugnación de los actos de retención, que se configura, a diferencia del procedimiento para la determinación de la cuantía del ingreso, como una controversia a tres. En ese sentido, resulta perfectamente diferenciable, por su presupuesto, por sus efectos, y por la legitimación activa para su iniciación, el procedimiento de impugnación de la retención, en la que el retenedor aparece como legitimado pasivo; del de impugnación del ingreso que debe efectuar éste, que se instrumenta a través de una autoliquidación, y a través del que se pretende rectificar ésta<sup>774</sup>.

---

mismo órgano de 11 de Diciembre de 1990 (TF nº 13). También la jurisprudencia: así, la SAT Albacete de 9 de junio de 1986, (Pon: Sr. Escoto Ferreri, pub, en GF y CISS IRPF), que en un supuesto de retención improcedente califica el caso como de rectificación de una autoliquidación, si bien señala el problema de justicia material planteado por la preclusión del plazo para realizarla. En cambio, la STSJ de Murcia de 27 de junio de 1989 (CISS IRPF), calificando la solicitud de devolución de retenciones como una forma de rectificación de la autoliquidación, niega la aplicación de la extemporaneidad del art. 121.2 RPEA, puesto que resulta aplicable el plazo de prescripción del derecho a la devolución de ingresos indebidos de 5 años.

<sup>774</sup> En ese sentido, PEDRAZA BOCHONS, J.V. en *Régimen...* op.cit. pág. 413, nota 144, los procedimientos de impugnación de la retención o repercusión deben distinguirse netamente de la impugnación de la autoliquidación ya que aquéllos "...parecen pensados para resolver la disconformidad del retenido o repercutido con la retención o repercusión soportadas y lo que ahora analizamos es la rectificación de los errores padecidos al autoliquidar por el mismo sujeto compelido a realizarla." Como señala ESEVERRI MARTINEZ, E. en *Las actuaciones tributarias reclamables en vía económico-administrativa*, Cuadernos Civitas, Madrid, 1983, págs. 69-70, con respecto al procedimiento de impugnación de la retención, "...el Reglamento para el

En efecto, el retenido no aparece, como podría serlo si el papel del retenedor fuera el de un mero recaudador, como un interesado en el procedimiento de *accertamento* del ingreso, sino que el único interés relacionado con el mismo consiste en la posibilidad de obtención de la devolución de lo indebidamente retenido. Pero dicha posibilidad no deriva de la realización de un ingreso excesivo por parte del retenedor, sino de la cuantificación excesiva de la retención. La devolución del ingreso indebido por excesivo, por error en la liquidación del ingreso, y con independencia de la cuantía de la retención practicada, compete únicamente a quien lo realizó: el retenedor<sup>775</sup>.

Por lo tanto, el retenido únicamente será beneficiario de tal devolución cuando la retención y, consecuentemente, el ingreso, sean *ambos* declarados excesivos, habiendo éste soportado efectivamente la primera, y no en otro caso. En este sentido, el R.D.I. concede de forma directa, únicamente al retenedor, la posibilidad de solicitar la devolución de ingresos indebidos por razón del ingreso, restando al retenido meramente la posibilidad de solicitarla en calidad de interesado en su realización, acogiéndose a la dicción de la OM que desarrolla dicha norma reglamentaria, lo que no puede considerarse con propiedad una cláusula que muestre que la relación con la Hacienda Pública corresponda a éste<sup>776</sup>. Esta legitimación directa del retenedor ya era considerada factible con anterioridad al R.D.I. por la doctrina emanada del T.E.A.C<sup>777</sup>, evidentemente por razón de su

---

Procedimiento de las Reclamaciones Económico-Administrativas es claro al precisar que en esos supuestos el objeto de la reclamación es la impugnación de un acto de retención tributaria, nunca la impugnación de la liquidación practicada por el retentor e ingresada en el Tesoro."

<sup>775</sup> Cfr. arts. 7 y 8 del RD 1163 /1990, de 21 de septiembre, como titulares de deudas autoliquidadas o liquidadas administrativamente. Específicamente para el retenedor, el art. 9 de la norma citada.

<sup>776</sup> Sobre el tema, vid. §VI. 1.2.2. y §VI. 3.2.1.3.2. de este trabajo; en especial éste último, referido a la tutela jurídica del retenido ante la retención totalmente impropcedente o excesiva.

<sup>777</sup> En ese sentido, la Res. TEAC de 23 de septiembre de 1987 (Impuestos 4/1988), que se manifiesta en el sentido de que es aplicable el art. 155 LGT a la devolución de retenciones practicadas incorrectamente. Por el contrario, la STS de 20 de marzo de



condición de obligado directamente con la Hacienda Pública<sup>778</sup>. Y en efecto, es esta nota la que parece determinante para dicha legitimación, con carácter general<sup>779</sup>. La especialidad del instituto estriba, pues, únicamente, en la determinación del beneficiario de dicha devolución cuando la retención, además de ingresada, ha sido producida, y no en

---

1972, (Ar. 1397) señala que no puede solicitar la devolución el repercutido, por falta de legitimación. La legitimación, por tanto, parece otorgarse a quien se relaciona directamente con la Hacienda Pública por razón del ingreso, con independencia de la naturaleza dogmática de su posición jurídica.

<sup>778</sup> Nota que pone de manifiesto LOZANO SERRANO, C. "Notas al Decreto regulador de la devolución de ingresos indebidos", pub. en TF nº 2, 1990, pág. 40, nota 10. "Por ser sujeto pasivo del tributo el retenido podría entenderse que es el titular del derecho a la devolución, contando entonces con legitimación para instarla. Pero no era el obligado tributario a su ingreso ni parte en la relación tributaria que con objeto de la retención se establece exclusivamente entre retenedor y Administración. Dada la autonomía con que se configura dicha relación, también podría sostenerse que sólo quien fue parte en ella está legitimado, aunque es la solución contrario a la admitida por el RPEA a efectos de impugnación de la retención"

<sup>779</sup> Así parece poder entenderse de la dicción del art. 155.1 LGT, que dispone que sujetos pasivos y responsables tendrán derecho a la devolución de los ingresos "que indebidamente hubieran realizado en el Tesoro con ocasión del pago de las deudas tributarias". En ese sentido se manifiesta LOZANO SERRANO, C. en *Cuestiones...op.cit.*, pág. 912, respecto de los legitimados a solicitar la devolución de ingreso indebidos, "Una comprensión literal de este inciso del apartado 1º del art. 155 LGT conduce a entender que el precepto está reconociendo el derecho a la devolución solamente a quienes hayan efectuado por sí mismos y en su propio nombre el ingreso reputado como indebido...Si se observan las definiciones de sujeto pasivo y de responsable que se contienen, respectivamente, en los arts. 30 y 37 LGT, se colige que ambos tienen en común el resultar obligados frente a la Hacienda Pública al cumplimiento de las prestaciones materiales que integran el tributo, estableciendo con la Administración una relación directa conducente al pago del mismo. Más aún, son las únicas posiciones subjetivas que se configuran en la LGT como deudores tributarios, como lado pasivo en la relación jurídica tributaria. Por ello, son los únicos que pueden efectuar por sí mismos y en su propio nombre el ingreso con ocasión del pago de las deudas tributarias....La existencia, por tanto, de una relación jurídica directa entre Administración y particular, y no cualquier relación sino sólo aquella en que éste aparece como deudor tributario, parece erigirse en requisito para poder reconocer a aquél el derecho a la devolución de los ingresos indebidos. Al propio tiempo, sirve de criterio para resolver las posibles dudas en cuanto a la aptitud de otras posiciones jurídicas subjetivas para originar dicho derecho."

otro caso<sup>780</sup>. Supuestos para los que se establece un régimen específico de imputación de la devolución<sup>781</sup>.

Es por esta razón por la que la controversia de devolución de ingresos indebidos por impugnación de la cuantía de la retención, no se configura como el resultado de una relación entre retenido y Hacienda Pública únicamente, sino que debe entenderse implicada asimismo la actuación del retenedor, que constituye un auténtico interesado, dado que la liquidación de la retención determinará la de su propia obligación. Y ello a diferencia de lo que ocurre con la mera devolución del ingreso excesivo derivado de la liquidación de la deuda del retenedor, en que el retenido aparece como un completo extraño<sup>782</sup>. En efecto, si la retención no se hubiera realizado efectivamente, dicho ingreso excesivo no comportaría ninguna modificación en su situación jurídica<sup>783</sup>. Aparece relacionado con la

---

<sup>780</sup> Así, consideramos que, en caso de ingreso excesivo, la vía de tutela de la retención ingresada y no practicada, para el retenedor, estaría constituida por la prevista en el art. 8 del RDI. En cambio, cuando el ingreso fuera consecuencia de la retención previamente efectuada, estaría constituido por la establecida en el art. 9.

<sup>781</sup> En esta línea se inserta la Res. T.E.A.C. de 20 de diciembre de 1988(CISS IRPF), dictada con anterioridad a la aparición del RD 1163/1990, regulador del procedimiento para la devolución de ingresos indebidos. En efecto, en un supuesto de retención indebida, el Tribunal señala la falta de legitimación del retenedor para impugnar la retención, legitimación que únicamente corresponde al retenido, configurándose el retenedor como un mero interesado en el procedimiento, pudiendo interponer recurso de alzada. Ahora bien, el retenedor sí puede impugnar su propia autoliquidación por la vía del art. 121 del RPREA, si bien en tal caso, quien debe beneficiarse de la devolución en el caso de que la retención se haya practicado no es la sociedad retentora, sino el sujeto pasivo que soportó la misma. Por tanto, si la retenedora impugna su autoliquidación, la devolución debe practicarse al retenido.

Así, podemos concluir que el RD citado no ha establecido la posibilidad del retenedor de solicitar la devolución de ingresos indebidos derivada de la impugnación de su autoliquidación, que debía entenderse posible antes de su aparición. Únicamente ha establecido las reglas sobre la devolución derivadas de su práctica efectiva, introduciendo lo que la doctrina administrativa, científica y jurisprudencial consideraban ya aplicable por una interpretación por analogía con el art. 123 del RAPEA.

<sup>782</sup> Como señala MAFFEZZONI, en "La Cassazione nega l'azione civile contro il sostituto d'imposta", pág. 1819. En efecto, en las actuaciones inspectoras para determinar la liquidación de la deuda del retenido, no resulta interviniente el retenido o sujeto a quien se debió retener.

<sup>783</sup> Así, el art. 9 del Rd 1163/1990, señala que el retenido no puede solicitar directamente la devolución del ingreso indebido, sino que resulta legitimado para la

Hacienda Pública únicamente en virtud de los actos de retención, y no como consecuencia del ingreso, en torno al cual existe un solo interesado, el retenedor. Así, éste último se coloca en la situación de quien resulta auténticamente obligado frente a la Hacienda, y por ello el ordenamiento jurídico lo dota de los medios jurídicos necesarios para garantizar la posibilidad de intervenir en defensa de sus intereses.

*c) Las actuaciones de comprobación e investigación referibles al retenedor.*

Por otra parte, que el procedimiento de liquidación aparece referido a una deuda imputable al retenedor parece desprenderse asimismo del dato jurídico de mayor trascendencia, de que el retenedor pueda tener que soportar eventuales actuaciones inspectoras de comprobación o investigación<sup>784</sup> acerca de su propia situación tributaria respecto del ingreso. En efecto, el retenedor es considerado

---

impugnación del acto de retención, y cuando, a resultas de ello "... la retención sea declarada excesiva se realizará la devolución en favor de la persona o entidad *que la haya soportado...*" El sujeto pasivo, por otra parte, continuará facultado para practicar la deducción que le corresponda por razón de su propio status, es decir, por la operatividad o no de la presunción de rendimientos netos. El ingreso sin retención, como veremos, no genera por sí solo la existencia de la misma.

<sup>784</sup> A pesar de que tradicionalmente se venía distinguiendo entre comprobación e investigación, dicha distinción tiene menos sentido en un procedimiento de liquidación distinto del tradicional. Así, la comprobación se dirigía a la verificación de los elementos declarados a la Administración, mientras que la investigación es dirigida al descubrimiento de los hechos imposables no declarados, produciéndose únicamente, en sentido estricto, cuando hay una total ausencia de datos del contribuyente. En este sentido, SANCHEZ SERRANO, J. en "Comentario al art. 109 de la LGT", en *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Tomo II, Ed. Edersa, Madrid, 1983, pág. 122.

Como señala PEDRAZA BOCHONS, J.V. en *Régimen...* op.cit. pág. 295, "esta distinción semántica nunca ha sido obstáculo para apreciar la unidad teleológica de ambas figuras, que consiste en determinar el adecuado cumplimiento por los administrados de sus obligaciones y deberes tributarios." Así se desprende, señala dicho autor, del tenor del art. 10.1 del R.G.I.T. Y en efecto, éste es el espíritu que parece prevalece en esta norma, como se desprende de su Exposición de Motivos, donde manifiesta que : "Las actuaciones de comprobación e investigación se configuran como las típicas y fundamentales de la Inspección de los Tributos. Tales actuaciones se regulan sin establecer, pues, una distinción radical entre la comprobación e investigación como funciones de la Inspección; comprobación e investigación aparecen como dos vertientes o aspectos de una misma actuación inspectora dirigida a verificar en definitiva la corrección de la situación tributaria de un sujeto pasivo u obligado tributario."

por el art. 24 del R.G.I.T<sup>785</sup>. como un "obligado tributario" interviniente en el procedimiento de inspección, con lo que resulta incluido en la genérica denominación que el reglamento ha elegido para designar a los potenciales sujetos de las actuaciones inspectoras<sup>786</sup>. Denominación que incluye, tanto a los sujetos sometidos al deber de realizar prestaciones materiales, como a aquéllos sujetos a simples deberes formales, o de colaboración con la Administración tributaria<sup>787</sup>. Debe señalarse, sin embargo, que la consideración del retenedor como sujeto de dichas actuaciones inspectoras viene referida específicamente a aquéllas calificables como de comprobación e investigación, como lo avala la reiterada mención del retenedor en la normativa destinada a esta concreta función inspectora. Lo que presupone que apunta a la potencial liquidación de

---

<sup>785</sup> Así, reza dicho artículo: "1. Están obligados a atender a la Inspección de los Tributos e intervendrán en el procedimiento de inspección:

- a) Los sujetos pasivos, lo sean como contribuyentes o como sustitutos.
- b) Los retenedores de cuotas tributarias a cuenta de cualquier tributo..."

<sup>786</sup> Como ha señalado la doctrina, el reglamento ha escogido el término de origen alemán que intenta englobar a quien está obligado a cualquier deber para con la Hacienda Pública, sin distinguir la diferencia cualitativa entre las distintas posiciones jurídicas que pueden producirse en este ámbito. En efecto, como señala HERNANDEZ GONZALEZ, en "Una contribución..." op.cit. pág. 17, en la doctrina alemana, se distinguen tres categorías de obligados : 1) el deudor del impuesto, 2) el sujeto obligado a prestaciones tributarias de cualquier tipo, materiales y formales, 3) las personas sujetas al deber de colaboración. Si bien los dos primeros son calificados como partícipes o interesados en la gestión tributaria, los otros se consideran terceros en la relación tributaria estrictu sensu. La distinción se ha plasmado en el derecho positivo, dado que en el parágrafo 33.2. de la Ordenanza tributaria no se considera obligado tributario al tercero. Sobre el tema, vid. § IV.2.1.2. de este trabajo, en nota.

El mismo autor pone de manifiesto que aunque la ley 10/85, en la regulación de las infracciones y sanciones tributarias "se atisba un reconocimiento como categoría única de los sujetos de deberes, cualesquiera que sean los afectados. Sin embargo, es en el Reglamento General de la Inspección de los Tributos donde, por primera vez, se recoge el término de obligados tributarios en relación con los sujetos intervinientes en el procedimiento de inspección, incluyendo en dicha categoría tanto al sujeto deudor del impuesto, como al sujeto obligado a prestaciones tributarias, como a los terceros." Entre los sujetos obligados a prestaciones tributarias el autor incluye al responsable y al retenedor. (pág. 18).

<sup>787</sup> Así lo ha señalado ARIAS VELASCO, J., en *Procedimientos tributarios*, Marcial Pons, 1990, pág. 127 "La nueva expresión es más amplia que la de sujetos pasivos - comprende, por ejemplo, a los retenedores, que no son sujetos pasivos en sentido estricto -. Pero además, mientras que la expresión sujeto pasivo se refiere primordialmente al aspecto sustantivo de la relación jurídico tributaria, la expresión obligado tributario parece aludir, ante todo, a los aspectos procedimentales."

una prestación material a cargo del retenedor, es decir, a la comprobación e investigación de su actuación respecto del ingreso de su deuda. Y en efecto, a dicha interpretación coadyuvan varios argumentos:

En primer lugar, resulta evidente que la mención específica al retenedor supone que la actuación inspectora frente a éste tiene por objeto la comprobación e investigación de algo distinto al cumplimiento de los deberes de información que también conforman su status jurídico<sup>788</sup>, puesto que, en otro caso, se entendería implícitamente integrada en la realizable a los obligados a proporcionar datos a la Administración tributaria, contemplados en el apartado f) de dicho artículo<sup>789</sup>. Así, dicha actuación parece referida a la comprobación e investigación del ingreso realizable por el retenedor, puesto que se prevé la existencia de actos de liquidación a él referidos, y la comprobación de sus propios actos liquidatorios<sup>790</sup>; y, dado que dicho ingreso viene determinado por lo que se debió retener, y no por lo que efectivamente se retuvo, a estos efectos, la actuación inspectora no necesitará cubrir la realización o no de la retención, sino únicamente el cumplimiento de los deberes relacionados con el ingreso.

---

<sup>788</sup> Vid., sobre el tema, §VII.1. de este trabajo.

<sup>789</sup> Cfr. art. 24, " f) Quienes estén obligados por las normas vigentes a proporcionar a la Administración cualesquiera datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria." Se incluye aquí, pues, la comprobación e investigación del cumplimiento de sus deberes de los obligados a proporcionar información "por suministro", en expresión del profesor MANTERO. Actuación perfectamente distinguible de la realización por la Inspección de la función de obtención de información "por captación", por utilizar también la expresión acuñada por el autor mencionado, en *Procedimiento...op.cit.* pág. 355.

<sup>790</sup> Cfr. art. 2, d) del RD 2631/1985, de 18 de diciembre, que prevé la existencia de "actos administrativos por los que se practiquen las liquidaciones provisionales o definitivas de los tributos, o, en su caso, de los ingresos por retenciones a cuenta de los mismos..."

Además, en el art. 10.2 del R.G.I.T. " la Administración...determinará, en su caso, la exactitud de las operaciones de liquidación tributaria practicadas por los sujetos pasivos o retenedores y establecerá la regularización de la situación tributaria de aquéllos."

Por ello, en segundo lugar, puede observarse que mediante dichas actuaciones se intenta comprobar e investigar únicamente, de forma directa, la propia situación tributaria del retenedor por razón de la retención. Así, el retenido se configura como un completo extraño en el procedimiento, que no irá dirigido a regularizar su situación tributaria, sino la del retenedor<sup>791</sup>. Es por dicha razón por la que el retenido no es considerado, como tal, un obligado tributario en el procedimiento inspector, sino que lo sería únicamente en calidad de sujeto pasivo, con lo que cambiaría completamente el objeto de la actuación inspectora, que debería resultar dirigida entonces a la verificación de la existencia y cumplimiento de los deberes relacionados con su propia deuda tributaria.

En efecto, por un lado, la situación del retenedor no puede considerarse equiparable, en ningún sentido, al sujeto sometido a actuaciones inspectoras para la obtención de información respecto de la situación de un tercero<sup>792</sup>. Por otro, el retenido no aparece como un legitimado pasivo para soportar actuaciones inspectoras por razón de los deberes relacionados con el ingreso de la retención, se haya practicado o no ésta. Así, la configuración de la situación jurídica del retenedor ante la Inspección parece negar que asuma una posición instrumental frente al retenido.

Con lo que la situación del retenedor frente a las actuaciones de comprobación e investigación realizables por la Inspección resulta equiparable a la de cualquier otro sujeto que pudiera colocarse en situación de deudor tributario frente a la Hacienda Pública. Dado que la actuación inspectora irá dirigida, fundamentalmente, y como señala la

---

<sup>791</sup> En ese sentido, el art. 10.2 R.G.I.T. antes citado, y art. 49.1 del mismo texto normativo, que reza como sigue : " Son actas aquellos documentos que extiende la Inspección de los Tributos con el fin de recoger los resultados de sus actuaciones de comprobación e investigación, proponiendo, en todo caso, la regularización que estime procedente de la situación tributaria del sujeto pasivo o retenedor o bien declarando correcta la misma."

<sup>792</sup> Similar al supuesto del art. 12.2 del R.G.I.T. Todo ello sin perjuicio de que dicha disposición pueda resultar aplicable, como a cualquier otro obligado tributario.

Exposición de Motivos del R.G.I.T., a la "determinación del exacto cumplimiento por los sujetos pasivos y retenedores de sus obligaciones pecuniarias para con la Hacienda Pública". Así parece desprenderse, por otro lado, de la equiparación del retenedor al sujeto pasivo o responsable en punto a la determinación del lugar de las actuaciones inspectoras, conforme al art. 20,a) R.G.I. T.<sup>793</sup>; o a la facultad de la Inspección para el examen de sus documentos contables, según el art. 36,2,b) R.G.I.T<sup>794</sup>.

Por lo que debe predicarse la aplicabilidad al retenedor de las previsiones normativas que, en el seno de las actuaciones inspectoras, y referidas genéricamente al obligado tributario, deben incluir en su seno a dicho sujeto, como pueda ser, por ejemplo, la posibilidad de actuar mediante representante voluntario. En efecto, el art. 27 del R.G.I.T. menciona genéricamente, en este punto, al obligado tributario. Y dado que el retenedor resulta incluido en la definición de dicho concepto, a tenor de lo dispuesto en los arts. 24.1 y 2 R.G.I.T., debe entenderse que lo es asimismo en lo dispuesto en dicho artículo. Así se desprende, por otra parte, de la dicción del art. 20.1.a) del R.G.I.T., que, tras nombrar el domicilio del sujeto pasivo, retenedor o responsable, como lugar de las actuaciones inspectoras, enumera también "...o aquél donde su representante tenga su domicilio, despacho u oficina...".

*c) La liquidación administrativa.*

La actuación inspectora debe finalizar con un pronunciamiento expreso acerca de la situación tributaria del retenedor. Pronunciamiento que se instrumentará en un acta<sup>795</sup>, frente a la que

---

<sup>793</sup> En efecto, dicho artículo señala : "1.- Las actuaciones de comprobación e investigación podrán desarrollarse indistintamente: a) en el lugar donde el sujeto pasivo, retenedor o responsable tenga su domicilio fiscal,..."

<sup>794</sup> Así, dicho artículo prevé como medio que la Inspección podrá utilizar en las actuaciones de comprobación e investigación : " 2.b) contabilidad del sujeto pasivo, retenedor u obligado tributario, ..."

<sup>795</sup> Así lo pone de manifiesto MANTERO,A. en *Procedimiento en la Inspección Tributaria*, 3ª ed. Madrid, 1987, pág. 209, "Las actas se refieren siempre al contenido de la situación tributaria del sujeto pasivo, existiendo un pronunciamiento de la Inspección - aceptado o no por quien firma, no quiere o no puede firmar el acta - sobre esa situación

el retenedor tiene las mismas posibilidades de actuación que competen al sujeto pasivo<sup>796</sup>. Puede, en efecto, mostrar tanto su conformidad al acta, abriendo así el procedimiento de recaudación<sup>797</sup>; como su disconformidad ante la misma<sup>798</sup>. Con lo que resulta demostrado que la eventual regularización de la situación tributaria le afecta directa y exclusivamente a él, por lo que se le otorga la capacidad de reaccionar en el procedimiento y realizar actuaciones en torno a la liquidación de su deuda.

Por ende, resulta necesario que de la actuación inspectora se derive una liquidación administrativa, que irá referida exclusivamente al sujeto de la actuación inspectora, es decir, el retenedor, sin que resulte implicado o afectado el sujeto a quien se retuvo o se debió retener. Aunque el resultado del acta inspectora no consista en el descubrimiento de una deuda, se debe producir siempre un acto de liquidación<sup>799</sup>. Acto de liquidación que, producida la asunción por la Inspección de funciones de liquidación de los

---

tributaria...las actas contienen un pronunciamiento de la Inspección acerca de la situación tributaria del sujeto pasivo, ya que no siempre tiene que existir una propuesta de regularización, propuesta que sólo se dará cuando exista discrepancia entre tal pronunciamiento y la postura del sujeto pasivo."

<sup>796</sup> Cfr. art. 145, d) LGT, que prevé la conformidad o disconformidad del retenedor al acta de la Inspección. Como manifiesta MARTINEZ LAGO, M.A. en "Consideración de un criterio de graduación de las sanciones tributarias. La conformidad del sujeto pasivo, del retenedor o del responsable a la propuesta de liquidación que se le formule." en *GF* nº 63, Febrero de 1989, pág. 287 "...la nueva funcionalidad que se asigna a la conformidad, junto al sujeto pasivo y al responsable, la referencia al retenedor. Este dato no debe considerarse como un defecto de técnica jurídica pues, en principio, la figura del retenedor - que sólo aparece en la Ley General Tributaria en materia de infracciones y sanciones - debe ser encajada dentro de la del sustituto, que es sujeto pasivo, según lo dispuesto en el art. 30 de la L.G.T."

<sup>797</sup> Cfr. arts 52 y 55 R.G.I.T.

<sup>798</sup> Cfr. art. 49.2 f) R.G.I.T. que, siguiendo lo dispuesto en el art. 145, 1. d) LGT, "2. En las actas de la Inspección que documenten el resultado de sus actuaciones se consignarán: f) La conformidad o disconformidad del sujeto pasivo, retenedor o responsable tributario."

<sup>799</sup> Cfr. art. 145 L.G.T. Así lo pone de manifiesto PEDRAZA BOCHONS, J.V. en *Régimen...op.cit.*, pág. 309, "...aunque no se descubra deuda, el acta contiene una propuesta de liquidación de la que se deriva una liquidación tributaria."



tributos<sup>800</sup>, derivará de la propuesta ínsita en el acta, de conformidad con el art. 60 del R.G.I.T. y cuya existencia e imputación al retenedor, como se desprende del art. 2,d) del RD 2631/1985, confirman la eventual situación de deudor de éste.

Lo que resulta plenamente coherente con la previsión del art.145.1. b) de la L.G.T. , que, entre los elementos que deben consignarse en el acta inspectora, señala "Los elementos esenciales del hecho imponible y de su atribución al sujeto pasivo o retenedor". Previsión razonable a la vista de que el retenedor, como veíamos, era un sujeto obligado a realizar la declaración tributaria, que, en el art. 102 del mismo texto legal, debe contener la manifestación de "que se han dado o producido las circunstancias o elementos integrantes, en su caso, de un hecho imponible." Hecho imponible o elementos de éste, que, como vemos, se le atribuyen directamente. Atribución que, como veíamos en el capítulo anterior<sup>801</sup>, no puede sino significar que se le imputan las eventuales consecuencias generadoras de una deuda, derivadas de dicho hecho imponible o de un elemento de éste.

En este orden de cosas, debe concluirse, pues, que del régimen derivado del procedimiento de liquidación con referencia al deber de ingreso del retenedor, dicho deber parece consecuencia de una

---

<sup>800</sup> Desde las "actas de invitación" de la Real Orden de 23 de septiembre de 1927, la tendencia del ordenamiento jurídico ha sido constante en el sentido de otorgar funciones liquidadoras a la Inspección de los Tributos, hasta que en el momento actual ostenta la mayor parte de las competencias en dicha función. Como señala MARTIN DELGADO,J.M. en "Los nuevos procedimientos tributarios: las declaraciones - autoliquidaciones y las declaraciones complementarias", op.cit., págs. 13 y ss, dicha evolución va inseparablemente unida a la evolución experimentada durante este tiempo por el procedimiento de gestión tributaria, desde su estructura tradicional o clásica. Sobre el tema, vid. ALBIÑANA,C. "La inspección de los tributos: una evolución significativa", *REDF* , nº 4, 1974; FERREIRO, J. "Las funciones liquidadoras de la Inspección de los Tributos", *REDF* nº 11, 1976; CERVERA, F. *La inspección de los tributos: Garantías y procedimiento*, Ed. IEF, Madrid, 1975,pág. 147; PALAO TABOADA,C. "El nuevo procedimiento de la Inspección tributaria", *HPE* nº 80, 1983; CHECA GONZALEZ,C. "La asunción de funciones liquidadoras por la Inspección de los Tributos: Historia de una evolución", *Impuestos*, nº 2, 1986, pág. 285; PEDRAZA BOCHONS,J.V. *Régimen...*op.cit. págs. 301 y ss.

<sup>801</sup> Vid. §IV.1.2.2.4., de este trabajo, respecto de los efectos del hecho imponible sobre la imputación de situaciones subjetivas de deuda.

obligación del retenedor imputable únicamente a él y surgida como consecuencia de la imputación de determinados elementos del hecho imponible, dada la imposibilidad de su total realización<sup>802</sup>. En ese sentido, no pueden negarse dos conclusiones que se derivan de lo expuesto:

En primer lugar, que la deuda cuyo procedimiento de liquidación aparece enteramente referido al retenedor es una deuda de la que dicho sujeto parece, asimismo, único responsable. Y ello, sin perjuicio de estudiar en breve el régimen de recaudación del ingreso, parece desprenderse claramente de dos específicas previsiones normativas: la primera, que si del acto de liquidación emitido por la Administración, resulta una cuantía mayor de la ingresada, el retenedor resultará obligado al ingreso de la diferencia, como consecuencia de dicha liquidación<sup>803</sup>, No se prevé, sin embargo, una obligación similar para el sujeto a quien se retuvo o debió retener, ni siquiera para los supuestos en que no se realizó retención o se practicó por el importe ingresado. No existe, por tanto, ninguna conexión entre las actuaciones inspectoras, referidas al retenedor, y la situación del retenido. La segunda previsión a la que hacíamos referencia estaría constituida por la posibilidad que tiene el retenedor de incoar una reclamación respecto del acto de liquidación, como directamente incidido por el mismo, y constituyendo, por tanto, un interesado en su revisión<sup>804</sup>.

En segundo lugar, para la liquidación de la deuda del retenedor serán de aplicación los mismos métodos que para el resto de deudas tributarias. Debe, por tanto, predicarse la posibilidad de que la misma resulte determinada mediante estimación indirecta, cuando dicho método resulte procedente. Conclusión ésta derivada, pese a la

---

<sup>802</sup> Sobre la relación entre el presupuesto de la retención y el hecho imponible, vid. §III. 1.2. de este trabajo.

<sup>803</sup> E incluso de la propia propuesta de liquidación contenida en el acta, si ésta es de conformidad. Cfr. art. 55 R.G.I.T.

<sup>804</sup> Cfr. art. 61 R.G.I.T.

doctrina administrativa en contra<sup>805</sup>, de la dicción del art. 51.1º de la LGT, que refiere al retenedor la estimación indirecta de bases realizada por la Inspección tributaria<sup>806</sup>, y el art. 64.1.a) del R.G.I.T. que admite la referencia de todos los supuestos de aplicación de la misma al sujeto pasivo o retenedor. Lo que, evidentemente, incide profundamente sobre la pretendida conexión entre el deber de ingreso y la retención practicada.

### 5.2.2. El procedimiento de recaudación.

Pero indudablemente, donde es más factible observar que la situación del retenedor frente al deber de ingreso es la misma que la de cualquier deudor respecto del acto de cumplimiento de su obligación, es mediante el estudio de su posición jurídica en el procedimiento de recaudación de dicho ingreso.

#### a) Su carácter de deudor principal:

En efecto, el retenedor es considerado por el R.G.R.<sup>807</sup>, en su art. 10.b), como un obligado al pago en su carácter de *deudor principal* de una deuda que es calificada como tributaria<sup>808</sup>. Así, por un lado, su

---

<sup>805</sup> En ese sentido, la Res. T.E.A.C. de 21 de noviembre de 1989 (CaT nº 112), en su Cosn 6º : "...El régimen de estimación indirecta es un procedimiento legal para la determinación de bases imponibles y rendimientos; que en relación con los rendimientos netos, y para fijar éstos, podría determinarse indirectamente algunos gastos, como los costes de personal...; que lo que es cierto, en todo caso, es que las retenciones a cuenta de los Impuestos directos recaen sobre cantidades efectivamente satisfechas...y nunca podrían aplicarse los tipos de retención sobre cantidades estimadas u objetivamente señaladas, que pueden constituir partida deducible para la empresa desde otro punto de vista..."

<sup>806</sup> Así, señala dicho artículo: "1. Cuando resulte aplicable el régimen de estimación indirecta de bases tributarias: 1º La Inspección de los tributos acompañará a las actas incoadas para regularizar la situación tributaria de los sujetos pasivos, retenedores o beneficiarios de las desgravaciones..."

<sup>807</sup> Aprobado por el RD 1684/1990, de 20 de Diciembre.

<sup>808</sup> Niega esta calificación ALBIÑANA, C. en op. y loc.cit.. Sin embargo, la naturaleza tributaria de la obligación del retenedor ya era postulada por BERLIRI. Así, este último autor, en *II Testo...* op.cit. pág. 230 no acaba de decidir si la obligación de ingreso de la retención tiene naturaleza tributaria, pero señala que no existen argumentos en contra de tala afirmación. Y en *Corso...* op.cit. pág. 147 incluye, entre las

posición resulta absolutamente diferenciable de quien realiza el pago por un tercero<sup>809</sup>, estando meramente facultado, pero no obligado a ello. Por otro, el retenedor se configura como el deudor principal, y no como un responsable de un primer deudor. Es decir, la titularidad de la deuda parece claramente imputársele a él. Además, dada la ausencia de previsión de una responsabilidad subsidiaria del retenido en dicho pago, debe concluirse que no sólo es deudor principal, sino asimismo, exclusivo. En efecto, a diferencia de lo que ocurría en el R.G.R. de 1968, respecto del régimen de la sustitución<sup>810</sup>, en el actual Reglamento no se prevé el establecimiento de supuestos de responsabilidad, solidaria o subsidiaria, limitándose dicha norma a regular el régimen aplicable a los supuestos previstos por las leyes. Previsión legislativa que no concurre en el supuesto de la retención a cuenta.

Por lo tanto, parecería que su posición jurídica resulta claramente asimilable a la predicable de los sujetos pasivos<sup>811</sup>, siendo en todo caso responsable del ingreso de dicha deuda. Por ello, y dado que el deber de ingreso del retenedor corresponde a la existencia de una obligación propia de éste frente a la Hacienda Pública, debe señalarse que parecería no existir ningún inconveniente para que le fueran aplicables las disposiciones comunes a éstas, como por ejemplo, la posibilidad de su extinción por compensación con créditos sostenidos frente a la Hacienda Pública<sup>812</sup>, o la concesión de aplazamiento y fraccionamiento del pago de la misma.

---

obligaciones tributarias "l'obbligazione di versare una somma in acconto di un'imposta dovuta da un terzo;..."

<sup>809</sup> Cfr. art. 18 en relación con el art. 10.1 y 2 del R.G.R.

<sup>810</sup> Como veremos en §VII.2 de este trabajo.

<sup>811</sup> Como señala HERRERA MOLINA, P.M. " "Obligados " y "legitimados" al pago del tributo en el nuevo reglamento general de recaudación", *CuT Monografías*, nº 137, mayo 1991, pág. 2 "...el retenedor se distingue expresamente del sustituto. Pese a ello tanto esta figura como la del obligado a efectuar pagos a cuenta parecen someterse al mismo régimen jurídico que los sujetos pasivos."

<sup>812</sup> Conforme a los arts 63 y ss. R.G.R.

En efecto, respecto de esta segunda posibilidad, como ha señalado la doctrina, la dicción del art. 49 del R.G.R.<sup>813</sup>, que define las deudas susceptibles de aplazamiento, plantea la posibilidad de aplazar no sólo la deuda tributaria "principal", sino asimismo aquéllas deudas que supongan ingresos anticipados de cualquier tributo<sup>814</sup>. Con lo que nada obsta a un aplazamiento del pago de la deuda del retenedor<sup>815</sup>. Aplazamiento que, en este último caso, debería realizarse por el procedimiento general establecido en el R.G.R., y no por el específico contemplado en la legislación del I.R.P.F. para la obligación recayente en el sujeto pasivo, lo que abunda en la idea de la independencia de ambas deudas tributarias.

Ante tal interpretación, se ha alzado la voz de ALBIÑANA, quien ha señalado que permitir dicha posibilidad supone considerar lícita la utilización para fines propios de las cantidades retenidas, lo que sería absolutamente contrario a la condición de depositario de esas sumas que poseería, según el mencionado autor, el retenedor<sup>816</sup>. Y en efecto,

---

813 Que reza como sigue: "art. 49.1.- Serán aplazables todas las deudas tributarias y demás de derecho público, tanto en período voluntario como ejecutivo, cuya gestión recaudatoria sea competencia de los órganos de recaudación de la Hacienda Pública. 2.- Se exceptúan de lo dispuesto en el apartado anterior y por tanto no serán aplazables las deudas tributarias cuya exacción se realice por medio de efectos timbrados."

814 En ese sentido, MARTIN QUERALT, J. y LOZANO SERRANO, C. en *Curso de Derecho financiero y Tributario*, Ed. Tecnos, 3ª ed. Madrid, 1992, pág. 422., quienes señalan, respecto de las deudas contempladas en el art. 49 del RGR, "...podrá ser, por ende, la deuda tributaria en el sentido amplio que le otorga el art. 58.2 LGT, pero también - pensamos - la cuota tributaria cuando se presente sin más aditamentos, así como los ingresos correspondientes a prestaciones que no son la obligación tributaria, como retenciones a cuenta, sanciones, etc." En el mismo sentido se pronuncia HERRERA MOLINA, P.M. "Obligados...", op.cit. pág. 6, "Como sabemos el propio Reglamento califica las retenciones de "deudas tributarias. Parece, por tanto, que cabe su aplazamiento."

815 Interpretación que parece confirmarse a la vista de la desaparición de la prohibición de aplazamiento para las deudas de los "sustitutos con retención", establecida en el art.54 del R.G.R. de 1968. En favor de dicha desaparición, por considerar que el nuevo régimen se adecúa más a la realidad jurídica actual, se han pronunciado ZABALA, A./ LLOPIS, F./DAGO, I., en *Aspectos sustantivos y procedimentales de la recaudación*, Ed. CISS, Valencia, 1991, pág. 239-240.

816 Así, ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C. en "La retención a cuenta como deuda no tributaria", en *Tapia*, Enero- Febrero 1991, pág. 4 y ss. "Ante la regulación que queda resumida habrá que entender que el importe de las retenciones a cuenta

desde este punto de vista, la mayor dificultad para la consideración de aplazable de la deuda derivada de la retención estribaría en la posibilidad de reconocer la existencia de las dificultades de Tesorería, requisito exigido en el art. 48.1 R.G.R. Sin perjuicio de volver sobre ello más adelante<sup>817</sup> - dada la íntima conexión entre la calificación del retenedor como depositario y el tratamiento penal que doctrina y jurisprudencia han otorgado al retenedor que no ingresa las sumas retenidas -, deben señalarse aquí varias razones que desvirtúan la objeción presentada por el mencionado profesor.

En efecto, dado que el retenedor está obligado al ingreso aunque no se haya realizado la retención, parecería que, en primer lugar, no cabría hablar de depósito cuando ésta no hubiera tenido lugar, constituyendo indudablemente un supuesto en que cabe la existencia de dificultades de liquidez. En segundo lugar, por un lado, nada impide que incluso en el caso de que se produzca la retención, ésta pueda, en algunos casos, no aumentar su disponibilidad pecuniaria, puesto que, como veremos más adelante, la retención no siempre supondrá una detracción material de dinero<sup>818</sup>. Por otro, como ha sido señalado, no existe precepto legal que le impida utilizar las cantidades retenidas para fines propios: únicamente se le obliga a su ingreso en el período para ello determinado<sup>819</sup>.

---

practicadas es una "deuda" para con la hacienda Pública y, en principio, susceptible de aplazamiento o fraccionamiento de pago, lo cual implicaría reconocer que el retenedor ha dispuesto de uno u otro modo de las cantidades retenidas (incluso aplicándolas a "usos propios"), por lo que se ve en la necesidad de acudir al aplazamiento o al fraccionamiento en el pago al Tesoro Público del importe de la retención....No deja de llamar la atención que en un Reglamento como el General de Recaudación ...haya olvidado la mención de las retenciones a cuenta como una especialísima o singular clase de deuda para con la hacienda Pública, excluyéndolas del régimen de los aplazamientos y fraccionamientos de deudas ...Y si la no exclusión expresa equivale a la inclusión tácita de las retenciones a cuenta entre las "deudas aplazables", ¿ qué consecuencias se derivan de ello en el ámbito del Derecho penal?..."

<sup>817</sup> En §VII.1..2.2. de este trabajo.

<sup>818</sup> Sobre el tema , vid. §VII.1.2.2.1. de este trabajo.

<sup>819</sup> Así lo manifiesta, certeramente, HERRERA MOLINA,P.M. en "Obligados...", op.cit. pág. 6, quien, respecto de la cuestión del pretendido depósito del retenedor, señala "...el retenedor está obligado a ingresar aunque no haya retenido; en cambio, ningún precepto legal le impide expresamente utilizar las cantidades

En efecto, la consideración del retenedor como depositario legal de las sumas retenidas deriva de una construcción doctrinal y jurisprudencial, acogida en ocasiones por la Administración, que no obtiene respaldo en ningún precepto positivo, salvo el que parece encontrarse en el art. 96.5. del R.G.R. , que dispone que "No se computarán en la masa de acreedores las cantidades que el sujeto del procedimiento hubiere cobrado en concepto de retenciones o repercusiones de tributo, que, a tal efecto, se considerarán depósitos en favor de la hacienda Pública."<sup>820</sup> Si bien, como ha sido puesto de manifiesto, dicho artículo no afirma que las retenciones sean objeto de depósito, sino sencillamente que serán consideradas como tal a efectos del procedimiento concursal<sup>821</sup>. Cláusula evidentemente garantista a favor de los intereses de la Hacienda Pública que no necesita corresponderse con la naturaleza del instituto.

*b) Período voluntario, ingreso extemporáneo y período de apremio.*

Tradicionalmente, y como establece el art. 126 de la L.G.T., la recaudación se ha dividido en dos períodos: período voluntario y período de apremio. Como se desprende de los arts. 126 de la L.G.T., y 72 y 20 del R.G.R., en las deudas autoliquidables, el período voluntario coincide con el plazo para presentar la declaración-liquidación. Y así

---

retenidas siempre que practique su ingreso en el Tesoro en los plazos señalados reglamentariamente."

<sup>820</sup> En ese sentido, la Circular de 25 de junio de 1990 de la Secretaría de Hacienda y la Dirección General del Servicio Jurídico del Estado, sobre actuaciones en los procesos concursales, que ordena sostener ante los órganos del proceso "que las retenciones tributarias sean consideradas depósitos a favor de la Hacienda Pública. En consecuencia se entenderá que no forman parte del patrimonio del deudor y, por tanto, debe reclamarse directamente de dichos órganos del proceso su ingreso en el Tesoro sin computarse como masa"(Instrucción 6º. 5).

<sup>821</sup> Por HERRERA MOLINA, P.M. en op.cit., pág. 6 "...el Reglamento no afirma - no puede hacerlo- que las retenciones sean depósitos, simplemente ordena que se consideren depósitos al único efecto de evitar que se computen en la masa de la quiebra. Pensamos que no es un obstáculo insuperable para que se admita el aplazamiento y fraccionamiento de las retenciones."

ocurre también con la deuda del retenedor a cuenta<sup>822</sup>. Así, también en este caso el pago *íntegro* en período voluntario produce la extinción de la misma, como señala el art. 44 del R.G.R. Si bien, a efectos de sentar las premisas para la explicación estructural del instituto, debe señalarse que dicho pago únicamente produce la liberación del deudor y de los responsables de la deuda, lo que, en nuestro caso, no incluiría al sujeto a quien se retuvo o se debió retener.

En efecto, el pago *parcial*, ya sea el realizado en período voluntario o de forma extemporánea, pero antes de la vía de apremio no produce dicho efecto liberatorio<sup>823</sup>. Lo que en el caso de la retención debe llevarnos a realizar dos observaciones: en primer lugar, respecto del retenedor, esto significa, que, aunque realice el ingreso correspondiente a alguna de las retenciones realizadas -o que debió realizar- durante el período, no resulta liberado en aquélla medida, constituyendo, por tanto, el deber de ingreso una consecuencia

---

<sup>822</sup> Cfr. art. 59 RIRPF y art. 261 RIS.

<sup>823</sup> En efecto, como consecuencia del principio de integridad del pago, establecido en el art. 21 del R.G.R., los pagos parciales realizados antes de la vía de apremio no suponen una extinción parcial, sino meramente pagos a cuenta, como dispone, para aquéllos realizados fuera de plazo, el art. 20.5 del R.G.R. (en el mismo sentido, el art. 30,3,b) del R.G.I.T.) y para los realizados en período voluntario, el art. 21.

Dicho principio supone que los ingresos parciales no pueden ser considerados a título de pago. Así, DIEZ-ALEGRIA FRAX, en "La extinción de la obligación tributaria", RDFHP nº 68, 1967, pág. 44 "Resulta indudable que en el campo del derecho tributario la nota de integridad se manifiesta en toda su extensión. La Administración no sólo no debe, sino que no puede admitir el pago parcial de una deuda tributaria." También FERREIRO, J. en "La extinción de la obligación tributaria", RDFHP nº 77, 1968, pág. 1050 señala como consecuencia del principio de integridad del pago que "La deuda tributaria no se entenderá pagada, pues, hasta que se entregue la totalidad de la suma debida y el sujeto pasivo no puede compeler a la Administración a aceptar pagos parciales."

Los efectos de los "ingresos a cuenta" ya estaban previstos en la Regla 149 de la Instrucción General de Recaudación y Contabilidad, que calificaba como tales los realizados, por importe menor de la deuda liquidada o autoliquidada, dentro del período voluntario de ingreso. Según GONZALEZ MENDEZ, A. en *El pago de la obligación tributaria*, Ed. IEF, Madrid, 1988, pág. 149, "...ha de afirmarse que la deuda se extingue por la parte ingresada...". En cambio, PEREZ ROYO, F. en "El pago de la deuda tributaria", en *CREDF*, nº 6, 1975, pág. 295-296, quien, aun criticando el principio de integridad del pago, señala que del tenor del art. 21 del antiguo R.G.R. y de la Regla 13 de la Instrucción "...el pago parcial de la deuda tributaria no da lugar a una extinción parcial- por el importe de dicho pago - de la misma."

En cambio, los ingresos parciales realizados en el procedimiento de apremio sí producen un efecto liberatorio parcial, según lo dispuesto en el art. 107.2 del R.G.R.



necesaria del deber de cumplimiento de su deuda, constituida por el total importe correspondiente al período, y no una obligación meramente de ingresar la retención practicada. El régimen de recaudación del ingreso parece, pues, en mayor medida si cabe que el de liquidación, absolutamente desconectado de la práctica del mecanismo de la retención.

En segundo lugar, respecto de la recaudación del impuesto referible al retenido, debe señalarse que, por tanto, no sufren el mismo tratamiento recaudatorio - a efectos de su situación jurídica frente a la Hacienda - las prestaciones realizadas a través de la retención, que los ingresos parciales de la deuda tributaria producidos en período voluntario, a pesar de que pueda postularse que ambos constituyen ingresos parciales de la obligación tributaria principal realizados, ambos, en el momento previsto para ello. En efecto, en caso de no realización del ingreso de la deuda autoliquidada, la Administración no podrá imponerle sanciones que resulten cuantificadas teniendo en cuenta las cantidades retenidas, y sí, sin embargo, aquéllas que se hubieran ingresado en período voluntario sin cubrir la totalidad de la deuda derivada del impuesto. Lo que, como veremos, supone sentar una premisa que nos resultará importante a efectos, tanto de la cuestión de si la retención se articula como una forma de pago de la obligación tributaria, como para la dilucidación de si ambos - retención y pago a cuenta antes de la vía de apremio- aparecen como actuaciones referidas a la misma deuda.

En todo caso, y volviendo al retenedor, al ingreso realizado con posterioridad a la finalización del período voluntario, es decir, al ingreso extemporáneo, y dado que se trata de una deuda autoliquidable, se le aplicará el régimen jurídico propio de éstas. Así, cuando dicho ingreso se realice sin requerimiento administrativo previo, debe entenderse que resultarán aplicables las previsiones del art. 61.2 de la L.G.T.<sup>824</sup>, es decir, se devengará el recargo de

---

<sup>824</sup> Redactado de conformidad con las previsiones de la D.A.º 4º de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF.

"prórroga"<sup>825</sup>, de cuantía variable según el tiempo transcurrido desde la finalización del período voluntario. Previsión ésta que, según algún autor, supone la ruptura de las fases de la recaudación enumeradas en el art. 126 de la L.GT<sup>826</sup>. En cambio, cuando tal requerimiento se haya producido - o se hayan iniciado actuaciones inspectoras, supuesto asimilable a éste<sup>827</sup> -, al no poderse calificar el ingreso extemporáneo como espontáneo, dicha norma no resultará de aplicación. En tal caso, o bien se producirá, eventualmente, al finalizar el procedimiento inspector, una liquidación para la que se iniciará un nuevo período voluntario de ingreso. O bien, en caso de requerimiento, la norma aplicable será la contenida en el art. 128 del mismo cuerpo legal<sup>828</sup>, con

---

<sup>825</sup> Así es calificado por MARTIN QUERALT,J. y LOZANO SERRANO,C. en *Curso...op.cit.* pág. 426, que lo asimilan al antiguo recargo de prórroga. Recargo que ha sufrido una tormentosa trayectoria en nuestro ordenamiento jurídico. Establecido hasta 1985 por una cuantía del 5% aplicable al ingreso producido durante el denominado "período de prórroga", de 20 días desde la finalización del período voluntario, con el RD 338/1985, de 15 de marzo, que modificó el art. 97 del R.G.R. de 1968, dicho período quedó como indeterminado para los supuestos de deudas autoliquidables, hasta el ingreso, aumentando el recargo en un 10%.

El período de prórroga fue eliminado con la ley 10/85 de 26 de abril, que, modificando el art. 61.2 de la LGT, impuso que en el caso de ingresos extemporáneos se aplicaran intereses de demora con un mínimo del 10%, además de las oportunas sanciones. Estas últimas fueron eliminadas por la ley 46/1985. Así se configuraba el régimen hasta el 1 de enero de 1992, con la nueva redacción del art. 61.2, que impone un recargo del 50% a los ingresos mediante autoliquidación producidos extemporáneamente; recargo reducido al 10% si dicho ingreso se realiza en los tres primeros meses desde la finalización del período voluntario. Todo ello sin aplicación de intereses de demora ni sanciones. Por último, para los supuestos en que se presenta la autoliquidación sin el ingreso, y en que se abre la vía ejecutiva, se reclamará un único recargo del 100%.

<sup>826</sup> En ese sentido, MARTIN QUERALT,J. y LOZANO SERRANO,C. en *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 3ª ed. op.cit. pág. 427 "...pese al art. 126 LGT, este plazo de prórroga no se integra en el período voluntario ni en el de apremio, alterando la secuencia sin solución de continuidad que entre uno y otro prevén tanto este precepto citado como el 128 LGT y el art. 97 y concordantes del R.G.R."

<sup>827</sup> Cfr. art. 30.b) R.G.I.T.

<sup>828</sup> Por razón de la dicción del art. 128, se ha suscitado la cuestión de si para la apertura del procedimiento de apremio y la exigibilidad del recargo de apremio bastaría el mero transcurso del período voluntario, prescindiéndose del presupuesto formal, exigido por el art. 129 LGT, de la emisión del título ejecutivo. Con lo que en el caso de las deudas autoliquidables, la interpretación propuesta significaría la posibilidad de predicar la ejecutabilidad de una deuda no líquida. Postura ésta que parece abonada por la dicción de los arts. 97 y 98 RGR. Se han pronunciado enérgicamente en contra, MARTIN QUERALT,J. y LOZANO SERRANO,C. en *Curso...op.cit.* págs 432 y 433. Entre los argumentos que exponen dichos autores, debe

lo que el recargo devengado será el de apremio, así como el interés de demora<sup>829</sup> y las sanciones pertinentes.

En todo caso, la deuda del retenedor, liquidada por un acto de la Administración o autoliquidada por el mismo particular, será ejecutable en vía de apremio. Y ello, en el segundo de los supuestos enunciados, tanto si ha sido presentada la autoliquidación durante el período voluntario- en cuyo caso el período de apremio comenzaría a la finalización de éste<sup>830</sup> -, como si lo fue con posterioridad a dicho plazo<sup>831</sup>. En cuyo caso, el comienzo de la vía ejecutiva de recaudación, al día siguiente de dicha presentación, supondría excepcionalmente el devengo del recargo único del 100%, sin recargo de apremio, intereses de demora ni sanciones.

Con lo que cabe concluir que el retenedor no es sólo deudor frente a la Hacienda Pública, sino asimismo responsable de su deuda,

---

destacarse la posibilidad de que en tal interpretación el recargo de apremio y el de prórroga fueran acumulables.

Así, el significado propuesto para el art. 128 estribaría, básicamente, en: abrir la vía ejecutiva para las autoliquidaciones presentadas aunque no haya acto administrativo; y precisar el momento del devengo del recargo, cuando éste sea exigible.

<sup>829</sup> Así, resultará aplicable el art. 109 RGR, devengándose el interés de demora desde el momento del vencimiento del período voluntario, siendo el tipo aplicable, según el art. 58.2.b LGT, el vigente en el momento del devengo de los intereses, más un 25 %.

<sup>830</sup> Cfr. art. 97 del R.G.R.

<sup>831</sup> En ese sentido, la Res. T.E.A.C. de 13 de septiembre de 1988 (CISS IRPF): Se presenta declaración de retenciones sin ingresar simultáneamente su importe. Según el T.E.A.C. por aplicabilidad del art. 110 de la ley 33/87, que da nueva redacción al art. 128 de la L.G.T., por el que se inicia el procedimiento de apremio inmediatamente después de iniciado el período voluntario, desde cuyo momento es exigible el recargo de apremio y el devengo de intereses de demora, sin imposición de sanción alguna, por lo que no existe infracción tributaria atribuible a los hechos. En la misma línea, la Res. T.E.A.C. de 25 de noviembre de 1988 ( CREDF nº 64, 1989, pág. 620), que manifiesta que la presentación de la declaración de cantidades retenidas fuera de plazo, sin requerimiento previo, supone la iniciación del procedimiento de apremio, siendo únicamente exigibles el correspondiente recargo e intereses de demora, sin imposición de sanción alguna, ya que se considera aplicable en estos casos el art. 128 L.G.T., en la redacción dada a este preceptor por la ley de presupuestos de 1988, aunque se trate de períodos anteriores a dicho ejercicio.

constituyéndose ésta como claramente ejecutable<sup>832</sup>. Y ello con igualdad de régimen jurídico, respecto de la recaudación de la misma, que el correspondiente a la de cualquier otro obligado al ingreso de deudas autoliquidables<sup>833</sup>. Así, podría reclamarse, no sólo la deuda derivada de las retenciones que debieron practicarse, sino, asimismo, en cuanto fueran procedentes, los intereses de demora, recargos de prórroga o apremio y las sanciones. Todo lo cual sin que en ningún caso, puesto que no existe previsión normativa al respecto, la Administración pueda dirigirse contra el retenido - ni siquiera cuando no haya habido retención-, para la exigencia de dichas cantidades en vía ejecutiva, ni aun en caso de insolvencia del retenedor.

---

<sup>832</sup> En contra, CASADO OLLERO, G. en "De la imposición..." op.cit. pág. 80. Como señala BATALLA en "la retención a cuenta en el Impuesto sobre la Renta", pág. 120 "...los textos vigentes son claros y precisos en el sentido de que el obligado a efectuar el ingreso es el retenedor, con la ineludible consecuencia de poder iniciar contra él el procedimiento de apremio si tal obligación no se cumpliera." Sin embargo, como señala MIR DE LA FUENTE "en la retención a cuenta, en la que las deudas del contribuyente y del retenedor no son una sola y la misma...es posible, por una parte, por lo menos, dudar de que el obligado a retener e ingresar no responda materialmente del incumplimiento de la obligación pecuniaria y, por ende, no pueda ser compelido al ingreso de lo retenido (o del equivalente de lo debido y podido retener que no se ingresó), sin perjuicio de las sanciones que procedan...y, por otra parte, sostener que el incumplimiento de la obligación de retener e ingresar, si no da, al menos debería dar lugar, a que, primeramente, se pueda proceder, por la vía de apremio, contra éste ...", op.cit., pág. 205.

<sup>833</sup> En ese sentido, COLLADO YURRITA, M.A., en "Configuración jurídica de la retención a cuenta..." op.cit. pág. 13 "Siendo el retenedor llamado en primer lugar, si no satisface la prestación objeto de la obligación en el período voluntario, la Administración tributaria, sin perjuicio de las eventuales responsabilidades por la infracción que haya podido cometer aquél, procederá a la apertura del procedimiento recaudatorio por la vía de apremio, de conformidad con el artículo 46.1 del Reglamento General de Recaudación. En efecto, no habiendo sido satisfecha una obligación tributaria en período voluntario, la gestión recaudatoria de la misma se realizará coercitivamente por vía de apremio, la cual se practicará en la forma prevista en el Real Decreto 1684/1990, atendiendo a la forma de liquidación de la misma; y ello es, naturalmente, aplicable a la obligación tributaria de realizar un ingreso anticipado..."

En la misma línea puede citarse, la Sentencia de la Cassazione, sezione unite de 23 de noviembre de 1982, nº 6329, pub. en DPT, II, , 1983 y ss., que aplica a la deuda derivada de la retención y ejecutable por el retenedor idénticos privilegios procesales para la recaudación ejecutiva que los aplicables a las deudas tributarias del IRPF, ante la alegación de que no se trataba de auténticas deudas tributarias. Vid. sobre el tema, el comentario realizado a dicha sentencia por TESAURO, F. "Sostituzione d'imposta", "sostituzione d'acconto" e privilegio ex art. 2752 Cc." en la misma revista, loc. cit.

### 5.2.3. La prescripción.

Por último, cabe indicar que la deuda del retenedor debe conceptuarse como prescriptible<sup>834</sup>, como cualquier otra deuda tributaria<sup>835</sup>, debiendo resultarle aplicable, en este punto, el régimen previsto en el art.64 ,a) y b) de la L.G.T.<sup>836</sup>. Si bien no debe entenderse por ello que su plazo para prescribir deba coincidir con el de la deuda impositiva derivada del Impuesto sobre la Renta correspondiente<sup>837</sup>. En efecto, son varias las razones que apuntan hacia la existencia de un plazo autónomo de prescripción de la obligación del retenedor:

---

<sup>834</sup> En ese sentido, FALCON Y TELLA,R. en *La prescripción en materia tributaria*, Ed. La Ley, Madrid, 1992, pág. 213, "...exigencias de seguridad jurídica impiden considerar ilimitada en el tiempo la posibilidad de la Administración de liquidar y exigir la obligación de ingresar las cantidades retenidas o que hubieran debido retenerse."

<sup>835</sup> Al respecto, debe señalarse la existencia de una cierta polémica doctrinal acerca de la naturaleza de la prescripción prevista en la LGT, dividiéndose la doctrina entre su carácter de auténtica prescripción o de caducidad. Así, existen autores que opinan que se trata de caducidad por la propia naturaleza de la facultad de investigación y comprobación que debe encajar entre los derechos y facultades sometidos a plazos de caducidad y no de prescripción. Y ello con base en la distinción de SANTI ROMANO respecto que las potestades caducan y los derechos prescriben. En ese sentido puede citarse a PEREZ ROYO,F. "Sobre la prescripción en Derecho Tributario y los actos con virtualidad interruptiva de la misma", *CT* nº 19, pág. 204, quien sin embargo también señala que la configuración del instituto en la LGT determina su naturaleza híbrida. Por su parte, entre quienes opinan que se trata de prescripción puede citarse a FERREIRO,J. "La extinción de la obligación tributaria ", *RDFHP* nº 77, págs. 1062-1063. Sobre el tema, vid. la completa exposición de FALCON Y TELLA,R. en *La prescripción en materia tributaria*, Ed. La Ley, Madrid, 1992, págs. 46 y ss.

<sup>836</sup> En ese sentido, FALCON Y TELLA,R. en *Cuestiones...op.cit.*, pág. 958. El mismo autor señala en *La prescripción...op.cit.* pág. 214 "...entendemos aplicable por analogía el régimen de prescripción de la obligación tributaria principal. Obsérvese que no se trata, como hemos señalado, de que la prescripción de ésta última afecte a la obligación de ingresar las cantidades retenidas, sino de una prescripción autónoma, aunque regida por los mismos criterios. Es decir, que, tras la reforma de la Ley General Tributaria operada por la Ley 10/1985, la obligación de ingresar las cantidades retenidas o que hubieran debido retenerse prescribe a los cinco años a contar desde la finalización del plazo para presentar cada declaración de retenciones, y se interrumpe conforme a lo dispuesto en el art. 66 de la LGT."

<sup>837</sup> En ese sentido, LOZANO SERRANO,C. en *Memoria para la oposición a Cátedra*, inédita, 1986; FALCON Y TELLA, R. en *Cuestiones...op.cit.*, pág. 958 y *La prescripción...op.cit.* págs. 213-214.

En primer lugar, como hemos visto mediante el estudio de la incidencia de los procedimientos de gestión en el deber de ingreso del retenedor, dichos procedimientos aparecen referidos, a efectos de las mencionadas obligaciones, a sujetos distintos y con absoluta independencia respecto de su iniciación, desarrollo y terminación. Así, no existe ninguna razón para que debamos predicar la existencia de un mismo plazo de prescripción para las actuaciones que, en punto a ambas deudas, puedan desarrollarse en el seno de los mencionados procedimientos.

En ese sentido, como ha sido puesto de manifiesto, resulta evidente, por ejemplo, que el retenedor se configura como un tercero completamente extraño respecto de la deuda impositiva del sujeto pasivo, por lo que no se encuentra razón para que le sean aplicables sus vicisitudes prescriptorias<sup>838</sup>. En efecto, no resulta apreciable la aparición de ningún efecto en la posición jurídica del retenedor, respecto a la posibilidad de someterse a actuaciones administrativas dirigidas a liquidar o recaudar su deuda, por el nacimiento o extinción de la deuda del sujeto pasivo. En concreto, debe recordarse que, con referencia a las actuaciones inspectoras, el art. 11.2 R.G.I.T. señala como único límite temporal la prescripción de la acción para liquidar. Tampoco la prescripción de la obligación del retenedor afecta a la posición jurídica del sujeto pasivo: en efecto, la deducibilidad de la retención en el impuesto no derivará de la extinción de dicha obligación, sino del régimen de la retención. Lo que, por su parte, pone de manifiesto que el retenedor no está pagando, ni siquiera parcialmente, con el ingreso, la obligación derivada del impuesto<sup>839</sup>.

---

<sup>838</sup> Esta es la nota que diferenciaría a la retención de los ingresos anticipados realizados por el propio sujeto pasivo, en opinión de alguna doctrina, ya que, según ésta, dichos ingresos no prescribirían de forma independiente a la obligación tributaria "principal". En este sentido se pronuncian PEREZ DE AYALA, C. *Temas de Derecho Financiero*, Madrid, 1988, pág. 478, y FALCON Y TELLA, R. en *La prescripción...op.cit.*, pág. 196, quien específicamente señala que dicha "regla general, cede, sin embargo, en las obligaciones a cuenta que se desenvuelven frente a un sujeto claramente diferenciado del deudor de la obligación principal, las cuales se extinguen, por esta razón, de manera autónoma a ésta última."

<sup>839</sup> Así lo pone de manifiesto, acertadamente, FALCON Y TELLA, R. en *La prescripción ...op.cit.* pág. 195. "La prescripción de las obligaciones a cuenta tendría una escasa relevancia práctica - excepto por lo que se refiere a intereses de demora y

En segundo lugar, todo el régimen jurídico en torno a los requisitos y desarrollo del instituto prescriptorio resultan diferentes en una y otra obligación. Así, por un lado, en el caso del comienzo de los plazos para la prescripción, que en el caso de la acción para liquidar se computan desde el final del período voluntario de declaración, períodos que resultan diferenciados para cada una<sup>840</sup>. Y en el de la acción para reclamar la deuda, de 5 años desde la liquidación. Liquidación que también se producirá en el seno de procedimientos distintos. Debe recordarse, en este sentido, que la L.G.T. no señala ni supuestos diferentes a éstos para el comienzo del cómputo de prescripción de deudas tributarias, ni plazos diferenciados, cuando se trata de ingresos a cuenta de algún tributo<sup>841</sup>. Por lo tanto, la prescripción de la acción para liquidar la deuda del retenedor se producirá a los 5 años desde el plazo para la presentación de la autoliquidación de la misma<sup>842</sup>, y su producción, como señala el art. 62 R.G.R. no afectará a la deuda del sujeto retenido, puesto que no estaba obligado al pago.

Por otro lado, tampoco las actuaciones interruptivas de la prescripción en una de las obligaciones surte dicho efecto sobre la otra<sup>843</sup>. Por citar ejemplos, no puede sostenerse que el comienzo de

---

sanciones - si la Administración pudiera todavía liquidar la obligación tributaria principal, ya que la prescripción de las obligaciones a cuenta no puede equipararse al pago a efectos de deducir las cantidades correspondientes a dichas obligaciones. El hecho de que la obligación a cuenta incumplida hubiese prescrito no permitiría, en consecuencia, practicar deducción alguna de la llamada cuota "neta" para calcular la cuota a ingresar."

<sup>840</sup> En ese sentido, la Res. T.E.AC. de 25 de Noviembre de 1988, respecto de situaciones anteriores a la ley 10/85, que señala que la obligación del "sustituto", "...se manifiesta cronológicamente en el momento en que concluye el plazo de presentación periódica de las declaraciones de retenciones practicadas", que es el momento a partir del cual "...la Administración podría exigir el cumplimiento de la obligación omitida."

<sup>841</sup> Ni tampoco el art. 59 del R.G.R.

<sup>842</sup> Cfr. art. 65 LGT

<sup>843</sup> Como señala FALCON Y TELLA, R. en *La prescripción en materia tributaria*, op.cit., pág. 166, ya en el caso de los impuestos a cuenta del sistema tributario de 1964, donde, sin embargo la relación entre dichos impuestos y el impuesto general venía

actuaciones inspectoras respecto al retenedor interrumpa la prescripción de la deuda del sujeto pasivo, puesto que únicamente opera tales efectos respecto del "derecho de la Administración para determinar las deudas tributarias mediante la oportuna liquidación e imponer las sanciones correspondientes *en cuanto al tributo o tributos a que se refiera la actuación de comprobación e investigación...*". O, viceversa, el pago realizado por el sujeto pasivo de su obligación<sup>844</sup> tampoco actuaría como acto interruptivo de la prescripción de la deuda del retenedor.

Todo lo cual contribuye a poner de manifiesto la razón por la que ambas obligaciones prescriben de forma autónoma, que no es otra que el ineludible dato jurídico de que la obligación que recae sobre el retenedor no puede reputarse como una obligación accesoria de la obligación tributaria derivada del impuesto, que, en este sentido, vendría a calificarse de "principal"<sup>845</sup>. Y en efecto, si éste fuera el caso, la prescripción de esta segunda obligación determinaría la inexigibilidad de las accesorias<sup>846</sup>. En este orden de cosas, la doctrina se

---

dada por la integración de aquéllos en la base imponible de éste, la opinión general era que la interrupción de la prescripción de los impuestos a cuenta no suponía la interrupción de la prescripción correspondiente al impuesto general, aunque las bases de aquéllos hubieran de integrarse en éste último, porque, como señalan las Res. TEAC de 13 de junio de 1978, 23 de abril de 1980 y 16 de septiembre de 1980, "la autonomía de normativa y de gestión dan independencia y sustantividad propia a cada concepto impositivo". En este sentido, asimismo, MANTERO SAENZ, en comentario a la última Resolución citada, "La prescripción, la estanqueidad tributaria y la tesis de la *actio nata*", en CT nº 34, 1980, págs. 255 y ss.

<sup>844</sup> Cfr. art. 66.1.c) L.G.T.

<sup>845</sup> Sobre el tema, se verá la discusión doctrinal acerca del carácter accesorio de la obligación a cuenta respecto de la obligación tributaria "principal", en §VII. 3. y §VIII.2.1.1 y VIII. 2.1.4 de este trabajo, al examinar, respectivamente, la calificación del retenedor como sustituto, y los efectos de la retención sobre la deuda impositiva del retenido.

<sup>846</sup> Así lo señala VEGA HERRERO, M. *La prescripción de la obligación tributaria*. Ed. Lex Nova. Valladolid, 1990, quien, respecto a la dicción del art. 35.3 de la LGT, "El efecto de la prescripción que aquí se describe podría rotularse sintéticamente "inexigibilidad de las obligaciones accesorias"...lo primero que hay que tener presente para la para la correcta comprensión de este efecto de la prescripción, es que su ámbito está limitado por este precepto donde se da un contenido concreto a la obligación principal y también a las obligaciones accesorias." págs. 113-114.



ha manifestado en el sentido de limitar el alcance de la accesoriedad que despliega, respecto del resto de deberes y obligaciones tributarias, la obligación tributaria "principal", ciñéndola a algunas de las enumeradas en el párrafo segundo del art. 35 de la L.G.T.<sup>847</sup>, pero negando enérgicamente dicha condición, por ejemplo, al deber de declarar, que se instituye como un deber independiente de la existencia de dicha obligación; fundamentado en el deber de colaboración en la gestión y aplicación de los tributos, y no necesariamente en la previa existencia de una deuda tributaria. Debe negarse, por tanto, que cualquier otro deber u obligación material, distinta de la considerada "principal", y surgida como consecuencia de la estructura instrumentadora del tributo, deba tener la condición de accesoriedad de aquélla. Conclusión ésta que resulta específicamente aplicable, a la vista de lo expuesto, a la obligación de ingreso imputable al retenedor a cuenta.

Pero tampoco puede predicarse, por ello, la naturaleza accesoriedad del total instituto retentorio respecto de la susodicha obligación tributaria "principal". En efecto, desde algunas instancias se ha postulado dicho carácter, señalando la imposibilidad de que se genere la retención cuando dicha obligación ha prescrito<sup>848</sup>, pero quizá fuera más exacto afirmar que la retención resulta improcedente cuando la renta abonada, dada la prescripción del tributo, ya no resulta renta

---

<sup>847</sup> En ese sentido VEGA HERRERO, M. *La prescripción de la obligación tributaria*, op.cit., pág. 115 y ss. Asimismo CORTES DOMINGUEZ, M. en *Ordenamiento tributario español*, op.cit., pág. 247, "...en todo caso la relación de accesoriedad sólo puede darse entre la obligación principal y las obligaciones del párrafo 2 del artículo, pero, por el contrario, no podrá existir accesoriedad entre estas últimas relaciones jurídicas y la obligación de declarar y tampoco entre la obligación de pago de la deuda y la declaración tributaria."

<sup>848</sup> En este sentido, FALCON Y TELLA, R. en *La prescripción...* op.cit. pág. 217. "Entendemos que quien abona un rendimiento en principio sometido a retención una vez prescrita la obligación tributaria principal - debido, por ejemplo, a la existencia de un litigio que ha retrasado el abono de los rendimientos - no puede practicar retención alguna. Dicho de otra forma, la prescripción de la obligación tributaria principal es oponible al retenedor en el sentido de que ...no se está obligado a soportar retenciones a cuenta de una obligación prescrita.. La inexigibilidad, en ese momento, de la obligación principal, permite a quien percibe los rendimientos negarse a soportar retenciones a cuenta."

gravable. No se trataría, por tanto, de una extinción por conexión, sino de la inexistencia del presupuesto generador de la retención<sup>849</sup>.

#### 5.2.4. Las infracciones por ausencia de ingreso.

La cualidad del retenedor como un obligado en sentido propio se desprende, asimismo, del dato normativo de la calificación de la ausencia de ingreso de las retenciones como una infracción grave imputable al retenedor<sup>850</sup>, y no una mera infracción simple, derivada del incumplimiento de un deber de colaboración<sup>851</sup>, que sería el régimen lógico si tal fuera su situación jurídica<sup>852</sup>. Y ello con independencia de la realización de la retención<sup>853</sup>, dado que el

---

<sup>849</sup> Totalmente distinto es el supuesto del abono de salarios atrasados, que según el art. 14.6 del Reglamento del IRPF, se imputarán, en el ejercicio en que se cobren, al ejercicio del devengo mediante declaración complementaria, supuesto contemplado en la Res. TEAC de 22 de septiembre de 1988 (Impuestos, 1989/I, pág. 622). En efecto, en dichos supuestos, realizado efectivamente el cobro, la prescripción de la deuda tributaria no comenzaría hasta el momento en que finalizara el período para realizar la declaración complementaria, es decir, desde el momento en que se ha producido dicho cobro. En contra de dicha interpretación, FALCON Y TELLAR, en *La prescripción...* op.cit. pág. 217, nota 10.

<sup>850</sup> Cfr. arts. 77-3, b) que califica genéricamente a los retenedores como sujetos infractores, y art. 79, que califica como infracción grave el "dejar de ingresar, dentro de los plazos reglamentariamente señalados, la totalidad o parte de la deuda tributaria...así como de las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener."

<sup>851</sup> Como señala la S.A.T. de Valencia de 23 de febrero de 1987, que ante la alegación de que la obligación de retener " es un mero deber de colaboración con la Hacienda en sus tareas recaudatorias, cuyo incumplimiento sólo puede calificarse, a falta de tipificación legal específica, como infracción tributaria simple," alega el carácter de sustituto del retenedor, "...de lo que cabe deducir que la omisión de la obligación de retener no es, como pretende el actor, una nueva infracción del deber de colaboración con la Hacienda Pública, sino una infracción tributaria."

<sup>852</sup> Como postula PALAO TABOADA, C. en *Comentarios...* op.cit. pág. 555, quien señala la aplicabilidad de "...las sanciones en que pueda incurrir por la falta de retención, que debe calificarse como simple infracción tributaria."

<sup>853</sup> En contra, ABELLA POBLET, quien, en "Los ingresos por operaciones financieras: imputación temporal y problemática de las retenciones", en *Cuestiones Tributarias Prácticas*, op.cit., pág. 700 y ss. señala que no debería constituir una infracción autónoma, sino un acto preparatorio de una infracción posterior; y ADONNINO, en "Le ritenute d'acconto..." op.cit. pág. 36 "...le sanzioni relativa alla mancata effettuazione della ritenuta dovrebbe assorbire la sanzioni per il conseguente mancato versamento..."

régimen sancionador resulta idéntico para la falta de ingreso de las cantidades retenidas y las que debieron retenerse<sup>854</sup>. En este sentido, la falta de ingreso de la retención recibe la misma calificación infractora que la de cualquier otra deuda tributaria, resultando aplicable la sanción con independencia de que el sujeto pasivo haya o no deducido, o podido deducir, su importe en el impuesto correspondiente, es decir, de que exista perjuicio definitivo para la Hacienda<sup>855</sup>. La existencia de dicho daño económico definitivo no sería, por tanto, un elemento necesario para la existencia de una infracción grave<sup>856</sup>, que se mediría únicamente por el incumplimiento del deber de ingreso<sup>857</sup>. Conclusión confirmada por

---

<sup>854</sup> Así, también en la fijación de las sanciones. Cfr. art. 88-3º que se refiere en concreto a "...la falta de ingresos...de cantidades retenidas o que se hubieran debido retener a cuenta de cualquier impuesto..."

<sup>855</sup> En contra, PEREZ ROYO, F. en *Los delitos...* op.cit. pág. 327-328, con referencia a los pagos fraccionados "La única sustracción de ingresos en estos casos en que el pago a cuenta corresponde al sujeto pasivo se produce con la omisión del ingreso definitivo. La simple omisión del ingreso a cuenta, en sí misma considerada - es decir, cuando no se da lugar posteriormente a la definitiva evasión o sustracción de la cuota -, determina únicamente un retraso en la percepción por la Administración de los ingresos correspondientes a dicho pago fraccionado o a cuenta. Retraso cuya reparación suficiente hubiera posido lograrse mediante la aplicación de los correspondientes intereses de demora que, en todo caso, serán procedentes, y la calificación de la omisión del ingreso como infracción simple, por lo que supone de obstáculo para la adecuada gestión del tributo o tributos afectados.". En la misma línea, ABELLA POBLET, E.J. en "Los ingresos...", en *Cuestiones tributarias prácticas*, págs. 699-700 "Tampoco es sancionable como infracción grave - aunque pueda serlo como simple- la falta de pago de cantidades que han de ingresarse a cuenta si se realiza el pago final y principal del tributo. Aunque la infracción haya sido cometida, juega en este caso la excusa absolutoria del art. 61-2 L.G.T..." Es decir, califica al pago de la deuda impositiva por el sujeto pasivo de ingreso extemporáneo de los pagos fraccionados no realizados.

<sup>856</sup> Así, PEREZ ROYO, F. en *Los delitos...*, op.cit. reconoce que "Es, sin embargo, indudable que la voluntad del legislador no se ha orientado en este sentido...poniéndose de manifiesto que se trata de una redacción conscientemente mediatada. Posiblemente hay que pensar en una decisión de endurecer el tratamiento sancionatorio en un sector como el de los sujetos afectados por el deber de pagos fraccionados, considerado entre los de mayor índice de evasión por el IRPF." (pág. 328).

<sup>857</sup> Como pone de manifiesto PEREZ ROYO en *Los delitos...* op.cit. pág. 258 "Lo que podríamos considerar la figura central en el sistema de infracciones sustanciales consiste sencillamente en "dejar de ingresar" total o parcialmente la deuda tributaria."..."irregularidad en el cumplimiento del deber de ingresar el tributo, entendiéndola en sentido amplio, es decir, comprensiva no sólo de la deuda tributaria principal, sino también de los deberes de ingreso colaterales o a cuenta de la deuda principal (pagos fraccionados o retenciones)..." (págs 321-322).

la posibilidad de cometer tal infracción que tiene el sujeto a quien se debió retener, por la totalidad de su cuota tributaria, sin que la sanción derivada de la misma se vea reducida en los casos y cuantía en que el retenedor realizó el ingreso de la retención no practicada. La sancionabilidad deriva por tanto de la conducta de la ausencia de ingreso de lo debido, que constituye el incumplimiento del deber de ingreso, y se modula en relación con dicho importe.

No consideramos un argumento en contra de lo expuesto el hecho de que dicho perjuicio sea reparable mediante la imposición de intereses de demora, dado que supone únicamente un retraso en la adquisición de las sumas: también la falta de ingreso de cualquier otra obligación, cuando éste se produce finalmente, puede repararse en esta forma, y ello no obsta a que la conducta sea sancionable, puesto que se ha incumplido el deber de ingreso. En ese sentido, debe recordarse que la sanción no obsta a la imperatividad de la realización de tal resarcimiento, y resulta impuesta por el incumplimiento del deber de ingreso que, en el sistema de la L.G.T. tras la Ley 10/85, se reputa como grave<sup>858</sup>: En este sentido, cabe recordar que, de forma simétrica a lo que ocurre para el obligado a realizarlos, y como señalábamos con anterioridad, para la Hacienda Pública el perjuicio causado por la no disponibilidad de los medios económicos derivados de los ingresos

---

Que la infracción se produce por incumplimiento del deber de ingreso y no por el perjuicio económico causado a la Hacienda Pública se pone de relieve por el hecho de que la sanción, cuando no se ha realizado retención, se mide con relación al importe elevado al íntegro, y no por el que se debió retener. El perjuicio económico de la Hacienda, si se hubiera actuado correctamente hubiera sido de esta última cantidad, sin embargo. Así, la Res. T.E.A.C. de 26 de junio de 1991 (Impuestos nº 2, Enero 1992, págs. 73 y ss.) "...sin que pueda admitirse la exclusión de la parte de sanción correspondiente a la elevación al íntegro, pues la omisión cometida ha consistido en la omisión total de la práctica e ingreso de las retenciones y no únicamente en la incorrecta aplicación del art. 36.1 que es una regla de obligada aplicación para el cálculo de la base de retención cuando no se llevan a cabo las actuaciones encaminadas a corregir el incumplimiento, total o parcial, por parte del retenedor de su obligación de retener, lo que implica que la sanción procedente haya de girarse sobre la total cuantía de las retenciones resultantes de la aplicación de tal regla."

<sup>858</sup> También en el régimen anterior a la ley 10/85 se calificaba como infracción de omisión la ausencia de ingreso de las retenciones. Vid. sobre el tema, § VII.1 de este trabajo.

anticipados puede no ser reparable mediante una compensación posterior con referencia al tiempo de su realización.

### 5.2.5. El retenedor como obligado frente a la Hacienda Pública.

Así, cabe concluir en que la posición jurídica del retenedor frente a la Hacienda Pública está integrada por un auténtica obligación, y no por un mero deber de ingreso de cantidades ajenas poseídas mediante retención<sup>859</sup>. En efecto, tanto la nota de patrimonialidad<sup>860</sup> como la existencia de un derecho de crédito ejecutable por parte de la Administración tributaria<sup>861</sup>, criterios ambos esgrimidos por la

---

<sup>859</sup> Como señala SOLER ROCH, M.T. en "Notas.." op.cit. pág. 48, las posiciones jurídicas de Administración y retenedor "...son esencialmente distintas de las que configuran otro deber jurídico relacionado con la aplicación del impuesto, y con el régimen de los deberes tributarios en general."

<sup>860</sup> Predicada por BERLIRI para caracterizar las *obbligazioni*, en *Principios de Derecho Tributario*, vol.II. Ed. de Derecho Financiero. Madrid, 1971, págs 79, 83 y 84. En *Corso istituzionale...* op.cit. págs. 173 y ss realiza una exposición de las características que permiten distinguir las situaciones jurídicas derivadas de la aplicación del tributo: *obbligazione*, *obbligo* e *soggezione*. Así, entre *obbligazione* e *obbligo*, la nota diferenciadora, según el autor, estaría constituida porque la primera tendría un contenido patrimonial, y la segunda no. Por su parte, la distinción entre *obbligazione* e *soggezione* requeriría diferenciar la situación jurídica correspondiente, según que ésta correspondiera a un derecho potestativo, un derecho de crédito o una potestad. Así, enfrente de la potestad no se encontraría alguna situación jurídica particular. En cambio, el derecho potestativo o poder jurídico se integraría por el derecho de producir, por efecto de la voluntad de su titular, una modificación en la esfera jurídica de otro sujeto, el cual viene en la imposibilidad jurídica de sustraerse a las consecuencias desfavorables derivadas del ejercicio de tal poder. Enfrente suyo está un sujeto pasivo, mientras que enfrente de un derecho de crédito se encuentra un obligado. Puede ser, sin embargo, que el efecto producido por un poder jurídico sea el nacimiento de una obligación.

<sup>861</sup> Así, siguiendo las aportaciones conceptuales de SANTI ROMANO, se rechazan como distintiva de la obligación la patrimonialidad del mismo, señalando el carácter patrimonial del contenido de algunos auténticos deberes. Se utiliza, entonces, el criterio de la existencia de un derecho subjetivo correspondiente, distinguible por la existencia de una tutela ejecutiva del cumplimiento de la obligación. En este sentido, en Italia, FANTOZZI, *La solidarietà...* op.cit. pág. 212, quien señala la existencia de un derecho de crédito ejecutable frente a la obligación; MAFFEZZONI, *Profili di una teoria generale dell'imposta*, Ed. Giuffrè, Milán, 1969, pág. 91 que hace hincapié en su carácter correspondiente a un derecho subjetivo.

En España, PEREZ DE AYALA y GONZALEZ GARCIA, *Curso de Derecho Tributario*, (vol. I) 2ª ed. Edersa, Madrid, 1978, págs. 107 y ss, "lo esencial al concepto de obligación es que, correlativamente a ella, exista como situación subjetiva del sujeto activo que pueda calificarse como derecho subjetivo de crédito. No la patrimonialidad, que es nota sólo habitual, pero no excluyente ni definitoria"; PEREZ ROYO, F.

doctrina tributaria para la distinción de la obligación respecto del deber, coinciden en la configuración de su situación jurídica. Posición deudora<sup>862</sup> que parece insertarse en una relación jurídica con la Hacienda Pública en la que ésta asume una posición correspondiente integrada por un crédito. Y, en efecto, la posibilidad por parte de la Administración de exigir al retenedor el ingreso en todo caso hasta el momento en que prescriba su crédito, negada por algunos autores<sup>863</sup>, constituye posiblemente el argumento decisivo para la caracterización de su situación jurídica. Puesto que la inejecutabilidad, que supondría que la única reacción del ordenamiento podría estar integrada por una sanción, sería la nota distintiva del deber<sup>864</sup>.

---

*Infracciones y sanciones tributarias*, Ed. IEF, Madrid, 1972, págs. 24 y ss.; SOLER ROCH, M.T. en "Notas sobre..." , op.cit., pág.15, señala que "las nociones de obligación y deber en el ámbito tributario responden a situaciones jurídicas de distinto contenido que se manifiesta en las posiciones asumidas, en cada caso, por las partes: en la obligación, un vínculo creado por la existencia de un derecho de crédito; en el deber, una situación de sujeción no vinculada a la existencia de ningún derecho subjetivo.". Así, el criterio doctrinal más extendido para la distinción entre obligación y deber, como ha señalado HERNANDEZ GONZALEZ ,F. en "Una contribución al estudio de los deberes tributarios", op.cit., pág. 7, se centra "...en la existencia o no , frente al sujeto que se encuentra en una de esas situaciones, de otro sujeto que sea titular de un derecho subjetivo propiamente tal a exigir de aquél el comportamiento previsto."

<sup>862</sup> Así configuran su situación jurídica SOLER ROCH, "Notas sobre ..." pág. 27, y MARTIN QUERALT "Notas en torno..." op.cit. págs. 134-135 "Esta prestación tiene naturaleza obligacional, en atención básicamente a su estructura y régimen jurídico, amén de tener como objeto una prestación económica." También FERREIRO "La figura del sustituto..." op.cit. pág. 27.

<sup>863</sup> Así, CASADO OLLERO,G. en "De la imposición..." op.cit. pág. 80 asegura que "no es seguro que el incumplimiento de la obligación de ingresar en el plazo oportuno la cantidad retenido dé lugar a la apertura del procedimiento de apremio para la cobranza ejecutiva de la misma." Niega absolutamente dicha posibilidad LEJEUNE, en op.cit., págs. 50-51; PALAO TABOADA,C. "La retención..." op.cit. pág. 295. También FANTOZZI *La solidarietà...* op.cit., pág. 161, nota 15

En contra, BATALLA y MONTERO DE ESPINOSA, A. en "La retención a cuenta en el Impuesto sobre la Renta", op.cit., pág. 120 quien señala que "...los textos vigentes son claros y precisos en el sentido de que el obligado a retener el ingreso es el retenedor, con la ineludible consecuencia de poder iniciar contra él el procedimiento de apremio si tal obligación no se cumpliera.", y MIR DE LA FUENTE, op.cit. pág. 205 " en la retención a cuenta, en la que las deudas del contribuyente y del retenedor no son una sola y la misma... es posible, por una parte, por lo menos, dudar de que el obligado a retener e ingresar no responda materialmente del incumplimiento de la obligación pecuniaria y, por ende, no pueda ser compelido al ingreso de lo retenido(o del equivalente de lo debido y podido retener que no se ingresó) sin perjuicio de las sanciones que procedan..."

<sup>864</sup> Así, PEREZ ROYO,F. en *Infracciones y sanciones tributarias* , Ed. IEF. Madrid, 1972, págs. 24-25 señalaba precisamente como criterio de distinción entre las

Dandose así en este caso, si no la totalidad de las características que concurren en las obligaciones de derecho privado, sí la existencia de las posiciones jurídicas que han permitido a la doctrina predicar la identidad entre sus notas estructurales básicas<sup>865</sup>. En ese sentido, el sancionable deber de ingreso se insertaría dentro del cumplimiento de dicha obligación imputable al retenedor, que extinguiría así la misma<sup>866</sup>. Dando lugar su incumplimiento además, a la exigibilidad de la prestación que constituye su objeto mediante la ejecutabilidad de

---

situaciones de obligación y deber la diferente reacción del ordenamiento jurídico ante el incumplimiento: mientras que el incumplimiento de una obligación implica la lesión de un derecho subjetivo, y da lugar, por ello, a una reacción de carácter indemnizatorio, destinada a resarcir al acreedor, con el incumplimiento de un deber se produce una lesión directa de una norma, ante lo que el ordenamiento responde mediante la imposición de una sanción.

En el mismo sentido, FANTOZZI, *La solidarietà nel Diritto tributario*, op.cit., pág. 212 señala que la distinción entre *obbligazioni* y *obblighi* no reside en su transmisibilidad (aducido como característica de la patrimonialidad), sino que "...il tratto caratteristico delle due situazioni soggettive riposa sulla tutela esecutiva loro concessa. Le obbligazioni presuppongono sempre, infatti, un diritto di credito corrispondente e possono essere fatte valere in via esecutiva da parte del creditore; gli obblighi invece, quale che sia la situazione attiva loro contraposta - e spesso non ve n'è alcuna, - non attribuiscono la tutela esecutiva alla controparte, che di regola manca, o comunque al soggetto interessato al loro adempimento. L'eventuale adempimento dà luogo soltanto all'applicazione delle sanzioni..."

<sup>865</sup> En ese sentido, BASCIU, en *Contributo allo studio della obbligazione tributaria*, Nápoles, 1966, págs. 23 y ss, citado por CORTES DOMINGUEZ, M. en *Ordenamiento tributario español*, 4º ed. pág. 268, "ni la diferente fuente de la obligación ni la distinta naturaleza de los intereses tutelados son elementos que hagan desaparecer el hecho de que en todos los casos recordados exista un deudor obligado a efectuar una determinada prestación y exista un acreedor legitimado para pretenderla y para obtener, si es necesario, la satisfacción del propio interés, incluso contra la voluntad del deudor mediante la expropiación forzosa de sus bienes: cuando se habla de identidad estructural entre dos obligaciones nos queremos referir exactamente al contenido idéntico de estas posiciones jurídicas." Como señala SARTORIO ALBALAT,S. en *La repercusión...* op.cit. pág. 204, esto corresponde a una "conceptuación de la obligación como situación bipolar en la que a la obligación del deudor o deuda se corresponde correlativamente un derecho subjetivo de crédito del acreedor."

<sup>866</sup> Así lo ponen de manifiesto CASADO OLLERO,G. en "De la imposición..." op.cit. pág. 79, que señala como efecto del ingreso "uno inmediato que le es propio y que consiste en extinguir la obligación del retentor..."; e INGROSSO, M. en *Il credito d'imposta* ed. Giuffrè, Milano, 1984, pág. 21 "Va tenuto nel giusto conto che, col pagamento della ritenuta a titolo d'acconto si versa in una ipotesi di sostituzione tributaria, dimodoché, determinandosi il prelievo a carico dell'assoggettato alla ritenuta, costui adempie col versamento un obbligo tributario."

dicha obligación; y a una reacción de carácter indemnizatorio del perjuicio causado.

### ***5.3 La pretendida conexión entre responsabilidad del retenedor por el ingreso y la presunción de percepción de rendimientos netos.***

Desde la constatación de la situación de deuda del retenedor, gran parte de la doctrina ha intentado ver dicha característica como una consecuencia de la existencia de una presunción de retención en el ámbito del I.R.P.F.<sup>867</sup>, presunción que, constituyendo una figura autóctona de nuestro Derecho positivo, se ha considerado un mecanismo desvirtuador de la auténtica naturaleza del instituto<sup>868</sup>,

---

<sup>867</sup> En ese sentido, PALAO,C. en *Comentarios...op. cit.* pág 549, " El retentor está obligado, en efecto a ingresar en el Tesoro no las cantidades que realmente retuvo, sino aquéllas que debió retener, lo haya hecho o no...Esta regla puede muy bien considerarse como una consecuencia de la presunción de retención: supuesta ésta es lógico que se obligue a ingresar en todo caso al presunto retentor, provisto de los fondos necesarios para ello.". Y en pág. 552, al hablar de la independencia entre retención e ingreso y la deducción de lo que debió retenerse, y no de lo que se retuvo efectivamente, "...ambas normas son consecuencia de la presunción de retención, constituyendo dos aspectos distintos de un mismo principio."

En el mismo sentido se pronuncia MARTIN QUERALT,J. en "Notas ...", op.cit., pág. 141 "...como consecuencia de la presunción del art. 36 de la ley, se produce, en nuestra opinión, una desvinculación entre la cantidad retenida y la finalidad a que la misma se encuentra afecta..." Así, afirma que dado que la Hacienda Pública no puede resarcirse a través del retenido, esto fundamenta que pueda dirigirse contra el retenedor. Este autor está en contra de la existencia de dicha presunción. En su opinión, si ésta no existiera, debería exigirse al retenedor una sanción y los intereses de demora, pero no anotarse en cuenta al contribuyente (pág. 144).

También conecta la responsabilidad del retenedor con la presunción de rendimientos netos ALONSO GONZALEZ,L. en *Sustitutos y retenedores...op.cit.* pág. 270 "A través de la presunción...se juzga como imprescindible que se efectúe el ingreso de las sumas de que se trate en las arcas del Tesoro y a la vez se desentiende a la Administración del origen de tales sumas."

<sup>868</sup> En ese sentido, MARTIN QUERALT,J. en "Notas..." op.cit. pág. 144, quien opina que "...la retención a cuenta, tal y como está articulada hoy en nuestro ordenamiento, ni responde al esquema de la sustitución..., ni responde tampoco plenamente al esquema que debió dársele si efectivamente se considera como tal retención a cuenta. Si se hubiera sido consecuente con el esquema jurídicamente atribuible a la retención a cuenta, en el supuesto de que la misma no se hubiera practicado no se produciría ninguna anotación en cuenta a favor del sujeto pasivo contribuyente y, en consecuencia, el mismo no podría practicar y dar por retenido lo que efectivamente no se hubiese retenido. La Hacienda Pública podría exigir del retentor una sanción y unos intereses de demora teniendo en cuenta el momento en que debió hacerlo, pero el importe de la cuota tributaria correspondiente a los rendimientos por él satisfechos debía exigírsele en tal caso al contribuyente...". También PALAO TABOADA,C. en *Comentarios...op.cit.* pág. 536 " El régimen....adecuado a la



del que no se desprendería, sin su existencia, la responsabilidad patrimonial propia del retenedor<sup>869</sup>. Si bien dicha pretendida naturaleza originaria o auténtica, que configura al retenedor como figura instrumental de la recaudación sin asunción de situaciones de responsabilidad patrimonial, no se desprende con facilidad, ni del Derecho comparado<sup>870</sup>, ni de los antecedentes históricos de la figura en nuestro ordenamiento<sup>871</sup>.

---

naturaleza de la retención a cuenta...resulta, sin embargo, profundamente perturbado...por virtud de la presunción de haber tenido lugar la retención...El régimen resultante de este precepto, a nuestro juicio desafortunado, es...intermedio entre el propio de la sustitución pura (correspondiente a la retención indirecta definitiva) y el propio de la retención a cuenta y de una gratuita complejidad."

<sup>869</sup> Así lo pone de manifiesto MATEU-ROS, en "Efectos penales y tributarios de la falta de ingreso de las retenciones a cuenta del IRPF", CT nº 53, 1985, pág. 215 "Esta obligación directa, autónoma y personal del retentor de ingresar las cantidades a cuya retención está obligado no derivaba, sin más de la ley del IRPF, que sólo establecía la posibilidad de la retención en la fuente y la presunción de que los sujetos pasivos percibían las cantidades sobre las que se debe practicar retención con deducción del importe de ésta última (art. 36.1). El Reglamento, al referirse a la obligación de "retener e ingresar en el Tesoro" (art. 147.1) y al establecer - tras la reforma del Real Decreto 1.261/1983, de 27 de abril-, que 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..." viene ya a configurar esta obligación directa del retenedor, cuya legalidad sancionaría la Ley 5/1983."

<sup>870</sup> Así, en Italia, la realización del ingreso es independiente de la práctica de la retención, y no existe, sin embargo, una presunción equivalente a la nuestra. El sujeto pasivo únicamente puede deducir en el impuesto la retención practicada. Sobre el tema, vid. CAPPELLI, G., "Reddito di lavoro dipendente: determinazione al lordo e non al netto delle ritenute", en *DPT*, II, 1984, págs. 799 y ss.

<sup>871</sup> Si consideramos como un antecedente del actual retenedor al "segundo contribuyente" obligado a realizar retención indirecta, configurado en nuestros anteriores Estatutos de Recaudación, no parece posible predicar tal carácter con claridad.

En ese sentido, MARTIN QUERALT, J. en "Notas..." op.cit., pág. 141, manifiesta que en el régimen derivado del Reglamento de 17 de septiembre de 1906, de la Contribución de Utilidades, cabía la posibilidad de otorgar una naturaleza sustitutoria al retenedor, al señalar el tratamiento de malversador de fondos que merece el segundo contribuyente retenedor en el E.R. de 1928, que es calificado de depositario de fondos públicos por la realización de la retención.

Y en efecto, ya desde la regulación realizada por el E.R. de 1928, el procedimiento de apremio era dirigido contra el segundo contribuyente; a pesar de que la retención no tuviera efecto, derivándose el procedimiento contra el primer contribuyente únicamente en caso de insolvencia de aquél. Sobre el tema, vid. ROSSY, H. y PEREZ MORILLO, A., *Derecho Procesal Recaudatorio*, Ed. Memphis, S.L. Barcelona, 1944, 2ª edición, pág. 526. Así es recogido sucesivamente en los E.R. de 1948 (art. 118) y 1968. Por lo que resulta difícil negar la responsabilidad patrimonial del retenedor, incluso en el supuesto de no realización de la retención. Como señala

En efecto, se ha conectado la existencia de dicha presunción, que permite la deducción por el sujeto pasivo del I.R.P.F. de las sumas que debieron retenerse, con la necesidad que la misma produce de que la Hacienda Pública deba dirigirse contra el retenedor para el logro de esas mismas sumas<sup>872</sup>. La responsabilidad del retenedor no derivaría, por tanto, de una situación originaria y propia de obligado<sup>873</sup>, con independencia de la realización de la retención, cuanto de la existencia de una presunción de que dicha retención se ha producido<sup>874</sup>, actuándose los efectos correspondientes en ambas figuras subjetivas, y

---

ALONSO GONZALEZ, L.M. en *Sustitutos...* op.cit. pág. 131, el régimen del primer y segundo contribuyente ponen de manifiesto que la responsabilidad del primero es subsidiaria respecto del segundo.

<sup>872</sup> Así, PALAO, en *Comentarios...* op.cit., pág. 553, señala como consecuencia de la existencia de dicha presunción, que "...la Administración no puede dirigirse contra el contribuyente para exigirle el pago de las cantidades que no le fueron retenidas a éste debiendo haberlo sido." En el mismo sentido, MARTIN QUERALT, J. en la obra colectiva *Curso de Derecho Tributario*, Ed. Marcial Pons, 4<sup>o</sup> ed. pág. 215 "...al preverse que las cantidades se entienden percibidas con deducción de la retención correspondiente, se imposibilita que, en los casos en que no ha practicado la retención, la Administración pueda dirigirse contra el receptor de los rendimientos sujetos a retención...".

En el mismo sentido, BATALLA, en "La retención..." op.cit. pág. 120, quien sosteniendo el carácter de obligado del retenedor, conecta dicho carácter con la existencia de la presunción "No hay que olvidar, por otra parte, que al no ser el sujeto pasivo retenido responsable por la falta de ingreso de las retenciones efectuadas, y la ley presume "iuris et de iure" que la retención se ha efectuado y poder, no obstante, deducir de la cuota del impuesto tales cantidades retenidas, el negar la acción de la Hacienda para reclamar al retenedor supondría una total y absoluta indefensión."

<sup>873</sup> Así, MARTIN QUERALT, J., en op.cit. señala que por la operatividad de ésta "las sumas objeto de retención se desvinculan de su destino". Resulta evidente, sin embargo, que si ha habido retención, la presunción no es operativa, y por tanto, no se produciría tal desvinculación; desvinculación innecesaria si la retención únicamente es presumida. En ese sentido, lo que parece querer decir el autor es que el hecho de que el retenedor responda en todo caso hace innecesario el recurso a la calificación del título por el que adquiere las sumas, a efectos de su deber de ingreso.

<sup>874</sup> Así, la S.A.T. de Valladolid de 26 de diciembre de 1983, (CISS IRPF/B-1) considera que la realización del ingreso cuando no se ha practicado la retención es consecuencia directa de la presunción de rendimientos netos. Dado que ésta no es aplicable a los rendimientos abonados a profesionales, por ausencia del necesario establecimiento por ley de prestaciones públicas, no cabe la imperatividad del ingreso cuando no se ha realizado la retención. En el mismo sentido, la también S.A.T. Valladolid de 21 de marzo de 1985 (CISS IRPF 53/B-3).

produciendo la imposibilidad de que la Administración pueda exigir del sujeto pasivo las sumas no retenidas<sup>875</sup>.

Estas tesis partirían de la consideración del retenedor, por razón de la retención, como un responsable del cumplimiento de deuda ajena. En efecto, dado que el ordenamiento libera al retenido de toda responsabilidad por el ingreso de su deuda una vez realizada la retención, la existencia de una presunción de que ésta ha sido realizada<sup>876</sup>, supone que éste se configura como responsable también cuando dicha presunción resulta operativa. En ese sentido, la polémica doctrinal sobre la situación tributaria del retenedor se ha centrado en la naturaleza *iuris et de iure*, o *iuris tantum*, de la presunción

---

<sup>875</sup> Así, FERREIRO LAPATZA, J. en "Los sujetos pasivos de la obligación tributaria", en *CREDF* nº 72, 1991, pág. 481, señala que la mencionada presunción "...no debe desplegar otros efectos que enervar la carga de la prueba de las retenciones practicadas respecto al contribuyente tanto frente al sustituto como frente a la Hacienda Pública."; BATALLA Y MONTERO DE ESPINOSA, A. en "La retención a cuenta..." op.cit. pág. 120, "No hay que olvidar, por otra parte, que al no ser el sujeto pasivo responsable por la falta de ingreso de las retenciones efectuadas, y la ley presume "iuris et de iure" que la retención se ha efectuado y poder, no obstante, deducir de la cuota del impuesto tales cantidades retenidas, el negar la acción de la Hacienda para reclamar al retenedor supondría una total y absoluta indefensión."

En esta línea, MERINO JARA, I. "Responsabilidad ante el Tesoro de contribuyente y retenedor en el IRPF", *Impuestos*, 1985, II, pág. 175. "...si el retenedor incumple su obligación de ingreso, como correlato de la antedicha presunción, no puede la Administración Tributaria exigir el ingreso de la correspondiente retención al sujeto pasivo...aun en el caso de que ni siquiera se haya practicado la retención por lo que la Administración no puede exigir el pago de las cantidades que no le fueron retenidas debiendo haberlo sido...". Asimismo, FALCON Y TELLA, R. en *La prescripción...* op.cit. pág. 213 "..."la presunción *iuris et de iure* recogida actualmente en el art. 98.2 de la Ley 18/1991, según la cual la retención se entiende en todo caso practicada (salvo que se trate de retribuciones legalmente establecidas), impide a la Hacienda exigir al sujeto pasivo de la obligación principal las cantidades correspondientes a la obligación a cuenta, lo que implica en estos casos una absoluta autonomía, desde el punto de vista de su extinción, entre la obligación tributaria principal y la obligación de ingresar las cantidades retenidas."

<sup>876</sup> En ese sentido, SOLER ROCH, M.T. "Notas sobre la configuración..." op.cit. pág. 33 "...la presunción de que la retención ha sido siempre efectuada, actúa enervando el supuesto de hecho que genera la responsabilidad del contribuyente (la imposibilidad de demostrar que la retención no se ha efectuado)", y PALAO TABOADA, C. *Comentarios...* op.cit. pág. 553, quien señala como consecuencia de la presunción que "...la Administración no puede dirigirse contra el contribuyente para exigirle el pago de las cantidades que no le fueron retenidas a éste debiendo haberlo sido."

enunciada<sup>877</sup>, señalándose que considerarla en el primero de los sentidos supondría configurar al retenedor como un obligado frente a la Hacienda en todo caso, incluso aunque no mediara retención<sup>878</sup>, ya que respondería siempre de la deuda imputable al sujeto pasivo<sup>879</sup>.

---

<sup>877</sup> En ese sentido, la Jurisprudencia territorial se ha pronunciado mayoritariamente por la consideración como *iuris tantum* de la presunción examinada. Pueden citarse al respecto la S.T.S.J. Galicia de 15 de noviembre de 1989 (CREDF nº 66, 1990, pág. 307), y S.T.S.J. País Vasco, de 3 de febrero de 1990, pon. Sr. Menéndez Pérez (CREDF nº 67, pág. 438).

En el ámbito administrativo puede reseñarse la Res. TEAC de 2 de noviembre de 1989, CaT nº 106, Cons 3º "...ello conduce a examinar la naturaleza jurídica de la presunción establecida en el art. 36 de la ley, que se estima de carácter *iuris tantum*, ya que la presunción *iuris et de iure* no admite excepciones y como antes se indica, el art. 151 del Reglamento del Impuesto recoge diversos supuestos a los que no es aplicable la presunción ..."

En cambio, el T.S. ha entendido que la presunción de rendimientos netos es aplicable en todo caso. En este sentido, las S.S.T.S. de 17 de mayo de 1986 (Ar. 2382); 29 de septiembre de 1986 (Ar. 4656) y 22 de febrero de 1989, (Ar. 1382), con idénticos Fjco 3º, en los que señala que "...Por una parte, la omisión del deber de retener o detraer no excusa del correlativo de ingresar, sin perjuicio de la eventual calificación como infracción tributaria. Por otra, los sujetos pasivos, como contribuyentes, quedan exentos de cualquier responsabilidad por la falta de ingreso de lo detraído o la inexistencia de retención. Finalmente, las cantidades efectivamente satisfechas por quienes están obligados a retener se entenderán percibidas, en todo caso, con deducción del importe correspondiente..."

<sup>878</sup> Así, MIR DE LA FUENTE, en op.cit. manifiesta la opinión de que considerar la presunción como *iuris et de iure* tendría como consecuencias: "Esta tesis significaría hacer del retentor, no un sustituto, sino algo más que un sustituto. Haría de él un contribuyente de otra deuda tributaria distinta de las del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el Impuesto sobre Sociedades, eventualmente exigibles, en su día, al retenido, aunque su pago produciría, además de su extinción, la devolución de la cuota de la del otro." (pág. 208, nota 93).

Puesto que como señala MERINO JARA, I. "Responsabilidad..." op.cit. págs. 175, en caso de incumplimiento del deber de ingreso "...no puede la Administración tributaria exigir el ingreso de la correspondiente retención al sujeto pasivo..." ni "...aun en el caso de que quisiera haber practicado la retención pro lo que la Administración no puede exigir el pago de las cantidades que no le fueron retenidas al contribuyente debiendo haberlo sido."

<sup>879</sup> En ese sentido, los autores partidarios de considerar la naturaleza *iuris et de iure* de la presunción antedicha coinciden en señalar que la existencia de la misma configura al retenedor como un auténtico deudor frente a la Hacienda Pública. En ese sentido, MERINO JARA, I. "Responsabilidad ante el Tesoro de contribuyente y retenedor en el I.R.P.F.", *Impuestos* 1985/II, págs. 174 y ss, "...en virtud de la presunción, se produce la separación entre la obligación del contribuyente y la del retenedor, y, por ende, una escisión en la exigencia de responsabilidad a ambos sujetos...si la obligación del retenedor es autónoma, y por tanto su incumplimiento le acarrearán las consecuencias señaladas anteriormente, aquél se constituye en el único sujeto que asume la posición deudora frente a la Hacienda Pública..."

Es por ello por lo que los esfuerzos doctrinales dirigidos a considerarlo como un sujeto no obligado por razón de la existencia de una deuda propia han estado encaminados en la dirección expuesta, y se niega precisamente su carácter imperativo por la producción de los resultados descritos<sup>880</sup>. Así, desde estas premisas, se ha pretendido que el retenedor únicamente sería considerado deudor por el ordenamiento cuando hubiera realizado la retención, y sería, por ello, postulable únicamente entonces su carácter de sustituto. O bien, aun reconociendo su carácter de obligado, se han criticado las notas definitorias de dicho régimen. Las mismas razones de fondo subyacen en el intento jurisprudencial de limitar su ámbito de aplicación<sup>881</sup>, especialmente a los supuestos en que exista pacto para no retener, aduciendo precedentes del derecho anterior<sup>882</sup>.

La pretendida condición de dicha presunción de *causa* de la configuración del retenedor como un auténtico responsable del ingreso de las sumas objeto del instituto puede sin embargo desvirtuarse fácilmente con base en tres consideraciones: en primer lugar, el diferente ámbito de ambas previsiones normativas; en segundo lugar, la ausencia de un específico efecto liberatorio como consecuencia de la operatividad de la retención, y por ende, de la presunción, lo que presupone desarticular la explicación de la conexión entre ésta y la deuda del retenedor. Por último, la desvinculación entre el efecto jurídico derivado de la presunción, la

---

<sup>880</sup> Así, LEJEUNE, en op.cit. págs. 47 y ss, parece intentar demostrar la imposibilidad de que la presunción pueda ser imperativa, precisamente porque de tal consideración se desprendería la ejecutabilidad al retenedor, conclusión que niega categóricamente.

<sup>881</sup> Como en la STSJ de Galicia de 15 de noviembre de 1989 (CREDF nº 66, 1990, pág. 307), según la que la presunción prevista en el (antiguo) art. 36 de la ley del IRPF, atiende exclusivamente a resolver los casos en que el sustituto retenedor no ingrese las cantidades retenidas o no haya practicado en absoluto la retención, deviniendo en insolvente. Así, mientras que por la primera de las situaciones expuestas parece conectar dicha presunción con la cláusula de la ausencia de responsabilidad del retenido por el ingreso, por la segunda parece enmarcarse en la línea jurisprudencial citada en el texto, respecto de la existencia de pacto de no retención.

<sup>882</sup> Sobre el tema vid. §5.4.2. , en este mismo capítulo.

deducción por el sujeto pasivo, y la existencia de la obligación de ingreso a cargo del retenedor. El análisis de las relaciones entre la presunción y el deber de ingreso nos llevará a plantearnos, por tanto, si es éste el auténtico significado de la presunción de rendimientos netos de retención.

### **5.3.1. El presupuesto del ingreso y el ámbito de la presunción.**

Así, como señalábamos, la primera razón para negar la conexión entre ambas notas del régimen jurídico del instituto, estaría constituida por la constatación del diferente ámbito de actuación de dichas previsiones normativas. En efecto, debe señalarse el carácter limitado del terreno de actuación de la presunción examinada, que no resulta operativa en todo supuesto de retención<sup>883</sup>. A pesar de ello, debe reconocerse que el retenedor, por el contrario, resulta obligado al ingreso en todos los supuestos en que surge su condición de tal, haya o no retenido, y resulte o no operativa la presunción. Así se desprende, no únicamente de la consideración normativa y jurisprudencial de

---

<sup>883</sup> En efecto, en principio, la redacción que la ley 18/1991 ha otorgado al art. 98 de la L.I.R.P.F. y el art. 32 de la L.I.S. parece confirmar que la presunción de rendimientos netos queda limitada al ámbito del impuesto recayente sobre las personas físicas, dado que no se prevé en el segundo de los textos citados. En ese sentido se había pronunciado la mayor parte de la doctrina vertida al respecto, como QUINTAS BERMUDEZ, *Comentarios...op.cit.* págs. 898 y ss.

En contra de tal interpretación, LOZANO SERRANO, C. en su *Memoria ... op.cit.*, págs. 31 y ss, quien sostenía la deducibilidad de las retenciones que debieron practicarse al sujeto del I.S. Consecuencia de lo cual sería el distinto régimen aplicable en el ámbito de los rendimientos derivados de actos financieros, según que el receptor fuera una persona física o jurídica. Lo que supone una razón más para afirmar la desconexión entre la operatividad de la presunción examinada y la situación jurídica del retenedor.

Por otra parte, no debe olvidarse que la presunción tampoco es aplicable, dentro del ámbito del I.R.P.F. a las denominadas "retribuciones legalmente establecidas", concepto indeterminado que no es definido por el Reglamento, y del que resulta difícil intentar una aproximación, dada la variedad de interpretaciones administrativas y jurisprudenciales vertidas en torno a los supuestos eliminados de la presunción en el régimen anterior. En efecto, puede venir referido únicamente a aquellos supuestos, o a las retribuciones "presupuestadas", en la línea de algunos pronunciamientos jurisprudenciales que han negado la operatividad de la presunción a los casos de retención directa; o a aquellas retribuciones que por resultar publicadas no pueden causar incerteza en torno a su cuantía íntegra, en la línea del significado otorgado a la presunción por la doctrina administrativa. En este último sentido, FERREIRO LAPATZA, J. en "Los sujetos pasivos de la obligación tributaria...op.cit. pág. 481, señala que debe entenderse incluidas las derivadas de convenios colectivos.

que son dos las actuaciones imputables al retenedor en el ámbito de su status jurídico - la retención y el ingreso - configurándose ambos deberes como jurídicamente independientes uno de otro- si bien no lo serían en el ámbito funcional-; sino asimismo de que el régimen jurídico que, como vimos, permite considerarlo como responsable directo de dicho ingreso no limita su actuación a los supuestos en que la presunción es aplicable. En este sentido, mal puede considerarse que dicha independencia sea consecuencia de ésta en los supuestos en que no resulta operativa.

Por lo tanto, puede observarse que, sencillamente, el presupuesto que genera el deber de ingreso no resulta integrado por la realización, efectiva o presunta, de la retención<sup>884</sup>. En este sentido, resulta clarificador, en orden a la desvirtuación de la premisa subyacente en dicha conexión, que el mismo ordenamiento jurídico, como veíamos en el Capítulo II, imponga en ocasiones la realización del ingreso con independencia de la posibilidad de práctica de la retención correspondiente<sup>885</sup>. En efecto, en la medida en que no haya conecado el nacimiento del instituto con la posibilidad de retener, la realización del ingreso sin práctica de la retención, no únicamente será posible, sino, asimismo lícita y debida. Los presupuestos normativos para la retención y para el ingreso pueden resultar distintos, lo que abunda en la línea de que se trata de dos deberes que pueden cumplirse de forma independiente. No resultando necesaria, para la generación del segundo, ni la realización del primero, ni la presunción de que ha sido realizado.

---

<sup>884</sup> En este sentido, ocurre lo señalado por SOLER ROCH, en op.cit., pág. 31, es decir, basta que concurra el presupuesto de hecho "para que nazca la obligación de ingresar (obligación a cuenta strictu sensu), con independencia de que la retención se efectúe o no realmente..."

<sup>885</sup> Así, a la inversa, ALONSO GONZALEZ señala que la faceta de colaborador en la gestión tributaria se ve más claramente, o aparece más perfilada en el retenedor "...obligado por la ley a proporcionar al fisco los pagos anticipados que anteriormente ha obtenido del contribuyente en forma expeditiva." (pág. 307).

En ese orden de cosas, la existencia de los supuestos descritos pone de manifiesto, como ha sido señalado<sup>886</sup>, que el retenedor está fundamentalmente obligado al ingreso, del que responde personalmente y por razón de la existencia de una deuda propia, no generada por la posesión, real o presunta, de las sumas objeto de la retención. Es decir, dado que la obligación de ingreso no deriva de la práctica de la retención, tampoco puede considerarse producida por la operativa de la presunción. Se niega así, por tanto, a la retención, y, por ende, a una pretendida presunción de que la misma se hubiera realizado, cualquier carácter generador de la obligación de ingreso del retenedor.

### *5.3.2. El pretendido efecto liberatorio de la retención, y, por ende, de la presunción.*

Pero además, la ausencia de identidad entre el ámbito de la presunción y el del régimen que configura al retenedor como único responsable, pone de manifiesto que dicha presunción no supone la causa de una pretendida liberación del eventual contribuyente. En efecto, incluso en los supuestos en que la presunción no resulta operativa, la Hacienda Pública, si el retenedor incumple su obligación de ingreso, no podrá dirigirse contra aquél a quien se debió retener para reclamarle el importe de la retención. Y ello porque ni la L.G.T. ni el Reglamento de Recaudación prevén, en ningún momento, dicha responsabilidad subsidiaria en la deuda derivada de la retención<sup>887</sup>. En efecto, resulta cierto que la obligación conectada a la retención opera sus efectos en la futura situación impositiva del sujeto a quien debe retenerse, pero del Derecho positivo no puede desprenderse que en

---

<sup>886</sup> Por MANZONI, en "La responsabilità penale del sostituto d'imposta nell'imposizione diretta e nell'IVA", en *BT* nº 17, 1985, pág. 1285 "In realtà, obbligo di ritenuta e obbligazione comportante il versamento delle ritenute ...sono del tutto autonomi e distinti l'uno dall'altra. Prova ne sia che vi sono dei casi in cui, come vedremo, il versamento della ritenuta va effettuato prima ancora che siano corrisposti i redditi sui quali essa deve essere operata..."

<sup>887</sup> Así lo pone de manifiesto HERRERA MOLINA, P.M.en op.cit. pág. 5 "Desde luego, el contribuyente no es "responsable" del sustituto en el sentido del art. 37 de la LGT y, por tanto, no cabe alegar que al no existir precepto expreso en contrario su "responsabilidad" sería subsidiaria"



relación a la misma, a dicho sujeto le sea imputable algún deber que no consista, sencillamente, en soportar la retención<sup>888</sup>. Y ello con independencia de que la presunción resulte o no aplicable. Con lo que debe negarse que la misma suponga una liberación de una pretendida responsabilidad que resultaría exigible sin su existencia, cuando se omite la retención y el ingreso<sup>889</sup>.

Y, en efecto, la eventual imposibilidad de deducir las cantidades que debieron retenerse e ingresarse no puede, evidentemente, equipararse a una responsabilidad del sujeto pasivo en el cumplimiento de la misma, ya que ésta debiera poderse exigir de acuerdo con el procedimiento de ejecución de dicha pretendida obligación<sup>890</sup>. Sin embargo, la prestación derivada de la retención resulta inejecutable como tal por la Hacienda Pública respecto del retenido, a pesar de que no se haya practicado la retención<sup>891</sup>.

Así, en primer lugar, no puede afirmarse que el retenedor, mediante su ingreso, libere al retenido de la responsabilidad de su deuda, dado que en ningún caso éste resulta afectado por dicho ingreso<sup>892</sup>. La premisa, por tanto, de la existencia de tal

---

<sup>888</sup> En el sentido del texto, HERRERA MOLINA, P.M. op.cit. pág. 5 "...el retenedor no es un sustituto del contribuyente, sino un sujeto a quien la Ley impone una obligación distinta de la relación tributaria que nacerá al realizarse el hecho imponible. Ciertamente es una obligación a cuenta de la deuda tributaria, pero en relación con ella el único deber del contribuyente es soportar la retención."

<sup>889</sup> Como pone de manifiesto HERRERA MOLINA, P.M. en op.cit. págs. 5 y 6, "...si el retenedor no retiene y no ingresa, la Hacienda Pública sólo podrá dirigirse contra él para cobrar el importe de la obligación tributaria a cuenta."

<sup>890</sup> Así lo interpretan GUERRERO ARIAS y ROSICH ROMEU, en "Las retenciones a cuenta como exacción tributaria..." op.cit. pág. 955.

<sup>891</sup> Debe negarse así lo aducido por RUSSO, en op.cit. pág. 259 que señala tal efecto únicamente en caso de haberse realizado la retención "...se la ritenuta è effettuata dal soggetto cui ne incombe l'obbligo (sostituto), l'amministrazione finanziaria non può avanzare altre pretese nei confronti del soggetto che l'ha subita (sostituto), anche se in ipotesi non riesca a soddisfare il suo credito nei confronti del sostituto, per il semplice motivo che in caso diverso il sostituto si troverebbe ad essere assoggettato due volte al pagamento della stessa imposta."

<sup>892</sup> En este sentido, MIR DE LA FUENTE en op.cit., pág. 212, "esta norma no dispone que el retenedor responda, con todos sus bienes presentes y futuros, del

responsabilidad por parte del eventual sujeto pasivo - de la que la presunción constituiría una liberación- parece, ya desde este punto de vista, bastante incierta. Así, resulta cierto que, sin su operatividad, éste afrontará su deuda tributaria íntegramente, sin que el importe de la retención se considere imputado. Si bien dicho efecto derivaría de la ausencia de retención, y no de la omisión del ingreso. Y ello porque la deducción no constituye el resultado de tal ingreso, sino de la práctica de la retención, o en su caso, de la operatividad de la presunción de rendimientos netos. Con lo que la Hacienda Pública, en el primero de los casos enunciados, puede resultar obligada a la devolución sin haber percibido el ingreso<sup>893</sup>.

Pero tampoco puede decirse que la verdadera causa de tal liberación sea la retención, y, por tanto, la presunción de que ésta se ha realizado. En efecto, en segundo lugar, no puede considerarse a la ausencia de deducción impositiva, en un sentido técnico, como una manifestación de responsabilidad por el cumplimiento o incumplimiento del deber de ingreso del retenedor<sup>894</sup>, que, como hemos visto, responde a una auténtica obligación, para cuya ejecución, en caso de existir tal responsabilidad, no resultaría menester esperar al

---

cumplimiento de su obligación de ingresar en el Tesoro las cantidades efectivamente retenidas, ni mucho menos que quien "responda" de dicho cumplimiento sea el contribuyente. Sino que, por el contrario, dispone que el contribuyente no responde en caso de incumplimiento, por parte del retentor, de su obligación de ingresar en el Tesoro las cantidades que retuvo efectivamente. Y precisamente esto, y no otra cosa, como que, a contrario, lo haga, caso de no ingresar el retenedor las cantidades que, pudiendo hacerlo, no retuvo efectivamente." pág. 208 "en cuanto a los efectos frente al obligado a soportar la retención, éste queda fuera de las consecuencias del incumplimiento de las obligaciones de retener e ingresar en el Tesoro."

<sup>893</sup> Así lo interpreta también, para el Derecho italiano, TESAURO en *Il rimborso...* op.cit. pág. 196, "...può aversi diritto al rimborso senza che il fisco abbia ricevuto il pagamento." Ya que dicho derecho nace para quien ha soportado la retención aunque el retenedor no haya ingresado, teniendo el Estado que reembolsar por el solo hecho del crédito que tiene contra el retenedor, aun no habiendo recibido el ingreso. "Questo diritto nasce tanto dal versamento previa ritenuta (o comunque accompagnato da ritenuta) quanto dalla ritenuta disgiunta da versamento: e nasce sempre a favore del soggetto che è tenuto a subire la ritenuta."

<sup>894</sup> Como pone de manifiesto QUINTAS BERMUDEZ, en *Comentarios...* op.cit. pág. 898, "...la expresión no serán responsables no debe entenderse...en el sentido del art. 37 LGT, ..."

plazo de liquidación del impuesto<sup>895</sup>. Máxime cuando de tal liquidación puede derivarse la inexistencia de débito alguno, con independencia de la práctica de retenciones. Y ello porque la eventual deuda del sujeto pasivo se configura respecto de un título jurídico que no consiste en una adición de aquéllos que generan la retención, con lo que la situación tributaria final o definitiva de éste puede no incluir la existencia de dicha obligación.

Para que pudiera entenderse tal cosa, sería menester que en dicha situación tributaria del sujeto pasivo se incluyera, necesariamente, la existencia de una cuota tributaria líquida igual al importe de las retenciones no practicadas y que debieron haberlo sido. Así, podría entenderse que el mismo resultaría responsable de la deuda derivada de la retención cuando ésta no se practicó. La existencia de alguna situación de deuda respecto del sujeto pasivo del impuesto por razón de éste podría resultar, en este sentido, decisivo para la calificación de tal ausencia de deducción como un supuesto de responsabilidad, si bien distinta de la regulada como subsidiaria en el R.G.R.. En efecto, algunos autores han intentado observar la existencia de la misma por la observación del efecto de que el sujeto pasivo resulta deudor por una cantidad mayor, y mayor precisamente por el importe de las retenciones no practicadas.

No puede predicarse, sin embargo, que tal efecto sea producto de dicha responsabilidad en los casos en que no existe ninguna deuda impositiva, en los que no puede apreciarse ningún efecto jurídico, en ese sentido, derivado de la ausencia de retención. No puede decirse que el sujeto pasivo no deudor lo sea en menor cantidad por tal causa. Sí puede observarse que la Hacienda Pública no deberá proceder a la devolución de las retenciones no practicadas, dado que el sujeto pasivo no ha contribuido provisionalmente por medio de la práctica de la

---

<sup>895</sup> Como señala HERRERA MOLINA, P.M., en op.cit. pág. 5 y 6, "Una vez que sea exigible el Impuesto sobre Sociedades podrá requerirse al contribuyente las cantidades que debían haberse retenido y no se ingresaron, si ésta las ha deducido de la cuota y "no acredita que sufrió la retención" (art. 260.2 RIS). Pero no por ser "retenciones", sino sólo en cuanto constituyan una parte de la cuota tributaria no ingresada en período voluntario."

retención, y en ese sentido no resulta irrelevante, para la posición del sujeto pasivo frente a la Hacienda por razón de su impuesto, la práctica de las mismas. Pero en ese caso, la ausencia de retención y de ingreso no habría producido una responsabilidad en el sujeto pasivo, sino que no se habría generado un efecto derivado únicamente de la retención cuando no existe deuda o ésta es inferior al importe de la misma: la producción de un crédito frente a aquélla. Y resulta ciertamente artificioso considerar que el no nacimiento de una situación de crédito pueda configurarse como responsabilidad en una deuda.

Por lo tanto, resulta cierto que los efectos económicos para el sujeto pasivo pueden resultar similares en el plano de la definitiva situación patrimonial. Es decir, si prescindimos del dato de que tal conducta supone que el sujeto no sólo no ha contribuido por razón del impuesto definitivo, sino asimismo tampoco ha realizado una prestación provisional que le era exigible con independencia de la existencia de dicha deuda definitiva. Con lo que, lejos de configurarse como responsable, el sujeto pasivo que no soportó la retención puede resultar beneficiado respecto de quien, en su misma situación tributaria en punto al impuesto, sí debió soportarla.

Dichos efectos, por otra parte, no resultan producto de una responsabilidad jurídica de la obligación que motiva el ingreso del retenedor. Es decir, la Hacienda Pública, en caso de incumplimiento del retenedor respecto de su obligación de ingreso, no retrasaría únicamente la percepción de dichas sumas, sino que carece de cualquier otra forma de recaudación de las mismas, entendidas como integrantes del objeto de una obligación. Así, no puede entenderse seriamente que la ausencia de deducción suponga un cumplimiento de la obligación derivada de la retención, y, por tanto, una responsabilidad subsidiaria respecto del retenedor, ni aun entendida como *sui generis*.

Así, podemos derivar algunas conclusiones de las argumentaciones expuestas: en primer lugar, dado que no podemos hablar con propiedad técnica de una liberación de la responsabilidad del retenido por causa de la presunción - bien se articulara como

liberación parcial de la obligación tributaria, bien como liberación de la específica obligación inherente a la retención, dependiendo de la postura adoptada al respecto -, parece que debería poder explicarse en otros términos la acción de dicha cláusula normativa en la situación impositiva del afectado. Y ello porque, como hemos visto, a pesar de que los efectos económicos definitivos resultan, si no idénticos, sí similares, la instrumentación técnica de dichos efectos no permiten una estructuración del instituto basada en la existencia de una deuda previa del sujeto a quien se debió retener de la que la retención o la presunción supongan una liberación. En este sentido, únicamente podría señalarse que, a reservas de una mayor concreción de su significación jurídica, la presunción examinada, en la medida en que genera una deducción, modula o delimita su deuda impositiva cuando ésta existe.

Por otro lado, la imposibilidad de configurar técnicamente a la ausencia de deducción como una responsabilidad subsidiaria en la prestación derivada de la retención, parece inutilizar el debate sostenido, en el régimen anterior al vigente R.G.R., acerca del papel de la presunción en punto a la acomodación de la retención a cuenta con el esquema de la sustitución. En efecto, predicar la naturaleza sustitutoria de la retención a cuenta supondría la aplicación de la responsabilidad subsidiaria del sustituido prevista en el art. 9.3 del R.G.R. de 1968<sup>896</sup>, como veíamos con anterioridad<sup>897</sup>, Desde dicha

---

<sup>896</sup> Así lo pone de manifiesto PALAO TABOADA, C. en *Comentarios...op.cit.* pág. 536, "La calificación o no como sustitución de la retención a cuenta tiene, en principio, una importancia decisiva, ya que la respuesta positiva arrastra la aplicación a dicha retención de un elaborado régimen jurídico con base en los arts 30 y 35 de la Ley General Tributaria completados por el art. 9. 3º del Reglamento General de Recaudación. La consecuencia práctica fundamental de esta calificación sería según los citados preceptos que la hacienda pública debería dirigirse en reclamación de las sumas que el retentor debió retener e ingresar contra él mismo, en primer lugar, y sólo en caso de insolvencia del retentor, y siempre que no se haya practicado la retención, frente al contribuyente, en calidad de responsable subsidiario. Ahora bien, basta enunciar el sistema anterior para comprender lo forzado de su aplicación a la retención a cuenta..."

<sup>897</sup> Vid. sobre el tema de la responsabilidad subsidiaria en la sustitución §IV.1.2.2.3. de este trabajo. Respecto de los intentos de configuración de la retención a cuenta como una forma de sustitución, remitimos al lector a §VIII.2.2 .

premisa, la doctrina, mayoritariamente, ha considerado a la presunción como un obstáculo para dicha calificación, dado que su existencia negaría la mencionada responsabilidad subsidiaria del sujeto a quien se debió retener<sup>898</sup>. Sin embargo, como hemos intentado demostrar a lo largo de estas páginas, la presunción no operaría dicho efecto liberatorio de responsabilidad. Por ello, tampoco puede ser alegada como elemento típico de la sustitución, desde la postura, absolutamente inversa a la anteriormente expuesta, de que en dicho instituto se produce una total liberación del sustituido<sup>899</sup>.

### *5.3.3. La desconexión entre la obligación del retenedor y el pretendido efecto liberatorio, la deducción.*

La segunda consideración a la que hacíamos referencia estaría constituida por la irrelevancia que parece desprenderse, de la

---

<sup>898</sup> En ese sentido SOLER ROCH, en op.cit. "...la norma contenida en el artículo 151.1 del Reglamento del IRPF impide la aplicación de lo dispuesto en el art. 9 RGR, en la medida en que contiene una presunción de que la retención ha sido siempre efectuada, enervando de este modo el supuesto de hecho que genera la responsabilidad del contribuyente. El régimen jurídico de la retención a cuenta aparece, de este modo, como sustancialmente distinto de la sustitución, porque, en definitiva, el retenedor es el único sujeto que asume, en cualquier caso, la posición deudora frente a la Hacienda Pública. y como contraposición, una interpretación conjunta de las normas contenidas en los arts. 151 del Reglamento y 9.3º del RGR, lleva a la conclusión de que el receptor de los rendimientos sujetos no es, en ningún caso, deudor de la obligación a cuenta."(pág. 33).

En el mismo sentido, MARTIN QUERALT, en op.cit., pág. 138; APARICIO PEREZ, en "El retenedor : sujeto pasivo..", op.cit., pág. 227; MATEU-ROS "Efectos penales y tributarios de la falta de ingreso de las retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas" CT nº 53, 1985. pág. 216, quien manifiesta que se convierte "...más que en el responsable de una deuda tributaria ajena, en el sujeto pasivo de una deuda propia, difícil de calificar como auténtica "obligación tributaria", que es el pago "anticipado y a cuenta", al que no está obligado, en cambio, el retenido (de ahí que no quepa hablar de "sustitución" alguna, pues..." opera la falta de responsabilidad del art. 151.3 Reglamento IRPF. También señala dicha nota ALONSO GONZALEZ, L.M. en *Sustitutos...* op.cit., pág. 284, "...se ha negado tal asimilación en base a una amplia gama de argumentos, en general de escasa entidad, salvo uno que nos obliga a meditar: en la retención a cuenta el presunto sujeto sustituido carece de responsabilidad ante el impago de la obligación accesoria de la principal tributaria."

<sup>899</sup> Como afirma COLLADO YURRITA, M.A. en "Configuración jurídica..." op.cit. pág. 13 "Esta presunción de retención no significa, creemos nosotros, ....que no estemos en presencia del mecanismo de la sustitución, sino simplemente, que siendo la retención a cuenta un supuesto de sustitución va a producir uno de sus efectos, la liberación de responsabilidad, por la obligación de ingreso anticipado, del receptor de rentas..."

observación de nuestro ordenamiento jurídico, en orden a la situación de responsable del retenedor, no sólo de la previsión de la presunción, sino asimismo, de su operatividad efectiva. Es decir, que el ingreso será exigible del retenedor, juegue o no la presunción, y en cualquiera de ambos casos, haya o no deducido el sujeto pasivo las cantidades que debieron retenerse. Y ello porque no se limita la ejecutabilidad del retenedor a los supuestos en que el "retenido" ha deducido la retención efectiva o presunta<sup>900</sup>.

Es decir, se configura una auténtica obligación propia del retenedor al ingreso, con independencia, tanto de la configuración concreta de la situación tributaria del sujeto a quien debió retener, como del uso que éste hizo de la presunción impuesta por el ordenamiento. Para continuar en la línea iniciada, puede expresarse la idea apuntada señalando que no constituye un elemento necesario para la generación de dicho deber de ingreso la deducibilidad para el sujeto a quien se debió retener. Es decir, que la situación del retenedor como obligado no se conecta necesariamente con los efectos jurídicos derivados de la retención. Y por tanto, la existencia de una presunción por razón de la cual dichos efectos se producen a pesar de la inefectividad de la retención tampoco puede considerarse causa de dicha situación de obligación.

En efecto, el ordenamiento jurídico no prevé como causa de exclusión o de extinción de la obligación de ingreso, ni la ausencia de

---

<sup>900</sup> En este sentido, las Res. T.E.A.C. de 3 de marzo y 27 de junio de 1990 (CISS IRPF 53/C-9) en la que se plantea la cuestión de "si en el supuesto de haberse declarado las comisiones por sus perceptores y extinguida la deuda tributaria por el pago, queda liberado de responsabilidad pagadora.." a lo que el Tribunal contesta que "...en el presente recurso debe examinarse si la reclamante ha dado cumplimiento a las obligaciones tributarias que la Ley le impone como retenedor, y que son distintas a las que corresponden al sujeto pasivo contribuyente como receptor de las rentas abonadas por la entidad; y siendo obligaciones tributarias distintas, el cumplimiento por parte del contribuyente no libera de sus obligaciones a aquélla.....resulta evidente la total responsabilidad del retenedor en el cumplimiento puntual de la obligación de retener e ingresar sobre los rendimientos que satisface...las disposiciones mencionadas imponen al retenedor la obligación de ingresar el importe de la retención que hubiera debido practicar en los plazos previstos en la normativa vigente, obligación directamente impuesta al retenedor y cuyo cumplimiento no puede depender del comportamiento posterior de otras personas..." (la cursiva es nuestra).

deducción del sujeto a quien se debió retener, ni la ausencia de posibilidad jurídica de realizar la misma. Lo que acentúa, tanto el carácter exclusivo de tal deber de ingreso respecto del retenedor, en cuanto a la prestación objeto del instituto, como su independencia con referencia a la situación jurídica del retenido. Para que pudiera considerarse en otra forma, debería concluirse que en los supuestos en que la presunción no resultara aplicable, las actuaciones de la Hacienda Pública contra el retenedor, tanto aquéllas de liquidación como las derivadas de la recaudación de las sumas objeto del instituto sólo podrían realizarse hasta el plazo de declaración del impuesto correspondiente, debiendo dirigirse posteriormente hacia el sujeto pasivo<sup>901</sup>.

Resulta evidente, sin embargo, que no existe previsión de un plazo así determinado para la prescripción<sup>902</sup>, como hemos visto, del deber de declaración e ingreso realizable por el retenedor, pudiendo dirigirse hasta el momento en que ésta se produzca, actuaciones

---

<sup>901</sup> En esta línea se inserta la propuesta de LAMOCA PEREZ, op.cit. pág. 98, quien propone considerar el devengo del impuesto como el momento a partir del cual el retenedor sólo responde de las cuotas efectivamente retenidas. En el mismo sentido, GUERRERO ARIAS y ROSICH ROMEU, en "Las retenciones a cuenta..." op.cit. pág. 956, coherentemente con su postura acerca de que "...la finalidad de la presunción establecida en los citados preceptos no es otra que compeler al retenedor a practicar la retención en su momento, dado que, en caso de que no retenga, cuando la Hacienda Pública le exija el pago y lo realice, difícilmente podrá ejercitar una acción de regreso contra el contribuyente..." señalan como consecuencia necesaria que "...la aplicabilidad de la presunción se circunscribe al período comprendido entre el momento en que nace la obligación de retener y el devengo del impuesto correspondiente...La obligación de ingresar lo no retenido por el retenedor subsiste hasta el momento del devengo del impuesto, momento en que sólo al contribuyente puede exigírsele tal ingreso como consecuencia de la verdadera sistemática de un sistema de retenciones a cuenta."

<sup>902</sup> En ese sentido FALCON Y TELLAR, R. en *Cuestiones Tributarias Prácticas...* op.cit., pág. 958, señala la independencia de plazos prescriptivos de ambas obligaciones "...no se trata de que la mencionada obligación prescriba simultáneamente a la obligación tributaria principal, ...En efecto, ...el sujeto pasivo de la obligación de ingresar las cantidades retenidas es un tercero respecto a la obligación tributaria principal, y por tanto, no le alcanzan los efectos de la prescripción de ésta, ni puede verse afectado por las actuaciones interruptivas de la misma." En cambio, el mencionado autor sí postula la conexión, en el plazo de prescripción, con la obligación tributaria principal en el caso de los ingresos anticipados realizables por el propio sujeto pasivo.



dirigidas a la liquidación de la deudar<sup>903</sup>. En efecto, la Administración puede liquidar y exigir el cumplimiento de su deuda a pesar de que dicha recaudación se produzca con posterioridad al momento en que el sujeto pasivo satisfizo, o debió satisfacer, su impuesto<sup>904</sup>, y con independencia de que, para ello, dedujera o no las retenciones que debieron practicarse<sup>905</sup>. Por otra parte, tampoco en el ámbito sancionador nos encontramos con alguna referencia a esta cláusula específica de extinción de la responsabilidad infractora, siendo de aplicación al retenedor idénticos plazos que al resto de obligados tributarios, para la extinción de éstas, y de las sanciones aplicables, por razón de prescripción<sup>906</sup>.

Así, la conclusión que resulta válida para los casos en que no es aplicable la presunción, y en los que el sujeto pasivo está sometido a la imperatividad y exclusividad de la normativa que regula la deducción que le es aplicable en su impuesto, debe resultar igualmente válida

---

<sup>903</sup> En efecto, como señala la S.T.S. de 22 de junio de 1970 (Ar. 3054) "...la acción inspectora ...carece de toda limitación en cuanto al tiempo que no consista en el cumplimiento del plazo de la declaración voluntaria del hecho imponible o en el transcurso de de prescripción del impuesto."

<sup>904</sup> En esa línea se inserta la Res. T.E.AC. de 26 de junio de 1991 (Impuestos, nº 2, enero 1992, págs. 73 y ss) que señala que el art. 12.2 de la ley 5/83 "terminantemente establece en el caso de incumplimiento de la obligación de retener la exigencia de intereses de demora y la obligación de retener se impone directamente al retenedor, no pudiendo depender su cumplimiento del comportamiento posterior de otras personas, produciendo su incumplimiento, por aplicación de la regla del art. 36 perjuicio económico a la Hacienda Pública con independencia de que haya vencido el plazo de declaración del impuesto correspondiente a los contribuyentes perceptores de los rendimientos."

<sup>905</sup> En el sentido del texto, la Res. TEAC de 26 de junio de 1991 (Impuestos nº 2, enero 1992, págs. 73 y ss.) señala que debe realizarse retención "...sin que quepa alegarse en contra la improcedencia de la exigibilidad de la retención una vez devengado el impuesto personal del perceptor de los rendimientos, puesto que...las disposiciones mencionadas (arts. 10 y 36 de la ley 44/78) imponen al retenedor la obligación de ingresar el importe de la retención que hubiera debido practicar en los plazos previstos en la normativa vigente, obligación directamente impuesta al retenedor y cuyo cumplimiento no puede depender del comportamiento posterior de otras personas."

<sup>906</sup> Critica el régimen, para los pagos fraccionados PEREZ ROYO, F. en *Los delitos...* op.cit. pág. 328, quien postula que "la omisión de pagos fraccionados será sancionable únicamente en los casos en que dicha infracción sea descubierta de forma autónoma, antes de la relativa a la deuda tributaria."

para aquéllos en que éste no hizo uso de una deducción que sí le era imputable. En efecto, no debe necesariamente comprobarse de forma previa la situación del sujeto pasivo en torno a la aplicación de la deducción correspondiente, para dirigirse contra el retenedor. En el ámbito sancionador, no podría predicarse que la existencia de una infracción derivara de la conducta de un tercero. En mucha menor medida cuando tal conducta supusiera una actuación contradictoria con el ordenamiento, respecto de la determinación de su deuda tributaria. En todo caso, aquél podría rectificar su autoliquidación en mor de la aplicación de la normativa que regula su específica situación impositiva; pero el cumplimiento o incumplimiento de las previsiones operativas en el régimen jurídico de su impuesto no determinan - y cabe decir, no debieran, asimismo, hacerlo - la situación subjetiva del retenedor, sino la suya propia.

Puede concluirse, por tanto, que la responsabilidad del retenedor respecto de la obligación de ingreso no deriva de la imposibilidad de ejecución al retenido, sino que resulta directa y exclusiva consecuencia del régimen jurídico configurador de su propia situación jurídica frente a la Hacienda Pública por razón del instituto retentorio. En este sentido, la finalidad pretendida por la norma en orden a la imperatividad de la realización de estos ingresos no resultaría de la existencia de dicha presunción<sup>907</sup>, considerada como norma

---

<sup>907</sup> Como postula MARTIN QUERALT,J. en op.cit., quien señala que una de las razones para la existencia de una acción directa contra el retenedor (que, en su opinión, es consecuencia de la operativa de la presunción) estriba en su carácter de factor compulsivo para la práctica de la misma: "...esta es la solución que mejor satisface los intereses de la hacienda Pública, habida cuenta de la estructura de la retención a cuenta, puesto que al sujeto pasivo contribuyente difícilmente podrá exigirle la hacienda intereses de demora ni mucho menos sanciones, toda vez que él no es responsable de la retención."(pág. 144).

La presunción es considerada mecanismo coactivo para el retenedor por GUERRERO ARIAS, E. y ROSICH ROMEU,E. en "Las retenciones a cuenta como exacción tributaria. Sanciones por su falta de ingreso", op.cit. pág. 956, "...la finalidad de la presunción establecida en los citados preceptos no es otra que compeler al retenedor a practicar la retención en su momento, dado que, en caso de que no retenga, cuando la Hacienda Pública le exija el pago y lo realice, difícilmente podrá ejercitar una acción de regreso con el sujeto pasivo contribuyente." En el mismo sentido, ALONSO GONZALEZ,L. en *Sustitutos y retenedores...*op.cit. pág. 285, proponiendo la consideración de la presunción como iuris tantum "si se admite nuestra propuesta se convendrá también en que el carácter de "mecanismo compulsivo"...manifiesta convirtiendo al retenedor en único deudor y presionándole para que cumpla sus

reguladora de las responsabilidades patrimoniales atribuibles por razón del instituto, sino de la configuración del deber de ingreso como independiente tanto de la realización de la retención, como de la situación jurídica del retenido<sup>908</sup>.

Esto no supone, sin embargo, una absoluta desconexión entre ambos mecanismos. Así, si bien puede parecer evidente que ambos mandatos normativos responden a una ratio unitaria<sup>909</sup>, no se deriva de ello, necesariamente, que la conexión, si existe, sea en el sentido expuesto. En efecto, aun resultando comprensible que la doctrina jurisprudencial y científica lo considerara en esa forma, dada la novedad de la figura, y su evolución normativa en los primeros años

---

obligaciones como retenedor, viene a ser sustituidas en su esencia sancionadora del incumplimiento de los deberes de retención, por el régimen de infracciones y sanciones contemplado por la ley 10/85, de 16 de abril."

<sup>908</sup> En este sentido, LUPI, "Omessa effettuazione di ritenute a titolo di acconto", en *RDFSF*, 1985, II,, pág. 17 "Tale tesi si concilierebbe con la concezione del sostituto come un mero incaricato della riscossione, per conto dell'amministrazione finanziaria, della ritenuta alla fonte, poiché escluderebbe che un soggetto non debitore, ma solo incaricato della riscossione di un credito altrui, debba corrispondere la somma che, non effettuando la ritenuta, avesse omesso di riscuotere...la tesi in questione è smentita dalla funzione strumentale del prelievo a titolo d'acconto, poiché la finalità di cautela fiscale che ispirano l'istituto sarebbero scarsamente compatibile con l'impossibilità, per l'Amministrazione, di richiedere al sostituto l'importo delle ritenute d'acconto non effettuate..."

<sup>909</sup> Como señala COLLADO YURRITA, en op.cit., pág. 13, la presunción es congruente con la obligación de ingreso independientemente de la realización de la retención, obligación establecida en el art. 60,3 del Reglamento que se desprende asimismo del art. 79 a) LGT (infracción grave) y que supone la imposibilidad de dirigirse contra el retenido.

En el sentido del texto, MIR DE LA FUENTE, op.cit. pág. 213, señala que la presunción es consecuencia de la independencia entre retención e ingreso, ya que "otro entendimiento parece que no concordaría con la antes expuesta exigencia del ingreso de la retención al obligado a ella con independencia de que la haya practicado o no, pues si en el supuesto negativo los perceptores debiesen pagar el impuesto - mediante la no deducción - o bien habría que investigarse si lo habían hecho...antes de hacer efectiva dicha exigencia, o bien se produciría un doble pago, lo que no es admisible." Así, respecto del régimen de la OM de 30 octubre 1980, "en líneas generales...esta Orden está en la línea de confirmar que del cumplimiento de la obligación de retener e ingresar responde el retenedor, y sólo él, pudiéndose hacer efectiva por la vía de apremio, impidiendo que la efectividad del ingreso por recaudación forzosa pueda dar lugar a duplicidad, mediante la técnica de obligar al contribuyente a declarar la percepción íntegra...y deducir la diferencia entre la cantidad declarada y la percibida." (págs. 218-219).

de su existencia<sup>910</sup>, no es una conclusión que pueda resultar válida en el actual derecho positivo. En nuestra opinión, la conexión indicada responde probablemente a la estructura inversa: la presunción constituiría una de las posibles consecuencias lógicas de la configuración del retenedor como responsable de las sumas adeudadas a la Hacienda, y no, por el contrario, su causa<sup>911</sup>.

#### **5.4. La significación jurídica de la presunción de rendimientos netos.**

##### **5.4.1. La pretendida "presunción de retención".**

En efecto, como veíamos, las tesis que conectan la existencia de la presunción establecida en el art. 98 de la Ley I.R.P.F. con la situación de obligado del retenedor, parten de que ésta se configura como una presunción de que se ha realizado la retención. Así, se considera consecuencia lógica necesaria de la consideración de netos de los rendimientos percibidos la previa presunción de la realización de la retención<sup>912</sup>.

Sin embargo, creemos que no es éste el auténtico significado de la cláusula descrita. En efecto, en nuestra opinión, ni el mencionado

---

<sup>910</sup> Así, MATEU-ROS, en "Efectos penales..." ...op.cit. señala que de la ley 44/78 sólo se desprendía la posibilidad de retener y la presunción de haberse efectuado la retención.

El Reglamento, en su art. 147.1(tras la reforma del RD 1261/83, de 27 abril) ya configura el deber de ingreso independientemente de la producción de la retención, configurándolo como obligación directa del retenedor, y así es sancionado legalmente por la ley 5/83, de 29 junio. Hasta entonces, la doctrina y la jurisprudencia entendieron que la única causa para la responsabilidad del retenedor estribaba en la operatividad de la presunción.

<sup>911</sup> Así lo avala, por otra parte, el hecho de que la doctrina italiana, como veremos en §VII.2, haya postulado la existencia de mecanismos normativos parecidos, dada la independencia, en su ordenamiento, entre retención e ingreso, y ante la controvertida cuestión de la realización de "dobles ingresos".

<sup>912</sup> Como señala LAMOCA PEREZ, en "El retenedor como sujeto pasivo del Impuesto sobre la Renta", CT nº 35, pág. 88, una corriente entiende que " la presunción de que se trata se amplía y no sólo abarca a la consideración de liquidez de las percepciones, sino que también ha de presumirse, sin prueba en contrario admisible, que el retenedor ha hecho siempre las percepciones correspondientes."

artículo legal ni su desarrollo reglamentario, ni los antecedentes encontrados en el régimen anterior a 1991, parecen apoyar el establecimiento de una presunción de realización de la retención, sea ésta *iruis tantum o iuris et de iure*. En primer lugar, porque consideramos que la elevación al íntegro, pretendida consecuencia jurídica de dicha presunción<sup>913</sup>, no puede equipararse a los efectos que se derivarían de considerar producida la retención. En efecto, como ha sido puesto de manifiesto<sup>914</sup>, para considerar que el ordenamiento entiende producida la misma, los resultados deberían ser distintos. El sujeto pasivo, en este caso, debería imputarse la retribución efectivamente satisfecha y deducirse la retención que debió practicarse. Por su parte, el retenedor debería ingresar dicha cantidad, y no el resultado de la aplicación de dicha elevación. En tal caso podríamos hablar de que la retención se entendiera producida, por la similitud de efectos jurídicos conectados a la situación del retenedor se haya producido o no ésta. Pero no es esto lo que ocurre con la elevación al íntegro, con lo que debe negarse su carácter de consecuencia de una presunción de este tipo. Así, resulta irrelevante, a estos efectos, que se configure como absoluta o relativa, puesto que dicha naturaleza hace a la posibilidad de probar la existencia de retención, pero no afecta al hecho de que los efectos jurídicos de esta cláusula normativa no puedan considerarse presuntivos.

Y en efecto, ni la Ley, ni el Reglamento, entienden expresamente realizada la retención en todo caso<sup>915</sup>, o en principio y salvo prueba en

---

<sup>913</sup> Como la considera PALAO, C. en *Comentarios...op.cit.*, pág. 553, "...por su virtud los rendimientos se entienden siempre percibidos al neto de las retenciones que procedan con arreglo a las normas que las regulan correctamente aplicadas."

<sup>914</sup> Por FALCON Y TELLA, R. en el Comentario realizado a la S.T.S.J. de 3 de febrero de 1990, en *C.R.E.D.F.* nº 67, pág. 438, donde señala que la esencia de una presunción de este tipo estribaría en la integración en la Base Imponible de las cantidades efectivamente devengadas, practicando la deducción que corresponda en concepto de retenciones, aunque no se hubieran practicado. La elevación al íntegro no sería una consecuencia necesaria de dicha presunción.

<sup>915</sup> Como señala LAMOCA PEREZ, en "El retenedor como sujeto pasivo del Impuesto sobre la Renta", *op.cit.*, pág. 88-89, por lo que se desprende del reglamento, la responsabilidad es por la falta de ingreso y no por la realización presunta de la retención "sin que quepa la posibilidad de extender la responsabilidad al retenedor más que por la "falta de ingreso" y no por la "falta de ingreso de una retención

contrario<sup>916</sup>. Entienden percibida neta la retención<sup>917</sup>, lo que no necesariamente debe considerarse equivalente. Y ello porque tal presunción opera siempre, salvo en los supuestos expresamente exceptuados de su aplicación<sup>918</sup>, en tanto que la elevación al íntegro opera únicamente en los supuestos en que la retención no se ha practicado. Así, existen dos previsiones normativas que sí pueden considerarse enlazadas como causa y consecuencia: en primer lugar, los rendimientos sometidos a retención se entienden en todo caso netos de ésta, es decir, su consideración a efectos del impuesto supone que éste no se limita a tomar en cuenta la retribución satisfecha para el tratamiento tributario correspondiente. En segundo lugar, cuando no se ha practicado la retención, y resulta procedente, se deben elevar al íntegro las retribuciones percibidas<sup>919</sup>, y practicar una determinada deducción, que no coincidirá con la retención que debió haberse realizado.

Por lo tanto, debe concluirse que el ordenamiento, por un lado, busca una equiparación, en el tratamiento a efectos del impuesto, de los rendimientos que deben soportar la retención. Por otro, que la elevación al íntegro se impone como consecuencia necesaria en los

---

efectuada". La Ley y el Reglamento no presumen hecha siempre la retención, sino recibida líquida la percepción. Una cosa no implica la otra, como bien demuestra el Reglamento. Este dice que los sujetos obligados a retener asumirán la obligación de efectuar el ingreso sin que el incumplimiento de dicha obligación pueda excusarles de aquél. Admite, pues, la posibilidad de que el retenedor no retenga, no presume que siempre ha retenido, y obliga a ingresar la retención no retenida por otros motivos distintos que los de presumir que se ha hecho."

<sup>916</sup> En ese sentido, el art. 98 de la ley únicamente indica que las retribuciones "se entienden percibidas con deducción del importe correspondiente. Por su parte, el art. 60. Uno del Reglamento, señala lo mismo, y añade que, si no se hubieran practicado las retenciones, se elevará al íntegro la retribución percibida.

<sup>917</sup> Como señala LEJEUNE, en op.cit. pág. 63, "Pese a la apariencia, no se viene a establecer una auténtica presunción de que la retención se ha practicado en todo caso. Se trata ciertamente de una presunción, pero no de una presunción de percepción efectiva, sino de una presunción que hace referencia a la cuantía de los rendimientos a computar".

<sup>918</sup> Las denominadas, en el art. 98 de la ley 18/1991, "retribuciones legalmente establecidas". Se tratará el tema en el §V.4.2. de este trabajo.

<sup>919</sup> Cfr. art. 60.Uno del RD 1841/1991, que establece el Reglamento del I.R.P.F.

casos en que no se ha producido la misma. No porque se presuma que la retención ha sido realizada, sino que se establece su aplicación precisamente para aquéllos casos en que no lo ha sido. Así, partiendo del dato de su no realización, que constituye, técnicamente, su presupuesto, se imponen determinadas consecuencias jurídicas que no se configuran como idénticas a la efectiva retención, sino que pretenden, en punto al sujeto pasivo, constituir una fórmula de equilibrio entre la total ausencia de deducción y el injusto beneficio que se derivaría de la imputación de la renta efectivamente percibida, deduciendo la retención no practicada. La elevación al íntegro se configura así más como una norma de valoración de partidas tributarias que como el resultado de una presunción, y es en este sentido que resulta imperativa, y no porque constituya la consecuencia jurídica de una presunción *iuris et de iure*.

Deben por tanto, negarse las consecuencias esbozadas por la doctrina, derivadas de la apreciación de la existencia de una presunción de dicha índole. En efecto, en primer lugar, la deducción practicable por el sujeto pasivo no supone una liberación parcial de responsabilidad por su deuda tributaria, traspasando tal responsabilidad al retenedor, como lógica consecuencia de la presunción de realización del acto que determinaría tal efecto, porque dicha deducción no se corresponde con las cantidades que debieron haberse retenido. En ese sentido, no puede decirse tampoco en este punto, que la operativa de la presunción de rendimientos netos actúe como lo habría hecho la retención que se hubiera debido practicar<sup>920</sup>.

Y es por ello, fundamentalmente, y no como consecuencia de una contradicción del ordenamiento<sup>921</sup>, que las cantidades no retenidas,

---

<sup>920</sup> En este sentido, no ocurre lo que señala MARTIN QUERALT, J. en "Notas en torno..." op.cit. pág. 138, "...haya habido o no retención en su declaración siempre hará constar la retención como si efectivamente se hubiera practicado aunque de hecho no se haya dado".

<sup>921</sup> Así es calificado por PALAO TABOADA, C. en *Comentarios...* op.cit. pág. 561 quien opina que debe darse idéntica solución, tanto para las deducciones de la cuota como para las devoluciones. Así, señala el mencionado autor que "La contradicción puesta de manifiesto es insalvable y sólo puede resolverse de manera coherente adoptando la misma solución tanto para las deducciones de la cuota (y, por tanto, para

aun habiendo sido practicada una deducción por la operatividad de la presunción, no generan el derecho a la devolución impositiva que sí produce la realización de la retención. La doctrina, que ha visto en ello un supuesto de doble imposición<sup>922</sup>, al igual que cuando no resulta generada la deducción, pese a haber habido ingreso<sup>923</sup>, por la imputación de una mayor retribución en el impuesto, ha pasado por alto que la presunción no lo es de que la retención se haya practicado<sup>924</sup>, y por tanto, no se presume realizada una contribución por el sujeto a quien se debió retener que dé lugar a una devolución por exceso de ésta Y en efecto, también cuando el ingreso derivado de la retención, en sí mismo, es declarado excesivo, la devolución sólo puede dirigirse al retenido cuando éste ha soportado la retención, y no en otro caso, no contemplándose la devolución de retenciones pretendidamente presuntas<sup>925</sup>.

Deben ponerse de manifiesto, así, en primer lugar, que ni la deducción, como ya hemos visto, ni la devolución en el impuesto, responden a la previa obtención de un ingreso por la Hacienda Pública. Así, la realización de ésta última no está supeditada a la realización del

---

el problema de la responsabilidad del contribuyente por las retenciones no efectuadas en cuantía suficiente) como para la cuestión de las devoluciones que ahora nos ocupa" Comparte su opinión MERINO JARA, J. en "Responsabilidad ante el Tesoro de contribuyente y retenedor en el I.R.P.F.", *Impuestos* 1985/II, pág. 176.

<sup>922</sup> En ese sentido, BATALLA Y MONTERO DE ESPINOSA "La retención a cuenta en el Impuesto sobre la Renta", Cuadernos Aragoneses de Economía, Facultad C.C.E.E. de Zaragoza, curso 1979-1980, pág. 122; PALAO TABOADA, C. en *Comentarios...op.cit.* pág. 561, y LAMOCA PEREZ, "El retenedor como sujeto pasivo del Impuesto sobre la Renta, en CT, 1981, nº 35, págs. 85 y ss.

<sup>923</sup> Vid. sobre el tema, §VII.2 de este trabajo.

<sup>924</sup> Así, en el sentido criticado en el texto, COLLADO YURRITA, M.A. en *La retención...op.cit.* pág. 86, señala que en el tenor del actual art. 100.2 de la ley reguladora del IRPF, "...con mayor claridad que en la ley 44/78 se dispne que, en caso de que la prestación que constituye el objeto de la obligación de anticipar el tributo sea superior a la cantidad debida, una vez verificado si se ha realizado el hecho imponible y en qué medida, sólo se procederá por la Administración a la devolución de las cantidades efectivamente retenidas y no las presuntamente retenidas."

<sup>925</sup> Cfr. art. 9.1. segundo párrafo del RD 1163/1990, de 21 de septiembre.



ingreso por el retenedor<sup>926</sup>, sino a lo que constituye el modo de contribución del retenido: la retención. Así se percibe, por una parte, amén de la cláusula que lo exonera de responsabilidad por el ingreso, de la exigencia del documento acreditativo de que ésta ha sido efectuada para obtener tal devolución<sup>927</sup>, con lo que parece comprobarse la realización de la retención, y no del ingreso<sup>928</sup>. Es por tal razón que no puede sostenerse que la ausencia de devolución en estos casos se deba al intento de evitar que la Hacienda Pública resulte perjudicada por la eventual insolvencia del retenedor, configurado como único deudor por razón de la presunción<sup>929</sup>: en efecto, si así

---

<sup>926</sup> En contra se pronuncia LAMOCA PEREZ, C. en "El retenedor como sujeto pasivo..." op.cit., págs. 89 y ss, aduciendo la expresión utilizada por la Exposición de Motivos del Real Decreto 351/80, de 11 de enero. Plantea, por tanto, que "...no es coherente con el derecho que tiene el perceptor a deducir de su cuota líquida el importe de la retención procedente, háyase o no retenido y háyase o no ingresado:..." (pág. 90).

<sup>927</sup> Cfr. art. 59. Tres del R.I.R.P.F., que señala que la certificación expedida por el retenedor lo es de la "retención practicada". Como pone de manifiesto LAMOCA PEREZ, C. en "El retenedor como sujeto pasivo del impuesto sobre la renta", op.cit., pág. 91 "...en todo caso el retenedor certificará las retenciones reales y no las que, en virtud de la presunción legal de cantidades líquidas, que tienen las percibidas por el contribuyente, hubiera correspondido hacer. Si fuera así no habría necesidad de exigir certificado alguno, puesto que en cualquier caso el perceptor tendría derecho a la devolución de todo lo que se le debió retener, retenido o no..."

Así, la S.T.S. de 25 de septiembre de 1987 (CISS IRPF) señala que el art. 114 de la L.G.T. establece el principio de que quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo, y por tanto, resulta lógico que el retenido deba probar el suyo mediante la justificación documental del suyo.

El certificado, únicamente considerado de presentación necesaria cuando la autoliquidación genera derecho de devolución se constituiría así en prueba documental de la práctica de la retención como hecho que incide en la existencia de tal crédito.

<sup>928</sup> En esta línea se insertaba lo dispuesto en el art. 159.2 del antiguo Reglamento del I.R.P.F., que exonera al interventor que fiscalizaba el acto de reconocimiento del derecho a la devolución de la certificación de la realización o no del ingreso en el Tesoro por razón de retención.

<sup>929</sup> Como postulan LAMOCA PEREZ, en "El retenedor como sujeto pasivo del Impuesto sobre la Renta", en CT, nº 35, 1981, pág. 90, y COLLADO YURRITA, en "Configuración jurídica..." op.cit. pág. 15 "...esta quiebra en la congruencia del sistema que deriva de la presunción de retención puede encontrar justificación en la necesidad de proteger a la Hacienda Pública del riesgo de tener que devolver cantidades no superadas y que es posible que no llegue a ingresar, pese a ostentar un derecho de crédito frente al retenedor por la cantidad que debió haber retenido e ingresado en el Tesoro."

fuera, la deducción y la devolución resultarían condicionadas al ingreso previo realizado por éste, como sin duda no ocurre<sup>930</sup>.

Por otra parte, por la imposibilidad de generar devolución de la retención no practicada y posteriormente ingresada por el retenedor, puesto que dicho ingreso no se presenta como presupuesto, ni de la deducción, ni de la devolución. Esta última, que actúa la medida de su prestación definitiva, no responde por tanto, a un previo exceso de adquisición de la Hacienda<sup>931</sup>, sino a la posición contributiva del sujeto pasivo, es decir, a la medida de las contribuciones ya realizadas. Por ello, quien no ha realizado tal prestación no resulta legitimado para obtener una devolución, articulándose la deducción únicamente como módulo para la determinación de la prestación a realizar como consecuencia de la liquidación del impuesto. Es decir, sólo mediante una detracción patrimonial se entiende cumplido el deber de contribuir, aunque la misma sea consecuencia de una relación con un tercero, y no con la Hacienda Pública. El ingreso, pues, se configura en términos absolutos como el resultado de una prestación imputada al retenedor, y no realizada por cuenta del retenido. Así, el derecho de crédito inherente a la devolución no trae su causa de un exceso de ingreso, sino de un exceso de retención o de prestación *soportada*.

En segundo lugar, el régimen expuesto pone de manifiesto la diferente naturaleza que presentan la deducción y la devolución, que niega a la segunda la naturaleza de consecuencia de la primera<sup>932</sup>. En

---

<sup>930</sup> Así lo pone de manifiesto PALAO TABOADA, C. en *Comentarios...op.cit.* pág. 561, nota 21, "...si fuese válido el principio de que la Administración únicamente devuelve aquello que ha ingresado previamente, tampoco sería suficiente con la retención, aún efectiva, sino que haría falta probar el ingreso en el Tesoro."

<sup>931</sup> Como sin embargo parece postular PALAO TABOADA, C. en *Comentarios...op.cit.* pág. 552, "En estricto rigor, el contribuyente no debería adquirir este derecho sino a consecuencia del ingreso de las cantidades retenidas. " Se hace " por razones de equidad".

<sup>932</sup> En realidad, la postura expuesta parece partir de que la deducción tiene un efecto compensatorio de la obligación tributaria, y por ello parece inconcebible que no genere devolución. Así se desprende de la frase de PALAO, C. en *Comentarios...op.cit.* pág. 561, nota 21, acerca de la "identidad lógica que existe entre compensación y devolución."

efecto, ésta no requiere como sustrato una contribución realizada por razón del impuesto, al contrario de lo que ocurre con aquélla. La deducción puede configurarse así como independiente tanto de la retención como del ingreso. En cambio, para la existencia de la devolución sí es necesaria la realización de la retención. La devolución se articula como una forma de realización de una contribución definitiva que es medida o modulada por la deducción<sup>933</sup>. Así, ésta, en cuanto no tuviera como sustrato el mismo que la devolución, no podría hacer surgir, por exceso sobre la cuota, aquélla<sup>934</sup>. En ese sentido, la deducción de la elevación al íntegro actúa como efecto conectado con la elevación de las rentas. Sin embargo, no ocurriría lo mismo con la devolución.

Por último, la presunción examinada tampoco constituiría, por tanto, un obstáculo para la realización de un eventual reembolso sucesivo del retenedor que, no reteniendo, ingresó la retención. Así, la dificultad para su realización no resultaría generada por la existencia de una presunción de que ya se produjo<sup>935</sup>.

---

<sup>933</sup> Así puede entenderse asimismo a SOLER ROCH, cuando en op.cit., pág. 39, señala que "...un derecho de crédito como tal, sólo surge, eventualmente, con ocasión de la obligación de devolver. La deducción es, desde luego, un derecho del sujeto pasivo, pero cuyos efectos no se proyectan externamente, hasta el punto de constituir un vínculo obligatorio frente al acreedor tributario; su alcance queda limitado a la esfera interna, en el terreno de la cuantificación de la prestación debida por el sujeto pasivo, a título de impuesto."

<sup>934</sup> Así se pone de manifiesto con el régimen de un supuesto que guarda similitud con la operativa de la presunción de rendimientos netos: el régimen establecido en la D.T.º 5º del R.I.S. respecto de las Entidades que gozaban de determinados beneficios fiscales en el Impuesto sobre las Rentas del Capital. Dicha disposición estableció la bonificación de retenciones durante cinco años, pero previó la efectiva deducción de la retención no practicada por la existencia de la bonificación. Como señala LAMOCA PEREZ, C. en "El retenedor como sujeto pasivo...", op.cit., pág. 92, las mencionadas deducciones, en la medida en que no correspondieran a una retención efectiva, no darían lugar a una devolución, sino que seguirían el tratamiento propio de las bonificaciones (vid, al respecto, arts. 119 a 130 del R.I.S.). En esta línea se inserta la Cons. de la D.G.T. de 16 de octubre de 1987 (CaT nº 93), donde se califica de retención a cuenta la cantidad efectivamente retenida, y de reducción de la cuota la deducción correspondiente a la bonificación, señalando que dicha calificación puede influir a la hora de establecer los límites respecto de otras deducciones posibles. Se pronuncia en contra de tal interpretación, sin embargo, PALAO TABOADA, C. en op.cit. pág. 561, nota 21.

<sup>935</sup> Como sin embargo sostienen FERREIRO, "Los sujetos pasivos...", op.cit. pág. 481 quien sostiene que la presunción "...no debe desplegar otros efectos que enervar la

#### **5.4.2. La elevación al íntegro como efecto de los "pactos de rendimientos libres de impuestos".**

Desde la calificación de la elevación al íntegro como el resultado de una presunción de percepción de rendimientos netos, parte de la Jurisprudencia ha considerado la existencia de dos supuestos distintos, que exigirían un diferente tratamiento jurídico, en los casos en que se omite la retención. Se distingue, así, entre los casos en que el retenedor no practica la retención, abonando sencillamente la retribución íntegra, y aquéllos en que existe un pacto de que las retribuciones lo son líquidas o netas de retención. Esto es, que el importe de la retención corre a cargo del retenedor, comprometiéndose éste a ingresarlo por cuenta del perceptor de los rendimientos. Así, se entiende que dicha cláusula es únicamente aplicable al segundo de los supuestos<sup>936</sup>, con base especialmente en el argumento de que así

---

carga de la prueba de las retenciones practicadas respecto al contribuyente tanto frente al sustituto retenedor como frente a la Hacienda Pública....El contribuyente ...puede oponerse a cualquier pretensión del sustituto-retenedor en función de la presunción....la presunción nada añade a las obligaciones del sustituto frente a la Hacienda Pública y en nada afecta a la existencia de sus derechos frente al contribuyente. Pues sigue obligado a ingresar las cantidades no retenidas y sigue conservando su derecho de crédito frente al contribuyente por las retenciones no practicadas, aunque la presunción haga difícilmente practicable su reclamación." En el mismo sentido, ALONSO GONZALEZ, *Sustitutos...*op.cit. págs. 271-272, "dicha presunción presenta unobstáculo inicial para toda puesta en duda de la efectividad de la retención. Ello afecta no sólo al fisco...sino también se constituye en un atentado contra el principio de capacidad económica, pues...quien paga en su lugar no obtiene acción alguna de regreso contra el contribuyente. Esta acción del retenedor no está recogida de forma expresa en la normativa, pero encuentra su legitimidad en evitar el enriquecimiento injusto del contribuyente si se le libera de esa compensación."...y en pág. 282 "La presunción iuris et de iure introduce un factor de duda por cuanto aborta la posibilidad de que mediante prueba se demuestre lo erróneo de tal presunción y se provoque, en consecuencia, una situación injusta. Por esta razón la presunción....sólo sería admisible si permitiese prueba en contrario."

<sup>936</sup> Así, S.A.T. Oviedo de 11 de septiembre de 1985 (CISS IRPF), donde se indica que la elevación al íntegro está pensada para aquéllos supuestos de contribuyentes que pactan rendimientos netos, y no procede su aplicación cuando se opera con rendimientos íntegros. El gravamen impositivo opera sobre las percepciones íntegras, que deben consignarse en el Impuesto con total abstracción de la retención producida a cuenta; S.A.T. La Coruña de 1 de marzo de 1988 (Pon: Sr. Vázquez Varela) Fjco 6º "...no debemos perder de vista que la obligación de retener tiende a procurar unos ingresos a cuenta de la liquidación que en su día se practique por el IRPF...y esta naturaleza no puede quedar desvirtuada por la O.M. de 30 de octubre de 1980 que...parece pensada para casos en que se pactan rendimientos que habrán de ser abonados netos, o libres de impuestos, o en

estaba prevista, para estos casos, en el antiguo Impuesto sobre las Rentas del Trabajo Personal y del Capital<sup>937</sup>.

La elevación al íntegro se configuraría, pues, como una cláusula sancionadora de la realización de dichos pactos<sup>938</sup>, lo que supondría, previamente, la consideración genérica de lícitos de los mismos<sup>939</sup>. En efecto, en dicha interpretación, el contenido de éstos se integraría por la realización del pago de la deuda tributaria -imputable al sujeto pasivo- por un tercero -el retenedor-. El resultado sería la mayor

---

general para salir al paso de situaciones como las contempladas en el art. 36 de la Ley General Tributaria, que prohíbe que sean alterados por actos o convenios de los particulares la posición del sujeto pasivo y los demás elementos de la obligación tributaria...".

<sup>937</sup> Así, el tratamiento para los rendimientos libres de impuestos se contenía en los arts. 18 TR del IRTP Y 22 del TR del IRC: "En el caso de que las personas naturales o jurídicas obligadas a declarar remuneraciones por ellas satisfechas y a retener el impuesto correspondiente, abonen dichos rendimientos íntegros, sin deducción del tributo, tendrá la consideración de base imponible aquélla cifra de la que, deducida la cuota tributaria, resultase la remuneración realmente pagada."

<sup>938</sup> En este orden argumental se enmarcaría la línea jurisprudencial que consideraría que la presunción, y, por tanto, la elevación al íntegro, únicamente sería aplicable en los supuestos de ausencia absoluta de retención, y no de retención inferior a la debida. En este sentido, la S.T.S.J. de Galicia de 15 de noviembre de 1989, (CISS JT I. 53/B-10), Fjco 3º: "...la presunción por él invocada y que tiene su cobertura normativa en los preceptos expuestos, no se refiere al supuesto examinado, atendiendo exclusivamente, en general, a resolver en favor del contribuyente los casos en que el sustituto retenedor no ingrese las cantidades retenidas o no hay practicado en absoluto la retención, deviniendo en insolvente; pero no es de aplicación a aquéllos en que efectuándose la retención ésta no alcanza el porcentaje establecido, ya que en tal caso, aparte que la misma puede elevarse de conformidad con las pretensiones del interesado...solamente puede deducirse la cantidad realmente retenida en la fuente, en los términos del art. 131 de I reglamento."

<sup>939</sup> En este sentido, la aplicación de la doctrina jurisprudencial expuesta, en la medida en que se entienda que la obligación de ingreso del retenedor deriva únicamente de la presunción, supondría considerar lícita la ausencia de realización de retención. Y, en efecto, como señala COLLADO YURRITA, en "Configuración...", op.cit., rebatiendo dicha argumntación jurisprudencial, señala que si ése fuera su sentido, la presunción no haría falta, puesto que ya existe el art. 36 LGT. (pág. 13).

Así, LEJEUNE, en op.cit.pág. 63, nota 79, encuentra inadmisibile la presunción por considerarla una prohibición de los pactos de rendimientos libres de impuestos. "Una cosa es que se aspire a que la percepción de los créditos tributarios no se vea perturbada por pactos de esta naturaleza y otra muy distinta que, invadiendo la autonomía privada en la contratación, se pretenda hacer inviables tales pactos sancionando la existencia y práctica de los mismos mediante una elevación del rendimiento computable que determinará un mayor gravamen."

retribución abonada al sujeto a quien no se retuvo, dado que se habría satisfecho una deuda a él imputable, y consecuencia de la misma el cómputo a éste de la total remuneración. Es por ello que dicha Jurisprudencia ha considerado inaplicable dicha cláusula a las retribuciones normativamente fijadas<sup>940</sup>, por no poder superar éstas la cuantía legal establecida, explicando así la exclusión de las retribuciones "legalmente establecidas"<sup>941</sup>.

Sin embargo, dicha interpretación, que quizá podría sostenerse mejor en el régimen anterior citado, resulta imposible de mantener en el actual. En efecto, en primer lugar, la retribución del sujeto perceptor imputable en el impuesto no se integra por la cantidad líquida

---

<sup>940</sup> Alguna Jurisprudencia ha entendido inaplicable la presunción a las retribuciones presupuestadas, alegando la razón expuesta en el texto. En este sentido, la S.A.T. de Albacete de 13 de Diciembre de 1983, (ST II, pág. I-89, en nota al art. 36), que declara inaplicable la OM de 30 de octubre de 1980 a los casos de relación administrativa contractual con la Administración; la S.A.T. La Coruña de 1 de marzo de 1988 (CISS JT 53/B-4 a 6), Fjco 7º "No cabe suponer que en casos como el presente vayan a ponerse en peligro los fines del instituto de la retención de procurar a la hacienda una fluidez y continuidad en los ingresos y de garantizar el cumplimiento de la obligación tributaria que en su momento se practique por el IRPF, ya que se trata de retribuciones abonadas por una Administración Pública que lo hace sometida a las reglas de ejecución de un Presupuesto y en el que figuran cifradas por su importe íntegro las dotaciones para pago del personal a su servicio; y siendo cierto el importe de la retribución percibida por todos los conceptos, la cantidad a deducir en concepto de retenciones no puede ser otra que la efectivamente practicada...".

Debe señalarse, sin embargo, el criterio recientemente sostenido por la doctrina administrativa en la dirección opuesta al sentido descrito. En efecto, la Resolución del T.E.A.R. de Valencia de 13 de Noviembre de 1992, en el que se declara la procedencia de la elevación al íntegro en el caso de un funcionario de la Universidad de Valencia al que se le practicó un tipo de retención inferior al procedente.

<sup>941</sup> Esta es la explicación que señala MARTIN QUERALT, J. para la excepción de aplicación de la presunción a tales retribuciones, que, en el régimen anterior a la ley 18/1991, se aplicaba a los profesionales cuyos ingresos eran fijados mediante tarifas, aranceles o derechos. Así, en *Curso de Derecho tributario*, V.V.A.A. 4ª ed. pág. 215, "Esta excepción se explica por el hecho de que si se aplicara la presunción legal se obtendrían unos ingresos íntegros que serían superiores a los que legalmente pueden percibirse en el ejercicio de tales funciones."

En el mismo sentido, PALAO ARRIETA, C. y BANACLOCHE, J. en "Retenciones: naturaleza e incumplimientos", op.cit. pág. 636 "...es evidente que el error de un Habilitado en la retención no puede significar una elevación de haberes en el funcionario público por encima de la legalmente establecida.", y HERRERA MOLINA, P.M. en "Obligados y legitimados..." op.cit. pág. 5, "La justificación de este precepto estaría en evitar que los ingresos íntegros fueran superiores a los que legalmente pueden percibirse."

satisfecha más el importe de la retención, de forma similar a lo que ocurre en los ingresos a cuenta, sino por una cantidad distinta y superior a ésta. Si se estuviera considerando una mayor retribución, no lo sería porque se ha realizado el pago de una deuda del sujeto pasivo, y por tanto, debiera cuantificarse en relación a ello, sino porque se ha liberado a quien se debió retener de la realización de una prestación tributaria provisional, lo que explicaría que ello modificara su situación en el impuesto definitivo.

En segundo lugar, dicha interpretación olvida que el resultado es el mismo en ambos supuestos, exista o no pacto, porque el retenedor está en todo caso obligado al ingreso. Por lo tanto, la realización de tal ingreso cuando no hay retención no deriva de la existencia de voluntad de liberar al sujeto pasivo de la carga de su deuda, sino de la existencia de una deuda propia. El retenedor no puede comprometerse a realizar el ingreso por cuenta de aquél a quien se debió retener, porque el ordenamiento ya le impone la realización de dicho ingreso. Así, resultando el retenedor obligado en todo caso, el pacto de no realización de la retención sólo podría configurarse como el resultado de una renuncia al resarcimiento patrimonial de la carga que le supone tal obligación<sup>942</sup>, y no como la asunción del cumplimiento de la obligación imputable al retenido.

En todo caso, lo que sí podría desprenderse, tanto de los efectos jurídicos de la institución como de sus antecedentes históricos, sería la voluntad del legislador de impedir que el retenido pudiera resultar eximido de la realización de la prestación derivada de la retención. Lo que iría en la línea de la imperatividad de su realización<sup>943</sup>. Resultado

---

<sup>942</sup> En este sentido se inserta la Res. T.E.A.C. de 19 de junio de 1988 (CaT nº 123, ref. 2836), que niega la doctrina expuesta en la Res. del mismo órgano de 23 de septiembre de 1987 (publicada en la misma revista, con ref. 2028). Así, en esta última se califica el pago del impuesto sobre Rentas del Trabajo Personal como retribución "indirecta", y tal pago es considerado gasto deducible porque se trata de un gasto necesario. Sin embargo, en la primera Resolución citada, segunda en orden cronológico, ya no se considera una retribución a los trabajadores, sino la asunción de un impuesto a cargo de éstos, y no considerando acreditada la necesidad de esta asunción, lo califica como liberalidad.

<sup>943</sup> Así, como señala DE MITA E. en "Capacità contributiva, traslazione e accollo d'imposta", en *Interesse fiscale...op.cit.*, pág. 67, en comentario a la Sentencia de la

éste que en el actual régimen jurídico no requiere de un compromiso del retenedor para realizar el ingreso y que se anuda únicamente, pues, a la ausencia de retención. Y es por ello que en el actual ordenamiento la elevación al íntegro no aparece como consecuencia de dichos pactos, sino que se configura como resultado de la mera ausencia de retención, o de la realización de ésta en forma incorrecta<sup>944</sup>. Así, en una primera aproximación, la sancionabilidad, en términos impropios, de la conducta que omite la retención parece configurar a ésta como imperativa, puesto que se le despoja de un grado importante de facultatividad<sup>945</sup>. Y ello porque su obligatoriedad parece condición necesaria para evitar la sustracción al gravamen, aun cuando éste sea provisional, del sujeto sometido a ella<sup>946</sup>.

Así, se impone como consecuencia necesaria en todo el ámbito de aplicación de la misma cuando la retención no se ha practicado, no

---

Cassazione, sez unite de 26 de novembre de 1981, n° 6386: "...scopo della rivalsa obbligatoria è il divieto di patti contrari...è far sì che il vero contribuente, il reddituario, non risulti intassato per effetto di un patto tra privati...". Así, en palabras de la propia sentencia, "...Il principio costituzionale di capacità contributiva esige dunque che non solo vi sia una entrata ma anche che tale entrata avvenga con sacrificio di chi percepisce o comunque manifesta una ricchezza. Sicchè la previsione di unmeccanismo tecnico quale la sostituzione tributaria non deve essere tale da alterare i termini costituzionali della tassazione: sia pure indirettamente, mediante la rivalsa, il reddituario deve scontare il carico fiscale."

<sup>944</sup> Así, por ejemplo, la Res. D.G.T. de 4 de diciembre de 1989 (CISS IRPF), que en un caso de litigio por retribuciones del trabajo atrasadas de períodos anteriores, dicho órgano señala la necesidad de practicar la elevación al íntegro en las declaraciones complementarias correspondientes, cuando por fin se produce a su pago.

<sup>945</sup> Así, la S.A.N. de 19 de junio de 1987 (Impuestos n° 7, 1988), indica que no puede aceptarse la afirmación de la parte actora de que las retenciones a sus empleados no se produjeron efectivamente porque la Empresa, en virtud del Convenio colectivo existente, asumía el pago íntegro a Hacienda de las correspondientes retenciones.

En este sentido se había pronunciado EINAUDI en *Principii...* op.cit. pág. 291, señalando que la corrección del método de la rivalsa que supone convertirla en obligatoria supone que la contraprestación no puede ser convenida al neto, sino que debe ser abonada al íntegro.

<sup>946</sup> Así, DE MITA "Capacità contributiva, traslazione e accollo d'imposta", en *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, op.cit., pág. 70 "Non c'è dubbio che la rivalsa obbligatoria è stata introdotta, come regola della sostituzione, allo scopo di evitare che intere categorie di contribuenti fossero sottratte a tassazione..."y, en pág. 73, "...solo la rivalsa obbligatoria assicurebbe la specularità fra capacità contributiva ed effettivo sacrificio personale."



pudiendo sostenerse que únicamente opere sus efectos cuando no se conozca la retribución íntegra satisfecha<sup>947</sup>. Puesto que, en primer lugar, la norma no establece dicha excepción para su aplicación, que es por el contrario predicada en todo caso<sup>948</sup>; y, en segundo lugar, en los casos de no realización de la retención, que constituirían el presupuesto de tal método presuntivo de valoración, su cuantía coincidiría con la retribución imputable salvo la existencia de la presunción, por lo que resulta inútil configurarlo como una norma de valoración que intenta acercarse a la realidad de la transacción, y llevaría, en la práctica, a su casi total inaplicación<sup>949</sup>.

Así, la elevación al íntegro se inserta como la consecuencia de que la normativa del Impuesto trata a los rendimientos que deben soportar la retención como rendimientos no percibidos en su integridad, y no

---

<sup>947</sup> En el sentido expuesto, sin embargo, la Res. T.E.A.C. de 2 de Noviembre de 1989, en su Cons. 8º señala que la elevación al íntegro constituye "...un método presuntivo de determinación de bases, aplicable a aquéllos supuestos en que la remuneración íntegra no pueda ser conocida por otros medios ....se establece por tanto una excepción a la presunción....el reconocimiento de que en materia de retenciones, la remuneración íntegra es la pactada....de todo ello se deduce que la presunción del art. 36 es aplicable a aquéllos casos en que no resulte acreditada la remuneración íntegra y ésta deba practicarse por vía de presunciones..." y en Cons. 10º "...la presunción establecida en el art. 36 de la ley juega en favor de la Administración, correspondiendo, por lo tanto, la carga de la prueba al retenedor, que deberá mostrar fehacientemente la cuantía íntegra de la remuneración satisfecha y en consecuencia se reduce la cuestión a un problema de prueba...".

Es con base en el argumento expuesto que se ha negado desde la doctrina administrativa y jurisprudencial la aplicación de la elevación al íntegro en el caso de retribuciones abonadas por la Administración, por la certeza de la retribución satisfecha. En ese sentido, la S.A.T. de Albacete de 13 de diciembre de 1983, y la S.T.S. de La Coruña de 1 de marzo de 1988 (Impuestos nº 7 de 1988).

El argumento resulta, sin embargo, falaz, puesto que al mismo grado de certeza puede llegarse mediante la consulta de los acuerdos contractuales para las remuneraciones pactadas entre particulares. La única razón de dicho trato discriminatorio, consagrado con la ley de 1991 puede residir en impedir los efectos más gravosos para el retenedor que se derivarían de dicha cláusula.

<sup>948</sup> Así lo pone de manifiesto FALCON Y TELLA,R. en comentario a las Sentencias del TSJ de Galicia de 15 de noviembre de 1989 (CREDF nº 66, 1990, pág. 307)y del TSJ del País Vasco de 3 de febrero de 1990(CREDF nº 67, 1990, pág. 438).

<sup>949</sup> Como la misma Res. TEAC de 2 de noviembre de 1989, citada, reconoce en su Considerando 9º: " ...en varios artículos del Reglamento, antes citados, se considera como rendimiento íntegro el estipulado contractualmente o fijado por el Convenio colectivo, pues en estos casos no es necesario acudir a la presunción para averiguar algo que ya es conocido..."

como una presunción, ni de la cuantía real de los rendimientos percibidos, ni de la realización de la retención. Se trata, por tanto, de una ficción a efectos del tratamiento tributario de determinadas situaciones de defecto en la práctica de retención, y no de un método para determinar las retribuciones que realmente se satisficieron<sup>950</sup>. Así, resulta evidente que la causa de la exclusión de las denominadas "retribuciones legalmente establecidas" no puede estar constituida por los motivos expuestos, puesto que el régimen de imputación de partidas en la base imponible de un tributo, no empece el ajuste a la legalidad de la efectiva cuantía de tales retribuciones.

Esto pone de manifiesto que, si bien la realización de la retención no es requisito para la condición de obligado del retenedor, tampoco dicha realización resulta indiferente al ordenamiento jurídico. En punto al retenedor, la cuantía de su obligación resulta aumentada por la ausencia de práctica de la retención, o por su práctica incorrecta,

---

<sup>950</sup> Señalábamos páginas atrás que el significado de la presunción suponía la consideración, a efectos del impuesto, de los rendimientos sometidos a retención como netos de la misma. Sentar tal premisa nos permite negar las conclusiones a las que llega el TSJ del País Vasco en su Sentencia de 3 de febrero de 1990 (pón: Sr. Menéndez Pérez). En efecto, en su Fjco 4º niega la operatividad de la elevación al íntegro bajo el argumento de que "... conduce a tomar en consideración ingresos y retenciones no reales y sí ficticios, entra en contradicción con los preceptos de la Ley reguladora del Impuesto relativos a la determinación de la Base Imponible, desvirtuando el sistema de fijación de la deuda tributaria; y ello sin encontrar apoyo real en las proposiciones normativas contenidas en el art. 36,1.3 de la ley y 151,1, del Reglamento, según las cuales " las cantidades efectivamente satisfechas por los sujetos obligados a retener se entenderán percibidas en todo caso con deducción del importe de la retención correspondiente", pues la expresión "en todo caso" que tales preceptos utilizan no puede entenderse equivalente a una presunción de naturaleza *iuris et de iure* por las consecuencias contradictorias con la regulación legal del impuesto a que tal equivalencia conduciría."

A ello se podría oponer, no únicamente la existencia de la presunción precisamente de que tales rendimientos son netos, sino que debe negarse, asimismo, la pretendida contradicción con la normativa reguladora de la determinación de la Base imponible en el IRPF. En efecto, la misma no siempre tiene en consideración ingresos y gastos reales. En su seno coexisten métodos de determinación de dicha Base que tienden más y menos a la búsqueda de esa renta real. Puede decirse que, aún siendo dicha búsqueda uno de los fines principales perseguidos en la configuración del impuesto, ya que constituye la medida de la capacidad económica por él gravada, la consecución del deber de contribuir puede necesitar también de otros mecanismos. Por otra parte, que los ingresos sean reales no significa necesariamente que deban considerarse en todo caso como íntegramente percibidos.

dado el "doble efecto" de la presunción examinada<sup>951</sup>. En punto al sujeto a quien se debió retener, como señalábamos, la cuantía de su prestación definitiva puede verse modificada por la falta de realización, aun involuntaria, de una prestación provisional<sup>952</sup>. Sin perjuicio de incidir en ello más adelante, debe señalarse aquí que el carácter meramente recaudatorio o adjetivo de dicha prestación en punto al contribuyente, como señalábamos en el Capítulo III de este trabajo, parece, por tanto, enormemente desvirtuado, en particular, como consecuencia de este punto concreto de su régimen jurídico.

---

<sup>951</sup> Así, Res. T.E.A.C. de 3 de julio de 1990 (publ. en GF) "...para conocer la cuantía de a percepción bruta hay que incrementar a la efectivamente percibida el importe de la retención, sin que sea admisible la alegación formulada por la sociedad reclamante de que la presunción es aplicable únicamente al perceptor de los rendimientos y no al deudor retentor, pues el artículo 151.1 del Reglamento, que establece la disposición de que se trata, lleva como título "ingreso de la retención", de lo que claramente se desprende que tal disposición es también aplicable al retentor y a tal conclusión conduce asimismo el principio de congruencia entre el rendimiento a incorporar en la base imponible del perceptor y aquél sobre el que se practica la retención produciéndose así la exclusión de la posibilidad de la doble imposición."

<sup>952</sup> Con lo que resulta desvirtuada la afirmación de ALONSO GONZALEZ, L.M. en *Sustitutos...* op.cit. pág. 261 quien, indicando las ventajas de la retención a cuenta, afirma "...la ventaja se refleja en el modo de proceder al pago, porque el importe de la deuda no es alterado."

Δ 11508747

L 23560538

CB 000220 2828

~~Nº Dòc. 381988~~  
~~Nº Lib. 381989~~

R. 109935

BID T 260 (2)

**LA RETENCION A  
CUENTA EN EL  
ORDENAMIENTO  
TRIBUTARIO  
ESPAÑOL**

VOLUMEN II

**Tesis doctoral presentada por:**  
María Pilar Alguacil Marí

**Dirigida por el Doctor D. :**  
Carmelo Lozano Serrano  
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

**UNIVERSITAT DE VALÈNCIA**  
DICIEMBRE 1992



## **CAPITULOS VI a VIII**

## *CAPITULO VI. El régimen jurídico de la retención a cuenta (II).*

### *La retención.*

#### *6.1. Las tesis planteadas sobre el significado de la retención.*

El mecanismo retentorio, como ocurre en general con las relaciones entre los particulares implicados en la realización del tributo, resulta imposible de explicar prescindiendo del planteamiento de un específico punto de partida sobre la naturaleza de la entera figura jurídica, puesto que el sustrato estructural en el que ésta se asiente condicionará decisivamente su naturaleza y régimen jurídico.

En este sentido, la retención, como forma de realización de una prestación por parte del sujeto retenido, ha intentado explicarse desde dos puntos de vista, que encierran un concreto posicionamiento sobre la articulación del completo instituto. Así, por un lado, a la vista de que la posición jurídica del retenedor aparece integrada por una deuda frente a la Hacienda Pública, el instituto de la retención a cuenta ha intentado explicarse desde la existencia de una única obligación a cargo de dicho sujeto<sup>953</sup>, asimilándose la figura subjetiva, en ocasiones, a la sustitución. Desde esta postura, la retención ha sido entendida como un acto enmarcado en una relación entre particulares.

Por otro lado, se ha partido de la consideración de la retención como un acto de recaudación de la obligación tributaria principal a cargo del retenido, y realizado por el retenedor, lo que llevaría, negando la existencia de alguna relación entre retenedor y retenido por razón de la retención, a postular el carácter de acto de gestión tributaria de ésta. Así, mientras que la primera postura partiría del carácter "sustancial" del instituto, en la medida en que supusiera una determinada incidencia en la titularidad de deudas tributarias frente a la Hacienda Pública; la segunda, por el contrario, postularía su carácter procedimental, por constituir una forma de gestión de la obligación

---

<sup>953</sup> En la doctrina española ésta es la postura de SOLER ROCH, MT. en op.cit. pág. 33; y CASADO OLLERO, "De la imposición...op.cit. pág. 77 y ss.



tributaria<sup>954</sup>. Gestión cuya mayor especificidad estribaría en su realización por un tercero, y en su carácter anticipado respecto de la realización del hecho imponible.

Ambas posturas, como veremos, parten, a su vez, de un posicionamiento previo respecto del título jurídico por el que la Hacienda Pública percibe las sumas ingresadas por el retenedor. Así, en las tesis que identifican la retención con un acto recaudatorio de la obligación tributaria principal la lógica impone que las mismas son adquiridas a título de pago de ésta, y lo mismo ocurre en los casos en que el instituto sea explicado como una forma de sustitución parcial en dicha obligación. En el resto de construcciones, sin embargo, en la medida en que partan de la existencia de una obligación distinta, debe encontrarse un título que permita explicar los efectos que la retención posee en la situación impositiva del retenido.

*6.1.1. La retención como acto enmarcado en una relación entre particulares.*

*6.1.1.1- La tesis de la retención como regreso.*

Desde estas premisas, la retención se ha planteado como el objeto de una relación de crédito entre retenedor y retenido, por la que el retenedor, mediante la compensación con su propio crédito, extinguiría parcialmente la deuda preexistente con el retenido. El retenedor vería así, integrada en su patrimonio una obligación a favor de la Hacienda Pública y un derecho de crédito contra el retenido por el importe de la retención.

---

<sup>954</sup> Desde ese punto de vista, BERLIRI, en *Il Testo Unico...* op.cit. pág. 223 y ss "La ritenuta d'acconto...(a diferencia de la sustitución)...è un istituto non tanto di diritto sostanziale quanto di diritto processuale: essa non è diretta a sostituire un debitore ad un altro, ma a rendere più agevole l'accertamento e la riscossione di un'imposta." Al verificarse el presupuesto de hecho, no se instaura una relación que tienda a sustituir la del perceptor, sino a asegurar la obtención por el Estado de una suma presumiblemente suficiente para extinguirla cuando sea líquida y exigible (pág. 225).

El problema, en estas tesis, se centraba, pues, en la fundamentación de la existencia de dicho derecho de crédito. Así, ha intentado explicarse dicho mecanismo por la doctrina, al igual que ocurría en la sustitución, bien por la actuación de una acción de regreso, bien como una forma de subrogación en la posición jurídica de la Hacienda Pública por razón de la realización del ingreso<sup>955</sup>. Es por ello que algunos autores han entendido en la presunción un obstáculo a la realización de dicho crédito, puesto que se entendería practicada la retención, y, por tanto, realizado el derecho de crédito<sup>956</sup>. Sin embargo, es precisamente por dicha autonomía en ambas situaciones jurídicas, que ha llevado a la doctrina expuesta a negar una pretendida subrogación del retenedor en el cumplimiento de la obligación tributaria del sujeto pasivo, que resulta imposible configurar al retenedor en la forma expuesta.

En efecto, como ha sido señalado, resulta contradictorio fundamentar la retención en una acción de regreso o una subrogación legal en el crédito si se parte de la inexistencia de una obligación a cargo del retenido y frente a la Hacienda Pública. Ambas situaciones jurídicas presuponen el pago de una deuda ajena, lo que resulta imposible si no existe tal deuda<sup>957</sup>. En este sentido, tampoco resultaría

---

<sup>955</sup> Así, UCKMAR, "Del sostituto d'imposta" op.cit. pág. 120; BODDA "Il sostituto d'imposta", op.cit. pág. 215; BLUMENSTEIN *Sistema...* op.cit. pág. 67 y ss; GIANNINI *Il concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956, págs. 267 y ss; VANONI, *Elementi...* op.cit. pág. 207 y ss; PARLATO *Il sostituto d'imposta...* op.cit. pág. 51.

<sup>956</sup> FERREIRO, J. en "Los sujetos pasivos..." op.cit. pág. 481, señala que la presunción "...no debe desplegar otros efectos que encerrar la carga de la prueba de las retenciones practicadas respecto al contribuyente tanto frente al sustituto retenedor como frente a la hacienda Pública...el contribuyente...puede oponerse a cualquier pretensión del sustituto-retenedor en función de la presunción establecida en el artículo 98...".

<sup>957</sup> Así lo pone de manifiesto FEDELE, en "Diritto..." op.cit. pág. 74 "La surrogazione o subingresso nei diritti dei creditore è un fenomeno giuridico che presuppone necessariamente la preesistenza del rapporto obbligatorio in cui avviene il subingresso." Es más coherente, pues, en los autores que piensan que existe dicha relación. Por otra parte, ni concurren las garantías y privilegios que asisten a la Hacienda Pública, ni la prescripción de la retención coincide con el plazo que tiene ésta para reclamar sus créditos.(pág. 75).

Dicha opinión es compartida por RUSSO *Il nuovo processo...* op.cit. pág. 221 "...la dottrina prevalente, dopo avere escluso l'esistenza di un rapporto d'imposta fra ente

planteable la acción de enriquecimiento injusto, como ha sido postulado<sup>958</sup>, puesto que ni el retenedor ha sufrido perjuicio, dado que pagó una deuda propia, ni el retenido se ha enriquecido, ya que no resultaba obligado al ingreso<sup>959</sup>.

Y, en efecto, dichas tesis no explican dos puntos del régimen jurídico del instituto: en primer lugar, la forma en que se ha configurado la subrogación o se ha generado el regreso, o se ha producido el injusto enriquecimiento, en los supuestos en que la retención precede al ingreso. En esos casos, el pretendido resarcimiento patrimonial se produce de forma anterior al presunto perjuicio.

En segundo lugar, con tal explicación se obvia que los efectos jurídicos que, sobre la configuración de la deuda del retenido se derivan del instituto tienen lugar, no por el ingreso, sino por la realización de la retención<sup>960</sup> o por la operativa de la presunción de

---

impositore e sostituto, tende ad inquadrare negli istituti civilistici della surrogazione o del regresso...la contraddizione è notevole: perché la surrogazione non potrebbe avvenire che nel credito dell'ente impositore verso il sostituto, credito di cui invece si postula l'inesistenza; e perché, quanto al regresso, esso serve a ristabilire l'equilibrio economico di chi ha pagato un debito altrui, e pertanto non può spettare al sostituto che ha pagato l'imposta se si nega la titolarità di un'obbligazione tributaria in capo al sostituto."

<sup>958</sup> Como postula BERLIRI, A. en *Principi di diritto tributario*, vol. II, op.cit. pág. 131 y ss; *Corso...op.cit.*, vol. I pág. 234 . También es planteada dicha fundamentación por PALAO TABOADA, C. en *Comentarios...op.cit.* pág. 594, "...la retención no es, en realidad, sino una forma de ejercicio de la acción de regreso de éste (retenedor) frente al contribuyente, que se enmarca en las relaciones internas entre ambos y podría satisfacer por otros medios distintos, acción que tiene su fundamento en el empobrecimiento injusto que de otro modo tendría lugar en favor del contribuyente cuyo impuesto es satisfecho por un tercero."

<sup>959</sup> Así lo pone de manifiesto FEDELE en "Diritto tributario e diritto civile..." op.cit. págs. 75 y ss. En efecto, presupuesto inexcusable de tal acción es el enriquecimiento, que estaría en este caso representado por la eliminación de la deuda impositiva, pero dado que el sustituido no es obligado frente al Fisco, no se ve cómo pueda ser liberado de tal carga, y por tanto, determinarse dicho enriquecimiento: Tampoco se encuentra un daño en el sustituto, ya que éste en definitiva, cumple una obligación que el es imputada por la ley.(pág. 77).

<sup>960</sup> Como señala MIR DE LA FUENTE, en *Las retenciones tributarias. La retención como garantía del crédito tributario*, I.E.F. Madrid, 1984, pág. 237. "...sin que sea necesario acudir al concepto de "credito d'imposta" elaborado por la doctrina

rendimientos netos. En efecto, realizada la retención, el retenido se libera de toda responsabilidad por el ingreso del retenedor, configurándose como un extraño en la relación jurídica de ingreso. Como veíamos, la imposibilidad de entender que el retenedor, con el cumplimiento de dicho deber, liberase al retenido de la responsabilidad de su deuda, impide que la retención se configure como una forma de equilibrar el enriquecimiento injusto que éste ha obtenido por el ingreso realizado por el retenedor.

Así, como ha sido puesto de manifiesto por FEDELE<sup>961</sup>, además de que resulta imposible, desde tales premisas, construir la retención como forma de ejercicio de una acción generada por la existencia de un desequilibrio patrimonial injustificado con base en las relaciones obligatorias existentes, dicha fundamentación puede resultar inútil cuando la ley prevé ya una forma de resarcimiento patrimonial: la retención. Como veíamos, era de la ausencia de realización de ésta, y no de la producción del ingreso, que el retenedor resultaba definitivamente gravado por la prestación derivada del instituto. Así, según señala dicho autor, la retención se configura como un instrumento para la articulación del gravamen de acuerdo con la faceta subjetiva del principio de capacidad contributiva<sup>962</sup>, resultando innecesaria su estructuración con base en un perjuicio patrimonial fundamentado en reglas de derecho privado.

---

italiana, es evidente que la sola retención sin ulterior ingreso concede al sujeto que la soporta, simplemente, la facultad de deducir la cantidad retenida de la cuota resultante...".

<sup>961</sup> Asimismo por FEDELE, en op. ult. cit. pág. 79, partiendo de que la retención garantiza la no realización de un resultado injusto, no por el pago de deuda ajena, sino por los resultados producidos en orden a la distribución de las cargas públicas, señala que no es necesario el encuadramiento en tal instituto cuando ya está prevista la realización de la retención. Así, "...l'azione di arricchimento è proponibile solo ove manchi una norma che attribuisca al danneggiato un'altra azione..."

<sup>962</sup> Es por dicha razón que FEDELE en op.ult. cit. pág. 78 señala que "L'affermazione di una "giusta causa" a che l'onere del tributo resti a carico del sostituto non è altro che un'espressione impropria dell'emersione dei profili soggettivi della nozione di capacità contributiva quale criterio della partecipazione dei consociati alle pubbliche spese."

Resulta cierto, sin embargo, como ha señalado RUSSO<sup>963</sup>, que la solución de la controversia podría resultar útil para la dilucidación del régimen cuando no se ha realizado retención, es decir, para juzgar la posibilidad de realización de un reembolso sucesivo de la retención no practicada. En ese sentido, debe indicarse que la explicación de FEDELE, de índole puramente material - en orden a la justificación contributiva del establecimiento del mecanismo -, no arroja luz sobre la instrumentación técnica de la retención, y, por ende, sobre su distinción respecto de otras formas de estructuración de lo que han venido en denominarse "relaciones tributarias entre particulares".

#### *6.1.1.2. La tesis de la retención como acto extintivo de la obligación del retenido.*

Así, desde la imposibilidad de justificar el regreso sin la existencia previa de una obligación, pero a la vista de la inutilidad de configurar el instituto como el resultado de dos obligaciones unidas por el cumplimiento<sup>964</sup>, se ha intentado explicar el mismo señalando el carácter extintivo de la obligación tributaria del retenido que supondría la retención. En efecto, el retenido, mediante la retención, extinguiría su deuda, surgiendo entonces la obligación del retenedor, causada precisamente por la repercusión en su patrimonio de la riqueza derivada de la retención<sup>965</sup>. Repercusión causada por la

---

<sup>963</sup> En *Il nuovo...* op.cit. pág. 222. "...il superamento è solo apparente perché il vero problema è un altro e consiste nel precisare se e sotto quali profilo il diritto di rivalsa del sostituto si distingua sia dalla surrogazione e dal regresso spettanti a coloro che soddisfano un debito altrui (non importa se in forza di una norma di diritto civile o di diritto tributario). sia dall'analogo diritto che la legge pure attribuisce al contribuente in ipotesi pacificamente non riconducibili all'istituto della sostituzione tributaria."

<sup>964</sup> Como se verá en el capítulo VII de este trabajo.

<sup>965</sup> Esta es la tesis que parece seguir la jurisprudencia italiana. En España, dicha construcción ha sido apuntada por LEJEUNE, en *La anticipación...* op.cit. pág. 204, nota 281, "...la obligación del sustituto no es, desde que existe, la misma del contribuyente. La obligación del contribuyente ya hemos visto que consiste en contribuir al sostenimiento del gasto público y que dicha obligación se cumple, se extingue, soportando la retención; de ahí que el sustituido, cuando ha habido retención, está siempre exento de toda responsabilidad y puede deducir lo retenido con tal de que acredite la retención efectuada. La obligación del sustituto, por el contrario, nace en el mismo momento en que se extingue la del contribuyente .."

existencia de un derecho de crédito del retenedor frente al retenido, por virtud del cual se extinguiría parcialmente, mediante compensación, la deuda preexistente. La tesis, aun teniendo la virtud de exonerar al sujeto pasivo de la existencia de alguna obligación frente a la Hacienda Pública, por razón de la retención, y con posterioridad a la realización de ésta, lleva, sin embargo, a conclusiones absurdas.

En efecto, dicha explicación choca, en primer lugar, con la imposibilidad de que una misma prestación - la realizada por el retenido- pueda, simultáneamente, satisfacer el crédito del retenedor y el de la Hacienda Pública. En ese sentido, debe postularse que el retenido sólo debe resultar obligado frente a uno de ambos sujetos, dado que únicamente realiza una prestación, siendo la ésta, en cuanto objeto de la obligación, lo que permite identificar su existencia. Es, precisamente, por la confusión inherente a tal planteamiento que en el ordenamiento italiano se ha planteado la cuestión de la instancia - tributaria o civil - competente para conocer de las controversias planteables por razón de la retención incorrectamente realizada<sup>966</sup>. Así, como ha sido puesto de manifiesto<sup>967</sup>, resulta imposible que una misma pretensión pueda configurarse como civil y tributaria a la vez.

En efecto, la ausencia de un específico medio impugnatorio de la realización de la retención en aquel ordenamiento ha planteado el problema de la jurisdicción competente para conocer acerca de la legitimidad de una prestación que se configuraba, simultáneamente, como extintiva de la obligación tributaria del retenido, y de la deuda que frente a ésta mantenía el retenedor, mediante compensación. A

---

<sup>966</sup> Como veremos en §VI.3.2.1.1 de este trabajo.

<sup>967</sup> Por BAFILE, en "Aspetti processuali del rimborso dei versamenti diretti ", *RDFSF*, 1984, nº 1, II, comentando dos Sentencias de la Corte di Cassazione, de 19 de febrero y 27 de abril de 1983, por las que se atribuye al ámbito de las *Commissioni tributarie* la acción de devolución de la retención improcedente, pero al juez ordinario, la acción para solicitar el pago de lo debido y no satisfecho por la aplicación de una retención improcedente. En pág. 13, señala que no puede mantenerse que el interesado pueda optar por varias vías jurisdiccionales para un mismo petitum, ya que cada controversia pertenece a un orden distinto.

pesar de que dichos problemas procesales no se plantearían con la misma virulencia en nuestro ordenamiento<sup>968</sup>, la cuestión ha tenido la virtud de poner de manifiesto la imposibilidad de desdoblar la prestación del retenido para atribuir a su realización la satisfacción de dos obligaciones distintas. Así, la retención incorrectamente realizada, en cuanto ésta se configure como el mecanismo de cumplimiento de una obligación tributara, únicamente podía generar, en dicho ordenamiento, la acción de devolución de ingresos indebidos. Sin embargo, en cuanto constituyera una forma de extinción, mediante compensación, de la deuda del retenedor, su incorrecta realización podía motivar la acción para el pago de lo debido por la diferencia retenida de más, puesto que sólo la retención legítima, que constituiría el objeto de dicho derecho de crédito, operaría con carácter compensatorio<sup>969</sup>.

En segundo lugar, como hemos visto a lo largo de estas páginas, la obligación del retenedor no surge por la realización de la retención, y, por tanto, de una hipotética extinción de la obligación del retenido. Su carácter de obligado en todo caso, debe llevarnos, pues, a una de dos hipótesis explicativas de la figura: o ambos son obligados frente a la Hacienda Pública de una obligación cuyo objeto está constituido por la prestación derivada de la retención, o en cuyo objeto está integrada ésta. O bien sólo uno de los dos resulta obligado frente a la Hacienda, y la retención se enmarca en una relación entre retenedor y retenido, en la que no interviene la Hacienda Pública como acreedor.

Desde este último punto de vista, los efectos derivados de la ausencia de retención han intentado explicarse en clave de sanción<sup>970</sup>.

---

<sup>968</sup> Como pone de manifiesto PALAO, C. en *Comentarios...op.cit.*, pág. 551 "Los problemas procesales que planteaba la retención han sido en gran parte resueltos por el texto articulado de la Ley de Bases de Procedimiento Económico-Administrativo...(en la que)...se admite reclamación sin que constituyan actos administrativos."

<sup>969</sup> En ese sentido, MAFFEZZONI, en "La Cassazione nega l'azione civile contro il sostituto d'imposta", *op.cit.*,pág. 1820.

<sup>970</sup> En este sentido, UCKMAR, *Del sostituto...op.cit.* pág. 117; DE MITA *Fattispecie legale...*, *op.cit.* pág. 24 y ss; GIANNINI,A.D. *Istituzioni...op.cit.* pág. 139; FANTOZZI *La solidarietà...op.cit.* pág. 29; ALLORIO, *Diritto...op.cit.* pág. 140; PARLATO *Il sostituto...op.cit.* pág. 49.

En efecto, la ausencia de deducción por la no realización de la retención, que en las tesis que parten de la existencia de una obligación a cargo del retenido han dado lugar al planteamiento de supuestos de doble imposición, como veremos<sup>971</sup>, han sido interpretadas, desde las posturas que niegan su existencia, como una sanción derivada de la ausencia de retención. Así, la no aplicabilidad de una deducción por el sujeto pasivo plantearía a dichos autores dos cuestiones distintas: en primer lugar, la aparición del sujeto pasivo como obligado por razón de la prestación consecuencia de la retención. Desde este punto de vista, se ha intentado explicar dicho efecto como la consecuencia del carácter generador que en tal obligación ha tenido la ausencia de retención.

En segundo lugar, se imposibilitaría al retenedor para realizar la retención en un momento posterior, y sería por esto que dicho sujeto resultaría sancionado. Así, se ha postulado la necesidad de que la retención pueda realizarse de forma sucesiva, para lo que el sujeto pasivo no debería resultar obligado, es decir, debería poder deducir lo no retenido. Si bien, como ha sido señalado, la misma ausencia de deducción en tales casos, señala la imposibilidad de que la retención pueda realizarse con posterioridad al momento normativamente idóneo para su producción, con lo cual resulta contradictoria la existencia de una sanción basada en la imposibilidad de realizar un regreso cuya existencia parece negada por razón de tal imposibilidad<sup>972</sup>.

---

<sup>971</sup> En Capítulo VII.2.2.3 de este trabajo.

<sup>972</sup> Como señala RUSSO en *Il nuovo processo...* op.cit. pág. 256, "...a parte la stranezza di una sanzione che avrebbe mirato a colpire un soggetto facendo pagare ad un altro una somma di denaro...si può obiettare che essa non solo assumeva a premessa indimostrata la possibilità per il sostituto di operare la rivalsa successivamente al pagamento del reddito, ma si appalesava in contraddizione con tale stessa premessa...il legislatore, se avesse voluto conservare al sostituto il diritto di rivalsa pur dopo il pagamento del reddito conomissione della ritenuta, si sarebbe poi guardato bene dal collegare al semplice verificarsi di quest'ultima la possibilità di un'iscrizione a ruolo a nome del sostituto ma configuratesi in chiave sanzionatoria a carico del sostituto, inquanto preclusiva proprio della sudetta rivalsa."



En efecto, no resulta congruente con el ordenamiento jurídico la realización sucesiva de la retención no practicada, lo cual niega absolutamente que la misma sea consecuencia de un derecho de crédito del retenedor. Así, en primer lugar, su práctica se conecta con un presupuesto determinado y con una forma de realización específica que niega una facultad ilimitada del retenedor para reclamar del sujeto pasivo las cantidades objeto de la misma. En segundo lugar, su realización con posterioridad al momento de la declaración del impuesto podría llevar, asimismo, a la misma consecuencia, pero en relación con el retenido, dada la imposibilidad de deducir dicha retención<sup>973</sup> no realizada de conformidad con las previsiones del ordenamiento.

#### *6.1.2. La tesis de la retención como una forma de recaudación de la obligación tributaria del retenido.*

Desde el carácter imperativo de la realización de la retención, que resultaría absolutamente desvirtuado por quienes lo conciben como un derecho de crédito, se ha postulado, por el contrario, que la retención constituiría una forma tipificada de recaudación del tributo del retenido<sup>974</sup>, que se configuraría así como el titular de la obligación tributaria motivo de su realización<sup>975</sup>. En efecto, con este planteamiento, RUSSO pone de manifiesto dos cosas: en primer lugar, el indudable carácter satisfactorio del tributo que posee la realización

---

<sup>973</sup> Así lo pone de manifiesto BOSELLO, en *Il prelievo alla fonte...op.cit.* pág. 114. Asimismo, RUSSO, en *Il nuovo processo...op.cit.* pág. 254, nota 137, señala que "Nè è da sottovalutare il danno che il sostituto avrebbe comunque risentito dall'esercizio della rivalsa negli anni successivi a quello in cui era avvenuto il pagamento del reddito..."

<sup>974</sup> En ese sentido, RUSSO, en *Il nuovo...op.cit.* pág. 259, "Se il legislatore ritiene più conveniente che il prelievo del tributo sia operato alla fonte con lo strumento della ritenuta, quale che sia il soggetto chiamato ad effettuarla, la tipicità dei mezzi di riscossione impedisce che questa possa avvenire altrimenti, a meno che, appunto, la ritenuta venga omessa; "

<sup>975</sup> En esta línea se insertan RUSSO, *op.cit.*; GLENDI, en "La cosiddette azioni di adempimento del percipiente nei confronti dell'erogatore dei redditi soggetti a ritenuta", en *DPT*, II, 1977, págs. 229 y ss. ; BAFILE, en "Aspetti processuali del rimborso dei versamenti diretti", *op.cit.*, págs. 3 y ss.

de la retención, lo que le lleva a postular su carácter de instrumento de la recaudación de la obligación tributaria<sup>976</sup>. Según dicho autor, dicho rasgo pone de manifiesto que únicamente puede ser titular de ésta quien manifiesta la capacidad contributiva generadora del gravamen, dado que, en su opinión, la imposición de la condición de obligado *d'imposta* frente a la Hacienda Pública resulta cubierta por el principio constitucional de capacidad contributiva<sup>977</sup>. Es decir, desde el punto de partida de la obligación como forma necesaria de instrumentación del tributo, se distingue entre la condición de obligado al ingreso y la de obligado a título de tributo<sup>978</sup>.

En segundo lugar, acertadamente, plantea la necesidad de diferenciar entre la retención, como forma de instrumentación del tributo, y las relaciones privadas que puedan derivarse por razón de la configuración de las situaciones patrimoniales entre retenedor y

---

<sup>976</sup> Así, en *Il nuovo...* op.cit. pág.277 "...la ritenuta d'acconto si configura come strumento di riscossione del tributo, sebbene anticipata rispetto alla fine dell'arco di tempo costituito dal periodo d'imposta..."

<sup>977</sup> En op.cit. pág. 227 "...l'art. 53 cost. pone anche un problema di imputazione soggettiva della prestazione patrimoniale, ma rispetto alle obbligazione d'imposta, inquanto esse sole subordinate al principio di capacità contributiva, nonrispetto alle altre obbligazione tributarie..." y pág. 251 " art. 53 cost. , il quale richiede...la coincidenza necessaria fra titolare della prestazione obbligatoria impositiva e soggetto cui è imputabile il fatto-indice di capacità contributiva colpito dal tributo..."

<sup>978</sup> Así, en op.cit. pág. 224, nota 87, señala que "...allorquando si verifica l'ipotesi di più soggetti coinvolti nel medesimo prelievo tributario...queste obbligazioni, invero, anche hanno identico oggetto, conservano la loro autonomia giuridica e vanno pertanto differenziate al pari dei rispettivi soggetti in funzione del titolo o causa che ne costituisce lo specifico fondamento giuridico...". El autor pretende negar con ello la distinción postulada por FEDELE, en "Diritto tributario..." op.cit., entre sujeto pasivo del tributo y sujeto pasivo de la obligación tributaria, bajo la premisa de que dicha condición debe resultar integrada en la primera. La misma posición es observada en LEJEUNE, en *La anticipación...* op.cit. como veremos en la parte de este trabajo dedicada a la punibilidad derivada de la ausencia de ingreso de la retención, en el Capítulo VII. Debe señalarse la artificiosidad de la construcción de obligaciones estructuralmente distintas de la tributaria por razón de su carácter no instrumentador de una contribución definitiva. En efecto, la causa de la obligación no diferencia su articulación estructural, ni que su cumplimiento suponga una forma de *solutio* .

retenido<sup>979</sup>. En efecto, la retención se configuraría como un modo imperativo de recaudación, y las controversias por razón de la misma no podrían sino tener naturaleza tributaria, dado que su objeto está integrado por la forma de realización de la obligación tributaria<sup>980</sup>. En cambio, las relaciones planteadas entre retenedor y retenido por la ausencia de realización de la retención, o su práctica incorrecta, es decir, tanto el eventual reembolso sucesivo, como la acción para exigir el pago de la deuda no compensada por la improcedencia de la retención cuando éste no ha cumplido su deber de ingreso, que se insertarían en una relación en la que no interviene la Hacienda Pública, se regirían por la normativa reguladora de la realización de las acciones correspondientes a quien satisface una deuda ajena<sup>981</sup>.

Así, dicho autor tiene el mérito de distinguir entre ambas situaciones, señalando, en primer lugar, la imposibilidad de realización de una retención con posterioridad al momento configurado normativamente para ello<sup>982</sup>. Es por esta razón que *cualquier acción entablada por el retenedor contra el retenido por*

---

<sup>979</sup> En op.cit. pág. 263, "...la ritenuta si differenzia dal regresso e dalla rivalsa e ne esce per converso rafforzata la sua natura di mero strumento di riscossione del tributo...".

<sup>980</sup> Il nuovo...op.cit. pág. 275 "...la ritenuta si colloca fra le modalità (legali) di attuazione del rapporto impositivo e le controversie intorno alla sua legittimità, in quanto coinvolgono nella sostanza l'esistenza di tale rapporto, non possono che indirizzarsi contro il soggetto, che ne è e ne resta il titolare del lato attivo...e profita della relativa prestazione patrimoniale."

<sup>981</sup> Op.cit. págs. 274-275 "...non sono tributarie...le controversie fra sostituto e sostituito: sia quelle in sede di regresso o di surrogazione promosse dal primo allorché abbia omesso di effettuare la ritenuta, sia quelle di adempimento promosse dal secondo quando l'importo della ritenuta non venga versato o sia recuperato dal sostituto con l'azione di indebito ..."

<sup>982</sup> Así, en op.cit. pág. 259 "Se il legislatore ritiene più conveniente che il prelievo del tributo sia operato alla fonte con lo strumento della ritenuta, quale che sia il soggetto chiamato ad effettuarla, la tipicità dei mezzi di riscossione impedisce che questa possa avvenire altrimenti, a meno che, appunto, la ritenuta venga omessa; mentre se la ritenuta è effettuata dal soggetto cui ne incombe l'obbligo (sostituto), l'amministrazione finanziaria non può avanzare altre pretese nei confronti del soggetto che l'ha subita (sostituito), anche se in ipotesi non riesca a soddisfare il suo credito nei confronti del sostituto, per il semplice motivo che in caso diverso il sostituto si troverebbe ad essere assoggettato due volte al pagamento della stessa imposta."

*ausencia de realización de la retención, deberá instrumentarse necesariamente como una controversia civil, a diferencia de lo que ocurre con ésta, y derivada por tanto, de la estructuración civilística de sus respectivas posiciones jurídicas. No puede realizarse por tanto, una retención sucesiva, y por tanto dicha acción no podrá fundamentarse únicamente en la ausencia de realización de la retención, sino que requerirá la existencia de un sustrato civil que la genere. Es por ello que, a la vista de las conclusiones expuestas con anterioridad, únicamente podrá entablarse si consideramos que el retenedor ha cumplido una obligación propia del retenido, y no en otro caso. Así, la controversia derivada de la retención únicamente puede dilucidarse mediante pretensiones encaminadas a la correcta aplicación del tributo, pretensiones que no pueden, sin embargo, justificar un pleito civil.*

En segundo lugar, mediante la afirmación de que únicamente el modo típico de recaudación de una obligación tributaria es capaz de generar los efectos que le son propios, el autor examinado consigue poner de relieve la diferencia de título jurídico que puede esgrimir el retenedor en una u otra controversia, señalando que la realización de la retención tiene una trascendencia tributaria que no posee, en cambio, el reembolso sucesivo. Y, en efecto, sólo por razón de la realización de la misma se produce la deducción en el retenido. Así, señala que únicamente la retención es capaz de generar la ausencia de responsabilidad en su obligación que no se produce, en cambio, por aquélla<sup>983</sup>.

Ahora bien, aun reconociendo a la construcción expuesta el mérito de otorgar a la retención el carácter de instrumento de articulación del tributo, debe señalarse que para llegar a dicha conclusión no resulta necesaria la explicación del mismo como forma de cumplimiento de la obligación tributaria a cargo del retenido. En efecto, dicha tesis, por un lado, deja en la más absoluta oscuridad la

---

<sup>983</sup> Op.cit. pág. 272, "...l'effettuazione della ritenuta è dalla legge stessa concepita come causa di esonero del sostituto da ogni ulteriore responsabilità verso l'amministrazione finanziaria in punto di effettivo soddisfacimento del suo credito..."

génesis y desarrollo de la situación del retenedor, así como la articulación de ésta con la del retenido; por otro, parte de la existencia de una obligación de la que el único indicio estaría constituido, precisamente, por la retención.

#### **6.1.2.1. La ausencia de configuración de la situación jurídica del retenedor.**

En efecto, no resulta explicado el mecanismo a través del cual surge para el retenedor una situación caracterizada por la existencia de una obligación, aunque se trate, según el autor, de una "mera" obligación, cuando la retención aparece configurada como una forma de recaudación de la obligación ajena. Así, parece obviarse porqué el retenedor resulta obligado frente a la Hacienda Pública si ya lo es el retenido, y por la misma prestación, cuando se establece la ausencia de identidad de ambas situaciones de deuda, ya que la obligación "tributaria" corresponde únicamente al retenido. En efecto, si mediante el ingreso el retenedor coadyuva al cumplimiento de la obligación del retenido, su propia obligación carece de sentido. Y ello porque considerar a la retención como un acto de recaudación de la obligación tributaria del retenido supone configurar al retenedor, más que como un obligado, como un agente de la Hacienda Pública, a modo de colaborador en la gestión de dicha obligación<sup>984</sup>.

---

<sup>984</sup> Así, el autor mencionado no acaba de adentrarse en la configuración de la situación jurídica del sustituto, lo que le llevaría a la imposibilidad de coordinar su naturaleza de agente recaudador con el régimen jurídico aplicable. Es por ello que, en op.cit., evita el tema negando que "...ai nostri fini sia necessario indugiare sull'inquadramento dommatico dell'istituto e, in particolare, prendere in esame le opinioni che, muovendosi in un ordine di idee analogo, hanno riconosciuto nel sostituto ora un intermediario a scopo di riscossione fra ente impositore e contribuente, ora un organo di riscossione della pubblica amministrazione."(pág. 254).

En España, ésta es la configuración que se desprende de la postura de RODRIGUEZ BEREIJO, en "Las garantías del crédito tributario", op.cit. y ESEVERRI, *Las actuaciones tributarias reclamables en vía económico-administrativa*, Cuadernos Civitas, Madrid, 1983, que consideran la retención como un acto enmarcado en la gestión y recaudación de los tributos. En este sentido, parecería contradictoria la postura de CASADO OLLERO, en "De la imposición..." op.cit., que a pesar de calificar al retenedor como un colaborador en la gestión de los tributos, señala que se trata de un auténtico obligado, y que no existe ninguna obligación con la Hacienda Pública a cargo del retenido en el momento de la retención.

Pero evidentemente, no puede predicarse la inexistencia de una obligación a su cargo. En efecto, amén de que tal conclusión resultaría contradicha por el régimen jurídico de la figura, ya expuesto, el mismo autor reconoce la existencia de un resultado "injusto" cuando no se produce la retención, dado que el retenedor asume patrimonialmente el peso del gravamen. No señala, sin embargo, que tal consecuencia es causada, precisamente, por su carácter de obligado<sup>985</sup>, que le obliga a realizar la prestación con independencia de la realización de la retención. Así, no resulta fácilmente explicable, por un lado, el motivo de la existencia posterior de una acción de regreso contra el sujeto pasivo regido por las normas de derecho privado, cuando lo que ha ocurrido es que no se ha realizado la ejecución de la deuda mantenida con un tercero, que no es otro que la Hacienda Pública; salvo mediante el expediente del retenedor como un obligado al cumplimiento de la obligación ajena.

Por otro, tampoco se explica porqué el retenido puede iniciar una acción para el pago de sus retribuciones cuando el retenedor no ha ingresado la retención que se practicó, o bien ha entablado, con éxito, la solicitud de devolución de ingresos indebidos sin que de ello haya resultado beneficiado el retenido. En efecto, si la retención determina la ausencia de responsabilidad del retenido en su obligación tributaria por constituir un modo de recaudación de ésta, no existe una extinción de su crédito por una compensación realizada por el retenedor, puesto que no existe ninguna relación con éste, con lo que la pretensión no puede configurarse como generadora de una acción para el cumplimiento de su deuda. El autor señala, sin embargo, la existencia de tal crédito compensable con la deuda-base que configura el presupuesto de la retención, lo que, a nuestro entender, resulta contradictorio con la construcción expuesta<sup>986</sup>. El crédito del retenedor

---

<sup>985</sup> Como certeramente señala SOLER ROCH, M.T. en "Notas sobre la configuración jurídica..." op.cit., pág. 31, "Una explicación coherente de la posición jurídica del retenedor como deudor, debe, necesariamente, reconducirse a la existencia de una obligación autónoma distinta de aquélla (la obligación tributaria principal)." En el mismo sentido se pronuncia MIR DE LA FUENTE, en *Las retenciones tributarias*..op.cit. pág. 202.

<sup>986</sup> Op.cit. pág. 265 "Fra sostituto e sostituito vi è, inanzitutto, un rapporto di debito-credito che viene adempiuto con decurtazione dell'ammontare della ritenuta."

contra el retenido, para resultar coherente con la misma, debería surgir únicamente cuando la retención no se ha realizado y el ingreso sí se ha producido. Se produce, pues, una transmutación del título jurídico por el que se ha realizado la retención que no resulta fácilmente explicable. En ese sentido, resultan más coherentes con la utilización de tal acción, como veremos, las construcciones que configuran a la retención como una relación de derecho privado.

#### **6.1.2.2. La ausencia de indicios de una obligación recaudable.**

La inexistencia de una obligación, en punto a la fundamentación de la prestación realizada a través de la retención, frente a la Hacienda Pública, por parte del retenido, parece, por otra parte, poder ser deducida por la ausencia de efectos que demuestren su vida jurídica cuando no se ha realizado el acto que supone, pretendidamente, su cumplimiento. En efecto, la no configuración del sujeto a quien se debió retener como un responsable subsidiario del ingreso configura al retenedor como un deudor no únicamente principal, sino asimismo *exclusivo* respecto de la obligación derivada de la retención. En efecto, como vimos en el capítulo anterior<sup>987</sup>, no existe previsión normativa alguna que, configurando al retenido como obligado frente a la Hacienda, permita suponer la ejecutabilidad de una pretendida deuda por parte de la Administración tributaria, a pesar de la ausencia, no únicamente del ingreso, del que evidentemente el retenido no es responsable, sino incluso de la práctica de la retención<sup>988</sup>.

Por tanto, dicha ausencia de responsabilidad pone de manifiesto la inexistencia de una obligación, en el momento de la retención, a

---

<sup>987</sup> Así, en §V.1.2.2, y §V.2.2.

<sup>988</sup> Debe negarse, por tanto, la conclusión a la que llega RUSSO, en *Il nuovo...op.cit.* pág. 272, en que, partiendo de la configuración de la retención como causa de la ausencia de responsabilidad del retenido, señala como unico "...soggetto del rapporto obbligatorio d'imposta è il sostituito, non il sostituto...l'effettuazione della ritenuta è dalla legge stessa concepita come causa di esonero del sostituito da ogni ulteriore responsabilità verso l'amministrazione finanziaria in punto di effettivo sodisfacimento del suo credito..."

cargo del retenido, cuya extinción, o la producción del acto que lo libera de responsabilidad, genere la obligación del retenedor. Deben negarse, por tanto, las dos conclusiones que podrían derivarse de las argumentaciones expuestas: en primer lugar, que el retenedor posea la condición de responsable de la deuda imputable al retenido; en segundo lugar, que la realización de la misma suponga una forma de recaudación de un crédito preexistente con la Hacienda Pública, configurándose como una forma de ejecución realizada por un tercero, el retenedor. La retención debe enmarcarse, así, en el ámbito de una relación entre particulares, es decir, entre retenedor y retenido.

No creemos que sea un argumento suficiente para negar esto la existencia de la posibilidad para el retenido de solicitar la devolución de ingresos indebidos por la incorrecta realización de la retención, cuando ha impugnado ésta<sup>989</sup>. Resulta significativo, en este sentido, y como poníamos de manifiesto páginas atrás, que el único legitimado directo para solicitar su devolución por razón del ingreso incorrecto sea el retenedor, en cuanto derivado de la autoliquidación de su deuda tributaria. El retenido, como tal<sup>990</sup>, únicamente puede solicitar por sí

---

<sup>989</sup> Como sostiene RUSSO, en *Il nuovo...* op.cit. pág. 274 "...l'art. 38 riconosce il diritto alla ripetizione delle somme versate sia al sostituto che al sostituito, ciò significa, sul piano sostanziale, che il rapporto obbligatorio d'imposta si instaura fra ente impositore e sostituito dall'inizio e non soltanto a seguito della mancata effettuazione della ritenuta e del versamento; che la ritenuta si colloca fra le modalità di riscossione del tributo; che, operando la ritenuta sul reddito da lui corrisposto e versandone il relativo importo, il sostituto non può considerarsi inadempiente nei confronti del sostituito." En la misma línea se encuadra GLENDI, en "La cosiddette azioni di adempimento del percipiente nei confronti dell'erogatore dei redditi soggetti a ritenuta", pág. 238.

Debe señalarse, sin embargo, que el régimen del ordenamiento italiano en este punto resulta ligero pero significativamente distinto. En efecto, para la iniciación del procedimiento de solicitud de ingresos indebidos por razón de retención se presentan como legitimados, indistintamente, a partir de la reforma de 1973, tanto el retenedor como el retenido, sin la necesidad, en éste último caso, de la previa impugnación de la retención. En todo caso, para la obtención de la devolución resulta necesaria la previa realización del ingreso.

<sup>990</sup> Cualquier otra legitimación no sería en cuanto retenido, sino, en todo caso, encuadrada en la genérica situación de "interesado" en la devolución, que parece posibilitarse en el art. 2.2.b) de la O.M. de 22 de marzo de 1991, que desarrolla el RD 1163/1990, de 21 de septiembre.



mismo la devolución si previamente impugna la retención, y en el caso de que la Administración haya percibido el ingreso.

Y en efecto, no resulta necesario para que se produzca tal efecto la existencia de una previa relación obligatoria entre el retenido y la Hacienda Pública, sino únicamente que aquél haya realizado una prestación excesiva *a título de tributo*, con independencia de la forma de instrumentación de aquélla. Así, también se concede dicha posibilidad jurídica al repercutido, sin que la doctrina haya considerado seriamente la posibilidad de que constituya un efecto de una obligación preexistente, fundamentadora de la repercusión. Es necesario destacar, en este sentido, que en ambos casos la devolución es únicamente producida cuando tanto la retención como el ingreso se han realizado efectivamente, y no en otro caso<sup>991</sup>, no planteándose dicha devolución como el resultado de una responsabilidad de la Hacienda Pública por la incorrecta recaudación realizada por un agente suyo, sino que parece más bien una forma de evitar la ineludible controversia que se produciría entre los particulares intervinientes<sup>992</sup>, dado que lo impugnado es, precisamente, el acto de traslación, y no la cuantificación del ingreso, que se configura como mera consecuencia de aquél.

La ausencia de devolución cuando tal ingreso no se ha realizado - y, por tanto, la ausencia de responsabilidad de la Administración por los actos incorrectos de quien es, pretendidamente, un agente o

---

<sup>991</sup> Así lo pone de manifiesto GARCIA PRATS, A. en "La devolución de ingresos indebidos", en prensa, pág. 22 del original manuscrito, quien señala que así debe desprenderse, no únicamente de la dicción del art. 9 del RD, que establece la posibilidad de devolución de las cantidades "retenidas e ingresadas", sino asimismo del art. 10.2 que requiere la confirmación del ingreso como requisito necesario para iniciar el procedimiento y proceder a la devolución. Así, pone de manifiesto el autor, en nota 59 que "Este procedimiento es inaplicable en consecuencia para el caso en que no se haya efectuado la retención, cuando pese a haberse realizado incorrectamente no se haya ingresado en el Erario Público, o cuando se den las dos circunstancias conjuntamente."

<sup>992</sup> Creemos que a este mismo propósito responde la realización del ingreso por el sujeto pasivo cuando la retención es declarada insuficiente, y no a la existencia de una obligación preexistente. En cambio, así lo consideran ALONSO GONZALEZ, L.M. , en *Sustitutos y retenedores...* op.cit. pág. 186, y FERREIRO LAPATZA, J. en "Los sujetos pasivos de la obligación tributaria", op.cit. pág. 476.

mandatario suyo, - es puesta de manifiesto por el régimen establecido para los supuestos en que la retención es declarada excesiva, sin que se haya producido el mismo, en que el obligado a la devolución es el retenedor, y no la Administración<sup>993</sup>. Lo que parece abundar en el dato de que la retención se configura como una relación entablada entre retenedor y retenido, y no entre retenido y Administración, en la que sin embargo, ésta aparece como interesada.

Así, en este último sentido, debe señalarse una nota que sí configuraría tal régimen como distinto respecto de la generalidad de los actos traslativos del gravamen, consistente en que tal "simplificación procesal"<sup>994</sup> sólo se produce respecto de los sujetos que, no configurándose como deudores directos de la Administración, resultan sin embargo obligados por el ordenamiento jurídico a soportar ésta como acto que pueda producir efectos jurídicos en la propia situación tributaria del trasladado<sup>995</sup>, es decir, la retención *a cuenta* y la repercusión en el IVA, como veremos con más detalle. El interés de la Administración en la controversia parece que pueda conectarse, por tanto, con tales efectos, que suponen la negación de su irrelevancia para su propia situación jurídica. La Administración, así,

---

<sup>993</sup> Cfr. art. 123.4.a) del RD 1999/1981, de 20 de agosto.

<sup>994</sup> Así califica también ESEVERRI MARTINEZ, E. en *Las actuaciones tributarias reclamables...* op.cit. pág. 71, el supuesto de que, tras la impugnación de la retención, ésta sea declarada insuficiente, donde señala que "...los postulados de la economía procesal han hecho que el Reglamento se incline por ordenar al contribuyente que ingrese directamente en el Tesoro la cantidad correspondiente dentro del plazo de quince días." Así, estaríamos ante el único supuesto en que el retenido aparece ante la Administración con una posición clara de deuda, surgida como consecuencia de la resolución en vía de impugnación. Como señala el autor, en pág. 72, "...si una vez transcurridos los quince días el contribuyente no ha realizado el referido ingreso, éste podrá exigirse por la vía de apremio."

Debe señalarse que ésta es la única ocasión en que la Administración puede ejecutar directamente cantidades derivadas de la retención al retenido, lo que niega que dicha cláusula sea consecuencia de una deuda preexistente, como afirman ALONSO GONZALEZ y FERREIRO, sino que debe tratarse de un crédito surgido precisamente, por la resolución.

<sup>995</sup> Cfr. art. 9.2 del RD 1163/1990. En efecto, tal devolución "directa" se produce asimismo en el repercutido del IVA, con identidad de requisitos - ausencia de deducción en el impuesto, etc. que en el caso de la retención. En cambio no se produce en el resto de actos de repercusión, aunque la misma se configure como obligatoria.

aparece interesada, no en los efectos patrimoniales inmediatos de la retención, sino en sus efectos jurídicos en el impuesto, en la medida en que ésta sí puede determinar la existencia de una deuda, o la generación de un crédito, que le competen directamente, en cuanto que el trasladado puede constituir, a su vez, un sujeto pasivo.

Debe, por tanto, postularse la inexistencia de una obligación del retenido causadora o generatriz de la retención que justifique el nacimiento de un derecho de regreso en favor del retenedor cuando ésta se ha omitido o se ha realizado en cuantía insuficiente. En este sentido, puede postularse que en la retención a cuenta, *en punto a la prestación derivada de la retención, la estructuración de las posiciones subjetivas de deuda* es asimilable a la predicada, desde estas páginas, respecto de la sustitución<sup>996</sup>, si bien ni el régimen jurídico, ni su función y articulación jurídica, como veremos, resultan equivalentes. Configurándose como único obligado frente a la Hacienda Pública el retenedor, y enmarcándose la retención en una relación entre retenedor y retenido.

## 6.2. *Naturaleza y efectos de los actos de retención.*

Así, la existencia de la presunción de rendimientos netos, en cuanto interdicción de la ausencia de retención, es calificada por algunos autores como una intervención reputada excesiva por parte del ordenamiento, afectando a la realización de la retención, entendida ésta como acto enmarcado en una relación entre particulares, en la que debería regir la autonomía de la voluntad<sup>997</sup>, sin forzar la posibilidad que tienen éstos de acordar la ausencia de su práctica<sup>998</sup>.

---

<sup>996</sup> Con respecto a su propia concepción, RUSSO parte de la coincidencia estructural de ambos institutos, en *Il nuovo ...op.cit.* pág. 261-262 "...l'identità funzionale dei due istituti traspariva in modo evidente dal fatto che la posizione giuridica del soggetto tenuto ad operare la ritenuta era contrassegnata dalle stesse situazioni giuridiche facenti capo al sostituto in sede di tassazione in via di rivalsa..."

<sup>997</sup> BERLIRI en *Corso...* op.cit., en pág. 245, nota 2, se ha manifestado en el sentido de que : "Non appaiono chiare le ragioni per le quali la legge renda obbligatoria una rivalsa che, incidendo sui rapporti patrimoniali delle parti, dovrebbe essere lasciata alla loro disponibilità. Si aggiunga che l'obbligatorietà della rivalsa - che molto spesso viene aggirata maggiorando i compensi o gli interessi -

### **6.2.1. Las tesis que asimilan la retención a un derecho subjetivo de crédito.**

Sin embargo, si bien es cierto que la retención se enmarca en una relación entre los particulares intervinientes, constituyendo el núcleo y objeto de dicha relación, no consideramos que consecuencia necesaria de ello sea que tal relación resulte encuadrada por el ámbito en que rige el principio de autonomía de la voluntad, lo que significaría considerarla consecuencia de una relación de derecho privado, en la que el principal interés protegido estaría constituido por el resarcimiento patrimonial del retenedor por el ingreso del que resulta responsable. Tal calificación supondría, pues, que la retención sería una facultad integrada en una hipotética relación de crédito que el retenedor sostendría frente al retenido, prescindiendo, en este momento, del título esgrimido para el surgimiento del mismo.

Puede rebatirse tal implicación mediante un análisis, tanto de los fines de la figura, como del régimen jurídico derivado de la misma. En atención al primero de los criterios, si bien resulta cierto que la posibilidad jurídica de realizar la retención es susceptible de satisfacer el interés del retenedor a no soportar, al menos definitivamente, el peso económico derivado del instituto retentorio, también lo es que la protección de tal interés no constituye no sólo el único, sino ni

---

crea non piccole complicazione contabili dovendosi registrare oltre al pagamento del compenso anche la rivalsa della ritenuta e non lievi sperequazioni quando vi siano redditi soggetti alla rivalsa obbligatoria ...e redditi esenti dalla rivalsa. "

<sup>998</sup> En ese sentido, LEJEUNE, en *La anticipación....op.cit.* pág. 63, nota 79 "Este precepto reglamentario que trae su causa del artículo 36.1 de la L.I.R.P.F., viene a suponer una prohibición de todo tipo de pactos sobre los tradicionalmente llamados ingresos libres de impuestos. A nuestro modo de ver, supondría un error relacionar tal precepto con el artículo 36 de la L.G.T. Lo que éste dispone es la inalterabilidad de la posición deudora del sujeto pasivo frente a la Administración por razón de pactos privados, pero en modo alguno supone una prohibición de los mismos. Creemos, por ello, que la previsión del vigente I.R.P.F. constituye un exceso realmente criticable. Una cosa es que se aspire a que la percepción de los créditos tributarios no se vea perturbada por pactos de esta naturaleza y otra muy distinta que, invadiendo la autonomía privada en la contratación, se pretenda hacer inviables tales pactos sancionando la existencia y práctica de los mismos mediante una elevación del rendimiento computable que determinará un mayor gravamen."

siquiera el principal de los fines que el ordenamiento pretende conseguir con su establecimiento.

En efecto, si tal fuera la finalidad primordial, la producción de dicha traslación patrimonial hubiera sido considerada posible, con independencia de la realización, en el momento normativamente previsto para ello, de la retención<sup>999</sup>. Como vimos con anterioridad, sin embargo, lejos de tal libérrima concesión de una acción de reembolso se encuentra la configuración del procedimiento para realizar la retención, que debe realizarse no sólo en la forma - detracción de rentas abonadas, cuyo abono ha generado la misma, y no otras -, sino asimismo en el momento reputado como procedente para ello. Así, la existencia de un auténtico *procedimiento* de retención, al igual que ocurre con la repercusión, niega la posibilidad de que la misma resulte exclusiva consecuencia de la protección del ordenamiento al interés privado del particular. La finalidad de su establecimiento, por tanto, no estaría constituida por la protección de un interés privado - el resarcimiento patrimonial del retenedor<sup>1000</sup>-,

---

<sup>999</sup> Sostiene la existencia de dicho crédito, y, por tanto, su persistencia cuando no se ha realizado la retención FERREIRO, en "Los sujetos pasivos...op.cit. pág. 481. También SARTORIO ALBALAT,S. en op.cit. pág. 216, sostiene dicha naturaleza respecto de la repercusión , señalando que "...el repercutido tiene una obligación, en sentido estricto, de soportar la misma y realizar la prestación debida. Prestación que, por otra parte, tiene un contenido patrimonial y le será exigida coactivamente en caso de incumplimiento." Así, señala que el contribuyente podrá solicitar la declaración de su derecho y la posterior ejecución forzosa sobre el patrimonio del repercutido.

El tema será estudiado con más extensión en §6.3.2.2. de este trabajo, acerca de la posición jurídica del retenedor en el caso de omisa o insuficiente retención.

<sup>1000</sup> Sobre este tema, SARTORIO ALBALAT,S en *La repercusión...op.cit.* pág. 213, señala que también existe dicho interés privado, "El interés público que subyace en la repercusión es, a nuestro juicio, indiscutible, sin embargo, ello no excluye que también concorra el interés del particular en que la misma se produzca del modo previsto por la ley ya que de este modo se reembolsa del tributo por él pagado". Si bien dicha autora coordina la existencia de ambos intereses a través del mecanismo de la existencia de un crédito del repercutente cuyo cumplimiento satisfaría los intereses públicos. Así, en pág. 215 " constituye en sí mismo un derecho subjetivo, concretamente un derecho subjetivo relativo o de crédito que nace directamente de la ley y no de la voluntad de los particulares que en la relación de repercusión intervienen.", y en pág. 213 "...satisfaciendo un interés privado cifrado en la voluntad de no soportar, en la medida de lo posible, el impuesto coadyuva a la consecución del interés público, esto es, que el tributo recaiga en definitiva sobre el titular de la capacidad económica sometida a imposición."

sino por un interés público en el que resultaría integrado la modalidad de realización de dicha traslación<sup>1001</sup>.

En ese sentido, la existencia, en el régimen del IVA, de un mecanismo de posterior rectificación de las repercusiones incorrectamente realizadas pone de manifiesto, por un lado, que la realización de la misma resulta legitimada únicamente cuando se produce en el seno del procedimiento normativamente previsto para ello; y por otro, que la misma existencia de dicho régimen supone la imposibilidad de que, si se efectúa una traslación económica del tributo por cualquier otra vía, ésta pueda surtir los efectos conectados a la repercusión jurídica. Así, dicho régimen niega la pretendida posibilidad de que dichos actos de traslación sean consecuencia de un crédito realizable por parte del retenedor o repercutente, configurándose como mecanismos para la instrumentación de la contribución, y sometidos, por tanto, al régimen de garantías que supone su procedimentalización jurídica.

Por otra parte, como hemos visto, si bien resulta cierto que la retención hace surgir una relación en cierta medida instrumentalizada a la existencia del deber de ingreso imputable al retenedor<sup>1002</sup>, tal instrumentalización aparece referida respecto de su surgimiento, y no

---

Resulta, sin embargo, cuestionable que un interés público pueda ser satisfecho mediante un derecho subjetivo relativo, que, por definición, satisface el interés de su titular.

<sup>1001</sup> Como señala ESEVERRI, en *Las actuaciones tributarias reclamables en vía económico-administrativa*, Civitas, Madrid, 1983, pág. 87, respecto de los actos de repercusión, "...no subyace un interés privado que es necesario proteger jurídicamente, sino un interés público que se concreta en la idea de que determinados tributos deben ser satisfechos por quienes consumen determinados bienes y no por quienes los elaboran, transforman o manufacturan."

<sup>1002</sup> Como pone de manifiesto PARLATO, en *Il sostituto...op.cit.*, pág. 141, "guardando la posizione delle due obbligazioni - l'una tra fisco e sostituto, l'altra tra sostituto e sostituito - riteniamo che la seconda costituisca un tipico esempio di rapporto "collegato". Si tratta di una forma di collegamento necessario nel senso che connessione si manifesta nell'attitudine dell'obbligazione tributaria a influire sulla vita del rapporto di rivalsa, a determinare la nascita e il contenuto (collegamento genetico in senso stretto)...Abbiamo altresí puntualizzato un collegamento fra obbligazione tributaria - intercorrente fra fisco e sostituto - e rapporto di rivalsa intercorrente tra sostituto e sostituito"

de su efectiva realización. Es, por tanto, un mecanismo ligado normativamente a la atribución de una obligación al sujeto retenedor, pero la generación del instituto no deriva de la disminución patrimonial que por razón del ingreso pueda derivarse para aquél. Así, debe realizarse una distinción. Resulta cierto que el instituto retentorio, en cuanto que agrupación de previsiones normativas con una ratio unitaria, establece diferentes posiciones subjetivas cuya armónica conjunción intenta la consecución de un fin determinado. Pero las diferentes situaciones expuestas pueden estar únicamente conectadas en tal sentido final, sin que resulte necesaria la conexión estructural de las distintas relaciones, de carácter obligatorio o no, surgidas por la figura.

#### 6.2.1.1. *Los efectos jurídicos de la realización de la retención.*

En ese sentido, debe indicarse, asimismo, que la misma regulación normativa de dicho método transmuta dicha traslación de puramente económica en jurídica, o permite considerarla consecuencia de una norma, transmutación que resulta gráfica expresión del interés del ordenamiento en que la misma se realice<sup>1003</sup>, pero asimismo *en que se realice de la forma prevista en el ordenamiento, y no en otra distinta*. Y ello porque la retención actúa o posibilita otro fin jurídico-tributario, distinto de la traslación económica del importe del gravamen, y que resulta más importante, a efectos de nuestro estudio: la imputación al retenido de determinados efectos jurídicos que condicionan su situación tributaria<sup>1004</sup>. En efecto,

---

<sup>1003</sup> Como señala VANONI, en *Opere giuridiche*, vol. II. Milano, 1962, pág. 126, "In genere la traslazione dei tributi avviene a seguito di accordi diretti tra privati...Ma quando l'interesse dell'ente pubblico alla traslazione è particolarmente rilevante, il legislatore interviene con norme esplicite a regolare, per il caso in esame, quando manchino accordi contrari dei privati, i modi della traslazione.", y en pág. 130 "Quando l'interesse dell'ente pubblico alla traslazione assume particolare rilevanza, il diritto di trasferire su altre economie il peso del tributo può essere trasformato in un obbligo."

<sup>1004</sup> En este sentido, POTITO, en *L'ordinamento...* op.cit. pág. 116, señala que "...per quanto concerne il rapporto fra "sostituto" e "sostiuito" (rapporto di rivalsa), non sembra che lo stesso sia a rilevanza esclusivamente privatistica..." y ello porque la función publicista es puesta de manifiesto por razón del surgimiento del *credito d'imposta* en el retenido. También señala esta cuestión INGROSSO, M. en *Il credito d'imposta...* op.cit. pág. 29, que destaca que la *rivalsa* no actúa únicamente como medio

por razón de la realización de la retención, a éste le son imputables dos efectos: en primer lugar, se le coloca en la situación subjetiva de retenido, siéndole aplicable el régimen jurídico derivado de tal situación. En segundo lugar, se configura en determinada medida su situación tributaria frente al impuesto, mediante la realización del presupuesto de la deducción<sup>1005</sup>. Es esta imputación de efectos relevantes para la situación jurídica del trasladado, y asimismo, como hemos visto, del trasladante, lo que diferencia a la retención de aquella traslación derivada de un pacto entre particulares, que, resultando enmarcada en una relación jurídico-privada, no tiene nunca el poder de alterar las situaciones subjetivas frente a la Hacienda Pública<sup>1006</sup>.

---

de traslación patrimonial de la carga tributaria: "Va accentuata la portata essenzialmente pubblicistica della rivalsa - espressione della rilevanza giuridica del principio di capacità contributiva - di *imputazione degli effetti del prelievo* di ritenuta d'acconto in capo al reddituario, che è il soggetto cui è referibili la capacità contributiva ..." (la cursiva es nuestra).

<sup>1005</sup> Este efecto de la repercusión es puesto de manifiesto por DELGADO PACHECO, en "Algunas cuestiones polémicas en la reforma de la Ley General Tributaria", *GF* nº 25, 1985, pág. 117, quien señala que "la gravedad en la sanción de los tributos repercutidos hallará plena justificación en el IVA donde la repercusión formal tiene un carácter específico como justificante de deducciones."

<sup>1006</sup> Cfr. art. 36 L.G.T. A pesar de la prohibición de dicha modificación por los pactos realizados entre particulares, el nuevo R.G.R., en su art. 18.1 recoge la legitimación, ya contenida en el art. 17.3 del anteriormente vigente, respecto del pago realizado por un tercero de las obligaciones tributarias.

La legitimidad del pago realizado por tercero ha sido rechazada por PEREZ ROYO, F. en "El pago de la deuda tributaria", en *CREDF*, nº 2, págs. 291 y ss, quien únicamente la admite en favor del interesado en el procedimiento de imposición. Anteriormente había sido negada, asimismo, por CORTES DOMINGUEZ, M., en *Ordenamiento tributario español*, 1ª ed., si bien con posterioridad a la aparición del R.G.R., en la segunda edición ya señala, en pág. 550, que resulta imposible seguir predicando su ilegitimidad.

Así, dicha posibilidad ha sido considerada por la doctrina mayoritaria corolario lógico de la naturaleza obligatoria de la prestación tributaria, siendo de aplicación a las relaciones entre los particulares las reglas del Derecho privado. Si bien la interdicción de que por dicho pago pueda el pagador subrogarse en la situación jurídica del deudor ha hecho a la doctrina indicar el carácter limitado de la remisión al Derecho privado de los efectos de dichos pactos. En este sentido, FERREIRO LAPATZA, J. en "La extinción de la obligación tributaria", en *CREDF* nº 77, pág. 1015, y DIEZ-PICAZO, L. en "La extinción de la deuda tributaria", en *CREDF*, 1964, pág. 1035. Así, AGULLO AGUERO, A. en "Legitimidad del pago por tercero de la deuda tributaria y régimen jurídico de la devolución de ingresos indebidos", en *CT* nº 35, 1980, pág. 271, ya señala que el diferente régimen jurídico respecto del establecido en el art. 1.158 del Código civil pone de manifiesto la naturaleza tributaria de la controversia planteada por dicho pago por un tercero.



Lo mismo sería predicable cuando la misma es consentida, o incluso impuesta, por el ordenamiento jurídico, pero sin imputación de efectos tributarios. Es decir, por razón de sus efectos jurídicos, la retención trasciende la significación de reembolso económico que también contiene. En ese sentido, no bastaría con la mera detracción de rentas para entender realizada la retención: esto constituiría sencillamente un pago menor de lo debido. Por tanto, dado su carácter de acto jurídico-tributario, para considerar realizada la retención, sería menester asimismo que fuera capaz de producir tales efectos<sup>1007</sup>.

Así, resulta significativo el deber impuesto a los retenedores respecto de la producción de la retención, en el art. 59. Cuatro del RD 1841/1991. En efecto, dado que la práctica de la retención no supone meramente la detracción de una parte de lo debido, sino que se configura como un auténtico acto jurídico derivado de un poder emanado del ordenamiento, éste impone a los sujetos dotados de él el deber de comunicar al retenido la práctica de ésta, práctica realizable en el momento en que se satisfacen las rentas. Así, la detracción no se configura como un derecho alegable ante la posible oposición del retenido, sino como la actuación de un poder que, realizado en el seno de un procedimiento, debe comunicarse ante el afectado<sup>1008</sup>.

---

<sup>1007</sup> En ese sentido MANZONI, en "La responsabilità penale del sostituto d'imposta nell'imposizione diretta e nell'IVA", en *BT* nº 17, 1985, pág. 1290 "Perché la ritenuta possa dirsi "operata", e produttiva degli "effetti" suoi propri, non basta infatti che venga corrisposta al sostituto una somma pari all'ammontare del compenso al netto della ritenuta, ma è altresì necessario vche, a fronte di ciò, sia contabilizzato un pagamento al lordo, conimputazione della differenza al particolare titolo richiesto. Se il sostituto si limitasse a corrispondere soltanto una parte del compenso...avremmo un mero pagamento parziale, e nulla di più."

<sup>1008</sup> Comunicación que puede determinar el inicio del período para interponer reclamación económico-administrativa contra este mismo acto de retención, según lo dispuesto en el art. 123.3 del RPREA, en desarrollo del art. 15.2,c) del TAPEA. Sobre el tema, vid. el comentario que a la Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de mayo de 1988 , Ar. 3818, realiza PUJALTE CLARIANA, E. en "La devolución de ingresos tributarios indebidos(II)", *GF* nº 82, 1990, pág.169 . Así, el Tribunal, en dicho pronunciamiento, señala que tal comunicación "...no se trata de una notificación en el sentido procedimental de la L.P.A. sino de una participación de conocimiento que el retenedor hace al contribuyente, expresiva de la deuda tributaria en términos tales que permitan su identificación , y realizada de modo que sea susceptible de hacer fe en juicio, que en definitiva, es lo equivalente a la expresión "en forma fehaciente. Practicada así, determinará el comienzo del cómputo del plazo....pues, en otro caso, la

En este sentido, la retención actúa de forma similar a la de la repercusión en el IVA, cuando ésta es realizada a otro sujeto pasivo, y no, a quien ha venido en denominarse "consumidor final", por razón de la ausencia de imputabilidad de tales efectos, precisamente por no constituir un sujeto pasivo del impuesto<sup>1009</sup>. En efecto, no puede decirse que con la repercusión, que es calificada como imperativa por el ordenamiento jurídico, a dichos sujetos pasivos "intermedios", se intente únicamente la liberación de la carga soportada económicamente por el repercutente, ya que dicha liberación, en la medida en que lo fuera del impuesto a él trasladado, podría entenderse producida por la deducción y posterior devolución; y, en la medida en que constituyera consecuencia de una deuda propia, podría conseguirse mediante la mera posibilitación de su realización. Ni constituye su objeto que el peso del tributo sea soportado por el repercutido, ya que éste tampoco lo hará definitivamente. Por tanto, *el efecto jurídico perseguido por la repercusión, distinto de dicha traslación económica, es el de la imputación de una deducción en el*

---

mera conducta de un particular (aún cuando realice por ministerio de la Ley funciones de liquidación y recaudación tributaria, propias de la Administración) no sería suficiente para precluir el derecho al ejercicio de un recurso o determinar la caducidad de una acción administrativa."

La importancia de la comunicación, a estos efectos, puede ser observada en la S.T.S. de 5 de mayo de 1989, Ar. 5493, que, en un supuesto de retención directa, determinó la improcedencia de la extemporaneidad de la reclamación económico-administrativa, al ser ésta interpuesta por "...un contribuyente que, sin habersele notificado oportunamente cómo y ante quién debía impugnar una retención tributaria...".

<sup>1009</sup> Así lo pone de manifiesto BOLLO AROCENA, M.C. en *La repercusión en el derecho tributario español: consideraciones*, Monografía nº 26, I.E.F., Madrid, 1983, pág. 22 "El derecho-deber de repercutir implica, de una parte, en cuanto derecho, la posibilidad de exigir del tercero repercutido la sumisión a la pretensión del titular de dicho derecho-deber y, además, la imposición del deber de dar concretado en el importe del impuesto; mientras que, de otra parte, como deber que es, supone la imposibilidad de renunciar a dicho ejercicio, e incluso la necesidad de perseguir su pretensión hasta obtener su cumplimiento cuando el tercero repercutido no se avenga voluntariamente a acatar el ejercicio del derecho-deber de repercutir." Y ello porque, como ha señalado ALONSO GONZALEZ, L. en *Sustitutos...* op.cit. pág. 338, "La importancia fundamental de la repercusión en el I.V.A. es doble. Por un lado, es el mecanismo que sirve para trasladar la carga impositiva al consumidor final del bien o servicio. Y, por otro, posibilita el cálculo de que denomina "cuota a ingresar" por sujeto pasivo, sobre la diferencia entre el impuesto por él repercutido a su cliente y el impuesto a él repercutido por sus proveedores."

*sujeto repercutido*. La ausencia de su realización no determinaría únicamente que el peso del tributo fuera soportado por quien el ordenamiento jurídico no reputa idóneo para ello, sino que tampoco se habrían producido, respecto de otro sujeto pasivo, las consecuencias jurídicas consideradas como determinantes de su propia situación tributaria.

Así, dicha imputación, que conforma su situación jurídica de sujeto pasivo del impuesto, es un efecto compartido con la retención. Resulta cierto que con tal cadena de imputaciones, el impuesto se traslada económicamente, pero también lo es que el ordenamiento pretende es precisamente que dicho efecto traslativo sea realizado en la forma descrita, no resultando suficiente que se traslade económicamente el tributo, sin la imputación de la deducción consiguiente a los sujetos implicados<sup>1010</sup>. En este sentido, el primer repercutente no podría jurídicamente, aunque tuviera la posibilidad fáctica de hacerlo, trasladar el impuesto, directamente, al consumidor final<sup>1011</sup>.

Por tanto, la retención, como la repercusión, no puede considerarse establecida, ni única, ni principalmente, como una facultad prevista por el ordenamiento para satisfacer un eventual derecho de crédito del retenedor contra el retenido, porque su finalidad no se integra únicamente por los efectos económico-patrimoniales resultantes de su aplicación<sup>1012</sup>. Y es por ello que no

---

<sup>1010</sup> Como pone de manifiesto MOSCHETTI, en *El principio...* op.cit. pág. 240, "La ratio del tributo es gravar al adquirente definitivo, pero este fin se obtiene imponiendo verdaderas y propias obligaciones tributarias sobre todos los sujetos pasivos."

<sup>1011</sup> En este sentido, puede citarse la Sentencia del TSJCEE, comentada por ALGUACIL MARI, P. en *Noticias C.E.E.* nº 81, págs. 111 y ss, que, en un supuesto de exención a la exportación, niega la posibilidad de que dicha exención pueda ampliarse a las operaciones inmediatamente anteriores, a pesar de que la entrega se realizó directamente desde el primer vendedor al exportante.

<sup>1012</sup> Así, MERINO JARA en "Responsabilidad ante el Tesoro de contribuyente y retenedor en el IRPF", pág. 170, observando la existencia, en el contenido de la retención de objetivos que trascienden el interés particular del retenedor, ha postulado el concepto de derecho-deber, como explicativo de su naturaleza. Asimismo, ha sido postulada dicha naturaleza para la repercusión por CHECA GONZALEZ en "El



puede en ningún caso equipararse la misma a una sucesiva acción de reembolso cuando no ha sido practicada, ya que dicho reembolso únicamente actuaría en el ámbito de las situaciones patrimoniales de ambos sujetos, y no conformaría su situación jurídica frente a la Hacienda Pública. En ese sentido, ambos mecanismos se caracterizan tanto por la producción de efectos típicos de naturaleza tributaria, como por su necesario sometimiento a un procedimiento o modo determinado de producción. Tampoco la repercusión, en el IVA, puede realizarse de forma distinta al momento normativamente determinado para ello, debiendo constar en la factura de la que el ordenamiento exige, imperativamente, la expedición<sup>1013</sup>.

#### 6.2.1.2. *Los fines pretendidos con la retención.*

La producción de efectos jurídico-tributarios del mecanismo retentorio puede señalar la trascendencia de la realización del mismo para la consecución de fines de tal naturaleza. En efecto, como ha sido puesto de manifiesto, dicho mecanismo se configura como instrumental para la adecuación subjetiva del gravamen, en la medida en que, no sólo permite que sea soportado por quien manifiesta la capacidad contributiva correspondiente, sino que asimismo, como hemos visto, determina el modo de realización de la prestación derivada del tributo para éste. En la medida en que constituye una forma de articulación del tributo, y cuyo establecimiento garantiza la constitucionalidad de la prestación impuesta al retenedor<sup>1014</sup>, su

---

sistema IVA: Notas sobre su estructura jurídica", *HPE* nº 86, 1984, págs. 157-158; BOLLO AROCENA, C., en *La repercusión en el Derecho tributario español: consideraciones*, op.cit., págs. 20 y ss.

<sup>1013</sup> Cfr. art. 16. 2 y 5 de la Ley 30/85, de 2 de agosto.

<sup>1014</sup> Así lo señala FEDELE, en "Diritto tributario e diritto civile..." op.cit. pág. 26 "Perciò e perfettamente consono a la struttura ed alla funzione del tributo, in quanto istituto giuridico, l'inserimento nel relativo sistema di alcuen norme volte a porne l'onere a carico di determinati soggetti, diversi da quelli immediatamente gravati dal prelievo...Apare perciò evidente l'importanza che vengono ad assumere, ai fini del giudizio di legittimità costituzionale ex art. 53 1º comma cost., le norme tributarie che disciplinano i rapporti interni."

Dicha nota ha sido puesta de manifiesto en España por SOLER ROCH, M.T. en "Notas..." op.cit. pág. 33 "...el hecho de que únicamente el retentor asuma la posición deudora frente a la hacienda Pública es, evidentemente, un mecanismo garantista que,

producción no debe quedar al arbitrio de la celebración de pactos entre particulares. El retenedor, como cualquier otro, podría proceder al pago de una obligación tributaria a cargo del retenido, considerando que ésta exista, pero no puede modificar la situación tributaria de éste, como ocurre si se obvia la retención<sup>1015</sup>.

Así, su existencia permite disociar al sujeto pasivo del tributo<sup>1016</sup> del sujeto pasivo de una obligación surgida frente a la Hacienda Pública por razón de éste<sup>1017</sup>, permitiendo la realización de

---

sin embargo, no contradice las exigencias del principio contributivo que se ven satisfechas, no en el mero cumplimiento de la obligación a cuenta, sino, fundamentalmente, a través del deber de retención, que es donde realmente se produce aquélla detracción de riqueza..". En la misma línea se pronuncia COLLADO YURRITA, en "Configuración..." op.cit. pág. 16, "La plena efectividad del mandato del art. 31.1 de la Constitución determina que no sea ajeno para el Derecho Tributario que el mecanismo de la retención a cuenta sea utilizado correctamente, pues, en otro caso, pierde su sentido el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en cuanto tributo que pretende gravar la capacidad económica del que ha obtenido unas determinadas rentas."

<sup>1015</sup> En esta línea se inscribe la S. A.N. de 19 de junio de 1987 (Impuestos nº 7, 1988) en el sentido de que no puede aceptarse la afirmación de la parte actora de que las retenciones a sus empleados no se produjeron efectivamente porque la Empresa, en virtud del Convenio colectivo existente, asumía el pago íntegro a Hacienda de las correspondientes retenciones.

<sup>1016</sup> A quien FEDELE identifica únicamente con el sujeto que soporta efectivamente el gravamen por razón de la aplicación de las normas tributarias. Así, en *Le imposte ipotecarie...* op.cit. contesta a BERLIRI, quien en *Il Testo Unico...* op.cit. pág. 37 postula la inutilidad de la *rivalsa* para la identificación del sujeto pasivo, ya que éste no siempre se ejecita. Como señala el primer autor citado, en op.cit. pág. 105 la ausencia de efectivo ejercicio no resulta óbice para que exista tal posibilidad jurídica a favor del retenedor. Así, postula, en pág. 118 "...si può dire che soggetto passivo di ciascun tributo è il soggetto che manifesta la relativa capacità contributiva ed a carico del quale le norme tributarie pongono in definitiva l'onere del tributo." En la misma línea se pronuncia FANTOZZI, en *Diritto tributario...* op.cit. pág. 206 quien señala que el sujeto pasivo del tributo debe tratarse necesariamente del sujeto a quien supone el mismo una disminución patrimonial y a quien es imputable la manifestación de capacidad económica. Por ello, en los supuestos en que otro resulta obligado frente a la Hacienda Pública, la constitucionalidad debe venir preservada por un sistema de *rivalsa*.

<sup>1017</sup> En este sentido, FEDELE, ya en *Le imposte ipotecarie...* op.cit. págs.105 y 122 distingue entre ambas nociones, señalándolas como netamente distintas. Así, "Non si tratta di identificare il soggetto passivo delle obbligazioni nei confronti dell'ente impositore, ma di individuare il soggetto che, nella struttura del tributo, è chiamato a concorrere alle pubbliche spese, pur no essendo debitore d'imposta....la considerazione dei criteri di imputazione dell'obbligo o dell'obbligazione tributaria è invero necessaria per giungere all'identificazione del soggetto passivo del tributo, ma ciò non

prestaciones que, constituyendo una participación en las cargas públicas, no se instrumentan mediante una relación obligatoria con el Ente Público. Actuando así de acuerdo con las exigencias del principio de capacidad contributiva, entendido como criterio subjetivo de reparto de las cargas públicas<sup>1018</sup>. Cumplimiento que se realiza, no únicamente porque el retenido soporta el peso económico derivado de la retención, contribuyendo así ya a los gastos públicos<sup>1019</sup>; sino porque la misma permite la deducción en la prestación definitiva derivada del impuesto, y por tanto, modula la determinación de su deuda por aquél.

Así, puede predicarse la instrumentalidad del deber de retener en un doble sentido: en primer lugar, como todo mecanismo que se inserta en la estructura del tributo para el total cumplimiento de su ratio contributiva. En ese sentido, el tributo no se agotaría en la existencia de una obligación, sino que abarca también las relaciones entre particulares impuestas por la norma tributaria<sup>1020</sup>. Lo que permite señalar la inidoneidad de la identificación de sujeto pasivo del tributo con una situación determinada, como la posición jurídica de obligado; y por tanto, la asimilación del tributo con un esquema

---

implica che quest'ultimo debba essere sempre identificato col titolare di quelle situazione soggettive pasive."

1018 SOLER ROCH, M.T. "Notas..." op.cit. pág. 47, señala que el deber de retener y la obligación de ingresar "...son inseparables en una correcta concepción y aplicación de esta figura, pues es la conjunción de ambos la que permite que la traslación de riqueza se produzca desde el patrimonio del sujeto pasivo a la Hacienda Pública, satisficiendo así las exigencias y garantías, y en última instancia, las derivadas del principio contributivo (a través de la posterior deducción de las cuotas retenidas, reconocida al sujeto pasivo)."

1019 Como veíamos en el Cap. III. de este trabajo.

1020 Así lo pone de manifiesto MOSCHETTI en *El principio...* op.cit. pág. 240, con referencia al sujeto pasivo del IVA "...su participación no puede ser excluida aduciendo el carácter privado de la relación de repercusión con el último sujeto pasivo...el concepto de concurso a los gastos públicos es más amplio que el concepto de obligación tributaria; concurre a los gastos públicos el sujeto que soporta el peso del tributo, aunque no sea obligado tributario en sentido estricto."

Por dicha razón, los defensores de las tesis que identifican al tributo en todo caso por la existencia de una relación obligatoria del sujeto pasivo con la Hacienda Pública reenvían al Derecho Privado las relaciones surgidas entre particulares por razón del mismo.

explicativo de la estructura de dicha situación, como la relación obligatoria sostenida con la Hacienda Pública<sup>1021</sup>. Y ello sin necesidad de recurrir para tal identificación a la utilización de criterios estrictamente económicos<sup>1022</sup>, alternativa que ha sido señalada como única por algunos defensores de la identificación de la sujeción pasiva por tal específico efecto jurídico<sup>1023</sup>. En efecto, la sujeción resulta aquí evidente por la producción de efectos estrictamente jurídico-

---

1021 Así lo señala FEDELE en "Diritto tributario e diritto civile nella disciplina..." op.cit. pág. 25 "...i criteri di delimitazione dell'oggetto del diritto tributario, se fondati sull'identificazione di un certo tipo o di determinante categorie di effetti giuridici, pregiudicano ogni possibilità di una ricostruzione completa ed aderente al dato normativo del fenomeno tributario in quanto fenomeno giuridico..." señalando el autor la "...necessità di elaborare una definizione del tributo che non comporti l'identificazione consequenziale di una certa categoria di effetti giuridici in quanto mezzi necessari di attuazione del tributo stesso..."

1022 En efecto, en principio, la imperatividad del mecanismo traslativo ya pone de manifiesto su incidencia para la consecución de la ratio del tributo en cuestión, lo que negaría su naturaleza estrictamente negocial. Así, en esta premisa se apoya FEDELE para indicar, en *Le imposte...* op.cit. págs. 123-124 que "...questa impostazione è l'unica che consenta l'identificazione del soggetto passivo di quei tributi che, come quelli in esame, si realizzano, di regola, a prescindere dalla nascita di un'obbligazione (o anche di un obbligo al pagamento delle somme relative) a carico di un determinato soggetto." En ese sentido, para la identificación del sujeto pasivo "Non si tratta di identificare il soggetto passivo delle obbligazioni nei confronti dell'ente impositore, ma di individuare il soggetto che, nella struttura del tributo, è chiamato a concorrere alle pubbliche spese, purno essendo debitore d'imposta." (pág. 106).

1023 En este sentido se han centrado las críticas a los autores que han señalado la existencia de "contribuyentes de hecho". Así, VANONI, en "I soggetti passivi del rapporto giuridico tributario", *Foro italiano*, 1935, págs. 137 y ss, quien califica de tal guisa a quien soporta en la realidad económica el peso del tributo. Así, se han esgrimido la ausencia de criterios jurídicos para su configuración como sujetos pasivos. A título de ejemplo véase la crítica de SAINZ DE BUJANDA, F. en "Impuestos directos e impuestos indirectos ; análisis jurídico de una vieja distinción", en *Hacienda y Derecho*, vol.II., IEP, Madrid, 1962, pág. 446, quien señala que hablar de "contribuyentes de hecho" significa hablar de una figura que no existe para el Derecho; FERREIRO, J. en "Los sujetos pasivos de la obligación tributaria", op.cit. pág. 469, "Es dudoso que tal expresión pueda emplearse con utilidad en el análisis jurídico del tributo, como no sea para hacer ver la intención de la ley e interpretar ésta de acuerdo con aquélla."

Sin embargo, ya SAINZ DE BUJANDA en op.ult. cit. ponía de manifiesto que la imperatividad de la traslación llevaba a no poder hablar de un contribuyente "de hecho". Así, "...el pago de una cuota tribuaria por el sujeto pasivo del impuesto (contribuyente) puede dar lugar a un ulterior proceso de resarcimiento, pero ese proceso sólo puede interesar al Derecho tributario en la forma prevista y regulada por la ley, por lo que quien, en definitiva, resulta incidido por esa traslación de tipo legal, no será...un contribuyente de facto, sino un pagador de iure, aunque de segundo o tercer grado."

tributarios que hacen incidir el tributo en su propio patrimonio<sup>1024</sup>, distintos de la producción de una obligación con la Hacienda Pública, pero que, por serlo, difieren profundamente, en un sentido cualitativo, de la situación de traslación "meramente económica"<sup>1025</sup>, o surgida por una causa negocial regida por la autonomía de la voluntad<sup>1026</sup>. En ese sentido, por un lado, el título jurídico que habilita e impone la traslación señalaría su relevancia para la instrumentación del tributo; sus efectos jurídicos en relación con el impuesto, por otra parte, harían referencia al carácter de sujeto pasivo del afectado por ellos.

En segundo lugar, la retención constituiría el objeto de una relación entre los particulares intervinientes que surge como instrumental respecto de la condición de obligado del retenedor. Instrumentalidad en el fin que no supone, como apuntábamos, la calificación de la retención como un deber accesorio respecto de su obligación. La retención, por tanto, se configura como autónoma respecto de dicha obligación<sup>1027</sup>. La confusión entre instrumentalidad, que hace al fin, y accesoriedad, que viene referido a la estructura de una situación respecto de otra, y que determina el nacimiento y extinción de la situación accesoria, es probablemente una consecuencia

---

<sup>1024</sup> Así lo señala FEDELE en *Le imposte ipotecarie...* op.cit. pág. 101 "...soggetto passivo del tributo può essere solo l'unico soggetto sul cui patrimonio ha inciso quella pluralità di effetti giuridici"

<sup>1025</sup> Así, FERREIRO,J. en "Los sujetos pasivos..." op.cit. pág. 469, rechazando la denominación de "contribuyente de hecho" para el consumidor final en el IVA, señala que "...el cliente repercutido ni es, en términos jurídicos, contribuyente, ni resulta gravado "de hecho", sino que está "de derecho", obligado por una norma jurídica a soportar la repercusión."

<sup>1026</sup> Como señala FEDELE en "Diritto tributario e diritto civile...", op.cit. pág. 28, la disciplina de las relaciones entre particulares "...si traduce nell'imputazione a determinati soggetti di specifiche situazioni giuridiche soggettive...". entre las que se encuentran a título de ejemplo, la facultad de operar una retención, y, podríamos añadir, soportarla (en nota 24).

<sup>1027</sup> Señala la compatibilidad entre las nociones de instrumentalidad y autonomía HERNANDEZ GONZALEZ,F. en "Una contribución..." op.cit. pág. 11. El autor predica ambas notas del concepto genérico de deber tributario, en el que nosotros encuadraríamos la retención.



de la expresión "obligaciones accesorias"<sup>1028</sup> utilizada por la L.G.T. para hacer referencia a los deberes de los sujetos pasivos<sup>1029</sup>, configurados como instrumentales respecto de la prestación tributaria.

En ese sentido, la retención constituiría un mecanismo para la articulación de la situación tributaria de los sujetos intervinientes. No creemos, por tanto, que la realización de dicha función pueda dejarse a la libre elección del sujeto retenedor, puesto que el interés protegido, en aras a la consecución del sistema tributario justo, no se integra en el ámbito en el que jurídicamente se le otorga, de forma genérica, un poder de disposición, es decir, su patrimonio<sup>1030</sup>. Sino que se configura como un poder realizable en el seno de lo que podría calificarse técnicamente como un procedimiento, dado que su ejercicio está sometidos a límites no únicamente materiales, sino asimismo formales o procedimentales.

En ese sentido, la retención, como señalábamos, no sólo debe realizarse en el tiempo y modo que el ordenamiento reputa como

---

<sup>1028</sup> Como señala SOLER ROCH, en "Notas ...", op.cit. las obligaciones accesorias serían "aquéllas en las que el presupuesto de hecho, aun siendo en sí mismo autónomo, guarda relación directa con una obligación tributaria ya realizada, sin cuya existencia sería imposible el nacimiento mismo de la obligación accesorias." (págs. 16 y 17).

<sup>1029</sup> Así lo indica SOLER ROCH, en "Notas..." op.cit. que la L.G.T. no reconoce a los deberes como tales, "...sino que los considera como "obligaciones accesorias" de la obligación tributaria, cuando se establecen a cargo del sujeto pasivo...o como conductas específicamente derivadas de un deber general, cuando se establecen a cargo de terceras personas." La confusión entre ambos conceptos, en la línea expuesta por la autora citada, es también puesta de manifiesto por HERNANDEZ GONZALEZ, F. en op.cit.págs. 10-11. Ya CASADO OLLERO, G. en "La colaboración..." op.cit. había puesto de manifiesto la existencia de deberes tributarios que, amén de poder tener un contenido patrimonial, se configuraban como 'autónomos', es decir, desligados de la obligación principal.

<sup>1030</sup> En ese sentido, la Sentencia de la *Corte di Cassazione, sezione unite*, de 26 de noviembre de 1981, nº 6386, "...Il principio costituzionale di capacità contributiva esige dunque che non solo vi sia una entrata ma anche che tale entrata avvenga con sacrificio di chi percepisce o comunque manifesta una ricchezza. Sicché la previsione di un meccanismo tecnico quale la sostituzione tributaria non deve essere tale da alterare i termini costituzionali della tassazione: sia pure indirettamente, mediante la rivalsa, il reddituario deve scontare il carico fiscale."

idóneo para ello<sup>1031</sup>, sino que el retenedor debe, por un lado, comunicar su realización en tiempo y forma fijados al retenido<sup>1032</sup>. Y, por otro, está obligado a certificar la retención practicada al retenido con anterioridad al plazo de declaración del impuesto, puesto que dicha certificación servirá de medio de prueba en relación con los efectos que la retención debe generar en la liquidación de éste. Es por esta razón que la jurisprudencia y la doctrina administrativa<sup>1033</sup> han incidido en que dicho certificado deba ser autógrafo, como garantía tanto de su autenticidad, como de la responsabilización del retenedor respecto de su contenido<sup>1034</sup>.

Así, tanto la comunicación como la certificación de la retención dan pie a dos consideraciones. Por un lado, resulta evidente la imposibilidad de considerar tales deberes como resultado de los deberes de colaboración del art.111 de la L.G.T.<sup>1035</sup>, dado que no suponen una actuación dirigida a la Administración. A dicho encuadramiento, sin embargo, como veremos, sí responden otros deberes enlazados con dicha figura subjetiva. Por el contrario, su presencia parece indicar la existencia de una verdadera "relación de retención" entre retenedor y retenido, así como su inmersión en el procedimiento por el que se aplica ésta.

---

1031 Vid. sobre el tema, §2.1.3. de este trabajo.

1032 Cfr. art. 59.Cuatro del Reglamento del I.R.P.F., que impone a los pagadores el deber de comunicar a los sujetos pasivos la retención practicada en el momento en que se satisfagan las rentas, indicando el porcentaje aplicado.

1033 En ese sentido, la Consulta de la D.G.T. de 26 de abril 1986 (CaT nº 37) y la S.A.N. de 14 de marzo de 1989 (CaT nº 117), donde se impone que dichas certificaciones han de ir suscritas con la firma "de puño y letra " de la persona correspondiente, sin que pueda utilizarse sello.

1034 Así, el falseamiento- por exceso- de los datos de la certificación por parte de su emisor podría dar lugar a la complicidad en la obtención indebida de beneficios tributarios, en la medida en que originaría una deducción y eventual devolución indebidas.

1035 Así lo señala la Consulta de la D.G.T. de 8 de julio de 1982 (CISS IRPF), en relación con el deber de expedir certificado de retenciones, sin perjuicio del deber de colaboración.

Por otro, cabe plantearse qué ocurriría en caso de omisión de dicho deber. Parece evidente, por un lado, que dicha conducta podría ser sancionada como infracción simple por incumplimiento de un deber relacionado con la gestión de los tributos<sup>1036</sup>, toda vez que resulta claro su efecto entorpecedor en la correcta liquidación del impuesto del retenido. Sin embargo, esto no resuelve los efectos de tal incumplimiento sobre la situación tributaria de dicho sujeto. En efecto, la imposibilidad para la Administración, de practicar devolución sin la constancia documental de la certificación de la retención practicada<sup>1037</sup>, que ha sido considerada efecto de la ausencia de medios de prueba del derecho del sujeto pasivo a la misma<sup>1038</sup>, coloca al retenido en una difícil situación que resulta consecuencia del incumplimiento de un deber que no le era imputable, y para cuya realización no posee ningún medio jurídico coactivo. La cuestión puede resultar especialmente grave en determinados supuestos, como los de posterior desaparición de la entidad retenedora del tráfico jurídico, en los que el retenido se encuentra con la absoluta imposibilidad fáctica de conseguir ese específico medio de prueba de la retención practicada.

En ese sentido, sin perjuicio de que el uso de la certificación constituya el medio más idóneo para el eficaz y rápido desarrollo del procedimiento de devolución, no debería considerarse a ésta como único instrumento para la consecución de la misma<sup>1039</sup>. En efecto,

---

<sup>1036</sup> En aplicación del art. 78.1 L.G.T.

<sup>1037</sup> Cfr. art. 265 R.I.S.

<sup>1038</sup> Así lo señala la S.T.S. de 25 de septiembre de 1987, pub. en CISS IRPF, que impone la aplicabilidad del principio de l art. 114 de la L.G.T. de que quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo, lo que determina que el retenido, al solicitar la devolución de la cantidad ingresada de más, deba probar, mediante el certificado de retenciones, la justificación documental de su derecho.

<sup>1039</sup> Un tema similar al planteado con el valor probatorio de la certificación de las retenciones se presenta con la factura como medio de prueba, tras lo dispuesto en el art. 8, y la D.A. 1º del RD 2402/1985, de 18 de diciembre, que desarrolla la Disp. adic. 7º de la Ley 10/1985, de 26 de abril, que parecen limitar a éste los medios de prueba sobre los datos que deben incorporar, como señala CARO,A. en "La prueba en el procedimiento de gestión tributaria: nueva aproximación", CaT, Monografías, nº 38,

dado que la Administración debe tener en su poder los datos referenciados en el resumen anual presentado por el retenedor, de los que los reseñados en la certificación deben considerarse una mera transcripción parcial, el administrado debería poder instar la aplicación de dichos datos a la liquidación de su impuesto en los casos en que no hubiera recibido la certificación de las retenciones practicadas<sup>1040</sup>. Por otro lado, incluso en el supuesto de que el retenedor no hubiera cumplido con sus deberes de información respecto de la Administración tributaria, el retenido debería tener la posibilidad de demostrar la práctica de la retención mediante la exhibición de los documentos en los que se apreciara la producción de la misma, como las comunicaciones de retenciones realizadas en el momento del abono de las rentas. Y ello sin perjuicio de la aplicación al retenedor de

---

1986, pág. 12 " ...la Ley y el RD 2402/1985, lo que están haciendo es potenciar un sistema de prueba tasada pero en sentido negativo. No dice que a una determinada prueba debe dársele un determinado valor, sino que para una determinada operación sólo sirve una determinada prueba, que es la factura...". Lo que ha sido calificado por PALAO TABOADA, C. en "La exigencia de factura para justificar gastos y deducciones y su dudosa constitucionalidad", *GF* nº 32/1986, pág. 152 como "...una drástica limitación en cuanto a los medios de prueba de una parte esencial de las magnitudes fiscalmente relevantes, limitando decisivamente el ámbito de aplicación de la regla general en esta materia, contenida en la rt. 115 LGT", que, en su opinión, atenta contra el derecho a la libertad de prueba, y al art. 24.2º CE. En el mismo sentido VEGA RAMOS, L. "El RD 2402/1985 y el valor probatorio de las facturas", *Técnica Tributaria*, nº 4.

Así, como señala ARAGONES BELTRAN, E. en "Notas sobre el proceso tributario", *GF* nº 64, 1989, págs. 146-147, debe considerarse que tales normas limitan el principio del art. 115 LGT puesto que "...cuando se establece la norma es para modificar el régimen anterior de libertad de medios y de apreciación de los mismos, sustituyéndolos por otro tendente a perseguir el fraude mediante el llamado "control cruzado" y ello aunque se obtengan resultados probatorios ficticios y contrarios a la realidad. No puede dudarse que un gasto deducible, por ejemplo los gastos sufragados por razones de enfermedad, accidente o invalidez... pueden quedar completamente acreditados mediante documentos públicos... pudiendo ser notorios o demostrados a posteriori los datos del perceptor. De seguirse la norma en cuestión, si pese a todo ello no se presentara factura completa, el gasto no sería deducible... la limitación de la disp. adic. 7ª se explica únicamente por razones fiscales, a saber, *permitir el control "cruzado" de los contribuyentes* y utilizar recíprocamente los impuestos directos y el IVA como instrumentos de gestión administrativa. Pero la comodidad y eficacia de la gestión tributaria no bastan para justificar un recortamiento del derecho fundamental a la libre utilización de los medios de prueba, que es arbitraria e inconstitucional."

<sup>1040</sup> En este sentido, los procedimientos enunciados en el art. 266.3 del R.I.S. Y, en efecto, a pesar de la presentación de la certificación de retenciones, la Administración puede verificar la exactitud de los datos presentados mediante comprobación de las actuaciones de la entidad retenedora.

las sanciones oportunas, porque no resultaría legítimo que la situación jurídica del retenido resultara determinada por el cumplimiento o incumplimiento de un tercero de sus propios deberes.

### **6.2.1.3. Los efectos jurídicos de su omisión o defectuosa realización.**

Por otra parte, la imperatividad de la retención puede desprenderse, asimismo, de los efectos jurídicos derivados de la ausencia de realización de la misma. En ese orden de cosas, se ha aducido que la realización de la retención no resultaría imperativa para el retenedor, habiendo dejado el ordenamiento en sus manos la efectiva utilización de dicha posibilidad jurídica, lo que resultaría coherente con su naturaleza de derecho o facultad, y negaría su condición, al menos parcial, de deber jurídico. El argumento mayormente esgrimido para realizar dicha consideración, o para dudar de la necesidad de su producción, se basa en la ausencia de sanciones jurídicas por la no realización de la retención<sup>1041</sup>, a diferencia de lo que ocurriría con el ingreso, que, por ello, sí constituiría un auténtico deber, independientemente de que el mismo se enmarcara o no en una relación obligatoria con la Hacienda Pública.

Creemos, sin embargo, que debe negarse, en primer lugar, que la constatación de la existencia de un deber jurídico deba medirse únicamente por la tipificación de una sanción conectada necesariamente a su incumplimiento. Dicha reacción del ordenamiento es señalada por la doctrina tributaria para diferenciar de la que acaece ante el incumplimiento de una obligación, pero no como efecto necesario e imperativo del incumplimiento de un deber<sup>1042</sup>.

---

<sup>1041</sup> En ese sentido se ha pronunciado LEJEUNE, en *La anticipación...* op.cit. pág. 66, "...tal deber...debe entenderse referido sólo al de ingresar, dado que cuando el ingreso es correcto, aunque no haya habido retención, no existe sanción alguna para el destinatario del presunto deber de retener. Y cabe preguntarse qué clase de deber jurídico es aquel cuyo incumplimiento no tiene aparejado para el sujeto del mismo ningún tipo de sanción."

<sup>1042</sup> Así, HERNANDEZ GONZALEZ, en "Una contribución..." op.cit. pág. 8 señala como notas descriptivas del deber tributario : "...tratarse de una relación de carácter personal exigida por la ley cuya observancia puede ser exigible por la

Además, aun resultando cierto que no existe en nuestro ordenamiento una tipificación expresa de la falta de realización de la retención, con independencia de la sanción derivada de la omisión del ingreso, como sin embargo sí ocurre en otros ordenamientos jurídicos<sup>1043</sup>, la consideración de su carácter sancionable podría depender en gran medida de su configuración previa como un deber. En este sentido, debe recordarse que el art.78 de la L.G.T. considera como conducta constitutiva de infracción simple "el incumplimiento de obligaciones o deberes exigidos a cualquier persona, sea o no sujeto pasivo, por razón de la gestión de los tributos y cuando no constituyan infracciones graves.". Por una parte, pues, de las consideraciones realizadas con anterioridad, debe indicarse que la efectividad de la realización de la retención resulta absolutamente relevante para una adecuada gestión del tributo que integra, en la medida que posibilita que éste recaiga sobre la capacidad contributiva subjetiva que éste intenta gravar, en la forma en que resulta procedente según el procedimiento de aplicación normativamente previsto. La trascendencia que a este respecto deriva de la efectividad de los actos traslativos del tributo imperativamente impuestos es fácilmente observable de la calificación expresa como infractor del sujeto pasivo del IVA que no realiza correctamente la repercusión del tributo<sup>1044</sup>. Además, la ubicación sistemática de las normas sobre impugnación de la retención permiten interpretar que el ordenamiento jurídico considera a la misma como un acto de gestión tributaria<sup>1045</sup>. Por otra,

---

Administración y cuyo incumplimiento da lugar, generalmente, a la imposición de una sanción..." y "...estar relacionado con la gestión de los tributos, de manera que con su conducta coadyuvan los particulares - deudores o no del tributo - al desarrollo de los procedimientos de investigación, comprobación y liquidación."

<sup>1043</sup> En Italia, la ausencia de realización de la retención está autónomamente castigada con una *sopratassa* del 20%, establecida en el art. 95 D.P.R. nº 602/1973, con independencia de las sanciones aplicables por la omisión del ingreso.

<sup>1044</sup> Cfr. art. 83.1. segundo y tercer párrafos de la L.G.T, que califica como infracción simple "el incumplimiento o incumplimiento incorrecto de los deberes de efectuar la repercusión de cuotas tributarias...", y art. 76.1.2º de la ley 30/1985, reguladora del IVA, en relación con el art. 16 del mismo texto legal.

nos encontraríamos con que su carácter de infracción derivaría de su condición de deber, y viceversa. Y en efecto, si la sanción es la consecuencia del incumplimiento de un deber, éste debe definirse con independencia de aquélla, para no incurrir en una mera definición por los efectos que lo prive de contenido sustancial.

Así, consideramos que la existencia de un deber debe medirse por la consideración de ilícita que el ordenamiento jurídico derive respecto de la conducta por la que resulta su incumplimiento, que derivará, a su vez, de su contradicción con dicho ordenamiento. Y ello a pesar de que tal consideración no se manifieste necesariamente en una sanción que pueda considerarse cualitativamente punitiva o integrada en un procedimiento meramente represor. El ordenamiento jurídico reserva dichas consecuencias para algunos de los comportamientos considerados como ilícitos por resultar del incumplimiento de un deber, pero no lo aplica necesariamente a todos ellos, sino únicamente a aquéllos de los que reputa la imposibilidad de ser reprimidos por vías menos graves. Las consecuencias jurídicas del incumplimiento de un deber, es decir, de la conducta establecida imperativamente por el ordenamiento jurídico, pueden resultar muy variadas, como p. ej. la nulidad del acto realizado, o por el contrario, en caso de omisión, la imposición de considerar producidos los mismos efectos jurídicos que se derivarían de su realización<sup>1046</sup>. Pudiendo resultar más efectivas, en orden a la prevención de la conducta, o a evitar las perniciosas consecuencias del incumplimiento, que la imposición de una sanción.

---

<sup>1045</sup> En efecto, en la enumeración del art. 42 del RPREA, dentro de los actos de gestión tributaria se enmarcan tanto los actos administrativos, como las "actuaciones tributarias reclamables", entre las que se encuentra la retención.

<sup>1046</sup> Así, FANTOZZI, en *La solidarietà...op.cit.* pág. 212 no señala la existencia de una sanción como elemento necesario para la existencia del deber, sino que, colocando la diferenciación de éste con la obligación en la forma de tutela ejecutiva en caso de incumplimiento como consecuencia de las diferentes posiciones estructurales que requiere cada una de ambas situaciones, señala la sanción como un indicio de la existencia de dicho deber. Así, "...l'eventuale inadempimento dà luogo soltanto all'applicazione delle sanzioni, collegandosi di regola queste situazioni in una sequenza procedimentale, può incidere sulla validità dell'atto finale o costituire causa di impugnazione di esso."

En este sentido, no puede negarse que el ordenamiento ha unido, a la ausencia de realización de la retención, efectos que resultan desincentivadores para dicha omisión. Principalmente, y en todo caso, la asunción de la carga patrimonial derivada del gravamen<sup>1047</sup>. Pero además, en los casos en que resulta aplicable, el retenedor verá incrementada la cuantía de su obligación frente a la Hacienda Pública, por razón de la elevación al íntegro de las rentas abonadas<sup>1048</sup>. La existencia de dicha previsión normativa contradice la ausencia de generación de efectos jurídicos por la no realización correcta de la retención, no resultando indiferente que se practique o no. La finalidad desincentivadora de la omisión o defectuosa realización de la

---

1047 Como señala SOLER ROCH, M.T. "Notas..." op.cit. pág. 47 "...el incumplimiento de dicho deber en sí mismo considerado, carece de sanción jurídica. La sanción se produce, en su caso, ante el incumplimiento de la obligación a cuenta...el propio reglamento contempla la posibilidad de que aquel deber se incumpla e impone, como toda consecuencia jurídica, que el retenedor asuma las consecuencias patrimoniales derivadas de la obligación a cuenta." En el mismo sentido, MIR DE LA FUENTE *Las retenciones...*op.cit., pág. 242.

1048 En efecto, como consecuencia del "doble efecto" de la elevación al íntegro. En este sentido, la Res. T.E.A.C. de 3 de julio de 1990, pub. en *GF*, "...para conocer la cuantía de la percepción bruta hay que incrementar a la efectivamente percibida el importe de la retención, sin que sea admisible la alegación formulada por la sociedad reclamante de que la presunción es aplicable únicamente al perceptor de los rendimientos y no al deudor retenedor, pues el artículo 151.1. del (antiguo) Reglamento, que establece la disposición de que se trata, lleva como título "ingreso de la retención", de lo que claramente se desprende que tal disposición es también aplicable al retenedor y a tal conclusión conduce asimismo el principio de congruencia entre el rendimiento a incorporar en la base imponible del perceptor y aquél sobre el que se practica la retención produciéndose así la exclusión de la posibilidad de la doble imposición."

En este orden de cosas, LEJEUNE, en *La anticipación...*op.cit. ha señalado que si la presunción de rendimientos netos fuera una presunción iuris et de iure de realización de la retención, "Tal planteamiento de la retención daría al deber de practicarla un auténtico sentido jurídico que lo haría exigible como tal." (pág. 64). Entiende que no lo es porque cuando el retenedor ingresa elevando al íntegro, la conducta de éste, en la OM de 30 de Octubre de 1980 es calificada como "...correcta y conforme a la ley a causa del modo en que ha calculado la cantidad ingresada, siendo, por tanto, irrelevante la falta de retención." (pág. 65). Sin embargo, el autor obvia el hecho de que para tal calificación el retenedor debe necesariamente elevar al íntegro, por lo que no resulta indiferente la realización o no de la retención, sino que su ausencia conlleva la necesidad de realización de determinadas conductas.

En este sentido, en la Res. T.E.A.C. de 26 de enero de 1992 (Impuestos nº 2 1992) el Tribunal considera la elevación al íntegro como una actuación "encaminada a corregir el incumplimiento, total o parcial de su obligación de retener, lo que implica que la sanción procedente haya de girarse sobre la total cuantía de las retenciones resultantes de la aplicación de tal regla."



retención resulta evidente, y niega la pretendida irrelevancia que para el ordenamiento juega la realización de la misma<sup>1049</sup>.

**6.2.2. La retención como asunción de actividades de colaboración que, implicando un poder sobre terceros, suponen actuación de la función tributaria.**

En realidad, la ausencia de dicha tipificación expresa, en nuestra opinión, no altera que del examen de la posición jurídica del retenedor dicha conducta deba reputarse como debida. Así es fácilmente observable por su analogía, estructural y funcional, con la repercusión, cuya omisión sí es objeto de dicha previsión, sin que exista ninguna razón para considerar que el ordenamiento reputa menos grave la no realización de la retención que la de la repercusión. Y ello porque ambas suponen la dotación a un particular de un poder jurídico sobre la esfera patrimonial de otro sujeto<sup>1050</sup>, no por razón del propio interés, como hemos visto, sino para la consecución de una función pública, cuya finalidad estaría constituida por la adecuada instrumentación del gravamen al principio de capacidad contributiva, en su vertiente subjetiva. La dotación de dicho poder no puede hacerlo merecedor del calificativo de mero instrumento al servicio de la Hacienda Pública, porque, amén de que, como hemos visto, su total situación trasciende dicho esquema explicativo<sup>1051</sup>, ni siquiera en

---

<sup>1049</sup> En contra, SOLER ROCH que, en op.cit., se manifiesta en el sentido de que "...en definitiva se trata de un deber de carácter sui generis con un ámbito de eficacia limitado en la medida en que la actitud de la norma tributaria es indiferente frente a su cumplimiento o incumplimiento" (pág. 48).

<sup>1050</sup> Como pone de manifiesto CASADO OLLERO, G. "La colaboración con la Administración tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el Fisco", en *HPE*, nº 68, 1981, pág. 161 "...El instituto de la retención a cuenta va a suponer para el sujeto retentor no sólo la imposición de determinados deberes y obligaciones, sino de igual modo la "legitimación" para el ejercicio de determinados derechos y potestades jurídico-públicas."

<sup>1051</sup> Así, como señala ZANOBINI, G. en *Curso de Derecho Administrativo*, vol. I. Ed. Arayú. Buenos Aires, 1954, págs. 194-195, constituiría una forma indirecta de realización de dicha función pública. El Estado, así, "...valiéndose de la obra de personas que, aún estando fuera de su organización, procuran de diferentes maneras la satisfacción de los intereses públicos. Su actividad no es referible al ente público, sino que su propia actividad, desplegada en nombre propio y, las más de las veces, también en interés propio. Es actividad pública únicamente por sus efectos : porque satisfacen a

punto a la retención puede postularse dicha condición, dado que en ésta no se integra el régimen de privilegios que acompañan a aquélla.

Pero resulta cierto que la no realización del mismo podría suponer que el retenedor no actúa la necesaria colaboración requerible de los particulares por el ordenamiento jurídico para la correcta aplicación de los tributos<sup>1052</sup>, no entendiendo dicha actuación como circunscrita a la gestión para el cumplimiento de la obligación tributaria. Y ello independientemente de los logros recaudatorios, que, como hemos visto, no son puestos en peligro por la ausencia de retención. Así, partiendo de que los fines perseguibles para la consecución del sistema tributario justo no resultan integrados únicamente por el interés recaudatorio, puede postularse la trascendencia que, en orden a estos mismos fines, se deriva de la efectividad de la efectiva realización de la retención, y, por tanto, su trascendencia para la función tributaria.

El retenedor posee asimismo, *desde su posición de particular*, y no como un agente de la Administración<sup>1053</sup>, funciones de liquidación del gravamen constituido por la retención, en la medida

---

finde de interés público.". Sin embargo, debe matizarse que en el caso de la retención, como en el de la repercusión en el IVA, debe predicarse dicho carácter público no sólo por su capacidad para satisfacer intereses públicos, sino, como se ha visto en el texto, porque su régimen jurídico permite calificarlo como actividad regida por el Derecho Público.

<sup>1052</sup> En ese sentido, respecto de la repercusión, BOLLO AROCENA, op.cit. págs. 26 y 39. También SARTORIO ALBALAT,S. op.cit. pág. 220. Es en este punto donde resulta más evidente la faceta del retenedor como colaborador en la función tributaria.

<sup>1053</sup> Como ocurre, asimismo, con las autoliquidaciones, que se tratan de actos de los particulares con contenido y efectos jurídico-tributarios. En este sentido, PEREZ DE AYALA,J.L. y GONZALEZ,E. en *Curso de Derecho Tributario*, II, pág. 89, "las autoliquidaciones son "actos del administrado" que, por imperativo de la Ley, éste debe cumplir en el marco del procedimiento de gestión tributaria con los efectos que la propia Ley le asigna; desde el punto de vista del Derecho Tributario material, su contenido y efectos son asimilables a los que la Ley atribuye a las liquidaciones provisionales. Pero, procesalmente, y desde el punto de vista del Derecho tributario administrativo, no son actos administrativos ni, por tanto, liquidaciones provisionales. " Respecto de la retención a cuenta, señala que mantiene su condición de particular el retenedor, a pesar de realizar funciones de colaboración, COLLADO YURRITA,M.A. en *La retención a cuenta...op.cit.* pág. 91.

en que el ordenamiento le otorga el poder de determinar la cuantía de la retención que deberá soportar el retenido. Asumiendo la responsabilidad derivada de dichos actos<sup>1054</sup> en la medida en que no deriven de deberes del retenido, obligado a la facilitación de datos veraces para tal liquidación<sup>1055</sup>. Así, éste último se constituye en un "interesado en el accertamento", no de la obligación del retenedor, como veíamos, sino en lo que constituye, propiamente, el acto por el que él resulta gravado: la retención.

En ese sentido, la posición del retenedor, como la del repercutente, va más allá de la asunción por los particulares de actividades de liquidación de su propia situación tributaria, como ocurre con la autoliquidación. Y ello porque de la suya derivan, no únicamente estos efectos, sino que asimismo resultan compelidos a determinar- y, asimismo, a exaccionar - el gravamen de un tercero<sup>1056</sup>. Así, las exigencias esgrimibles para la defensa de las

---

<sup>1054</sup> Así, por ejemplo, respecto de la eventual responsabilidad en la liquidación de la retención, puede citarse la Res. T.E.A.C. de 25 de marzo de 1989 (GF nº 68, pág. 48), que, sosteniendo una doctrina afín a la mantenida respecto de las autoliquidaciones, señala que una racional diferencia de criterio sobre el tipo de retención aplicable, cuando se han declarado correctamente todos los datos, no conlleva comisión de una infracción.

<sup>1055</sup> Como se planteaba en el número 4 de la regla segunda de la Orden de 23 de diciembre de 1978, que imponía que "el sujeto pasivo será responsable de la justificación de la situación familiar que realice en cada caso." En el actual Reglamento, si bien no se impone expresamente dicha responsabilidad, parece que la normativa asegura la posible dilucidación del sujeto responsable de la liquidación incorrecta, cuando, en su art. 47, después de imponer que "Los sujetos pasivos deberán acreditar ante el pagador su situación personal para el cálculo del porcentaje de retención aplicable", determina que "Cuando la situación personal incida en la determinación del porcentaje de retención, el pagador deberá conservar los justificantes aportados por el sujeto pasivo acreditativos de dicha situación."

<sup>1056</sup> Es por esta razón que PARRA DE MAS,J. en "Apuntes para un trabajo sobre la colaboración jurídica de los administrados en el campo fiscal", en *XII Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1965, págs 597-599, apuntaba la condición del retenedor como colaborador en la función administrativa, al realizar la función de liquidación del tributo y la detracción de las cuotas correspondientes. Opinión compartida por ESEVERRI MARTINEZ,E. en *Las actuaciones tributarias reclamables...op.cit.* pág. 62, y CASADO OLLERO,G. en "De la imposición..." op.cit.

Resulta cierto que, si bien la entera figura del retenedor no puede reconducirse a la condición del colaborador tributario, según veíamos en el capítulo anterior, no sólo los deberes formales relacionados con su situación jurídica, sino asimismo la imposición

garantías jurídicas de los particulares ante actuaciones de poder de la Administración pública, se plantean asimismo cuando dichas actuaciones, aun no actuando con las mismas prerrogativas que ésta, son realizadas por particulares que asumen también un poder similar. Con lo que el procedimiento se configura así como un instrumento igualmente necesario en orden a la satisfacción de dichas exigencias garantistas.

Es por dicha naturaleza de acto con efectos jurídico-tributarios<sup>1057</sup>, derivado de la dotación de un poder jurídico que le impone la realización, así como la legitimación necesaria para ello, de actuaciones de intervención en la esfera patrimonial de un tercero para la emisión de un juicio acerca de la procedencia y cuantía del gravamen, que los actos de retención resultan impugnables en vía económico-administrativa<sup>1058</sup>. Así, los recursos planteables en esta vía, en lógica coordinación con la evolución de los sujetos intervinientes en la función tributaria<sup>1059</sup>, han dejado de tener por

---

del deber de retener, plantea notas que permiten postular su carácter de actividad para la colaboración en la aplicación de los tributos.

<sup>1057</sup> Así, ESEVERRI, E. en *Las actuaciones tributarias reclamables en vía económico-administrativa*, Cuadernos Civitas, 1983, págs. 62-63, señala que supone la incorporación de un particular al procedimiento de gestión tributaria de un tercero, calificándolos de "...actuaciones particulares, que tienen una inequívoca naturaleza jurídica pública, puesto que están incardinadas en procedimientos de gestión tributaria." Como señala LOZANO SERRANO en *Cuestiones...* op.cit. pág. 854, por mor del establecimiento de dicha vía impugnatoria, "...las relaciones entre retenedor y retenido se extraen del ámbito jurídico privado para reconocerles naturaleza de relación tributaria, susceptible de someterse a la vía económico-administrativa y consiguiente vía contenciosa."

<sup>1058</sup> En ese sentido, SARTORIO ALBALAT, S. en op.cit. pág. 269 observa que "...a la mutación de la naturaleza jurídica de la repercusión sigue una modificación de su régimen procesal... El pleno acceso a la vía económico-administrativa coincide, pues, con la eliminación en el ámbito de la repercusión de cualquier incidencia del principio de la autonomía de la voluntad como presupuesto determinante de su existencia y cumplimiento...".

También COLLADO YURRITA, en op.cit. pág. 16, señala que "La relación entre sujeto obligado a retener y sujeto obligado a soportar la retención desborda, pues, el ámbito jurídico-privado y se inserta en una órbita jurídico-pública... Por ello, el art. 15.2.c) del RD Legislativo 2795/1980...sujeta a esta vía los conflictos que puedan suscitarse en materia de retención...".

<sup>1059</sup> Como señala FERREIRO LAPATZA, J. en "La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los Tribunales Económico-Administrativos", en

objeto únicamente la impugnación de actos administrativos<sup>1060</sup>, para perseguir la rectificación de actos, aun de particulares<sup>1061</sup>, que, constituyendo formas de actuación de dicha función, operan con trascendencia en las situaciones de los sujetos respecto de los tributos<sup>1062</sup>. Y, en este caso, con la mencionada trascendencia tributaria no nos referimos únicamente al gravamen provisional derivado de la realización de la retención, sino asimismo a los efectos que ésta tiene en el seno de la total situación tributaria por el impuesto personal en que se enmarca.

---

CREDF nº 37, 1983, pág. 84 "...si la liquidación de los tributos se encomienda normalmente a los contribuyentes, deja de tener sentido la intervención "normal" de la Administración a través de actos de liquidación insertos en el procedimiento..."

<sup>1060</sup> Sin embargo, parte de la doctrina ha considerado esta ampliación de la materia competencia económico-administrativa como una extrapolación respecto del que se considera objeto "normal" de dicha vía: la impugnación de actos administrativos. En este sentido, FERREIRO, , en "La privatización..." op.cit.; SARTORIO ALBALATS, op.cit., pág. 269 "...el acceso de las controversias en materia de repercusión a la vía económico-administrativa aparece como una solución ofrecida por el legislador a los particulares que se ven obligados a observar determinado comportamiento impuesto por la norma fiscal y lo que se pretende es dar un cauce procesal rápido y sencillo para la solución de las mismas. Dicho cauce es la vía económico-administrativa en atención al matiz tributario que invade la repercusión tanto por su origen como por su finalidad, olvidando que la regulación de las reclamaciones en materia económico-administrativa está concebida básicamente para la resolución de conflictos que, en materia fiscal puedan surgir entre la Administración financiera y el particular."

<sup>1061</sup> En ese sentido, PEDRAZA BOCHONS, J.V. en *Régimen jurídico de la autoliquidación tributaria*, Tesis doctoral inédita. Valencia, 1987, pág. 362 y ss. y respecto de dicho instituto jurídico, señala que "Llama la atención en primer lugar la modificación terminológica operada en el Reglamento. Mientras el Texto Articulado configuraba la autoliquidación como un "acto" reclamable, la norma reglamentaria emplea la expresión "actuaciones" a la hora de regular el mismo supuesto. En nuestra opinión, el cambio realizado encuentra plena justificación en la necesidad de distinguir entre los verdaderos actos de la Administración - que gozan de la presunción de legalidad - y los que realizan los particulares; ...con el vocablo "actuación" - de significado más amplio y ambiguo que "acto" - se ha pretendido poner de manifiesto que las operaciones de liquidación realizadas por los particulares no son actos administrativos, sino simplemente actos de los administrados productores de ciertos efectos jurídico-tributarios y regulados por el Derecho Tributario."

<sup>1062</sup> Se prevé, pues, en el art. 42 del RPREA, dentro de los "actos de gestión tributaria", por una parte los actos administrativos impugnables, y por otra, las "Actuaciones tributarias".

Debe entenderse, por tanto, de la previsión de tal medio impugnatorio, que con la dotación al retenedor de facultades liquidatorias, - que si bien no consisten en la emanación de un acto administrativo<sup>1063</sup>, pueden considerarse equiparables a las de los obligados a realizar autoliquidaciones-, la ley otorga a este acto efectos jurídico-públicos<sup>1064</sup> que niegan una pretendida naturaleza negocial o de Derecho privado. En efecto, la condición de auténtico procedimiento en la que se enmarcan dichos actos supondrá que la práctica de la retención operará sus efectos jurídicos típicos salvo que sea rebatida, bien por la impugnación de ésta, bien mediante cualquier otro medio del que se derive, finalmente, un acto administrativo de liquidación que resuelva acerca de la retención procedente. Y ello al igual que ocurre con el instituto antes citado, cuyos efectos, en especial los legitimadores de la realización del ingreso<sup>1065</sup>, siguen vivos aun cuando no resulte, finalmente, objetivamente correcta, hasta la resolución sobre dicho extremo.

Es por esto por lo que el retenido puede deducir en su declaración la retención efectivamente practicada, aunque ésta sea improcedente<sup>1066</sup>, en el caso de que no se haya impugnado o rebatido

---

<sup>1063</sup> La calificación de acto administrativo, si bien de forma 'limitada', es predicada por ELIZALDE Y AYMERICH,P. en "La retención tributaria como acto..." op.cit. Si bien, como señala ESEVERRI MARTINEZ,E. en *Las actuaciones tributarias reclamables en vía económico-administrativa*, Civitas, Madrid, 1983, pág. 65, "...entender como administrativos a los actos de retención, considero que es forzar demasiado los presupuestos argumentales con el único propósito de dar entrada a la vía económico-administrativa la posible impugnación de estos actos. Piénsese por otro lado que, incluso el Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo del 81 no concede tal calificación a los referidos actos, distinguiendo perfectamente en su artículo 42 entre actos administrativos de gestión tributaria...y actuaciones tributarias entre las que se comprenden las autoliquidaciones y los actos de repercusión tributaria, además de los supuestos de retención."

<sup>1064</sup> Así define MARTIN DELGADO,J.M. a los actos de autoliquidación "Se trata simplemente de actos de los particulares regulados por el Derecho Tributario y actos de colaboración impuestos por las normas jurídicas", en "Los nuevos..." op.cit. pág. 49.

<sup>1065</sup> Como señala CLAVIJO,F. en "La autoliquidación..." op.cit. pág. 739, la autoliquidación posibilita la recaudación de la deuda tributaria.

<sup>1066</sup> Así puede deducirse del tenor del art. 9.1 segundo párrafo del RD 1163/1990, de 21 de septiembre, que indica que "cuando la retención sea declarada excesiva se realizará la devolución en favor de la persona o entidad que la haya soportado, a menos que ésta, tratándose de una retención a cuenta, hubiese deducido su importe en

la misma<sup>1067</sup>. En tales casos, en efecto, no puede haber surgido una situación legal de deuda a su cargo, ni frente a la Hacienda Pública, ni frente al retenedor, por inexistencia de presupuesto legal de su nacimiento, con lo que no existe modo de conectar la deducción con ninguna vicisitud acaecida sobre una obligación preexistente. Sin embargo, su efectiva práctica tiene el poder de generar los efectos jurídicos correspondientes. No se trata, por tanto, de que el retenedor obtenga un derecho de crédito cuyo objeto sea la suma de la retención procedente y legítima, por el que deba operar una compensación legal

---

una declaración-liquidación posterior, en cuyo caso no procederá restitución alguna." Debe entenderse, sin embargo, que del tenor literal de la norma se desprendería la imposibilidad de practicar la deducción si ya se hubiese declarado la improcedencia de la retención. Así, cuando ésta declaración sea anterior al momento de realización de la autoliquidación, sólo resultaría procedente la devolución de ingresos indebidos.

En este sentido, la Sentencia del TSJ de Asturias de 25 de octubre de 1990 (publicada en GF, ponente Sr. Barral Díaz), en un caso de retención realizada indebidamente a un empresario por otra empresa desaparecida del tráfico. Tanto la Inspección como el T.E.A.C. entendieron que "había de ser la empresa retenedora la única facultada para solicitar la devolución de lo ingresado indebidamente por la defectuosa retención." El Tribunal, aun calificando la retención de indebida, señala, en el Fjco 4º, que "el problema es determinar, si no obstante ello, tales ingresos a cuenta de una liquidación final que tendrá lugar el 31 de Diciembre de cada año, pues en eso consiste la retención, pueden considerarse verdaderos pagos parciales, sin olvidar que las retenciones se establecen fundamentalmente con la evidente finalidad de proporcionar al Tesoro Público una regular liquidez que precisa, aparte de otras... Así, (la presunción del art. 36 de la ley y 151.2 del Reglamento del IRPF, junto con el art. 59.2 de la L.G.T.)... viene a indicar el carácter de verdadero pago que supone la retención. Es lógico, pues, que el sujeto pasivo...proceda a deducir lo ya retenido en la fuente, porque al margen de que esa retención se debiera o no haber hecho, es lo cierto que se hizo, y, por ello, se produjo un pago parcial a la Hacienda y no por un concepto abstracto o genérico, sino concreto, cual el de la Renta..."

<sup>1067</sup> En el caso de que la retención sea calificada de improcedente, la deducción en el impuesto y la eventual devolución, ya realizadas, se configuran como un procedimiento especial de devolución de ingresos indebidos. Sobre el tema, véase GARCIA PRATS, A. "La devolución de ingresos indebidos", en prensa, págs. 26 y ss., donde se pone de relieve el diferente contenido de la devolución indemnizatoria en uno u otro caso, dado que cuando se ha realizado la deducción en el Impuesto, no se prevé el abono de intereses de demora, ya que en dicho caso, según el art. 9 del RDI, "...no procederá restitución alguna." Sin embargo, consideramos que el mismo término "restitución" excluye su aplicabilidad a los intereses de demora, que no pueden calificarse de tal, y no resultarían éstos incluidos en su ámbito, refiriéndose la norma a la ausencia de restitución de la retención indebidamente practicada e ingresada, sin exclusión de las previsiones normativas en torno al abono de intereses. El autor califica dicha deducción como un medio de obtención de la devolución por compensación.

con la deuda que mantiene con el retenido, debiendo negarse el sustrato crediticio expuesto<sup>1068</sup>.

Así, el retenido a quien se practicó una retención incorrecta no se encuentra en la situación de quien cobró menos de lo debido por falta de pago de su obligación, ya que la retención improcedente no supone que su deuda sigue viva por ausencia del efecto extintivo propio de la compensación de un derecho de crédito contrapuesto al suyo, sino la utilización incorrecta de un poder legítimamente conferido al retenedor de intervención en su propio patrimonio. La vía de defensa apropiada no está constituida, por tanto, por una acción civil para el cobro de lo debido, sino por la impugnación de una actuación tributaria ilegítima en su patrimonio. En ese sentido, deberá soportar la retención, en cuanto su modo de realización permita reconocer su adecuación al procedimiento previsto para la misma, y, por tanto, su carácter de tal, e impugnar el acto por el que se produce.

### *6.3. La relación en la que se enmarca la retención.*

Podemos, por tanto proceder al estudio de la relación planteada entre los particulares afectados por la retención. Es decir, aquélla entablada entre el sujeto que debe realizarla -o retenedor-, y aquél que resulta obligado a soportarla, el retenido. La significación del acto que constituye el núcleo de dicha relación- el acto propiamente retentorio- debe servir de punto de partida, pues, para el análisis de dicha relación.

#### *6.3.1. Cuestiones previas acerca de la naturaleza tributaria de la relación.*

---

<sup>1068</sup> En ese sentido, la norma sobre la regulación del mecanismo retentorio se configura como una auténtica norma formal o instrumental, en el sentido dado a dicha expresión por CARNELUTTI, por la que, ante una determinada controversia de intereses, se confiere al retenedor el poder provisional de decisión sobre la configuración de la relación jurídica entre ambos. Sobre el tema, vid. SIMON ACOSTA, E. "Reflexiones sobre el Derecho Tributario material y formal", *Impuestos*, 1985, II, págs. 677 y ss.



El carácter tributario de la retención, por tanto, no requiere de la existencia de una obligación a cargo del retenido que, por mantener en la posición de acreedora a la Hacienda Pública<sup>1069</sup>, pueda calificarse de tributaria<sup>1070</sup>, como sostenía RUSSO. En efecto, la trascendencia jurídico-pública de los actos de retención no deriva necesariamente de su conexión con dicha obligación. Sólo en una visión del tributo que reduzca su ámbito de actuación a la instrumentación de la misma puede negarse, por un lado, la existencia de gravámenes no articulados en dicho esquema formal, y por otro, la existencia de auténticas situaciones jurídico-tributarias no reconducibles a una posición deudora con la Hacienda Pública<sup>1071</sup>.

---

<sup>1069</sup> En ese sentido, VANONI, E. en *Opere giuridiche...op.cit.* pág. 127 "...non mi pare esatto limitare il diritto tributario alla disciplina dei soli rapporti tra l'ente impositore ed i soggetti immediati della imposizione. Il diritto tributario studia le norme giuridiche che regolano il rapporto tributario nel suo svolgimento, dal suo sorgere alla sua estinzione, quindi anche le norme attraverso le quali il legislatore si propone di raggiungere o di facilitare il raggiungimento di determinati scopi di politica tributaria. Interessano dunque il diritto tributario tutti quei precetti giuridici, formulati dalle leggi tributarie o da altre leggi, i quali hanno per funzione rendere possibile, od anche solo di facilitare, l'indirizzarsi dei movimenti di trasferimento del peso del tributo nella direzione voluta dal legislatore."

<sup>1070</sup> Así, PALAO ARRIETA, C. y BANACLOCHE, J. en "Retenciones: naturaleza e incumplimientos" op.cit. págs. 629-630 señalan que "la retención no es una cuota tributaria...(pero)...ello no es obstáculo para calificar la obligación de retener y de ingresar lo retenido como obligación de naturaleza tributaria. Y es precisamente el art. 15,2,c) del Real Decreto Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre, de Bases sobre el procedimiento económico-administrativo, el que confirma como acto impugnabile la retención efectuada por el sustituto del contribuyente o por las personas obligadas por la ley a practicar la retención."

<sup>1071</sup> Así, en la línea criticada en el texto, SOLER ROCH, M.T. en "Notas sobre la configuración..." op.cit. pág. 18, que califica de obligaciones *extratributarias* "...todas aquéllas situaciones jurídicas de contenido obligacional que traen su causa...del procedimiento de aplicación del tributo y, fundamentalmente, de una obligación tributaria ya satisfecha...no pueden calificarse propiamente de tributarias porque no contienen un crédito tributario, en sentido técnico, es decir, un derecho de crédito a favor de la hacienda Pública exigido a título de tributo...se trata de obligaciones de restitución o reembolso, que tienen un fundamento genérico en la doctrina del enriquecimiento sin causa y un fundamento específico que, en fondo, coincide con el de la obligación tributaria principal, en la medida en que el reembolso satisface las exigencias derivadas del principio contributivo..."

La calificación de dichas relaciones como extratributarias lleva a postular, como veremos, la aplicación del régimen jurídico privado para su regulación. En ese sentido, puede señalarse la postura de FALCON Y TELLA, R. en *La prescripción...op.cit.* págs. 214 y ss, quien manifiesta la opinión de que "Las llamadas obligaciones extratributarias son, en definitiva, obligaciones entre particulares, y por tanto, quedan sometidas a las reglas del Derecho común, incluidas las relativas a la prescripción."

Así, la calificación de tributarias de las relaciones entre particulares derivadas de la aplicación de las normas reguladoras de los tributos, exige, necesariamente, la superación de la identificación del tributo con una relación jurídica con la Hacienda Pública caracterizada por estar articulada en torno a una obligación a cargo del sujeto pasivo<sup>1072</sup>. En este sentido, debe reconocerse, como ha sido señalado, que la actuación de los principios y fines materiales que deben configurar necesariamente el tributo no resultan mejor cumplidos por causa de la articulación de éste en un determinado

---

En este específico punto se manifiesta en contra, sin embargo, la misma autora citada, (cuyas ideas son tomadas como base por este autor), en su trabajo conjunto con BAYONA DE PEROGORDO, J.J. *Derecho financiero*, Tomo II, Ed. Compás, Alicante, 1989, pág. 203, quienes opinan que, " a falta de norma expresa, debería computarse el plazo de cinco años, al menos en las obligaciones entre particulares impuestas por una Ley tributaria.

<sup>1072</sup> Como señala FEDELE, en "Diritto tributario..." op.cit. pág. 72 "L'analisi di questa categoria di rapporti interni ha infatti risentito in modo particolare le conseguenze di ridurre l'intero fenomeno tributario nello schema giuridico del rapporto d'imposta". Y, en efecto, la doctrina tradicional, identificando la el tributo con una relación jurídica de la que forma parte el ente impositor, ha supuesto al expulsión de las relaciones entre particulares fuera del ámbito de lo tributario, ya que "...il concetto di rapporto d'imposta comporta sempre la riduzione del fenomeno tributario al solo ambito delle relazioni tra due soggetti di cui uno sia l'ente impositore." pág. 22, nota 3. En un sentido muy parecido se expresa D'AMATI, en *La trama giuridica del reddito...* op.cit. pág. 264, cuando señala que "Ciò che sembra in crisi, infatti, non è la nozione di rapporto di imposta, ma il postulato del pensiero giuridico tradizionale della necessaria bilateralità delle situazione giuridiche."

Desde la tesis de la relación jurídica compleja se ha intentado integrar estas relaciones por CORTES DOMINGUEZ, M. *Ordenamiento tributario español*, op.cit. 4<sup>º</sup> ed. pág. 427, "...la traslación legal se realiza fuera de la obligación tributaria, pero en el ámbito de la relación jurídica; es cierto que toda relación jurídica tributaria ha de tener como sujeto a un ente público, pero no todas las relaciones que se integran en ella, porque hay también obligaciones y derechos que unen a otros sujetos. Todo depende del concepto que se tenga de relación jurídica tributaria."

Sin embargo, esto comporta una necesaria indefinición de los elementos integrantes de la mencionada relación jurídica tributaria, cuyo criterio de integración, en el autor citado, aparece como el fin tributario perseguido por dichas relaciones o elementos que la forman. Si bien dicha conexión parece desvirtuar el nexo estructural que parecería imperativo para hablar de una única relación jurídica y, por tanto, como ha señalado BASCIU, en *Contributo allo studio della obbligazione tributaria*, Nápoles, 1966, págs. 32-33, o al concepto de relación jurídica se le atribuye un contenido lo suficientemente unívoco y entonces podemos aprovecharnos de él a los fines del análisis jurídico, o bien se habla de la relación jurídica como una especie de enorme recipiente, capaz de contener una serie de relaciones heterogéneas entre sí, aunque conexas funcionalmente, y entonces lo que debería ser un concepto queda reducido a una simple expresión convencional.

esquema formal. Es precisamente por ello, que resulta innecesaria la construcción de distintos tipos de obligaciones frente a la Hacienda Pública por razón del presupuesto - y de su índice de contributividad- que los genera. La obligación se configura como una estructura jurídica carente de contenido contributivo en sí misma, limitándose a explicar las posiciones recíprocas de los sujetos intervinientes en torno a su objeto. No existen, pues, obligaciones contributivas y no contributivas, puesto que dicha calificación no hace a la categoría de obligación, sino prestaciones contributivas o no. Dichas prestaciones pueden instrumentarse a través de variados esquemas jurídico-formales, entre los que puede incluirse la relación con un tercero<sup>1073</sup>; y resulta verdaderamente improbable, como hemos visto al estudiar las situaciones jurídicas de retenedor y retenido, que todos ellos puedan explicarse de acuerdo con los institutos propios del derecho privado.

Desde el punto de vista expuesto, en un principio, la doctrina, tanto italiana<sup>1074</sup> como española<sup>1075</sup>, manifestó, de forma que podría

---

<sup>1073</sup> Como señala FEDELE en *Le imposte ipotecarie*, pág. 105, las tesis que fundamentan la rivalsa en la existencia de una obligación frente a la Hacienda Pública del trasladado, son consecuencia de la excesiva importancia dada a la obligación tributaria, que parece debe aparecer siempre que un sujeto es obligado por la ley a soportar el peso del tributo, sin tener en cuenta la posibilidad de que el resultado de la atribución de tal peso pueda realizarse a través de otro mecanismo.

Así lo señala también CORTES DOMINGUEZ, M. en *Ordenamiento tributario español*, op.ult. cit. pág. 429, al indicar que el principio de capacidad contributiva "...no significa siempre que la obligación tributaria, como vínculo jurídico, deba tener como titular al detentor de la citada capacidad; el tributo no es más que el medio técnico-jurídico para actuar la contribución pública, pero lo que dispone el mandato constitucional es que la carga tributaria - la disminución patrimonial que significa el tributo- sea experimentada en el plano normativo por el titular de la capacidad contributiva, lo que puede conseguirse, bien atribuyéndole directamente la obligación tributaria, bien atribuyéndosela a un tercero y concediendo a éste un derecho de crédito de igual importe sobre el sujeto llamado a participar en el gasto público."

<sup>1074</sup> Como señala FANTOZZI, en *Diritto...op.cit.* pág. 252 "La dottrina prevalente ritiene che tra sostituto e sostituito vi siano, sia per la sostituzione d'acconto che per quella d'imposta, rapporti di diritto privato..." además de la situación base "nel quale il sostituto è debitore del sostituito..." , "quello di rivalsa, in base al quale il sostituto corrisponde al sostituito una somma decurtata dell'imposta che ha versato o verserà l'erario."

Así, la naturaleza privada de las relaciones entre particulares ha sido defendida por GIANNINI, A.D. *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milano, 1937, pág. 148; BODDA, *Il sostituto d'imposta*, op.cit. pág. 215; BLUMENSTEIN, *Sistema...op.cit.* pág. 62; FANTOZZI, *La solidarietà...* op.cit. pág. 28 y ss.; ALLORIO, *Diritto*

predicarse de mayoritaria, la naturaleza jurídico-privada de las relaciones entre particulares derivadas de la retención, con base, fundamentalmente, en dos argumentos: por un lado, la irrelevancia de tales relaciones para la configuración y el desarrollo vital de la obligación tributaria propiamente dicha<sup>1076</sup>. Argumento que, como ha sido expuesto, no puede compartirse desde un planteamiento que no identifique lo tributario con dicha única relación jurídica cuyo núcleo resultaría integrado por tal obligación.

En ese sentido, debe señalarse, en primer lugar, que el interés de la Administración en la correcta solución de una controversia con arreglo a principios estrictamente tributarios no debería depender necesariamente de su posicionamiento como parte en una relación obligatoria. Esto resultaría negado por la imperatividad de los

---

*processuale...* op.cit. pág. 140; PARLATO, *Il sostituto d'imposta...* op.cit. pág. 140; BOSELLO, *Il prelievo...* op.cit. págs. 164 y 189.

En cambio, han proclamado la naturaleza tributaria de dichas relaciones VANONI, en *Elementi di diritto tributario*, en *Opere Giuridiche*, vol. II, Milano, 1962, pág. 127, y con referencia específica a las relaciones derivadas de la sustitución, MAFFEZZONI, en "Contributo alla teoría giuridica del presupposto di fatto dell'imposta generale..." op.cit. pág. 283.

Debe considerarse aparte la posición de FEDELE, en *Le imposte ipotecarie*, op.cit. págs. 107 y ss, y "Diritto tributario e diritto civile..." op.cit. págs. 25 y ss, posteriormente desarrollada en el texto, que no relaciona la naturaleza de la relación con referencia a los efectos jurídicos de éstas, sino a la ratio de la norma que las regula.

<sup>1075</sup> En ese sentido, FERREIRO, "Los sujetos pasivos de la obligación tributaria..." op.cit. pág. 472, "La obligación de soportar la retención tiene, normalmente, naturaleza jurídico-privada, en cuanto que normalmente vincula, como acreedor y deudor, a dos particulares, a dos personas que no son, ninguna de ellas, entes públicos.". En el mismo sentido se pronuncia en "La privatización...", op.cit. pág. 90-93. También ELIZALDE Y AYMERICH,P. "Repercusión tributaria y función arbitral de la Administración" en *HPE* n° 63, 1980, pág. 142, "...la relación jurídica que vincula al repercutor con el repercutido participa de la naturaleza pública o privada de la relación contractual que media entre ambos." De esta misma opinión son SARTORIO ALBALAT,S. en *La repercusión...* op.cit. pág. 296, y FALCON Y TELLA,R. en *La prescripción...* op.cit. pág. 214. En cambio, CORTES DOMINGUEZ,M. en *Ordenamiento...* op.cit. pág. 427 opina que la traslación se produce fuera del ámbito de la obligación tributaria pero dentro de la relación jurídica tributaria.

<sup>1076</sup> Así lo postulan los autores que parten desde la constatación de la inexistencia de una obligación tributaria a cargo del retenido en el momento de la retención, como GIANNINI,A.D. *Il rapporto...* op.cit. y en *I concetti...* op.cit. ; BERLIRI *Principii...* op.cit. vol.II, pág. 118; DE MITA "Fattispecie legale e rapporti giuridici nella sostituzione tributaria", en *Giurisprudenza italiana*, 1961, IV, págs. 259 y ss.

principios constitucionales que rigen, tanto el sistema tributario, como el papel que en él actúa la Administración pública, y que no se identifica únicamente con la defensa de sus créditos. En segundo lugar, como hemos visto tras el examen de la presunción de rendimientos netos, el desenvolvimiento de la retención puede, no únicamente configurar la eventual situación deudora tras la práctica de la autoliquidación, sino asimismo la medida de la total prestación definitiva realizable por razón del tributo, con o que el eventual y futuro crédito con el retenido también podría resultar afectado por la resolución sobre dicha controversia.

Por otro, se ha esgrimido la incidencia de dichas previsiones normativas acerca de la traslación del gravamen en el ámbito negocial de las partes intervinientes. Sin embargo, consideramos que tampoco dicho argumento resulta relevante para negar la auténtica naturaleza tributaria de la relación entablada entre retenedor y retenido por razón del instituto. En efecto, resulta cierto que la retención, como cualquier otra relación tributaria entre particulares, incide en el ámbito patrimonial de los sujetos intervinientes, modificando el contenido de sus relaciones jurídicas, eventualmente de derecho privado. Este, sin embargo, en primer lugar, es un efecto compartido con todo mecanismo tributario<sup>1077</sup>, al igual que lo es la integración en el patrimonio del sujeto pasivo de una deuda para con la Hacienda Pública. En segundo lugar, debe poder aislarse una relación específica surgida entre ambos sujetos por razón de la retención y distinta de aquélla civil subyacente que constituye un elemento del presupuesto que la genera, y que se configura como estrictamente tributaria, a pesar de que incide, como hemos señalado, sobre la primera. Así, la relación - es decir, el posicionamiento subjetivo correspondiente entre ambos sujetos- derivado de la realización de un acto cuyo título de emisión se cualifica como de derecho público no puede configurarse como de naturaleza negocial o privada.

---

<sup>1077</sup> Como pone de manifiesto FEDELE, en "Diritto..."op.cit., "...il fenomeno tributario, per la sua stessa natura, incide necessariamente nella sfera dei rapporti patrimoniali tra i consociati, tradizionalmente regolata dalle norme di diritto privato." (pág. 28).

Así, tanto sus fines como su régimen jurídico<sup>1078</sup>, que atiende a éstos, desmienten una pretendida naturaleza jurídico-privada<sup>1079</sup>, como ha intentado ponerse de manifiesto a través de estas páginas, y como ha acabado por entender la jurisprudencia italiana, afirmando en cambio, su carácter de mecanismo decisivo para la articulación del tributo, que impone el interés público en su correcta aplicación<sup>1080</sup>. Y por tanto, tampoco las consecuencias de los eventuales incumplimientos de los deberes inherentes a las posiciones jurídicas establecidas por razón de dicha relación podrán resultar basadas en un sustrato jurídico-privado.

---

<sup>1078</sup> En este sentido, FEDELE, manifiesta lo ya señalado en *Le imposte ipotecarie*, op.cit. pág. 107 y ss; en "Diritto tributario..." op.cit. pág. 25 "in questa impostazione il problema dell'attinenza o meno della materia dei rapporti interni al diritto tributario si traduce in quello della rispondenza o meno delle norme che disciplinano tale materia alla ratio di un singolo tributo o gruppo di tributi ovvero anche di tutti i possibili tributi. La distinzione tra ciò che è "privatistico" e ciò che è "tributario" non si opera più sul piano dei rapporti giuridici, degli effetti cioè, ma sul piano delle norme". Así, nada impide que las normas que regulan las relaciones entre particulares sean definidas como tributarias "...in quanto concorrono ad integrare i sistemi normativi in cui i singoli tributi si identificano" (pág. 26). El autor señala una regla o criterio para los conflictos entre normas de distintas disciplinas : la mayor especificidad de las previsiones de las normas en conflicto respecto del presupuesto (pág. 33).

En contra de tal planteamiento se coloca RUSSO, que en *Il nuovo...* op.cit, pág. 215 apunta que "...la distinzione fra norme tributarie ed extratributarie, a prescindere dalla constatata difficoltà che essa presenta, è da ritenersi irrilevante in punto di caratterizzazione dei rapporti..."

<sup>1079</sup> Como señala BOLLO AROCENA, M.C. respecto de la repercusión, en op.cit. pág. 25, "...el derecho-deber de repercutir puede ser considerado de naturaleza tributaria. De ahí que...pueda válidamente configurarse el derecho-deber de repercutir como una situación jurídica de Derecho público, de naturaleza pública, que podría reconducirse más concretamente al marco de las situaciones jurídico-públicas del administrado en sus relaciones con la Administración financiera, carácter que no viene alterado por tratarse de una situación que frecuentemente se hará valer frente a particulares, dado que el modo en que el Derecho Tributario regula los extremos de la relación instaurada entre ellos le aproxima en cierto sentido a una "relación jurídico-tributaria", bien entendido que no utilizamos en este caso tal expresión en sentido técnico."

<sup>1080</sup> Como veremos en el epígrafe siguiente, ya BERLIRI, en *Il Testo Unico ...*, op.cit. pág. 230 se manifestaba en el sentido de que las controversias en materia de retención deben considerarse de naturaleza tributaria.

### **6.3.2. Las controversias planteables entre retenedor y retenido por retención excesiva o defectuosa.**

Así, tanto la procedencia de la *actio solvendi* como la existencia de una acción a favor del retenedor para conseguir el reembolso sucesivo de la retención no practicada, se plantean desde la consideración de la relación entre particulares por razón de la retención como conexas a la situación extratributaria que sirve de presupuesto y de sustrato de actuación<sup>1081</sup>. Suponiendo, por ello, formas de transformación en pretensión civil de las consecuencias derivadas de la incorrecta realización de la retención. Así pues, las controversias planteables por ésta última causa sirven como idóneo campo de pruebas para la investigación de su naturaleza y efectos jurídicos.

#### **6.3.2.1. La situación jurídica del retenido ante la realización de una retención improcedente o excesiva.**

La naturaleza de la relación suscitada entre retenedor y retenido por la incorrecta o improcedente realización de la retención ha sido ampliamente debatida en el seno de la doctrina y jurisprudencia italianas, desde las que se ha planteado que la retención incorrecta no actuaría los efectos típicos de ésta, que estarían constituidos por la extinción parcial de la relación de crédito subyacente a la retención<sup>1082</sup>, desde la consideración de su carácter de derecho de

---

<sup>1081</sup> Es así como lo concibe ELIZALDE Y AYMERICH, que en op.cit pág. 146 indica que "Teniendo en cuenta que la relación jurídica que vincula al repercutor con el repercutido participa de la naturaleza pública o privada de la relación contractual que media entre ambos, no cabe concluir más que los órganos competentes para la resolución de las controversias que surjan sean los mismos para ambas relaciones." Comparte su opinión COLLADO YURRITA, M.A. en *La retención a cuenta...* op.cit. pág. 91 al manifestar que "...la relación jurídica que vincula al obligado a retener y el obligado a soportar la retención es, en principio y salvo que aquél sea un ente público actuando como tal, de carácter privado." ; y ello a pesar de que el mismo autor reconoce que " cuando el obligado a retener practica la retención no sólo está realizando su interés privado a no sufrir un perjuicio económico...sino que también está dando cumplimiento a un interés público ...".

<sup>1082</sup> Así, se parte de que la dotación del poder de realizar la retención lo es para la extinción del crédito preexistente, que no resultaría modificado por la norma tributaria, como postulaba sin embargo, TURCHI, en "Crediti concorsuali e ritenuta

crédito. El juicio acerca de su legitimidad, por tanto, daría lugar, o podría darlo, a una controversia de la misma naturaleza que dicha relación subyacente, y relacionada con la cuestión de su cumplimiento.

Así, desde dichas premisas, la cuestión surgió como consecuencia de la necesidad de garantizar una tutela eficaz para el retenido frente a la retención incorrectamente realizada<sup>1083</sup>. En efecto, la única tutela

---

d'acconto", en *GCom.* , 1976, II, págs. 2142 y ss, quien manifestaba la opinión de que "...quando il debitore sia obbligato per legge a ritenere e versare all'ente impositore una parte della somma dovuta, ciò (non determina) una ugual riduzione del credito con la conseguenza che il creditore lo potrebbe esigere...soltanto in misura così ridotta."

En el sentido del texto, TESAURO, F. en "In tema di giurisdizione e competenza per le controversie tra sostituto e sostituito", en *DPT* ,II,1979, pág. 321, "La norma fiscale che autorizza od impone la ritenuta non riduce l'ammontare del credito, ma conferisce attitudine estintiva ad un pagamento inferiore all'ammontare del dovuto. Per ciò, quando il lavoratore chieda al datore di lavoro una certa somma, assumendo che gli sono state effettuate ritenute indebite, egli agisce sulla base del diritto alla retribuzione e deduce che il pagamento non è avvenuto in misura liberatoria. La norma fiscale non incide sulla misura del debito del datore di lavoro: essa opera soltanto all'atto del pagamento e sul pagamento; per cui non può neppure sostenersi che la domanda del lavoratore sia fondata su di un titolo alla cui costituzione concorrano, insieme, la norma fiscale e quella civilistica; la causa petendi è, perciò, unicamente civilistica."

<sup>1083</sup> Antes de la reforma de 1973, en el ordenamiento italiano no se contemplaba la posibilidad de que el retenido pudiera entablar ninguna acción frente a la Administración por la retención incorrectamente realizada. Así, la solicitud de ingresos indebidos era oponible únicamente por el retenedor, con lo que, como ha señalado la doctrina, "...tutte le possibilità di tutela di tale soggetto erano concentrate nell'azione d'adempimento nei confronti dell'erogatore del reddito."(GLENDEI, "La cosiddetta..."op.cit. pág. 240. Este era considerado un presupuesto demostrativo del carácter caucional del instituto. En ese sentido, BOSELLO, en *Il prelievo...*op.cit. pág. 164 y ss. señala la lógica de tal régimen "...nel presupposto che la ritenuta d'acconto lungi di essere una modalità di pagamento parziale del tributo, sarebbe da collocare nell'orbita di una obbligazione diversa, di tipo caucionale, alla quale corrisponderebbe un credito a favore del percettore del reddito, rilevante in sede di liquidazione definitiva del suo eventuale e futuro debito d'imposta."

Tras la reforma citada, en el art. 38 del D.P.R. nº 602/1973, se establece la posibilidad de que en la retención a cuenta se entable dicha solicitud tanto por retenedor como por el retenido. No se establece, sin embargo, un procedimiento autónomo de impugnación de la retención practicada cuando no implique la devolución de un ingreso por el Tesoro Público, como ocurre en nuestro ordenamiento jurídico con el procedimiento regulado en el art. 123 del RPREA. Aunque puede considerarse que su función es cubierta por la previsión normativa de que la acción de devolución puede ser planteada por el retenido a pesar de no haberse realizado el ingreso. En este último caso, se produciría, al igual que en nuestro ordenamiento, una conducta administrativa tendente únicamente a la fijación de la retención correcta, si bien no se produce la actividad administrativa operante en nuestro procedimiento, y tendente a asegurar la



que existe en dicho ordenamiento, impuesta tras la reforma de 1973<sup>1084</sup>, frente a los actos incorrectos de retención, estaría constituida por la acción de devolución de ingresos indebidos<sup>1085</sup>, por lo que, aun

---

efectividad de la devolución por parte del retenedor mediante la aplicación de multas coercitivas.

1084 Con anterioridad, según el régimen del art. 171 del T.U. de 1958, que no se consideraba aplicable al retenido, la única tutela que podría encontrar el retenido debía buscarse en la posibilidad de entablar una acción civil. En efecto, el mencionado artículo regulaba la posibilidad de solicitar la devolución de los ingresos indebidamente realizados, y como señala BOSELLO, en *Il prelievo*, pág. 165, "...la normativa applicabile al rapporto fra reddituario e ente impositore è quella prevista agli artt. 177 y 172 e quella applicabile al rapporto fra obbligato alla ritenuta e ente impositore è quella prevista all'art. 171...". Así, las previsiones para el retenido hacían referencia únicamente a las retenciones excesivas respecto de la cuota impositiva.

Según dicho autor, sin embargo, el retenido podría entablar contra la Administración una controversia civil por razón del nacimiento con la retención de un crédito contra ésta que no habría podido extinguirse por la imposibilidad de deducción en el impuesto. Así, en pág. 166, señala que "Infatti la mancata imputazione delle ritenute in sede di formazione del ruolo determina che il "credito d'imposta" non si estingua per compensazione, con la conseguenza che il contribuente rimane creditore dello Stato - e non v'è ragione perché tale credito non possa farsi valere in giudizio nel termine ordinario di prescrizione. Resta piuttosto da vedere se tale giudizio sia da ricomprendere fra le controversie d'imposta per quanto concerne la competenza del giudice."

1085 Desde las mismas premisas enunciadas en el texto, se ha postulado que también la acción para la devolución de ingresos indebidos tenía naturaleza civil por defecto de *ius impositionis*, que lo convertiría en un indebito objetivo. Esta es la postura mantenida por la Jurisprudencia italiana emanada de la *Corte di Cassazione*, hasta la Sentencia de la *Sezione Unite* de 19 de febrero de 1983, nº 1296, pub. en *RDFSFS*, 1984, nº 1, II, págs. 3 y ss. precedida de pronunciamientos en tal sentido de Tribunales menores, como el del *Tribunale de Milano* de 19 de septiembre de 1977, pub. en *RDFSFS*, 1978, nº 1, II, pág. 34. Así lo pone de manifiesto TESAURO, F. que, en "L'azione di rimborso delle ritenute d'acconto nel passaggio dal vecchio al nuovo contenzioso", en comentario a esta última sentencia, loc. cit., pág. 35, señala que "...la giurisprudenza della Cassazione ha affermato che, quando l'Amministrazione riconosce l'indebito, la lite di rimborso cessa di essere di competenza delle Commissioni ed è sottoponibile al giudice ordinario nel termine di prescrizione ordinario."

A partir de entonces se postula su naturaleza tributaria, como en los pronunciamientos de la Cass. Sez Unite de 21 de enero de 1988, nº 440 y de 1 de marzo de 1988, nº 2151. Ambas publicadas en FUSARO, S. y LA MATTINA, G., *Il contenzioso tributario*, Ed. CEDAM, Padova, 1989, pág. 23.

Esta ya era predicada por RUSSO, en *Il nuovo...* op.cit. págs. 198 y ss.; GLENDI, "La cosiddetta azione di adempimento del percipiente nei confronti dell'erogatore dei redditi soggetti a ritenuta", en *DPT*, 1977, II, pág. 229; GRANELLI, en "Situazioni fiscali plurisoggettive e contenzioso tributario", en *BT*, 1979, pág. 261; MERCATALI, en "La ritenuta d'acconto sui redditi professionali", en *RDFSFS*, 1979, II, pág. 341. También por BAFILE, que en su comentario a la Sentencia de la Cassazione citada, en "Aspetti processuali del rimborso dei versamenti diretti", en loc.cit. pág. 5 señala que "...questa sia una controversia di imposta è di tutta evidenza (e se mai meraviglia

siendo utilizable, en aquél ordenamiento, dicha vía aun cuando no haya habido ingreso, sólo operaría como forma de tutela efectiva cuando se ha realizado el mismo y el retenedor no hubiera obtenido con posterioridad la devolución<sup>1086</sup>.

### **6.3.2.1.1. La cuestión de procedencia de la actio solvendi.**

Desde este punto de partida, se han planteado dos líneas interpretativas distintas: en un lado estarían situados quienes, siguiendo la postura expuesta, opinan que el retenido tiene en todo caso una acción civil para el pago de lo debido, del que la procedencia de la retención tendría el carácter de mera excepción oponible, por integrar un derecho a la compensación de su deuda. Estas posturas parten de que el único obligado frente a la Hacienda es el retenedor<sup>1087</sup>, insertándose la retención en una relación entre particulares de naturaleza no tributaria conexas a la relación de crédito subyacente en el presupuesto<sup>1088</sup>. Y ello porque la obligación del

---

come ciò abbia potuto essere negato anteriormente alla riforma), giacché ha per oggetto l'applicazione della legge tributaria ad una obbligazione tributaria ed intercorre fra due soggetti del rapporto di imposta.". Así, respecto del argumento expuesto, respecto de la conversión de la controversia en civil por defecto de legitimidad para la imposición, señala, en pág. 6 que "...l'azione contro l'Amministrazione finanziaria si qualifica come tributaria solo perché il titolo in base al quale era stato effettuato il pagamento di cui si chiede il rimborso era di imposta, con il che si esclude che al pagamento di una somma a titolo di imposta possa mai far seguito una azione di indebito oggettivo." .

<sup>1086</sup> En efecto, no se prevé una cláusula similar a la del art. 9.1 de nuestro RDI para los supuestos de que el retenedor solicite devolución de ingresos indebidos cuando la retención ha sido efectivamente practicada, por lo que éste puede obtener la devolución sin que el retenido se beneficie directamente de la misma, a menos que la haya solicitado con anterioridad.

<sup>1087</sup> En ese sentido, MERCATALI, "La ritenuta d'acconto sui redditi professionali: problemática ante ex post reforma", en *RDFS*, 1979, II, pág. 350 "Non v'è dubbio quindi che il rapporto intercorra esclusivamente tra lo Stato e chi è tenuto al pagamento dell'acconto per l'altrui imposta: a tale rapporto resta stranco il reddituario che non sarà in alcun modo responsabile dell'omissione dell'obligato."

<sup>1088</sup> En esta línea, MAFFEZZONI, en "La Cassazione...", op.cit., págs. 1818-1819, señala que la relación entre retenedor y Hacienda Pública se configura como conexas a la relación base que supone el presupuesto de la misma. Así, "Ignorare detta connessione, e dunque il rapporto sottostante di diritto civile, presupposto ma non disciplinato dalla legge tributaria porta, oltre che a non comprendere lo stesso rapporto tributario, all'aberrazione di privare le parti di un rapporto giuridico della

retenedor frente a la Hacienda Pública no constituiría forma de cumplimiento de la obligación tributaria del retenido, sino una obligación tributaria distinta de ésta. Con lo que estas tesis se alinearían en la postura de quienes niegan el carácter de la retención como forma de pago a cuenta de dicha obligación, insertándose en la línea de considerar su instrumentación en una obligación distinta y conectada con aquélla.

En este sentido, para las controversias sobre dicho derecho se postula la competencia del tribunal civil<sup>1089</sup>, sea ésta exclusiva o compartida con las Commisioni. Es decir, la existencia de la posibilidad procesal descrita no impediría una solución civil de la controversia<sup>1090</sup>, ya que sólo la retención legítima operaría dicho efecto compensatorio<sup>1091</sup>, con lo que la cuestión dilucidable sería la de la existencia y cuantía de dicha compensación, planteada como una excepción oponible a la pretensión de pago del retenido.

---

tutela giurisdizionale, in evidente contrasto con l'art. 24 Cost.; o più esattamente, a limitare tale tutela a quella predisposta dalla norma disciplinante il connesso rapporto d'imposta."...l'esclusività della giurisdizione del giudice tributario può operare nel solo ambito delle controversie d'imposta.."

<sup>1089</sup> Como pone de manifiesto MERCATALI, en "La ritenuta d'acconto sui redditi professionali: problematica ante et post reforma", en op.cit., pág. 342, "...intendere la ritenuta non come l'oggetto dell'obbligazione tributaria, ma come parte dell'obbligazione civile non esattamente adempiuta, significa ammettere che competente a decidere sulla sua legittimità sia il giudice dell'obbligazione civile...".

En esta línea se enmarcaría la postura de FERREIRO LAPATZA, en "La privatización..." op.cit. págs. 90-93, "La reclamación económico-administrativa no cierra la vía de la jurisdicción ordinaria, la única....que puede garantizar de modo efectivo y directo la satisfacción de las pretensiones deducidas en torno a la repercusión. Parece claro que tratándose de una relación jurídica de Derecho privado, las controversias entre quien repercute y el repercutido podrán ser enjuiciadas por la jurisdicción civil ordinaria a través del oportuno proceso declarativo."

<sup>1090</sup> Como señala MERCATALI, en op.cit., pág. 352 "...il riconoscere in capo al sostituto una azione diretta di rimborso nei confronti della Finanza costituisca, in concreto, un efficace e quanto mai opportuno mezzo di tutela dei diritti di colui al quale sia stata effettuata una ritenuta d'acconto illegittima. L'esistenza di una simile azione diretta non esclude peraltro la possibilità che il sostituto agisca direttamente nei confronti del sostituto nell'ambito della rivalsa."

<sup>1091</sup> Así lo señala MAFPEZZONI, M. en "La Cassazione nega l'azione civile contro il sostituto d'imposta", en BT nº 23, pág. 1820, "...la liberazione del sostituto verso il sostituto può operare solo con riguardo alla ritenuta legittimamente operata e non certo per quella indebita."

Así, la línea jurisprudencial, iniciada con anterioridad a dicha reforma, respecto de la accionabilidad del retenido de una controversia civil, se modificó levemente, distinguiendo entre la relación entablada entre ambos sujetos intervinientes y la Hacienda Pública, -cuya vía de actuación estaría constituida por la solicitud de devolución de ingresos indebidos-, y la relación entre los particulares intervinientes, fundamentadora de una acción basada en la relación -no tributaria-subyacente entre ambos<sup>1092</sup>.

---

<sup>1092</sup> En efecto, en un principio, la Jurisprudencia de la Cassazione entendió que la tutela del retenido se integraba por ambas acciones, considerando en un primer momento que cuando era planteada la controversia civil, se consideraba cuestión conexa la demanda contra la Administración. En ese sentido, la Cass. 16 de octubre de 1978, nº 4668, y de 27 de marzo de 1979, nº 1776. Dichos pronunciamientos fueron precedidos por jurisprudencia de los tribunales territoriales en dicho sentido, como la Sentencia del Tribunal Administrativo regional de Lazio de 12 de enero de 1976, pub. en DPT, 1977, II, pág. 229: corresponde al tribunal Administrativo regional, y no a la Comisión tributaria, el conocimiento de la aplicabilidad de la retención sobre rentas pagadas por un ente público a sus dependientes.

Como señalábamos en una nota anterior, posteriormente, a partir de 1981, (Cass. 11 de abril de 1981, nº 2118), a la vista de la reglamentación operada por el D.P.R. nº 636, la demanda de devolución se considera competencia exclusiva de las *Commissioni*, negando que se trate de una acción accesorio de la civil. A partir de entonces, y hasta 1988, se distingue entre relación sostenida entre retenedor y retenido, regida por el derecho aplicable la relación subyacente de naturaleza no tributaria, y relación que sostiene cada uno de estos sujetos con la Administración. Así, ésta última sí afectaría al *rapporto d'imposta* y tendría naturaleza tributaria. En cambio, la relación entre particulares intervinientes no sería competencia de las *Commissioni*.

Así, la Sentencia de la Cass. Sez Unite de 27 de abril de 1983, nº 2889, pub. en RDFS F, 1984, nº 1, II, pág. 3: "La controversia promossa dal sostituto nei confronti del sostituto di imposta, nell'ambito dei loro rapporti, in ordine alla legittimità di una ritenuta operata dal secondo a titolo di imposta...non investe il rapporto tributario e non rientra, quindi, tra quelle spettanti alle commissioni tributarie, ma resta devoluta al giudice ordinario...non essendo proponibile, nel vigente sistema del contenzioso tributario, una azione di accertamento negativo nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, i cui provvedimenti, compresi quelli relativi alla richiesta di rimborso, sono impugnabili dinanzi alle commissioni tributarie".

Y las de la Cass. Sezione Lavorale, de 16 de junio de 1987, nº 5344 : "La controversia tra il datore di lavoro ed il lavoratore, che riguardi esclusivamente la legittimità delle ritenute fiscali effettuate dal primo...non investe il rapporto d'imposta, ma unicamente le posizioni soggettive nascenti dal rapporto di lavoro anche se il datore di lavoro abbia operato in osservanza di istruzioni e circolari diramate dall'Amministrazione finanziaria, nei cui confronti però non sia avanzata alcuna pretesa dalle parti." Y de 26 de noviembre de 1987, nº 8757, "La controversia fra sostituto e sostituto d'imposta in ordine alla legittimità di una ritenuta fiscale operata...non ha natura tributaria...non esige l'integrazione del contraddittorio nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, attesa l'indipendenza del rapporto fra questa ed il sostituto rispetto al rapporto fra sostituto e sostituto."

Sin embargo, dicho "concurso de acciones"<sup>1093</sup> planteó los lógicos problemas inherentes a la posibilidad de obtención de resoluciones contradictorias sobre una misma cuestión<sup>1094</sup>, basadas, a su vez, en regímenes procesales distintos, y, por tanto, con distinto plazo para la interposición de ambos litigios<sup>1095</sup>. Lo que, si bien podía contribuir a garantizar la posición jurídica del retenido<sup>1096</sup>, planteaba el problema de colocar al retenedor ante la posibilidad de resultar deudor del retenido en vía civil, y de la Administración en vía

---

Para evitar los resultados contradictorios, el Tribunal había entendido remedio idóneo que la cuestión acerca de la legitimidad de la retención se resolviera en una cuestión incidental. Si se planteaba la demanda de devolución, se suspendía el juicio civil hasta que ésta hubiera sido resuelta, actuando civilmente de acuerdo con la decisión (incidental) tomada en vía tributaria.

<sup>1093</sup> Que es calificado como improponibile por BAFILE, en op.cit. pág. 13 "...non può mai essere consentita la scelta facoltativa della giurisdizione: ogni controversia appartiene inderogabilmente ad uno organo giurisdizionale e nessun artificio può consentire all'interessato di dirottare la controversia verso altro giudice."

<sup>1094</sup> GLENDI, en "La cosiddette...", op.cit. pág. 235, ha señalado que puede llevar a pronunciamientos contradictorios..

<sup>1095</sup> Lo que lleva a la existencia de diferentes plazos de prescripción para ambas acciones. Como señala MERCATALI, en op.cit. pág. 352 "...ritenere ammissibile l'azione privatistica nei confronti del sostituto una volta che tanto questi che il sostituto siano decaduti dalla possibilità di proporre l'azione di rimborso per l'avvenuto decorso del termine di decadenza a questa applicabile, significa ammettere la possibilità che il sostituto sia condannato al pagamento sopportandone definitivamente il peso. Se peraltro è vero, come ritengo, che in capo al sostituto coesistono le due azioni, non sembra possa sfuggirsi a tale conclusione, dal momento che è sin troppo evidente che, nel silenzio della legge, il termine di decadenza per l'azione di rimborso non può essere ritenuto applicabile anche alla distinta e diversa azione civile, la quale sarà solo soggetta ai normali termini prescrizionali."

Dicha diversidad de plazos prescriptivos lleva a consecuencias que pueden resultar dañosas para el retenedor, Así, señala como consecuencia BAFILE, en op.cit. pág. 14 "...il contribuente sostituito potrebbe domandare il rimborso della ritenuta al sostituito quando per esso, come pure per il contribuente, è precluso il rimborso nei confronti dell'Amministrazione....si può pensare che anche l'azione di adempimento sia soggetta allo stesso termine di decadenza; questo significherebbe inventare una decadenza, ma sarebbe la riconferma che la domanda di adempimento è una controversia di imposta regolata dalla legge tributaria"

<sup>1096</sup> Así, BAFILE, en op.cit. pág. 16 ha señalado la posibilidad que el retenido consiguiera un beneficio, deduciendo la retención practicada y no impugnada en instancia tributaria.

tributaria<sup>1097</sup>, dado que la sentencia sobre una litis planteada en términos de compensación no podía poseer transcendencia tributaria<sup>1098</sup>. Los intentos de evitar esta difícil posición del retenedor, intentados sin demasiado éxito, vinieron de la mano de configurar, artificialmente, ambas vías como alternativas<sup>1099</sup>, o bien utilizar la suspensión de la controversia civil cuando hubiera sido entablada la

---

<sup>1097</sup> La posibilidad del pago doble, bien por el retenedor, bien por el retenido, es puesta de manifiesto por BAFILE, en op.cit., págs. 8 y 9. "Questa affermazione non può essere condivisa ed è anzi incoerente e veramente pericolosa per la sorte del sostituto d'imposta che diventa veramente insostenibile....una vera situazione aberante si creerebbe per il sostituto di imposta, costretto fra due fochi ed esposto al rischio di dover rimborsare la ritenuta al sostituto senza la sicurezza di ottenere dall'Amministrazione la restituzione della somma versata ed anzi con una buona probabilità di doppia soccombenza; se al contrario il sostituto per non essere aggredito dal sostituto si movesse con eccessiva cautela astenendosi dall'eseguire la ritenuta nei casi dubbi, andrebbe incontro al rischio di una sanzione."

<sup>1098</sup> Aunque MAFFEZZONI, en "La Cassazione...", op.cit., postula que la sentencia de la controversia civil pueda servir de justo título para la solicitud de ingresos indebidos del retenedor, debe argumentarse, en contra, que dicha sentencia, planteada en los términos propuestos, decide una cuestión inter partes, en la que no está en juego la controversia pública derivada de la consideración del ingreso como indebido.

Por lo tanto, no resulta evidente la afirmación que dicho autor realiza en "Ancora sull'azione di adempimento contro il sostituto d'imposta", en *BT* nº 22,1989, pág. 1743 "Dal punto di vista processuale, l'orientamento ora abbandonato appariva più coerente coi principi generali."

<sup>1099</sup> Por eso TESAURO, "In tema de giurisdizione e competenza per le controversie tra sostituto e sostituito", *DPT*, II, 1979, pág. 322, aun manteniendo que no puede impedirse el acceso a la vía civil, señala que la única limitación es la alternatividad de ambas vías: si se sigue la una, debe abandonarse la otra.

solicitud de ingresos indebidos<sup>1100</sup>. Lo que, sin embargo, no resolvía todos los supuestos planteables<sup>1101</sup>.

En una posición claramente diferente se situarían quienes opinan, bajo la premisa de que no existe tal relación privada, que la única acción por razón de la retención debe ser entablada frente a la Administración. En efecto, partiendo de que la relación entablada por la retención es la sostenida por retenido y Hacienda Pública<sup>1102</sup>, se niega la legitimación pasiva del retenedor<sup>1103</sup>. Así, éste último, que

---

<sup>1100</sup> Se postula el carácter suspensivo de la acción de ingresos indebidos respecto de la controversia civil, como medio de impedir los inconvenientes de la duplicidad de vías de tutela, por MERCATALI, en op.cit. pág. 352, y MAFFEZZONI, en "La Cassazione...", op.cit., pág. 1819. "...un possibile rimedio contro la contraddittorietà dei giudicati è individuabile, come esattamente ritenuto dalla precedente Cassazione, nella sospensione del giudizio civile quando una delle parti azioni il ricorso innanzi alla commissione. In mancanza di un tale ricorso o quando siano scaduti i termini decadenziali previsti dalla normativa tributaria, si deve ritenere in conformità ai principi generali in tema di giurisdizione la cognizione del giudice ordinario in via incidentale..." Si vence la pretensión, el retenedor puede solicitar la devolución de ingresos indebidos a título general, derecho nacido por la sentencia .

<sup>1101</sup> Por ejemplo, la eventualidad de una pretensión civil entablada con posterioridad al término de prescripción de la acción para solicitar la devolución de ingresos indebidos.

<sup>1102</sup> Así, GLENDI, en "La cosidette..." op.cit. pág. 233-234 , bajo la misma premisa que RUSSO respecto de la capacidad solutoria de la retención frente a la obligación tributaria, así como cumplimiento liberatorio del retenedor frente al perceptor (pág. 234, nota 15), deriva de ello que frente a un acto de cumplimiento no pueden configurarse acciones de condena al cumplimiento, sino sólo acciones de devolución . Así, no puede compartirse la tesis tradicional que sostiene que la relación tributaria existe sólo entre retenedor y Hacienda, mientras que la relación entre éstos pertenece al ámbito privado, lo que no podría sostenerse tras la reforma, que dota al retenido de una acción para solicitar la devolución de ingresos indebidos (págs. 237-238).

<sup>1103</sup> La ausencia de legitimación pasiva del retenedor en la controversia sobre la improcedencia de la retención, en la línea de considerarlo un mero agente de la Administración, es postulada en todo caso por GLENDI en "La cosidette azioni..." op.cit. ; BAFILE "Aspetti processuali del rimborso dei versamenti diretti", págs. 9 y 10, quien señala que la controversia supone que el sustituto debe soportar un pleito en el que no sostiene ningún interés, lo que plantearía la "...legitimidad costituzionale dell'istituto del sostituto d'imposta...per l'eccessiva gravosità degli oneri e dei rischi ad esso imposti gratuitamente per il compimento di una funzione di esclusivo interesse dell'Amministrazione." Niega su legitimación pasiva con el argumento de que "...il sostituto non è titolare del rapporto di imposta; nei suoi confronti non può di conseguenza essere proposta una domanda che investe l'obbligazione tributaria, sulla quale il sostituto non ha legittimazione."(pág. 11).

actuaría como agente de la primera, no debería soportar una acción entablada por razón de su actuación tributaria<sup>1104</sup>, no existiendo ninguna relación, por razón de la retención, entre retenedor y retenido. Tras la constatación de que dicha vía no cubriría la tutela de todos los supuestos planteables<sup>1105</sup>, se postula la posibilidad de entablar una controversia no tributaria frente al retenedor, únicamente, por algunos de los autores que sostienen esta postura<sup>1106</sup>, en los casos en que el retenedor no ha realizado el

---

1104 En la opinión de BAFILE, en "Aspetti..." op.cit. pág. 23, no hay razón para crear para los reembolsos de los retenciones un régimen diverso de los reembolsos de los ingresos del contribuyente. Tampoco se ve cual sería el título de la responsabilidad del sustituto, una vez excluido el incumplimiento parcial, a no ser el no haber sabido aplicar la ley, lo que no parece ser causa de una responsabilidad tan peligrosa.

1105 Como señala MAFFEZZONI, en "La Cassazione nega l'azione civile contro il sostituto d'imposta", en *BT* nº 23, 1988, pág. 1819 "Nè si può sostenere...che quest'ultima sfera di tutela sia compelta e idonea a coprire tutte le possibili doglianze del sostituto in ordine alla legittimità della ritenuta. Il caso più macroscópico, già segnalato dalla dottrina, è quello del mancato versamento della ritenuta o parte di essa da parte del sostituto. In tal caso, la ritenuta operata equivale a sottrazione, attuata dall'erogatore del reddito, di quanto civilisticamente dovuto in virtù del rapporto sottostante."

1106 En ese sentido, RUSSO, op.cit. pág. 275; GRANELLI, "Situazione fiscali plurisoggettive e contenzioso tributario", en *BT*, 1979, pág. 261 no considera "implausibile affermare che, in pendenza dei termini di versamenti della ritenuta (art. 3 D.P.R. nº 602) il sostituto si trova in una posizione di temporanea carenza di interesse: decorsi, invece, tali termini, egli potrà esercitare, alternativamente, l'azione tributaria di rimborso verso l'Amministrazione, ovvero -nel caso in cui il sostituto non abbia provveduto al versamento - l'azione civile contro questi." Es decir, dicho autor sostiene la imposibilidad de ejercitar una acción civil hasta el final del plazo para el ingreso, y sólo, si una vez acabado éste, el ingreso no se ha realizado, podrá utilizar dicha vía.

BAFILE pág. 11, aunque en principio niega tal posibilidad por ausencia de sustrato jurídico "...La ritenuta eseguita dal sostituto non ha alcun nesso con il rapporto sottostante e si fonda esclusivamente sulla norma tributaria; non può quindi per nulla parlarsi di parziale inadempimento dell'obbligazione che dà causa al reddito...Non vi è di conseguenza decurtazione ma solo trasformazione e destinazione di una parte dell'obbligazione sottostante, operazioni queste che per essere rivolte verso l'Amministrazione e per intrecciarsi intimamente nel meccanismo di adempimento del tributo, non possono come una vicenda del rapporto sottostante di diritto comune." Sin embargo, en pág. 19 admite la posibilidad de que sea entablada si la Administración no ha obtenido la suma, porque no ha sido ingresada, o porque ha sido devuelta.

En cambio, GLENDI, en "La cosidette..." op.cit. pág. 239, sostiene la inutilidad de mantener dicha acción para los supuestos de falta de ingreso, puesto que, en su opinión, el retenido puede solicitar la devolución por el mero hecho de la retención, sin que resulte necesario el ingreso. Sin embargo, como ha sido señalado, el acceso a dicha vía, cuando éste no se ha realizado, únicamente puede generar una declaración administrativa acerca de la indebitud de la retención, pero no entrañaría devolución de lo no ingresado. Parte de que ambos son deudores solidarios, y, por tanto, el pago



ingreso, o ha percibido la devolución como consecuencia de su propia solicitud de ingresos indebidos. Y ello por la inoperativa de la acción de devolución de ingresos indebidos. Así, la realización del ingreso determinaría la vía administrativa de devolución, puesto que dicho ingreso se realizaría por cuenta del retenido, con lo que se configuraría como excesivo respecto de éste. No teniendo el retenedor porqué soportar la responsabilidad de actos realizados para la Hacienda Pública. Esta postura, pues, se inscribiría en la línea de que el instituto instrumenta un pago parcial de la obligación tributaria del retenido<sup>1107</sup>, configurándose la retención como un acto de gestión para la recaudación de ésta<sup>1108</sup>.

---

realizado por la Administración a cualquiera de ellos, libera a ésta. Esta sería la razón de que dicha acción se concediera a ambos. Entre ellos, pues, quedaría únicamente la acción de regreso, no la de pago. Así, "...il rimborso fatto dall'amministrazione finanziaria ad uno di essi libera la stessa anche nei confronti dell'altro . Tra loro quindi non resta che il regresso."

<sup>1107</sup> Así, la postura de estos autores se inscribe, a diferencia de los anteriores, en la línea de considerar a la retención un pago parcial de la obligación tributaria. Basándose para ello en la modificación que la reforma de 1973 había operado en la regulación del instituto sobre la legitimación para la solicitud de devolución por ingresos indebidos. En este sentido, RUSSO, op.cit., en pág. 277 niega la tesis de una obligación independiente "qualora che ne fosse la validità anteriormente alla riforma, tale opinione si trova smentita dal regime attuale in tema di riscossione delle imposte sui redditi. Ed infatti il citato articolo 38,2º, comma, attribuisce l'azione di indebito, contro l'amministrazione finanziaria e davanti alle commissioni, anche al percettore delle somme asoggettati a ritenuta d'acconto; azione che deve essere esperita nel termine (perentorio) di diciotto mesi dalla data di questa, a prescindere dal fatto che nel periodo d'imposta in cui si verifica il pagamento di detta somma possa sorgere un'obbligazione tributaria ...Quanto a dire che anche la ritenuta d'acconto si configura come strumento di riscossione del tributo, sebbene anticipata rispetto alla fine dell'arco di tempo costituito dal period d'imposta."

En el mismo sentido, GLENDI "la cosiddette..." op.cit. pág. 240 también señala que en las tesis opuestas, se actuaba bajo el presupuesto , no de un pago parcial, sino de una caución. Sin embargo, la concesión al retenido de la acción para la devolución de ingresos indebidos configura a la retención a cuenta como una forma de recaudación.

Por su parte, MERCATALI pág. 341 quien señala por el contrario que esta postura era sostenible , sin embargo, hasta la reforma de 1973: "...sotto l'impero della L. 801/1970 l'obbligato alla ritenuta non poteva essere considerato sostituto di imposta, bensì semplice ausiliare alla riscossione. Ciò comportava che l'effettuazione della ritenuta d'acconto e il relativo versamento, mentre non estingueva l'obbligazione del reddituario, esauriva il compito di ausiliare alla riscossione dell'obbligato alla ritenuta." Aun considerando su carácter de sustituto, tras la reforma, señala que (pág. 351) "Si che è almeno strano riconoscere al sostituto una autonoma azione di rimborso verso la Finanza, azione che, almeno secondo la lettera della legge, è esperabile anche nella ipotesi di ritenuta operata dall'obbligato, ma non versata. Tale azione, al contrario, si inseriva perfettamente nella vecchia disciplina dove l'obbligato alla ritenuta doveva ritenersi un semplice ausiliare alla riscossione."

Así, las críticas a tal tesis ponen de manifiesto el carácter del retenedor de auténtico obligado, con independencia de la posición del retenido<sup>1109</sup>, y la consiguiente configuración de éste como un no interesado en el procedimiento de ingreso<sup>1110</sup>, lo que determinaría la imposibilidad de que su realización transmutara la naturaleza de su derecho<sup>1111</sup>, y determinara, por tanto, las vías de tutela utilizables<sup>1112</sup>.

---

<sup>1108</sup> En esta línea parecerían enmarcarse las posturas de RODRIGUEZ BEREIJO, A. en "Las garantías del crédito tributario, *CREDF* nº 30, 1981, pág. 192, quien señala que la retención a cuenta cumple una función que encaja, mejor que en la función de garantía, en las técnicas fiscales de gestión y recaudación; y, más explícitamente, ESEVERRI, E. en *Las actuaciones tributarias...op.cit.* pág. 61, "...el instituto jurídico de la retención debe ubicarse, con propiedad, en el estudio y desarrollo del procedimiento de gestión tributaria; si se va abandonando la idea de analizar la retención a cuenta dentro del esquema de la relación jurídica tributaria, y en particular, en el ámbito de la subjetividad pasiva de la obligación tributaria."

<sup>1109</sup> En ese sentido, MERCATALI, en *op.cit.*, pág. 350 señala que, tras la reforma de 1973, el retenedor ha dejado de configurarse como un auxiliar en la recaudación para convertirse en un auténtico sustituto. Debe señalarse, en ese sentido, que la solicitud de devolución de ingresos indebidos sigue siendo planteable asimismo por el retenedor. En la misma línea, MAFFEZZONI, en "La Cassazione nega..." *op.cit.* pág. 1819, señala que "L'autonomia della posizione del sostituto rispetto al sostituito, intuibile dalla stessa alterità dei reciproci interessi sostanziali, evidenziata d'altronde dalla normativa..., dimostra la incongruenza di una ricostruzione del sostituto quale mero schermo od expediente volto a riversare sul soggetto passivo principale il carico del tributo, quasi fosse un alter ego di quest'ultimo soggetto...il sostituto è obbligato per debito proprio e non per debito altrui...la rilevata autonomia del soggetto ausiliare...non può non costituire un validissimo argomento per ribadire l'esigenza di tutelare il sostituito nei suoi confronti."

<sup>1110</sup> Esta nota es fuertemente puesta de manifiesto por MAFFEZZONI, que niega la limitación de la acción civil a los supuestos en que no se realiza el ingreso, señalando en "La Cassazione..." *op.cit.* pág. 1819, que "Oltre all'ovvia considerazione che il sostituto non possiede per solito i mezzi per controllare l'avvenuto versamento, è evidente che questo fatto dal suo punto de vista risulta irrelevante in quanto riguarda il diverso rapporto giuridico intercorrente tra sostituto ed amministrazione. Le medesime considerazione possono valere per l'ipotesi di versamento effettuato e successivamente rimborsato al sostituto per avere egli esperito con successo azione di rimborso. Ancora, si può prospettare l'eventualità che le doglianze del sostituito si appuntino non già sull'ammontare ma sui tempi dell'adempimento e sulla conseguente spettanza di interessi."

<sup>1111</sup> TESAURO, acertadamente, señala en "In tema..." *op.cit.* pág. 322, que "Il diritto del sostituito all'integrità della retribuzione...non appare subordinabile...all'obbligo di versamento, al quale il sostituito è tenuto nei confronti del Fisco."

Aunque en nuestro ordenamiento jurídico la cuestión no se plantea en términos idénticos, dada la existencia de un procedimiento para la impugnación de la retención practicada<sup>1113</sup>, aun cuando no se haya realizado el ingreso, la cuestión no resulta absolutamente ajena a nuestro entorno jurídico, en el que también se ha postulado, dadas las especiales características de dicho procedimiento, la facultatividad de esta vía frente a la posibilidad de entablar, en todo caso, una pretensión no tributaria basada en la relación subyacente<sup>1114</sup>. Así, tanto los interrogantes como los argumentos vertidos sobre dicha cuestión tienen la virtud de poner de manifiesto dos cuestiones relacionadas con nuestro tema de estudio.

En efecto, por un lado, que la dilucidación de las controversias en que aparezcan implicados actos de retención no pueden dejarse en manos de los intereses particulares<sup>1115</sup>. Y ello por la incidencia que

---

1112 Como pone de manifiesto MAFFEZZONI, "La Cassazione..." op.cit. pág. 1819 "...la stessa alterità o estraneità che dir si voglia, del sostituto rispetto al debito d'imposta...ad evidenziare l'esigenza di una tutela esperibile nei confronti del sostituto ed autonoma da quella concessa nei confronti del Fisco."

1113 En ese sentido, PALAO TABOADA, C. en *Comentarios...* op.cit. pág. 551, señala que "Los problemas procesales que planteaba la retención han sido en gran parte resueltos por el texto articulado de la Ley de Bases de Procedimiento Económico-Administrativo...(en la que)...se admite reclamación sin que constituyan actos administrativos."

1114 Específicamente por FERREIRO, quien, parte en "Los sujetos pasivos", pág. 472, de que "...la obligación de soportar la retención tiene, normalmente, naturaleza jurídico-privada en cuanto que normalmente vincula, como acreedor y deudor, a dos particulares, a dos personas que no son, ninguna de ellas entes públicos." Así, en "La privatización..." op.cit. pág. 90, con respecto al similar procedimiento de impugnación de la repercusión, señala que "La reclamación económico-administrativa no cierra la vía de la jurisdicción ordinaria, la única, como veremos enseguida, que puede garantizar de modo efectivo y directo la satisfacción de las pretensiones deducidas en torno a la repercusión. Parece claro que, tratándose de una relación jurídica de Derecho privado, las controversias entre quien repercute y el repercutido podrán ser enjuiciadas por la jurisdicción civil ordinaria a través del oportuno proceso declarativo. Ni la Ley ni el Reglamento de procedimiento...excluyen, por lo demás, de forma expresa la posibilidad de simultanear las dos vías, la civil y la económico-administrativa."

1115 Como señala BAFILE, en "Aspetti..." op.cit. pág. 11- 12 "...anche sul tema della legittimazione passiva è da escludere che questa possa spettare al sostituto di imposta quando l'oggetto della controversia è l'obbligo di versamento, ossia un

pueden operar dichos actos, tanto en la esfera jurídico-tributaria del retenedor, como en la del retenido. Así, la resolución sobre la retención correcta determina tanto la cuantía de la deuda del retenedor como la de la deducción operable en el impuesto del retenido<sup>1116</sup>. Es por tanto, una controversia en la que la Hacienda Pública aparece como claramente interesada. Es por esta razón que el mayor problema suscitado por las tesis que defienden, en todo caso, la posibilidad de entablar un pleito civil por razón de la retención incorrecta, ha estribado en la imposibilidad de anudar los efectos tributarios<sup>1117</sup> que la resolución sobre dicho acto debería producir<sup>1118</sup>.

---

rapporto pubblico tributario....sarebbe invece illogica ed inopportuna una previsione normativa (o una interpretazione) che trasferisse in una lite fra privati un rapporto incontestabilmente tributario."

<sup>1116</sup> Así, señala BAFILE, respecto al retenido, en op.cit., pág. 16 "...solo nei confronti dell'Amministrazione finanziaria può essere domandato il rimborso, perché l'esame della sua spettanza si collega con la dichiarazione e deve mettere eventualmente l'Amministrazione nella condizione di iscrivere a ruolo le somme che a seguito di rimborso restano a debito del contribuente. Il rimborso della ritenuta non può essere evidentemente un affare privato tra sostituto e sostituito che resta ignorato all'Amministrazione."

<sup>1117</sup> Así lo describe MERCATALI, op.cit., pág. 352 "Tale azione esula dal rapporto giuridico d'imposta (conclusosi con il pagamento da parte del sostituto) e fonda su un diritto privatistico sì che , da un lato, non ha natura tributaria, e, dall'altro, il giudicato formatosi nel giudizio relativo non è opponibile alla Finanza. In tale processo, per decidere sulla domanda, dovrà anche decidere sulla legittimità della operata ritenuta, ma incidentalmente e con giudizio non opponibile alla Finanza."

Lo que ha llevado a BAFILE a postular la existencia de una única relación de carácter trilateral. Así, en "Aspetti processuali del rimborso dei versamenti diretti", en *RDFSF* , 1984, nº 1, II, pág. 15 "si è già visto a quali pericoli ed incongruenze si va incontro quando si scinde in due rapporti distinti quello che in realtà è un unico rapporto trilaterale".

<sup>1118</sup> Se pone de manifiesto la tributarietà de la controversia en la misma afirmación de MAFFEZZONI, quien, respecto de la situación en que queda el retenedor a quien se le ha vencido en la controversia civil, afirma el nacimiento de un derecho a la devolución de ingresos indebidos con base en la sentencia. Así, en "La Cassazione...", op.cit., pág. 1819 señala que "Un tale diritto, infatti, sorge in capo al sostituto non tanto al tempo del appagamento, ma in un secondo momento, identificabile con la notifica della sentenza civile che lo condanna a rimborsare al percipiente la ritenuta o parte di essa...".

Así, resulta imposible postular tal resultado, pero su prédica pone de manifiesto la trascendencia tributaria de la controversia.

En segundo lugar, también se pone de manifiesto la necesidad de una tutela efectiva del retenido a quien se practicó una retención incorrecta, con independencia de la posterior realización del ingreso por parte de quien retuvo, dado que el retenido no se configura como un interesado en la relación en que se inserta el mismo<sup>1119</sup>, y su situación, por tanto, no debe aparecer como supeditada a dicha realización<sup>1120</sup>. Resulta, por tanto, necesaria la existencia de una vía de actuación frente al retenedor, en la que aparezca éste como legitimado pasivo. Ahora bien, si resulta evidente, por un lado, la directa incidencia que la retención posee sobre una relación privada, en la que actúa como detracción de rentas basada en un específico título jurídico, con lo que la pérdida de su legitimidad podría plantear controversias de raíz puramente patrimonial; por otro, su remisión a la vía civil supone asumir el carácter meramente privado de las controversias entre particulares derivadas de la aplicación del tributo<sup>1121</sup>.

---

<sup>1119</sup> Como señala LOZANO SERRANO, C. en "Notas al Decreto regulador de la devolución de ingresos tributarios indebidos", en *TF*, pág. 40, nota 10, respecto de la ausencia de legitimación del retenido respecto de la acción para la solicitud de ingresos indebidos, "Por ser sujeto pasivo del tributo el retenido podría entenderse que el titular del derecho a la devolución, contando entonces con legitimación para instarla. Pero no era el obligado tributario a su ingreso ni parte en la relación tributaria que con objeto de la retención se establece exclusivamente entre retenedor y Administración. Dada la autonomía con que se configura dicha relación, también podría sostenerse que sólo quine fue parte en ella está legitimado, aunque es la solución contraria a la admitida por el RPEA a efectos de la impugnación de la retención."

Se pone de manifiesto así que el único relacionado con Administración por razón del deber de realizar el ingreso es el retenedor, configurándose el retenido como un extraño en dicha relación. El régimen de legitimación para la impugnación de retenciones, así como las consecuencias que pueden derivarse de su resolución, parecen indicar, no obstante, que el retenido se relaciona de alguna forma con la Administración por razón de la realización de ésta. Relación que parece referirse más a su situación tributaria por razón del impuesto que en relación a la prestación derivada de la retención.

<sup>1120</sup> Y en efecto, no se prevé en el ordenamiento una comunicación de la realización del ingreso como existe de la realización de la retención, dado que el retenido no se configura como responsable, en ningún caso, de la ausencia de ingreso.

<sup>1121</sup> Como postula MAFFEZZONI, en "La Cassazione...", pág. 1820, cuando niega la exclusión de la acción civil, "...perchè della pretesa esclusione non è traccia alcuna nella legge tributaria, che si limita a garantire ai soggetti privati la tutela giurisdizionale nei confronti dell'Amministrazione finanziaria e non si occupa del rapporto intercorrente fra di essi..."

### 6.3.2.1.2. La vía de dilucidación de la controversia.

Con respecto a la primera cuestión, por tanto, debe determinarse a qué nos referimos cuando hablamos de actos de retención, necesariamente impugnables en vía administrativa. En efecto, tanto unas tesis como otras plantean el insoluble problema de negar el carácter retentorio de la retención incorrectamente realizada, llevando necesariamente a la controversia civil<sup>1122</sup>. Desde estas premisas llegamos necesariamente a un punto sin salida. En efecto, sólo sabremos si la retención es correcta cuando la controversia ha sido resuelta, y para poder plantearla, necesitamos saber la instancia competente, es decir, debemos conocer la naturaleza del acto y la relación en que se inserta. En definitiva, *el título jurídico que lo motivó y a través de cuyo examen podemos calificarlo de procedente o no*, lo que implica la calificación con arreglo a la norma tributaria<sup>1123</sup>. Es por esto último que en la Jurisprudencia italiana la cuestión acerca de la procedencia de la retención fue considerada, en un principio, como prejudicial respecto de la determinación definitiva de la existencia de una deuda<sup>1124</sup>, y ha sido finalmente declarada

---

<sup>1122</sup> Así, aun cuando se postula la necesidad de acudir a la Administración tributaria, se predica un tratamiento distinto cuando no se ha realizado el ingreso, con lo que se parte del carácter civil de la controversia, actuando éste como una suerte de indicio de la tributariedad de la conducta. La remisión en algún momento a una controversia con el retenedor pone de manifiesto que existe alguna relación entre ambos sujetos.

<sup>1123</sup> Así, la Sentencia de la Corte di Cassazione de 28 de abril de 1989, nº 468, pub. en *BT* nº 22, 1989, pág. 1741, ya señala que "...il versamento della ritenuta di imposta operata dal sostituto, se legittimo perché dovuto, produce un effetto estintivo, *in parte qua*, nei confronti di entrambi i rapporti; infatti esso estingue sia l'obbligazione civilistica del sostituto verso il sostituito, sia l'obbligazione tributaria di questi due soggetti verso il Fisco. ...non è ipotizzabile una valutazione frazionata delle due vicende così intimamente compenstrate...la controversia che su di essa insorga non può non essere conosciuta e decisa nei confronti di tutte e tre i soggetti interessati: Amministrazione finanziaria, sostituto e sostituito. Ed *il giudice della causa non potrà non essere quello tributario, attesa la natura tributaria della questione relativa alla debenza o non debenza della ritenuta di imposta.*"(la última cursiva es nuestra).

<sup>1124</sup> Así, TESAURO, en "In tema di giurisdizione e competenza per le controversie tra sostituto e sostituito", en *DPT*, II, 1979, págs. 320-321, en relación con la distinción de FEDELE respecto de la naturaleza de las relaciones jurídicas con referencia a la *ratio* de las normas que la disciplinan, opina, sin embargo, que "...la

competencia exclusiva de las *Commissioni*, en cuestión principal<sup>1125</sup>. Dado que sus efectos tributarios<sup>1126</sup> negarían que se tratara de una cuestión implícita en una controversia privada<sup>1127</sup>.

En efecto, incluso para postular la naturaleza tributaria de una controversia que puede finalizar en una relación puramente civil debe existir algo que haga presuponer dicho carácter tributario. No se predica este carácter porque la retención suponga, meramente, un pago menor a la cantidad debida, puesto que si así fuera, resultaría obviada la competencia de la Administración tributaria. En efecto, esta última instancia debe predicarse para todas aquéllas actuaciones que se ajusten al procedimiento retentorio, dados los efectos que los actos emanados en el marco del mismo pueden tener en torno a la situación tributaria de los sujetos afectados, incluyendo entre ellos a la Administración.

---

controversia non è tributaria per il fatto che viene in discussione l'interpretazione e l'applicazione di una norma fiscale (quella sulle ritenute. L'oggetto principale del giudizio, infatti, è dato dal credito di lavoro....la questione fiscale che si agita in causa, infatti, è soltanto una questione pregiudiziale...". En cambio, GLENDI, en op.cit. pág. 235 señala que la legitimidad de la retención no es una cuestión incidental sino el mismo objeto de una demanda principal.

<sup>1125</sup> A partir de 1988. Así, la Sentencia de la *Corte di Cassazione, Sezione unite civile* de 5 de febrero de 1988, nº 1200, pub. en BT nº 13 de 1988, pág. 1047; y de 1 de marzo de 1988, nº 2151, pub. en BT nº 23, 1988, págs. 1816 y ss."...anche il percipiente del reddito, il quale neghi la legittimità della ritenuta operata dal sostituto d'imposta contestando l'esistenza o l'ammontare dell'obbligazione tributaria, non può agire innanzi al giudice ordinario nei confronti del sostituto medesimo, ma deve proporre l'azione di ripetizione dell'indebito verso l'Amministrazione...". En el mismo sentido, la Sentencia, ya citada, del mismo Tribunal de 28 de abril de 1989, nº 468, pub. en BT nº 22, 1989, pág. 1741.

<sup>1126</sup> Es por razón de los efectos jurídicos producidos por la retención que, la Sentencia, ya citada, del mismo Tribunal de 28 de abril de 1989, nº 468, pub. en BT nº 22, 1989, pág. 1741 señala que "...la ritenuta, pur no costituendo oggetto di una obbligazione di imposta in senso stretto, dato che nell'anno solare potrebbe anche non sorgere alcun debito di imposta, è certamente oggetto di una obbligazione accessoria e strumentale alla - eventuale e futura - obbligazione di imposta, di cui agevola la riscossione. E quindi si inquadra nell'ampia nozione di rapporto tributario, comprendente sia l'obbligazione d'imposta sia le obbligazioni ad essa strumentali ed accessorie. Sicché la controversia che la riguarda non può non avere natura tributaria".

<sup>1127</sup> Así, la Sentencia de 28 de abril de 1989, cit. señala que "...se viene in discussione la legittimità della ritenuta d'imposta la questione non può essere decisa incidentalmente dallo stesso giudice ordinario ma deve essere risolta dal giudice tributario in via principale."

Así, aun cuando no puede sostenerse que la retención incorrecta produzca los mismos efectos que la considerada procedente, sería diferenciable esta consideración de la calificación de retentoria de la conducta, que podría predicarse por la potencialidad de generación de dichos efectos.

En ese sentido, deberíamos distinguir, por un lado, los actos que, no ajustándose en absoluto al procedimiento de retención, no son susceptibles de producir ningún efecto jurídico equivalente a ésta, y no pueden calificarse, por tanto, como retención tributaria. Dichos actos no serían impugnables mediante el procedimiento del RPREA, como actos retentorios, al igual que ocurriría con una hipotética repercusión realizada fuera del procedimiento previsto, que podría impugnarse, en su caso, en cuanto acto traslatorio, pero con distinto régimen procedimental. En dicha medida, las pretensiones planteables por la realización de actos no retentorios, en la medida en que tuvieran una base negocial, podrían dar lugar a controversias que podrían tener la misma naturaleza que la relación privada en que se insertan.

Por otro lado, deben considerarse aquéllos actos que sí podrían calificarse de retentorios, aun cuando su realización pudiera considerarse incorrecta. *La diferencia de título jurídico y procedimiento de realización resultaría decisiva para la calificación de la conducta y por tanto, para determinar sus medios de impugnación.* Así, ésta sería la diferencia, planteada por la posibilidad de dichos actos de generar los efectos jurídicos propios de la retención, mientras no fuera demostrable su improcedencia. Esto último podría suponer su incapacidad de generar dichos efectos, pero no anularían el hecho de la producción del acto, lo que supondría, en primer lugar, que su validez debería cuestionarse; en segundo lugar, que la controversia implicaría a todos aquéllos a quienes afectara dicha validez.

Así, no resulta cierto que, ni siquiera en los casos en que no se ha ingresado la retención practicada, la Administración actúe de mero árbitro en una controversia en la que aparezcan como interesados



Así, aun cuando no puede sostenerse que la retención incorrecta produzca los mismos efectos que la considerada procedente, sería diferenciable esta consideración de la calificación de retentoria de la conducta, que podría predicarse por la potencialidad de generación de dichos efectos.

En ese sentido, deberíamos distinguir, por un lado, los actos que, no ajustándose en absoluto al procedimiento de retención, no son susceptibles de producir ningún efecto jurídico equivalente a ésta, y no pueden calificarse, por tanto, como retención tributaria. Dichos actos no serían impugnables mediante el procedimiento del RPREA, como actos retentorios, al igual que ocurriría con una hipotética repercusión realizada fuera del procedimiento previsto, que podría impugnarse, en su caso, en cuanto acto traslatorio, pero con distinto régimen procedimental. En dicha medida, las pretensiones planteables por la realización de actos no retentorios, en la medida en que tuvieran una base negocial, podrían dar lugar a controversias que podrían tener la misma naturaleza que la relación privada en que se insertan.

Por otro lado, deben considerarse aquéllos actos que sí podrían calificarse de retentorios, aun cuando su realización pudiera considerarse incorrecta. *La diferencia de título jurídico y procedimiento de realización resultaría decisiva para la calificación de la conducta y por tanto, para determinar sus medios de impugnación.* Así, ésta sería la diferencia, planteada por la posibilidad de dichos actos de generar los efectos jurídicos propios de la retención, mientras no fuera demostrable su improcedencia. Esto último podría suponer su incapacidad de generar dichos efectos, pero no anularían el hecho de la producción del acto, lo que supondría, en primer lugar, que su validez debería cuestionarse; en segundo lugar, que la controversia implicaría a todos aquéllos a quienes afectara dicha validez.

Así, no resulta cierto que, ni siquiera en los casos en que no se ha ingresado la retención practicada, la Administración actúe de mero árbitro en una controversia en la que aparezcan como interesados

únicamente los particulares<sup>1128</sup> En efecto, en primer lugar, este papel podría estar reservado sólo para las consecuencias patrimoniales de la decisión, en cuanto sólo afectaran a éstos<sup>1129</sup>, pero no para la decisión en sí misma, y, por tanto, para la producción de los efectos jurídico-tributarios inherentes<sup>1130</sup>. Y ello a pesar de que sus intereses económicos directos en la controversia, en el caso de ausencia de ingreso, sólo resultarían puestos de manifiesto cuando la retención fuese declarada insuficiente, en cuyo caso, como señalábamos, el ordenamiento resulta igualmente interesado en la fijación de los ulteriores efectos jurídicos derivados del ingreso realizable como consecuencia de dicha resolución<sup>1131</sup>.

---

<sup>1128</sup> Así lo asegura FERREIRO, en "La privatización..." op.cit. pág. 91, "Nos situamos así...ante un arbitraje de derecho de carácter forzoso y en el fondo, ...ante un Tribunal que decide sobre cuestiones de Derecho privado planteadas por particulares juzgando y haciendo ejecutar, directa o indirectamente, lo juzgado."

<sup>1129</sup> Al respecto, LOZANO SERRRANO,C. en *Cuestiones...* op.cit. pág. 851 ha señalado que "...si el ingreso había tenido ya lugar, procederá su devolución por el Tesoro Público, dándose entonces la paradoja de que éste se ve obligado a devolver en función de un procedimiento y una resolución en los que ni siquiera ha comparecido ni ha sido oído....Dado que esa comparecencia de la Administración gestora no viene prevista en el art. 122 RPEA, entendemos que debe suplirse la omisión de su previsión por aplicación de los principios generales del procedimiento administrativo, y, más específicamente, de los reguladores del procedimiento económico-administrativo y de los recursos en vía administrativa. No es descabellado pensar que en caso contrario podría alegar la Administración indefensión al hacer recaer sobre ella los efectos de una reclamación en la que no sólo no ha sido parte, sino que ni siquiera se le ha dado la posibilidad de comparecer y alegar. Más aún, que ni siquiera se prevé que se le notifique la resolución, impidiéndole el eventual recurso que contra ella pudiera entablar."

<sup>1130</sup> Como señala SARTORIO ALBALAT,S. respecto de la impugnación de la repercusión, en *La repercusión de cuotas tributarias...* op.cit. pág. 276, la cláusula que establece la devolución de la repercusión declarada excesiva, pone de manifiesto que "...las facultades revisoras de los órganos económico-administrativos en materia de repercusión no se ciñen única y exclusivamente a componer una controversia entre partes, sino que trascienden sobre la liquidación tributaria de la que trae causa la repercusión."

<sup>1131</sup> Podría decirse que más que en las consecuencias recaudatorias y sancionatorias derivadas del mismo. En efecto, como señala LOZANO SERRANO,C. en *Cuestiones...* op.cit. pág. 855, respecto de los efectos para la posición del retenedor derivados de la consideración del ingreso como retención, "Si parece claro que con dicho ingreso se libera al retenedor de su deber de ingresar, la duda puede surgir en cuanto a si también se le libera de las responsabilidades en que pudo incurrir por no haber practicado las oportunas retenciones. Nos parece que el ingreso directo por parte del contribuyente no enerva dichas responsabilidades, tratándose como se trata de un

Pero, en segundo lugar, incluso en este supuesto, la Administración debería postularse como interesada en la correcta realización de las previsiones del ordenamiento en orden a la aplicación de los tributos. No se plantea, pues, una controversia en la que el único interés tutelado consista en la protección patrimonial del retenido, sino que se ventila, asimismo, el interés público en la idónea aplicación del tributo. En ese sentido, resultaría cierto que la procedencia de los actos de retención no podría ventilarse en un pleito civil, constituyendo el único medio impugnatorio la vía administrativa. Así, el procedimiento tributario para la impugnación de los actos de retención no se configuraría como una vía alternativa frente a la acción civil para la reclamación de lo indebidamente detrído.

La cuestión de la existencia de una acción civil como medio de tutela del retenido tiene la virtud de poner sobre el tapete dos notas caracterizantes de la relación de retención, que hasta el momento han sido consideradas como contradictorias: su carácter público y su desenvolvimiento entre particulares. En efecto, como veíamos en un principio, la naturaleza tributaria de la controversia era postulada por aquéllos autores que sostenían que los actos de retención debían entenderse enmarcados en el procedimiento de gestión recaudatoria de la obligación tributaria correspondiente al retenido. Negada dicha naturaleza, dado el carácter del retenedor de auténtico obligado frente a la Administración, y situado dicho acto en el seno de una relación entre particulares, dicha relación podría plantear, antes o después, una controversia basada en la relación privada subyacente.

Se parte, por tanto, de la imposibilidad de aceptar la naturaleza pública de actos realizados por particulares en su propio nombre, esto es, sin actuar por delegación o representación de la Administración pública, cuando dichos actos se realizan con un título jurídico-público, y no tienen una base o causa negocial, ni puede sostenerse que su

---

deber propio del retenedor y autónomo respecto a los del retenido e incluso respecto al deber principal de pago del tributo."

origen legal está basado en la protección de un interés particular, sino público y colectivo<sup>1132</sup>. En este sentido, resulta cierto que, por razón del establecimiento de la retención como poder actuable por el retenedor, se incide sobre la situación patrimonial de los sujetos intervinientes, como señalábamos páginas atrás. Ahora bien, los derechos y obligaciones derivados de la concesión de tal poder no pueden equipararse, en cuanto a su naturaleza y régimen jurídico, a aquéllos que surgirían de un título jurídico de derecho privado.

#### **6.3.2.1.3. La tutela jurídica del retenido.**

La tutela jurídica del retenido en nuestro ordenamiento jurídico parecería, en una primera aproximación, garantizada por la existencia del procedimiento de impugnación de las retenciones indirectas, regulado en el art. 123 del RPREA, que vendría a complementar así la posibilidad de impugnación de los actos administrativos que constituyan formas de retención "directa". Es cierto que puede entenderse, en una estricta interpretación técnico-jurídica de la cláusula de la OM de 22 de marzo de 1991, que desarrolla el RD 1163/1990, que el retenido podría optar, asimismo, a la solicitud de devolución de ingresos indebidos, dado que se trata un interesado en el mismo, y sería considerado por tanto, como legitimado para entablar el procedimiento. Sin embargo, no puede considerarse ésta una forma eficaz de protección de su situación jurídica. En efecto, como señalábamos, en primer lugar, porque el ingreso puede no haberse realizado; en segundo lugar, porque la configuración del

---

<sup>1132</sup> En el sentido apuntado en el texto, debe reseñarse la Sentencia de la Sala Cuarta del Tribunal Supremo de 10 de julio de 1991, (CREDF nº 73, Enero-Marzo 1992) que admite la vía del conflicto colectivo como idónea para decidir sobre la procedencia o no de que una empresa reclame a sus trabajadores la porción de la carga tributaria no descontada en su día por haberse practicado incorrectamente las retenciones a cuenta, por error de la empresa. En comentario a esta sentencia, apostilla FALCON Y TELLA, R. en loc. cit., que "La posibilidad de que controversias de este tipo se resuelvan por una vía distinta de la económico-administrativa, seguida de la contenciosa, resulta en nuestra opinión del carácter "extratributario" de las relaciones entre el retenedor y el retenido. Se trata, en definitiva, de relaciones entre particulares, aunque derivadas de la aplicación del tributo, y como tales relaciones privadas las pretensiones relativas a las mismas pueden encauzarse por la vía civil o, como en este caso, laboral."

retenido como un no interesado directo en el procedimiento de ingreso hace extremadamente difícil la consideración de que esta vía pueda resultar operativa para garantizar dicha tutela. En efecto, el retenido puede ser, en el plano fáctico, perfectamente desconocedor de la realización o no del ingreso. En el plano jurídico, lo será siempre, puesto que no se establece en ningún caso la existencia de alguna forma de comunicación a éste ni de su realización, ni de los actos del procedimiento de liquidación del que podría derivarse la procedencia y la cuantía del mismo, como veíamos.

Así, si bien dicha posibilidad podría actuar de cláusula de cierre a fin de evitar situaciones de injusticia marginales o residuales, en realidad, la forma de tutela específica frente a la incorrecta realización de la retención debe centrarse en el procedimiento señalado. Con lo que podemos confirmar la idea apuntada páginas atrás, en el sentido de que dicha tutela, a pesar de la naturaleza tributaria de la controversia, pasa necesariamente por la implicación en ésta de la figura del retenedor. Es decir, que si la primera de las notas indicadas negaba la existencia de una relación jurídico-privada entre ambos, la segunda niega la inexistencia de alguna relación.

En nuestra opinión, existen dos características de dicho procedimiento que deben considerarse prioritariamente para fijar la posición jurídica del retenido: en primer lugar, la capacidad de dicho procedimiento, en sí mismo, para restablecer el orden jurídico perturbado por la realización de una retención improcedente. Es decir, la fuerza ejecutiva de las resoluciones emanadas de su seno. En segundo lugar, el carácter preclusivo del plazo para su interposición.

#### ***6.3.2.1.3.1. La ejecutividad de la resolución administrativa en el procedimiento de impugnación de la retención.***

En este orden de cosas, parte de la doctrina española ha intentado poner de manifiesto la inidoneidad de la vía del procedimiento económico-administrativo para la solución de la controversia planteada, cuando el ingreso no ha sido realizado. Y ello bajo el argumento de que las resoluciones adoptadas en el seno de dicho

procedimiento, en cuanto supusieran la imposición de una conducta al retenedor, resultarían inejecutables<sup>1133</sup>, a diferencia de lo que ocurriría cuando se ha realizado el ingreso, en que puede y debe incoarse de oficio el procedimiento para la devolución de los ingresos indebidos. Así, a pesar de que el Reglamento dispone que dicha ejecución podrá instarse por el interesado<sup>1134</sup>, se ha intentado negar dicha posibilidad sobre la base del argumento de que el procedimiento de ejecución está pensado para su realización por el órgano que dictó el acto impugnado<sup>1135</sup>. Inejecutabilidad ésta que llevaría a que únicamente pudiera compelerse al retenedor mediante el empleo de multas coercitivas. Sin embargo, consideramos que, aun cuando fuera cierto lo expuesto, no resultaría un argumento válido para negar la ejecutividad de un acto administrativo emitido en el marco del procedimiento legalmente previsto para su emisión, y dictado dentro de su competencia.

En efecto, en primer lugar, en el art. 115.2 del Reglamento se prevén las actuaciones correspondientes cuando, por razón de la resolución de una reclamación económico-administrativa, debe rectificarse algún acto administrativo de gestión, pero ello no obsta a que puedan ejecutarse, sin necesidad de cumplimiento de dicho

---

<sup>1133</sup> El carácter meramente declarativo de las resoluciones emanables en materia de cuestiones relativas a repercusiones, traslaciones o retenciones era postulado ya, antes de la aparición del Reglamento, por SANCHEZ BELLA CARSWELL, A. "La repercusión en el derecho tributario español", en *Estudios de Derecho Tributario*, vol. I, I.E.F. Madrid, 1979, pág. 133 y SERRERA CONTRERAS, "Problemas procesales de la repercusión tributaria", *RDFHP*, n° 83, 1969, pág. 936. Con posterioridad, por SANCHEZ GONZALEZ, *Procedimiento económico-administrativo*, IEF, Madrid, 1983, 3ª ed., pág. 334.

<sup>1134</sup> Cfr. art. 123.4.a), en relación con el art. 122.9 del Reglamento.

<sup>1135</sup> Es el curioso argumento esgrimido por SARTORIO, S. en *La repercusión...* op.cit. "Tampoco podrá solicitar del TTEEAA que inicie dicha ejecución sobre el patrimonio del deudor por la sencilla razón de que todo el procedimiento de ejecución de resoluciones de los TTEEAA regulado en los artículos 115 a 117 del R.P.R.E.A. se basa en un principio o presupuesto que no concurre en los casos de repercusión: los actos de ejecución son materialmente realizados por la oficina gestora de la que procede el acto impugnado. La repercusión no procede de la oficina gestora del tributo sino de un sujeto ajeno a la misma, de ahí que sea inviable el empleo de los medios de ejecución propios de las resoluciones dictadas en materia económico-administrativa."

trámite, los actos resolutivos que no modifiquen un acto administrativo anterior. En todo caso, no puede negarse la capacidad del propio Tribunal de proceder, por sí mismo, a la ejecución de la resolución<sup>1136</sup>. En segundo lugar, la previsión acerca de la imposición de multas coercitivas, no niega, sino que afirma, dicha naturaleza ejecutiva. Y ello porque constituye una de las formas tipificadas de ejecución de actos administrativos<sup>1137</sup>, lo que significa que no puede negarse la naturaleza de tal del acto emitido en la resolución sobre la procedencia de la retención, con lo debe predicarse del mismo las notas características de dichos actos, y en especial, la potencialidad para ser ejecutados por el órgano emisor.

Con lo que puede negarse la pretendida ausencia de fuerza ejecutiva de las resoluciones vertidas en materia de impugnación de retenciones practicadas. En efecto, desde la premisa de que la controversia planteada, por desarrollarse únicamente entre particulares, tiene una naturaleza estrictamente privada, se ha negado la posibilidad de que la Administración pueda ejecutar sus resoluciones en la materia, dado que invadiría la competencia de Jueces y Tribunales, que tienen el monopolio de juzgar y ejecutar lo juzgado<sup>1138</sup>. Así, el procedimiento administrativo de impugnación,

---

<sup>1136</sup> En esa línea parece enmarcarse la solución propuesta, para el supuesto de incoación del expediente de devolución, en la Res. T.E.A.C de 14 de diciembre de 1989 (RDFHP nº 216, pág. 1233). Así, en un supuesto en que se declara improcedente la retención y procede por tanto, la incoación de oficio de dicho expediente, el órgano gestor rehusó iniciar el mismo por considerar que su papel era de mero recaudador y no por estar en desacuerdo con el fondo de la cuestión. Esta actitud llevó al recurrente a solicitar del T.E.A.C. la determinación del órgano competente a tales efectos, por lo que dicha competencia fue reconocida al Tribunal Económico-Administrativo Regional en el que comenzó la reclamación.

<sup>1137</sup> Cfr. art. 104 y ss. L.P.A.

<sup>1138</sup> En este sentido se pronuncia FERREIRO, en "La privatización..." op.cit. págs. 90-91, "...los Tribunales Económico-Administrativos no pueden ordenar la ejecución de sus resoluciones sobre el patrimonio de los particulares a los que afecta la reclamación sobre repercusiones. Sólo pueden imponer y ordenar la ejecución de las "multas coercitivas" ...en todo caso, no satisfacen directamente la pretensión amparada por la resolución cuando ésta orene a una de las partes el pago de una cantidad. Tampoco, ante la eventual negativa de la parte afectada, cabe acudir a un juicio ejecutivo estricto, pues la Resolución del Tribunal no lleva aparejada ejecución a tenor del art. 1.429 del Código civil." Según dicho autor, la dotación de dicha fuerza ejecutiva "...no parece ser demasiado compatible con el art. 117 de la Constitución que

según este punto de vista, constituiría poco más que una vía facultativa de arbitraje sin fuerza ejecutiva, dado que tampoco los Tribunales ordinarios podrían ejecutar dichas resoluciones<sup>1139</sup>. Decisiones que adquirirían, pues, el carácter de mera prueba en el juicio entablado por razón de la relación subyacente<sup>1140</sup>, única vía de solución definitiva de la controversia<sup>1141</sup>.

Debe negarse, sin embargo, la tesis expuesta. En efecto, para comenzar, no resulta cierto que la Administración no pueda entrar en la fijación de las relaciones entre particulares, creando con su actuación derechos y obligaciones entre las partes. El Derecho Administrativo ofrece múltiples ejemplos de ello, entre los que pueden citarse las resoluciones acerca de la expropiación forzosa

---

atribuye al poder judicial y a sus Juzgados y Tribunales la competencia exclusiva para juzgar y hacer ejecutar lo juzgado y consagra el principio de unidad jurisdiccional."

1139 Así, FERREIRO, en "La privatización..." op.cit. pág. 91, que parte de la ausencia de fuerza ejecutiva de dichas resoluciones, propone "...dotar a las resoluciones de los TTEEAA de fuerza ejecutiva, bien directamente, bien indirectamente al modo de laudo arbitral". Posibilidad ésta última que es negada por SARTORIO ALBALAT,S. en *La repercusión...* op.cit. pág. 281, quien señala que "Tampoco procede acudir a los tribunales de la jurisdicción ordinaria en demanda de ejecución sobre el patrimonio del deudor en base al contenido de la resolución dictada por el TTEEAA porque la competencia de éstos se extiende al "conocimiento de pleitos y a la ejecución de sentencias"(arts. 56 y 919 L.E.C.) y en este caso, de proceder a la ejecución se estaría vulnerando la ley en tanto en cuanto estarían ejecutando una resolución dictada por un órgano administrativo y dicha clase de resoluciones no aparece incluida dentro de la relación que, de los títulos que llevan aaprejada ejecución, realiza el artículo 1.419 L.E.C., ni hay en el R.P.R.E.A. ninguna disposición paralela a la contenida en el artículo 31 de la Ley de Arbitrajes de Derecho Privado que establezca la posibilidad de obtener la ejecución del laudo arbitral ante el Juez de primera instancia del lugar donde se ha seguido el arbitraje."

1140 Así lo considera FERREIRO,J. en "La privatización..." op.cit. pág. 93 , donde señala que para acudir a la jurisdicción civil resultaría de utilidad poseer constancia de la opinión administrativa, bien a través de consultas administrativas, o bien a través de las resoluciones del procedimiento de impugnación. "En cualquiera de estos supuestos las contestaciones o resoluciones administrativas no constituirán más que un medio de prueba de la legitimidad de la pretensión."

1141 Así, desde este punto de vista, ELIZALDE Y AYMERICH, en "Repercusión tributaria y función arbitral de la Administración", en *HPE* nº 63, 1980, pág. 157, ha señalado que "La conclusión no puede ser más desalentadora. Tramitado el procedimiento económico-administrativo y dictada resolución ha de instarse un proceso civil, que será además el declarativo correspondiente a la cuantía litigiosa, para que en definitiva sea la jurisdicción ordinaria la que resuelva."



cuando el beneficiario de la misma es un particular, o las decisiones en materia de reparcelación, en que la Administración determina las relaciones entre los sujetos intervinientes. Resoluciones, éstas, que, generando entre los particulares implicados posiciones jurídicas correspondientes que inciden de forma directa en su situación patrimonial, poseen la fuerza ejecutiva propia de los actos administrativos dictados en materia pública, y en que, actuando con *imperium*, resulta implicado el interés público.

En efecto, no puede negarse la capacidad de la Administración para incidir en la esfera jurídica de los particulares de forma directa y con el privilegio de autotutela de sus decisiones, en la medida en que actúe con las notas descritas. Sin que ello suponga, de forma específica, un conflicto con el monopolio establecido constitucionalmente para el Poder Judicial. Donde la Administración no puede actuar recubierta de *imperium* y por tanto sus decisiones no generarán la posibilidad de autoejecución, será en el ámbito de las relaciones generadas por actos cuyos títulos jurídicos sean de naturaleza privada, y en el que no resulte implicado, por tanto, el interés público. Y ello con independencia de que la relación lo sea únicamente entre particulares, o no. En efecto, en esos casos, aun cuando la misma Administración resulte ser interviniente directa, deberá plegarse, para conseguir sus fines, a la ejecución realizable por los Tribunales de Justicia. Y ello porque no resulta aplicable el privilegio de la autotutela, legitimado únicamente por razón del fin público que motivó el acto. Por tanto, sólo desde la premisa de que la controversia es entablada por razón de una relación de derecho privado, podemos postular la inejecutabilidad de los actos que deciden sobre dicha relación.

Así, dada la naturaleza del título motivador de los actos de retención, debe concluirse que no sólo el acto resolutivo en materia de retenciones sería perfectamente ejecutable, como consecuencia de su carácter decisorio respecto de las situaciones jurídicas cuestionadas, sino que debe negarse que tal ejecutividad plantee ningún conflicto constitucional respecto del monopolio judicial para hacer ejecutar lo juzgado. Y ello porque, como señalábamos, debe negarse la premisa inherente a tal afirmación: la relación que une a los particulares no

deriva de una causa privada o comercial, sino de un acto de naturaleza pública, aun cuando no sea emitido por la Administración. Evidentemente las consecuencias de dicho acto tienen una clara repercusión patrimonial, pero ello no puede hacernos obviar el título jurídico de emisión. En este sentido, como veíamos, no se trata únicamente de que la Administración pueda conocer de la controversia porque ésta entre dentro de su competencia, sino que debe negarse, incluso, la posibilidad de que la misma pueda sustanciarse en un litigio civil, dado que los intereses en juego no son de índole privada.

Por lo tanto, no existe ningún problema para que dichas resoluciones tengan la fuerza ejecutiva inherente a cualquier acto administrativo, puesto que éste se ha realizado en materia en la que opera el uso del poder público. Y, en efecto, mediante la misma, la Administración no satisface un interés del retenido, sino que cumple el deber de reponer la situación jurídica anterior a la emisión del acto de retención incorrecto, creando para ello posiciones jurídicas nuevas. Así, cuando la retención es declarada insuficiente, se impone al retenido la obligación de ingresar la diferencia. Obligación de ingreso que resulta generada por primera vez<sup>1142</sup>. Lo mismo, pero en sentido inverso, ocurre cuando la retención resulta excesiva: si se ha realizado el ingreso, se autoimpone el deber de realizar la devolución, incoándose de oficio el procedimiento correspondiente. Y si no ha sido efectuado, se impone al retenedor dicha obligación. *Resultando ejecutable, por tanto, no la pretensión patrimonial del retenido, sino,*

---

<sup>1142</sup> Así, LOZANO SERRANO, C. en *Cuestiones...op.cit.* págs. 854-855, respecto al régimen anterior a la aparición del RDI, y ante la observación de que la devolución de ingresos indebidos se realizará al retenido, señala que " se trata, si bien se observa, de la única ocasión, en todo el régimen jurídico de la retención a cuenta, en que se establece una relación directa entre la Administración y el contribuyente, pues en los restantes aspectos - incluso las eventuales responsabilidades por infracciones y delito fiscal, o el embargo subsiguiente a la apertura del procedimiento de apremio - es el retenedor el único que se relaciona con la Hacienda Pública, constituyéndose entre ambos una relación jurídica completamente independiente de la que se da entre retenedor y retenido."

Obsérvese, por tanto, que los indicios de dicha conexión aparecen únicamente relacionados con las cuestiones derivadas del ingreso, y cuando la retención ha sido incorrectamente practicada.

*propriadamente, el acto que declara la existencia de dicha obligación de devolución*<sup>1143</sup>, lo que también podría llevar a la intervención sobre su patrimonio, cuando fuera instada por el interesado. No se trata, por tanto, de que la Administración ejecute el crédito privado del retenido, al modo en que los Tribunales garantizan la defensa de los legítimos intereses particulares, sino que ejecuta el acto por el que se declara la necesidad de proceder a la devolución. El acceso, pues, a la jurisdicción sólo podrá producirse por la impugnación de dicho acto administrativo, y no mediante la articulación de una pretensión civil.

#### *6.3.2.13.2. Los problemas planteados por el carácter preclusivo de la acción para impugnar la retención improcedente.*

Así, el retenido, como hemos visto, puede impugnar la realización de la retención ante el Tribunal Económico-Administrativo. Si bien la interposición de dicho recurso debe realizarse en el corto espacio de tiempo de 15 días desde el acto de retención, configurándose dicho plazo como preclusivo de la acción, y resultando extemporáneos, por tanto, los intentos de impugnación posteriores<sup>1144</sup>. La preclusividad de dicho procedimiento debe hacer

---

<sup>1143</sup> Lo cual sería distinto de la ejecución de una deuda que sostuviera frente a la administración. Debe negarse, por tanto, la afirmación de SARTORIO,S. en *La repercusión...* pág. 281 "...el sujeto no puede satisfacer su pretensión ejecutando directamente sobre el patrimonio del sujeto obligado al cumplimiento de la resolución porque la ley reserva dicho poder a la Administración para hacer efectivos sus créditos y a los Tribunales en el proceso de ejecución de sentencias."

Y ello sobre la base de lo postulado por ELIZALDE,P. que, en "La retención tributaria..." op.cit. señala la imposibilidad de utilizar el procedimiento de apremio, dado que tales cantidades no pueden considerarse ingresos públicos. Ello no obsta a la actuación coercitiva sobre su patrimonio con base en la ejecución, no de un crédito propio, sino de un acto administrativo que fija la existencia de una deuda de derecho público frente a un tercero.

En efecto, el art. 105 de la L.P.A. únicamente remite al Reglamento de Recaudación en materia de procedimiento a seguir cuando la ejecución de un acto administrativo requiera de la satisfacción de una cantidad líquida, no señalando que dicha ejecución constituya gestión recaudatoria y deba tratarse, por tanto de un crédito de derecho público de la Administración.

<sup>1144</sup> La Jurisprudencia ha opinado, en efecto, que incluso en el caso de retenciones sobre retribuciones que se perciben de forma continuada y no esporádicamente, el plazo es de 15 días desde que el retenido conoce cada uno de los actos de retención. Así, la STS de 8 de febrero de 1988, (Ar. 808). Como señala LOZANO SERRANO,C. en *Cuestiones...* op.cit. pág. 853, "En virtud de esta interpretación de mantener aislado cada acto concreto de retención, se le impone al sujeto contribuyente la carga de tener que

que nos preguntemos cuál es la posición del retenido en el caso de que la cuestión de la improcedencia de la retención se plantee en un momento posterior. Tras un somero análisis de sus posibilidades de actuación, podríamos observar que dicha posición podría no resultar idéntica en el caso de que el retenedor haya ingresado o no lo haya hecho, lo que parecería desvirtuar la pretendida irrelevancia que en su situación debe jugar el ingreso, cuando la retención resulta improcedente o excesiva.

En efecto, el sujeto que soportó la retención incorrectamente realizada podría encontrarse con la oposición de la Administración a la práctica de una deducción basada en un título improcedente, tras un acto de liquidación de su situación tributaria por el impuesto. Debiendo, sin embargo, establecerse vías de solución para la efectiva tutela de la posición jurídica de quien soportó una retención confiando, tanto en que la actuación del retenedor en el uso de los poderes de que lo ha dotado el ordenamiento jurídico se ajusta a la legalidad, como en su ausencia de responsabilidad por el ingreso imputable éste.

Así, sin embargo, si el retenedor hubiera realizado el ingreso, en el caso de extemporaneidad de la cuestión respecto del plazo de impugnación de la retención, el retenido, amén de la posibilidad de instar a quien le retuvo para entablar solicitud de devolución de ingresos indebidos, -o de solicitarla a su vez en calidad de interesado-, y de resultar beneficiado por ésta, podría a su vez ser receptor de la devolución inherente a tal calificación en el caso de que así se derivara del acto de liquidación administrativo por el que se niega la deducción. Para ello sólo resulta necesario interpretar que la cláusula establecida en el art. 9 del RDI, respecto de dicha devolución, no es operante exclusivamente ante una previa actuación de retenedor o

---

reiterar en brevísimos espacios de tiempo (piénsese en los salarios percibidos semanalmente, por no citar los jornales y las peonadas cobrados al día), idénticas reclamaciones por un mismo motivo y con idénticos fundamentos."

Dicho plazo comienza, según la S.T.S. de 13 de mayo de 1989, Ar. 3818, tomando como "dies a quo, según el art. 123-3º del RPEA, aquél en que se dé la comunicación de forma fehaciente o en el que el retenido tenga conocimiento de la retención, debiendo entenderse que su pago al retenedor expresa ese conocimiento".

retenido<sup>1145</sup>, sino consecuencia de cualquier acto resolutivo respecto de la excesividad de la retención practicada<sup>1146</sup>. Por lo tanto, podría o bien obtener la devolución, o se consolidaría la deducción practicada en el Impuesto, con lo que no existiría un definitivo perjuicio patrimonial<sup>1147</sup>.

En cambio, la situación resultaría distinta cuando el retenedor no hubiera practicado el ingreso, puesto que en tal caso no podría aplicarse el régimen del RDI, con lo que el perjuicio patrimonial derivado de soportar una retención incorrecta podría no resultar temporal, sino definitivo. La situación, pues, tras la preclusión de la posibilidad de impugnar la retención, resultaría enormemente similar a la planteada en el ordenamiento italiano, cuando no se ha realizado el ingreso.

Es en gran medida por lo expuesto, por lo que resulta enormemente perjudicial el establecimiento de límites tan estrechos para la impugnación de los actos de retención por el que la ha

---

<sup>1145</sup> Antes del RDI sí podría interpretarse que sólo era plantecable ante la impugnación de la retención por el retenido. Por tanto, el régimen de devolución de ingresos indebidos ha influido, al igual que fue observado en el ordenamiento italiano, sobre la construcción estructural del instituto, si bien no pueden postularse las mismas explicaciones esgrimidas por los autores que señalaron dicho cambio.

<sup>1146</sup> Como puede derivarse de una interpretación conexas de los arts. 9 y 7.2. del RDI.

<sup>1147</sup> Si bien, como pone de manifiesto GARCIA PRATS, A. en "La devolución de ingresos indebidos", 1992, en prensa, pág. 26, en este último supuesto, dada la dicción del art. 9.1 y la operativa del mecanismo en él previsto, el retenido podría resultar perjudicado en el importe de los intereses de demora. Así, como señala el mencionado autor, " aunque el art. 2.2b) del RD incluya el interés legal aplicado a las cantidades indebidamente ingresadas, el art. 9.1 segundo párrafo del mismo RD permite que, en caso de retenciones excesivas posteriormente ingresadas la devolución se limite a la cuantía ingresada en exceso, eliminando los intereses procedentes. En efecto, la Administración, siguiendo el tenor de este artículo puede evitar el abono del interés legal demorando la resolución de la solicitud de devolución y esperando a que el sujeto pasivo al que se le retuvo en exceso deduzca en su declaración-liquidación la cantidad retenida en exceso." Si bien, dado el mandato imperativo que al respecto establece el art. 155.1 LGT, el autor se pronuncia en el sentido de que "la Administración deberá proceder a liquidar el interés legal si se hubiera solicitado la devolución de las cantidades retenidas e ingresadas en exceso y se hubiera reconocido tal derecho, o bien pronunciarse sobre el reconocimiento del mismo."

soportado, como ha sido puesto de manifiesto. Límites que contrastan fuertemente con el diferente régimen aplicable al retenedor en punto a la impugnación de su propia autoliquidación, a su vez consecuente con su carácter de auténtico obligado<sup>1148</sup>. Dichas limitaciones sólo resultarían entendibles si el ordenamiento configurara a la retención no impugnada en plazo el carácter de definitivamente correcta, actuando la preclusión a modo de sanación de sus eventuales irregularidades<sup>1149</sup>, y permitiendo la generación de sus efectos deducitorios en todo caso, una vez realizada. Constituiría así la impugnación únicamente el modo de liberarse de la realización de una prestación provisional, para lo que podría predicarse su carácter de mecanismo suficiente<sup>1150</sup>.

---

<sup>1148</sup> Como señala GARCIA PRATS, A. en "La devolución de ingresos indebidos", 1992, en prensa, pág. 22, "El régimen para la solicitud de devolución de las cantidades retenidas e ingresadas en exceso, previsto por el art. 9 del RD en favor del retenedor es mucho más ventajoso que el previsto por el art. 122 para el retenido. La legitimación del retenedor para instar la devolución lo es, no por un período preclusivo de 15 días como la reconocida al retenido, sino que se extiende durante el período de prescripción de este derecho a la devolución. Además, el retenedor no tiene que impugnar cada acto de retención por separado y de manera aislada, sino que, aunque nada se diga, puede instar el procedimiento de modo conjunto cuando se trate de una retención continuada indebidamente ingresada, salvando así la extemporaneidad y la separación de actos que dificulta la impugnación de los actos de retención por parte del retenido."

<sup>1149</sup> Como postula BAFILE, en "Aspetti processuali del rimborso dei versamenti diretti", en *RDFS*, 1984, II, nº 1, pág. 15, quien, partiendo de que la retención configura "un unico rapporto trilaterale", sostiene que "In verità il contribuente che intende contestare l'obbligo di ritenuta dovrebbe rinunciare ad imputarla in conto dell'imposta sul reddito complessivo e logicamente versare in sede di dichiarazione l'imposta in base ad essa docuta senza detrarre l'acconto; diversamente, *imputando la ritenuta come acconto si preclude la possibilità di ottenere il rimborso e legittima l'eventuale irregolarità della ritenuta.*" (la cursiva es nuestra).

<sup>1150</sup> Como señala LOZANO SERRANO, C. en *Cuestiones Tributarias Prácticas*, pág. 853, en este tema, como ocurría, antes de la vigencia del RDI con el de la impugnación de las autoliquidaciones, "...los derechos que tienen reconocido un plazo de prescripción por el ordenamiento no pueden quedar al arbitrio de unos breves plazos de caducidad procesal que son los habilitados para la interposición de los recursos." En efecto, el mencionado autor, en el mismo trabajo, pág. 842 señala "...la disparidad que existe entre Derecho privado y Derecho público en el sentido de que en éste se supeditan los derechos y acciones con contenido material a unos plazos preclusivos de recurso, transcurridos los cuales no hay posibilidad de hacer valer el derecho, aunque tenga previsto un plazo de prescripción que será normalmente más amplio que el del recurso...En virtud de este sistema, se convierten en vanas las previsiones normativas que configuran plazos de prescripción de los derechos, pues no hay remedio procesal que permita hacerlos efectivos, una vez que se ha dejado pasar el plazo para recurrir el acto que los deniega o los violenta o desconoce."

Sin embargo, tal explicación no se articula bien con el papel jugado por el mecanismo dentro del total instituto, en el que debe recordarse que el crédito que la Administración sostiene frente al retenedor está constituido por la retención que se debió practicar, y no por aquélla que se realizó de forma improcedente. Así, la solución expuesta, que podría estar latente en el inicial momento del diseño del procedimiento impugnatorio, supondría, llevada a sus últimas consecuencias lógicas, configurar a la Administración como responsable de la errónea conducta de un agente suyo, y atribuirle frente a éste un derecho de resarcimiento. Régimen éste que, pudiendo plantear un diferente presupuesto para el ingreso - que se configuraría así como generado por la retención que debió practicarse o que, aun no debiendo hacerse, se practicó efectivamente - no parece desprenderse, sin embargo, del derecho positivo. Existiría, a nuestro entender, en nuestro actual ordenamiento jurídico, únicamente una vía de solución de la injusta situación expuesta: la de interpretar que resultaría posible para la Administración la ejecución del acto administrativo de liquidación que declaró la retención como improcedente, a pesar de que dicho acto no se emita en el seno de la reclamación regulada en el art. 123.

Por tanto, los efectos de la retención improcedente respecto de las posiciones jurídicas de retenedor y retenido parece poner de manifiesto la inexactitud de configurar dicho mecanismo, tanto como una forma de pago parcial de la obligación tributaria a cargo de éste, como la causa del surgimiento de un crédito dirigido, asimismo, a su extinción. En efecto, la deducción resulta generada únicamente por la retención correctamente realizada, y el crédito contra el retenedor por la retención que debió practicarse. Así, por un lado, su práctica no

---

Cita dicho autor la Resol. T.E.A.C. de 23 de septiembre de 1987 (Impuestos 4/1988), que manifiesta que para la devolución de ingresos indebidos por retenciones practicadas incorrectamente le es aplicable el régimen del art. 155 de la L.G.T., por lo que habría un plazo de cinco años para instar la devolución.

Debe señalarse que la Administración había reconocido, con anterioridad al RDI, que la devolución de ingresos indebidos causada por retenciones tenía un plazo de prescripción de 5 años. En ese sentido, la Res. T.E.A.C. de 15 de septiembre de 1981 (RDFHP nº 168, 1983, pág. 1123).

provoca el deber de ingreso del retenedor, con lo que puede negarse el papel recaudador de éste. Por otro, la retención, en sí misma, no hace surgir crédito alguno contra la Administración, puesto que, cuando resulta incorrecta, no provoca, ni deducción, ni devolución a su cargo<sup>1151</sup>.

### **6.3.2.2. La posición del retenedor por la ausencia de retención o por su defectuosa realización.**

Como veíamos páginas atrás, el carácter del retenedor de obligado al ingreso en todo caso, aun cuando la retención no se haya practicado, o lo haya sido en cuantía menor de la debida, puede suponer que el gravamen sea soportado por éste en su propio patrimonio, cuando la retención no se practicó efectivamente. La doctrina, en estos casos, es prácticamente unánime al considerar la existencia de una acción del retenedor frente al sujeto a quien no se retuvo, por razón de la retención no practicada<sup>1152</sup>. El problema, sin embargo, estribaría en el título jurídico que fundamentara la misma, puesto que no resulta prevista por el ordenamiento<sup>1153</sup>.

---

<sup>1151</sup> Esta es, sin embargo, la postura de BOSELLO, F. en *Il prelievo...op.cit.* pág. 166 quien se pronuncia en el sentido de que "Infatti la mancata imputazione delle ritenute in sede di formazione del ruolo determina che il "credito d'imposta" non si estingua per compensazione, con la conseguenza che il contribuente rimane creditore dello Stato..."

<sup>1152</sup> La doctrina italiana es mayoritaria al afirmar la existencia de dicha acción cuando la retención no se produce efectivamente. En este sentido, en Italia: UCKMAR, *Del sostituto...op.cit.* pág. 120; PARLATO *Il sostituto d'imposta...op.cit.* pág. 51; DE MITA *Fattispecie legale...op.cit.* pág. 264, "...se per una ragione qualsiasi la ritenuta non sia stata effettuata, il sostituto possa esercitare il regresso in un momento successivo"; FEDELE "Diritto ..." *op.cit.* pág. 72, nota 141 "In ogni caso, sembra certo che la previsione della ritenuta non esclude la possibilità del regresso, ove la prima non sia stata esercitata."

En contra, se ha pronunciado BOSELLO, en *Il prelievo...op.cit.* pág. 117 fundamentalmente señalando que la concesión de una acción sucesiva desvirtuaría su carácter obligatorio.

<sup>1153</sup> En ese sentido, BOSELLO, en *Il prelievo...op.cit.* págs. 113 y ss "la formulazione della norma, quindi, sembra indurre a concludere che la rivalsa deve essere effettuata mediante ritenuta e non altrimenti"



En ese sentido, la aceptación de la existencia de dicha acción parte de la consideración de la retención como un acto extintivo de un derecho de crédito del que el retenedor sería titular frente al retenido. Y ello ya fuera por razón de regreso<sup>1154</sup> o, si se parte de que la única deuda frente a la Hacienda corresponde al retenedor<sup>1155</sup>, por la generación de un crédito de origen legal. No habiendo sido extinguido el mismo mediante la práctica de la retención, debería ser ejecutable con posterioridad. Sin embargo, como vimos, el poder - deber de retener difícilmente podría ser configurado como un derecho de crédito cuyo régimen resultara similar a los de naturaleza privada. Si bien es cierto que la retención constituiría título jurídico suficiente para la realización de atribuciones patrimoniales, debe descartarse que constituya forma de cumplimiento de un crédito privado, y que su ausencia de realización genere, por tanto, una acción civil para su ejecución. En efecto, el ordenamiento únicamente faculta al retenedor para realizar la retención, ajustándose para ello a las previsiones que regulan su procedimiento de ejercicio, lo que difícilmente puede considerarse forma de ejecución de un crédito particular.

Desde otro ángulo, FEDELE<sup>1156</sup>, en una construcción que ha suscitado numerosas adhesiones en nuestra doctrina más reciente<sup>1157</sup>,

---

<sup>1154</sup> Así, FERREIRO, J. en "Los sujetos pasivos..." op.cit. pág. 476 , "...naturalmente, si el sustituto ingresa estas cantidades en el Tesoro sin haber efectuado la retención tiene derecho, sobre la base del art. 32 L.G.T., a repetir lo pagado del contribuyente.

Aunque...hubiera sido deseable que la LGT explicitase de modo más claro este derecho de repetición o reembolso, no puede decirse, en nuestra opinión, que el art. 32 no proporcione base suficiente para su exigencia."

<sup>1155</sup> Vid. §6.1. de este trabajo.

<sup>1156</sup> En "Diritto tributario e diritto civile..." op.cit. Así, en pág. 78, señala que "L'affermazione della mancanza di una "giusta causa" a che l'onere del tributo resti a carico del sostituto non è altro che un'espressione impropria dell'emersione dei profili soggettivi della nozione di capacità contributiva quale criterio della partecipazione dei consociati alle pubbliche spese.". En realidad, al señalar esto, FEDELE está pensando en la fundamentación de la retención, más que en las consecuencias de su no realización. Así, señala que con el establecimiento de la retención se priva de consistencia la proposición de dicha acción, y en pág. 79 señala que "...l'azione di arricchimento è proponibile solo ove manchi una norma che attribuisca al daneggiato un'altra azione."

Realmente, el autor, ante la falta de práctica de la retención lo que postula es el regreso . Así, en pág. 72. nota 141 dice que "In ogni caso, sembra certo che la previsione

señaló la existencia de un resultado injusto que se produciría en tales casos, en orden a la adecuación subjetiva para la contribución a las cargas públicas. Postulándose así, a partir del mismo, la posibilidad de entablar una acción de enriquecimiento injusto<sup>1158</sup>. En efecto,

---

della ritenuta non esclude la possibilità del regresso, ove la prima non sia stata esercitata".

1157 En ese sentido, COLLADO YURRITA, en "Configuración jurídica..." op.cit. pág. 15 "En estos supuestos parece claro que hay que reconocer que el retenedor dispondrá de un acción frente al que debió haber soportado la retención, acción que debe basarse no ya solamente en el principio de enriquecimiento injusto, como tradicionalmente ha sostenido la doctrina para encontrar un fundamento a la citada acción ante el silencio del derecho positivo tributario, sino que esa acción se fundamentaría, ante todo, en el principio de capacidad económica."

"...se produciría una alteración de la relación entre obtención de renta y contribución a las cargas públicas que informa la regulación del Impuesto sobre la Renta sobre la base de la valoración, por parte del legislador ordinario, de las exigencias constitucionales relativas al sostenimiento de los gastos públicos."(pág. 15). Recoge así directamente la idea formulada por DE MITA, en *Fisco e Costituzione*, Milán, 1984, pág. 928.

También es de la misma opinión SARTORIO ALBALAT,S., en *La repercusión...* op.cit. pág. 256; y ALONSO GONZALEZ, L.M., en *Sustitutos ...* op.cit. pág. 272 quien opina que la presunción de rendimientos netos, a la que él considera una presunción de haberse realizado la retención "...se constituye en un atentado contra el principio de capacidad económica, pues quien paga en su lugar no obtiene acción alguna de regreso contra el contribuyente.

1158 La cuestión había sido planteada como controversia de enriquecimiento injusto también por CORTES DOMINGUEZ, en "La capacidad contributiva y la técnica jurídica", op.cit. pág. 1035 "...si el sustituido no reintegrase ...(por medio de retención o regreso)...al sustituto, se produciría un enriquecimiento injusto a favor del sustituido y en el caso del sustituto se habría producido un pago sin causa."

Si bien dicho autor matiza con posterioridad dicha afirmación en *Ordenamiento tributario español...* op.cit. 4º ed. pág. 427, al señalar que "...razonar así, sin añadir nada más, no es exacto, porque, de una parte, el sujeto pasivo se empobrece por una justa causa: la ley, y el sujeto de la traslación no se enriquece porque no estaba obligado a nada." Así, basa también el resultado injusto en la operatividad del principio de capacidad económica: "...el empobrecimiento y correlativo enriquecimiento se producen en base a los principios jurídicos que regulan el impuesto, esto es, en base al principio de capacidad económica...no es la obligación del sujeto pasivo del tributo el fundamento de la traslación - ésta no es más que un presupuesto-, sino que el verdadero fundamento es la capacidad económica."

En la doctrina española, desde la perspectiva de la existencia de una obligación para el retenido, en cuanto realizador del presupuesto, y partiendo por tanto, del retenedor como un subrogado en su posición jurídica, se ha planteado la posibilidad de producción de un enriquecimiento injusto para el retenido por la ausencia de realización de la retención, y se ha postulado por tanto, la operatividad de dicha acción: IBÁÑEZ GARCIA, J. en "Naturaleza y alcance de la presunción de retenciones sobre los rendimientos del trabajo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", en *Impuestos*, nº 1, 1991, pág. 122 "Caso de que la Administración Tributaria exija al empresario el ingreso de las retenciones no practicadas, este último siempre tendrá el derecho de repercutirlas sobre el trabajador, pues de lo contrario existiría un

resultaría con ello gravado el sujeto que no manifiesta la capacidad contributiva idónea para la realización de la prestación, con lo que se verían alteradas las previsiones de dicho principio. Así, la traslación patrimonial del gravamen debería configurarse como imperativa, y, por tanto, resultaría inconstitucional negar la posibilidad de entablar una acción para conseguir dicha traslación.

Ahora bien, debe señalarse que, con la fundamentación expuesta, resulta difícil llegar al resultado deseado, de liberar al retenedor de soportar definitivamente en su patrimonio la carga derivada de su obligación de ingreso. En efecto, el ejercicio de una hipotética acción de enriquecimiento injusto basada en el desajustado reparto de las cargas tributarias en relación con el principio de capacidad contributiva, caso de que dicha acción fuera posible, no puede asimilarse en ningún caso a lo pretendido por FEDELE mediante dicha fundamentación: un reembolso sucesivo de la retención no practicada.

Así, en el caso de que la retención no se haya practicado, si no resulta operativa la presunción de rendimientos netos, el sujeto a quien se debió retener no resulta beneficiado por la ausencia de retención, dado que no deducirá la retención no practicada, con lo que no se produce ningún enriquecimiento, justo o injusto<sup>1159</sup> por su

---

enriquecimiento injusto para el verdadero contribuyente del impuesto."; ALONSO GONZALEZ, L.M. en *Sustitutos...* op.cit. pág. 272 "Esta acción del retenedor sustituto no está recogida de forma expresa en la normativa, pero encuentra su legitimidad en evitar el enriquecimiento injusto del contribuyente si le libera de esa compensación."

El enriquecimiento sin causa es aducido también por FALCON Y TELLA, R. en "Comentarios de Jurisprudencia", CREDF nº 73, 1992, en Comentario a la STS de 10 de julio de 1991, sosteniendo que "...la presunción de que la retención se ha efectuado contenida en la Ley únicamente juega en las relaciones entre sujeto pasivo y la Hacienda Pública, la cual sólo puede reclamar las cantidades no ingresadas en concepto de retención al retenedor. Pero ello no obsta a que éste último, cuando la no retención se ha producido por error, se dirija posteriormente frente al retenido, pues en otro caso se produciría un enriquecimiento sin causa." (cursiva nuestra).

<sup>1159</sup> Así lo señala BATALLA Y MONTERO DE ESPINOSA, A. "La retención a cuenta del Impuesto sobre la Renta" op.cit. págs. 118-119 ""En términos generales, la doctrina ha venido entendiendo en estos supuestos que sí cabe esa posterior reclamación por aplicación de la doctrina del entiquecimiento injusto. Pero claro está, para su aplicación hay que exigir la real existencia de ese enriquecimiento...Pensemos, por una parte que los rendimientos satisfechos se consideran "líquidos", es decir, con deducción de la retención, lo que induciría a pensar que en todo caso podría practicarse la deducción en la cuota...en cuyo supuesto sí que existiría el presunto enriquecimiento, al

parte que generara el derecho al resarcimiento del retenedor. Por otra parte, debería señalarse que la misma ausencia de deducción<sup>1160</sup>, como veíamos páginas atrás, señalaría la imposibilidad del planteamiento de dicha acción<sup>1161</sup>. Sólo la retención efectuada en un momento anterior a la declaración podría evitar que el retenido resultara perjudicado<sup>1162</sup>. Ahora bien, dicha posibilidad no es contemplada en nuestro ordenamiento<sup>1163</sup>, y, sobre todo, no constituiría una pretensión fundamentada en un crédito del retenedor por razón del pretendido enriquecimiento injusto. Lo que, por una

---

satisfacer el sujeto pasivo el impuesto minorado en la cantidad presuntamente retenida. Mas hay que tener en cuenta, que el art. 1.Tres,a) del Decreto de 11 de enero de 1980, al regular las devoluciones de ingresos a cuenta por retenciones, exige la presentación de certificación de los retenedores de las cantidades retenidas, lo que podría llevar a la conclusión de que únicamente cabe la deducción, cuando la retención efectivamente se ha practicado, en cuyo caso el enriquecimiento injusto no existiría y faltaría la condición habilitante para el ejercicio de la acción."

1160 Como señala BOSELLO, en *Il prelievo...op.cit.*, págs. 113 y ss., "...ammetto la tesi della possibilità dell'azione di regresso successiva, in assenza di una specifica disciplina, il (presunto) diritto di credito del sostituto sarebbe oggetto alla normale disciplina prevista dal codice civile...una imposta pagata non per ritenuta, in quanto la rivalsa sia stata altrimenti esercitata non sarebbe detraibile."

1161 Por ello la doctrina ha señalado la imposibilidad de ejercicio de la acción si el retenido se ve, a su vez, expuesto al impuesto.

1162 Como señala BOSELLO en *Il prelievo...op.cit.* pág. 119 "riconoscere la possibilità di esercitare la rivalsa dopo il pagamento, darebbe origine a degli inconvenienti ancora più gravi di quelli che si vorrebbero evitare. Basti pensare al caso in cui la rivalsa venisse esercitata quando l'imposta fosse già liquidata - senza detrazione di alcuna ritenuta- nei confronti del percettore dei compensi. Quest'ultimo soggetto, quindi, verrebbe a subire un impoverimento sine cause. Appare assai più logico che debba subire delle conseguenze sfavorevoli chi ha violato un obbligo (quello di fare la ritenuta all'atto del pagamento) che non altro soggetto del tutto straneo a quell'obbligo."

1163 En ese sentido, la Consulta D.G.T. de septiembre de 1987 (CaT nº 76) En el caso de ingreso extemporáneo de retenciones no practicadas, la empresa no puede efectuar deducciones de los ingresos de sus trabajadores que se deban a retenciones no practicadas en su día, independientemente de la responsabilidad y obligación de la Empresa de efectuar la declaración e ingreso de tales retenciones, aunque sea fuera de plazo. El trabajador deberá presentar declaración, en su caso, complementaria, por los años a los que correspondan las referidas retenciones, deduciendo de la cuota del IRPF, en dichas declaraciones complementarias, como retención a cuenta, la diferencia entre lo realmente percibido y la cantidad que deba consignar como ingreso.

En el mismo sentido, la Consulta D.G.T. de 4 de diciembre de 1989 (CISS IRPF). Sobre el tema, vid. § II.1.3. de este trabajo.

parte, confirmaría la idea de que únicamente la retención puede, surtiendo sus efectos jurídicos, cumplir los fines que le son propios. Por otra, debe señalarse que la postulación de una retención sucesiva supone predicar la realización posterior del acto que debió practicarse, y no el resarcimiento meramente patrimonial de quien debió retener. Entraría así en el terreno de la corrección de la conducta, lo que parece apuntar hacia la ilicitud del comportamiento omisivo. En cambio, su conversión en derecho de crédito accionable presupone la licitud del mismo.

En segundo lugar, el supuesto en que, no habiéndose practicado la retención, resulta operativa la presunción de rendimientos netos ha sido mostrado por la doctrina como ejemplo típico de la procedencia del surgimiento de dicha acción<sup>1164</sup>, dado que el sujeto puede practicar la deducción en el Impuesto. Sin embargo, aun considerando la existencia en este caso de tal acción, su fundamentación en el enriquecimiento injusto producido por razón de la contribución supondría que el retenedor tampoco podría accionar para obtener lo ingresado, sino únicamente la diferencia entre lo que el sujeto pasivo satisfizo efectivamente y lo que hubiera satisfecho, entre retenciones y deuda impositiva, si se hubiera practicado la retención, si dicha diferencia existe y es positiva<sup>1165</sup>. Lo que resulta verdaderamente poco

---

<sup>1164</sup> En ese sentido se pronuncia PALAO TABOADA, C. en *Comentarios..op.cit.*, pág. 551, quien opina que dada la existencia de la presunción, cuando el retenedor resulte obligado al ingreso sin haber realizado la retención, "El obligado a retener tiene una acción privada de reembolso frente al contribuyente."

<sup>1165</sup> Certeramente así lo expresa COLLADO YURRITA, en *op.cit.* págs. 15-16, "cuando, en virtud de la elevación al íntegro de la renta no retenida, en aplicación de la regla que presume practicada la retención al abonarse rentas sujetas a la misma, se obtiene una cuota líquida superior a la que habría resultado si se hubiera practicado la oportuna retención, y la Hacienda Pública exige al retenedor, aparte de la sanción que proceda, una cantidad superior a la que tenía que haber retenido el retentor; al ejercitar su acción de repetición, sólo podrá reclamar al contribuyente la diferencia entre la cifra que éste hubo de ingresar como resultado de la autoliquidación del impuesto y la que hubiera satisfecho en total, mediante la retención a cuenta y la autoliquidación, de haberse practicado correctamente aquélla.

Sólo puede reclamarle esa cifra, porque es la cantidad que al contribuyente le falta por abonar, aun cuando sea indirectamente, a la Administración tributaria para cumplir con su deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según su capacidad económica concreta. Siendo el fundamento de la acción de reembolso del retenedor hacer efectivo el principio de capacidad económica, se habrá cumplido en este, y de esta forma que acabamos de exponer, su finalidad."

operativo, dado que tampoco el retenedor tiene medios para conocer el importe de dicho "enriquecimiento", en la medida en que no resulta un interesado en el *accertamento* realizable frente al sujeto pasivo por razón de su impuesto. Así, la elevación al íntegro de las rentas, por un lado, y la ausencia de devolución de las cantidades no retenidas, por otro, impedirían que la pretensión derivada de dicha acción, en cuanto basada en la fundamentación contributiva expuesta, pueda calificarse seriamente como un reembolso de cantidades ingresadas. En ese sentido, parecería que el papel jugado por el retenedor al entablar la misma se acercaría más al encargado de velar por la adecuación contributiva al gravamen del retenido, que el accionante de un crédito de resarcimiento.

Y, en efecto, debe considerarse incompatible la fundamentación expuesta con el entablamiento de una acción civil, que no puede considerarse fácilmente generada por un título jurídico, por un lado incompatible con un interés meramente privado, y por otro, tan poco idóneo, a estos efectos, como la consecución de un reparto tributario justo. La pretensión civil debe tener una base asimismo jurídico-privada que no existe en la relación objeto de nuestro estudio, como resulta puesto de manifiesto por la misma fundamentación esgrimida para su generación. En ese sentido, resulta contradictoria, en sus términos, la construcción expuesta<sup>1166</sup>. Y en efecto, el principio de capacidad contributiva resulta ya satisfecho por el mismo establecimiento normativo del mecanismo retentorio, como el mismo FEDELE pone de manifiesto. Esta afirmación lleva necesariamente, en nuestra opinión, al desarrollo de dos consecuencias:

#### ***6.3.2.2.1. El carácter imperativo de la retención.***

En primer lugar, resulta cierto que la retención debe configurarse como un mecanismo de realización imperativa, dados los efectos que,

---

<sup>1166</sup> Por ello son coherentes las críticas de RUSSO a FEDELE, en el sentido de que es imposible entender la existencia de una acción civil sin una controversia civil previa, y por tanto, sin la existencia de un regreso.

en punto a la consecución de tal principio cumple su efectiva práctica. Ahora bien, de esta imperatividad, como consecuencia de dicha función, no se desprenden necesariamente las consecuencias expuestas.

En efecto, para comenzar, postular la existencia de una acción civil como consecuencia de su no realización no supone una consecuencia de dicho carácter imperativo, sino que, muy por el contrario, lo niega. Y ello, como vimos, porque supone considerar que su no realización no impide la sucesiva consecución de las sumas. La dotación al retenedor de una acción sucesiva de reembolso de la retención no practicada parece insertarse, pues, en una configuración de la retención que no sólo no la considere necesaria, sino, muy por el contrario, facultativa para el retenedor<sup>1167</sup>. En efecto, como ha sido puesto de manifiesto, la existencia de tal posibilidad desvirtuaría enteramente su carácter imperativo<sup>1168</sup>, facilitando la realización de pactos de omisión de la misma, lo que evidentemente chocaría con su carácter de mecanismo para la adecuación contributiva del gravamen. Y en efecto, ya desde algunas instancias se ha planteado la inconstitucionalidad, no únicamente de dichos pactos, por los que el llamado a contribuir puede resultar exonerado del gravamen<sup>1169</sup>, sino

---

<sup>1167</sup> En ese sentido, resulta paradigmática la postura de BERLIRI en *Corso istituzionale...* op.cit. que, en pág. 245 hace hincapié en la necesidad de que la retención sea facultativa, y, posteriormente, en pág. 249, señala que "In un caso tuttavia è possibile di un obbligo di rivalsa: quando il sostituto, pur non avendo effettuato la ritenuta nei confronti del sostituto, ne abbia versato l'importo allo Stato;..."

<sup>1168</sup> Por BOSELLO, en *Il prelievo...* op.cit. pág. 117 "Il consentire quindi un diverso modo di esercizio della rivalsa significherebbe la sostanziale disapplicazione del dettato legislativo..."

<sup>1169</sup> En ese sentido, la *Corte di Cassazione*, en Sentencia de 25 de enero de 1984, nº 25, ha declarado la nulidad de un sistema legislativo que permita que mediante pactos entre particulares se sustraiga a la acción del tributo. sin embargo, el Tribunal de casación ha declarado nulo los pactos que determinen la neutralidad fiscal del contribuyente en los tributos directos, pero no aquéllos que supongan que, en un sentido económico, el contribuyente no soporta el tributo por suponer un mayor precio. DE MITA, en *Interesse...*, op.cit. pág. 73, en relación esta última argumentación, ha señalado "...l'inderogabile riduzione del patrimonio del titolare della determinata manifestazione di capacità contributiva, assunta ad oggetto dell'imposizione, debba valere per tutte le imposte, come afferma coerentemente la I sezione, e non solo per le imposte dirette, come arbitrariamente ritengono le Sezione Unite, forse sulla scorta di

asimismo, en coherencia con la fundamentación contributiva de su existencia, de los mecanismos tributarios de traslación que se configuran como facultativos<sup>1170</sup>.

Pero además, dicha acción podría chocar a su vez, frontalmente, con los postulados del mismo principio de capacidad contributiva, que también afectan a la situación que se plantearía en torno al demandado, el sujeto a quien se debió retener. En ese sentido, resulta cierto que la retención se establece para que el gravamen recaiga sobre quien debe soportarlo en definitiva, pero, como señalábamos, sobre todo para que tal efecto se produzca en la forma y medida prevista y querida por el ordenamiento. En efecto, a la Hacienda Pública, por una parte, no le es indiferente que el sujeto pasivo deba satisfacer su deuda tributaria mediante la retención, o, de una sola vez, en el momento de la liquidación. Y ello con independencia de su propia adquisición de las sumas mediante el retenedor. Considerar lo contrario sería identificar absolutamente los fines que debe conseguir el sistema tributario con la motivación recaudatoria. Por otra, tampoco que éste deba soportar la realización de una retención, o de cualquier otro medio de traslación patrimonial del gravamen, en cualquier momento y mediante cualquier procedimiento. No puede sostenerse, en ningún caso, una interpretación del ordenamiento que deje en manos de los particulares el modo de realización del tributo.

Así, en conexión con la expuesta necesidad de garantías instrumentadas en un procedimiento, debe señalarse que el efecto que, en punto al principio contributivo, persigue la retención podría absolutamente desvirtuarse mediante tal interpretación. Y ello porque,

---

un concetto stantio della scienza delle finanze il quale le imposte indirette sono quelle trasferibili e dirette quelle intrasferibili."

En realidad, la diferencia no estriba en la naturaleza directa o indirecta del gravamen sino en la regulación tributaria o no de la transferencia del tributo, es decir, por los efectos jurídicos conectados a aquélla.

<sup>1170</sup> Así lo pone de manifiesto DE MITA, en *Interesse...op.cit.* pág. 68, al señalar que si es nulo el pacto de no realizar la rivalsa en orden a la capacidad contributiva, también debe serlo la facultativa "...il mancato esercizio di essa porta ad un risultato incostituzionale: l'imposta non viene pagata dal reddituario..."



en aras de la consecución del reparto justo en punto a la configuración subjetiva, sacrificaríamos el carácter del principio como legitimador de la imposición. Así, el legislador ha impuesto la realización de la prestación a determinadas manifestaciones de capacidad contributiva, y no a cualquier hecho que, constituyendo el resultado del entablamiento de dicha acción, podría manifestarse como irrelevante en este punto. En el caso de la retención, como veíamos, la existencia de riqueza actual y disponible en el momento del gravamen se configuraba como garantía de constitucionalidad del mismo, y determinaba su carácter de prestación con presupuesto instantáneo, a la espera de la realización del índice contributivo más perfecto y ajustado constituido por el hecho imponible. Resultaría insostenible, pues, que, mediante el ejercicio de una hipotética acción del retenedor o repercutente, aquél se viera obligado a realizar una prestación tributaria y contributiva sin que resultara garantizada la existencia de alguna relación con una manifestación de aquélla.

#### *6.3.2.2.2. El resultado lesivo para el retenedor derivado de la ausente o insuficiente retención.*

En segundo lugar, debe negarse que se produzca necesariamente, por la situación descrita, un resultado lesivo para quien debiendo retener, no lo hizo. En efecto, la neutralidad de su situación patrimonial ya resulta garantizada por el establecimiento de la posibilidad jurídica de practicar la retención. En este sentido, consideramos que para el cumplimiento de las exigencias del principio, en punto a la situación del retenedor, no resulta necesario que la traslación patrimonial que la retención encierra se realice efectivamente<sup>1171</sup>. Así, debe predicarse que basta, en principio, con que el ordenamiento lo faculte para ello, para que se entienda producido el enriquecimiento integrado por tal poder de

---

<sup>1171</sup> Como pone de manifiesto SOLER ROCH, M.T. en op.cit., pág. 33, el ligamen del instituto con la vertiente subjetiva del principio de capacidad económica se asegura con la posibilidad de realizar la retención. En contra se pronuncia, sin embargo, ALONSO GONZALEZ, en op.cit, pág. 283, texto y nota 21, quien opina que es "poco práctico", ya que no contempla el caso de que la misma no se produzca.

disposición<sup>1172</sup>. En ese sentido, la ausencia de retención, en punto a la situación patrimonial del retenedor, puede considerarse equiparable a un mero acto de liberalidad. Con lo que, sencillamente, en este terreno, renuncia a la forma de resarcimiento a la que tenía acceso.

Es cierto, sin embargo, que negar absolutamente alguna forma de corrección de la situación expuesta puede configurar un tratamiento tan duro para el retenedor que no retuvo, que resulta casi obligado hacer referencia, al igual que lo hizo la doctrina italiana, a la analogía de dicho régimen con una sanción impropia provocada por la ausencia de retención. Resultado éste que, si bien podría considerarse aceptable para los supuestos en que se elude voluntariamente dicha conducta, no parece un tratamiento adecuado, de forma indiscriminada, para todo supuesto de omisa o defectuosa retención. Así, por ejemplo, en los supuestos de error respecto de la procedencia o cuantía de la retención debida, o incluso de razonable diferencia de criterio sobre la cuantía de la retención debida con respecto a la Administración tributaria.

En ese sentido, debe recordarse que el retenedor, en la misma retención, asume funciones liquidatorias que pueden fácilmente resultar realizadas incorrectamente de una forma involuntaria<sup>1173</sup>. Y ello sin que el ordenamiento prevea ninguna forma de rectificación de la conducta, omitida o realizada, a diferencia de lo que ocurre con la autoliquidación, que no sólo puede ser impugnada, sino que asimismo puede complementarse, rectificando así el acto realizado<sup>1174</sup>. Así,

---

<sup>1172</sup> Así lo manifiesta FEDELE, en *Le imposte ipotecarie...op.cit.*, "La nascita di un diritto di credito è idonea di per sè sola a determinare un incremento del patrimonio del suo titolare, a prescindere dall'effettiva realizzazione del diritto, così come la nascita di un'obbligazione determina per sè sola una diminuzione patrimoniale a carico del suo titolare, a prescindere dall'effettivo adempimento, volontario o coattivo." ( pág. 105 ).

<sup>1173</sup> Como señala DE MITA,E. en *Interesse...op.cit.*, pág. 195 "Si sa che il sostituto di imposta è il braccio secolare della pubblica amministrazione, come ha scritto MICHELI, però a nessuno viene in mente di pensare che il sostituto debba avere la diligenza e la preparazione di un funzionario."

<sup>1174</sup> Con lo que se consigue abrir una vía para que el particular rectifique su propia actuación. En efecto, amén de la posibilidad de solicitar la rectificación de la propia autoliquidación, la doctrina científica, jurisprudencial y administrativa es hoy

resulta verdaderamente contradictorio que el retenedor pueda rebatir la liquidación administrativa, o impugnar la autoliquidación relativa a su propia obligación de ingreso, y no pueda, por sus propios medios, realizar actuación alguna tendente a modificar la conducta retentoria, cuya liquidación, sin embargo, fija tanto el importe de la retención como el del ingreso. En efecto, sólo la retención impugnada por el retenido es susceptible de ser modificada. El retenedor, aun cuando con posterioridad sea consciente de la incorrección de la retención realizada - o de la procedencia de su realización, que fue omitida- no puede modificar el sentido de sus actos.

Dado que él continúa obligado al ingreso en todo caso, el resultado de semejante carencia en el régimen del instituto podría parecer evidente: el retenedor preferirá retener por exceso, aun cuando tenga serias dudas sobre la cuantía o la procedencia de la retención, a resultar definitivamente gravado por su importe. Y ello porque el acto de retención se configura, en punto a sus posibilidades jurídicas, como definitivo y carente de posibilidades de modificación, a diferencia de lo que ocurre con el ingreso. Con lo que el riesgo de resultar obligado por más de lo que se retuvo corre absolutamente de su cuenta. Resultando preferible trasladar, pues, cualquier duda sobre la liquidación de la misma al retenido, que deberá soportar la carga de la impugnación.

Falta, en nuestra opinión, por tanto, una regulación específica que contemple la posibilidad del retenedor de modificar la retención realizada, o de practicar la que debió realizarse, con independencia de

---

pacífica acerca de la posibilidad de presentar declaraciones distintas a la "inicial" fuera del plazo de declaración, continentes de datos, aun parcialmente, distintos a aquélla. A pesar de la doctrina vertida en contra, especialmente por MANTERO, A. en "Las declaraciones complementarias", *CT*, nº 29, 1979, pág. 134; MARTIN DELGADO, J.M. en "Los nuevos procedimientos tributarios..." op.cit. págs. 56 y ss, y CASADO OLLERO, G. en "La colaboración..." op.cit. pág. 163-164, ponen de manifiesto la idoneidad de un procedimiento de regularización voluntaria del particular de su propia situación tributaria, respecto de la declaración presentada, señalando la especial necesidad de mecanismos de este tipo en un sistema tributario en el que se ha producido, en palabras del primero, un "desplazamiento del centro de gravedad del Derecho tributario hacia los comportamientos de los particulares". La doctrina ha puesto de manifiesto, sin embargo, que la declaración complementaria no sustituye a la inicial, sino que únicamente la "complementa": esto es, añade una sucesiva manifestación de conocimiento.

la impugnación de la misma. Y creemos que el principio de capacidad contributiva podría requerir, más que la generación de una acción privada del retenedor contra el retenido, el establecimiento de posibilidades jurídicas de rectificación de actos con transcendencia para la situación tributaria propia y de terceros<sup>1175</sup>. La asunción de los particulares del deber de realizar funciones liquidatorias debe llevar aparejado, asimismo, al establecimiento de mecanismos que permitan su adecuación al ordenamiento, sin que el error, o la razonable diferencia de criterio sobre el resultado de la liquidación con respecto a la opinión de la Administración<sup>1176</sup>, deba resultar necesariamente tratado con un régimen del que se deriven consecuencias tan onerosas<sup>1177</sup>.

Posibilidad de modificación que, requiriendo de un procedimiento, debería por tanto, calificarse asimismo como *retención*, excluyéndose en todo caso el ejercicio de una acción privada. En ese sentido, podría postularse, de *lege ferenda*, el establecimiento de un

---

<sup>1175</sup> Propuesta que debe considerarse absolutamente de *lege ferenda*, sin que ello obste al reconocimiento de que en, nuestra opinión, en el régimen actual resulta imposible tanto la realización de dicha rectificación, como entablar una acción contra el sujeto a quien se debió retener. La problemática de la situación del retenedor en los supuestos de error en la aplicación de la retención es intuida por FALCON Y TELLAR, R. en *La prescripción...* op.cit. pág. 216, cuando señala que "A nuestro juicio, sin embargo, ...en ciertos casos, - por ejemplo, cuando no se practica la retención por error- el retenedor puede reclamar a la persona obligada a soportar la retención las cantidades no retenidas." El autor no señala, sin embargo, en qué fundamenta la existencia de estos "ciertos casos", ni cuáles son éstos. En realidad, en nuestra opinión, lo máximo que puede apuntarse es que existen determinados supuestos en que el ordenamiento *debería prever* alguna forma de reacción del retenedor en torno a la modificación de la retención no practicada o realizada deficientemente.

<sup>1176</sup> La posibilidad de la existencia de una diferencia de criterio se pone de manifiesto, cuando señala que en la doctrina jurisprudencial y administrativa acerca de la no sancionabilidad de aquéllas conductas que constituyan consecuencia de las que resulten razonables. Con respecto a los deberes liquidatorios de la retención, vid, la Res. T.E.A.C. de 25 de marzo de 1989 (GF nº 68, pág. 48), que señala que una racional diferencia de criterio sobre el tipo de retención aplicable, cuando se han declarado correctamente todos los datos, no es infracción.

<sup>1177</sup> Como señala FERREIRO LAPATZA, J., en "La privatización de la gestión tributaria...op.cit., pág. 88, respecto de la posición jurídica de los obligados a realizar autoliquidaciones, "El administrado debe tener derecho a equivocarse y a poder rectificar la autoliquidación practicada cuando haya padecido error en los hechos o haya aplicado en forma errónea la normativa vigente...".

régimen similar al previsto para la rectificación de la repercusión en el IVA, para los casos de error<sup>1178</sup>, y que contempla tanto los supuestos de repercusión defectuosa como excesiva<sup>1179</sup>. La sujeción de dicha rectificación a un procedimiento tributario permitiría, como ocurre en el sistema enunciado, la adecuación de su desarrollo a los efectos jurídicos producidos a aquél a quien se practicó o se debió practicar la retención, garantizándose así la necesaria articulación con su situación a efectos del impuesto<sup>1180</sup>.

---

1178 Cfr. art. 16.6 L.I.V.A. y art. 28 R.I.V.A.

1179 Así, la rectificación a solicitud del retenido podría evitar la necesidad de acudir a la vía económico-administrativa cuando ambos sujetos estuviesen de acuerdo sobre la modificación de la retención debida.

1180 En ese sentido debe interpretarse la cautela establecida respecto del aumento de repercusiones a sujetos pasivos del impuesto, que tienen un plazo de realización más corto, de un año desde el momento de la expedición de la factura, coincidente con el plazo en que éste puede modificar la deducción realizada como consecuencia de la misma (art. 47 L.I.V.A.)

**Capítulo VII. El régimen jurídico de la retención a cuenta (III). La relación en la que se inserta el deber de ingreso.**

Respecto al estudio del deber de ingreso que recae sobre el retenedor, y como corresponde a un trabajo que intenta realizar una profundización progresiva en el tema objeto de estudio, a la par que un examen exhaustivo de las cuestiones relacionadas con éste, consideramos que debemos comenzar por rescatar, como premisas del mismo, las conclusiones a las que hemos podido llegar a través de la investigación realizada en capítulos anteriores. En particular, debe aislarse una innegable nota característica del instituto, y ésta no es otra que el dato de que el deber de ingreso no depende, para su generación, de la previa realización de la retención, así como su total cumplimiento no exige que deba practicarse ésta imperativamente.

De esta conclusión, básica para nuestro estudio, hemos podido decantar, en primer lugar, que la retención no se articula, pues, como un acto de intermediación en una relación *inter alios*, sino que se inserta en el seno de un vínculo entre retenedor y retenido. En segundo lugar, también vimos que el régimen jurídico que regula la gestión de dicho ingreso parece poner de manifiesto que la posición del retenedor resulta equiparable a la de cualquier otro deudor tributario, resultando generada su deuda por la realización del presupuesto del instituto: el abono de rentas sujetas, como vimos en el Capítulo II. En efecto, por razón de la misma, el retenedor se configura como un deudor directo, y - en punto al ingreso de la retención - responsable exclusivo de dicha deuda.

Estas notas caracterizadoras de la posición jurídica del retenedor no pueden por menos que, por un lado, influir decisivamente en una cuestión que ha sido objeto de intensa atención por la doctrina jurisprudencial y científica en nuestro país: el tratamiento penal aplicable a la ausencia de ingreso del retenedor; cuestión ésta cuyo estudio nos permitirá perfilar completamente su situación jurídica. Por otro lado, nos servirán de cimiento para intentar dilucidar la estructuración de las situaciones subjetivas existentes en el instituto: es decir, nos permitirá realizar, en relación a la configuración del deber de

ingreso, la investigación - de la que fueron apuntadas algunas notas al hilo del estudio de las premisas que sustentaban el papel que parte de la doctrina había otorgado a la presunción de rendimientos netos - de los efectos de dicho ingreso en la deuda impositiva del sujeto pasivo.

### **7.1 La punibilidad de la ausencia de ingreso: las relaciones con la realización de la retención.**

#### **7.1.1. La interpretación doctrinal y jurisprudencial del régimen tributario sancionador anterior a la ley 10/85.**

A pesar de la independencia entre los deberes de retener e ingresar, la doctrina científica y jurisprudencial, en gran parte, han coincidido, sin embargo, en señalar que el tratamiento sancionador derivado de la ausencia de ingreso debería ser distinto en los casos en que se ha practicado retención de aquéllos en que ésta no se ha producido<sup>1180</sup>. Esta interpretación, apoyada en el régimen jurídico sancionador anterior a la ley 10/85, no resulta sin embargo, respaldable tras la aparición de ésta, con la que la sancionabilidad de la ausencia de ingreso se configura con absoluta independencia de la realización de la retención<sup>1181</sup>, lo que ha sido criticado por la doctrina enunciada<sup>1182</sup>.

---

<sup>1180</sup> Al respecto, MARTIN QUERALT,J. en "Notas sobre la configuración...", op.cit., pág. 141 señala que el supuesto en que el retenedor incumple la obligación de ingreso y previamente ha retenido la cantidad "constituye ...la mejor piedra de toque para valorar cuál es la posición exacta en que se encuentra el retenedor en el actual sistema."

<sup>1181</sup> Así lo reconoce PEREZ ROYO, F. en *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Ed. IEF, Madrid, 1986, "dentro de las retenciones, debería diferenciarse entre el impago de cantidades efectivamente retenidas y que, en consecuencia, son objeto de apropiación indebida por parte del retenedor, y el correspondiente a cantidades respecto de las cuales el sustituto (retenedor) incumple el deber de retener. Esta distinción era, por otra parte, reconocida en los preceptos que constituyen el inmediato antecedente del precepto que estamos estudiando...La intención del legislador de 1985 de tratar igualmente uno y otro supuesto es, sin embargo, evidente: el precepto habla de falta de ingreso de "las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener", expresión que se repite en el artículo que determina la sanción aplicable en estos supuestos." (pág. 325-326).

<sup>1182</sup> Así, PEREZ ROYO, *Los delitos...*op.cit. pág. 369, acerca de la equiparación, en el terreno de la sanción, entre la situación de efectiva retención que en el caso de omisa " Esta última equiparación es excesiva, a nuestro juicio: mientras que la falta de pago de las cantidades efectivamente retenidas es una conducta que puede dar lugar a

Debe, sin embargo, señalarse que, incluso en el régimen anterior, puede interpretarse que la diferente y más grave calificación que a efectos del tratamiento sancionador tenía la conducta del retenedor que, no ingresando, había retenido<sup>1183</sup>, no suponía la desvirtuación de la existencia de un deber de ingreso en todo caso<sup>1184</sup>, sino únicamente la apreciación de un mayor desvalor en la conducta exponente del injusto<sup>1185</sup>.

---

la aplicación del tipo penal de apropiación indebida, la falta de retención y del correspondiente ingreso es ciertamente una conducta peligrosa, pero de alcance inferior, al menos desde el punto de vista de la actitud del sujeto, a la anterior."

1183 Así, ya PALAO, C., en *Comentarios a la Ley ...op.cit.* pág. 579, había señalado lo inadecuado de calificar la conducta del retenedor que no ingresa como infracción de defraudación, puesto que dicha calificación aparecía reservada a los sujetos pasivos de la obligación tributaria, entre los que no se encontraban los retenedores, por lo que postulaba la inaplicación a la falta de ingreso de las retenciones de la categoría de las infracciones tributarias materiales. Por ello, señalaba que dicha calificación resultaba extraña al sistema de infracciones regulado en la L.G.T. En el mismo sentido se pronuncian GUERRERO ARIAS y ROSICH ROMEU, en "Las retenciones a cuenta..." *op.cit.* pág. 957, quienes, sobre la calificación de la ausencia de ingreso como infracción de omisión opinan que "...la interpretación administrativa traspasó sus propios límites. Las infracciones de omisión ...requieren, como infracciones materiales, la presencia de un sujeto pasivo."

Sobre este punto, MARTÍN QUERALT, J. en "Notas en torno a la configuración..." *op.cit.* pág. 147, ponía de relieve que la ausencia de encuadramiento de dicha infracción respecto de las categorías de la L.G.T. no debía considerarse óbice para su legitimidad, puesto, que, por un lado, dicha tipificación respetaba la reserva de ley; por otro, aparecía concebida expresamente como una excepción al régimen propio de aquella ley.

1184 En este sentido, la Res. T.E.A.C de 13 de septiembre de 1988(CISS IRPF), señala que la calificación como infracción de omisión es independiente de la práctica de la retención, ya que "...el supuesto que dichos preceptos contemplan es el de ingreso de la retención dentro de los plazos previstos en la normativa sobre la materia, retención que se supone practicada por el obligado a ello, pero esta es circunstancia no esencial para la Hacienda, pues el pagador de la retribución y obligado, por tanto, a retener, puede dispensar a los perceptores de la retribución del pago a cuenta del Impuesto que implica la retención, tomando a su cargo esta obligación, que no le exime de declarar e ingresar la retención "que hubiera debido practicar", con lo cual no se pretende otra cosa que aplicar a esta modalidad del impuesto examinado el mandato que contiene el art. 36 de la L.G.T. para dejar a salvo el derecho de la Hacienda de los actos o convenios de los particulares..."

1185 Como pone de manifiesto PEREZ ROYO, F. en *Los delitos...op.cit.* pág. 268, "la diferencia entre infracciones de omisión y de defraudación radicaba en la presencia de circunstancias o elementos agravantes en relación a un mismo tipo básico, representado por la infracción de omisión."



En efecto, en el régimen sancionador aplicable a la ausencia de ingreso de retenciones con anterioridad a la aparición de la ley 10/85, la determinación de la conducta consistente en la ausencia de ingreso era considerada por el ordenamiento, y por la Jurisprudencia mayoritaria, como una infracción de omisión en todo caso. La calificación de la falta de ingreso de las retenciones, - si bien es cierto que para la misma no resultaban de aplicación los criterios generales enunciados en la L.G.T.<sup>1186</sup> - como infracción de defraudación, en la línea operante en el sistema anterior, estaba basada en la apreciación de circunstancias específicas que hacían presumir el ánimo defraudatorio del obligado a realizar dicho ingreso.

Así, la normativa específica reguladora de dichas infracciones había que localizarla, en primer lugar, en el art. 39.2 de la Ley 44/1978, reguladora del I.R.P.F. que calificaba como constitutiva de una infracción de defraudación dicha ausencia de ingreso cuando fuera conocida de oficio o a instancia de personas distintas al retenedor, remitiéndose por lo demás, a lo dispuesto en la L.G.T.<sup>1187</sup>. En segundo lugar, el art. 12.2 de la Ley 5/83, declaraba que el incumplimiento de la obligación de ingreso de las retenciones practicadas - o que hubieran debido practicarse- constituiría infracción tributaria de omisión, salvo que debiera calificarse como defraudación, según lo establecido en la legislación vigente. Así, podemos concluir que, en términos legales, era calificada como infracción de omisión toda falta de ingreso de retenciones<sup>1188</sup>, salvo aquéllas en que concurrieran las circunstancias

---

<sup>1186</sup> En ese sentido, MATEU-ROS CEREZO Y RAMON Y CAJAL AGUERAS "Efectos penales y tributarios de la falta de ingreso de las retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", en *CT* nº 53, 1985.pág.204. Como ha señalado RAMALLO MASSANET,J. en "La modificación parcial de la Ley General Tributaria", en *CREDF* nº 47-48, dicha modificación "ha tenido varios antecedentes...casi todos ellos presididos por un común denominador: pretender modificar el contenido de la L.G.T. al margen de la propia L.G.T....esto es paradigmático sobre todo en un punto : en las normas que regulan los ilícitos tributarios de carácter administrativo."

<sup>1187</sup> Así, en aplicación de dicho artículo, la Res. TEAC de febrero 1981 (pub. en *Sistema Tributario*, nota al art. 39) consideraba que el descubrimiento por la Administración de retenciones no ingresadas, debe calificarse como defraudación.

<sup>1188</sup> En cambio, la SAT Barcelona de 29 de noviembre de 1988 (Pon. Sr. Bertrán Castells. Publicada en GF), en un supuesto de retención y declaración correctas, pero sin

que la L.G.T. calificaba como determinantes para la consideración de la infracción como de defraudación, o en aquéllos casos en que la Administración conociera de la falta de ingreso por vía distinta del propio obligado, quien practicó o debió practicar la retención, como disponía el art. 39 de la Ley 44/78<sup>1189</sup>. Sin embargo, debe advertirse que, sobre este último supuesto, la Jurisprudencia, atendiendo al tenor literal del precepto, y a la disposición aclaratoria constituida por la OM de 30 de octubre de 1980, ha considerado su no aplicabilidad en los supuestos en que no se hubiera practicado la retención<sup>1190</sup>. Estos casos, por tanto, únicamente darían lugar a su calificación como defraudación *ex art. 12.2 de la ley 5/1983*.

Así, el específico dolo requerido para dicha calificación, amén de los supuestos en que se planteara la concurrencia de las circunstancias

---

ingreso, calificó como infracción simple, señalando que correspondía, además de la sanción, aplicarle el recargo de prórroga, y ello por aplicación de lo dispuesto en la OM de 30 octubre 1980, que establece este tratamiento para el supuesto contemplado. Así, interpreta que aunque el art. 11.2 del RD 24/1982 establecía que al no verificarse el ingreso de las retenciones practicadas procedería sanción por omisión o defraudación remitiéndose a la legislación vigente, al no cumplirse los requisitos del art. 79 antigua LGT para calificar de omisión, procede infracción simple. En el mismo sentido se pronuncia la S.T.S. de 16 de octubre de 1991, (RGD, nº 574-575, pág. 7140).

<sup>1189</sup> En este sentido MATEU-ROS, R. y RAMON Y CAJAL, P.A. "Efectos penales y tributarios de la falta de ingreso de las retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", en CT nº 53, 1985, pág. 200.

<sup>1190</sup> Así se pronunció, por otra parte, la S.T.S. de 16 noviembre 1987(CISS JT 53/A-3), siguiendo la doctrina jurisprudencial expuesta en las S.T.S.S. de 17 de mayo y 29 de septiembre de 1986, que en un supuesto de ausencia de ingreso sin haber practicado la retención se pronuncia en el sentido de que : "El incumplimiento del deber de retener que, por imperativo legal, incumbe a los sujetos pasivos del impuesto en calidad de sustitutos, ha de ser calificado como omisión, ya que en las conductas incriminadas no concurrieron ninguna de las circunstancias agravantes que contemplan el art. 80 de la L.G.T. para configurarlas como defraudación (resistencia, negativa u obstrucción a la acción investigadora; mala fe...)...Por otra parte, tampoco encaja la situación juzgada en el art. 39, párrafo 2, de la Ley reguladora del Impuesto sobre la Renta, norma que nítidamente describe el supuesto distinto, y obviamente, de mayor trascendencia, consistente en no ingresar en el Tesoro cantidades sí retenidas, que se califica como defraudación..."

En la misma línea se pronuncian GUERRERO ARIAS y ROSICH ROMEU, en "Las retenciones a cuenta..." *op.cit.* pág. 957 "Lo que se quiso sancionar al tipificar la infracción de defraudación fue, sin duda, el uso y aplicación por el retenedor de sumas dinerarias obtenidas por vía de detracción y cuyo destino debe ser el ingreso en las arcas del Tesoro."

enumeradas en el antiguo art. 79 de la L.G.T. estaría integrado tanto por la ausencia de declaración del obligado a retener, como porque la retención hubiera sido practicada<sup>1191</sup>.

### **7.1.2. El retenedor como un depositario de cantidades ajenas.**

Esta mayor punibilidad, en la interpretación jurisprudencial, de la conducta imputable al retenedor que retuvo efectivamente, respecto de quien no lo hizo, - a quien en ocasiones se le considera sujeto únicamente de una infracción simple-, se alinea, en cuanto a las argumentaciones alegadas, con la postura jurisprudencial que negaba la posibilidad de que el retenedor pueda constituirse en reo de delito contra la Hacienda Pública. Y ello porque, en la doctrina expuesta, que comparten asimismo gran parte de nuestros autores, el retenedor no constituye propiamente un obligado frente a ésta, no pudiendo eludir el pago de tributos que no le son imputables<sup>1192</sup>. Sino que constituyendo un sujeto pasivo "indirecto" o "secundario"<sup>1193</sup>, su

---

<sup>1191</sup> Por ello, en caso de inexistencia de ingreso ni declaración, habiéndose practicado efectivamente la retención, la infracción resultaba calificada como de defraudación, aplicándosele la sanción máxima ex art. 165.3 del Reglamento del IRPF. Y en ese sentido se pronuncia la Res. T.E.AC. de 2 de octubre 1984.

<sup>1192</sup> En esa línea se pronuncian GUERRERO ARIAS, E. y ROSICH ROMEU, E. "Las retenciones como exacción tributaria. Sanciones por su falta de ingreso", *Impuestos*, 1985/II, pág. 957. En efecto, dichos autores señalan que antes del Decreto-Ley de 1982, cuando el retenedor no retiene y no ingresa, se ha aducido que por aplicación de la regla de la presunción podría pensarse que se aplicara infracción de defraudación, como si se tratara de retenciones practicadas. A lo cual oponen que "No fue esa, sin embargo, la intención del legislador. Lo que se quiso sancionar al tipificar la infracción de defraudación fue, sin duda, el uso y aplicación por el retenedor de sumas dinerarias obtenidas por vía de detracción y cuyo destino debe ser el ingreso en las arcas del Tesoro". En su opinión, abona dicha idea la remisión a la responsabilidad penal, que, en su opinión, no puede ser otra que la del delito de apropiación indebida. Por otra parte, la interpretación de la OM 30 Octubre 1980 (infracción de omisión) tampoco es válida porque "Las infracciones de omisión...requieren, como infracciones materiales, la presencia de un sujeto pasivo." No queda, en su opinión, más que una solución: sanción por infracción simple. (pág. 957).

<sup>1193</sup> Así, la S.T.S. de 25 de septiembre de 1990 (pon: Sr. García Ancos, CREDF nº 69, 1991, pág. 96), en Fjco 2º señala que los delitos contra la Hacienda Pública son delitos de 'primera mano', porque 'sólo puede ser sujeto activo de los mismos el que sea 'directamente' tributario o acreedor del impuesto...pero nunca un tercero, es decir, no todo deudor al Erario Público puede o debe ser considerado como agente comisario de un delito fiscal, sino solamente aquél que lo sea de la forma defraudatoria específica que señalan los referidos preceptos, ya que la punición de otras actividades defraudatorias

papel se limita a la obligación de ingreso de cantidades propiedad de un tercero, y que, por ausencia de identidad con la obligación tributaria imputable a éste, tampoco daría lugar a una defraudación de tributos.

Así, en la línea de considerar al retenedor únicamente como responsable del ingreso, pero no titular de ninguna deuda frente a la Hacienda, se le configuraría como un mero depositario de cantidades cuya posesión ha obtenido a través de la retención<sup>1194</sup>, lo que le convertiría potencialmente en reo del delito de apropiación indebida<sup>1195</sup>. Depósito que le obliga a la posterior entrega a la Hacienda Pública de su contenido, y es únicamente de dicha entrega de la que resulta responsable<sup>1196</sup>. Lo que choca frontalmente con el

---

encuentran marco adecuado en otras normas penales, cuales puedan ser, por ejemplo, las que definen el delito de apropiación indebida...."; Fjco 4º "...el recurrente, sin perjuicio de haberse constituido en evidente deudor de la Hacienda Pública...no se le puede condenar como autor de los delitos fiscales...pues esa deuda...no tiene el carácter de deuda impositiva o deuda tributaria 'directa' en cuanto había surgido de un mecanismo obligacional diferente o 'indirecto', cual es el que corresponde o gravita (por poner un ejemplo) sobre los gestores de negocios ajenos o sobre los administradores al servicio de otro, carácter que, tanto desde un punto de vista pragmático, como técnico jurídico, tienen los empresarios frente a los entes públicos...cuando se trata de la retención del impuesto sobre la renta de sus empleados..."

Como señala FALCON Y TELLA en su comentario a esta Sentencia, en loc.cit. en todo caso el retenedor, ya sea como sujeto pasivo de una obligación a cuenta o como sustituto del contribuyente, queda obligado frente a la Hacienda en nombre propio, y es por tanto un obligado "directo".

<sup>1194</sup> Así, LOPEZ VILLEGAS, "Las retenciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el delito de apropiación indebida", en CT nº 35, pág. 108 "...cuando el empresario, convertido por imperativo legal en instrumento de recaudación, en cumplimiento de su obligación *ex lege* practica la retención, está detrayendo del patrimonio del trabajador una cantidad que no se integra, sin embargo, en su patrimonio, sino que queda afecta a su posterior ingreso en el Tesoro, convirtiéndose, por tanto, en depositario de las cantidades retenidas....No media la *amotio* o traslado material de numerario, pues la cantidad retenida no ha dejado de poseerla el empresario, pero al practicar la deducción la posee a título posesorio y no a título de dueño."

<sup>1195</sup> En este sentido, LOPEZ VILLEGAS, op.cit.; VILLANUEVA SEGURA, "El delito de apropiación indebida, cuotas impositivas retenidas o repercutidas", HPE, nº 63, 1980; y DE LA PEÑA VELASCO, G. *Algunas consideraciones sobre el delito fiscal*. Murcia, 1984; ADONNINO, quien en "Le ritenute d'acconto..." op.cit. pág. 36 señala que el fundamento de la sanción en el caso de retención sin ingreso se encuentra en la apropiación sin título del monto de la retención.

<sup>1196</sup> Así, se califica la falta de ingreso de las retenciones, con ánimo de distraer las cantidades de su verdadero destino, como delito de apropiación indebida del art. 535 del Código Penal, por cuanto que por el hecho de la retención el agente de la acción

carácter del retenedor de responsable en todo caso, que configura a su deber de ingreso como independiente de la retención<sup>1197</sup>. También en Italia, el delito por ausencia de ingreso de retenciones se configura normativamente como una forma especial de apropiación indebida<sup>1198</sup>. Así, la pretendida liberación de responsabilidad del retenido mediante la retención resultaría explicada por la constitución de dicho depósito para el cumplimiento de su deuda.

Es por dicha consideración que la Jurisprudencia ha entendido que la presunción de rendimientos netos, que se entiende como presunción de constitución de dicho depósito, no pueda ser alegable en

---

se convierte en depositario de las sumas retenidas con el mandato legal de destinarlas a fines concretos y determinados. En este sentido, S.T.S.S. de 25 de marzo de 1981, 28 de septiembre de 1982, 7 de julio de 1984, (todas ellas en ST, notas al art. 39), de 9 de junio de 1986 (GF nº 43, 1987, pág. 43) y de 24 de diciembre de 1986 (CaT, ref. nº 1081), 15 de enero de 1991 (Impuestos nº 13, 1991), entre otras. Asimismo, la S.A.P. de Vitoria, de 17 de septiembre de 1985 (Pon: Alfonso Ochoa de Cinchetrú, pub. en GF)

<sup>1197</sup> Como pone de manifiesto MANZONI, I. en "La responsabilità penale del sostituto d'imposta nell'imposizione diretta e nell'IVA", en *BT* nº 17, 1985, pág. 1285 "...è importante sottolineare l'irrilevanza dell'effettuazione della ritenuta ai fini della sussistenza dell'obbligo di versamento, perché presumibilmente a base dell'equivoco sta appunto l'errato convincimento che l'obbligo di versamento della ritenuta abbia come presupposto l'effettuazione della ritenuta stessa....obbligo di ritenuta e obbligazione comportante il versamento delle ritenute...sono del tutto autonomi e distinti l'uno dell'altro."

<sup>1198</sup> En efecto, en Italia, en la Ley nº 516 de 1982, de conversión del Decreto-Ley de 10 de julio del mismo año, art. 2º, se señalan dos categorías de comportamientos punibles: a) contravenciones consistentes en la falta de retención o retención inferior a la debida, sin posterior ingreso, y b) Falta de ingreso de las sumas efectivamente retenidas, que es considerada delito y es castigado con una pena mayor. Sobre el tema se ha pronunciado, en España, PEREZ ROYO en "Los delitos fiscales desde la perspectiva del Derecho comparado", *CT* nº 60, 1989, pág. 135, donde manifiesta la opinión de que "Se trata, como puede verse, de un caso especial de apropiación indebida." Si bien, al respecto, debe tenerse en cuenta la posterior interpretación jurisprudencial del supuesto, que lo enmarca en la defraudación de impuestos, como señala GRASSOTTI, en "Omissione e ritardo nel versamento delle ritenute : indeterminata ed illegittimità della norma penale per inapplicabilità dei termini del D.P.R. nº 602/1973", en *BT* nº 21, 1988, pág. 1597, "Concepita originalmente dal legislatore come speciale forma di appropriazione indebita, senza pertanto una previsione espressa di un termine, il delitto in questione è stato poi qualificato diversamente dalla Suprema Corte di Cassazione che ne ha escluso la natura appropriativa: trattasi infatti di reato omissivo, ..."

vía punitiva<sup>1199</sup>, alegando la imposibilidad de que una sanción pueda establecerse con base en una mera presunción<sup>1200</sup>.

Así, su condición de poseedor de las sumas retenidas, supondría a la vez, sustrato suficiente para la apreciación de la existencia del ánimo de lucro<sup>1201</sup>, elemento integrante del tipo; y privaría de consistencia toda argumentación en orden a la modulación de su responsabilidad por la existencia de dificultades de liquidez. En efecto, la Jurisprudencia se ha mantenido inflexible ante el contrario criterio seguido por los Tribunales Económico-Administrativos, quienes, en el régimen anterior a la ley 10/85, partiendo de la calificación genérica de la ausencia de ingreso como infracción de omisión, admitieron, en varias resoluciones, la existencia de cualquier indicio que pudiera calificarse como declaración "indirecta"<sup>1202</sup>, a efectos de evitar la calificación de

---

<sup>1199</sup> En el mismo sentido se enmarcaba la Instrucción de la Inspección Central nº 2/80, publicada en el Boletín Oficial del Ministerio de Hacienda de 15 de octubre de 1980, en la que se preceptuaba que sólo era procedente la remisión de las actuaciones al Ministerio Fiscal en el caso de que la retención se haya efectuado realmente, y no se ingresaran las cantidades retenidas, sin que procediera tal remisión en los casos en que la retención entienda fiscalmente efectuada en virtud de las presunciones establecidas en las normas tributarias si no se prueba la realidad de dicha retención."

<sup>1200</sup> Así las Sentencias del T.S. de 23 de junio de 1980, 7 de julio de 1984, 20 de Diciembre de 1985, 7 de octubre de 1986 y 1 de febrero de 1989, señalan que la retención de la posesión por parte del retenedor debe ser real y no ficticia, "pero si la empresa perdió capacidad del pago debido a sus obreros, entonces no puede haber retención de lo que no podía entregarse y se estaría ante una ficción jurídica o en una aplicación por analogía contraria a los postulados del Derecho penal." (ult.Sent. cit.). En el mismo sentido, PEREZ ROYO,F. en *Los delitos...op.cit.*, pág. 196.

<sup>1201</sup> Así lo entiende LOPEZ VILLEGAS, en op.cit. pág. 109 "...esa intención la encontramos en la práctica en la prolongación indebida de la posesión durante un lapsus de tiempo determinado...el animus lucro faciendi...se ha de presumir por el hecho mismo del no ingreso, en tanto en cuanto no se acredite que respondió a propósito distinto." En ese sentido, asimismo, la S.T.S. de 9 de junio de 1986, publicada en *GF*, señala que el ánimo de lucro surge con la repercusión de la retención realizada en el propio patrimonio.

<sup>1202</sup> El concepto de "declaración indirecta", utilizado para evitar la calificación de la infracción como de defraudación mediante la consideración de inexistencia de dolo, se aplicaba a supuestos en que la retención estaba adecuadamente contabilizada, o bien la Administración no tributaria había tenido, por obra del retenedor, conocimiento de la existencia de la deuda ( como consecuencia de proyectos de reestructuración económica, o de solicitudes de suspensión de pagos), y se plantea por primera vez, en la Res. T.E.A.C. de 16 de marzo de 1984 (publicado en *Sistema Tributario*, notas al art. 39), en un supuesto de Sociedad en suspensión de pagos que

la infracción como de defraudación, cuando concurrieran circunstancias que permitieran presumir, con razonable seguridad, la existencia de graves dificultades de tesorería en el sujeto obligado a retener<sup>1203</sup>. Dificultades que permitirían considerar la inexistencia de ánimo defraudatorio<sup>1204</sup>, a pesar de la constatación de la no presentación de una declaración en sentido propio<sup>1205</sup>.

---

ingresa retenciones inferiores a las realmente practicadas, pero contabilizadas adecuadamente, pronunciándose el Tribunal en el sentido de que no hay defraudación, sino omisión. Posteriormente, en la Res. T.E.A.C. de 3 de julio de 1984, que califica como infracción de omisión el caso de retenciones no practicadas y no declaradas ni ingresadas por dificultades de tesorería, dada la situación extraordinaria de iliquidez, que terminó en suspensión de pagos, y la adecuada contabilización de las mismas.

<sup>1203</sup> Sin embargo, con ello, desvirtúa enteramente el concepto de qué deba entenderse por declaración a estos efectos. Como pone de manifiesto FERNANDEZ CUEVAS, En "Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: retenciones no ingresadas. Calificación de la infracción. Concepto de declaración." en CT nº 51, 1984. págs 274-275.: "De no haberse practicado efectivamente la retención, al estar contabilizada la deuda tributaria real y al haberse presentado declaración ante la Administración tributaria, aunque de forma inexacta e incompleta, resulta más dudosa la existencia de un dolo directo, pero es evidente la existencia de un dolo eventual,...por lo que la actuación podría pensarse que debería calificarse de defraudación, si bien fuera del régimen específico del artículo 39 de la ley del Impuesto y en virtud del juego ordinario de las normas de la L.G.T., lo que es importante a efectos de la cuantía de la sanción.". Y en ese sentido, el autor añade: "...quiero insistir en lo peligroso que me parece el camino emprendido por el T.E.A.C. con la distinción entre las que llama "declaraciones formales" y las que califica de "declaraciones indirectas"..."

<sup>1204</sup> Lo que es criticado por FERNANDEZ CUEVAS, en op.y loc. ult. cit."Lo que desde luego no me parece relevante es el hecho de que la empresa declarante atravesase dificultades económicas. Esta circunstancia no puede influir en modo alguno en la tipificación y calificación de las infracciones, pues nada hay en la ley que lo autorice. Sí que podría tenerse presente a la hora de graduar las sanciones..."(la negrilla es nuestra).

<sup>1205</sup> Así, en el supuesto de que el retenedor presentara la declaración pero omitiera el ingreso, y posiblemente considerando, como señala MATEU-ROS la existencia de una "manifestación de voluntad idónea y expresada en el marco de procedimiento de gestión, manifestación realizada a iniciativa del propio retenedor"(op.cit., pág. 200), y por tanto, la inexistencia de dolo, la infracción era considerada como de omisión. Esta declaración no debía necesariamente ser realizada en plazo, pero sí de forma espontánea, para enervar la calificación de defraudación, como señala la Res. TEAC de enero 1983 (publicada en *Sistema Tributario*, notas al art. 39), que no aprecia la existencia de defraudación cuando se ingresa antes de ser citado por la Inspección, mediante la práctica de una declaración complementaria, la cuantía total de las cuotas retenidas.

Dicha posibilidad ha sido claramente negada por la doctrina jurisprudencial con base en el argumento, antes expuesto, de la posesión de las sumas retenidas, por razón de la realización de la retención. Posesión que, desde tales premisas, impediría la existencia de dichas dificultades.

#### ***7.1.2.1. La construcción que califica a la retención como acto constitutivo del depósito.***

Sin embargo, debe señalarse que, dado el carácter del retenedor de obligado frente a la Hacienda al ingreso de la retención en todo caso, no resulta tan clara la conclusión precedentemente expuesta. En efecto, en primer lugar, como vimos en el Capítulo V, el retenedor no se diferencia, en punto a su situación subjetiva frente a la Hacienda Pública, de cualquier otro obligado<sup>1206</sup>, lo que descarta la necesidad de la realización de un depósito, mediante la retención, para que deba producirse el deber de ingreso que, como vimos, no está conectado con ésta<sup>1207</sup>. Y, en ese sentido, como señalábamos entonces, puede tener objetivos problemas de liquidez, que le dificulten incluso la realización de los pagos presupuestado de la retención.

Pero, en segundo lugar, incluso cuando ha realizado dichos pagos, la producción de la retención no indica mayor disponibilidad económica que su no realización, sino todo lo contrario. En efecto, mediante la retención, el retenedor ve extinguida parcialmente su deuda con el retenido, a quien sólo debe abonar la diferencia respecto de su crédito. En este sentido, la retención puede suponer para el retenedor una mera operación contable, que evidentemente tendrá

---

<sup>1206</sup> MANZONI, I. op.cit. pág. 1285 "L'obbligazione del sostituto d'imposta nasce dunque da una fattispecie legale, sulla base del semplice fatto che un certo reddito o incerto compenso è stato corrisposto o dovrà essere corrisposto, e non già del fatto che una ritenuta sia stata o meno effettuata. Sotto questo profilo, non vi è quindi sostanziale differenza tra obbligazione del sostituto e obbligazione del contribuente."

<sup>1207</sup> MANZONI, I. op.cit. pág. 1285 "prova ne sia che vi sono dei casi in cui...il versamento della ritenuta va effettuato prima ancora che siano corrisposti i redditi sui quali essa deve essere operata...E, comunque, il fatto che la ritenuta non sia stata operata non esime certo il sostituto dal versamento dell'ammontare corrispondente a quello delle ritenute operabili."



efectos en su propio patrimonio, pero de la que no se deriva necesariamente la posesión efectiva de cantidad alguna<sup>1208</sup>. Ello se pone especialmente de manifiesto en los supuestos en que el ordenamiento jurídico conecta la generación del instituto con la exigibilidad de los rendimientos, en los que la imposibilidad de realización de la retención no descarta la imperatividad de la realización del ingreso. Así, mientras que el abono íntegro de la retribución permite suponer la existencia de dicha liquidez, con anterioridad a dicho abono, en poder del retenedor, la práctica de la retención no permite dicha presunción<sup>1209</sup>. En este sentido, nos parece que, a efectos de la voluntariedad del no ingreso, el abono de la retribución íntegra, salvo error en la propia situación de obligado, resulta más inequívocamente culpable.

Y ello sin perjuicio de que compartamos la crítica doctrinal en torno a que tales dificultades pudieran producir una variación en la calificación de la infracción. Siendo sin embargo, susceptibles de

---

1208 Como certeramente señala MANZONI, I. en op.cit. pág. 1285-1286 "...l'effettuazione della ritenuta non comporta alcun materiale trasferimento di somme di denaro dalla sfera di disponibilità economica del sostituito a quella del sostituto, che possa in qualche modo integrare gli stremi oggettivi del fatto di appropriazione indebita. La ritenuta è, in realtà, un mero fatto contabile, che si attua semplicemente versando al creditore-sostituito...l'ammontare del compenso al netto della ritenuta e segnando invece a costo il compenso al lordo della stessa. Perciò il sostituto ben potrebbe, in ipotesi, essere in grado di assolvere il suo debito nei confronti del sostituto-creditore, adempiendo al tempo stesso all'obbligo di ritenuta, pur senza avere le disponibilità finanziaria per effettuare l'ulteriore versamento all'erario delle ritenute stesse."

1209 Así, no entendemos la afirmación de LOPEZ VILLEGAS, quien, en op. cit. pág. 109, manifiesta que "por encontrarse una empresa en situación económica paupérrima, el empresario pagara los jornales o salarios, pero por falta de dinero, no se abonaran las retenciones. En este caso, el no ingresar esas retenciones y el no haberlas incorporado a su patrimonio, ni haber dispuesto de ellas es totalmente defendible...ha de entenderse, en estas condiciones, la ausencia de deducción y la falta de acreditamiento del adueñamiento." En efecto, el autor sólo puede referirse a dos supuestos distintos: o bien el empresario ha abonado a sus empleados la retribución íntegra, y en tal caso, no se entiende porqué es la paupérrima situación de la empresa la que ha motivado la ausencia de ingreso. Resulta cierto que no se apropia de dinero ajeno, pero tampoco cumple con su ingreso sin excusa absolutoria. O bien el retenedor ha pagado los rendimientos al neto, sin ingresar la diferencia, por no poseer la liquidez necesaria. Este supuesto, perfectamente posible, no se ajusta a la previsión esbozada por el autor de que no se generará la deducción para el retenido, quien independientemente del ingreso del retenedor, habrá soportado la retención.

graduar la culpabilidad del obligado, como resulta posible en la actual regulación de los criterios de graduación de las sanciones aplicables<sup>1210</sup>. En efecto, dichas críticas ponen de manifiesto en el ámbito de nuestra doctrina científica, como resulta patente en el de la italiana, que el tratamiento, a efectos de infracciones y sanciones, del retenedor no debería resultar especialmente diferenciada respecto del resto de obligados tributarios. La equiparación entre sus respectivas situaciones jurídicas de obligados al ingreso debe producir idénticas consideraciones respecto de la modulación de la culpabilidad de su conducta.

Así, como veíamos, aunque por el mero surgimiento del instituto nace una obligación a cargo del retenedor, éste, por la práctica de la retención, puede no poseer los fondos necesarios para su realización. Esta actuaría en el ámbito de su situación patrimonial o de balance, no

---

<sup>1210</sup> Y así es como puede operarse a partir de la ley 10/85, lo que ha motivado que alguna jurisprudencia haya optado por considerar más favorable este último régimen, aplicándolo por tanto, retroactivamente, a las infracciones cometidas bajo el imperio de la regulación anterior. Tanto la adecuada contabilización como la ausencia o dificultades de liquidez podrían tener cabida en los criterios actualmente contenidos en el art. 82 de la L.G.T., no resultando, necesariamente, como sin embargo sostiene la S.T.S. de 16 de Octubre de 1991 (RGD nº 574-575, pág. 7140), irrelevantes para el tratamiento de la infracción.

En ese sentido, pueden citarse la Res. T.E.A.C. de 17 de febrero de 1988, (Impuestos nº 10, 1988, pág. 103), que acerca de la falta de ingreso de las cantidades retenidas, opina que la reforma operada en la LGT por la ley 10/85, establece un régimen sancionador más favorable que el establecido en la ley IRPF, siendo por ello el aplicable. La no ocultación de la realidad de la contabilidad, la falta de capacidad económica del retenedor y la inexistencia de ánimo de defraudación - indica- son circunstancias atenuantes de la culpabilidad. En el mismo sentido, la S.A.N. de 19 de junio de 1987, (Pon. Sr. Yagüe Gil, publicada en GF.) que, acertadamente, incluso manifiesta que el régimen del art. 39 de la ley IRPF choca con los postulados del derecho penal, aplicables al régimen sancionador y que exigen la culpabilidad como presupuesto de la sanción. Según la sentencia, debe aplicarse el régimen de la ley 10/85, aun tratándose de una falta cometida antes de su entrada en vigor, por ser más favorable, siéndoles de aplicación todas las circunstancias modificativas de la responsabilidad del nuevo art. 82 de la LGT, puesto que no se prevén excepciones. Y asimismo, las SSTs de 22 de febrero 1989 (GF nº 70, pág. 74) y de 19 de junio de 1989 (Impuestos nº 19, 1988) La no presentación de las declaraciones y resúmenes de retenciones efectuadas al personal por una empresa, tras la redacción de la L.G.T. dada por la ley 10/85, no puede ser tipificada con arreglo al art. 39.2 del IRPF sino que, tipificada en el art. 79 a) LGT, será sancionada con arreglo a los arts. 87.1 y 88.3 de la misma. Y ello aunque se produjo antes de la entrada en vigor de estas normas, pues las nuevas normas "Habrán de aplicarse con efecto retroactivo en cuanto favorezcan al sancionado...".

en su disponibilidad dineraria. En este sentido, deber menos no supone ninguna posesión de dinero. Con lo que podríamos concluir que tampoco la realización de la retención supone imperiosamente la constitución de depósito dinerario alguno. Y en efecto, como ha sido puesto de manifiesto, la obligación de ingreso surge con la realización del presupuesto, que actúa a su vez dotando el ordenamiento de un poder jurídico al retenedor, no para detraer las mismas sumas que deberá ingresar, sino para, mediante la extinción parcial de la deuda que le une al retenido, equilibrar su situación patrimonial.

#### *7.1.2.2. La retención como objeto de una relación entre retenedor y retenido.*

En este sentido, debe negarse asimismo otra consecuencia del pretendido carácter de depositario del retenedor: las sumas retenidas no son propiedad de otro sujeto, sea éste el retenido o la Hacienda Pública<sup>1211</sup>. En efecto, si con la realización de la retención aquél ve extinguida o reducida parcialmente su deuda, debe concluirse que tal extinción ha incidido en su propio patrimonio, y es por ello que el retenedor responde de su propia obligación de ingreso, con todos sus bienes, presentes y futuros. Debiendo negarse la posibilidad de la constitución de un patrimonio separado, del que el retenedor sea asimismo titular. El retenedor ve así, su situación jurídica configurada simultáneamente por la aparición de una deuda con la Hacienda Pública y con el poder de extinguir parcialmente aquélla, preexistente, con el sujeto retenido.

---

<sup>1211</sup> En este sentido se pronuncia El Tribunal de Casación italiano, citado por DEL FEDERICO, L., en "In ordine alla legittimità costituzionale del reato di omesso versamento di ritenute", en *BT* nº 17, 1989, pág. 1304 "...consolidata giurisprudenza secondo cui il mancato versamento delle ritenute operate dal sostituto non può qualificarsi nè come peculato, nè come malversazione, nè come appropriazione indebita giacchè con la semplice effettuazione della ritenuta si realizza l'estinzione sia dell'obbligazione del sostituto nei confronti del sostituito, sia dell'obbligazione tributaria del sostituito nei confronti dello Stato, e quindi l'ammontare delle ritenute non è proprietà nè del sostituito nè dell'Amministrazione finanziaria; conseguentemente il sostituto, mero soggetto passivo di una situazione obbligatoria, è debitore per un debito proprio e non responsabile per un debito altrui con denaro altrui."

Así, de la existencia de la obligación de ingreso se haya realizado o no la retención se desprende la *imposibilidad de que éste pueda resultar alternativamente, obligado por deuda propia, y obligado a la entrega de un depósito de sumas ajenas* . Con lo que, dado que el nacimiento de la obligación del retenedor es predicable en todo caso, debe negarse la necesidad, o incluso la existencia, del depósito<sup>1212</sup>. Si el retenedor resulta obligado por la mera realización del presupuesto de la retención, su obligación únicamente se extinguirá si entrega bienes propios, pues, en otro caso, no tendría efectos solutorios. Por tanto, si la retención no supone la causa de la obligación del retenedor, aquélla debe encuadrarse en el ámbito de una relación entre retenedor y retenido, y no entre éste último y la Hacienda Pública. En ambos casos, el retenedor, configurándose como único obligado, no puede resultar poseedor de dinero del retenido.

Y en efecto, a tal resultado puede llegarse a través de dos consideraciones: en primer lugar, la ausencia de vinculación entre la retención y el ingreso, que lleva a negar, como hemos visto, la constitución de un depósito, o a la realización por el retenedor de una gestión en el cumplimiento de una obligación ajena, sino como un auténtico obligado frente a la Hacienda Pública<sup>1213</sup>. Como consecuencia, y en segundo lugar, el deber de soportar la retención, en

---

<sup>1212</sup> La contradicción expuesta parece no considerarse tal por MIR DE LA FUENTE, en *Las retenciones tributarias...op.cit.*, pág. 234, nota 116 "...como sea que el dinero retenido se puede entender "recibido" por virtud de un título que produce la obligación de "ingresarlo en el Tesoro", es posible tipificar la falta de ingreso como apropiación indebida. Tipificación que no es inconciliable con la afirmación de la propiedad del obligado a retener pues la retención, al tiempo que la "detracción" de lo retenido (sea adquisición o simple no pérdida), genera la obligación de ingresar en el Tesoro (aunque también la no retención)..." y, en págs. 235-236 señala la confusión acerca de la propiedad de las sumas resultado de la imputación alternativa al retenedor de ambas condiciones, obligado y depositario: "Si el obligado a retener no retiene es obvio que nada adquiere él, por lo que si, a pesar de no retener, ingresa en el Tesoro el equivalente de lo que pudo y debió retener, entrega bienes propios. Si, por el contrario, lo hace e ingresa en el Tesoro, se podrá discutir si se están entregando bienes propios del retenedor o del contribuyente, pero indiscutible es que se realiza una atribución patrimonial..."

<sup>1213</sup> La condición de obligado del retenedor ha sido puesta de manifiesto en nuestra doctrina, desde un principio, por SOLER ROCH, M.T., en "Notas..." op.cit., pág. 24, y MARTIN QUERALT, J. en "Notas..." op.cit. pág. 148

la medida en que no se realiza con dicho fin, debe suponer una auténtica reducción del crédito sostenido frente al retenedor. Así, debe concluirse que, por razón de la retención, el retenido pierde, en principio, el derecho a una parte de su retribución<sup>1214</sup>, pasando a engrosar el patrimonio del retenedor. Es por ello que apuntábamos, en el capítulo precedente de este trabajo, que la operatividad de este instituto suponía una modificación en las relaciones jurídico-privadas que se tomaban como presupuesto de su nacimiento y sustrato de su práctica, al observar el efecto reductor que la retención opera sobre el crédito del retenido<sup>1215</sup>.

### *7.1.3. La calificación penal consecuencia de la consideración del retenedor como depositario.*

Debe negarse, por tanto, la posibilidad de que el retenedor pueda en ningún caso configurarse como reo del delito de apropiación indebida<sup>1216</sup>, por ausencia de la nota característica de dicho delito: la ajenidad del bien "apropiado" cuyo destino es alterado. Tal calificación tendría como premisa que el retenido seguiría siendo propietario de las sumas objeto de la retención, lo cual debe absolutamente

---

<sup>1214</sup> Como señala DEL FEDERICO, L. en op.cit., pág. 1305 la retención "lo priva di azione per l'eventuale restituzione della somma, tranne il caso di ritenute illegittime operate in misura superiore a quella dovuta."

<sup>1215</sup> Así lo pone de manifiesto BERLIRI, en *Corso istituzionale...* op.cit. pág. 45 "...il rapporto tra il debitore (l'obbligato al versamento) e il creditore (il possibile futuro contribuente) risulta modificato nel senso che per adempiere il debitore non deve pagare al creditore l'intera somma dovuta, ma solo la differenza tra tale somma e quella versata all'ente impositore."

<sup>1216</sup> En el sentido del texto, MARTINEZ PEREZ, en *El delito fiscal*. Ed. Montecorvo, Madrid, 1982, págs. 370-371, que rechaza la doctrina del Tribunal Supremo acerca de la consideración del retenedor como un depositario. "...En efecto, en este caso no puede afirmarse que el tributo retenido quede en poder del sustituto en calidad de mero depósito, porque desde el momento en que el sustituto efectúa la retención existe un desplazamiento de la deuda tributaria del contribuyente al sustituto: si éste practica la retención desaparece la obligación del contribuyente sustituido, el cual queda al margen del círculo de obligados al pago frente a la Hacienda Pública; en otras palabras, subsiste únicamente la obligación del sustituto, quien de este modo viene a ocupar todo el lugar que antes compartía con el contribuyente sustituido. En consecuencia, en la acción descrita cabría únicamente apreciar la existencia de delito fiscal, y si ello no fuera posible porque no se cumplen los requisitos del art. 319 del código Penal, no habría más remedio que predicar la atipicidad de la conducta."

negarse<sup>1217</sup>. En consecuencia, en la medida en que el retenedor no hubiera cumplido la obligación del retenido por cuya causa detrajo las sumas, el bien jurídico protegido por la imposición del delito estaría constituido por el perjuicio patrimonial derivado para el retenido como consecuencia de la no realización del ingreso. Sin embargo, no se produce tal perjuicio<sup>1218</sup>, sino que la única perjudicada es la Hacienda Pública. En efecto, por razón de la retención, el retenido podrá deducirse dichas sumas para la determinación de su deuda con la Hacienda Pública, con independencia de la producción del ingreso<sup>1219</sup>. Es por ello que el retenido no se configura como un interesado *patrimonialmente* en el ingreso realizable por el retenedor, y elimina la posibilidad de modular la configuración del delito respecto de dicho perjuicio<sup>1220</sup>. En efecto, la retención, en tales casos, debe reputarse

---

1217 Así lo ponen de manifiesto COLLIVADINO en "Le sanzioni in materia tributaria (1980-1985)", en DPT, 1986, II,, págs. 61-62 , quien señala que la doctrina de la Corte di Cassazione se emite en el sentido de que "il sostituto è debitore in proprio e non meramente responsabile per un debito altrui ed in tali sensi è direttamente e personalmente obbligato verso lo Stato...Pertanto, il mancato versamento all'erario da parte del datore di lavoro di dette somme, sulle quali non può configurarsi una titolarità attiva del lavoratore ...non integra il reato di appropriazione indebita, la cui essenza consiste nella lesione del diritto di proprietà o di altro diritto reale mediante l'abuso di essa o denaro altrui;..." ; y DEL FEDERICO, L. op.cit., pág. 1305 "è evidente come non possa rinvenirsi l'essenza del reato di appropriazione indebita nella fattispecie in esame, in cui il sostituto ha il possesso della somma di danaro oggetto della ritenuta a titolo di proprietà, essendo egli l'unico soggetto passivo del rapporto obbligatorio: manca infatti il requisito essenziale dell'altruità."

1218 Como describe COLLIVADINO, en op.cit., págs 61-62 La Corte Suprema (sez II, 20 ottobre 1983, ) señala que "il mancato versamento all'erario da parte del datore di lavoro delle somme trattenute ai lavoratori dipendenti perché dovute allo Stato a titolo d'imposta sul reddito delle persone fisiche non concreta il reato di appropriazione indebita per difetto del requisito dell'altruità del denaro; infatti non potendosi configurare sulle somme trattenute alcun diritto di proprietà a favore del lavoratore, in una signoria sulle stesse da parte l'Amministrazione finanziaria, il denaro trattenuto deve ritenersi rimasto in proprietà del dato di lavoro ..."

1219 Así lo señala DEL FEDERICO, L. pág. 1305, "è tuttavia indubbio che dal momento in cui il sostituto subisce la ritenuta acquista il diritto di dedurla dall'imposta globalmente dovuta, e ciò indipendentemente dal fatto che il sostituto adempia o meno all'obbligo strumentale del versamento della ritenuta operata. E fondamentale il rilievo che se l'Amministrazione non riceve il versamento dal sostituto può agire solo nei suoi confronti, giacché il sostituto è liberato con la mera effettuazione della ritenuta."...de lo que deriva que "non può configurarsi in capo al sostituto alcun diritto sulla somma legittimamente ritenuta dal sostituto, indipendentemente come è ovvio, dal fatto che questa sia o meno versata..."

legítimamente realizada, en la medida en que el retenedor ha hecho el debido uso de un poder del que le ha dotado el ordenamiento, y que ha surtido los efectos jurídicos correspondientes en la esfera del retenido. La ilicitud de la conducta radica en la ausencia del ingreso, no de las retenciones practicadas, sino de la cantidad que constituye el objeto de la obligación del retenedor.

En este sentido, y constatada dicha ausencia de interés, podría intentarse, partiendo de su consideración de "deudor indirecto", en cuanto no responsable de deuda propia, sino depositario de cantidades ajenas, la vieja calificación del retenedor como malversador de caudales públicos<sup>1221</sup>, cuando no realiza el ingreso de las cantidades

---

<sup>1220</sup> En ese sentido, la S.T.S. de 3 de Diciembre de 1991 (Pon: Sr. Moyna Ménguez, en Impuestos, nº 5, Marzo, 1992, págs. 45 y ss) aun calificando como apropiación indebida, señala en su Fjco 3º ,a efectos de negar la calificación de delito-masa, que "...las cuotas retenidas y no ingresadas reportan perjuicio económico exclusivo al Tesoro Público, nunca a los retenidos, los cuales podrán computar en su declaración por el Impuesto tales retenciones y deducirlas de su cuota con independencia de su ingreso por parte de la Empresa o Entidad...falta, por tanto, la pluralidad de perjudicados..."

<sup>1221</sup> En ese sentido, PEREZ ROYO, F. en *Los delitos...* op.cit. en pág. 195, nota 312, quien apunta dicha calificación, aun señalando que tiene peor enacje en la redacción del tipo. "Esta calificación podría considerarse más adecuada que la de apropiación indebida si se piensa que en esta última figura se trata fundamentalmente de proteger el patrimonio de la persona que confía la cantidad a título de depósito o similar (en nuestro caso, el contribuyente). Efectivamente el contribuyente no sufre perjuicio económico en estos casos. Únicamente la Hacienda Pública resulta perjudicada."

Como explica MARTIN QUERALT en "Notas en torno a la configuración...", op.cit., págs. 140 y ss, dicha calificación estaba prevista en el Reglamento de 17 de septiembre de 1906, que, con referencia a los supuestos de sustitución de la antigua Contribución sobre Utilidades, que calificaba a los retenedores de depositarios de la parte de contribución que correspondiera al Estado, entendiéndose realizada la retención desde que los dividendos, intereses o beneficios fueran exigibles. Así, éstos incurrían en malversación de caudales públicos a partir del transcurso de 30 días desde el plazo para relizar el ingreso, y pudiendo librarse de tal calificación únicamente probando que habían realizado el pago, bien por falta de fondos, constituyendo prueba de ello el estado de quiebra o suspensión de pagos, bien por declaración jurada del acreedor de que le había sido realizado. Así se estipulaba también en la Regla 27 de la Instrucción Provisional de la Contribución de Utilidades , aprobada por el Real Decreto de 8 de mayo de 1928, que sirvió de base a la O.M. de 12 de junio de 1964, que disponía que "en los casos de retención indirecta, el retentor tendrá la consideración de depositario de la parte alícuota que en concepto de contribución corresponda al Estado. Así, en la misma línea se insertaba el Estatuto de Recaudación de 29 de Diciembre de 1948, en cuyo artículo 113 se establecía: "...si el ejecutor comprobase que la retención tuvo efecto, pondrá el hecho inmediatamente en conocimiento de la Tesorería para que por ésta al Juzgado correspondiente por malversación de caudales públicos,...". La calificación penal no se repitió, sin embargo, en el art. 9 del Reglamento General de

retenidas. Si bien tal construcción debe ser considerada incompatible con la que posibilita la calificación del retenedor como reo del delito de apropiación indebida<sup>1222</sup>, por la diferente titularidad de la propiedad de las sumas que supone su sustrato jurídico. En efecto, para que el retenedor pueda constituirse en malversador, las sumas deberían ser propiedad de la Hacienda Pública, con lo que mediante la retención, el retenido habría transmitido a ésta la propiedad de las mismas<sup>1223</sup>.

---

Recaudación aprobado por el Decreto 3.154/1968, de 14 de noviembre. Así, como pone de relieve LOPEZ VILLEGAS, en "Las retenciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas y el delito de apropiación indebida", op.cit., pág. 107 "en esta ocasión, como puede comprobarse, el Ejecutivo en el ejercicio de su potestad reglamentaria, fue más respetuoso con el poder judicial, remitiéndose a él para calificar la conducta que con anterioridad había definido como malversación de caudales públicos."

<sup>1222</sup> Así, debe criticarse la postura de MATEU-ROS, en "Efectos penales..." op.cit., que postulando la calificación de la conducta como malversación de caudales públicos, plantea la eventual aplicabilidad del delito de apropiación indebida. (págs. 212-214)

<sup>1223</sup> En este sentido debe reseñarse la postura de LEJEUNE, quien en *La anticipación...*, op.cit. pág. 204, nota 281 parte de la distinción entre la obligación "contributiva" del retenido y la obligación meramente formal del retenedor. Así intenta compatibilizar el carácter de obligado de éste con su condición de depositario de caudales públicos por la extinción de la deuda del retenido, producida mediante la retención. Sobre esta premisa ya puede señalarse la impropiedad técnica de la configuración. En efecto, el cumplimiento de las obligaciones, a efectos de determinar la propiedad de su objeto, no distinguen entre contributivas y no contributivas, siendo ambas formal y técnicamente iguales. Si el retenido ha extinguido su obligación mediante la retención, la propiedad de las sumas, o ha pasado al retenedor - y su deber de ingreso, entonces, se explica por una relación obligatoria propia con la Hacienda Pública, negándose la relación obligatoria entre retenido y ésta - , o han sido transferidas al Erario Público en cumplimiento de una obligación con éste. Pero esto debe suponer, necesariamente, que el carácter de depositario del retenedor niega que mantenga alguna relación obligatoria con la Hacienda. Así, el carácter de contributiva se derivaría de la capacidad de contribuir a los gastos públicos que puede derivarse de la prestación, se instrumente ésta en una obligación o no. Esta última categoría, no hace referencia a dicho carácter, sino al establecimiento de relaciones patrimoniales entre diversos sujetos.

Así, el autor, observando que dicha calificación penal supone la ausencia de identidad entre las posiciones de deuda de retenedor y retenido, señala la dificultad que plantea para la calificación del retenedor como sustituto, dado que éste nos e coloca en la misma situación que el sujeto pasivo. En efecto, "contra el sustituto no pueden haber más acciones que las existentes contra el contribuyente, es decir, el apremio, tanto si ha habido retención como si no. Pero en ningún caso, en puridad de razones, podría recurrirse a la vía penal...la obligación del sustituto no es, desde que existe, la misma del contribuyente. La obligación del contribuyente se extingue, soportando la retención; de ahí que el sustituto, cuando ha habido retención, está siempre exento de toda responsabilidad y puede deducir lo retenido con tal de que se acredite la retención efectuada. La obligación del sustituto, por el contrario, nace en el mismo momento en que



Resulta, por tanto, más explicativa de la liberación de responsabilidad del retenido con el acto de la retención, en la medida en que con ella parece extinguida su deuda, evitando el uso artificioso a una obligación inejecutable por su acreedor, es decir, a la disociación entre deuda y responsabilidad que parece desprenderse de la postura alternativa.

Pero dicha calificación se presenta asimismo como incompatible, a su vez, con la posición del retenedor como obligado, debiéndose interpretar su posición como la de un mero recaudador que actúa para el cobro de las deudas tributarias. Como vimos, sin embargo, su régimen jurídico lo diferencia profundamente de aquél aplicable a las Entidades colaboradoras en la recaudación<sup>1224</sup>. Dada, pues, su situación jurídica de deudor, la calificación expuesta supondría que dicho régimen debería ser aplicable a todo obligado que incumple con su deber de ingreso, dado que las sumas objeto de su obligación deberían ser propiedad de la Hacienda Pública desde el momento en que son exigibles por ésta, y serían, como se postula en la retención, "caudales públicos". Calificación ésta evidentemente insostenible. Es por ello que tampoco se ajusta la conducta del retenedor a la acción descrita en dicho tipo delictivo.

#### *7.1.3.1. La conexión con el tratamiento sancionador administrativo.*

Por otra parte, debería reflexionarse sobre la profunda diferenciación entre el bien jurídico protegido por la regulación de las infracciones tributarias imputables al retenedor que no ingresa y el derivado de las calificaciones penales aquí expuestas, en un ámbito en el que la diferencia no debería ser cualitativa, sino cuantitativa, en el

---

se extingue la delcontribuyente y tiene por objeto la entrega a la Hacienda Pública de una suma de dinero que ya pertenece a ésta y detenta sólo a título de poseedor."

<sup>1224</sup> Regulado, básicamente, en los arts. 78 y ss. del RD 1684/1990, de 20 de Diciembre. Resulta significativo, a este respecto, que, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 78.5 de la citada norma, "...las comprobaciones se referirán exclusivamente a su actuación como Entidades colaboradoras...".

sentido de que debería ser causa de delito el atentado más peligroso contra el mismo bien protegido por la existencia de una infracción administrativa<sup>1225</sup>. Así, como ha sido puesto de manifiesto, el reo de apropiación indebida no está incurso en la incompatibilidad que el art. 77.6 de la L.G.T. establece únicamente para el delito contra la Hacienda Pública<sup>1226</sup>. Parecería, por tanto, que dicho sujeto incurriría en una especie de concurso de causas de punibilidad que, en relación con la consideración administrativa de la conducta sancionable, harían referencia a la omisión del ingreso, y por tanto a la Hacienda Pública como perjudicado. En cambio, la consideración de apropiante haría referencia al retenido. En ese orden de cosas, puede afirmarse que el bien jurídico protegido contra la ausencia de ingreso de las retenciones no resulta diferenciado respecto del residido en la elusión del pago de tributos<sup>1227</sup>. Y en efecto, la calificación expuesta supone la imposibilidad de aplicar un tratamiento penal al retenedor que, no ingresando, no retiene<sup>1228</sup>, cuyo ánimo defraudatorio, como vimos, puede resultar más evidente, y cuya conducta puede resultar más

---

1225 Así, RAMALLO MASSANET, J. en "La modificación parcial de la Ley General Tributaria", en *CREDF* nº 47-48, citando la S.T.C. de 8 de junio de 1981, que señalaba que "...un mismo bien jurídico puede ser protegido por técnicas administrativas o penales", ya que "ambas son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado"; se manifestaba en el sentido de que "Son, pues, criterios de política criminal los que deben utilizarse para, ante la alternativa de sanción administrativa o pena criminal, decidir hasta qué grado de culpabilidad y cuantía se configuran los comportamientos como infracciones y a partir de cuál se hace como delitos." (pág. 346).

1226 Por MARTINEZ LAFUENTE en "Comentarios de Jurisprudencia", *Impuestos* nº 12, 1991, págs. 28-29.

1227 En ese sentido, PEREZ ROYO, F. en *Los delitos...* op.cit. págs. 90 y ss. Debe citarse al respecto, la S.T.S. de 3 de Diciembre de 1991 (*Impuestos* nº 5, Marzo 1992, págs. 45 y ss) ante la alegación de la fiscalía de que el bien jurídico protegido era el mismo que el subyacente en el delito de defraudación tributaria, parece calificar como apropiación indebida no por contradicción con tal alegación, sino porque "...no hay razón suasoria para quebrar el criterio jurisprudencial mantenido con reiteración...en espera de obtener, de lege ferenda, un tratamiento penal que elimine objeciones y explicables discrepancias."

1228 Así, LOPEZ VILLEGAS, en op.cit. págs. 109-110 "...la responsabilidad penal por el no ingreso de las retenciones no se da cuando no se practican éstas." y ello porque "el empresario, al no practicar la retención, no detrae del patrimonio del trabajador cantidad alguna y, por consiguiente no puede darse la *constitutum posesorum*."

peligrosa para el correcto desarrollo de la función tributaria. Previsión ésta que choca con la existencia, como vimos, de una infracción tributaria grave en todo caso.

En efecto, la mayor gravedad de las sanciones tributarias impuestas al retenedor, en relación con el resto de obligados al ingreso<sup>1229</sup>, incluido el contribuyente, pone de manifiesto la extrema peligrosidad, a efectos tributarios, de tal conducta. Extrema peligrosidad que, superando la derivada de la falta de ingreso, -ya que si únicamente fuera ésta la razón represiva, el tratamiento debería resultar equiparado al del resto de obligados-, debe estar relacionada con la facilitación del fraude para otros sujetos pasivos causado por la ausencia de realización de la retención<sup>1230</sup>. Es por ello que los deberes formales del retenedor referidos a la situación tributaria del sujeto retenido son considerados como de gran trascendencia a efectos de la graduación de la sanción correspondiente<sup>1231</sup>.

En este sentido, no resulta fácilmente explicable la ausencia de punibilidad de un obligado que no ingresa, cuando ha incumplido además, otro deber que le era imputable: la realización de la

---

<sup>1229</sup> En efecto, en el art. 88.3. de la L.G.T. se establece un cálculo de la sanción aplicable en el caso de "falta de ingresos de tributos repercutidos o de cantidades retenidas o que se hubieran debido retener", en el 150 al 300 por 100 de la cuantía no ingresada, lo que resulta más oneroso que lo previsto para el resto de infracciones graves. Así ha sido puesto de manifiesto por MATEU-ROS, en op.cit., pág. 203, "El régimen sancionador aplicable a la falta de ingreso de las retenciones debidas - se haya efectuado o no retención - es, por tanto, más severo que el general de las infracciones tributarias graves."

También en Italia, como señala MANZONI, I. en op.cit. pág. 1286, en el caso de no declaración de las retenciones, "...la sanzione conminata è più grave di quella prevista per l'ommissione della dichiarazione da parte del contribuente."

<sup>1230</sup> PEREZ ROYO, "La configuración de la acción típica en el delito de defraudación tributaria", *CREDF* nº 48, pág. 360 "...la evasión tributaria que tiene lugar a través del incumplimiento de la obligación de retener es una de las más peligrosas formas de evasión, por la relación que guarda con el fenómeno de la llamada "economía sumergida".

<sup>1231</sup> Cfr. art. 12 del Rd 2631/1985, de 18 de diciembre, a efectos de la graduación de las sanciones aplicables.

retención<sup>1232</sup>. Únicamente la calificación del objeto del ingreso como "auténtica" deuda tributaria diferencia esta ausencia de ingreso de la que se produciría en el sujeto pasivo del IVA<sup>1233</sup>, que, al igual que el retenedor, resulta obligado al ingreso con independencia de la realización de la preceptiva repercusión. Parece, por tanto, que la única causa para la postulación de un tratamiento diferente radica en la calificación del repercutente como contribuyente, es decir, como sujeto pasivo. Dicha postura olvida, por tanto, que la posición jurídica del retenedor resulta estructuralmente idéntica a la de cualquier sujeto pasivo, y especialmente en el ámbito funcional, a éste concretamente. Así, la jurisprudencia y doctrina italianas han señalado, en este sentido, la arbitraria discriminación que en el ámbito de las consecuencias penales, se derivarían de tal calificación, para el retenedor respecto del resto de obligados al ingreso previstos en el sistema tributario, y en especial respecto al sujeto pasivo del IVA<sup>1234</sup>.

---

1232 A idéntica solución se llega con la tipificación italiana del delito de ausencia de ingreso de cantidades retenidas. Cuando el retenedor no retiene ni ingresa, su conducta sólo es punible como infracción administrativa, en virtud de los artículos 92 , penalizador de la falta de ingreso, y 95, que sanciona la ausencia de retención, del D.P.R. de 29 de septiembre de 1973, nº 602. La diferencia de criterio entre las infracciones administrativas y los delitos penales es criticada por MANCUSO, G. en "La cassazione e il reato di ritardato versamento di ritenute", en *DPT* , 1988, II, pág. 1293.

1233 En ese sentido, resulta significativo que en la S.A.P. de Vitoria de 19 de septiembre de 1985, en que se condena por delito de elusión de tributos por la defraudación de cuotas IVA, y por apropiación indebida en el caso de las retenciones, el Tribunal, ante la alegación del acusado de la correcta contabilización de las operaciones realizadas, a efectos de la valoración del dolo, señala que "...la elocución "defraudare" con que el citado precepto inicia su texto...requiere un dolo específico, o lo que es lo mismo, de la consciencia de que se ofende al Tesoro; y tal dolo resalta en la causa si se tiene en cuenta que el procesado cargaba IVA sobre los clientes, detraía el IRPF de la nómina de sus empleados...todo ello sin el posterior y legal reflejo en las arcas del Tesoro...". Así, a pesar de que el elemento defraudatorio no integra el tipo de la apropiación indebida, el Tribunal lo encuentra en el ámbito de la retención, al igual que ocurre con el IVA no ingresado.

1234 En ese sentido se pronuncia MANZONI, J. quien, en "La responsabilità penale del sostituto d'imposta nell'imposizione diretta e nell'IVA", en *BT* nº 17, 1985, pág. 1285, señala que la previsión normativa del art. 2 de la ley nº 516 de 1982, por la cual "il sistema sanzionatorio ...è pesantemente afflittivo e certo più gravoso del parallelo sistema sanzionatorio adottato nei confronti del soggetto contribuente.." radica en un equívoco de base "Infatti, secondo una tesi piuttosto diffusa, il sostituto d'imposta che non effettui il versamento delle ritenute operate realizerebbe una sorta di appropriazione indebita, perfezionando un comportamento non dissimile, nella sostanza, da quello di un esattore che si appropriasse delle somme riscosse dai

### 7.1.3.2. El desvalor añadido en el caso de retención sin ingreso.

Sin embargo, parte de la doctrina, aun partiendo del carácter de obligado del sujeto retenedor, que lo configuraría en todo caso como posible reo del delito de elusión de tributos, ha señalado que podría asimismo producirse un concurso de delitos, o de normas<sup>1235</sup> que posibilitarían su punición como apropiante, cuando sí ha practicado la retención. Y ello, fundamentalmente, por la consideración del mayor desvalor manifestado en la conducta expuesta<sup>1236</sup>.

Ahora bien, sin negar la bondad del intento de configurar como más punible la conducta de quien retiene y no ingresa, debe sin embargo señalarse que el mismo no puede suponer la calificación de una conducta como apropiatoria cuando no lo es. En efecto, como

---

contribuyente." También DEL FEDERICO, L. "In ordine alla legittimità costituzionale del reato di omesso versamento di ritenute", en *BT* nº 17, 1989, pág. 1305, comenta la cuestión de inconstitucionalidad que el Tribunale di Teramo planteaba respecto del delito de ausencia de ingreso de retenciones practicadas. Dicho autor coincide con la cuestión planteada por dicho Tribunal, que cuestionaría la evidente disparidad de tratamiento en "riferimento alla posizione di chi sia tenuto al versamento all'erario di somme effettivamente percepite da terzi a titolo di IVA e non effettuati tale pagamento", al señalar que "...potendo apparire ingiustificato il rigore punitivo adottato dal Legislatore ...laddove si consideri l'assenza del presunto maggior disvalore nel comportamento del sostituto che omette di versare la ritenute operate, rispetto al contribuente che ad esempio ometta di versare l'IVA da esso percepita e dovuta all'erario."

<sup>1235</sup> En este sentido, DEL POZO LOPEZ-ARNAU, en "Anotaciones sobre el delito fiscal" en *Medidas Urgentes de Reforma fiscal*, vol. I. VV.AA. Madrid, IEF, 1977, "A la hora de optar por un delito u otro debería seguirse el principio de especialidad y considerar que la conducta del sustituto debe encajar mejor dentro del delito fiscal tipificado en el art. 319 " (págs. 398-399).

<sup>1236</sup> Es la postura expuesta por PEREZ ROYO, F. en *Los delitos ...op.cit.* donde manifiesta que "ciertamente el sustituto no es deudor de una obligación ajena, sino de un deber tributario propio, que tiene por objeto el ingreso de las cantidades retenidas o que hubiera debido retener...", pero, sin embargo, aduce que en el caso de retención sin ingreso "...existe un elemento sobreañadido de desvalor en la conducta que justifica la aplicación del art. 535 CP. Puede afirmarse sencillamente que el sustituto o retenedor sencillamente un obligado tributario, pero lo indudable es que desde el momento en que efectúa la retención, las cantidades correspondientes, aun si se considera que forman parte de su patrimonio, deben diferenciarse netamente de los restantes elementos del mismo en razón de su destino particular: como sumas destinadas a ser entregadas a un tercero, la Hacienda Pública." (pág. 195)

hemos visto, el retenedor no se constituye en poseedor de bienes ajenos, sino que incumple sencillamente una obligación propia. Por ello debe reputarse contradictoria, asimismo, la configuración del retenedor como obligado y auténtico sujeto pasivo de la retención, y a la vez, como depositario de sumas ajenas<sup>1237</sup>. En ese sentido, el retenedor, o comete defraudación de tributos, o no puede cometer ningún otro delito, por ausencia del sustrato fáctico necesario para realizar apropiación indebida o malversación de fondos públicos. Resulta significativo, en este sentido, que el inicio de tal tendencia jurisprudencial estuviera especialmente propiciado por aquéllos que, encontrando dificultades para su integración en la acción típica de elusión del pago de tributos, o de la malversación, postularan dicha calificación como posible vía de punición de la conducta defraudatoria<sup>1238</sup>. No por ajustarse a ella, sino como medio de evitar la impunidad de la misma. Quienes postulan su aplicación únicamente a los supuestos en que se ha realizado la retención, por otra parte, defienden la aplicación, en el resto de supuestos, del delito de elusión de tributos<sup>1239</sup>, pese a la diferencia cualitativa existente entre ambos bienes jurídicos protegidos.

---

<sup>1237</sup> Por tanto, en nuestra opinión, resulta contradictoria la postura de quienes configuran al retenedor como sustituto - lo que supone su consideración de obligado frente a la Hacienda- y, sin embargo, postulan que les sean de aplicación los delitos de apropiación indebida y malversación de caudales públicos. Así lo hacen PEREZ ROYO,F. en *Los delitos...op.cit.* y LEJEUNE, *La anticipación...op.cit.*

<sup>1238</sup> En esa línea, LOPEZ VILLEGAS,P. en *op.cit.* pág. 108, quien achaca la falta de aplicación del delito de malversación de caudales públicos a la "tolerancia social del fraude fiscal", proponiendo como remedio, en analogía a la "numerosa jurisprudencia en materia de apropiación indebida de las cuotas de la Seguridad Social retenidas a los trabajadores y no ingresadas en el Instituto nacional de Previsión, la posibilidad de su exigencia en las practicadas por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas...". También en el mismo sentido PEREZ ROYO, en *Los delitos...op.cit.* "...hay que reconocer que las razones de política criminal que han conducido al Tribunal Supremo a la incriminación de estas conductas como apropiación indebida existen también en el caso de los sustitutos o retenedores tributarios." (pág. 195).

<sup>1239</sup> Esta es la postura de PEREZ ROYO,F. en *Los delitos...op.cit.* "...para que sea procedente la calificación de apropiación indebida es necesario que se haya producido efectivamente la retención. No es procedente este tipo - y sí, en su caso, el de defraudación tributaria - en los casos en que, no habiéndose producido la retención de forma efectiva, entra en juego la presunción..." (pág. 196).

Consideramos, sin embargo, que dicho mayor desvalor apreciable en el caso de práctica de la retención, que sería verdaderamente añadido al producido por la ausencia de ingreso, no estaría constituido tanto por la utilización ilegítima de las sumas, cuanto por la ilegítima utilización de la retención. Que el mismo no es consecuencia del daño a la propiedad privada derivada de la acción, es algo que parece evidente, por lo que debe consistir en otra cosa. En efecto, en principio, la intrusión en el patrimonio ajeno que supone la dotación de tal poder al retenedor tiene como causa legitimadora su situación de obligado, y se inserta en la asunción por parte de los particulares, de actuaciones tendentes a la correcta aplicación de los tributos. La defraudación de la confianza en esta utilización de auténticos poderes tributarios que supone su uso para fines distintos de aquéllos que lo legitiman, y la consecución de resultados de lucro por ello<sup>1240</sup>, constituye la causa del mayor desvalor añadido al perjuicio patrimonial derivado para la Hacienda Pública y producido por la ausencia de ingreso. Así, no resulta necesario configurar al retenedor como un depositario de bienes ajenos para expresar la mayor repulsa social de quien no únicamente defrauda a la Hacienda Pública<sup>1241</sup>, sino que utilizando además los mecanismos de que el ordenamiento

---

<sup>1240</sup> En este orden de cosas, resulta interesante reseñar la infracción existente en el ordenamiento tributario alemán, y que reseña PEREZ ROYO, F. en *Los delitos ...op.cit.* págs. 240-241. Se trata del supuesto contemplado en el §383 de la Ordenanza Tributaria, sobre "Adquisición ilícita de derechos de devolución y reembolso de impuestos", en que, como pone de manifiesto el mencionado autor, "la protección va referida, más que a la Hacienda Pública, a determinados contribuyentes con derecho a devolución de impuestos que pueden ser víctimas de operaciones fraudulentas de terceros."

<sup>1241</sup> En este sentido, la regulación especial, en Francia y en Italia, dentro de los delitos tributarios, de aquéllos consistentes en la ausencia de ingreso de las retenciones practicadas parece abundar en la idea de que el injusto en ellos reflejado no tiene una consideración de protección al patrimonio privado, sino a la función tributaria. (Sobre el tema vid. los magníficos trabajos de PEREZ ROYO, F. *Los delitos.. cit.* y "Los delitos fiscales desde la perspectiva del Derecho comparado", *CT* n° 60, 1989, págs. 129 y ss.) Así lo señala DEL FEDERICO, "In ordine..." *op.cit.* pág. 1036, "...il richiamo al reato di appropriazione indebita dovrebbe perciò intendersi come sintomatico della ratio legis della norma, nel senso che secondo l'intenzione del legislatore il reato in esame deve ritenersi sussistente solo quando attraverso un comportamento concludente il sostituto dimostri l'intenzione di apprendere a ritenere le somme oggetto delle ritenute per procurarsi un ingiusto profitto." Lo cual, según el autor, no desvirtúa la naturaleza defraudatoria de la figura.

lo dota para no soportar el peso del gravamen, consigue con ello un beneficio<sup>1242</sup>.

#### **7.1.4. El retenedor como reo del delito de elusión del pago de tributos.**

En ese sentido, debe recordarse que el bien jurídicamente protegido por los delitos contra la Hacienda no estriba en la consideración de ésta como un patrimonio protegible, sino que la moderna doctrina se inclina por considerar que está constituido por la función tributaria<sup>1243</sup>. Función ésta que, como el instituto que estudiamos pone de manifiesto, no es desarrollado, en los actuales ordenamientos, únicamente por la Administración tributaria, sino, incluso principalmente, por los particulares<sup>1244</sup>. Por ello, debe ser considerada especialmente protegible de aquéllos comportamientos que supongan una desvirtuación de dicha función, resultando de los mismos, en este punto, una peligrosidad mayor que el derivado de la producción de un perjuicio patrimonial para el Erario Público.

Podría oponerse a la calificación del retenedor que no ingresa como reo del delito de elusión de tributos dos argumentos que harían referencia a su no realización del tipo: el resultado de perjuicio

---

<sup>1242</sup> En este sentido, la conducta del retenedor se integraría más en la ratio generadora del delito de aplicación indebida de reducciones o bonificaciones, en los que la conducta punible no consiste únicamente en la menor contribución a los gastos públicos realizada, sino asimismo en la consecución de un beneficio por la ilegítima utilización de los mecanismos tributarios.

<sup>1243</sup> En ese sentido se pronuncian PEREZ ROYO, F. en *Los delitos...op.cit.*, págs. 63 y ss. y BOIX REIG, J. y BUSTOS RAMIREZ, J. en *Los delitos contra la Hacienda Pública. Bien jurídico y tipos legales*, Ed. Tecnos, Madrid, 1987, págs. 21 y ss.

<sup>1244</sup> Así, aunque PEREZ ROYO, F. en *Los delitos...op.cit.*, pág. 65 define la función tributaria como "...actividad de la administración, orientada a la actuación de un interés público que consiste en la realización del reparto de la carga tributaria de acuerdo con el diseño previsto de forma general y abstracta en la ley, en las diversas leyes que integran el sistema tributario y, en última instancia, de acuerdo con los principios que según el mandato constitucional, deben informar dicho sistema tributario...", nosotros entenderíamos que dicha función no tiene como único sustrato la actividad administrativa, sino asimismo la de los particulares. El incumplimiento en el desarrollo de dicha actividad constituiría el sustrato de los delitos agrupados en torno a la protección de este bien jurídico.





patrimonial para la Hacienda Pública. y, como cuestión inmediatamente conectada con ésta, la ausencia de identidad entre el objeto de la obligación de ingreso del retenedor y la obligación tributaria considerada objeto del tributo, que negaría su carácter de "cuota tributaria defraudada"<sup>1245</sup>, y la condición de sujeto pasivo del retenedor<sup>1246</sup>.

Al respecto pueden señalarse varias cosas: en efecto, no puede olvidarse que, partiendo de la necesidad, para la determinación del bien jurídico protegido, de la conexión con los valores reconocidos constitucionalmente<sup>1247</sup>, la existencia de perjuicio patrimonial para la Hacienda no sería una consecuencia necesaria para su violación, en la medida en que éste no está constituido por la protección del Erario Público<sup>1248</sup>, sino por la consecución del sistema tributario justo<sup>1249</sup>.

---

<sup>1245</sup> Como señala PEREZ ROYO, F. en *Los delitos...* pág. 91 "...el problema no se plantea para los supuestos de sustitución en sentido estricto"... dado que..." su incumplimiento entra de lleno en la elusión del pago del tributo." En ese sentido, la S.A.P. de La Coruña de 2 de mayo de 1983, que condenó por la figura penal del antiguo art. 319 del CP al empresario que no ingresó el IRTP de sus trabajadores, aunque tampoco lo descontó a éstos.

<sup>1246</sup> Así, MATEU-ROS, en "Efectos penales..." op.cit. señala como obstáculos a dicha calificación que el retentor no es sujeto pasivo, sino agente colaborador y que las cantidades retenidas son meros anticipos a cuenta de un impuesto no devengado, por lo que no es aplicable el término "cuotas". Así, la tipicidad de las normas penales impediría su aplicación al retenedor. Así, señala, "...no existe una elusión tributaria ni un disfrute ilícito de beneficios fiscales y, consiguientemente, el daño patrimonial que ciertamente se causa a la Hacienda Pública no satisface el tipo penal de defraudación..." (pág. 211).

<sup>1247</sup> En ese sentido, PEREZ ROYO, F. en *Los delitos...* pág. 57 pone de manifiesto la "...conexión existente entre la cuestión del bien jurídico y el análisis de los valores reconocidos constitucionalmente. Si se acepta la categoría de bien jurídico como concepto de referencia cultural a los valores socialmente relevantes como merecedores de la protección penal, es obvio que en un ordenamiento democrático, la determinación del bien protegido en cada caso no puede prescindir del texto constitucional."

<sup>1248</sup> En ese sentido, PEREZ ROYO, F. en *Los delitos ...* op.cit., pág. 63, quien ya señala que "no todos los delitos tributarios incluyen como elemento del tipo la necesidad de perjuicio patrimonial", "Lo determinante para la consideración penal, no es sólo el contenido patrimonial de la lesión - cuando ésta es efectivamente requerida-, sino también la relación entre el agente y la Hacienda Pública en cuyo marco se hace efectiva dicha lesión." (pág. 64). También BOIX, J. y BUSTOS, J. en *Los delitos contra ...* op.cit. págs. 25-26.

Así, en la medida en que la protección penal debe abarcar aquéllas conductas especialmente peligrosas en punto a su protección, éstas no deben constituir, necesariamente, ni aquéllas que se configuran como nucleares dogmáticamente, es decir, las que afecten a la obligación tributaria "principal"<sup>1250</sup>, ni las que supongan un perjuicio patrimonial definitivo para la Hacienda.

Si bien éste último resultado sí constituye un elemento del delito de elusión de tributos<sup>1251</sup>, en que aparece configurada como acción

---

<sup>1249</sup> Al respecto, PEREZ ROYO, F. en *Los delitos...* op.cit., pág. 73 "Incluso en los tipos de resultado patrimonial, lo que aparece afectado es, no simplemente el patrimonio, sino una función pública que, al menos en línea teórica, persigue no solamente la obtención de ingresos, sino la realización de un conjunto de finalidades que, aunque tengan como núcleo el anterior objetivo, van más allá del mismo. El interés público que tiene encomendado la Hacienda Pública no es simplemente obtener ingresos -cuanto más mejor- sino el de garantizar que dicha finalidad se cumple en base al diseño previsto por el legislador, que en definitiva el sistema tributario real no se aparte significativamente del legal" (pág. 67). En la misma línea se inscribe la opinión de BOIZ, J. y BUSTOS, J. en op.cit. pág. 26: "...los otros bienes jurídicos dan base para que se considere que se trata de hechos ilícitos artificiales, creados arbitrariamente por el Estado. En cambio, desde la perspectiva de la función del tributo en el Estado social y democrático de Derecho, aparece evidente que se afecta con estos hechos a todos los ciudadanos (como en el caso del medio ambiente o a la calidad de los elementos)."

<sup>1250</sup> Como acertadamente señala PEREZ ROYO, F. en *Los delitos...* op.cit., "...aparte de las contradicciones en que en ocasiones cae la indicada teoría al determinar la importancia relativa de las diferentes situaciones jurídicas subjetivas contenidas en dicha relación hay que poner de relieve que lo determinante para la protección penal es, no la importancia conceptual de tal o cual otra categoría teórica, sino la peligrosidad que para el cumplimiento de las finalidades de la Hacienda tienen las vulneraciones de las diferentes normas que regulan los tributos" (pág. 76).

<sup>1251</sup> Así lo señala PEREZ ROYO, F. en *Los delitos...* op.cit., "se trata de un delito de resultado que exige el perjuicio de la recaudación tributaria...es precisamente la recaudación correspondiente a cada figura o concepto tributario lo que integra el objeto de la protección penal...es la recaudación correspondiente a cada una de las figuras que integran el sistema tributario, pero sólo en cuanto resulte afectada por la violación de alguno de los deberes de colaboración con la Hacienda Pública establecidos para el correcto desarrollo de la función tributaria.." (págs. 77-78). También en "La configuración..." op.cit., pág. 353 "La defraudación tributaria es un delito de resultado...el comportamiento necesario para que se produzca el tipo objetivo debe incluir una acción (u omisión) capaz de producir directamente dicho resultado de perjuicio económico para la recaudación tributaria.". Y asimismo, MATEU-ROS, "Efectos penales..." op.cit. pág. 209, "De manera tradicional, la defraudación fiscal ha sido conceptualizada como una conducta compleja cuya realización requiere una lesión patrimonial para la Hacienda Pública, por un lado, y una acción fraudulenta..."

Como señalan BOIX, J. y BUSTOS, J. en op.cit. pág. 33 respecto de dicha nota del delito, " Se trata simplemente de la visión estrictamente patrimonialista del

para su consecución el incumplimiento de deberes tributarios. En ese sentido, debe señalarse que, con independencia de la posibilidad de deducción que pueda tener el sujeto a quien se debió retener, el perjuicio patrimonial derivado del no ingreso de unas cantidades a las que la Hacienda Pública tenía derecho por parte del retenedor, se producirá siempre, y ello aunque no resulte operativa la presunción de rendimientos netos de retención<sup>1252</sup>. En efecto, no debe olvidarse que, mediante el ingreso, el retenedor cumple una obligación propia y definitiva, con independencia de la deuda imputable al retenido. Lo que resulta confirmado por el hecho de que éste, caso de no realizarse la retención, podrá responder penalmente de toda la deuda tributaria de la que sea titular, con independencia de la realización del ingreso del retenedor, o de que la Administración pueda dirigirse contra éste para reclamarle el pago de su deuda, no pudiendo alegar la inexistencia, en esa porción, de perjuicio para la Hacienda, dado que habría eludido el pago de la obligación que le era imputable<sup>1253</sup>.

---

problema. Se ha elaborado un bien jurídico sobre la base de yuxtaposición o superposición de diferentes criterios".

1252 En cambio, PEREZ ROYO, F. en "La configuración...op.cit." anuda la producción del perjuicio patrimonial a la existencia de la presunción. Así, según dicho autor, por razón de ésta, "...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 debió retener, por parte del sujeto obligado a ello da lugar a dicho perjuicio económico y puede ser calificado como elusión del pago de tributos." (pág. 360).

Expresamente en contra de lo defendido en el texto, ACOSTA, S. en la obra colectiva *Cuestiones Tributarias Prácticas*, op.cit. pág. 730, quien, partiendo de la inoperancia de la presunción en el I.S., sostiene la inexistencia de perjuicio patrimonial para la Hacienda Pública en los casos en que no resulta operativa la presunción, causándose en tales casos sólo una puesta en peligro. El perjuicio sería causado por el contribuyente que deduce lo que no se le retuvo, y no el retenedor.

1253 En efecto, como señala PÉREZ ROYO, F. en *Los delitos...op.cit.* "por elusión del pago hay que entender, pues, aquélla conducta que consiste en el incumplimiento del deber de satisfacer la deuda tributaria. Omisión total del pago o bien pago en cuantía inferior a la debida, a la que hubiera correspondido pagar en correcta aplicación de las normas reguladoras del tributo." (pág. 90). En efecto, para la determinación de dicha deuda, el sujeto pasivo deberá estar a las cláusulas normativas que la configuran, entre las que no se encuentra la situación patrimonial del retenedor.

Así, ésta tendría un derecho objetivo a la recaudación de las sumas. Y ello con independencia de que pueda emitirse un juicio acerca de la justicia del sistema que permite que puedan realizarse lo que técnicamente no constituyen dobles ingresos, sino una mayor adquisición, para la Hacienda Pública, de la que se derivaría del normal desarrollo del instituto. Resultado que no sólo se produce cuando el sujeto pasivo no puede deducirse las cantidades que debieron retenerse, sino que es asimismo un efecto inherente a la operatividad de la elevación al íntegro de las sumas abonadas. Sin perjuicio de que con posterioridad analicemos la problemática inherente a este posible efecto de la regulación de la retención a cuenta, que resulta posible y lícito en el ordenamiento vigente, debe señalarse aquí que el mismo no desvirtúa el hecho de que, mediante el no ingreso, la Hacienda resulte perjudicada respecto de su situación patrimonial. Así, la postura del retenedor, en ese sentido, no resultaría equiparable a la de quien omite el ingreso de un pago anticipado respecto de su propio impuesto, y ello porque la prestación del retenedor se configura de forma absolutamente definitiva<sup>1254</sup>. La provisionalidad viene referida a la prestación que, realizada por el retenido a través de la relación que lo une al retenedor, configura su situación en el impuesto definitivo.

Y en efecto, lo importante, a efectos de la existencia de dicho perjuicio, consiste en el resultado de ventaja patrimonial que se produce para el obligado a causa del incumplimiento. Así, el retenedor defrauda a la Hacienda en el cumplimiento de la obligación que le une a ésta, con independencia de la situación del retenido. Pero además, en la medida en que por razón del instituto se produce, tanto la ausencia de realización de un modo imperativo de configuración del gravamen provisional que recae sobre el retenido, como el consecuente cómputo en cuenta en su prestación definitiva, puede afirmarse que defrauda,

---

<sup>1254</sup> Así, coincidimos parcialmente con lo expuesto por PEREZ ROYO, F. en "La configuración..." op.cit., pág. 361, donde señala la imposibilidad de subsumir en el delito de elusión de tributos la no realización de pagos fraccionados, dado que el perjuicio es subsanable en la declaración anual, "Los no realizados darán lugar únicamente a un perjuicio económico temporal, compensable con la imposición de intereses de demora, aparte de las sanciones que corresponden en vía administrativa, pero sin integrar el tipo de la defraudación tributaria, en la medida en que la recaudación tributaria no ha sido afectada."

asimismo, un elemento constituyente del objeto de la relación entre ésta y el retenido, es decir, el tributo inherente a éste. No parece razonable, a la vista de lo expuesto, objetar la ausencia de identidad entre dicha prestación y la deuda definitiva imputable al retenido<sup>1255</sup>. El retenedor, con la titularidad de tal obligación, se inserta en el instituto a través del que se instrumenta el tributo, y por tanto, defrauda éste<sup>1256</sup>.

En ese sentido, debe recordarse que las consecuencias del presupuesto de la retención, como integrantes del total hecho imponible, resultan imputables al retenedor, como vimos. La satisfacción, por tanto, del tributo se realiza a través del cumplimiento de una obligación propia; y no a través de la intervención para la llegada a buen término de la obligación del retenido, de la que se configura como independiente, lo que no impide que podamos predicar la realización del gravamen. Así, no puede considerarse al retenedor como un deudor "indirecto" o "secundario". Por ello, la prestación del retenedor, ni se realiza con medios propios del retenido, ni, como veremos en breve, extingue, ni total, ni parcialmente, la obligación de éste<sup>1257</sup>.

Es por ello que, retomando consideraciones iniciales, la realización de la acción debe ponderarse de acuerdo con el ánimo defraudatorio propio de dicho tipo delictivo, es decir con la

---

<sup>1255</sup> Así lo manifiesta PEREZ ROYO, F. en "La configuración..." op.cit., pág. 358, cuando no considera argumento en contrario la interpretación basada en criterios literales de "cuota defraudada". La postura descrita en el texto es, sin embargo, claramente expuesta por MARTIN QUERALT, J. en "Notas..." op.cit. "...¿Cómo armonizarse la calificación como infracción tributaria de defraudación...con la concepción de que la retención es una obligación distinta de la que afecta al obligado principal o contribuyente?" (pág. 142).

<sup>1256</sup> Así lo pone de manifiesto LOZANO SERRANO, C. en su *Memoria para la obtención de la Cátedra*, inédita, 1986. pág. 41 "...el ingreso que realiza el retenedor no es sólo el pago de su obligación, sino también, en cuanto ésta es integrante del tributo, pago del mismo."

<sup>1257</sup> Por ello, no compartimos plenamente la afirmación de CASADO OLLERO, G. en "De la imposición..." op.cit. pág. 79, cuando señala como efecto del ingreso del retenedor el cómputo en cuenta de la obligación del retenido.

intencionalidad respecto de tal resultado. No resultando indiferente, a efectos penales, la conducta del retenedor que a pesar de no realizar el ingreso, no incumple sus deberes formales, poniendo en conocimiento de la Administración la existencia de su deuda<sup>1258</sup>. Así como la eventual posibilidad de modulación de su culpabilidad por razón de la ausencia de fondos para cumplir su obligación. Y ello porque el enjuiciamiento penal de su conducta deberá realizarse de acuerdo con la doctrina elaborada en torno a dicho tipo delictivo, lo que, asimismo, incluye la cuestión de su calificación como delito especial<sup>1259</sup>.

## *7.2. La estructuración de las posiciones de retenedor y retenido.*

### *7.2.1. La tesis que conceptúan al retenedor como un colaborador en la recaudación. Las clases de deberes formales imputables al retenedor.*

Podemos concluir, por tanto, que, en nuestro ordenamiento jurídico, la figura del retenedor se configura como la de un sujeto responsable con todo su patrimonio del cumplimiento de la obligación de ingreso de la retención, háyase o no efectuado ésta<sup>1260</sup>. Lo que nos permite negar que, a pesar de que participa de tal característica, la total figura corresponda únicamente a la de un colaborador con la Hacienda

---

<sup>1258</sup> Así lo entiende también PEREZ ROYO, F. en *Los delitos...op.cit.*, pág. 95 "...el cumplimiento del deber de declarar excluye la ocultación característica de otro elemento de la conducta: la deslealtad tributaria o incumplimiento de deberes tributarios."

<sup>1259</sup> En ese sentido, deben reseñarse las contrapuestas opiniones de MANZONI, quien en *op.cit.* pág. 1289, señala "l'indubbio carattere di reato proprio di questa ipotesi, non essendo ovviamente imputabile del mancato versamento della ritenuta se non chi per legge è obbligato al versamento, cioè il sostituto."; y PEREZ ROYO, F. quien en *Los delitos...op.cit.*, sostiene que "si se acepta la tesis de la defraudación tributaria como delito especial, las actuaciones desarrolladas por los representantes tanto legales como voluntarios de los sujetos pasivos determinarán situaciones de impunidad, en cuanto que en estos casos el sujeto de la acción no coincide con el sujeto pasivo del tributo." pág. 79 "La redacción literal del artículo 349 permite claramente excluir que nos hallemos ante un delito especial"(pág. 81) .

<sup>1260</sup> Lo que desvirtúa lo expresado por ALONSO, L.M. en *Sustitutos...op.cit.* pág. 307, según quien el carácter de colaborador del sustituto se ve más claramente en el retenedor "...obligado por la ley a proporcionar al fisco los pagos anticipados que anteriormente ha obtenido del contribuyente en forma expeditiva."

Pública por razón de la situación tributaria de un tercero<sup>1261</sup>; constituyendo en cambio, una figura subjetiva sujeta al cumplimiento de prestaciones materiales, dada su auténtica situación de obligado frente a ésta. No puede negarse que su condición subjetiva esté fundamentada en la imperatividad del deber de colaboración que a todos corresponde en relación con la realización de la función tributaria<sup>1262</sup>. En ese sentido, la figura del retenedor, como veíamos, resulta decisiva para el correcto funcionamiento de un sistema de tributos sobre la Renta como los existentes en nuestro ordenamiento y, entendida en ese sentido amplio la actividad de colaboración, debe estar incluida necesariamente, como otras muchas<sup>1263</sup>, la figura del

---

<sup>1261</sup> Como postulan SAINZ DE BUJANDA, en *Lecciones de Derecho financiero*, Univ. Complutense, Madrid, 1979, pág. 223, "...lo correcto, en términos jurídicos, es acudir a la figura del deber de colaboración con la Administración financiera; deber nacido por imperativo legal.; CASADO OLLERO, G. en "La colaboración con la Administración tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el fisco.", en *HPE* nº 68, 1981, pág. 159, "...la naturaleza jurídica de éste...no es la propia del sustituto, sino, según veremos, la de un "sujeto colaborador" con la Administración fiscal obligado al cumplimiento de las obligaciones y deberes que derivan del presupuesto de la retención."; ESEVERRI, E. en *Las actuaciones tributarias...* op.cit. pág. 62; MARTINEZ LAFUENTE, en "La nueva legalidad en la vía económico-administrativa", en *CT* nº 36, 1981, pág. 689, nota 46; y ABELLA POBLET, J. "La responsabilidad tributaria del retenedor que no retuvo", en *CT* nº 46, 1983 pág. 32.

<sup>1262</sup> En ese sentido, BANACLOCHE, J. y PALAO ARRIETA, C., en "Retenciones: naturaleza e incumplimientos", *Impuestos*, 1988/I, aun rebatiendo, en pág. 91, que el retenedor constituya un mero colaborador, señalan que "No debe olvidarse que la retención es un modo de colaboración en la gestión tributaria a cargo del sujeto pasivo: por un lado, en la realización de pagos fraccionados, y, por otro, en la identificación de perceptores y en la acción recaudadora de la Administración." (pág. 95). En un sentido similar, se pronuncia ALONSO GONZALEZ, L.M. en *Sustitutos...* op.cit. pág. 307 "...nos parece posible que convivan juntos la figura del sustituto retenedor junto con el desempeño de su función de colaborador de la Administración."

<sup>1263</sup> Así, la doctrina tributaria ha coincidido en señalar cómo todos los deberes tributarios pueden ser encuadrados dentro de los "deberes públicos de prestación", es decir, en palabras de ALESSI, en *Principi di diritto amministrativo*, vol.II, Ed. Giuffrè, Milano, 1966, pág. 647, "aquéllos deberes jurídicos de los particulares por los cuales éstos, con independencia de las específicas relaciones voluntarias con los entes públicos y en atención únicamente a su pertenencia a los mismos, están obligados a facilitar a dichos entes aquéllos bienes y aquéllas actividades personales que los entes necesitan para la satisfacción de necesidades colectivas". En este sentido, vid., CASADO OLLERO, G. "La colaboración..." op.cit., pág. 158, en nota 24, quien los define como "aquéllas situaciones jurídicas impuestas a los particulares y en virtud de las cuales éstos resultan coactivamente impelidos a efectuar aquéllas actividades personales que le son exigidas por la Administración para el desempeño de una función pública."

retenedor<sup>1264</sup>. Y también es cierto que en su concreta situación jurídica se integran, asimismo, como hemos visto, específicas actuaciones que pueden calificarse con absoluta propiedad de colaboración en la gestión de los tributos.

Si bien la imputación, asimismo, de prestaciones materiales de las que, como hemos visto, resulta el único responsable, deben indicarnos que en su situación se integra algo más que esto<sup>1265</sup>. En este sentido, puede señalarse que la misma pasa por la imputación de la condición de obligado frente a la Hacienda, con lo que la incidencia para su situación subjetiva rebasa ampliamente los límites del mero deber de colaboración<sup>1266</sup>. Por ello, en el retenedor, como en otras figuras subjetivas tributarias, la asunción, mediante los deberes integrantes de su status jurídico, de una función que puede calificarse de colaboradora para la correcta aplicación de los tributos, no desvirtúa que la naturaleza jurídica de su posición no pueda reconducirse a la simple prestación de actividades de colaboración<sup>1267</sup>. Estos son inherentes

---

De la definición citada puede establecerse la reconducción, como la realizada en la doctrina alemana, de todos los deberes tributarios a uno general de colaboración con la Administración tributaria, tal y como señala HERNANDEZ GONZALEZ " Una contribución al estudio de los deberes tributarios", op.cit. pág. 8.

<sup>1264</sup> En esta línea, señala ELIZALDE, en op.cit., pág. 92 , que "...el sustituto aparece como sujeto obligado por la ley a cumplir ciertas prestaciones hacia la Administración financiera...se coloca como cauce para hacer llegar la carga tributaria a la persona considerada legalmente realizadora del hecho imponible y titular de la capacidad contributiva gravada. Esta posición intermedia, unida al hecho de que su actuación era necesaria para que el sistema tributario cumpla sus fines, reviste al sustituto de un matiz de "colaborador en la función administrativa".

<sup>1265</sup> En ese sentido, MARTIN QUERALT,J. en "Notas..." op.cit. pág. 135.

<sup>1266</sup> Como señala acertadamente LEJEUNE, op.cit. págs. 52-53 "tampoco es fácil entenderlos sin más como destinatarios de los deberes de colaboración del artículo 111 L.G.T., pues el contenido de aquéllos rebasa ampliamente el contenido meramente informativo que éstos tienen...parece preciso que los esfuerzos investigadores se concentren en un nuevo estudio de la sujeción pasiva..."

<sup>1267</sup> Negamos, por tanto, la calificación de CASADO OLLERO,G. en "La colaboración..." op.cit. pág. 161 acerca de que "...la naturaleza jurídica del conjunto de deberes y obligaciones que recaen sobre el retenedor a cuenta es reconducible a la de los deberes de colaboración con la Administración tributaria obligatoriamente impuestos por la ley fiscal."



asimismo a la situación de los sujetos pasivos, sin que ello niegue su condición de tales, sino que, por el contrario, resultan integrados en aquélla.

En ese orden de cosas, debe reseñarse cómo, en el capítulo anterior, y al hilo de nuestro estudio respecto de las tesis que consideraban la retención como una forma tipificada de recaudación de la obligación tributaria principal, pudimos observar la profunda incompatibilidad entre una concepción del retenedor que lo sitúe en un status de agente de la Hacienda Pública y su indudable carácter de obligado frente a la misma. En efecto, si el retenedor meramente colabora en la gestión de la obligación imputable al retenido no resulta fácilmente explicable porqué constituye, a su vez, un deudor de una obligación tributaria<sup>1268</sup>. Debe, por tanto, en la búsqueda de un esquema explicativo del instituto, incluirse necesariamente la condición del retenedor como obligado, a la vez que su asunción de deberes de colaboración, y ello porque ambas facetas integran su situación jurídica.

Así se pone de manifiesto, por otra parte, mediante la visión de lo que constituyen los auténticos deberes "formales" recayentes en la figura. Estos podrían clasificarse en dos grupos<sup>1269</sup>: en primer lugar, aquéllos que corresponden a la colaboración que el retenedor debe prestar imperativamente para facilitar a la Hacienda Pública la gestión de la situación tributaria imputable al retenido. Así, debe facilitar datos que permitan a ésta conocer, no únicamente las rentas que aquél deberá imputar en la base imponible del impuesto, sino asimismo la

---

<sup>1268</sup> En ese sentido, la S.A.T. Valencia de 23 febrero 1987, donde, ante la alegación de que la obligación de retener " es un mero deber de colaboración con la Hacienda en sus tareas recaudatorias, cuyo incumplimiento sólo puede calificarse, a falta de tipificación legal específica, como infracción tributaria simple", alega el carácter de sustituto del retenedor " de lo que cabe deducir que la omisión de la obligación de retener no es, como pretende el actor, una nueva infracción del deber de colaboración con la Hacienda Pública, sino una infracción tributaria." En el mismo sentido, las S.S.T.S. de 16 noviembre 1987 y de 22 febrero 1989.

<sup>1269</sup> En ese sentido, también BERLIRI, en *Corso...op.cit.* pág. 245. señala la diferencia cualitativa entre ambas categorías de deberes formales en la situación del retenedor.

derivación que para éste resultará de la imputación de las retenciones realizadas por el retenedor<sup>1270</sup>. Para ello, debe facilitar a la Hacienda Pública un resumen anual de rentas abonadas y retenciones practicadas. En esta línea, debe aportar asimismo al retenido, como veíamos, la certificación documental de la producción de ésta que generará en su situación tributaria los efectos correspondientes<sup>1271</sup>.

En segundo lugar, sin embargo, el retenedor resulta compelido, al igual que la L.G.T. dispone para el sujeto pasivo, a la realización de declaraciones trascendentes para su propia situación jurídica de obligado, es decir, a presentar autoliquidación del ingreso que le es imputable<sup>1272</sup>, principalmente, pero asimismo, como hemos visto, a soportar la actuación de la Administración para la investigación y comprobación de su propia situación tributaria. Dando lugar el incumplimiento de cada uno de estos deberes a consecuencias jurídicas muy distintas<sup>1273</sup>. Así, mientras que la ausencia de presentación de los

---

<sup>1270</sup> Para el IRPF, art. 59. Dos de su reglamento, y para el I.S., art.261 asimismo de su reglamento, redactado conforme al RD 884/1987, de 3 de julio, que prevén la presentación de un resumen anual de las retenciones efectuadas y de las rentas abonadas sometidas a retención.

<sup>1271</sup> Así se prevé en el art. 59. Tres. del Reglamento I.R.P.F., aprobado por RD 1841/1991, que impone a los retenedores el deber de expedir certificación acreditativa de la práctica de la retención y la cuantía de ésta. Vid. sobre el tema, §6.2.1. de este trabajo.

<sup>1272</sup> Así debe calificarse la preceptiva presentación trimestral de la declaración de cantidades retenidas, realizable en el plazo voluntario para el ingreso, previsto en las normas antes citadas. El deber de declaración se configura como independiente del ingreso, en la medida en se impone por la mera satisfacción de las rentas correspondientes a las categorías sometidas a retención por los sujetos obligados a realizar la misma, a pesar de que ésta no procediera.

<sup>1273</sup> La diferencia entre ambas conductas es señalada por PEREZ ROYO, F. en *Los delitos.. op.cit.*, al tratar las infracciones de deberes de colaboración, en pág. 356 "...la falta de presentación o la inexactitud de las declaraciones o relaciones que deben presentar los retenedores queda incluida en este grupo de infracciones simples "cualificadas"...es necesario advertir la diferencia que hay que establecer entre las declaraciones trimestrales que acompañan al ingreso de las cantidades retenidas - cuya omisión o falseamiento determinaría, normalmente, la falta de ingreso, calificable como infracción grave - y la declaración que contiene el resumen anual, con relación nominativa de los perceptores y de las cantidades satisfechas...La omisión o inexactitud de esta última declaración es la que integra el presupuesto de la infracción ...(simple)... que consideramos..."

datos relativos a la situación tributaria de terceros en punto a las retenciones practicadas produce una infracción simple, si bien cualificada<sup>1274</sup>, la falta de declaración de los datos referentes a la obligación inherente al retenedor puede entenderse subsumida en la infracción constituida por la ausencia de ingreso, dado su carácter de acto preparatorio de la comisión de la misma<sup>1275</sup>. Lo que pone de manifiesto que es distinta la *ratio* punitiva, que en el primero de los casos no afectaría a la realización del ingreso, sino únicamente al incumplimiento de los deberes de colaboración<sup>1276</sup>.

---

<sup>1274</sup> En ese sentido, el art. 12.2.c) del Reglamento sobre procedimiento para sancionar las infracciones tributarias, aprobado por RD 2631/1985, de 18 de diciembre, considera como deber de gran trascendencia para la gestión tributaria "la presentación de las relaciones de resúmenes anuales de retenciones a cuenta."

<sup>1275</sup> Así lo defiende PEREZ ROYO, F. en *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, op.cit. págs. 406-407, señalando que se trata de un supuesto de consunción, "Así sucederá ...en aquéllos casos en que la sustracción de cuota...va acompañada de una violación del deber de declaración. Carece de sentido en estos supuestos aplicar una doble sanción, ya que existe coincidencia entre el bien jurídico protegido en la infracción simple (violación del deber de declarar) y en la grave que, en la mayor parte de los casos, se instrumentará precisamente en esa forma."

Dicha interpretación ha sido acogida por el *Informe administrativo* "Concurso entre infracciones simples y graves. Posibilidad de sancionar ambas", pub. en *Impuestos*, 1988-I, págs. 216-217, "En el caso del problema que nos ocupa, podríamos buscar la solución a través de los principios penales aplicables al llamado concurso medial, plasmados en el art. 71 CP, o incluso tener presente el art. 59 de este mismo Código, que prevé la exclusión como agravantes de aquellas circunstancias que por sí mismas constituyen un delito especialmente castigado por la ley. No obstante, desde un punto de vista penal, parece más correcto buscar la solución a través de la figura del concurso de leyes y considerar que en los supuestos antes descritos, aun hallándonos ante una pluralidad de hechos, hay una valoración unitaria de todos ellos parte del grupo normativo definitorio o sancionador de la infracción grave. De este modo, ese conjunto de hechos aparece como una conducta única subsumida en el tipo de la infracción grave. Esta solución no debe ofrecer problemas en el caso de la falta de declaración, la cual aparece claramente como un acto necesariamente unido y copenado con la infracción grave cuando la declaración se limita hoy a ser el mero soporte material del ingreso sin comprender deber accesorio alguno....atendiendo a los principios inspiradores del Derecho Penal, debe entenderse que no procede la sanción independiente de una infracción simple cuando la misma constituye un hecho copenado con una infracción grave; es decir, cuando el tipo de la infracción grave absorbe la omisión formal o al sancionarse la infracción grave se ha contemplado específicamente comoa gravante la totalidad de la conducta constitutiva de la infracción simple."

<sup>1276</sup> Al respecto, la Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 27 de junio de 1992, (pub. en RGD nº 574-575, julio-agosto 1992, pág. 7569), se ha pronunciado en el sentido de que el mero retraso en la presentación de los resúmenes anuales de retenciones no implica necesariamente, ni por sí mismo, un retraso culpable, ni automáticamente sancionable, máxime si no ha existido requerimiento por parte de la Administración y

En ese sentido, resulta cierto que el retenedor resulta, en alguna medida, un tercero, respecto de la situación del eventual sujeto pasivo del impuesto sobre la Renta, pero también que, respecto del ingreso de la retención, su situación puede configurarse como la de una verdadera sujeción pasiva. Y ello porque su situación jurídica aparece en todo punto ajustada a las previsiones del art. 35 de la L.G.T., resultando obligado al cumplimiento de las prestaciones materiales y formales derivadas del gravamen. Esta nota característica de la posición del retenedor es la que ha llevado a parte de la doctrina, a la Administración<sup>1277</sup>, y a nuestros Tribunales, repetidamente, a su calificación como sustituto<sup>1278</sup>, dada la existencia de un eventual contribuyente en la figura del retenido, y a la vista de la taxativa enumeración realizada por la L.G.T. en punto a la sujeción pasiva.

---

el sujeto pasivo ha cumplido estrictamente sus obligaciones tributarias de contenido económico, ingresando trimestralmente las retenciones practicadas a sus empleados.

<sup>1277</sup> Res. T.E.A.C. de 9 de febrero de 1989 (pub. en GF ) indica que como el retenedor es sustituto del contribuyente, procede la realización del ingreso independientemente de que haya practicado o no la retención.

<sup>1278</sup> Entre las razones que han llevado a nuestros Tribunales a mantener el carácter de sustituto del retenedor se encuentra, además de su indudable condición de obligado, el arrastre histórico de la sustitución con retención del régimen anterior a 1978. En ese sentido, la S.T.S. de 29 de septiembre de 1986, (Ponente : Sr. Mendizábal Allende, Ar. 4656), y, quizá la más rotunda en punto a la calificación, la S.T.S. de 27 de mayo de 1988 (Ar. 3997, Pon: Sr. Martín Herrero) "...nos hallamos ante una retención indirecta, en la que quien paga no es exactamente sujeto pasivo, pero al hacer el pago a otra persona, que sí lo es, contrae la obligación de retener e ingresar lo retenido en el Tesoro. Esta era la figura del antiguo "segundo contribuyente", hoy denominado "sustituto" y expresamente mencionado en el art. 32 de la L.G.T., que le impone la obligación de retener e ingresar en el Tesoro lo retenido..."

Entre la Jurisprudencia menor, pueden citarse la S.A.T. Valladolid de 21 de marzo de 1985, (CaT nº 7) "tiene ese carácter de sustituto del contribuyente la persona obligada a retener una cantidad en correspondencia al total de los rendimientos abonados, si bien ese carácter se refiere exclusivamente a esa parte de la deuda tributaria que tiene que detraer de su importe íntegro, y ello de acuerdo con el artículo 35.1., sancionador de que la obligación de todo sujeto pasivo consiste en el pago de la deuda tributaria, obligación que asume el sustituto respecto de la cantidad retenida por este impuesto y señalada . En el mismo sentido, S.A.T. de Bilbao de 1 de febrero de 1985, S.A.T. Albacete de 24 de enero de 1985, y S.A.T. Valencia de 23 de febrero de 1987 ( Impuestos nº 6, 1987).

Y, en realidad, como veremos seguidamente, ha sido principalmente la imposibilidad de calificar al retenedor como alguno de los sujetos deudores de la Hacienda Pública que prevé la LGT - sustituto y responsable - lo que ha llevado a la doctrina a, haciendo hincapié en las notas de colaborador del retenedor, negar su condición de deudor de una obligación tributaria<sup>1279</sup>, Puede observarse, por tanto, cómo la dificultad en el encaje de dicha figura en los moldes dogmáticos concebidos para los sujetos pasivos en el momento de aparición de dicho texto normativo ha llevado a la doctrina, en ocasiones, a negar las conclusiones, que, en punto a su configuración, se desprenden de su régimen jurídico.

### *7.2.2. El retenedor como deudor tributario: los intentos de asimilación al sustituto de la LGT.*

En nuestro recorrido a través de las distintas tesis explicativas de las posiciones subjetivas de retenedor y retenido, hemos visto ya que resulta imposible estructurar el mismo con base en la existencia de una única obligación - la obligación tributaria principal- imputable a un solo sujeto, el sujeto pasivo contribuyente, dado que necesariamente debemos tener en consideración la condición de deudor del retenedor. Por ello, la doctrina, partiendo de dicho dato como premisa necesaria, ha investigado la posibilidad de configurar al retenedor como un

---

<sup>1279</sup> Así lo expone MARTIN QUERALT,J. en "Notas..." op.cit. pág. 135 al estudiar la construcción de SAINZ DE BUJANDA: "Tal concepción pensamos que está pensada en atención a la obligación tributaria que para el perceptor de tales rendimientos surja o pueda surgir como consecuencia de la percepción de los rendimientos en cuestión, y aun siendo ello así, deja un poco en la penumbra la configuración jurídica de la obligación que el retendor tiene ante la Hacienda Pública...viene a afirmar que no existe obligación tributaria del pagador de los rendimientos porque tampoco hay aún obligación tributaria alguna para el perceptor de tales rendimientos como consecuencia de tal percepción. Y siendo cierto, como lo es, esto último, no creemos que tenga que ser cierta la premisa. Puede no haber aún obligación tributaria a cargo del realizador del hecho imponible del IRPF...y, sin embargo, existir ya una obligación no contributiva cuyo sujeto pasivo será quien ha realizado un presupuesto de hecho - no hecho imponible- cuya realización determina *ex lege* el nacimiento de una obligación ..."Así, PALAO ARRIETA,C. y BANACLOCHE,J. en "Retenciones: naturaleza e incumplimientos" pág. 623 señalan que con la modificación de la L.G.T. "...se ha ampliado el número de infractores con quienes no son sujetos pasivos, y se refiere la infracción no sólo a no ingresar la deuda tributaria, sino también otros "importes"..."

sustituto - y, por tanto, un coobligado<sup>1280</sup> - del retenido, bien en la obligación tributaria principal, bien en una obligación distinta integrada por la prestación derivada de la retención. Desde premisas similares, también se ha intentado estructurar dicho mecanismo con referencia a la existencia de dos obligaciones distintas, una a cargo de cada uno de los sujetos intervinientes, si bien la del retenedor aparecería conectada instrumentalmente a la obligación tributaria principal.

En este orden de cosas, y comenzando por la primera de las posturas expuestas, debe indicarse que, a pesar de la afinidad funcional entre el retenedor a cuenta y el sustituto, la mayor dificultad para asimilar ambas figuras, como ha sido puesto de manifiesto por la doctrina española<sup>1281</sup>, estribaría en el hecho de que el retenedor no

---

<sup>1280</sup> Sobre las distintas tesis sobre la estructuración del mecanismo sustitutorio, vid, en este trabajo, IV.1.2.2.3. Resulta cierto, sin embargo, que en la doctrina española la postura mayoritariamente aceptada por la doctrina respecto de la sustitución es la de considerar al sustituto como un coobligado en la obligación tributaria principal imputable al sustituido. Y así lo pone de manifiesto LEJEUNE, en op.cit. pág. 38 quien señala 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 el sustituto se coloca en lugar del contribuyente. Este punto de partida ha tenido total arraigo en la doctrina..."

<sup>1281</sup> En ese sentido, PALAO TABOADA, C. en "La retención..." op.cit.; SOLER ROCH, M.T. en "Notas..." op.cit. ; MARTIN QUERALT, J. en "Notas..." op.cit.

Asimismo, BATALLA Y MONTERO DE ESPINOSA, A. en op.cit., pág. 125 "En primer lugar, ...el retentor no actúa en lugar del sujeto pasivo, sino junto a él, en cuanto éste sigue obligado como sujeto pasivo - contribuyente en la terminología de la Ley General Tributaria - del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; y en segundo lugar, el retentor no viene obligado al cumplimiento de las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria, sino en todo caso, y como máximo, al cumplimiento de una parte de la prestación material."; CASADO OLLERO, G. en "La colaboración..." op.cit. pág. 160 "...tal calificación no puede con justeza aplicarse al retentor a cuenta, aunque sólo sea por el simple hecho de que las prestaciones materiales y formales que el retentor está obligado a cumplir no son las relativas a la obligación tributaria."; MIR DE LA FUENTE, op.cit., pág. 195 "...es innegable que el retenedor no ocupa el lugar del contribuyente en el cumplimiento de las obligaciones materiales y formales que la Ley impone a éste, sino que, al contrario, el contribuyente sigue obligado a satisfacer, por lo menos parcialmente, en su caso, la deuda tributaria y a cumplir los deberes accesorios."; LAMOCA PEREZ, op.cit., pág. 95 "el retenedor no se coloca en lugar del contribuyente en ningún caso: a) Ni por lo que respecta a sus deberes formales, puesto que será el contribuyente quien deba hacer la declaración del impuesto; b) Ni en lo que se refiere a sus deberes materiales, ya que no responde del pago de la deuda tributaria más que en el raro caso de que la cuota líquida sea igual al importe de las retenciones, e incluso en este

sustituye enteramente al sujeto pasivo del tributo, no efectuando el típico desplazamiento de éste en la relación con la Hacienda Pública. Y ello en dos sentidos distintos, si bien conexos: por un lado, no lo sustituye en la total prestación material derivada del tributo, sino en una cantidad distinta. Por otro, no impide que el sujeto pasivo continúe obligado a las prestaciones, materiales y formales, derivadas de la sujeción pasiva.

En efecto, la cuestión ya fue planteada, en estos términos, en el seno del ordenamiento italiano, con la aparición del TUID de 1958, cuando la mayoría de la doctrina de aquél país, basándose en la nota antes expuesta, niega la naturaleza sustitutoria de la retención a cuenta<sup>1282</sup>. Es por esta razón que algunos autores apuntaron que la posición del retenedor sería más similar a la del responsable que a la del sustituto, dado que se colocaría "junto a " y no "en lugar" del contribuyente, en la medida en que no lo desplazaría de su posición jurídica.

---

supuesto no será responsable del ingreso de la "deuda tributaria" como concepto jurídico-fiscal, sino del pago de las "retenciones", institución distinta de aquélla."

<sup>1282</sup> En este sentido, puede citarse fundamentalmente a BERLIRI, en *Il Testo Unico delle Imposte Dirette*, Milán, Giuffrè, 1960p. 40-41, "La relación entre el Estado y el deudor de la renta por el ingreso de la cantidad a cuenta no sustituye a la relación entre el Estado y el perceptor de la renta, sino que se coloca junta a ella casi como una relación cautelar, de manera que el deudor de la renta no debe el impuesto en lugar de otro, sino, al menos en cierto sentido, junto o con otro." Postula, por tanto, su naturaleza de responsable. También BOSELLO, F. en *Il prelievo...* op.cit., pág. 215 "In realtà si può affermare che, nella ritenuta d'acconto, non si verifica sostituzione alcuna..." pág. 216 "Basti osservare, in primo luogo, che quando l'obbligato alla ritenuta paga ciò che deve pagare non adempie, né in tutto né in parte, ad una obbligazione d'imposta in luogo di altri, perché al momento in cui paga non è ancora sorta alcuna obbligazione di imposta nei confronti del preteso sostituto. Quest'obbligazione, infatti, può anche non sorgere, ed in questo caso il sostituto avrà diritto al rimborso. In secondo luogo si può osservare che l'obbligazione del preteso sostituto e l'obbligazione d'imposta del preteso sostituto sono obbligazioni profondamente diverse sia in ordine alla fattispecie da cui traggono origine, sia in ordine ai soggetti..." pág. 217 "Nella ritenuta d'acconto, infine, non si ha ciò che la dottrina riconosce essere il dato qualificante della sostituzione, vale a dire il fatto che un soggetto prende il posto di un altro dal lato passivo dell'obbligazione." Es de la misma opinión GALLO, "Ritenuta..." op.cit. el retenedor no es un sustituto en sentido técnico, por no excluir su prestación las correspondientes al retenido, ni se coloca en su lugar. Vid. nota 16 pág. 181.

Debe, sin embargo, a este respecto, señalarse que existirían, al menos, tres notas referentes a su status jurídico que harían imposible dicha calificación. En efecto, por un lado, el carácter de deudor directo y principal - sin que se aprecie, como veíamos, la existencia de un deudor subsidiario, lo que lo configuraba asimismo como exclusivo - del retenedor respecto de la prestación derivada de la retención, parece excluir la posibilidad de otorgarle dicha naturaleza<sup>1283</sup>. Por otro, tampoco puede configurarse como un responsable de la deuda tributaria porque además de que su obligación material no coincide con ésta<sup>1284</sup>, en su posición jurídica se incluyen otras prestaciones que no vienen relacionadas con dicha obligación, y que nunca son imputables al retenido, sino que son inherentes únicamente a la posición del retenedor. Por último, como vimos<sup>1285</sup>, la situación jurídica de este sujeto no puede asimilarse a la de un responsable de una deuda ajena, en este caso, la deuda impositiva. Con lo que debe excluirse la posibilidad de que sea equiparable al responsable establecido en el art. 37 de la LGT, no pudiendo calificarse como responsable solidario y, mucho menos, subsidiario, del contribuyente.

---

<sup>1283</sup> Por ello, POTITO, en *L'Ordinamento...*, op.cit. pág. 112 señala que se trata de un supuesto más próximo a la sustitución que a la responsabilidad.

<sup>1284</sup> Así lo pone de manifiesto PARLATO, en *Il sostituto...* op.cit., pág. 78. Señala dicho autor que como el retenedor no extingue la obligación del retenido: "Così, da tal punto de vista, chi deve versare allo Stato una ritenuta d'acconto è certo più vicino al responsabile che al sostituto d'imposta. Senonché anche con riguardo alla figura del responsabile è certa l'esistenza di talune notazioni differenziali. Segnatamente l'oggetto dell'obbligazione del responsabile (prestazione) è uguale a quello del soggetto direttamente obbligato. così, in ragione del vincolo della solidarietà, l'adempimento da parte di uno dei due soggetti estingue il rapporto giuridico d'imposta. Analoga considerazione, invece, non può farsi per il soggetto tenuto al versamento della ritenuta, la cui situazione di obbligo si presenta autonoma da quella del reddituario." (pág. 146).

Por la misma razón, LAMOCA PEREZ, en op.cit. págs. 96-97, entiende que sólo cuando la cuota líquida equivale al importe de las retenciones cabe considerar sustituto al retenedor, a lo que ALONSO GONZALEZ, L.M. en op.cit. pág. 295 ha replicado que esta postura "Es una forma, en realidad, de negar la sustitución en la retención a cuenta".

<sup>1285</sup> Vid. sobre el tema § V.2.2. y V.2.3. de este trabajo.



Quizá por ello, tras la Reforma de 1971, mientras BERLIRI insiste en su posición<sup>1286</sup>, otros autores cambian de postura, basándose en el tenor de las nuevas normas, que afirman la naturaleza sustitutoria de la retención a cuenta<sup>1287</sup>. En efecto, por mor de dicha reforma, se recogen en el art. 64 D.P.R. nº 600/1973, las definiciones de sustitución realizadas en los arts. 14 y 15 TUID. Allí se define al sustituto como aquél "chi in forza di disposizioni di legge è obbligato al pagamento di imposte in luogo di altri, per fatti o situazioni a questi referibili *ed anche a titolo di acconto*." Con base en dicha definición, la doctrina italiana ha aislado, actualmente, dos tipos distintos de sustitución en su ordenamiento: la *sostituzione d'imposta*, que lo es total y respecto de prestaciones definitivas; y la *sostituzione d'acconto*, que corresponde a la retención a cuenta. Debe, sin embargo, destacarse que dicha doctrina, aun reuniéndolas en un género común<sup>1288</sup>, ha

---

<sup>1286</sup> En ese sentido, BERLIRI, en *Corso istituzionale ...op.cit.*, publicado en 1985 "Como es fácil comprender la sustitución tributaria encuentra su campo natural de aplicación en el ámbito de los impuestos proporcionales y reales...la sustitución es, por el contrario, imposible o casi imposible respecto a los impuestos progresivos y personales...Para estos últimos tributos adquiere, por el contrario, gran importancia la figura de la retención, esto es, de aquellos que estando en una determinada relación con el contribuyente deben pagar al Estado una parte de aquéllo que habría debido pagar el propio deudor."

<sup>1287</sup> Así, MICHELI, G.A. *Corso di diritto tributario*, Utet, 2ª ed, 1972, y 3ª ed. 1976. En la edición traducida al castellano, de 1974, págs. 194 señala que la retención a cuenta es un supuesto de sustitución, tal y como se configura en la legislación italiana, señalando que "...en ella se comprenden aquéllos supuestos de retención a cuenta que no constituyen el ingreso definitivo de una cuota tributaria, sino que representan el anticipo del pago definitivo del tributo mismo, que en un segundo momento, será liquidado nuevamente, con la eventual restitución al contribuyente del exceso." También POTITO, E. en *L'ordinamento tributario italiano*, Giuffrè, Milano, 1978, afirma que nos hallamos ante un supuesto de sustitución. Asimismo INGROSSO, M. *IL credito...* pág. 21 "Va tenuto nel giusto conto che col pagamento della ritenuta si versa in una ipotesi di sostituzione tributaria, dimodoché, determinandosi il prelievo a carico dell'assoggettato alla ritenuta, costui adempie un obbligo tributario" y pág. 23 "L'emersione a proposito della ritenuta d'acconto di una fattispecie di sostituzione, con relativa applicazione del prelievo in testa all'obbligato alla ritenuta, induce a qualificare quest'ultimo come debitore d'imposta : colui che è obbligato ad operare la ritenuta d'acconto, nella sua veste di sostituto, è debitore per un debito proprio."

<sup>1288</sup> También las considera especies diferentes de un género común LEJEUNE, *op.cit.* pág. 36.

señalado la diferencia del régimen jurídico aplicable a una y otra<sup>1289</sup>, así como la diferente estructuración del tributo a que dan lugar<sup>1290</sup>.

### 7.2.2.1. La tesis de la sustitución parcial en la obligación tributaria.

Ya en España, el primer autor en defender la naturaleza sustitutoria del instituto, con anterioridad a la reforma de 1978, fue CORTES DOMINGUEZ<sup>1291</sup>. Si bien, ante las críticas vertidas hacia tal postura por ausencia de un efecto de total subrogación del sustituto en la posición del sujeto pasivo contribuyente<sup>1292</sup>, desde esta postura se

---

<sup>1289</sup> Así, FANTOZZI, en *Diritto tributario...op.cit.* pág. 249, señala que "È però fondamentale distinguere due tipi di sostituzione ..., entrambi ricompresi nella formula di cui all'art. 64 D.P.R. 600/1973, ma operanti secondo schemi diversi. La distinzione è quella tra sostituzione propria (o d'imposta), cui corrispondono appunto le ritenute a titolo d'imposta (o definitive) e le sostituzioni improprie o d'acconto....la sostituzione propria o d'imposta si ha nei casi in cui il prelievo in capo al sostituto esaurisce l'attuazione del tributo: vi è così totale subentro del sostituto nella posizione che sarebbe propria del sostituto e quest'ultimo è dunque liberato da qualunque rapporto con l'ente impositore."

<sup>1290</sup> En ese sentido, POTITO, en *L'Ordinamento...* pág. 115, señala que a diferencia de la sustitución d'imposta "...sembra doversi assolutamente escludere ...una irrilevanza della figura del "sostituto" dell'amministrazione finanziaria..." ya que "... tra Stato e "sostituto" s'instaura un vero e proprio rapporto obbligatorio..." (pág. 116). También FANTOZZI, en *Diritto tributario...op.cit.* pág. 250, apunta las diferencias entre una y otra: " Nella sostituzione impropria , che si realizza attraverso la ritenuta d'acconto, il sostituto non viene stromesso dalla attuazione del prelievo, in quanto deve ugualmente dichiarare gli imponibili assoggettati a ritenuta e congluagare l'imposta trattenuta dal sostituto...in questo caso, il rapporto rimane tra tre soggetti, essendo rilevante anche la posizione del sostituto. Ritiene dunque la dottrina che in questo caso non si sia in presenza di vera e propria sostituzione e che il meccanismo di attuazione del prelievo vada piuttosto spiegato in termini di fattispecie diverse e collegate fra loro, che impongono obblighi al terzo sustituo e al sustiuito nei confronti del fisco." En la misma línea, INGROSSO, M. *Il credito...op.cit.* pág. 24 " Il sostituto d'acconto si profila come vero e proprio debitore di una prestazione a titolo d'imposta, ma non può essere l'unico, dal momento che una volta verificatosi il presupposto finale non può escludersi che gli effetti del prelievo, tornando a gravare sul reddituario, implicino una ulteriore prestazione d'imposta."

<sup>1291</sup> En "Los sujetos de la obligación tributaria" en *RAP* nº 48, págs. 17 y ss, y en *Ordenamiento tributario español*, 2ª ed. 1977, págs 400-401 , opina que la retención a cuenta es una forma de sustitución. También en la 4ª y última edición de 1985 (págs. 421 y ss ) opina que es una forma de sustitución, si bien especial.

<sup>1292</sup> Planteadas, en aquel momento, por PALAO TABOADA, C. en "La retención a cuenta", *op.cit.*, quien señala que "...no puede hablarse de una verdadera sustitución, porque el retentor, presunto sustituto, no ocupa el lugar del sujeto pasivo en el cumplimiento de los deberes materiales y formales que la ley impone a éste último..."

plantea la posibilidad de reconocer, en nuestro ordenamiento, la existencia de supuestos de sustitución parcial. Posibilidad ésta que había sido considerada plausible *in genere* por alguna doctrina italiana<sup>1293</sup>. Parcialidad sustitutoria que podría referirse tanto al importe de la total cuota tributaria, como al hecho de que el contribuyente continuara manteniendo alguna relación con la Hacienda Pública, y siguiera, por tanto, sometido a determinados deberes<sup>1294</sup>. Así, la retención a cuenta se plantearía como una sustitución parcial en la obligación tributaria, por el importe de la retención, y en la posición jurídica del contribuyente<sup>1295</sup>.

---

(pág. 286). Responde a CORTES que a diferencia de la sustitución (en que el contribuyente no es nunca deudor principal, sino responsable subsidiario) en la retención, el sujeto pasivo sigue directamente obligado frente a la Administración por el exceso de cuota (págs. 289-290). Así, según este autor, "Ninguna de estas circunstancias que justifican que la responsabilidad del sustituido se configure como subsidiaria se dan en la retención" (pág. 294) "...el retentor a cuenta resulta ser un responsable del tributo (o de parte de él) y no un deudor principal del mismo como en el supuesto de la sustitución."

<sup>1293</sup> Sobre el tema, vid. § IV.1.2.2.2. de este trabajo, donde, en nota se reseñan los autores que han considerado la posibilidad de existencia de sustitución parcial, por el objeto o los efectos, así como aquéllos que niegan dicha posibilidad.

<sup>1294</sup> En ese sentido, COLLADO YURRITA, M.A. en *La retención...* op.cit. pág. 59 señala que los argumentos esgrimidos en contra de la calificación del fenómeno como sustitución, en punto a la ausencia de total desplazamiento en la deuda y en la total situación jurídica, " que en realidad se reducen a uno, esto es, que en la retención a cuenta el retentor no cumple con todas las prestaciones materiales y formales exigibles al contribuyente, tienen un menor valor puesto que no reflejan puntos débiles en la construcción criticada sino, al contrario, están subrayando algo que el autor que la propugna adopta como núcleo de sus tesis, que la retención a cuenta se caracteriza por su parcialidad, frente a la totalidad propia de la retención indirecta o sustitución tradicional."

<sup>1295</sup> En ese sentido, CORTES DOMINGUEZ, M, *Ordenamiento...* op.cit. pág. 400 señala que la sustitución parcial cuantitativamente lleva a la parcialidad cualitativa. "En Derecho español no existe ninguna diferencia entre la retención indirecta y la retención a cuenta, sino la que deriva de que en un caso se retiene el importe íntegro de la cuota y en el segundo una parte de ella." lo que lleva a que, como pone de manifiesto PALAO, C. en "La retención a cuenta ..." op.cit., el "sujeto pasivo sigue directamente obligado frente a la Administración, en su caso, por el exceso de la cuota sobre la retención y es, por tanto, por esta cuantía deudor de la Administración en primer grado. En cambio, en la retención indirecta definitiva el sujeto pasivo sólo es deudor de segundo grado."

En la misma línea que CORTES se colocaría ALONSO GONZALEZ, L.M. quien opina que la retención a cuenta es un supuesto de sustitución cuantitativa y cualitativa (pág. 292).

Respecto de la sustitución parcial en el objeto, se pronuncia favorablemente la SAT de Valladolid de 21 de marzo de 1985 (CaT nº 7) que califica al retenedor como

Esta tesis, sin embargo, plantea, a nuestro parecer, obstáculos insuperables. En efecto, para comenzar, debe señalarse *la indudable falta de acomodo respecto del concepto de sustitución anidado en la LGT*. En efecto, con independencia de aceptar la posibilidad de una configuración dogmática de la sustitución que nos permitiera admitir la existencia de supuestos de sustitución parcial, esto no supondría que pudiéramos calificarlos en esa forma con arreglo al derecho positivo. Para ello, sería menester que pudieran ser homologados con la previsión normativa respecto de qué deba considerarse como tal. En ese sentido, debe recordarse que nuestra LGT acogió en su seno un concepto de sustitución influenciado por dos factores, a su vez, confluyentes: por un lado, el concepto doctrinal italiano de la época acerca de la sustitución, que la concibe, mayoritariamente, como total, tanto en la deuda como en la posición del sujeto pasivo contribuyente<sup>1296</sup>; es decir, como un total desplazamiento de la posición subjetiva pasiva en la relación jurídica tributaria. Así, el sustituto es, en la LGT, un obligado al total cumplimiento de las prestaciones materiales y formales derivadas del tributo, sin que se conciba la existencia de un sustituto parcial<sup>1297</sup>. Por otro lado, en dicho

---

sustituo por la parte de la obligación tributaria que constituye la retención, y asume por tanto la obligación del contribuyente por esa parte. Respecto de la parcialidad cualitativa o en los efectos jurídicos, debe reseñarse la opinión de CLAVIJO HERNANDEZ, en *Los rendimientos ...op.cit.* en el sentido de que no deja de ser útil la defensa de la sustitución en el IRPF como una sustitución parcial "a ciertos efectos". (pág. 141).

También la considera sustitución parcial MENENDEZ MORENO, A. en "Los sujetos pasivos de la obligación tributaria"; en la obra colectiva *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, I, Madrid, 1991, pág. 520, nota 37, quien afirma que "el retenedor lleva a cabo una sustitución parcial del contribuyente frente a la Hacienda Pública." Lo que, sin embargo, según dicho autor, lleva a negar su naturaleza de sujeto pasivo de la LGT, dado que efectivamente, como se señala en el texto, no se adecúa a la posición del contribuyente.

<sup>1296</sup> Así lo señala, acertadamente, ALONSO GONZALEZ, LM. en *op.cit.* pág. 296: "En general se parte de una idea de sustitución total coincidente en buena parte con la diseñada por la doctrina italiana, y por ello desde esas posiciones la comprensión del mecanismo de gestión de los tributos que es la retención a cuenta ha de ser diversa a la nuestra." Sobre el tema, vid. Cap. IV. 1.2.2.2.

<sup>1297</sup> Como pone de manifiesto CLAVIJO HERNANDEZ, F. en *Los rendimientos...op.cit.* pág. 141, "...la sustitución del artículo 32 de la L.G.T. es una sustitución plena, esto es, una sustitución verdadera y total, cosa que evidentemente no ocurre con la pretendida sustitución del I.R.P.F., en la que el contribuyente sigue

concepto intenta recogerse la figura del "segundo contribuyente", referido a los impuestos de producto<sup>1298</sup>, en los que asimismo éste, deudor de la total obligación tributaria<sup>1299</sup>, asume íntegramente la posición correspondiente a la sujeción pasiva, desplazando al

---

obligado a cumplir las prestaciones materiales y formales, como tal sujeto pasivo, sin que el retenedor ocupe su lugar." También ABELLA POBLET, "La responsabilidad tributaria del retenedor que no retuvo", CT nº 45, 1983, pág. 33 también niega el carácter de sustituto por ausencia de identidad entre la obligación del retenedor y la obligación tributaria principal. Así, en pág. 34 señala que su responsabilidad es más aproximada a la del responsable, pero que faltarían los requisitos de ésta (declaración legal de la responsabilidad) y además debería configurarse, salvo precepto en contrario, como subsidiaria. Por su parte, LAMOCA PEREZ, en op.cit. pág. 97 la califica como "teoría sumamente forzada y que de todos modos no coincidiría exactamente con la noción de sujeto pasivo que predica la L.G.T...."

<sup>1298</sup> Así lo señala LOPEZ DE ARRIBA Y GUERRI, A. en "El retenedor y el sustituto", *Impuestos*, 1989, I. pág. 232. El tenor de la LGT es conforme con el sistema tributario de la época. Así, por una parte, el Texto Refundido de 22 de septiembre de 1922, que regula los procedimientos de retención directa o indirecta respecto de las utilidades gravadas por la contribución de Utilidades, en cuyo art. 8º se establecía el régimen de responsabilidad directa del segundo contribuyente (retenedor) y un mantenimiento de la responsabilidad solidaria del perceptor de los rendimientos. Por otra, el art. 15 del TR de la Ley del IRTP (aprobado por Decreto 512/1967, de 2 de marzo) y art. 46 del TR del IRC aprobado por Decreto 3357/1967, de 23 de Diciembre. En el primero se establecía que: "en los casos de retención indirecta los perceptores del rendimiento serán subsidiariamente responsables para con la hacienda de las cuotas debidas y cuyo ingreso en el Tesoro corresponda a los sujetos pasivos sustitutos del contribuyente, salvo el caso de que aquéllos demostrasen por documentos fehacientes que del rendimiento gravable les fue deducido el importe de la cuota correspondiente."

Así, señala el mencionado autor, "Como se desprende de los textos transcritos, la reforma de 1964 había acogido ya la sistemática y terminologías propias de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963 que, inspirada en la doctrina italiana, construye todo su sistema sobre la base de la obligación tributaria que deriva de la realización del hecho imponible, modificando correlativamente la figura de los sujetos pasivos dando entrada en su ámbito al sustituto concebido (art. 32) como quien por imposición de la ley y en lugar del contribuyente, está obligado a cumplir las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria..El concepto se identifica con el del "segundo contribuyente" en el sistema anterior de la retención indirecta .." y de ahí el tenor del art. 32.2.

<sup>1299</sup> En ese sentido, LOPEZ DE ARRIBA Y GUERRI, op. y loc.cit., " la figura del sustituto de la Ley General Tributaria fundada sobre la estructuración de la misma en torno a la obligación tributaria es perfectamente encajable en los moldes creados con la Reforma de 1964, de la que la Ley General Tributaria fue precursora, pero encuentra dificultades insalvables de encaje dentro de la nueva técnica impositiva."; LAMOCA PEREZ, op.cit. pág. 97, quien manifiesta que a diferencia del régimen de la retención a cuenta, en el antiguo IRTP "...se retenía y se era responsable de la *total deuda tributaria* de un impuesto *ya devengado*....es decir: de una cuota tributaria ya firme y sin posibles alteraciones futuras. Ello encajaba plenamente en el armazón jurídico que la L.G.T. había construido para el sujeto pasivo."

contribuyente de la situación de primer deudor. Es a estos casos, en los que viene en juego una auténtica cuota tributaria<sup>1300</sup>, como ha sido puesto de manifiesto, a los que viene referido el segundo párrafo del art. 32 de la LGT.

En efecto, el concepto de sustitución que acoge la L.G.T. parte de un determinado concepto de tributo, basado en la obligación tributaria producto del hecho imponible. Así, requiere como premisas para la aparición de la sustitución, tanto la total realización del hecho imponible, del que debe surgir dicha obligación y que determinará la sujeción pasiva al impuesto; como que sea exactamente esa la obligación en la que se sustituya. Por tanto, en dicha construcción resulta necesaria la realización de dos presupuestos distintos: el hecho imponible, y el presupuesto de la sustitución, que presupone al anterior.

En el caso de la retención a cuenta, la falta de realización del hecho imponible, fundamentalmente por la ausencia del transcurso del período impositivo, supondría la imposibilidad de la generación de una sustitución, siquiera fuera parcial. En efecto, dicha nota, en los términos de la L.G.T., determinaría la inexistencia, tanto de un sujeto pasivo contribuyente al que sustituir<sup>1301</sup>, como la falta de nacimiento

---

<sup>1300</sup> Como pone de manifiesto PALAO,C en "La retención..."op.cit., pág. 286 en el art. 32 LGT "...por el "gravamen tributario" no puede entenderse sino la cuantía íntegra de la cuota tributaria" " No hay duda, pues, a mi juicio de que la retención indirecta que la Ley General Tributaria erige en paradigma de la sustitución es solamente la que hemos venido llamando retención indirecta definitiva y no todo tipo de retención indirecta." En el mismo sentido se pronuncia LAMOCA PEREZ , op.cit. pág. 97 "Pensamos que la causa directa que informa la redacción de la ley y Reglamento, en este sentido, ha de buscarse en algo muy concreto, cual es el antiguo Impuesto sobre las Rentas del Trabajo Personal."; MATEU -ROS, op.cit. también señala que el retenedor no es un sustituto. El art. 32 LGT responde al sistema de impuestos de producto, aunque las normas parecen configurarlo como un supuesto especial de sustitución.

<sup>1301</sup> Así lo ponen de relieve CASADO OLLERO,G. en "La colaboración..." op.cit. pág. 160, quien señala que no puede ser sustituto porque los presupuestos de ambas obligaciones son independientes y por ausencia de una obligación tributaria y de sujeto pasivo de la misma: no puede sustituir a un sujeto pasivo que no existe en el cumplimiento de una obligación tributaria que tampoco existe. También LEJEUNE, en op.cit., pág. 42 "Tanto del artículo 32 como de la unánime interpretación doctrinal del mismo claramente se desprende que todo el mecanismo de la sustitución está pensado desde la óptica de la obligación tributaria, y precisamente de la que surge de la realización del hecho imponible, estableciéndose la diferencia entre el contribuyente y

del objeto principal de la sustitución: la obligación tributaria<sup>1302</sup>, lo que imposibilitaría que pudiéramos calificar de sustitución, conforme a los parámetros de la L.G.T., la posición del retenedor. Por lo tanto, además de que la sustitución parcial no haya sido prevista en la L.G.T., debe señalarse que, en este caso, ni siquiera podríamos hablar de sustitución- prescindiendo de su parcialidad- con arreglo a la categorización conceptual que dicho texto normativo establece.

Ahora bien, visto que no se trataría de la sustitución que parece inspirar la L.G.T., podemos plantearnos, al margen de dicho texto normativo *si la retención a cuenta funciona verdaderamente como lo haría una sustitución parcial*, con lo que el resultado de nuestra investigación podría orientar la categorización dogmática de la figura. En ese sentido, debemos dejar sentado, en principio, que creemos puede considerarse posible, en general, la existencia de sustituciones que lo sean parciales, bien en la cuantía de la prestación material, bien en la posición jurídica del sustituido, bien en ambas. Si bien no consideramos que éste sea el caso de la retención a cuenta, en la que, como pasamos a exponer seguidamente, el carácter futuro e incierto de la realización del hecho imponible, imposibilitaría, no sólo que quepa la posibilidad de una sustitución parcial, sino asimismo lo que constituye, necesariamente, su premisa lógica: la de realizar ingresos

---

el sustituto en que, entre otras circunstancias, el primero es titular del hecho imponible en tanto que el segundo se encuentra sólo en conexión con él. Por esta razón al no haberse realizado aún el hecho imponible y, por tanto, no haber nacido la obligación tributaria cuando la retención tiene lugar, se niega que la misma pueda constituir una forma de sustitución."

<sup>1302</sup> Así lo pone de manifiesto LEJEUNE, op.cit., pág. 38 "una es la razón que impide afirmar que en la retención se produce el efecto típico de la sustitución y que consiste, como es bien sabido, en la colocación del sustituto en la posición deudora del contribuyente. Nos referimos al hecho de 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 el sustituto se coloca en lugar del contribuyente." En el mismo sentido, CLAVIJO HERNANDEZ, F. *Los rendimientos del capital en el nuevo impuesto sobre la renta*, Civitas, Madrid, 1980, pág. 144 "cuando se efectúa la retención (v. gr. pago de un dividendo), la obligación tributaria no ha surgido en el mundo del derecho porque no se ha realizado el hecho imponible simplemente porque no se ha cumplido el período impositivo."; asimismo LAMOCA PEREZ, op.cit., págs. 95-96.; no es posible que sea responsable de la deuda tributaria, puesto que ésta no se ha generado.

solutorios con anterioridad al nacimiento de la obligación que intenta, pretendidamente, satisfacerse con cargo al sustituto.

**7.2.2.1.1. La imposibilidad de considerar a la deuda del retenedor como una parte de la obligación tributaria principal.**

En primer lugar, debe señalarse, respecto de la calificación de la situación del retenedor como una asunción parcial de la posición jurídica del eventual contribuyente, que ni la deuda del retenedor se corresponde con una parte de la obligación tributaria principal, ni se ha generado, en todo o en parte, la posición jurídica "sujeto pasivo contribuyente". El retenido sería, así, en los términos de la L.G.T. únicamente un eventual sujeto pasivo. No se cumpliría, por tanto, la defendida *parcialidad* en el objeto de la sustitución.

Así, a pesar de los argumentos en contrario, esgrimidos principalmente a efectos de posibilitar dicho resultado, no cabe concebir que con el presupuesto de la retención ha habido una realización parcial del hecho imponible y que por tanto, ésta ha surgido, asimismo, parcialmente<sup>1303</sup>. En efecto, ya vimos que, a pesar que existía una conexión entre ambos presupuestos, éste no podía calificarse como la relación de la parte con el todo, no pudiendo presuponerse, por la realización de uno de ambos presupuestos, la producción del otro<sup>1304</sup>. La incerteza acerca de la futura realización completa del hecho imponible imposibilita dicho resultado, ya que es imposible considerar la naturaleza de parte de algo que puede no

---

<sup>1303</sup> En ese sentido, FERREIRO, en "La figura..." op.cit. pág. 67 señala que "...el hecho imponible no es tenido en cuenta por el legislador sólo, estáticamente, fotográficamente, en el momento en que se realiza en su totalidad. Puede ser tenido en cuenta, dinámicamente, cinematográficamente, mientras se está realizando....". Desde este punto de partida, CORTES DOMINGUEZ, M., en op., cit. manifiesta que "Con lo expuesto queda negado, pues, el argumento principal que configuraba al retenedor como una figura totalmente nueva sobre la base de que no era un sustituto, puesto que en las relaciones no existía todavía un contribuyente sujeto pasivo, y que no existía tal contribuyente sujeto pasivo por no haberse efectuado el hecho imponible al no haber tenido lugar el devengo." (pág. 422). También considera al presupuesto de la retención una realización parcial el hecho imponible ALONSO GONZALEZ, L.M. *Sustitutos...* op.cit. pág. 255.

<sup>1304</sup> Al respecto, vid. Capítulo III.1.1. de este trabajo.



existir. La parte se define por el todo: si éste no existe debe negarse que alguna vez hubiera una parte. En ese sentido, una realización parcial presupone una realización *efectiva*, en el sentido de que resulte garantizada la futura realización íntegra, lo que debe negarse en este caso. En efecto, el resultado puede consistir, precisamente, en la constatación de que no ha sido generada, puesto que en el hecho imponible no se integra, como una parte, el presupuesto de la retención a cuenta.

Pero además, aun cuando pudiera verdaderamente sostenerse que el presupuesto de la retención a cuenta constituye, materialmente, una parte del hecho imponible, tampoco podría predicarse el nacimiento parcial de la obligación tributaria. En efecto, lo importante, a estos efectos, es que no cabe, como ha sido puesto de manifiesto, un nacimiento parcial de una obligación. Así, las obligaciones nacen o no nacen, pero no se forman progresivamente con el tiempo, máxime cuando el transcurso de éste puede suponer que nunca han nacido. Lo que sí resulta posible es que puedan resultar parcialmente exigibles, pero dicha característica presupone su completo nacimiento.

Lo que pone de relieve que la sustancial diferencia entre ambos no debe ser buscada en el contenido de sus presupuestos, sino en el título jurídico que suponen. Así, incluso en el caso de que llegue a realizarse el hecho imponible, no resulta necesario que se integre en el mismo el presupuesto que ha generado la obligación derivada de la retención, que, en cuanto tal, resultará perfectamente legítima. Y es por ello que la diferencia de título jurídico que sustentan ambos no es meramente una cuestión de cantidad<sup>1305</sup>, no pudiendo considerarse que la obligación derivada del hecho imponible fuera generada por un título en el que resultara integrado el productor de la obligación de

---

<sup>1305</sup> En ese sentido, MARTIN QUERALT, J. en op.cit., pág. 137 ya señala que "el presupuesto de hecho de la obligación del retenedor no es algo tan difuso como "la realización parcial del hecho imponible", sino un concepto mucho más preciso: el abono de rendimientos a un tercero. Y este presupuesto de hecho, preciso y jurídicamente perfilado, tiene también unas consecuencias igualmente claras: su realización genera no una obligación accesoria jurídicamente...y el pago o realización del objeto en que dicha obligación consiste supone, lisa y llanamente, su extinción."

retener. No puede, por tanto, en forma correlativa a lo que ocurre con los presupuestos que las generan, concebirse que la obligación tributaria principal contenga a la del retenedor.

Así, la doctrina ha puesto de manifiesto que la cantidad de la que el retenedor resulta responsable no puede identificarse con una parte de la cuota tributaria<sup>1306</sup>. Y es fundamentalmente por esta razón, como veíamos, por la que parte de dicha doctrina - incluso negando en ocasiones el carácter de deuda tributaria de la imputable al retenedor, por esta misma causa-, se ha inclinado por imputarle la naturaleza de mero colaborador con la Hacienda Pública<sup>1307</sup>. Sin embargo, existen asimismo algunos autores que, tomando nota del indudable carácter de obligado del retenedor, sencillamente han señalado que éste puede resultar deudor por una obligación distinta de la generada por el hecho imponible<sup>1308</sup>. Afirmación ésta que, si bien niega absolutamente su

---

<sup>1306</sup> En ese sentido, MATEU-ROS, op.cit. pág. 215 "No es ésta la técnica exacta en que la retención a cuenta consiste, porque la empresa pagadora no detrae un gravamen tributario de los ingresos del sujeto pasivo (como sucedía con el antiguo Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal y demás "impuestos de producto", sistema al que responde el art. 32 de la L.G.T.), sino una cantidad -carente en sí misma de individualidad fiscal - destinada a efectuar un pago o ingreso a cuenta del futuro impuesto aún no devengado, y en el que, por tanto, el sujeto pasivo no está verdaderamente "sustituido" por otra persona." (la negrita es nuestra).

<sup>1307</sup> En el sentido expuesto en el texto, SAINZ DE BUJANDA, F. en *Lecciones...* op.cit. ed. 1982, págs. 235-239 "...quienes al pagar rendimientos del trabajo o rentas del capital retienen cantidades fijadas legalmente y las ingresan en el Tesoro no están cumpliendo ninguna prestación 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 liquidaciones del I.R.P.F. a los sujetos a quines tales cantidades hubieran sido retenidas." "...no son sustitutos del contribuyente en sentido técnico jurídico. Faltan, en efecto, todos los requisitos legalmente exigidos para que la sustitución tenga lugar. Así: 1º Al producirse los cobros de rendimientos del capital o del trabajo no se realiza ningún hecho imponible ni surge, por tanto, ninguna obligación tributaria, lo que impide que los retenedores realicen a la hacienda ninguna prestación material o formal que sea objeto de una obligación inexistente, y 2º Las cantidades que los pagadores retienen a los perceptores no consisten en cuotas tributarias adeudadas por éstos últimos, sino en sumas de dinero que se entregana la Administración financiera para procurarle una fluidez y continuidad de ingresos, a resultas de la liquidación que en su momento se practique por el I.R.P.F."

En el mismo sentido, PONT MESTRES, M. *Análisis y aplicación del nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Ed. Civitas, Madrid, 1981, pág. 90

<sup>1308</sup> En ese sentido, MARTIN QUERALT, J. en "Notas..." op.cit. pág. 148, "¿ No será más lógico admitir que la hipotética realización de un hecho imponible, al margen

carácter de sustituto parcial de dicha obligación, no lo convierte tampoco en un mero colaborador. Y, principalmente, supone adoptar una posición superadora de la premisa, inherente en la postura de aquéllos, consistente en que sólo por la realización de dicho hecho imponible pueden surgir obligaciones derivadas del tributo y a favor de la Hacienda Pública.

#### *7.2.2.1.2. Las tesis del pago anticipado de una obligación futura e incierta.*

Además, estas tesis, como las que configuran al retenedor como un mero agente intermediario de la Administración tributaria, a modo de colaborador en la recaudación, aparecerían conectadas a lo que constituiría, como hemos señalado su innegable premisa lógica: que el ingreso de la retención actuaría como una forma de pago anticipado de la futura obligación tributaria<sup>1309</sup>. En efecto, ambas construirían distintas soluciones técnicas para la situación del retenedor bajo una premisa común: el ingreso que éste realiza tiene como objeto satisfacer la obligación tributaria principal. Así, en el caso de considerar a dicha figura subjetiva como un mero colaborador, partiríamos sencillamente de que la obligación anticipadamente satisfecha únicamente sería imputable al retenedor. En cambio, con la tesis de la sustitución parcial, haríamos al retenedor partícipe en dicha obligación, siendo el único o principal obligado a su cumplimiento. En ambos casos, pues,

---

de la obligación que en su día pueda generar, determina, como pasos cuasiprocedêuticos, el nacimiento previo de obligaciones a cargo de terceros - no realizadores del hecho imponible-, cuya obligación de pago se encuentra lógicamente conectada con el citado hecho imponible, pero cuya posición es completamente autónoma y diferenciada de la posición en que se encuentra el realizador de aquel hecho imponible?¿ No equivaldría ello a reconocer, en último término, que el actual alejamiento de la Administración...ha comportado, paralelamente, el nacimiento de auténticas obligaciones a cargo de terceros, que se insertan en el procedimiento de aplicación del tributo de forma absolutamente novedosa e irreconducible al tradicional esquema, no ya sólo de la sustitución tributaria, sino incluso de la retención a cuenta vigente hasta 1978?" .

<sup>1309</sup> Así lo pone de manifiesto PALAO,C. en *Comentarios... op.cit.*, pág. 535: "Obsérvese que el planteamiento de este problema tiene como presupuesto la aceptación de que el retentor verifica un pago en lugar del contribuyente; quien presta una garantía no sustituye al deudor en el cumplimiento de la obligación, y, por tanto, no puede ser un sustituto."

se partiría de que el ingreso realizado por el retenedor tiene una finalidad solutoria de dicha obligación y, por tanto, constituiría un pago anticipado de la misma, constituyendo, por ello, título suficiente para la adquisición de las sumas por la Hacienda Pública.

Se hace, pues, necesario, estudiar dicha postura, que es la única que puede sostener una construcción coherente del retenedor como un sustituto parcial. Esta tesis, que corresponde a la explicación más antigua del fenómeno de la retención a cuenta y sus relaciones con la deuda impositiva, es actualmente rechazada por la mayoría de la doctrina, siendo minoría los autores que la defienden<sup>1310</sup>, basándose, fundamentalmente, en la conexión de la retención con el total tributo<sup>1311</sup>, y en el indudable carácter satisfactorio de la prestación tributaria que ostenta la retención.

La mayor fuente de críticas a tal construcción ha venido de la mano de la imposibilidad lógica de considerar realizado el ingreso anticipado a título de pago, puesto que resulta imposible el pago de

---

<sup>1310</sup> Pueden citarse, en esa línea, a CAPACCIOLI, en *La tassazione delle redevances*, Milano, 1967, pág. 9 "Basta appena riflettere che si tratta di "ritenuta", per rendersi conto che la fattispecie non può avere autonomia. La ritenuta, invero, è per definizione una modalità di pagamento, e quindi la relativa fattispecie legale può indicare come si debba pagare un'imposta, ma non che questa sia dovuta." La norma que establece la obligación de ingreso de la cantidad que se debió retener (art. 169 TUID) "...tende ad assicurare il funzionamento del congegno della speciale forma di riscossione,..."; MICHELI *Corso di diritto Tributario*, 4ª ed. Torino, 1978, pág. 134.

Por su parte, PALAO, C. en "La retención a cuenta", op.cit. pág. 276, parece acariciar la idea del pago sin acabar de acogerla: "si bien la retención a cuenta se resiste a ser encuadrada en los moldes tradicionales del pago, existen en ella elementos suficientes para impedir que la noción de pago quede totalmente desechada."

<sup>1311</sup> En efecto, la tesis del pago anticipado tiene como ventaja, frente a las de la obligación de naturaleza cautelar, como veremos en el capítulo siguiente, destacar la indudable potencialidad recaudatoria del tributo - que no de la obligación tributaria- que tiene el instituto, y poner, por tanto, de manifiesto su carácter satisfactorio de la total prestación tributaria. En efecto, como señala FEDELE, en "La teoría del procedimiento de imposición y la denominada anticipación del tributo", en *RDFHP* nº 114, 1974, pág. 1724, la tesis del pago anticipado "...toca exactamente un aspecto fundamental del problema: dada la perfecta homogeneidad entre el objeto del ingreso y el del futuro crédito, el sujeto activo del tributo obtiene, tras el ingreso mismo, la satisfacción íntegra del interés a cuya tutela se orientará la futura obligación tributaria supuesta." Así, LOZANO SERRANO, en su *Memoria...* op.cit. pág. 27 señala que dichas tesis evidencian que "las cantidades ingresadas en concepto de retención son aptas para satisfacer el interés de la Administración."

una obligación futura e incierta. Así, si bien resulta cierto que en la teoría general de las obligaciones se considera posible la realización de pagos anticipados, las características predicadas del mismo no se ajustan a los ingresos derivados de la retención a cuenta. En efecto, se habla de pago anticipado para los supuestos de pago realizado con posterioridad al nacimiento de la obligación que se satisface, pero antes del plazo para la realización de la prestación objeto de la misma. El nacimiento previo de la obligación constituye un requisito inexcusable para que podamos hablar de pago, puesto que la prestación no puede cumplir sus específicos efectos extintivos si no existe una obligación que satisfacer<sup>1312</sup>.

Por otra parte, como ha puesto de manifiesto LEJEUNE<sup>1313</sup>, dicho pago anticipado presupone su realización voluntariamente por el deudor, puesto que, si se deriva de la voluntad de las partes o de la ley, debe negarse su carácter anticipado, habiendo sido realizado en el momento determinado para ello; y si el momento del pago constituye un elemento esencial de la obligación, el pago no puede realizarse anticipadamente, no surtiendo sus efectos solutorios específicos.

Pues bien, si se parte de una identidad estructural entre la obligación tributaria y la obligación de derecho privado, debe sostenerse asimismo, la aplicabilidad de las notas caracterizantes del pago realizable a éstas. En este sentido, debe señalarse, para comenzar, que el ingreso de la retención, ni tiene carácter voluntario, puesto que viene impuesto por la ley, ni se anticipa al plazo para la realización de la prestación, que se practica en el momento normativamente establecido<sup>1314</sup>. Así, resulta cierto lo que señala el autor antes

---

<sup>1312</sup> DIEZ -PICAZO,L: "El pago anticipado" , en Revista de Derecho Mercantil, vol. XXVIII, 1959, pág. 54 "la previa existencia de una relación obligatoria es siempre el fundamento esencial de todo fenómeno de pago, sea éste temporalmente prematuro, exacto, o tardío."

<sup>1313</sup> Op.cit. pág. 127 y ss.

<sup>1314</sup> Así, CASADO OLLERO,G. en "De la imposición..." op.cit. ya señala la imposibilidad, en el régimen de recaudación, de realizar pagos adelantados. Y, en efecto, PEREZ ROYO, en "El pago..." op.cit. pág. 304, señala que "ante el silencio (del Reglamento) debe entenderse que no existe actualmente esa posibilidad de realizar pagos con anterioridad a la apertura del plazo ordinario."

mencionado: que el ingreso de la retención sólo puede considerarse anticipado en relación con la completa realización del hecho imponible<sup>1315</sup>. Y verdaderamente es en este punto donde se plantea con mayor claridad la imposibilidad de predicar su carácter solutorio de la obligación derivada de éste.

En efecto, si partimos de que el ingreso del retenedor debe ser a título de pago precisamente de dicha obligación, y a su vez de que la misma sólo nacerá por la realización del hecho imponible, resulta palmario que no puede haber pago de una obligación inexistente, y de la que se desconoce su futura existencia, es decir, no sólo futura, sino asimismo incierta. Y así lo ha puesto de manifiesto la mayoría de la doctrina<sup>1316</sup>. Es por ello que algunos autores han criticado la

---

<sup>1315</sup> Vid. op.cit. págs. 123-130 donde realiza una magnífica exposición de las características del pago anticipado en el ámbito jurídico-privado.

<sup>1316</sup> En ese sentido, BOSELLO, op.cit. pág. 207 "...che l'importo della ritenuta non possa considerarsi come acconto in senso tecnico dell'obbligazione d'imposta del reddituario discende dal fatto che l'obbligazione d'imposta - anche accettando la teoria che la fa sorgere dal presupposto di fatto e non da un atto a questo successivo, ancora non esiste. Più che di acconto, quindi si dovrebbe parlare di ritenuta in conto, e in realtà, nella terminologia legislativa, la parola acconto sembra essere stata usata come opposto di definitiva."

También SOLER ROCH, M.T. respecto de los pagos fraccionados: Es un término criticable, "...porque la noción de pago (en relación con la obligación tributaria principal) es, ...jurídicamente improcedente y, por otra parte, la noción técnica de fraccionamiento responde, asimismo, a una deuda ya vencida..." (págs. 28-29); MARTIN QUERALT, J. op.cit. pág. 137 "cuando el retenedor ingresa en el Tesoro la cantidad retenida está cumpliendo el objeto de su propia obligación y extinguiendo la misma. No hay ni pago anticipado ni pago a cuenta. No hay un pago solvendi causa o solutio de la obligación principal que, en su día, pueda nacer a cargo del perceptor de los rendimientos, no ya porque tal obligación no existe aún y es posible, incluso, que nunca llegue a existir - lo cual dificulta sensiblemente la conceptualización como solutio obligationis - sino porque, insistimos, se trata de un presupuesto de hecho autónomo y jurídicamente distinto del que genera la obligación de contribuir a cargo del contribuyente." pág. 136, pone de relieve que "no hay técnicamente ni pago a cuenta ni anticipado, simplemente porque no existe aún esa obligación a cuya extinción se dice va afectada la cantidad retenida en concepto de "pago a cuenta" o "pago anticipado". Más claramente: hay pago y consiguiente extinción de la obligación del retenedor." En el mismo sentido, PEREZ DE AYALA y GONZALEZ, E. en *Curso de Derecho Tributario*, tomo I, 2ª ed. Madrid, 1978, pág. 309. "...solamente se puede hablar del pago de una obligación tributaria cuando la obligación tributaria existe, y que solamente está obligado al pago un determinado sujeto, en relación con una obligación tributaria preexistente."; CASADO OLLERO, G. "De la imposición..." op.cit. pág. 69. "...nos encontramos ante una atribución patrimonial que no puede considerarse efectuada solvendi causa por dos fundamentales razones: primera, porque es elemental advertir

denominación de "a cuenta" de la retención<sup>1317</sup>, señalando que la misma presupone su carácter de pago parcial, lo que resulta improcedente en el instituto<sup>1318</sup>.

Así, aunque no resulta necesario, para poder calificar un acto como de pago, tener una certeza absoluta acerca de la existencia y cuantía de la obligación satisfecha - como se pone de manifiesto en el ingreso realizable con base en las liquidaciones provisionales y autoliquidaciones<sup>1319</sup> - sí parece ineludible que, para ello, se parta del

---

que, en sentido técnico, no puede procederse al pago de una obligación inexistente; segunda, porque la inexistencia de la obligación tributaria no deriva solamente de la falta de realización del período impositivo, sino, lo que es aún más importante, de la absoluta inconexión que se da entre la obligación de ingresar a cuenta y el presupuesto del tributo cuyo ingreso anticipado se exige." y en pág. 79 "mal se comprende el modo en que puede, en sentido técnico, procederse al pago de una obligación, sea o no tributaria, que no sólo es incierta en el cuando, sino incluso incerta an."

<sup>1317</sup> Como puso de relieve CASADO OLLERO, G. "De la imposición..." op.cit. pág. 60-61, el carácter de "a cuenta" de la retención supone que, a diferencia de lo ocurrido en los impuestos de producto, dicho "cómputo en cuenta" puede motivar una devolución para el sujeto pasivo. Así, "...el carácter de a cuenta de los impuestos de producto obedece fundamentalmente, junto a otras razones, a la de que sus cuotas son deducibles del impuesto general correspondiente, y sólo en sentido impropio, es decir, no técnico, puede mantenerse que el pago de las cuotas resultantes de los respectivos impuestos de producto constituye un ingreso a cuenta o tanto menos un pago a cuenta del impuesto general."

En el mismo sentido se pronuncia LEJEUNE, quien, en op.cit., señala la diferencia del instituto estudiado con los impuestos a cuenta: eran "...pagos definitivos, autónomos, por unos impuestos cuyos hechos imponible eran estructuralmente distintos a los de los impuestos generales..." y PALAO, en *Comentarios...* op.cit., pág. 532 "La actual retención sí merece plenamente el apelativo de "a cuenta" que suele aplicársele, pues el exceso sobre la cuota es en todo caso objeto de devolución." Sobre el tema, vid. §VIII.1. de este trabajo.

<sup>1318</sup> Así, BOSELLO, op.cit. pág. 206 "...il termine acconto...sembra doversi definire come tale il pagamento parziale o anticipato rispetto al termine." ; y BERLIRI, en *L'imposta sul valore aggiunto...* op.cit. pág. 231, señala que el término "a cuenta" se usa en un sentido absolutamente impropio, porque en la terminología jurídica eso significa un cumplimiento parcial. "Il versamento in acconto di una futura, eventuale imposta ...necessariamente, una causa diversa, dato che al momento in cui esso è effettuato si ignora se e in qual misura nascerà l'obbligazione per la cui estinzione quell'acconto potrà o dovrà essere utilizzato."

<sup>1319</sup> En ese sentido, resulta cierto como ponen de manifiesto PEREZ DE AYALA y GONZALEZ GARCIA, *Curso de Derecho tributario*, op.cit., vol. II, pág. 100, que han señalado que "la liquidación provisional se gira sobre hechos y bases que sólo son presunta y probablemente ciertas."

Basándose en ello, PALAO TABOADA, C. en "La retención...", op.cit. pág. 266 "la incertidumbre sobre si existe o no la obligación tributaria, que implica lógicamente

convencimiento de que dicha obligación existe, específicamente, además, en el momento de realización de dicho pago. Convencimiento que de demostrarse erróneo habrá supuesto sustrato suficiente para la realización de un acto que, finalmente, se habrá mostrado como indebido. No puede por tanto, equipararse el ingreso de la retención al que se realiza, como en los supuestos enunciados, por una obligación de la que no se tiene la absoluta certeza de su existencia<sup>1320</sup>. Resulta gráficamente explicativo, a estos efectos, que si la liquidación provisional o la autoliquidación resulta errónea, y no ha surgido la obligación en ella pretendidamente cuantificada, el pago realizado se considera, como señalábamos, indebido, y su régimen jurídico se adaptará a dicha calificación. Sin embargo, no es éste el

---

la posibilidad de que no exista e hecho, no es incompatible con el pago del impuesto."Y en *Comentarios...op.cit.* pág. 534 " la incertidumbre que existe en el momento de la retención y en el del ingreso de la cantidad retenida acerca de la existencia y cuantía de la obligación tributaria...no excluye la naturaleza de pago de dicho ingreso. La misma incertidumbre existe en otros supuestos en los que no se pone en duda la existencia de un pago, como en el caso de una liquidación provisional. No hay que olvidar que se trata de un pago "a cuenta", en el que, como en toda relación de las llamadas de "cuenta corriente", sólo se sabrá cuál de las partes resulta deudora cuando la cuenta se cierre y se liquide."

<sup>1320</sup> Así, LEJEUNE , en *op.cit.* señala la diferencia con los pagos a cuenta de las liquidaciones provisionales, en los que "Hay, sí, provisionalidad en la cuantía de la obligación, pero no en la obligación misma", (pág. 7 )"...lo provisional es la declaración, no la obligación, toda vez que no cabe hablar de obligaciones provisionales; las obligaciones sencillamente, o existen (aunque sea presuntamente) o no existen, pero no existen provisionalmente" ..."antes del nacimiento de la obligación tributaria principal, caben ingresos a cuenta, tales ingresos no pueden ser pagos a cuenta de una inexistente obligación principal." (pág. 241).

Como señala el autor, en págs. 133 -134, el régimen de las liquidaciones provisionales pone de manifiesto que "pago e incerteza de la existencia de la obligación, no son, pues, incompatibles. Pero, y ello es lo importante, la incerteza ha de proyectarse sobre la existencia actual de la obligación. Así es como se plantea el problema la doctrina y como se desprende del Derecho positivo, pues todos los casos de liquidación provisional tienen como presupuesto la presunta y probable realización en un momento anterior del hecho imponible. Por el contrario, la idea de pago, debe ser totalmente rechazada cuando la incertidumbre se plantea sobre si la obligación llegará o no a existir en el futuro.

Puede, por tanto, concluirse que si se ha negado que el ingreso anticipado sea un pago, ello no es debido a que éste necesite de la inequívoca existencia de una obligación, sino a que sí es necesario que, en el momento de producirse el acto con pretensión de eficacia solvente, pueda afirmarse, al menos, la existencia probable y presunta de la obligación que se trata de cumplir. Cosa distinta de lo que ocurre en el caso de la anticipación de ingresos en el que la obligación, si llega a existir, nacerá (dentro de la tradicional explicación del tributo) en un momento posterior"



régimen aplicable a la retención a cuenta en el supuesto de que no se realice el hecho imponible, ya que no le sería aplicable la calificación expuesta. En este sentido, la imposibilidad de existencia de una obligación en el momento del ingreso impide que pueda calificarse como pago de la misma, lo que supondrá que tampoco podrá tratarse de un pago ilícito o indebido.

#### ***7.2.2.1.3. La inexistencia de efectos extintivos o solutarios en la obligación tributaria por la realización del ingreso por el retenedor.***

Por último, tampoco los efectos jurídicos del ingreso realizado por el retenedor se ajustan a la tesis de una sustitución parcial en la obligación tributaria "principal". En efecto, debe negarse la existencia, en este instituto, de las notas que serían requeridas para dicha calificación.

Así, en primer lugar, la deuda del retenedor debería ser identificable con la obligación tributaria, lo que debería ser puesto de manifiesto por la observación de su régimen jurídico, y supondría la subordinación de la posición deudora del retenedor a las vicisitudes de dicha obligación<sup>1321</sup>. Ambas características deben, sin embargo, negarse. Respecto de la primera, parece imposible, como ha sido puesto de manifiesto<sup>1322</sup>, predicar la identidad de dos situaciones jurídicas de

---

<sup>1321</sup> Así, MIR DE LA FUENTE, en op.cit. pág. 240 señala que las tesis del pago anticipado tienen como premisa que la relación tributaria principal es la determinante de la obligación del retenedor.

<sup>1322</sup> Así, BOSELLO, F. en op.cit. pág. 225, señala que la falta de identidad entre la retención y la obligación tributaria pone de manifiesto la inexistencia de pago parcial. Aunque la diferencia de sujetos no parece argumento suficiente a PALAO, C., en *La retención...* op.cit. pág. 265, el mencionado autor argumenta que "...l'osservazione che può aversi pluralità di soggetti e unicità di obbligazioni, come nell'ipotesi di sostituzione, ove l'obbligazione del sostituto non sarebbe distinta da quella del soggetto passivo, dà per provate due cose che sarebbero invece da dimostrare e cioè che nella sostituzione si sia una obbligazione tributaria del sostituto - il che pare da escludere - ed eventualmente che tale obbligazione sia la stessa di quella del sostituto." (pág. 226)

Por tanto, el autor manifiesta que (pág. 228): " Quel che pare essenziale...è ribadire che la ritenuta d'acconto non costituisce adempimento parziale ad opera di un terzo dell'obbligazione tributaria "principale", sia sotto un profilo giuridico formale, sia sotto un profilo sostanziale. Per quanto concerne il primo aspetto, non si vede...come si possa sostenere che si tratti della stessa obbligazione, in presenza non solo di

deuda que no sólo tienen diferente sujeto, sino asimismo distinto presupuesto y contenido, y que resultan diferenciadas en punto a su régimen jurídico<sup>1323</sup>.

Respecto de la segunda, parece evidente, como veíamos al estudiar el régimen jurídico aplicable a la gestión de la deuda del retenedor, que no existe dicha subordinación de la misma a la obligación tributaria principal. En efecto, no sólo no resulta necesario el nacimiento de la deuda impositiva para la generación de la retención, sino que, asimismo, la extinción de esta obligación no acarrea la del retenedor, ni viceversa. Como sin embargo debiera ocurrir si ambos fueran sujetos pasivos de la misma obligación<sup>1324</sup>. Esto supondría que deberíamos negar que la situación del retenedor constituyera la de un coobligado o responsable de la deuda tributaria del sujeto pasivo.

En efecto, su responsabilidad no se extingue por el cumplimiento de la deuda impositiva por parte del retenido, aun cuando para ello no se hubiera deducido las cantidades que debieron retenerse. Observación que se confirma a la vista de que ninguna otra forma de extinción de la obligación del sujeto a quien se debió retener afecta a la situación tributaria del retenedor: ni el cumplimiento, ni la prescripción. La subordinación de la situación jurídica del retenedor a la presentada por el retenido respecto de la Hacienda Pública constituye la premisa de toda la construcción que configura al retenedor como un sustituto, y debe absolutamente negarse a la vista del régimen expuesto.

---

soggetti "diversi" e presupposti "diversi" ma di tutta una disciplina normativa "diversa", dalla riscossione alla prescrizione."

<sup>1323</sup> Remitimos al lector al §V.1.2. de este trabajo, donde se estudió el régimen jurídico de la obligación del retenedor

<sup>1324</sup> Así, a título de ejemplo, cabe citar la Res. TEAC de 19 de abril de 1990, (RDFHP nº 215, pág. 1035), en la que se manifiesta que habiéndose interrumpido el plazo de prescripción para el sustituto del contribuyente, según requerimiento efectuado al mismo en 1980, se ha interrumpido para todos los sujetos pasivos en general. Lo que, como vimos, no ocurre en la retención a cuenta respecto de las deudas de retenedor y retenido.

En segundo lugar, para que existiera dicha sustitución parcial, el papel del retenedor sería el de un obligado al cumplimiento de la obligación tributaria principal, por lo que el ingreso realizado por éste debería tener efectos solutorios y, por tanto, extintivos, aun cuando fueran parciales, respecto de dicha obligación. Efectos que podrían ser identificados con la generación de una deducción; correspondiendo la devolución a un pago excesivo respecto del importe de la misma.

a) *La pretendida extinción parcial: la deducción en la cuota impositiva.*

Ya vimos, sin embargo, en otra parte de este trabajo<sup>1325</sup>, cómo el ingreso realizado por el retenedor no podía considerarse un acto extintivo de la obligación generada por el hecho imponible, no suponiendo una liberación parcial de la responsabilidad imputable al sujeto pasivo de la misma. En efecto, el ingreso del retenedor no puede entenderse realizado a título de pago parcial de dicha obligación, generándose así una deducción en el impuesto para evitar un teórico "doble pago". Basta, para llegar a dicha conclusión, con observar dos puntos del régimen de la deducción: en primer lugar, la ausencia de similitud de efectos jurídicos entre la misma y los efectos derivados de la realización de pagos parciales de la deuda tributaria. En efecto, mientras que los segundos corresponden verdaderamente a un pago parcial de dicha deuda, colisionando con el principio de integridad del pago<sup>1326</sup>, y no produciendo por ello efectos liberatorios durante el período voluntario, la deducción, lejos de configurarse en este modo, parece, por el contrario, un mecanismo de liquidación de esta misma deuda. En efecto, tanto a efectos liquidatorios, como recaudatorios, como sancionadores, la deuda del sujeto pasivo será considerada la cuota neta de la imputación de retenciones<sup>1327</sup>. Actuando la deducción, por tanto, *a priori* de la existencia de una deuda tributaria

---

<sup>1325</sup> §V.2.2. de este trabajo.

<sup>1326</sup> Vid. sobre el tema, § V.1.2.2. de este trabajo.

<sup>1327</sup> En ese sentido, vid. §V. 1.2. y VII.1.2.4. de este trabajo.

satisfacible, entera o parcialmente, y no en el mismo plano lógico que un pago de la misma. En este sentido, debe al menos reconocerse que la diferencia de efectos jurídicos entre ambos actos - retención y pago parcial-, determina que o la imputación de las retenciones no supone un efecto de un acto solutorio, o , si lo es, dicho pago no lo es de la misma deuda impositiva liquidable al sujeto pasivo y de la que éste es responsable.

En segundo lugar, la propia deducción, como ya vimos<sup>1328</sup>, no resulta generada por el ingreso realizado por el retenedor, sino por la realización de la retención<sup>1329</sup>. Lo que, entre otras razones ya expuestas<sup>1330</sup>, puede fácilmente basarse en la previsión normativa de que el retenido resulta eximido de toda responsabilidad por el ulterior ingreso. En efecto, el ordenamiento conecta la existencia de dicha deducción, no al ingreso realizado por el retenedor, sino a un presupuesto distinto: la realización de la retención, o la operativa de la presunción<sup>1331</sup>. En nuestra opinión, dicha desconexión entre

---

<sup>1328</sup> Vid. sobre el tema, §V.2.3. de este trabajo.

<sup>1329</sup> En el sentido del texto, pero negando las conclusiones expuestas, PALAO,C. en *Comentarios...op.cit.* pág. 552: "el contribuyente, que es el sujeto pasivo en este impuesto (en el sentido del art. 30 de la LGT) y está en cuanto tal obligado al pago del mismo, adquiere, en principio, por virtud de la retención, el derecho a deducir de la cuota las cantidades objeto de la misma, con devolución, en su caso, del exceso. En estricto rigor, el contribuyente no debería adquirir este derecho sino a consecuencia del ingreso de las cantidades retenidas. Sin embargo, el Derecho tributario tradicionalmente y por razones de equidad equipara la retención al pago, eximiendo de responsabilidad al contribuyente a quien se ha practicado aquélla y cargándola exclusivamente sobre el retentor, que se halla en posesión de las sumas retenidas."

En cambio, negaría que la deducción no fuera generada por el ingreso, LEJEUNE, en *op.cit.*, pág. 91, sosteniendo que si no se realiza la retención "...el derecho de deducción existe desde el momento en que pueda acreditarse el ingreso de cantidades a título de retención, aun cuando ésta no haya llegado a practicarse." En cambio, en el supuesto de retención sin ingreso "...puede concluirse que el supuesto de hecho para la deducción en la cuota...está constituido por la existencia efectiva de retenciones o por el ingreso de cantidades a título de retención, aun cuando ésta no se haya producido." Si bien esto supondría que habría dos títulos diferentes para la deducción- con la consiguiente diferenciación en la naturaleza jurídica otorgable a la misma-, y uno de ellos sería desconocido para el sujeto que debe realizarla. En efecto, el sujeto a quien se debió retener no tiene medios para conocer si, a pesar de la ausencia de la retención, se ha producido el ingreso.

<sup>1330</sup> En § V.3.1. de este trabajo.

deducción e ingreso niega toda posibilidad de que la misma pueda suponer un efecto jurídico de un acto que suponga el cumplimiento parcial de la obligación tributaria. Por lo que el ingreso no extingue, ni aun parcialmente, la obligación del sujeto pasivo, sino únicamente una deuda imputable al retenedor. No es, por tanto, el ingreso, lo que produce el denominado "cómputo en cuenta"<sup>1332</sup>, con lo que el mismo no resulta conectado a las vicisitudes de la obligación del retenedor.

En este sentido, debe señalarse que, al igual que ocurría en sentido inverso, tampoco el sujeto a quien se retuvo o debió retener resulta afectado, en su situación tributaria, por el cumplimiento o incumplimiento del retenedor de su propia obligación. Ambas responsabilidades se configuran, por tanto, como absolutamente independientes una de otra, determinándose su cuantía por las específicas previsiones normativas al respecto, y no por la conducta del otro sujeto interviniente respecto de su propia relación con la Hacienda Pública. No puede por tanto, sostenerse que la realización del ingreso, por parte del retenedor, sea la causa del cómputo en cuenta que supone la deducción, y extinga por ello, parcial o totalmente, la deuda del retenido. Así, la desconexión entre el ingreso por parte del retenedor, que constituiría el acto de cumplimiento de su propia obligación, con la producción de la deducción, que no deriva de éste, desvirtúa la posible estructuración del instituto como coobligación en una misma deuda, o corresponsabilidad en ésta.

Es precisamente porque el presupuesto de la deducción es la retención y no el ingreso, por lo que la doctrina, observando la

---

<sup>1331</sup> En este sentido, MANZONI "La responsabilità penale del sostituto d'imposta nell'imposizione diretta e nell'IVA", en *BT* nº 17, 1985, pág. 1290, que señala que la deducción se conecta con la efectiva realización de la retención, y no con el ingreso por parte del retenedor.

En contra, TESAURO, en *Il rimborso...* op.cit. pág. 193, nota 5, "di conseguenza se non viene effettuata la ritenuta ma viene effettuato il versamento, il soggetto passivo dell'imposta ha ugualmente diritto alla deduzione della somma versata..."

<sup>1332</sup> En contra de lo que sostiene CASADO OLLERO, G. en "De la imposición..." op.cit. acerca de los efectos de ingreso en la obligación tributaria, en la que produciría en efecto mediato o "indirecto" de provocar un cómputo en cuenta. Debe negarse, por tanto, que dicho cómputo sea consecuencia del ingreso del retenedor.

ausencia de efectos satisfactorios de dicho ingreso, ha aplicado a dicho instituto el concepto de crédito de impuesto<sup>1333</sup>. En realidad, tampoco podríamos considerar que es la retención, y no el ingreso, el acto al que el legislador anuda dicho efecto solutorio. Esta explicación chocaría con dos obstáculos: en primer lugar, como ya vimos<sup>1334</sup>, conduce a una situación absurda, dada la necesidad de compatibilizar dicha construcción con la condición del retenedor de deudor en todo caso. Situación en la que resulta imposible, con un mínimo de rigor, explicar la posición jurídica de cada uno de los intervinientes en el instituto<sup>1335</sup>.

En segundo lugar, en nuestro concreto ordenamiento jurídico, la imputación de deducciones en el caso de retenciones no realizadas pero que debieron haberlo sido, incide en la desconexión entre dicho mecanismo y todo fenómeno de pago, no pudiéndose calificar tampoco, como vimos, de pago realizado presuntamente, puesto que no supone una presunción de que la retención ha sido realizada<sup>1336</sup>. Tampoco puede aducirse que la misma es consecuencia de que, en todo caso, el ingreso será reclamable al retenedor : debe observarse que, a diferencia de lo que opina gran parte de la doctrina<sup>1337</sup>, ni por su

---

<sup>1333</sup> Así, MIR DE LA FUENTE , en op.cit. señala que "...sin que sea necesario acudir al concepto de "credito d'imposta" elaborado por la doctrina italiana, es evidente que la sola retención sin ulterior ingreso concede al sujeto que la soporta, simplemente, la facultad de deducir la cantidad retenida de la cuota resultante..." (pág. 237).

Sobre el tema, vid. Cap. VIII de este trabajo.

<sup>1334</sup> Vid, sobre el tema § VI. 1.1.2. y VI. 1.2. de este trabajo.

<sup>1335</sup> Así lo vimos en §VII.1.2.2.1. de este trabajo, en nota, cuando se estudiaron las inconsecuencias a las que llevaba considerar al retenedor como malversador de fondos públicos.

<sup>1336</sup> Vid. §V.3.1 de este trabajo.

<sup>1337</sup> Así, LAMOCA PEREZ,C.en op.cit. pág. 90, critica que no se distinga la deducción por retenciones del resto de deducciones. Opinión compartida por LEJEUNE, quien critica la inclusión en un mismo concepto (deducciones en la cuota) de las deducciones y la imputación de ingresos anticipados, puesto que las primeras tienen la función de obtener la deuda tributaria. (pág.96). En ese sentido, debe citarse la opinión de GARCIA DE LUIS, T. en *Impuesto sobre Sociedades: desgravaciones por inversión y creación de empleo*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 1990, acerca del concepto de deducción:"La "deducción" significa siempre una resta de determinadas cantidades.

presupuesto, ni por su forma de actuación, la deducción por imputación de retenciones resulta cualitativamente distinta de cualquier otra deducción, en la medida en que, surgiendo por imperativo legal, actúa como mecanismo cuantificador de la deuda liquidable. Es sólo la posibilidad de devolución lo que plantea la diferencia cualitativa en la imputación de retenciones, y esta posibilidad es únicamente anudada a la práctica de la retención. Con lo que ésta no se produce en todos los supuestos en que el ingreso es reclamable.

*b) El pretendido "pago excesivo": la devolución.*

Tampoco la devolución impositiva corresponde a un pago realizado con exceso respecto de la cuantía final de la obligación tributaria. En efecto, como hemos visto, tampoco la devolución tiene como presupuesto el ingreso<sup>1338</sup>, con lo que no supone una consecuencia del pretendido efecto extintivo de la obligación operado por la deducción. No es, por tanto, el corolario lógico de la práctica de

---

fuera de esta nota no es posible encontrar otro elemento común a las realidades abarcadas en su contenido...en función de la finalidad pretendida pueden distinguirse: - La "deducción" como instrumento liquidatorio...(deducción por IVA y retenciones) -La "deducción" como instrumento al servicio del principio de capacidad contributiva...- La deducción tributaria establecida al servicio de la consecución de objetivos de política económica..." Encuentra muy difícil el autor, por tanto, la posibilidad de "establecer un concepto unitario."

Sin embargo, consideramos que la deducción es siempre un instrumento para la correcta liquidación del tributo, independientemente de la finalidad que sostenga, que consiste en detraer una parte de una partida tributaria, y con la que se determina el importe del gravamen.

<sup>1338</sup>Al respecto, vid. V.3.1. de este trabajo. Y ello a pesar del tenor literal del art. 100.2 de la ley 18/1991, que habla de exceso ingresado. Al respecto, sin perjuicio de dar por reproducidas las opiniones de los autores ya citados sobre el tema, debe señalarse la contraria postura de LAMOCA PEREZ, C., op.cit. págs. 90-91, en cuya opinión, sólo procederá la devolución de retenciones practicadas e ingresadas. Por ello, en su opinión, el acto de devolución, como se realiza sólo con el certificado de haberse practicado la retención, si no ha habido ingreso, tras haberse comprobado este extremo, se reclamará su importe al beneficiario de la misma. Así, en pág. 90 "Se desprende de lo expuesto el carácter de provisionalidad que para las normas legales tiene el acto de devolución: no es un acto definitivo hasta tanto no se compruebe la declaración del contribuyente y el resumen presentado por el retenedor." En nuestra opinión, la ausencia de responsabilidad por el ingreso del sujeto que sufrió la retención impide la configuración de la devolución como supeditada a la comprobación de la realización del ingreso por el retenedor.

ésta, sino únicamente, según parece, un mecanismo instrumentado al servicio de que se cumpla la medida del deber de contribuir para quien realizó una prestación a través del acto de soportar la retención.

En efecto, ya vimos que el régimen jurídico de la devolución de retenciones<sup>1339</sup>, y en particular el cómputo temporal de intereses de demora ponía de relieve que dicha devolución no podía considerarse equiparable a la correspondiente a la realización de un ingreso indebido. Sin perjuicio de volver sobre ello en el capítulo siguiente, debe dejarse aquí constancia de que dicha diferencia de régimen pone de manifiesto no únicamente que el ingreso no resulta indebido por ilegitimidad del título para su realización, sino tampoco por su carácter de excesivo. Por otra parte, para dicha calificación, debería imputarse indebido *el ingreso realizado*, y, sin embargo, como hemos visto<sup>1340</sup>, resulta posible la procedencia de la devolución de retenciones sin que se haya producido el ingreso por el retenedor.

Por último, debe señalarse la contradicción lógica, inherente a la construcción examinada, y que se pone de manifiesto por la existencia de la devolución. Así, mediante el ingreso, como hemos visto, el retenedor extingue su propia deuda. Ahora bien, si ésta es una parte de la obligación del retenido, ¿cómo el acto de extinción de aquélla puede suponer un pago excesivo de ésta? En efecto, toda la construcción obvia el hecho de que la imposibilidad de pagar una deuda futura e incierta no responde a un prurito metodológico, sino a una auténtica imposibilidad lógico-jurídica. En esa línea, la devolución parece responder más a la existencia de un derecho de crédito de su beneficiario, sin perjuicio de postergar en este momento el juicio

---

<sup>1339</sup> En ese sentido, la Res. TEAC de 27 de junio de 1990 (CREDF nº 69, pág. 100) manifiesta que las normas establecidas para la devolución de ingresos indebidos no son aplicables cuando las retenciones soportadas lo son de acuerdo con la ley.

En ese sentido, debe señalarse la separación realizada por el RDI entre los ingresos indebidos por excesivos y las devoluciones específicas de cada impuesto (vid. arts. 7º y D.A. 5º del RDI, respectivamente). Así, LEJEUNE, en op. cit. pág. 93 ya señalaba que el derecho de devolución de "...los eventuales ingresos excesivos son, desde el momento en que se producen, ingresos debidos y perfectamente legales."

Al respecto, vid. §III.2.3. de este trabajo y Capítulo VIII.1 de este trabajo.

<sup>1340</sup> También en §V.3.1.



acerca del presupuesto de su surgimiento, y su operativa, que a una devolución del exceso ingresado en concepto de pago de la obligación tributaria.

Debe concluirse, pues, que el retenedor extingue únicamente una deuda propia, no existiendo, en el momento de la retención, una obligación tributaria que satisfacer.<sup>1341</sup>. Y ello porque, cuando no se realiza la retención pero sí el ingreso, el retenido continúa sujeto a las previsiones específicas que regulan el nacimiento de su deducción: la retención o la presunción. No realizándose el efecto de extinción automática de su deuda que debería desprenderse de su cumplimiento por el retenedor. La ausencia de dicho efecto extintivo de la obligación del retenido por razón del ingreso del retenedor constituye la confirmación de lo que apuntábamos con anterioridad: la imposibilidad de configurar al instituto en punto al cumplimiento alternativo por dos sujetos de una única obligación frente a la Hacienda Pública.

Resulta cierto, en efecto, que del funcionamiento de las previsiones normativas referidas al instituto la Administración tributaria debería percibir del retenedor aquello que percibirá de menos del retenido, por razón de la disminución patrimonial que éste debería haber sufrido con la realización de la retención. En ese sentido, la ratio del instituto perseguiría que el ingreso de la prestación derivada de la retención se realizara únicamente una vez, y no por los dos sujetos intervinientes. Pero resulta imposible estructurar tal resultado en el cumplimiento de una misma deuda imputable a dos sujetos, dado que sus situaciones jurídicas aparecen como distintas una de otra.

---

<sup>1341</sup> Como pone de relieve CASADO OLLERO, G. en "De la imposición..." op.cit. pág. 82 : "cuando se niega que el ingreso de la cantidad retenida se efectúa en concepto de pago, se están queriendo decir, básicamente, dos cosas a) Negar, de una parte, que la relación que en el momento de la retención surge entre sujeto retenido y Estado sea una relación obligatoria como la que, en sentido estricto, emana de una relación de crédito-deuda. b) Afirmar, de otra, que tal relación no es sino una muestra más del trasfondo imperativo que subyace en toda relación entre el Estado como ente impositor y el contribuyente sujeto de la imposición."

Por tanto, el régimen de responsabilidades parece indicar la existencia de una obligación distinta de la principal, suponiendo que ésta exista, de la que el retenedor es el único responsable<sup>1342</sup>. En efecto, como veíamos con anterioridad<sup>1343</sup>, el contribuyente responderá únicamente de la deuda que le sea imputable de acuerdo con la liquidación de su impuesto, responsabilidad que no se plantea como coincidente, ni aun parcialmente, con la del retenedor. Así, podemos concluir que, de un lado, por ausencia de identidad de sus posiciones jurídicas, resulta imposible configurar al retenedor y al sujeto pasivo como coobligados o corresponsables en una misma deuda. De otro, el régimen aplicable a una y otra hacen ver que tampoco puede entenderse al retenedor como un responsable parcial de la deuda impositiva. Por lo tanto, el ingreso sí podrá predicarse realizado en concepto de pago, si bien dicho pago no irá referido a la deuda tributaria derivada del hecho imponible, sino a la obligación de la que es responsable el retenedor<sup>1344</sup>.

#### **7.2.2.2. La tesis de la sustitución total en una obligación distinta de la principal.**

---

<sup>1342</sup> Así, LOZANO SERRANO, C. en *Memoria...op.cit.*, inédita, pág. 38 "en primer lugar, ...sería posible aislar una obligación específica del retenedor, en virtud de la cual debe practicar la retención e ingresarla en el Tesoro. dicho ingreso constituiría así el pago extintivo de esa obligación, con efectos posteriores sobre la deuda tributaria que surgiría a cargo del contribuyente si se realiza el hecho imponible. En segundo lugar, atendiendo al derecho positivo, podría concluirse que el retenedor asume toda la responsabilidad por la falta de ingreso de las retenciones, tanto si fueron efectivamente practicadas como si no, sin que en ningún caso el contribuyente deba hacer frente a dicha responsabilidad, ni siquiera con carácter subsidiario...En tercer lugar, como reverso de lo anterior, el contribuyente responderá sólo de la diferencia entre el montante de la obligación tributaria y el importe de las retenciones que se le han practicado o se le hubieran debido practicar..."

<sup>1343</sup> En §V.1.2. de este trabajo.

<sup>1344</sup> Así, BOSELLO, F. en *Il prelievo...*, pág. 226 señala que la retención sí se realiza a título de pago, pero de una obligación distinta de la principal: "anche ammettendosi che la ritenuta d'acconto costituisca un pagamento parziale (della obbligazione tributaria) non ne consegue necessariamente che l'obbligazione sia unica: la diversa qualificazione degli effetti dell'adempimento dell'obbligo alla ritenuta non modifica cioè il fatto che esistono due situazioni soggettive passive (debitore) quella dell'obbligato alla ritenuta e quella del debitore d'imposta."

La doctrina ha constatado, pues, por las razones expuestas, que la obligación del retenedor no es identificable, ni aun parcialmente, con la obligación derivada de la realización del hecho imponible. Con lo que, establecida su condición de obligado, éste se configura como deudor o responsable de una obligación distinta<sup>1345</sup>. Obligación de la que podría predicarse su naturaleza tributaria, a pesar de no tratarse de la obligación tributaria contributiva, que es considerada, por la doctrina tradicional, como el núcleo del tributo<sup>1346</sup>.

También desde esta premisa se ha defendido la naturaleza sustitutoria del retenedor, si bien afirmándose que sustituye al retenido en una obligación diferente de la generada por el hecho imponible, y que nace y le es imputable por la realización del presupuesto de la retención a cuenta. Pueden aislarse, así, como características que definen el funcionamiento del instituto, según esta construcción:

---

<sup>1345</sup> En ese sentido, BOSELLO, F. en *Il prelievo...* op.cit. pág. 215 "...il soggetto obbligato alla ritenuta diventa soggetto di una specifica obbligazione che non assorbe quella del reddituario....si può affermare che, nella ritenuta d'acconto non si verifica sostituzione alcuna ..."; BERLIRI, *Corso istituzionale...*, op.cit. pág. 150, señala que la diferencia entre el retenedor y el sustituto estriba en que el primero no se coloca en la situación del sujeto pasivo contribuyente, sino que es sujeto pasivo de una obligación distinta.

En España, tanto SOLER ROCH, M.T. en op.cit., como MARTIN QUERALT, J., en op.cit. configuran al retenedor como un obligado por una deuda distinta de la obligación tributaria principal. Asimismo, en esa línea, se colocan LEJEUNE, pág. 38-39 "...la obligación de ingreso anticipado que corresponde al perceptor del rendimiento y que se cumple a través de un tercero (el retenedor) no es la obligación tributaria que surge del hecho imponible y respecto de la cual está pensada la sustitución, sino una obligación autónoma de ésta, aunque conectada parcialmente con el supuesto de hecho que da lugar a su nacimiento...el retenedor se coloca en lugar del perceptor del rendimiento a efectos del cumplimiento de la obligación de ingreso anticipado, no pudiendo hacerlo en cuanto a la todavía inexistente obligación tributaria principal." ; MIR DE LA FUENTE, pág. 202 "una explicación coherente de la posición del retenedor, debe necesariamente reconducirse a la existencia de una obligación autónoma, distinta de la principal o tributaria en sentido estricto...Esta relación jurídica obligatoria entre el retentor y el Estado es independiente, o mejor, distinta, de la derivada de la realización del hecho imponible de ambos tributos". Asimismo, los autores, que citaremos posteriormente, que configuran al retenedor como un sustituto en una obligación distinta de la principal.

<sup>1346</sup> Ya BERLIRI en *Il Testo Unico...* op.cit. pág. 230 señalaba que la obligación del retenedor no podía tener otra naturaleza que tributaria. También se alinea, en ese sentido, BOSELLO, en op.cit., "che il rapporto fra Stato e soggetto obbligato alla ritenuta sia quindi un rapporto tributario non può comunque venir messo in dubbio."(pág.219).

a) La obligación generada por el instituto retentorio, distinta de la obligación tributaria principal, aún no nacida, es imputable al retenido<sup>1347</sup>. La sustitución, así, podría plantearse como total respecto de dicho objeto<sup>1348</sup>, y eso explicaría la ausencia de responsabilidad del retenido en esa concreta obligación.

---

<sup>1347</sup> Así lo exponen expresamente FERREIRO, J. " La figura del sustituto en las nuevas leyes del impuesto sobre la Renta de Personas Físicas y sobre Sociedades" pág. 67. "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 la obligación tributaria principal. La obligación a cargo del contribuyente de realizar un pago anticipado y a cuenta de la obligación tributaria que, en su caso, surgirá el 31 de diciembre."; LEJEUNE, en *La anticipación...* op.cit. pág. 38 " la obligación de ingreso anticipado que corresponde al perceptor del rendimiento y que se cumple a través de un tercero (el retenedor) no es la obligación tributaria que surge del hecho imponible y respecto de la cual está pensada la sustitución, sino una obligación autónoma de ésta, aunque conectada parcialmente con el supuesto de hecho que da lugar a su nacimiento. Lo que significa, en suma, que el retenedor se coloca en lugar del perceptor del rendimiento a efectos del cumplimiento de la obligación de ingreso anticipado, no pudiendo hacerlo en cuanto a la todavía inexistente obligación tributaria principal."; y COLLADO YURRITA, M.A. " en *La retención a cuenta...* op.cit. pág. 75 opina que aunque el retenedor es deudor en nombre propio, en virtud de la conexión entre el presupuesto de la retención y el hecho imponible el titular de la deuda es el retenido. Así, "la deuda que el retenedor queda obligado a pagar es una deuda ajena..." . En pág. 11 aduce la justificación de que la obligación en realidad es del retenido: " sin que la obligación de realizar esa prestación anticipada del tributo haya de recaer sobre el retenedor como si se tratara de una deuda propia del mismo. La razón de ello es elemental: si el hecho imponible es el presupuesto de hecho indicativo de capacidad económica, el legislador no puede obligar al pago del tributo más que al sujeto que realiza el hecho imponible."

<sup>1348</sup> Sustitución que es explicada, en parecidos términos, por FERREIRO, en "La figura..." op.cit. pág. 67 "La realización parcial del hecho imponible constituye el presupuesto de hecho de una obligación accesoria de la obligación tributaria: la obligación de efectuar un pago anticipado a cargo del contribuyente futuro. La realización de otro presupuesto de hecho que engloba al anterior hace nacer a cargo del sustituto la obligación de efectuar en lugar del contribuyente el pago anticipado y lo faculta para llevar a cabo la correspondiente retención."; y COLLADO YURRITA, M.A. "Configuración jurídica ..." op.cit. "Nos encontramos, pues, con dos presupuestos de hecho: la obtención de rentas que pueden dar lugar a la realización del hecho imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el abono de rentas sujetas a retención en ese impuesto, derivando de esos dos presupuestos dos eudores, el perceptor de los rendimientos y el retenedor, siendo éste el deudor principal, como establece el art. 11.1 del vigente Reglamento General de Recaudación y siendo, por tanto, aquél el deudor subsidiario, actuando, además, el retenedor en nombre propio y estando obligado a cumplir las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria de anticipación del tributo que recae sobre el perceptor de las rentas, como se desprende de los artículos 98, uno y 102, primer párrafo de la ley 18/1991."

LEJEUNE, en op.cit. págs. 45-46 manifiesta que "La obligación de ingreso anticipado es cumplida no por el sujeto de la misma, sino por otro sujeto, el retenedor,

b) La obligación nace de la realización parcial del hecho imponible. Dado que éste se produce parcialmente, el retenido ya puede ser considerado sujeto pasivo y es por tanto, capaz de ser sustituido en cuanto que contribuyente<sup>1349</sup>.

c) La sustitución se produciría en virtud de la existencia de dos presupuestos de hecho: el generador de la obligación de ingreso anticipado, imputable al retenido, y el determinante de la operatividad de la sustitución con cargo al retenedor<sup>1350</sup>.

d) Estas tesis no aclaran absolutamente la forma en que se conectan esta obligación y la derivada de la total realización del hecho imponible, a efectos de la generación de la deducción y la devolución. Vagamente, algún autor la conecta a las tesis de la caución<sup>1351</sup>, y algún

---

que lo reemplaza, totalmente, a efectos de su cumplimiento...la liberación es total, completa, respecto de la obligación de ingreso anticipado, liberación que, además, y adicionalmente, se produce en los mismos términos que la sustitución."

<sup>1349</sup> Así, FERREIRO, en "La figura..." op.cit. pág. 68 señala que habría dos tipos de sustituto: a) el que paga en lugar del contribuyente la obligación tributaria principal, y b) el que paga en lugar del posible contribuyente futuro, "que ha realizado, en parte, el hecho imponible."

<sup>1350</sup> En ese sentido, FERREIRO,J. "Los sujetos pasivos..." op.cit. pág. 479 "Los dos presupuestos de hecho que, como en todos los casos de sustitución, han de darse se concretan en este caso, en primer lugar, en el presupuesto de hecho que hace surgir en el contribuyente receptor de los ingresos la obligación de realizar el ingreso a cuenta, y, en segundo lugar, en el presupuesto de hecho que hace surgir en el sustituto la obligación de realizar, en lugar del contribuyente, el ingreso a cuenta."

En el mismo sentido, ALONSO GONZALEZ,L.M. op.cit. págs. 254-256.

<sup>1351</sup> Así, parece ésta la postura de FERREIRO,J. en " La figura del sustituto en las nuevas leyes del impuesto sobre la Renta de Personas Físicas y sobre Sociedades" pág. 67: "Esta obligación accesoria supone una garantía del cumplimiento de una obligación, la obligación tributaria que surge de la realización del hecho imponible, incierta y futura. Garantía de obligación futura e incierta sobre cuya posibilidad en nuestro ordenamiento no cabe, a la vista del artículo 1825 del Código civil, ninguna duda. Garantía real, ya que el sujeto pasivo pone a disposición del futuro acreedor una suma de dinero que éste utilizará, en su caso, en todo o en parte para satisfacer su derecho de crédito." Sin embargo, en otros párrafos de la misma obra habla vagamente de "obligación de pago anticipado."

otro, con menos acierto, a la del pago anticipado<sup>1352</sup>, sin explicar cómo se produce éste.

d) Precisamente por dicha razón, y por considerarla una obligación a cargo del retenido, se postula que la naturaleza de dicha obligación es la de accesoria de la principal, generada por la realización del hecho imponible<sup>1353</sup>. Este carácter accesorio intenta ser demostrado, a su vez, por el hecho de que el presupuesto de la retención está constituido por una realización parcial del hecho imponible.

Con esta construcción, por tanto, intentan superarse los obstáculos que presenta la configuración del retenedor como un sustituto parcial de la obligación tributaria. Sin embargo, a pesar de ello, también plantea, bajo nuestro punto de vista, serios inconvenientes:

---

<sup>1352</sup>En ese sentido, ALONSO GONZALEZ, L.M., que, en op.cit., pág. 255 habla de obligación por la cual se procede al " Pago Parcial, Anticipado y a Cuenta de la Deuda Tributaria que nazca si se realiza el hecho imponible de la obligación principal;..."

<sup>1353</sup> Así, FERREIRO, J. " La figura del sustituto en las nuevas leyes del impuesto sobre la Renta de Personas Físicas y sobre Sociedades" pág. 67, explica la operativa del mecanismo sustitutorio: "La realización parcial del hecho imponible constituye el presupuesto de hecho de una obligación accesoria de la obligación tributaria: la obligación de efectuar un pago anticipado a cargo del contribuyente futuro. La realización de otro presupuesto de hecho que engloba al anterior hace nacer a cargo del sustituto la obligación de efectuar en lugar del contribuyente el pago anticipado y lo faculta para llevar a cabo la correspondiente retención."

En el mismo sentido se pronuncia en "Los sujetos pasivos de la obligación tributaria", en CREDEF, nº 72, 1991. Precisamente en esta última obra contesta a MARTIN QUERALT, J. y LOZANO SERRANO, C. que en *Curso...* op.cit., pág. 355, criticaban su construcción, señalando que la misma no puede equipararse a la sustitución parcial "Quisiera aclarar con esta nota y en este punto, en primer lugar, que en rigor, la obligación de pago a cuenta no es, en mi opinión una obligación parcial sino una obligación accesoria de la obligación tributaria, tan total respecto a su objeto como ésta. Y, en segundo lugar, que nunca he mantenido ni mantengo ahora que el sustituto-retenedor desplace al contribuyente de la obligación accesoria de ella: la obligación de entregar una cantidad de dinero a cuenta de una obligación futura e incierta. Con respecto a esta obligación accesoria el retenedor, como todo sustituto, y en la misma forma que todo sustituto sí desplaza al contribuyente. En rigor, pues, no cabe en esta línea argumental encontrar diferencia sustancial alguna entre el sustituto del artículo 32 LGT y el retenedor del IRPF."

Comparte el mismo criterio, acerca de la accesoriedad de la obligación del retenedor, ALONSO GONZALEZ, L.M. en op.cit. pág. 252.

En efecto, la LGT, cuyo sustrato dogmático está basado en un concepto de tributo enucleado en torno a la obligación tributaria principal, sólo concibe la sustitución con referencia a ésta<sup>1354</sup>. Así, al igual que observábamos en la sustitución parcial, habría una primera dificultad de orden conceptual, en la medida en que el supuesto de la retención a cuenta no sería subsumible en la hipótesis normativa del art. 32 de dicho texto legal, por ausencia de identidad en el objeto de la misma. Y así lo ha puesto de manifiesto la mayoría de la doctrina<sup>1355</sup>.

Hay, sin embargo, una parte de nuestra doctrina partidaria de flexibilizar el objeto de la sustitución<sup>1356</sup>, entendiendo la expresión

---

<sup>1354</sup> Así lo pone de manifiesto LEJEUNE op.cit. pág. 42 "Tanto del artículo 32 de la L.G.T. como de la unánime interpretación doctrinal del mismo claramente se desprende que todo el mecanismo de la sustitución está pensado desde la óptica de la obligación tributaria, y precisamente de la que surge de la realización del hecho imponible, estableciéndose la diferencia ente el contribuyente y el sustituto en que, entre otras circunstancias, el primero es el titular del hecho imponible en tanto que el segundo se encuentra sólo en conexión con él."

<sup>1355</sup> Así, PALAO, C. en *Comentarios...*, op.cit. pág. 535, señala que "el inconveniente que tiene esta construcción es partir de un concepto de sustitución distinto del adoptado por el Derecho positivo en el artículo 32 de la Ley General Tributaria, que, como hace un momento recordábamos, exige indispensablemente que el reemplazo del contribuyente se produzca no respecto de cualquier obligación, sino precisamente de la deuda tributaria principal." En el mismo sentido, ALSINA RUIBRUGENT y ARIAS VELASCO, en *Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas*. Ed. Bosch. Barcelona, 1980, pág. 320.

<sup>1356</sup> Así lo pone de manifiesto FERREIRO, J. en "La figura..." op.cit. pág. 525. También se pronuncian en la misma línea, ELIZALDE y AYMERICH, en "La retención..." op.cit. págs. 57 y 58 "Parece excesivo, sin embargo, hacer tales términos equivalentes, a deuda tributaria y menos aún a la cuota tributaria que corresponda al contribuyente,"...debiendo referirse a "...los pagos que realice el retenedor, pues son ellos los únicos que pueden servir de base para deducir tal gravamen. Exigir que el objeto de la retención sea precisamente la deuda tributaria o una parte de ella carece de fundamento, pues la sustitución puede legalmente establecerse sobre una obligación, también inserta en la relación jurídica tributaria, pero accesoria...los términos de la LGT son suficientemente amplios para permitir la entrada de este tipo de retención en los supuestos constitutivos "especialmente" de retención tributaria."

También LEJEUNE, en op.cit. pág. 42 abunda en la idea "...todo el mecanismo de la sustitución está pensado desde la óptica de la obligación tributaria, y precisamente, de la que surge de la realización del hecho imponible." Ahora bien, según este autor, la conexión de la sustitución con las obligaciones derivadas del hecho imponible obedece a la realidad del derecho positivo vigente en la LGT y no a una necesidad dogmática (pág. 42). La retención, con la presencia de un tercero a efectos del cumplimiento de la obligación de ingreso anticipado, obliga a replantearse la noción de sustituto. (pág. 43). COLLADO, en "Configuración..." op.cit., pág. 12 opina que la calificación del retenedor como sustituto no supone forzar este concepto legal." En efecto, si a la definición que

"gravamen tributario", utilizada por el artículo 32, en un sentido amplio, que incluiría, no sólo la obligación tributaria principal, sino asimismo todas aquéllas obligaciones imputables al contribuyente, aun cuando no fueran coincidentes con aquélla. En efecto, parece cierto que nuestro texto codificador está concebido para un esquema dogmático del tributo que resulta absolutamente superado por nuestra actual realidad jurídica, habiendo aparecido en el seno del sistema tributario institutos y mecanismos jurídicos que no fueron pensados en el momento de su redacción<sup>1357</sup>. Y que, por tanto, resulta necesaria una

---

formula el artículo 32 le damos un sentido más amplio, es decir, si elevamos el concepto de sustituto del contribuyente a la categoría más general de sustituto del deudor originario de una obligación tributaria en cuanto realizador del presupuesto de hecho del que deriva ésta, entonces esa definición es aplicable al retenedor, teniendo en cuenta que no sustituye al contribuyente en la obligación tributaria principal, pues ésta no ha nacido, ya que todavía no se ha realizado el hecho imponible y, por consiguiente, no hay un contribuyente. El retenedor lo que hace es sustituir al perceptor de rentas sujetas al Impuesto sobre la Renta en la obligación de realizar una prestación pecuniaria provisional a título de tributo con anterioridad a la realización del hecho imponible, asumiendo el deber de detracer, con ocasión del abono de ciertas rentas, ese gravamen tributario anticipado e ingresarlo en el Tesoro, cumpliendo asimismo las prestaciones formales que acompañan a esa particular obligación tributaria y que se establecen en el Ordenamiento positivo."

Por último, APARICIO PEREZ, A. en "El retenedor como sujeto pasivo de la obligación tributaria", en *HPE* nº 77, 1982, pág. 225; ALONSO GONZALEZ, op.cit. pág. 254 "la retención a cuenta provocará un ensanchamiento de la parcela en la que desenvolverá la obligación tributaria con sustituto por una razón simple: aquí existen dos obligaciones distintas, una principal y una accesoria, mientras que en la sustitución, en su sentido más ortodoxo y habitual, sólo debe cumplirse a través del pago con una única obligación tributaria. Sin embargo, ambas obligaciones confluyen en una deuda tributaria única."

<sup>1357</sup> Como pone de manifiesto FERREIRO en "La figura..." op.cit. y en su *Curso...op.cit.*, pág. 525 "...la figura del sustituto se ha integrado, sí, en el nuevo sistema sobre la base de las mismas normas generales que la regulaban en el anterior y cumpliendo las mismas funciones que en él cumplía. negar esta evidencia sólo puede hacerse sobre la base de un rígido formalismo que entiende que la más mínima variación en las normas que regulan una institución jurídica supone la destrucción de éstas o la configuración normativa de una institución diferente. Y esto es tanto como obedecer a un literalismo exagerado y negar al Derecho Tributario, como ciencia, toda posibilidad de construir un sistema de conceptos basados, sí, en el Derecho positivo, pero dotados de una mínima generalidad y estabilidad." Así, en esta línea, CORTES DOMINGUEZ, en *Ordenamiento...op.cit.* pág. 233, señala que "Ahora bien, esta incorporación puede hacerse por una doble vía adaptando las categorías existentes, o cuando ello no sea posible creando otras nuevas."

También LEJEUNE, op.cit. págs. 42-43 señala que si bien el concepto de sustitución acogido en la L.G.T. estaba basado en el sistema tributario anterior "exclusivamente concebido sobre la base de obligaciones tributarias que derivaban de la previa realización del hecho imponible...", la existencia en el actual de otras obligaciones "...y la presencia, querida por el legislador, de un tercero a efectos de su cumplimiento,



actualización de las categorías jurídicas que recoge. Ahora bien, sin perjuicio de todo ello, es lo cierto que resulta, asimismo, innegable que, en atención a su texto y a su espíritu es imposible concebir una sustitución en una obligación distinta de la principal<sup>1358</sup>.

En ese sentido, debe señalarse que los autores que defienden dicha ampliación del objeto de la sustitución ponen de manifiesto la identidad estructural<sup>1359</sup> y final de la sustitución con la retención a cuenta. Resulta, es cierto, evidente, la similitud de objetivos, en relación con los fines genéricos de ambos institutos, puesta de manifiesto desde estas páginas desde las que se ha señalado el carácter de antecedente de la retención a cuenta que ostenta la sustitución con retención<sup>1360</sup>. Debe señalarse, sin embargo, que no compartimos la afirmación acerca de la existencia de una identificación estructural entre ambos institutos, principalmente por las razones siguientes:

---

obliga, al menos a replantearse la noción misma de sustituto a fin de ver si puede atribuirse esta calificación al retenedor."

<sup>1358</sup> Así, PONT MESTRES, en op.cit. pág.78 "Probablemente es mucho mejor no manipular, distorsionar o deformar, es decir, no desnaturalizar las categorías subjetivas ya elaboradas, que tratar de ubicar en ellas de manera forzada y violenta nuevas realidades normativas." Califica al retenedor como una figura que "emerge en el Derecho Tributario, cuyo encaje jurídico no ha sido efectuado todavía con nitidez, sin duda porque está en período de elaboración conceptual." En el mismo sentido, VILLANUEVA SEGURA, op.cit. pág. 212.

<sup>1359</sup> En ese sentido, LEJEUNE, en op.cit. págs. 43 y ss.

<sup>1360</sup> Así, LEJEUNE, en op.cit. pág. 37, señala que "...no puede haber el más mínimo inconveniente en aceptar la existencia de una identidad de objetivos básicos entre la sustitución y la retención...consiguen aproximar el momento entre la percepción del ingreso tributario y la percepción del rendimiento...al implicar que el ingreso tributario lo efectúa, no el actual o futuro deudor de la obligación tributaria, sino el pagador del rendimiento, constituyen de facto, no en un sentido técnico, un instrumento de garantía del crédito tributario."

También LOPEZ DE ARRIBA, en op.cit., manifiesta que "el legislador quiso trasplantar la teoría del sustituto elaborada sobre la base del IRTTP o IRC al nuevo impuesto sobre la Renta, ..." (pág. 238) "es innegable la identidad de objetivos básicos entre el sistema de retención en la fuente correspondiente a los impuestos nacidos con la reforma del 64 y los que vieron la luz después de la del 78, lo que sucede es que la figura del sustituto de la LGT fundada sobre la estructuración de la misma en torno a la obligación tributaria es perfectamente encajable en los moldes creados con la reforma de 1964, de la que la Ley General Tributaria fue precursora, pero encuentra dificultades insalvables de encaje dentro de la nueva técnica impositiva." (pág. 239).

a) *La inexistencia de una obligación, efectiva o potencial, a cargo del retenido.*

En efecto, es cierto que el retenedor es deudor de una obligación distinta de la principal, pero no se observan indicios de que dicha obligación corresponda, o pudiera haber correspondido, al retenido. Así, no existen manifestaciones que indiquen que el retenedor se subrogue, como pretenden los autores que postulan su naturaleza sustitutoria, en una obligación preexistente del retenido. En primer lugar, como veíamos, el derecho positivo nos muestra que no existe la posibilidad de configurar al retenido como un responsable subsidiario de la obligación del retenedor<sup>1361</sup>.

Y ello no por la operativa de la presunción de rendimientos netos, convertida en verdadero caballo de batalla, en esta cuestión, por nuestra doctrina patria<sup>1362</sup>, ya que, como veíamos, ésta no suponía una

---

<sup>1361</sup> Como ocurría con el art. 9.3 del antiguo RGR. Por ello, PALAO, C. en *Comentarios...op.cit.* pág. 536, señalaba que "La calificación o no como sustitución de la retención a cuenta tiene, en principio, una importancia decisiva, ya que la respuesta positiva arrastra la aplicación a dicha retención de un elaborado régimen jurídico con base en los arts. 30 y 35 de la Ley General Tributaria completados por el art. 9.3 del Reglamento General de Recaudación. La consecuencia práctica fundamental de esta calificación sería, según los citados preceptos que la Hacienda Pública debería dirigirse en reclamación de las sumas que el retentor debió retener e ingresar contra él mismo, en primer lugar, y sólo en el caso de insolvencia del retentor, y siempre que no se haya practicado la retención, frente al contribuyente, en calidad de responsable subsidiario. Ahora bien, basta enunciar el sistema anterior para comprender lo forzado de su aplicación a la retención a cuenta...". En el mismo sentido se pronuncia LOPEZ DE ARRIBA, en *op.cit.* pág. 240, al manifestar que el régimen de 1978 "establece un propio sistema de responsabilidades del perceptor de los rendimientos distinta a la que, a propósito de la figura del sustituto, establece el Reglamento General de Recaudación."

<sup>1362</sup> Así, la presunción de rendimientos netos, en un intento de cotejar sus efectos con los derivados del régimen jurídico de la sustitución, ha constituido el principal criterio adoptado por los autores españoles para pronunciarse sobre la naturaleza del instituto. Las opiniones han sido muy diversas, si bien todas ellas parten de la consideración de la cláusula normativa estudiada como una auténtica "presunción de retención" que supondría una liberación parcial del sujeto a quien se debió retener respecto de su deuda impositiva. Así, hay autores que opinan que dicha presunción coadyuva a la calificación del retenedor como sustituto, bien porque enfatizan su carácter de deudor, y no de intermediario, bien porque supone la operación del total desplazamiento del contribuyente típicamente sustitutorio.

En este sentido, PALAO, C. en *Comentarios...op.cit.*, pág. 536 señala que "El régimen resultante de este precepto...es... intermedio entre el propio de la sustitución pura (correspondiente a la retención indirecta definitiva) y el propio de la retención a cuenta ..." Y ello porque (pág. 549) "...también en ésta el sustituto responde de la

cláusula liberatoria para el retenido. Sino como consecuencia de la inejecutabilidad a éste de la deuda imputable al retenedor, se haya producido o no la retención, auténtico parámetro para medir la existencia de dicha responsabilidad<sup>1363</sup>. Resulta cierto que, en

---

totalidad de la deuda tributaria, haya o no retenido." si bien "...esta coincidencia se produce...no porque la retención a cuenta sea una sustitución, sino por el juego de la presunción de retención." Por su parte, COLLADO YURRITA, en "Configuración..." op.cit. y La retención...op.cit. como ya vimos, señala que la presunción supone que la retención opera el típico efecto liberatorio.

En cambio, otros autores manifiestan la opinión de que la presunción, al liberar de responsabilidad al sujeto a quien se debió retener, supone el mayor obstáculo para la calificación de sustituto del retenedor. Y ello con base en la ausencia de asimilación de dicho régimen al previsto en el antiguo art. 9.3. del R.G.R. o bien, sencillamente, porque dicha ausencia de responsabilidad no se correspondería con la titularidad de una deuda a cargo del sujeto a quien se debió retener. En ese sentido, SOLER ROCH, en op.cit., "...la norma contenida en el artículo 151.1 del Reglamento del IRPF impide la aplicación de lo dispuesto en el art. 9 RGR, en la medida en que contiene una presunción de que la retención ha sido siempre efectuada, enervando de este modo el supuesto de hecho que genera la responsabilidad del contribuyente. El régimen jurídico de la retención a cuenta aparece, de este modo, como sustancialmente distinto de la sustitución, porque, en definitiva, el retentor es el único sujeto que asume, en cualquier caso, la posición deudora frente a la Hacienda Pública. y como contraposición, una interpretación conjunta de las normas contenidas en los arts. 151 del Reglamento y 9.3º del RGR, lleva a la conclusión de que el perceptor de los rendimientos sujetos no es, en ningún caso, deudor de la obligación a cuenta."(pág. 33).

En la misma línea, MARTIN QUERALT, en op.cit. pág. 136; APARICIO PEREZ, op.cit., pág. 227; MATEU-ROS "Efectos penales y tributarios de la falta de ingreso de las retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas" CT nº 53, 1985. pág. 216, opina que se convierte "...más que en el responsable de una deuda tributaria ajena, en el sujeto pasivo de una deuda propia, difícil de calificar como auténtica "obligación tributaria", que es el pago "anticipado y a cuenta", al que no está obligado, en cambio, el retenido (de ahí que no quepa hablar de "sustitución" alguna, pues..." opera la falta de responsabilidad del art. 151.3 Reglamento IRPF; MIR DE LA FUENTE, pág. 213 " a pesar de que cabría en la dicción del artículo 32 de la Ley General Tributaria( si se entiende la expresión "gravamen tributario" en su sentido amplio no circunscrito a la obligación tributaria principal) el artículo 151 del Reglamento impide los efectos del artículo 9.3 del R.G.R. y por ello, la responsabilidad subsidiaria del sujeto pasivo de la obligación principal en los casos en que no hubo retención."

Por ello, los partidarios de dicha calificación han criticado fuertemente la existencia de esta presunción. En ese sentido, ALONSO GONZALEZ, en *Sustitutos...*, pág. 284, "...se ha negado tal asimilación en base a una amplia gama de argumentos, en general de escasa entidad, salvo uno que nos obliga a meditar: en la retención a cuenta el presunto sujeto sustituido carece de responsabilidad ante el impago de la obligación accesoria de la principal tributaria." Propone pues interpretar que la presunción sea *iuris tantum*.

Por su parte, LEJEUNE niega que exista tal efecto de liberación de responsabilidad, afirmando que sólo son deducibles las retenciones practicadas, (págs. 45 a 48). Por tanto, si afirmamos que puede haber sustitución en obligaciones distintas de la principal, se puede calificar como tal a la retención a cuenta. (pág. 48).

<sup>1363</sup> Así lo pone de manifiesto también SIMON ACOSTA,E. en *Cuestiones Tributarias...*op.cit. pág. 217, "...el retenedor que ingresa en el Tesoro, no está

principio, esto no sería obstáculo para la calificación como sustitución, ya que ésta, en nuestro actual ordenamiento, como veíamos con anterioridad, podría configurarse como total, y liberar, por tanto, de toda responsabilidad al sustituido. Por otro lado, sin embargo, tampoco la misma retención constituía un indicio de la existencia de dicha obligación, pues no podría configurarse a la misma como una forma de subrogación o regreso, demostrativas del cumplimiento del retenedor de una obligación ajena<sup>1364</sup>.

Pero no sólo el régimen jurídico parece avalar la inexistencia de una obligación preexistente del retenido en la que pudiera subrogarse, de alguna manera, el retenedor. Ni siquiera negando la necesidad de la misma para la existencia del instituto sustitutorio, en nuestra opinión, resulta claro que se haya producido en este caso lo que PARLATO describía como desviación en la imputación de los efectos derivados del presupuesto<sup>1365</sup>. En efecto, es cierto que el gravamen se configura de acuerdo con las referencias contributivas del retenido. En ese sentido, constituye, junto con el retenedor, parte del elemento subjetivo ínsito en el presupuesto. Pero ésta no era, como veíamos, la única razón que permitía predicar la existencia de sustitución, sino que

---

cumpliendo una obligación ajena, sino una obligación que sólo a él incumbe. Jurídicamente no puede afirmarse que la obligación del retenedor sustituye a la del contribuyente de anticipar el ingreso del tributo futuro e incierto. Aunque en la mente del legislador o en el momento prejurídico se trate de hacer colaborar a una persona en el cumplimiento de los deberes tributario de otra, no hay jurídicamente hablando sustitución, porque el contribuyente no está obligado a nada. Es decir, si el supuesto "sustituto" no cumple, la Administración no puede dirigirse contra el perceptor de la renta para exigirle el pago de la retención. Podrá exigirle, eso sí, la obligación tributaria cuando ésta nazca, pero es una obligación diferente a la del retenedor. Por tanto no existen ninguna sustitución, ya que ésta implica que exista una relación jurídica entre el acreedor y el sustituido."

En su opinión, la existencia de la presunción de rendimientos netos no afirma ni niega la naturaleza sustitutoria de la figura, ya que "...aun en el supuesto de que nos e presumiera efectuada la retención el retenido no tendría obligación ninguna frente a la Hacienda Pública por no haberse realizado el ingreso de la retención no practicada. Su obligación sería, en ese caso, la obligación tributaria - si es que llega a nacer -, obligación en la que no se computarían como deducciones los pagos no realizados a cuenta. Pero ello no significaría, en ningún caso, que el sustituto estuviese obligado a efectuar el pago de la obligación no cumplida por el retenedor."

<sup>1364</sup> Vid. sobre el tema, §VI.1.1.1. de este trabajo.

<sup>1365</sup> Vid. sobre el tema, § IV.1.2.2.3.2.

era menester la existencia de un potencial deudor al que sustituir. Y, en este sentido, el retenido únicamente aparece como un obligado por la ley a soportar la retención, no a realizar ninguna prestación directamente<sup>1366</sup>.

Resulta cierto que es a su capacidad económica a la que la retención aparece referida, dado que es el sujeto de quien la ley intenta soportar definitivamente el peso del gravamen, pero en ningún caso, con ocasión de la prestación derivada de la retención, el ordenamiento parece plantearse la posibilidad de que se trate de un deudor directo de la Hacienda Pública<sup>1367</sup>. Así, como veíamos, existían dos referencias contributivas subjetivas en el presupuesto: aquella que hacía referencia a la idoneidad de soportar patrimonialmente el gravamen, es decir, la del retenido; y aquella que se refería a la idoneidad para ser titular de una obligación para con la Hacienda Pública, pudiendo tener que soportar temporalmente el peso de la prestación patrimonial, que aparece dirigida al retenedor.

En todo caso, prescindiendo de la categorización de la figura - cuya inclusión en el instituto sustitutorio podría hacerse depender de una configuración dogmática de éste que, sencillamente, se adaptara a su estructura y régimen jurídico - debe destacarse que el retenido, no sólo no es deudor de la obligación tributaria principal, ni aun parcialmente, en el momento de la retención, sino tampoco de la obligación en que este instituto se desenvuelve. En ese sentido, consideramos que resulta más importante y definitoria la explicación de las respectivas posiciones de retenedor y retenido que la denominación doctrinal del instituto, sobre todo en la medida en que éste no se ajustaría, en

---

<sup>1366</sup> Como señala MATEU-ROS en "Efectos penales..." op.cit. pág. 216 el retenedor se convierte "...más que en el responsable de una deuda tributaria ajena, en el sujeto pasivo de una deuda propia, difícil de calificar como auténtica "obligación tributaria", que es el pago "anticipado y a cuenta", al que no está obligado, en cambio, el retenido (de ahí que no queda hablar de "sustitución" alguna)...".

<sup>1367</sup> Salvo como consecuencia de la impugnación de la retención, cuando ésta resulta insuficiente. Así lo pone de relieve ALONSO GONZALEZ, L.M. en op.cit. Sobre el tema, vid. VI.1.3.2. de este trabajo.

ningún caso, a la categoría normativamente definida, y, por tanto, dicha calificación carecería de trascendencia jurídica.

El retenedor responde, así, de una deuda exclusivamente suya, configurándose, sencillamente, como deudor de una obligación derivada del tributo y que le es impuesta directamente a él. Y así ha sido puesto de manifiesto por nuestra doctrina más autorizada, que señala la inexistencia, con anterioridad a la total realización del hecho imponible, de alguna deuda a cargo del retenido<sup>1368</sup>. Así, la aplicación de uno u otro *nomen iuris* podría resultar baladí, en la medida en que dicha figura subjetiva posee un régimen jurídico propio que le es establecido expresamente por el derecho positivo, con lo que la cuestión tiene unas consecuencias prácticas mínimas<sup>1369</sup>. En ese sentido, dicho régimen jurídico, como hemos visto, le configura una posición jurídica frente a la Hacienda Pública similar a la aplicable al sujeto pasivo, pero su relación respecto del hecho imponible y la

---

<sup>1368</sup> Así lo sostienen, en Italia: BERLIRI, "Considerazioni in tema di ritenuta d'acconto" en *Giuris. imposte*, IV, 1982, págs. 1395 y ss y 1437 : quien ha soportado la retención es el único deudor del impuesto y el obligado a la retención es sujeto pasivo de una obligación autónoma.; TESAURO, F. "Sostituzione di imposta, sostituzione d'acconto e privilegio ex art. 2752 C.C." *DPT* II, 1983, pág. 293.: el retenedor es sujeto pasivo de la obligación de ingreso y el retenido de la obligación tributaria por la renta compleja.; INGROSSO, M. en *Il credito...* op.cit., pág. 28 señala que en la retención a cuenta, en el momento de la retención, sólo hay dos relaciones : "...il rapporto tra chi è obbligato ad operare la ritenuta e a versare l'importo corrispondente a lo Stato ...e quello tra chi opera la ritenuta e chi la subisce, avente ad oggetto la rivalsa obbligatoria."

Y en España: CASADO OLLERO, "De la imposición..." op.cit., pág. 78; SOLER ROCH, M.T. op.cit., pág. 31 "...la obligación de ingreso en el Tesoro asumida por el retentor constituye una obligación a cuenta y, por ello mismo, distinta de la obligación tributaria principal, siendo indudable que el retentor es sujeto pasivo de dicha obligación." ; MARTIN QUERALT, J. "Notas..." op.cit. pág. 135 "Puede no haber aún obligación tributaria a cargo del realizador del hecho imponible del IRPF - poque dicho hecho aúnno existe jurídicamente, al no haberse cumplido en su integridad el período impositivo - y, sin embargo, existir ya una obligación no contributiva cuyo sujeto pasivo será quien ha realizado un presupuesto de hecho - no hecho imponible- cuya realización determina ex lege el nacimiento de una obligación..." ; BATALLA Y MONTERO DE ESPINOSA op.cit. pág. 121 "...en el momento de efectuarse la retención no surge entre el retenido y el Estado una verdadera relación obligatoria."

<sup>1369</sup> La cuestión lleva a consecuencias prácticas mínimas, según LOPEZ DE ARRIBA Y GUERRI, en op.cit. pág. 240, dado que el régimen jurídico del retenedor está establecido específicamente. Y por tanto su planteamiento sólo puede responder al "respetado y conveniente prurito científico de intentar clasificar la institución..." .

obligación tributaria lo diferencian profundamente de la categorización conceptual que para dicho sujeto establece la L.G.T., con lo que no se corresponde con el sustituto definido en ésta.

Por tanto, puede decirse que su posición jurídica es similar, en ese concreto punto, a la del sustituto, tal y como la entiende una parte minoritaria de la doctrina y hemos defendido desde estas páginas: es decir, un deudor exclusivo de la obligación, en este caso la generada por el presupuesto de la retención.

Ahora bien, ni la forma en que se articulan las posiciones subjetivas derivadas del tributo, ni la total función cumplida por el instituto, consecuencia de la diferente concepción del tributo a la que responden ambas figuras, resultan idénticas a la sustitución. Y ello, en nuestra opinión, fundamentalmente, porque no puede obviarse la diferente configuración de la situación del sujeto retenido respecto del sustituido. Es por esto que parte de la doctrina ha señalado que, si bien el retenedor reúne las características de los sujetos pasivos<sup>1370</sup>, es imposible de reconducir al sustituto, debiendo ser considerado una nueva figura subjetiva nueva<sup>1371</sup>. Así, dicha imposibilidad debe llevarnos a postular, una vez más, la adopción de otro criterio de clasificación de las situaciones subjetivas pasivas que no tenga como punto de conexión la relación con la obligación tributaria principal derivada del hecho imponible<sup>1372</sup>. Ya que es básicamente la inexistencia de una tipificación expresa de dicha figura lo que ha

---

<sup>1370</sup> Así, BERLIRI en *Corso...* op.cit. págs. 150 y ss. considera al retenedor como un sujeto pasivo impropio.

<sup>1371</sup> Así, la doctrina emitida en el sentido de que se trata de una figura subjetiva nueva, no incluíble en las previstas en la L.G.T.: LAMOCA PEREZ , op.cit. pág. 98; APARICIO PEREZ , op.cit. pág. 227; GUERRERO ARIAS Y ROSICH ROMEU, op.cit., pág. 958.

<sup>1372</sup> Como ha postulado PALAO,C. en *Comentario al artículo 33.1. de la Orenanza Tributaria Alemana*, Madrid, 1980, págs. 73 y 74, nota 28 .Sugerencia recogida por LEJEUNE , en op.cit.pág. 52, y por LOPEZ DE ARRIBA Y GUERRI, op.cit. pág. 240.

llevado a la doctrina a defender su asimilación a una de las categorías existentes<sup>1373</sup>.

b) *La pretendida accesoriedad de la obligación del retenedor.*

Por último, debe asimismo discutirse el pretendido carácter accesorio de la obligación del retenedor respecto de la obligación tributaria derivada de la realización del hecho imponible. Existen, en nuestra opinión, dos razones que sirven de sustrato para defender dicha calificación: en primer lugar, se parte de una concepción del tributo que lo identifica con una relación jurídica única - si bien compleja - construida en torno a una obligación principal, que constituiría su núcleo. Por tanto, el resto de las obligaciones que se inserten en dicha relación, que necesariamente deben ser imputadas al sujeto pasivo de la misma, para poder predicar la unidad de vínculo, se configuran como accesorias de la mencionada obligación principal. Es por ello por lo que la doctrina que no parte de dichas premisas, aun considerando que se trata de una obligación imputable al retenido y en la que es sustituido por el retenedor, y, tras la observación del régimen jurídico que le es aplicable, la consideran como autónoma respecto de aquélla<sup>1374</sup>.

---

<sup>1373</sup> En ese sentido, CORTES DOMINGUEZ, en *Ordenamiento ...op.cit.* ed. 1985, pág. 421 "A nuestro juicio resulta insostenible mantener que, por ejemplo, una sociedad que ha de retener parte del sueldo de un empleado como pago a cuenta del mismo por el I.R.P.F., ya en que en su momento deducirá ese pago de su declaración, es sujeto pasivo contribuyente del I.R.P.F."

Resulta significativo, a estos efectos, la fundamentación esgrimida por ALONSO GONZALEZ, L.M. en "Los activos financieros.."op.cit., pág. 60 "...sostener que el retenedor no es sustituto sin esperar a que el legislador configure expresa y formalmente al primero como un sujeto pasivo diverso sólo contribuye a aumentar el número de sujetos en situaciones deudoras dando distintos nombres a figuras de contenido muy similar." En este sentido se plantea que si la LGT sólo contempla dos tipos de obligados directos: sustituto y contribuyente, ante la exclusión de lo segundo, debe ser lo primero. En el mismo sentido se pronuncia en *Sustitutos...op.cit.* pág. 297.

<sup>1374</sup> En ese sentido, LEJEUNE, en op.cit. págs. 39 y 46 "...el retenedor se coloca en lugar del perceptor del rendimiento a efectos del cumplimiento de la obligación de ingreso anticipado, no pudiendo hacerlo en cuanto a la todavía inexistente obligación tributaria principal...La obligación de ingreso anticipado es cumplida no por el sujeto de la misma, sino por otro sujeto, el retenedor, que lo reemplaza, totalmente, a efectos de su cumplimiento...la liberación es total, completa, respecto de la obligación de ingreso anticipado, liberación que, además, y adicionalmente, se produce en los mismos términos que en la sustitución." Tampoco en los trabajos de COLLADO YURRITA,



En segundo lugar, por los pretendidos efectos extintivos que surte dicha obligación sobre la derivada del hecho imponible, que, para dichos autores, presupone una conexión estructural entre ambas que debe medirse en términos de accesoriedad. En efecto, si con el ingreso se extingue la obligación en la que sustituye al retenedor y ésta no es idéntica a la obligación tributaria principal, debe explicarse de alguna manera el "cómputo en cuenta" típicamente retentorio. Así, la generación de la deducción y de la devolución, por razón de la retención, intentan explicarse desde la perspectiva de una obligación contenida en otra, o accesoria de ésta. Aunque el tema se inserta en la materia a tratar en el capítulo siguiente, creemos que debe hacerse aquí una breve referencia a los motivos que han llevado a parte de la doctrina a calificar como accesoria la obligación en la que pretendidamente el retenedor sustituiría al retenido. Así, al igual que con las tesis del pago anticipado, aunque con diferente articulación técnica, ésta se construye como una obligación dirigida a la extinción de la principal, de la que resulta dependiente<sup>1375</sup>.

---

citados, a pesar de sostener la naturaleza sustitutoria del retenedor, se predica el carácter accesorio de la obligación. Como veremos, ambos autores parten de la innecesariedad de la configuración de una obligación tributaria "principal" en los supuestos de retención a cuenta.

1375 La instrumentalidad de la obligación del retenedor a la obligación tributaria principal, que será objeto de un estudio detallado en este mismo Capítulo, es sostenida, incluso, por aquellos autores que niegan su carácter accesorio. Así, LUPI, en "Omessa...", op.cit., pág. 24 señala la generalización del convencimiento doctrinal ante dicha característica, en las tesis que exponemos en el Capítulo siguiente: "Ambedue le conzecioni delle ritenute d'acconto configurano quindi l'obbligo del sostituto come collegato all'esistenza dell'obbligo del sostituto e presuppongono che quest'ultimo debba essere ancora inadempito nel momento in cui il sostituto corrisponde l'importo della ritenuta...il collegamento tra le due situazioni soggettive doverose del sostituto e del sostituto va ricercato nella dipendenza dell'obbligazione del sostituto dall'obbligo del sostituto...".

En ese mismo sentido se pronuncian SOLER ROCH, MT, op.cit., pág. 28 "...tienen un carácter instrumental y dependiente de la obligación tributaria principal, aunque no son obligaciones accesorias en sentido técnico estricto...no hay accesoriedad, porque el supuesto de hecho que las origina no deriva de una obligación preexistente, sino en todo caso futura e incierta." ; MARTIN QUERALT "Notas...", op.cit., pág. 136 "Ahora bien, si esa obligación de retener está concebida en atención a la existencia de otra obligación distinta...es lógico que la extinción de la obligación de retener produzca también efectos definitivos sobre la relación jurídica entre el Estado y el sujeto cuyos rendimientos se han sujetado a retención."

Sin embargo, como señalábamos, debe negarse dicho carácter respecto de la obligación del retenedor. Y ello, bajo nuestro punto de vista, con base en dos razones: en primer lugar porque, como ha señalado la doctrina, resulta tan difícil, en el plano lógico, considerar posible la existencia de una obligación accesoria respecto de otra de nacimiento futuro e incierto como lo es postular la posibilidad de efectuar un pago anticipado de ésta<sup>1376</sup>. En ese sentido, se ha señalado que la aparición de una obligación accesoria presupone el nacimiento de la obligación principal que la sostiene y le da causa, y, por tanto, la realización del presupuesto de hecho que genera ésta<sup>1377</sup>. En cambio, en la retención a cuenta, la obligación del retenedor surge antes, no sólo del nacimiento de la deuda impositiva, sino de que se sepa si ésta llegará nacer<sup>1378</sup>.

---

<sup>1376</sup>Así MICHELI, pone de manifiesto que la razón es válida tanto para la tesis del pago anticipado como de la obligación cautelar, en cuanto accesoria. En efecto, en "Considerazioni..." op.cit. pág. 640, niega la validez tanto de la tesis del pago anticipado como de la obligación cautelar accesoria, porque en ambos casos es necesaria la existencia previa de una obligación que pagar o asegurar.

También LEJEUNE, en op.cit. pág. 40 "es precisamente este carácter futuro e incierto que en el momento de la retención tiene la obligación tributaria lo que impide que la obligación de ingresar anticipadamente y la correlativa obligación del retenedor puedan calificarse de accesorias de la obligación tributaria principal".

<sup>1377</sup> SOLER ROCH, M.T. define las obligaciones accesorias como "aquéllas en las que el presupuesto de hecho, aun siendo en sí mismo autónomo, guarda relación directa con una obligación tributaria ya realizada, sin cuya existencia sería imposible el nacimiento mismo de la obligación accesoria." (págs 16 y 17).

<sup>1378</sup> En ese sentido, LEJEUNE, op.cit., págs. 40-41, señala que a la obligación de ingreso anticipado no puede atribuírsele naturaleza de obligación accesoria, porque lo impide el carácter futuro e incierto de la principal, de lo contrario, si no llegara a existir, se privaría a la accesoria de su naturaleza y fundamento, y "...una cosa es que el no nacimiento de la obligación tributaria enerve los efectos de la obligación de ingreso anticipado...y otra que haga desaparecer del mundo del Derecho la obligación misma de ingreso anticipado..." (pág. 41). También SIMON ACOSTA, E. en *Cuestiones...* op.cit. pág. 217: " ..tal obligación no es accesoria de la principal. Las obligaciones accesorias son aquéllas que existen sólo en función de la principal, de modo que la inexistencia o extinción de ésta provoca la inexistencia de las primeras. Esto no ocurre con la obligación del retenedor, que es del todo independiente de la llamada obligación principal. La obligación del retenedor nace y existe antes de que pueda saberse si va a nacer la obligación tributaria. Hablar de una obligación accesoria futura e incierta es uan contradicción."

En ese sentido, debe asimismo desvirtuarse la premisa en que parecen sostenerse quienes sostienen tal posibilidad lógica a través de la pretendida realización parcial del hecho imponible<sup>1379</sup>. Así, se ha dicho que tal realización parcial, al suponer un indicio acerca de la probabilidad de su íntegra producción, constituiría base suficiente para el nacimiento de una obligación accesoria<sup>1380</sup>. Pero es esta misma realización parcial la que debe negarse. En efecto, como veíamos<sup>1381</sup>, el presupuesto de la retención a cuenta no puede considerarse una forma de realización parcial del presupuesto de la prestación impositiva. Y así lo habían puesto de manifiesto los autores, italianos y españoles<sup>1382</sup>,

---

1379 En ese sentido, además de los autores ya citados, ALONSO GONZALEZ, L.M. en op.cit. pág. 255, manifiesta que "La realización completa del hecho imponible de la obligación accesoria supone sólo un estadio de la realización plena del hecho imponible de la obligación principal."

1380 Así, ALONSO GONZALEZ basa la existencia de una obligación accesoria en la mera posibilidad de la existencia de la principal. En op.cit., pág. 252 " el contenido de la retención a cuenta es el pago anticipado y a cuenta de una obligación futura e incierta realizado por un sujeto pasivo no contribuyente es evidente que este contenido obligacional...debe adoptar una determinada forma jurídica. La articulación jurídica que concreta esta obligación de pago anticipado, el armazón formal que sujeta este contenido obligacional y lo mantiene vinculado a la obligación tributaria principal, se manifiesta como una obligación accesoria." (pág. 253) "Efectivamente son dos obligaciones distintas en cuanto sus elementos sustanciales son diversos y funcionan de forma alterna . Pero no puede desconocerse su indudable conexión, la procedente entre una obligación tributaria principal y una obligación accesoria a la anterior. Esta última posee una existencia autónoma, por cuanto, una vez se encuentra su justificación en la posibilidad de que exista la primera, nace y se extingue sin que aquélla haya surgido. Y puede suceder perfectamente que la obligación tributaria accesoria ultime su vida jurídica y la obligación tributaria principal que es su razón de ser no nazca jamás o si lo hace su importe sea inferior al de las cantidades retenidas e ingresadas a cuenta en el transcurso del año. Este hecho provoca la obligación del Estado de devolver en el primer supuesto el total de las sumas retenidas y en el segundo sólo el exceso..."

1381 §III.1.1. de este trabajo.

1382 Así, CASADO OLLERO "La colaboración..." pág. 160 " el presupuesto que genera la relación jurídica sujeto retentor-Estado es independiente del presupuesto del tributo, ya que aquél se verifica con la mera satisfacción o abono de unos determinados rendimientos".

Como veremos en el Capítulo siguiente, sin embargo, entre los autores italianos que defienden la existencia de una obligación a cargo del retenedor de carácter cautelar respecto de la obligación tributaria principal, se produce la contradicción de considerar accesoria dicha obligación, postulando, sin embargo, la total independencia de sus presupuestos.

que niegan la naturaleza de pago anticipado del ingreso del retenedor, postulando su carácter de deudor de una obligación distinta.

En segundo, lugar, el régimen jurídico aplicable a ambas obligaciones pone de manifiesto la imposibilidad de considerar a la deuda del retenedor como accesoria de la derivada del hecho imponible. En efecto, desde estas páginas se ha puesto de relieve que la obligación del retenedor estaba sometida a un régimen de gestión que la hacía aparecer como absolutamente desconectada de la deuda impositiva. Así, el régimen para su liquidación o recaudación, o los plazos de prescripción no aparecerían referidos o conectados con la vida jurídica de ésta. En este sentido, la obligación que recae sobre el retenedor no sólo existe sin necesidad de que nazca- o de que exista la certeza de un futuro nacimiento - la obligación derivada del hecho imponible, sino que opera todos sus efectos jurídicos con independencia de la existencia de aquélla.

Por ello, no sólo, como ha puesto de manifiesto la doctrina, puede cumplir todo su ciclo vital antes de que la obligación tributaria tenga incluso la oportunidad de ser generada<sup>1383</sup>, por no haber transcurrido el período impositivo, sino que incluso cuando existe la certeza de que no se realizará el hecho imponible, y por tanto, no nacerá la susodicha obligación, ésta no pierde su *causa* jurídica, como debería ocurrir si se tratara de una obligación accesoria<sup>1384</sup>. En efecto, con independencia de

---

<sup>1383</sup> Como señala PALAO, en "La retención a cuenta..." op.cit. pág. 262, uno de los argumentos en los que BOSELLO basa su construcción, negando la posibilidad de un pago anticipado de la obligación tributaria, estriba precisamente en el hecho de que "...el presupuesto de hecho de la obligación de retener puede producirse, dar vida a una relación y extinguirse esta última, no sólo antes de que el presupuesto de hecho de la relación impositiva se haya completado, sino incluso si éste no se produce ( para poner el caso más simple, incluso si la renta resulta inferior al mínimo imponible)."

<sup>1384</sup> En un sentido muy aproximado se pronuncia, acertadamente LEJEUNE, en op.cit. pág. 41 "...si admitimos la posibilidad de una obligación accesoria respecto de otra obligación principal futura e incierta, habría que admitir también que en caso de no llegar ésta a surgir, se produciría una descalificación de la naturaleza accesoria de aquélla, lo que es tanto como privarla retroactivamente de su naturaleza y fundamento. Se podrá contraargumentar que esto es precisamente no sólo lo que ocurre, sino lo que la ley quiere que ocurra, pues si la obligación tributaria no llega a existir, deberá procederse a la devolución de lo ingresado anticipadamente. A este respecto nos limitamos a señalar que una cosa es que el no nacimiento de la obligación tributaria enerve los efectos de la obligación de ingreso anticipado (provocando la devolución de

los efectos jurídicos producidos para el retenido, en el sentido de la posibilidad de instar la devolución, lo cierto es que la obligación a cargo del retenedor continuará viva. En ese sentido, como veíamos, su deuda será perfectamente reclamable, y sancionable la falta de ingreso, a pesar de que no haya surgido ninguna deuda impositiva para el retenido.

Por ello, debe destacarse que el ingreso del retenedor es un ingreso definitivo en punto a su situación jurídica, como corresponde a un acto solutorio de su propia deuda. Aparece así absolutamente desconectado, una vez realizado el mismo, de la relación entre el Estado y el retenido, para quien la prestación sí puede configurarse como "provisional". Por lo tanto, en nuestra opinión, cabe llegar a la conclusión de que el retenedor es un deudor de una obligación propia y exclusiva, que no se configura como accesoria de la derivada del hecho imponible, con la que no necesariamente debe mantener una conexión estructural, como así ocurre con los presupuestos de hecho que las generan.

### *7.2.3. La ausencia de conexión instrumental de la deuda del retenedor con la deuda impositiva.*

Desde esta perspectiva, y aun partiendo de la existencia de una auténtica deuda propia - y exclusiva - a cargo del retenedor, la doctrina ha predicado la necesaria subordinación de dicha deuda a la obligación del sujeto pasivo surgida por razón del impuesto. Estas posturas, que califican a la misma como obligación *auxiliar o instrumental*, aun adoptando distintas soluciones técnicas, parten asimismo, como las anteriores, de que la situación del retenedor trae su causa de la

---

la transferencia provisional de renta que constituía el objeto de su prestación) y otra que haga desaparecer del mundo del Derecho la obligación misma de ingreso anticipado."

En la misma línea, MIR DE LA FUENTE, op.cit., pág. 203: "Esta situación de incerteza objetiva, sobre si se verificará o no el presupuesto del tributo, subsiste incluso cuando la relación jurídica sujeto retenido-Estado ya se ha extinguido; pues tal relación se concluye con el ingreso en el Tesoro de la cantidad retenida o de la que, en su caso, debió y pudo retenerse..."

obligación imputable al retenido<sup>1385</sup>. Con lo que arrostran todas las dificultades que el régimen jurídico del instituto plantea al configurar como autónomas ambas situaciones jurídicas.

Así, resultan contradictorias con nuestro ordenamiento jurídico las contrucciones que, partiendo de dicha base conceptual, se han planteado, con el fin de evitar la producción de lo que ha venido en denominarse, con impropiedad técnica, "dobles ingresos"; causados por la independencia normativamente impuesta entre retención e ingreso, y la referencia de la situación tributaria del sujeto pasivo al primero de los actos enunciados. En nuestro ordenamiento jurídico, el problema puede plantearse en los supuestos en que, no resultando operativa la presunción de rendimientos netos, y por tanto, no resultando aplicable la deducción, el retenedor que no retuvo resulta compelido a la realización del ingreso. Dada la ausencia de retención, el sujeto pasivo, como veíamos, no podrá deducir la cuantía de lo ingresado por el retenedor.

Desde el punto de partida de la instrumentalidad de la situación de deuda del retenedor respecto de la obligación del retenido<sup>1386</sup>, la

---

1385 En ese sentido, debe recordarse que tienen como sustrato y antecedente la concepción sobre la sustitución defendida por MAFFEZZONI, en "Contributo alla teoria giuridica del presupposto di fatto dell'imposta generale sull'entrata prelevata col sistema "una tantum", en *RDFSF*, 1957, págs. 262 y siguientes. En efecto, como reseñábamos en el §IV.1.2.3.1. de este trabajo, dicho autor defiende la existencia, en la sustitución, de dos obligaciones distintas, de las que la correspondiente al sustituto se configura como instrumental respecto de la del sustituido.

Así, en esta línea se pronuncia MICHELI, en "Considerazioni..." op.cit. pág. 640 "...il soggetto passivo, tenuto al prelievo nella forma della ritenuta, è un soggetto diverso da quello che sarà il soggetto che sopporterà l'onere finale del tributo e cioè il percettore del reddito: il primo è il sostituto gravato da propri obblighi, dipendenti dalla situazione giuridica sostanziale che lo lega al sostituto...ed ha una funzione strumentale,..."

1386 SOLER ROCH, M.T. define las obligaciones accesorias como "aquéllas en las que el supuesto de hecho, aun siendo en sí mismo autónomo, guarda relación directa con una obligación tributaria ya realizada, sin cuya existencia sería imposible el nacimiento mismo de la obligación accesoria." (págs 16 y 17). Las obligaciones a cuenta "tienen un carácter instrumental y dependiente de la obligación tributaria principal, aunque no son obligaciones accesorias en sentido técnico estricto...no hay accesoriedad, porque el supuesto de hecho que las origina no deriva de una obligación preexistente, sino en todo caso futura e incierta." (pág. 28).

doctrina ha observado, en nuestro ordenamiento, como en el italiano, una ausencia de regulación específica de los efectos que para ambas situaciones deudoras se derivan de la omisión de la retención<sup>1387</sup>. Así, interpretando que el resultado que del régimen jurídico se desprendería para dicha situación, - consistente en la ejecutabilidad de la obligación del retenedor y la ausencia de deducción por parte del retenido - constituiría un supuesto de *doble imposición* prohibido por el ordenamiento<sup>1388</sup>, se ha postulado, en especial por la Jurisprudencia italiana<sup>1389</sup>, pero asimismo por parte de nuestra doctrina<sup>1390</sup> y cierta jurisprudencia<sup>1391</sup>, la innecesidad de la

---

Esta autora es claramente consciente de la inexistencia de accesoriedad en sentido técnico, pero no acierta a encontrar la conexión que existe con la obligación tributaria principal para que se produzca el "cómputo en cuenta".

<sup>1387</sup> Así lo pone de manifiesto LUPU,R. en "Omessa effettuazione di ritenute a titolo di acconto", en *RDFS* 1985 II, pág. 12 y ss, "...la mancata effettuazione di ritenute d'acconto è regolata da esplicite norme positive soltanto per quanto riguarda le sanzioni applicabili a colui che non ha operato le ritenute, mentre non sono chiaramente disciplinati gli effetti dell'omissione della ritenuta d'acconto sull'ulteriore svolgimento delle situazione soggettive doverose del percettore del reddito e l'obbligato alla ritenuta."

En nuestro ámbito, se ha pronunciado en este sentido la Sentencia del TSJ de Castilla y León, de 23 de junio de 1990, que en su Fjco 6º señala que " Las normas específicas dictadas para este Impuesto regulan la devolución del exceso ingresado sobre la cuota ocasionado por las retenciones e ingresos a cuenta anteriores a la declaración del contribuyente- art. 159 del Rgto del IRPF - pero no ha previsto el supuesto de la duplicidad de pago ocasionada por retenciones e ingresos a cuenta verificados tardíamente, con posterioridad al pago por el contribuyente."

<sup>1388</sup> En ese sentido, LUPU,R. en "Omessa effettuazione...", op.cit., en pág. 13, nota 3 señala la necesidad de entender la prohibición de doble imposición como principio interpretativo. "Il divieto della doppia imposizione potrebbe essere derogato soltanto da norme specifiche che inequivocabilmente disponessero altrimenti e da ciò deve desumersi una ulteriore conferma dell'impossibilità di ritenere sussistente, nell'attuale regime delle imposte dirette, la doppia imposizione con funzione sanzionatoria, nel caso di omessa effettuazione di ritenute d'acconto."

<sup>1389</sup> En ese sentido, debe reseñarse el pronunciamiento de la Comisión central Sección XIII de 27 octubre 1983, nº 3328, pub. en *RDSF*, 1985, II, pág. 12: si no se realiza la retención, el retenedor sólo puede ser compelido a ingresar el importe de la misma en el período de tiempo anterior a la presentación de la declaración del impuesto por el sustituido.

<sup>1390</sup> En ese sentido, ABELLA POBLET,E. en "La responsabilidad tributaria..." op.cit, pág. 36 "hasta el devengo del impuesto personal del perceptor podrá exigirse del retendor el ingreso de la retención, con la correspondiente sanción e intereses de demora ...Pero a partir de dicho devengo, si el perceptor ha ingresado ya su impuesto íntegro, sin deducir la retención no soportada, habrá que considerar ya ingresada la

realización del ingreso por parte del retenedor cuando el retenido ha cumplido con su propia obligación, mediante la ausencia de la deducción. En el mismo orden conceptual, debería entenderse indebido el ingreso realizado por el sujeto pasivo, respecto de las retenciones no practicadas cuando con posterioridad a la realización del pago del impuesto, el retenedor es compelido al ingreso<sup>1392</sup>. Desde

---

propia retención, por lo que ésta no podrá exigirse al retenedor, al cual la Hacienda sólo podrá pedirle la indemnización de su perjuicio, esto es, los intereses de demora por el período anticipado en el que debió disfrutar del importe de la retención y no lo hizo."

<sup>1391</sup> En ese sentido, la S.A.T. de Valladolid de 26 de julio de 1986, ya citada, en un supuesto de ausencia de retención e ingreso, en el que la Inspección requiere al retenedor a la realización de éste último deber. El Tribunal, en un principio, señala que las consecuencias del incumplimiento del deber de retener e ingresar están fijadas en la O.M. de 30 de Octubre de 1980, que fija la imposición de sanciones e intereses de demora pero no aclara nada, según éste, "respecto de las cantidades que debiendo haber retenido no lo hizo, porque estas cantidades, que pasaron al patrimonio del perceptor, han de ser declaradas por éste - como se hizo en el caso que nos ocupa - y *si se exigieran ahora a la Empresa o Entidad pagadora es evidente que se sometería a una doble tributación esa parte concreta de la renta.*" En cambio, sí considera aplicables las sanciones e intereses de demora, por el retraso que experimente el ingreso de esas cantidades en el Tesoro.

Distinta es, en cambio, la doctrina emanada del T.E.A.C., en Resolución de 3 de abril de 1990 (publicada en TF), en un caso de retención inferior a la correcta, en la que los retenidos formularon declaración por el IRPF deduciendo la efectivamente practicada, y en la que el retenedor alegaba, asimismo, la existencia de duplicidad de pago. El Tribunal, sin embargo, señala que hay dos momentos de exacción bien diferenciados: el de la retención y el de la declaración, por lo que la total responsabilidad del cumplimiento del deber de retener e ingresar corresponde al retenedor y se hace pesar en el sistema de infracciones. Así, **no existiría tal duplicidad de pago, dado que la obligación del retenedor no puede depender del posterior comportamiento de otras personas**, por lo que tal alegación no tiene fuerza impugnatoria, sin perjuicio de la elevación al íntegro de los perceptores de rendimientos. Doctrina ésta coincidente con las Resoluciones de fechas de 25 de febrero, 24 de mayo, 13 de octubre y 25 de noviembre de 1988, y 25 de enero de 1989, citadas todas en el pronunciamiento. (la negrita es nuestra).

<sup>1392</sup> En este sentido, debe reseñarse, por constituir, además, un pronunciamiento claro y novedoso, la doctrina emanada de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 23 de junio de 1990 (Ponente: Sr. Redondo Araoz), en un supuesto en que el recurrente presentó su liquidación por el IRPF correspondiente al año 1979 el 30 de junio de 1980, abonando su importe en dos plazos y extinguiendo así su deuda tributaria. Posteriormente, el 18 de febrero de 1985, se levantó un acta de inspección a la empresa de la que el recurrente había obtenido sus rendimientos del trabajo, por haberse realizado mal las retenciones, mostrando su conformidad la empresa e ingresando en el Tesoro la cantidad resultante de la diferencia. El recurrente había realizado su declaración teniendo en cuenta la retención efectivamente practicada, y solicitó la devolución de las cantidades ingresadas por razón de la Inspección. El Tribunal Económico administrativo apreció la existencia de la prescripción de 5 años para el ejercicio del derecho a la devolución, comenzando el cómputo de la misma a



estas tesis, se ha investigado en el sentido de buscar la conexión entre ambas obligaciones que posibilite la calificación de indebidos de dichos ingresos.

Resulta imposible, sin embargo, como ya hemos visto, considerar la existencia de un vínculo entre ambas deudas por razón de la responsabilidad en la misma, bien como coobligados solidarios<sup>1393</sup>, dada la ausencia de identidad entre ambas obligaciones; bien mediante la imposición al retenedor de una obligación accesoria de la del retenido, puesto que, como había señalado la doctrina española, ambas se configuran como autónomas, pudiendo desarrollarse todo el ciclo vital de la obligación del retenedor sin que llegue a surgir la obligación del retenido. Y en efecto, no únicamente resulta difícil predicar la

---

partir de la fecha del pago realizado por el contribuyente , que fue quien realizó indebidamente tal pago, en opinión de dicho Tribunal .

El Tribunal Superior, sin embargo, partiendo del carácter de sustituto del retenedor, mantiene que la duplicidad de pago no se da en el momento del ingreso por el contribuyente, sino por aquél, por lo que no habría transcurrido el plazo de prescripción. Así, en su opinión (fjco 4º)" que el pago hecho por el sustituto se hizo tardíamente, y si este retraso en el pago lo verificó cuando ya se había extinguido la deuda tributaria por el pago del propio contribuyente, no cabe otra posibilidad que la de afirmar que es un pago indebido." (fjco 5º ) " Existe, por tanto, un enriquecimiento injusto por la duplicidad de pago a favor de la Administración."

Finalmente, la Sentencia otorga al retenido la legitimación para la solicitud de ingresos indebidos, en su fjco 8º " cabe señalar que por tener el sustituto del contribuyente la consideración de simple intermediario entre el deudor y el acreedor, está legitimado para obtener la devolución de la cantidad ingresada el propio contribuyente, si bien de conformidad con los arts. 45 y 36,2 LGP los intereses se devengan, no desde la duplicidad del pago, sino desde la fecha de la reclamación de la devolución."

<sup>1393</sup> Por ello son descartadas por LUPÍ,R. "Omessa effettuazione..." op.cit. como explicaciones válidas para el instituto, Así, el mencionado autor señala, en pág. 12 y ss. que resulta inaplicable la tesis de la obligación solidaria porque, a diferencia de la sustitución de impuesto, "nel caso delle ritenute d'acconto le prestazioni a carico del sostituto e del sostituito hanno invece oggetto assai diverso, poichè il sostituto deve una somma di denaro determinata in ragione di una percentuale del provento erogato, mentre il sostituito deve soltanto dichiarare il provento sul quale avrebbe dovuto essere operata la ritenuta ed in base a tale dichiarazione versare una somma priva comunque di qualsiasi relazione con quella dovuta dal sostituto." De esta diversidad objeto no puede desprenderse la solidaridad en la obligación.(pág. 18). Tampoco concurre la liberación de uno de los obligados por el pago del otro " il pagamento da parte del sostituto dell'importo delle ritenute omesse è privo di effetti sulla situazione soggettiva doverosa del sostituito, il quale non potrà comunque detrarre dall'imposta a suo carico ritenute che non gli sono state praticate." (pág. 19). Por último, señala la "possibilità per il sostituito di detrarre ritenute d'acconto che pur essendogli state praticate, non sono state versate dal sostituto..." (pág. 19).

accesoriedad de una obligación inexistente, sino que la visión del régimen jurídico de ambas niega dicha accesoriedad, por ausencia de repercusión en la obligación "accesoria" de las vicisitudes extintivas de la obligación "principal".

Desde este punto de partida, que concibe la obligación del retenedor como un instrumento funcional de la del retenido<sup>1394</sup>, LUPI ha propuesto, para explicar el resultado al que ha llegado la doctrina jurisprudencial italiana, la solución técnica consistente en la instrumentalidad por el fin de ambas obligaciones<sup>1395</sup>, señalando que mediante el cumplimiento de la del retenido, se satisfaría el interés que constituye la causa de ambas<sup>1396</sup>. En efecto, se propone tal solución por considerarla menos complicada que la solución propuesta por BAFILE para los supuestos de omisión de retención, y que se asemeja a lo que constituiría, propiamente, una presunción *iuris et de iure* de realización de la misma: la deducción por parte del sujeto a quien no se retuvo, y la realización de un reembolso sucesivo de la retención no practicada<sup>1397</sup>.

---

<sup>1394</sup> Así, LUPI, en "Omessa effettuazione di ritenute d'acconto e successive fasi di applicazione delle imposte dirette", en *RDFSFS*, II, pág. 23, a la vista de las tesis explicativas del fenómeno de la retención a cuenta acerca de la naturaleza que sobre la obligación tributaria tiene la obligación anticipada, que la califican como pago anticipado o como obligación cautelar de aquélla, recoge la premisa subyacente en ambas tesis, señalando que "In ambedue le suddette concezioni della ritenuta d'acconto gli obblighi imposti al sostituto si giustificano infatti in funzione della situazione giuridica doverosa facente capo al sostituto....Ambedue le concezioni della ritenuta d'acconto configurano quindi l'obbligo del sostituto come collegato all'esistenza dell'obbligo del sostituto e presuppongono che quest'ultimo debba essere ancora inadempito nel momento in cui il sostituto corrisponde l'importo della ritenuta"

<sup>1395</sup> La solución técnica propuesta por LUPI en la obra citada parece ser acogida por FANTOZZI, en *Diritto tributario...op.cit.*, pág. 253, nota 257.

<sup>1396</sup> Así, LUPI, *op.cit.* pág. 24, habla del "...collegamento tra due obbligazioni, non solidali, tendente a garantire il medesimo interesse del soggetto attivo di entrambe; di conseguenza, in una situazione concreta in cui era già avvenuto l'adempimento del sostituto, non è stato più ritenuto necessario mantenere in vita un obbligo, quello del sostituto, strumentale al conseguimento di un risultato che era stato già raggiunto per altra via."(la cursiva es nuestra).

<sup>1397</sup> Solución ésta que es negada por la *Commissione Centrale, sezione VII*, en el pronunciamiento de 11 de junio de 1980 (nº 5440), publicada en *DPT*, 1984, II, págs. 799 y siguientes, ante la alegación de doble imposición, señalando que la renta percibida no puede ser calculada "al neto" a efectos del impuesto.

Hay que observar, sin embargo, que las consecuencias que debería derivarse de la articulación del instituto en la forma propuesta por LUPI no soportan el contraste con el Derecho positivo. En efecto, si así fuera, en primer lugar, y como postula el mencionado autor, la Administración no podría requerir el pago al retenedor con posterioridad al pago realizado por el retenido de su propia obligación. Sobre este punto, deben realizarse dos consideraciones: la primera, señalar la posibilidad de que no exista tal obligación, siendo imposible, por tanto, el cumplimiento de la misma. En efecto, el sujeto perceptor de las rentas sometidas a retención puede no resultar deudor de la Hacienda Pública por razón del impuesto. La posibilidad nos coloca ante una disyuntiva: o consideramos que, en tal caso, no se extingue la obligación del retenedor<sup>1398</sup>, con lo que llegamos al mismo resultado que LUPI pretendía evitar, o, como hace éste, consideramos satisfecha la obligación por el mero cumplimiento de los deberes del sujeto pasivo no deudor: la declaración de los rendimientos y la ausencia de deducción<sup>1399</sup>. Pero resulta evidente que, en este caso, no puede articularse el instituto con base en la conexión en el cumplimiento de dos obligaciones, resultando metafórica, por la impropiedad técnica mostrada, la expresión utilizada. En ese sentido, la aletoriedad de la producción de dicha deuda, lejos de constituir un factor accidental<sup>1400</sup>, abunda en la negación de que la obligación del retenedor deba necesariamente sostenerse en una obligación a cargo del sujeto pasivo.

---

<sup>1398</sup> En efecto, el mismo autor señala este efecto en op.cit. pág. 25 "Se pertanto "non essendovi stato pagamento" da parte del sostituto, il sostituto dovesse in quest'ipotesi corrispondere l'importo delle ritenute noneffettuate, si verificherebbe, a causa della circostanza affatto casuale del risultato della dichiarazione del sostituto, la duplicazione di prelievo che la decisione anotata intendeva evitare."

<sup>1399</sup> Así lo propone LUPI, en op.cit. pág. 25 "...la dichiarazione, da parte del sostituto, dei proventi su cui non è stata effettuata la ritenuta d'acconto dovrebbe essere sufficiente ad estinguere (indipendentemente dal risultato finale della dichiarazione stessa) l'obbligazione del sostituto a corrispondere l'importo delle ritenute."

<sup>1400</sup> En op.cit, pág. 25 "Alla dichiarazione potrà conseguire o no un debito d'imposta, ma tale circostanza non può influire sugli effetti dell'omessa ritenuta d'acconto poiché dipende da elementi del tutto accidentali ed estranei al fenomeno in esame, quali spese di produzione del reddito, oneri deducibili, versamenti in acconto, altre ritenute alla fonte, crediti d'imposta, etc."

La segunda estaría constituida por la constatación de que la obligación del retenedor, como veíamos, no resulta sometida a un plazo específico de prescripción respecto del resto de obligaciones tributarias que lo haga coincidir con el período de declaración del sujeto pasivo del impuesto.

En segundo lugar, además, la tesis expuesta no resuelve el problema de la ausencia de efectos extintivos, respecto de la deuda del sujeto pasivo, por el cumplimiento de su obligación por el retenedor, a pesar de la postulada *conexión por el fin*. Extinción que el autor, a la vista de la ausencia de dicha conexión, refiere a la realización de la retención<sup>1401</sup>, por lo no se produce cuando ésta no ha sido practicada. Así, la descoordinación entre la construcción propuesta y el régimen jurídico del instituto se pone de manifiesto mediante la observación de los efectos que deberían desprenderse, según aquélla, por la actuación de la Administración dirigida al retenedor, anterior a dicho período de declaración. Actuación que, de producirse, volvería a causar lo que el autor considera doble imposición, dado que la exigencia del ingreso al retenedor no liberaría al sujeto pasivo<sup>1402</sup>.

Y, en efecto, la posibilidad jurídica de la Administración para realizar actuaciones tendentes al cobro de su crédito frente al retenedor, cuya negación supondría asimismo, la de su condición de obligado, pone de manifiesto que *el resultado descrito no se produce por la existencia de un doble ingreso, sino meramente por la ausencia de realización de la retención*. Así se pone de manifiesto por el hecho de que LUPI, como otros autores, acaba propugnando la posibilidad de realizar ésta con posterioridad a la producción del ingreso y hasta el momento en que el sujeto pasivo haya satisfecho su propia deuda

---

<sup>1401</sup> En op.cit. pág. 24 "...l'effettuazione della ritenuta esplica gli effetti più rilevanti, indipendentemente dal successivo versamento, sulla situazione soggettiva del sostituto."

<sup>1402</sup> Efectivamente, el autor es consciente en op.cit. pág. 26 "...si verificherebbe così una doppia imposizione assai poco appagante per l'interprete, tanto più che *deriverebbe da una circostanza del tutto casuale* quale l'effettuazione dell'accertamento in capo al sostituto anteriormente a quello nei confronti del sostituto."(la cursiva es nuestra).

tributaria, por constituir el único mecanismo que imposibilita tal resultado.

Por lo tanto, también desde su construcción resulta imposible evitar el resultado expuesto sin recurrir a la articulación de la relación entre retenedor y retenido. Debe partirse, pues, de otra óptica distinta. En efecto, parecería que de la correcta aplicación de la normativa reguladora de la cuantificación de las obligaciones tributarias no debería derivarse necesariamente un resultado que chocara con el principio que prohíbe la doble imposición.

Así, en primer lugar, debe negarse la existencia de un doble ingreso, indebido o excesivo respecto de la cuantía debida por cada sujeto. En efecto, la Administración se limita a recaudar las sumas a las que tiene derecho<sup>1403</sup>, por lo que sólo si partimos de la existencia de una sola obligación o de dos que resulten conectadas podremos llegar a la conclusión de que tal efecto se produce por cumplimiento excesivo respecto de éstas. En realidad, el sujeto pasivo no resulta más gravado porque por la ausencia de retención no pueda realizar la deducción, sino que, aun cuando no resulte operativa la presunción de rendimientos netos, en todo caso, su deuda tributaria seguirá siendo la misma. En dicho caso, la diferencia residirá en el mecanismo a través del cual ha contribuido por razón de su tributo, pero no en la cuantía en que lo ha hecho. Por tanto, debe negarse, en relación con su situación jurídica, la producción de un ingreso mayor a aquél en que estaba obligado, y por tanto, la realización de un ingreso indebido. Y lo mismo debe desprenderse para quien, pudiendo deducirse, no lo hizo. Es por ello que si el sujeto pasivo no elevó al íntegro sus rentas debiendo hacerlo y por tanto, no dedujo la retención no practicada, el posterior ingreso por parte del retenedor no producirá un ingreso indebido para aquél. El indebito debe predicarse del ingreso derivado

---

<sup>1403</sup> En ese sentido, la Res. T.E.A.C de 24 de enero de 1990 señala que la liquidación de las cuotas no retenidas al pagador de los rendimientos no hace que se deduzca enriquecimiento injusto para la Administración, que no ha hecho otra cosa que exigir la deuda tributaria de acuerdo con los preceptos legales y reglamentarios que la regulan "...no pudiendo la obligación del retenedor verse afectada por los posibles derechos o acciones que pudieran corresponder al contribuyente..."

de su propia autoliquidación, por la incorrecta aplicación de la normativa reguladora de la misma<sup>1404</sup>.

Por su parte, el retenedor que ha sido compelido a ingresar la retención no ha hecho sino satisfacer la obligación que le era imputable, y no más allá, con lo que debe negarse que aquél ingreso pueda reputarse excesivo, o duplicado. En realidad, lo que se producirá respecto de su situación jurídica será que, por ausencia de práctica de la retención, su patrimonio no ha podido resarcirse de la carga impuesta por la obligación de ingreso. Pero dicho efecto es consecuencia de la no producción de la retención, y no del ingreso, que constituye un acto perfectamente debido dada su situación jurídica de obligado. Dada la no realización de la retención, lo que realmente se produce es que el retenedor, a diferencia del resultado pretendido por la ratio del instituto, soporta patrimonialmente un gravamen que únicamente debería haber recaído sobre el retenido.

Es decir, lo que se produce en realidad es una desviación, por la ausencia de realización de la retención, respecto de la figura subjetiva que debería haber soportado el gravamen, y no un doble ingreso. Dicha desviación tendrá una de dos consecuencias: en el caso de que resulte operativa la presunción de rendimientos netos, únicamente el retenedor habrá soportado el gravamen, aunque la situación del sujeto pasivo tampoco puede configurarse como idéntica a la derivada de la realización de la retención; en caso contrario, la repercusión del gravamen lo habrá sido en el patrimonio de ambos.

En ese sentido, no puede entenderse que la situación jurídica del retenedor choque con el principio de prohibición de doble imposición. En efecto, ambos sujetos aparecen sometidos a obligaciones diferentes y

---

<sup>1404</sup> En esa línea se enmarca la Res. T.E.A.C. de 27 de junio de 1990 (RDFHP nº 216, 1991, pág. 1247), ante la solicitud de abono de intereses por la devolución desde el momento de realización de la retención, a la que califica de "...conclusión equivocada al analizar los preceptos desde un contexto más amplio y, sobre todo, teniendo presente su ratio legis; en efecto, los artículos mencionados parten de una premisa consistente en que *el ingreso de la deuda por el sujeto pasivo lo ha sido en virtud de un acto de liquidación*, de manera que, desde el mismo momento en que tal ingreso se verifica, éste es indebido."(la cursiva es nuestra).

autónomas, con lo que no se produce la identidad en el gravamen que caracteriza a la misma. Sí podría alegarse, dada la mayor adquisición de la Hacienda Pública, una doble imposición que podríamos calificar de "económica"<sup>1405</sup>, pero la corrección de dicho resultado no requiere necesariamente de la deformación de ambas situaciones subjetivas para demostrar la existencia de una conexión estructural entre dos obligaciones. Por otra parte, como hemos visto, resulta imposible alguna solución desde tal punto de partida, salvo que, asimismo, deformemos el concepto de obligación para dotarle de un régimen jurídico que impida dicho resultado.

En efecto, los intentos doctrinales en este sentido han tenido que recurrir necesariamente a una de dos soluciones: o bien transformar, en la práctica, en inejecutables, total o parcialmente, alguna de las dos obligaciones, la del retenedor o la del retenido, como hemos visto, forzando así el propio concepto de obligación. O bien dotar al primero de un medio de resarcimiento patrimonial frente al segundo, en forma de retención sucesiva, de forma que únicamente aquél soportara el peso de la obligación del primero. Como vimos en el capítulo anterior, sin embargo, esta última posibilidad, no prevista en el actual Derecho positivo, tampoco resultaría automáticamente derivada de la significación del ingreso del retenedor, dado que no podría postularse la existencia, en su favor, de un derecho de regreso o de reembolso.

Por lo tanto, debe destacarse que no existe ningún indicio, sino todo lo contrario, respecto de alguna conexión instrumental entre ambas obligaciones; por lo que éstas deben considerarse no sólo distintas, sino asimismo como autónomas. Así, parece que puede concluirse que, en primer lugar, el retenedor es titular de una obligación frente a la Hacienda Pública a la que no une ningún nexo estructural o final con la deuda impositiva eventualmente imputable al sujeto a quien se retuvo o debió retener. En efecto, el régimen

---

<sup>1405</sup> Como señala RUSSO, en *Il nuovo processo...* op.cit. pág. 256 "...l'affermazione che il sostituto, pagando una somma pari all'ammontare del tributo. in base all'iscrizione a ruolo a suo nome, subiva la stessa diminuzione patrimoniale che sarebbe per lui derivata qualora fosse stata esercitata la rivalsa, si rilevava idonea a cogliere l'aspetto economico ma non quello giuridico della vicenda."

jurídico que les resulta aplicable las configura como desconectadas una de otra.

Pero no sólo esto, sino que, en segundo lugar, la posibilidad de producción de los que la doctrina y jurisprudencia mencionada han denominado "dobles ingresos" parece apuntar la idea de que ambas deudas tampoco se complementan para formar una obligación que las agrupe a ambas. Esto es, que no pueden calificarse como partes de la obligación tributaria "principal", derivada de la realización del hecho imponible. En efecto, en los supuestos en que no se produzca retención, tanto si resulta operativa la presunción de rendimientos como si no lo es, el importe total de los créditos sostenidos por la Hacienda Pública contra retenedor y sujeto pasivo no se corresponderán con el importe de la obligación que resultaría del mero *accertamento* derivado de la realización del hecho imponible.

Sin perjuicio de volver sobre ello en el capítulo siguiente, debe señalarse aquí que este resultado es el que ha llevado a parte de la doctrina a postular la inadecuación al principio de capacidad contributiva del resultado descrito<sup>1406</sup>. Sin embargo, recordando lo expuesto en torno a la ausencia de resultado lesivo para retenedor o retenido, debe señalarse que a tal conclusión sólo puede llegarse desde una concepción de dicho principio que, considerándolo necesaria y únicamente ínsito en el hecho imponible, lo identifique con una obligación - o, incluso, descartando tal construcción técnica, con una prestación- que suponga la medida del mismo. Esto es, con una concepción objetiva de la actuación del principio como configurador del tributo, y no desde la perspectiva del tributo como conjunto de posiciones subjetivas ante el gravamen<sup>1407</sup>. Perspectiva que permitiría

---

<sup>1406</sup> En este sentido, PALAO ARRIETA, C. y BANACLOCHE, J. en "Retenciones: naturaleza e incumplimientos." op.cit. pág. 636 "...si se probara que el sujeto retenido declaró y calculó su tributo sobre las cifras reales percibidas y retenidas y se exigiera la diferencia de retención al retenedor, se estarían percibiendo prestaciones patrimoniales tributarias sin apoyo legal en su creación y contraviniendo el art. 31.3 de la Constitución."

<sup>1407</sup> En ese sentido, y como reseñábamos en el §IV.2.1.2. de este trabajo, debe entenderse la corriente doctrinal que predica el carácter del Derecho tributario como un derecho de las situaciones subjetivas derivadas del tributo.



ponderar con mayor flexibilidad, y no por ello con menor rigor, el necesario juego de dicho principio.

En ese sentido, resulta evidente que no sería conforme al principio contributivo que la norma estableciera un sistema cuyo resultado fuera que el retenedor resultara definitivamente gravado. Así, sería contrario a dicho principio una previsión legislativa que intentara que éste fuera quien soportara el peso del tributo. Pero, en nuestra opinión, no colisiona con dicho principio que éste sea titular de una deuda, y asimismo (y ahí se produce la adecuación a la vertiente subjetiva del principio) de un mecanismo de resarcimiento. El ajuste contributivo es, pues de la configuración de su situación subjetiva, y no de la deuda objetivamente derivada del hecho imponible. Por ello, no es el resultado fáctico producido por la mala utilización de dicho mecanismo lo que atentaría contra el principio<sup>1408</sup>, dado que la ley establece los medios para que ello no se produzca necesariamente, siendo consecuente con la *ratio* del instituto, precisamente, la no generación de tal efecto.

---

<sup>1408</sup> Sobre el tema, remitimos al lector a los argumentos expuestos en §VI.3.2.2.2. de este trabajo.

## **CAPITULO VIII. La retención a cuenta en el marco de la relación impositiva.**

### **8.1. La deducción y la devolución. Remisión.**

Si calificamos a la retención como una prestación "a cuenta" es precisamente por los efectos que ésta despliega en la esfera impositiva del sujeto que está obligado a soportarla<sup>1409</sup>: para comenzar, la producción de una deducción en la cuota de su impuesto sobre la renta, pero especialmente, la eventual generación de un derecho a la devolución del exceso retenido sobre el total de la cuota devengada.

Así, como ha puesto de manifiesto la doctrina<sup>1410</sup>, la nota que permite predicar con propiedad su carácter de a cuenta de dicho impuesto es, fundamentalmente, ésta última. En efecto, dicha característica es la que marca la diferencia entre la retención y los denominados "impuestos a cuenta" anteriores a la reforma de 1978, puesto que posibilita la configuración de una prestación definitiva que se muestra como independiente de la cuantía de las prestaciones provisionales realizadas durante el ejercicio, lo que permite que respondan directamente a la apreciación global del índice de capacidad

---

<sup>1409</sup> Así lo señala BERLIRI en *Il Testa Unico...* op.cit. pág. 369 "Dato che la ritenuta è operata a titolo d'acconto, nel liquidare l'ammontare dell'imposta dovuta dal reddituario si detrae la somma trattenuta dell'imposta a suo carico dal debitore del reddito di guisa che si procede all'iscrizione a ruolo solo per la differenza: che se per avventura l'importo della ritenuta superi l'ammontare dell'imposta dovuta, il contribuente (cioè il reddituario e non il debitore del reddito) ha diritto al rimborso della differenza..." . En el mismo sentido, BATALLA Y MONTERO DE ESPINOSA, en op.cit. pág. 122 señala que ambos derechos no son sino manifestación de un mismo principio: el carácter de "a cuenta" que tiene la retención.

<sup>1410</sup> En ese sentido, CASADO OLLERO, G. en "De la imposición..." op.cit. págs. 60 y ss. , en especial pág. 62, nota 26. También LEJEUNE, en op.cit. pág. 6, señala que dichos impuestos no eran "a cuenta", "sino pagos definitivos, autónomos, por unos impuestos cuyos hechos imponible eran estructuralmente distintos a los de los impuestos generales. ..Se trataba, en definitiva de unos impuestos mínimos respecto de los cuales los impuestos generales funcionaban como impuesto complementario. La deducción en los generales como impuestos a cuenta no tenía más finalidad que evitar una doble imposición, pero no llegaba a otorgarles el carácter de a cuenta, pues para ello hubiera sido precisa la posibilidad legal de devolución del exceso de la suma de los impuestos a cuenta sobre la cuota del Impuesto General. "

económica: la renta. En ese sentido, en la normativa del I.R.P.F.<sup>1411</sup> y el I.S. se prevé, no sólo que el importe de las retenciones a cuenta minore la cuota líquida resultante en la liquidación de dichos impuestos, sino asimismo que, cuando aquéllas superen a ésta, procederá la devolución del exceso. Resulta conveniente, pues, a efectos de nuestro estudio, tomar nota de las características con que se configura dicha devolución en la regulación legal y reglamentaria.

En primer lugar, la devolución debe resultar de una autoliquidación o de una liquidación administrativa, aun cuando sea provisional. Y en efecto, así se desprende del tenor literal de la normativa reguladora, que no la anuda a ninguna otra actuación, ni del particular, ni de la Administración tributaria. Estas se elevan a requisitos necesarios para la generación de dicho derecho, que no puede ser alegado - ni, cabe decir, concebido - si no es con referencia a la situación tributaria, por el impuesto sobre la renta correspondiente, del sujeto interesado.

En segundo lugar, pero en conexión con lo anterior, la devolución se configura como provisional hasta la total comprobación que deberá realizar la Administración<sup>1412</sup>. Pero debe entenderse bien que dicha comprobación lo será referida a dos puntos: por un lado, la efectiva realización de la retención al sujeto que solicita la devolución, a través del certificado de retenciones y de su cruce con la información recibida del retenedor<sup>1413</sup>. Por otro, se comprueba la exactitud de la

---

<sup>1411</sup> Cfr. art. 83 de la Ley reguladora del IRPF, aprobada por ley 18/1991.

<sup>1412</sup> Cfr. art. 268.4 RIS que así lo dispone expresamente. Pero también se deduce de la cláusula del art. 66 cuarto párrafo del Reglamento IRPF .

<sup>1413</sup> En efecto, a través de la visión de lo dispuesto en el RIS, donde se establecen los términos de la actuación administrativa previa a la devolución, la realización de ésta deberá hacerse, no sólo tras la comprobación de la situación del sujeto, sino asimismo la verificación de la realización de las retenciones. A pesar de que los métodos establecidos en el artículo 266.3. se refieran a los datos obtenidos del retenedor , consideramos que no se está comprobando el ingreso, sino realizando una información cruzada. Efectivamente, se comprueba en todo caso el contenido de las certificaciones de haberse realizado la retención, en ningún caso, los documentos de ingreso. Por tanto, no se trata de comprobar que no se devuelve lo que no se ha ingresado, sino lo que no se ha retenido.

declaración, es decir, la validez del título esgrimido para la generación del derecho a la devolución<sup>1414</sup>. Y ello para la determinación de la existencia de dicho derecho a través de la comprobación de su situación tributaria<sup>1415</sup>. En ese sentido, la provisionalidad de la devolución es una consecuencia directa y lógica de la situación de pendencia de la propia liquidación del impuesto, y cesará cuando se produzca una situación de liquidación definitiva<sup>1416</sup>. Pero en ningún caso cabe interpretar de la normativa vigente que la devolución se configura como provisional hasta que se compruebe la realización del ingreso<sup>1417</sup>.

---

1414 Así lo señala PALAO TABOADA, C. en *Comentarios...op.cit.* pág. 562, "No se trata, en términos estrictos, de una petición, ya que la devolución debe hacerse de oficio. La finalidad de este escrito es la de poner en conocimiento de la Administración...los elementos de hecho en los que se funda, a juicio del contribuyente, su derecho al reembolso de los ingresos a cuenta."

1415 En ese sentido, el art. 66, cuarto párrafo del Reglamento IRPF "Lo establecido en este apartado se entenderá sin perjuicio de la posterior comprobación de la declaración del Impuesto y de las circunstancias a que se refieren los artículos 109 y siguientes de la Ley General Tributaria."

1416 Así, el art. 100 de la ley prevé que "cuando el importe de las cantidades retenidas en la fuente y las ingresadas a cuenta supere el importe de la cuota resultante de la autoliquidación", la Administración dispondrá de 6 meses para practicar liquidación provisional

Obsérvese que el plazo de 6 meses no es para comprobar la realización del ingreso, sino únicamente la comprobación de la situación tributaria del sujeto respecto del impuesto. Lo que confirma que el presupuesto de la devolución no es el ingreso del retenedor, sino, en todo caso, la realización de la retención.

Y efectivamente, el art. 66 del Reglamento del IRPF establece que, a pesar de realizarse la devolución, ésta se establece "sin perjuicio", no de la comprobación del ingreso, sino de la "comprobación de la declaración del Impuesto y de las circunstancias a las que se refieren los artículos 109 y siguientes de la Ley General Tributaria."

Transcurrido el plazo para la liquidación provisional, si ésta no se ha realizado, o habiendo sido realizada, confirma dicho resultado, se procederá de oficio a la devolución en el plazo de un mes.

Obsérvese también que la devolución se plantea como de oficio únicamente si ha habido autoliquidación o acto administrativo de liquidación, aun provisional. Con lo que estos dos actos se convierten en requisitos alternativos para la devolución, que, una vez producidos, deberá realizarse de oficio, sin necesidad de posterior actuación del sujeto.

1417 En contra de lo que ha manifestado LAMOCA PEREZ, en *op.cit.* pág. 90. Según dicho autor, como la devolución se realiza sólo con el certificado de haberse practicado la retención, si se comprueba que no ha habido ingreso se reclamará su importe el beneficiario.

Por último, en tercer lugar, que la devolución parece configurarse como un auténtico derecho de crédito tributario esgrimible como consecuencia de la liquidación del impuesto, a diferencia de lo que ocurriría con la propia deducción. En efecto, en este sentido parecen apuntar determinadas peculiaridades de su régimen jurídico que diferencian profundamente a ambos institutos. Así, para comenzar, su carácter de derecho de crédito resulta puesto de manifiesto por su capacidad para ser compensado con cualesquiera deudas tributarias sostenidas frente a la Administración, aun cuando sean de diferentes tributos -para lo que basta acudir al procedimiento general de compensación- o de distintos ejercicios al de la imputación de la retención. Para este último caso, el R.I.S. incluso establece un procedimiento específico para la imputación a cuotas de diferentes períodos<sup>1418</sup>. En cambio, la retención, en la medida en que se manifiesta a través de una deducción, únicamente es operativa en el tributo y el ejercicio para el que es concebida y realizada.

Pero además también existen otras características que ponen de relieve su carácter de auténtico derecho de crédito, con un régimen que no permite considerarlo como una prolongación de la deducción. En efecto, en primer lugar, podría señalarse que el derecho a la devolución, una vez reconocido, expresa o tácitamente, sí produce el devengo de intereses de demora. Pero, como vimos<sup>1419</sup>, no desde la fecha de la retención, sino desde que, transcurrido el plazo para su realización de oficio, se solicitan por escrito. Sin predicar la justicia de

---

<sup>1418</sup> Efectivamente, el régimen de devolución en el Impuesto sobre Sociedades es muy parecido al del IRPF, salvo que en este último impuesto, el sujeto puede optar por la devolución o por la compensación con las declaraciones subsiguientes del impuesto.(art. 263). Esta cláusula pone de relieve que la devolución se configura como un auténtico crédito, lo que permite su compensación con deudas futuras. La diferencia con lo que ocurre con la retención, a la que se le ha intentado otorgar naturaleza de crédito compensable, asimismo, puede observarse en la cláusula especificada en el número 4 de dicho artículo, que prevé el devengo de intereses de demora, en este caso de compensación con deudas futuras, a favor del sujeto pasivo. Y dice "intereses de demora en los términos establecidos en las leyes", con lo que homologa dicha situación a la de cualquier crédito de la Administración tributaria.

<sup>1419</sup> Cfr. §III.2.3. de este trabajo.

dicho régimen<sup>1420</sup>, que pospone el devengo de tales intereses a la reclamación del beneficiario, y no desde la fecha en que debió realizarse la devolución, debe señalarse, sin embargo, que resulta coherente con el que la L.G.P. establece, en general, para los créditos contra la Hacienda Pública<sup>1421</sup>, lo que abunda en la tesis expuesta.

Y ello da pie a una consideración ulterior: que postular el devengo de dichos intereses con referencia a la retención, amén de consideraciones ya realizadas en otro lugar, nos colocaría ante la disyuntiva de fijar esa otra fecha: la de la práctica de la retención, o la del ingreso realizado por el retenedor. En el primer caso, no podría decirse que el devengo de los mismos fuera consecuencia de la posesión "ilegítima" de las sumas por la Hacienda Pública, puesto que no aparecen referidos a dicho disfrute. En el segundo, propio del régimen de devolución de ingresos indebidos, no se podría predicar su carácter indemnizatorio del perjuicio sufrido por el retenido, que sería relativo a la fecha de realización de la retención. Sin perjuicio de volver sobre el tema más adelante, debe señalarse aquí la cuestión, que pone de relieve que la estructura de la retención a cuenta no posibilita soluciones lineales que obvien la auténtica posición que asumen todos los sujetos intervinientes en su desarrollo.

En segundo lugar, también el régimen de la prescripción del derecho a la devolución parece que debe apuntar en el sentido expuesto. En efecto, el comienzo del cómputo de dicho plazo parece que debe ser el de la autoliquidación, o el de la liquidación administrativa, momento en que se reconoce la procedencia del mismo<sup>1422</sup>. Es decir, el del nacimiento de la obligación de devolución,

---

<sup>1420</sup> Como señala PALAO, C. en *Comentarios...op.cit.* pág. 564, el transcurso del plazo para devolver sin realizarse la devolución determina los siguientes efectos: 1) "Conferir al sujeto la facultad de optar entre esperar a la devolución en efectivo de las cantidades correspondientes o la compensación directa y automática de las mismas."; 2) "Originar el devengo de intereses a favor del contribuyente...*condicionan injustamente el pago de intereses a la expresa petición del contribuyente, iniciándose su devengo desde la fecha de ésta.*" (la cursiva es nuestra).

<sup>1421</sup> Cfr. artículo 49 del TRLGP.

<sup>1422</sup> Como pone de manifiesto FALCON Y TELLA, en *Cuestiones...op.cit.* pág. 961, el derecho a la devolución de retenciones prescribe a los 5 años. Así, según art. 64

y no el de la realización del ingreso, ni el de la práctica de la retención<sup>1423</sup>. Y ello aunque se sostenga que su nacimiento se produciría, en realidad, en el momento del devengo del tributo, al resultar realizado el hecho imponible y resultar fijadas las situaciones patrimoniales integradas en el tributo. Puesto que, aun siendo así, sería aplicable por analogía el art. 65 de la L.G.T.: el momento en que puede ejercitarse el derecho.

Por último, sólo nos queda remitirnos, para la total visión del régimen de la deducción y la devolución, a los apartados de este trabajo donde, de forma fragmentaria, ha ido exponiéndose. Así, en diferentes lugares se estudian tanto los presupuestos de la deducción y la devolución, así los sujetos intervinientes y los requisitos necesarios, al hilo de las cuestiones para cuya resolución era necesario fijar dicho régimen jurídico<sup>1424</sup>. En efecto, con las figuras de la deducción y la devolución ocurre lo mismo que con muchas de las que rodean el instituto jurídico de la retención a cuenta: la intrincación de sus múltiples aspectos entre sí llevan al estudioso, necesariamente, ante la disyuntiva de tratarlos de forma sistemática y por separado, o bien ir

---

LGT el derecho para la devolución de ingresos indebidos se computa desde el día en que se realizó el ingreso indebido. Pero en el caso de reembolsos, (ingreso legítimo pero excesivo), habrá de aplicarse por analogía, el mismo criterio: el del *nacimiento de la obligación de devolución*, que normalmente, será un momento posterior al de la realización del ingreso. En ese sentido, la STS de 11 Noviembre 1988 (Impuestos, 1989, nº 3), se apoya en los arts 64 y 65 LGT, para pronunciarse en el sentido de que la prescripción no puede considerarse iniciada en el momento de producirse el ingreso, sino cuando nace el derecho a la devolución.

<sup>1423</sup> Como sostiene MANTERO "La prescripción en el Derecho Tributario". *CaT* nº 14,1985, quien propone atender al momento en que se produce la retención o que se tiene conocimiento de la misma, utilizando el criterio del art. 123.3 del RAPEA, que lo usa a efectos del plazo de impugnación de la retención. En cambio, FALCON Y TELLA, en op.y loc. cit., encuentra rechazable este criterio, porque el derecho a la devolución nace en el momento de la liquidación, y habría que aplicar, por analogía, el art. 65 LGT.

<sup>1424</sup> Así, remitimos al lector a los siguientes epígrafes de este trabajo:

3.2.3. La "ilegitimidad sobrevenida" de los ingresos anticipados.

5.2.2 y 5.2.3. El pretendido efecto liberatorio de la presunción y La desconexión entre las situaciones de deuda de retenedor y retenido.

7.2.2.1.3. La inexistencia de efectos extintivos o solutorios en la obligación tributaria por el ingreso del retenedor.

Y por último, en este capítulo, en 8.2.1.2. El crédito de impuesto y la compensación ex lege, y 8.2.1.4., al estudiar la tesis de TESAURO.

centrando su estudio en el momento en que los mismos realizan su aparición al ser puestos en relación con la total figura tributaria. En este concreto supuesto, habría resultado imposible no realizar continuas referencias a su régimen jurídico en el transcurso de nuestra investigación. Por ello, a pesar de que razones de sistematicidad aconsejarían un estudio más detallado, separadamente, de ambos institutos, hemos considerado preferible no repetir en esta sede lo que ya se ha expuesto, o será expuesto en breve, en otros lugares de este trabajo. Abogando así, con ello, por la conveniencia de evitar un innecesario alargamiento del mismo que no se traduciría en un mayor contenido expositivo.

### *8.2. La explicación de las tesis tradicionales respecto a los efectos del ingreso anticipado.*

Como ha sido puesto de manifiesto<sup>1425</sup>, los autores que asumen el tradicional esquema obligacional del tributo, en su intento de encontrar una explicación sobre la naturaleza de la retención a cuenta, parten, necesariamente, de dos premisas:

a) La estructuración del tributo en una única o principal obligación, la obligación contributiva derivada del hecho imponible, obligación que comprendería la totalidad de la prestación tributaria.

b) El surgimiento de dicha obligación se produce por la realización completa del hecho imponible. Por tanto, en el caso de los impuestos sobre la renta, al finalizar el período impositivo<sup>1426</sup>.

En efecto, las tesis que examinaremos aquí parten de la necesaria realización del tributo a través del esquema de una única obligación de carácter contributivo. Así, al igual que en el Capítulo III veíamos al

---

<sup>1425</sup> Por LEJEUNE, op.cit. pág. 118 "Cuando se estudian las diversas soluciones ofrecidas por la doctrina para explicar la naturaleza jurídica del ingreso anticipado, se constata que todas ellas parten de dos premisas básicas: que el hecho imponible del Impuesto sobre la Renta no puede entenderse realizado hasta que se completa el período impositivo y que, consiguientemente, no puede entenderse surgida hasta ese momento la obligación tributaria."

<sup>1426</sup> Vid. sobre el tema §III.1.1. de este trabajo.



hecho imponible en su faceta de legitimador del tributo, aquí estudiaremos, fundamentalmente, el otro efecto que típica, y principalmente, le ha otorgado la doctrina: el efecto generador de la obligación tributaria "principal" alrededor de la cual se enuclearían las prestaciones derivadas del tributo, entre las que se encontraría la retención a cuenta. En la concepción de la doctrina más tradicional, sería precisamente éste el efecto que permitiría su identificación.

Sin entrar en este momento, por innecesaria, en una completa exposición de dichas tesis, sí cabe señalar que las premisas de las que parte han condicionado decisivamente las explicaciones doctrinales de la retención a cuenta. En efecto, en primer lugar, porque, ante la realización de ingresos con anterioridad a la realización del hecho imponible, y por tanto, a la posibilidad de que hubiera nacido la obligación tributaria, la doctrina se ha planteado explicaciones que permitan estructurar dichos ingresos sin variar las premisas expuestas<sup>1427</sup>. Explicando los efectos impositivos de dichas prestaciones "anticipadas" en función de vicisitudes ocurridas a la obligación tributaria "principal". En segundo lugar, porque, dado que se partiría de la identidad básica de la prestación tributaria con la obligación de derecho común<sup>1428</sup>, los esquemas a través de los que se

---

<sup>1427</sup> Así lo señala FEDELE, A. en "La teoría del procedimiento de imposición, y la denominada anticipación del tributo" en *RDFHP* nº 114, 1974, pág. 1722 "La doctrina dominante, impulsada evidentemente por la exigencia de reducir estas cada vez más numerosas hipótesis al esquema general de la obligación tributaria como efecto inmediato (teorías declarativas) o mediato (teorías constitutivas) del hecho imponible, tiende a acoger construcciones del fenómeno de la "anticipación", en sus diversas formas, que permitan afirmar, también en estos casos, el nacimiento, tras la realización del hecho imponible, de una obligación por el importe total del tributo."

<sup>1428</sup> Así, GIANNINI, BERLIRI, BOSELLO, KRUSE, FERREIRO, quienes postulan la total identidad entre el tributo y la obligación de derecho civil, predicando la aplicabilidad del régimen jurídico de ésta a aquél. Otros autores, aun partiendo de la existencia nuclear (BASCIU, RUSSO, TESAURO) o eventual (MAFFEZZONI, MICHELI, FANTOZZI, FEDELE) de una obligación en el tributo, niegan la aplicabilidad del régimen jurídico civil, o lo predicán únicamente para la fase de recaudación. Al respecto, vid. PEREZ ROYO, F. en "El pago de la deuda tributaria" en *CREDA*, nº 6, 1975, quien, en pág. 274 pone de manifiesto que las razones históricas para realizar la asimilación entre la obligación civil y el deber de ingreso tributario deben encontrarse en la modernidad de la dogmática del tributo, que llevó a buscar esquemas explicativos de otras ramas del Derecho, y en la reacción garantista contra la tesis de la relación de poder, a efectos de asegurar la existencia de un vínculo del que fuera predicable la igualdad de posiciones jurídicas. Si bien, como señala dicho autor

intenta construir el instituto han asumido como sustrato necesario los cauces explicativos de posible aplicación a dicha categoría de institutos jurídicos.

En ese sentido, dado que, para las tesis expuestas, no ha nacido aún la obligación tributaria, el problema básico a efectos de la construcción del instituto consiste en dilucidar el título de adquisición de las sumas por la Hacienda Pública : si a título de pago anticipado de dicha obligación u a otro título. Esta es una cuestión compartida con todos los supuestos de ingresos anticipados en la que, sin embargo, la retención a cuenta presenta la característica adicional de que el mismo es realizado por un tercero respecto de dicha obligación tributaria (como veíamos ) y que además lo realiza a título de deudor. Así, a pesar de compartir una problemática común, la configuración de la retención a cuenta aparecerá claramente particularizada y permitirá poner de manifiesto, por dicha característica, la imposibilidad de obviar la existencia de unos deberes que se plantean como independientes de la obligación tributaria "principal".

Así, en el caso de la retención, como en el del resto de "ingresos a cuenta"<sup>1429</sup> la cuestión, desde estas premisas, estribaría en dilucidar: a) el mecanismo por el que pueden realizarse atribuciones patrimoniales con anterioridad al surgimiento de dicha obligación: es decir, el título jurídico de realización del ingreso anticipado<sup>1430</sup> , y b) la conexión que relaciona dicho ingreso con la obligación tributaria " principal" y que explicara la deducción y la eventual devolución que provoca la

---

"...el hecho de que Administración y contribuyente se encuentren igualmente sujetos a la ley, sin tener más derechos y deberes que los que el ordenamiento les concede, no se deriva necesariamente que se encuentren en la relación de acreedor a deudor."

<sup>1429</sup> Según PALAO,C. en "La retención a cuenta..." op.cit.respecto a los pagos fraccionados: "...El estudio de esta figura debe hacerse, a mi juicio, incluso previamente al de la retención a cuenta, ya que gran parte de los problemas jurídicos de ésta surgen precisamntne de su carácter de ingreso a cuenta." (pág. 276).

<sup>1430</sup> Así lo pone de relieve PALAO,C. en "La retención a cuenta..." op.cit. pág. 258 "El problema jurídico básico y preliminar de la retención a cuenta consiste en determinar el título en virtud del cual el Estado percibe la cantidad entregada a cuenta."

retención. Como resulta lógico, la respuesta a la primera cuestión condiona decisivamente la segunda<sup>1431</sup>, y constituye un punto fundamental para la explicación de la total articulación del instituto, en el que - no lo olvidemos- debe entenderse incluido el *status* jurídico del retenedor.

En la búsqueda de un mecanismo que explicara ambos puntos, las primeras tesis que surgieron intentaron explicar el instituto a través del esquema del pago anticipado. Sin embargo, dicha construcción no suponía una explicación satisfactoria de la figura. En efecto, como ya vimos, un primer obstáculo para su aceptación estribaría en la imposibilidad de entender realizado un pago - anticipado o no- de una obligación futura e incierta; y, específicamente, en el caso de la retención a cuenta, además, deberíamos contar con la dificultad de que el régimen jurídico del ingreso del retenedor pueda permitirnos una configuración del mismo que lo defina como una forma de pago o cumplimiento de dicha obligación<sup>1432</sup>.

Pero además, como fue puesto de manifiesto por FEDELE<sup>1433</sup>, existiría otro inconveniente para adoptar dicha explicación, si deseamos seguir con las premisas de partida. En efecto, aun reconociendo a los ingresos anticipados naturaleza satisfactoria, debe

---

<sup>1431</sup> Es por ello que CASADO OLLERO,G. en "De la imposición..." op.cit. pág. 73 señala que la cuestión de si la retención se efectúa a título de pago o no "...condiona de modo decisivo la respuesta que deba dársele al problema de la naturaleza jurídica de la retención a cuenta."

<sup>1432</sup> Al respecto, vid. § VII.2.2.1.3.

<sup>1433</sup> En "La teoría..." op.cit. , respecto de dichas tesis, manifiesta en pág. 1724 que "...toca exactamente un aspecto fundamental del problema: dada la perfecta homogeneidad entre el objeto del ingreso y el del futuro crédito, el sujeto activo del tributo obtiene, tras el ingreso mismo, la satisfacción íntegra del interés a cuya tutela se orientará la futura obligación tributaria supuesta."...en pág. 1725 "una vez admitida la naturaleza satisfactoria del pago anticipado, resulta del todo ilógico afirmar que la obligación que tiene por objeto la prestación ya efectuada nace igualmente tras la sucesiva realización del hecho imponible.", ya que (pág. 1727) "...justamente la cabal-puesta de relieve de la función satisfactoria del ingreso anticipado excluye la posibilidad de un posterior nacimiento..el ingreso anticipado comporta el nacimiento de un vínculo posterior obligatorio que tiene por objeto solamente la diferencia entre lo ya percibido por el sujeto activo y el importe efectivo del tributo."

entenderse que, en tal caso, se produciría necesariamente una extinción, al menos parcial, de aquella obligación tributaria. Lo que impediría la producción de lo que constituye una premisa básica de la tesis: el nacimiento, tras la realización del hecho imponible, de una obligación integrante de la total prestación impositiva. Y debe considerarse que no existe otra solución, puesto que, de no operar dicho efecto extintivo, no podría hablarse de pago<sup>1434</sup>. Y una vez así satisfecha, no se entiende cómo puede, - y en todo caso, qué necesidad existe de que así ocurra -, nacer una obligación, en el momento de la realización del hecho imponible, que está total o parcialmente extinta, puesto que su objeto ha sido ya cumplido. Mantener en tal caso dicho nacimiento supondría la utilización del esquema obligatorio para supuestos en los que éste no resulta necesario, y, por tanto, desvirtuar su auténtica función a efectos de mantener un esquema explicativo determinado<sup>1435</sup>.

Por lo tanto, se ha intentado buscar una explicación del instituto que obvie los inconvenientes de dicha tesis. Así, para continuar dejando intacta la construcción del tributo a través de la obligación tributaria nacida del hecho imponible, debía encontrarse un esquema explicativo que reuniera las siguientes características: en primer lugar, debía poder distinguir entre la obligación tributaria y la obligación de ingreso con cargo al retenedor, que no podía basarse en ésta. En segundo lugar, la realización del ingreso no debía desplegar efectos extintivos sobre dicha obligación, debiendo configurarse, a este respecto, o bien con un título distinto del solutorio, o bien como una satisfacción "provisional" o condicionada. En tercer lugar, debía articularse un mecanismo de conexión entre la obligación de ingreso

---

<sup>1434</sup> Y, en efecto, como pone de manifiesto PALAO en "La retención a cuenta..." op.cit. pág. 259, la tesis de la naturaleza de pago de la retención "...lleva consigo que el Estado adquiere definitivamente las sumas retenidas a cuenta y, precisamente porque se trata de un pago, la deuda tributaria queda extinguida en la cuantía correspondiente."

<sup>1435</sup> Así lo pone de manifiesto FEDELE, A. en "La teoría..." op.cit. pág. 1726 "Efectivamente, la obligación sería , a este respecto, inútil y parece de todas formas, que debe evitarse el recurso a instituciones que se revelan, en el contexto específico, como no idóneas para desempeñar una determinada función."

de la retención y el efecto satisfactorio que ésta posee sobre la obligación tributaria, con posterioridad a su nacimiento. Lo que a su vez llevaría a la necesidad de que el deber de ingreso del retenedor fuera producto de una obligación accesorio, o cuando menos, instrumental, respecto de aquélla, puesto que su único objeto estribaría en extinguirla.

### 8.2.1. *Las tesis de la obligación cautelar.*

En esa línea, la doctrina mayoritaria, en Italia, se inclinó por considerar que el deber de ingreso del retenedor respondía al imperativo legal de establecer una caución relativa a la eventual y futura obligación tributaria<sup>1436</sup>. Dado que la retención no podía responder a un pago anticipado de la misma, la mencionada doctrina creyó ver que dicho instituto respondía a una forma de garantía de dicha obligación<sup>1437</sup>, explicándose en esta forma el título jurídico por el que el Estado podría reclamar dichas sumas<sup>1438</sup>. Se acogería, así, como mecanismo explicativo de su naturaleza jurídica lo que constituye una de las funciones, que, según veíamos, realizaba el instituto: el aseguramiento del correcto funcionamiento del impuesto<sup>1439</sup>.

---

<sup>1436</sup> En ese sentido, BERLIRI en *Il Testo Unico...* op.cit. págs. 225 y ss. especialmente 229, y ya en la edición del *Corso...* de 1965, en vol. I, págs. 179-181-182, Giuffrè, Milano. Si bien el máximo exponente de la tesis es quizá BOSELLO, quien la describe en *La ritenuta d'acconto, Studi dell'Istituto di Economia e Finanza dell'Università di Bologna*, 1967, (cit. por PALAO en "La retención a cuenta..." op.cit. pág. 258, en nota ) y, posteriormente, en *Il prelievo...* op.cit. págs. 221 y ss.

<sup>1437</sup> Así lo señala BERLIRI, en *Corso...* op.cit. pág. 246 al decir que, dado que la obligación tributaria aún no ha nacido "...la ritenuta d'acconto in realtà ha più i caratteri di un'obbligazione cautelare che di un acconto vero e proprio."

<sup>1438</sup> Como pone de manifiesto PALAO en "La retención a cuenta..." op.cit. pág. 264, "Rechazado el de pago como título de entrega al Estado y adquisición por éste de las cantidades objeto de retención, se plantea el problema de determinar qué título justifica dicha entrega."

<sup>1439</sup> En ese sentido, BERLIRI, en *Corso...* op.cit. pág. 151, quien subraya que la prestación del retenedor tiene una función esencialmente caucional respecto de la obligación del contribuyente.

Esta tesis tendrían como mérito, respecto de las del pago anticipado, poner de manifiesto que el deber de ingresar la retención practicada y la deuda impositiva a cargo del sujeto pasivo serían consecuencia de dos obligaciones distintas - ya que el ingreso no tendría como causa la obligación tributaria, como en las tesis del pago<sup>1440</sup>; surgidas a raíz de presupuestos diferentes, que no estarían integrados uno en otro<sup>1441</sup>. Conclusión que se confirmaría a la vista de que estarían a cargo de sujetos diferentes, y tendrían diferentes regímenes jurídicos<sup>1442</sup>. Asimismo, pondrían de relieve la existencia de tres relaciones en el instituto: la del retenedor con la Hacienda Pública, en la que resulta nuclear el deber de ingreso imputable a éste; la del retenedor y retenido, estructurada en torno a la retención, y la entablada, por razón del impuesto, entre el retenido y el ente impositor<sup>1443</sup>.

Así, el deber de ingreso del retenedor respondería a la obligación de prestar una caución relativa al futuro cumplimiento de la obligación tributaria<sup>1444</sup>, caución que debería ser constituida por

---

<sup>1440</sup> Es por ello que PALAO, C. en "La retención a cuenta " pág. 265, manifiesta que "Es necesario...para demostrar que existen dos obligaciones distintas, probar que lo que realiza el retentor al ingresar la cantidad retenida no es un pago parcial y anticipado de la obligación tributaria, sino el cumplimiento de una obligación distinta;..."

<sup>1441</sup> Así lo pone de manifiesto BOSELLO, en *Il prelievo...* op.cit. pág. 201. Esto es calificado como un mérito de la construcción por LOZANO SERRANO, C. en *Memoria...* cit. pág. 27 al decir que las tesis de la caución "...han puesto de relieve que el ingreso de la retención obedece a un presupuesto de hecho distinto del hecho imponible del tributo."

<sup>1442</sup> En ese sentido, BOSELLO, en *Il prelievo...* op.cit. pág. 205. Al respecto, vid, §VII.2.2.1.1 de este trabajo, donde se reproduce la cita completa de este autor.

<sup>1443</sup> En ese sentido, BOSELLO, op.cit. pág. 202, quien señala que en la relación entre Estado y retenedor estamos en presencia de un obbligo - a hacer la retención- y de una obbligazione - de ingreso. En la relación entre Estado y retenido existe una relación de naturaleza obligatoria que denomina crédito de impuesto. Y en la relación entre retenedor y retenido es caracterizada por el derecho de realizar la retención.

<sup>1444</sup> Según BOSELLO, en op.cit. pág. 221, no hay duda de que en la retención a cuenta se pueden ver todas las características de las cauciones, y por tanto la función del ingreso es la de constituir una caución. La nota común de éstas es su carácter eventual e indeterminado en garantía del crédito por el que vienen prestadas.

imperativo legal<sup>1445</sup> y que sería realizada con medios propios del retenido<sup>1446</sup>. Dado que el objeto de dicha garantía sería una suma de dinero, la mayoría de los autores han esgrimido su naturaleza de prenda irregular<sup>1447</sup>. Por ello, con la constitución de dicha prenda, se generaría la obligación de devolver el valor garantizado, o *tantundem*. Obligación que resultaría inexigible hasta que la obligación garantizada surja, o falte definitivamente: Con lo que, si la misma llegase a nacer, el objeto de la garantía sería destinado directamente a su cumplimiento. Y si no lo hiciera, o lo fuera por cuantía inferior al importe de la caución, se produciría el deber de restituir el exceso.

Se hace preciso, pues, en este momento, realizar una serie de consideraciones que resulten orientativas acerca del grado de potencialidad explicativa del fenómeno jurídico estudiado que poseen estas tesis. Para ello, comenzaremos examinando las cuestiones relacionadas con el título jurídico utilizado para justificar el ingreso: la garantía de la deuda tributaria. Continuando después con los mecanismos a través de los que se han intentado elaborar los efectos que la retención a cuenta produce en ésta.

#### *8.2.1.1. La retención a cuenta como garantía del crédito tributario.*

Así, para comenzar, debe señalarse que la construcción expuesta llevaría, en una primera consecuencia lógica, a predicar el carácter

---

<sup>1445</sup> Así, BOSELLO, en op.cit. pág.222 señala que se trata de una caución legal, que no viene prestada por el eventual deudor sino por un tercero: el obligado a la retención, que cuando paga lo hace en nombre propio pero por cuenta de otro.

<sup>1446</sup> En ese sentido, BOSELLO, en op.cit. pág. 222, resuelve que, como debe prestar la caución no con sus medios sino con los del eventual deudor del impuesto, podría configurarse como una especie de mandatario ex lege.

<sup>1447</sup> También se ha planteado la posibilidad de explicar el funcionamiento de la retención a cuenta a través del expediente de las arras confirmatorias. En contra se han pronunciado LEJEUNE, en op.cit. pág. 155, quien señala que "con las arras confirmatorias no se garantiza, pues, el cumplimiento de la obligación, imputándose ésta a la suma entregada, sino que se ha empezado ya a cumplir el contrato." También INGROSSO, en op.cit. pág. 26, quien señala "Che colla ritenuta d'acconto non si sia in presenza di una caparra confirmatoria è apcifico, perché questo istituto è volto a garantire un debito già sorto..."

accesorio de la obligación del retenedor de ingreso de las sumas objeto de la retención, respecto de la obligación tributaria eventualmente surgida del hecho imponible. En efecto, ya veíamos que, en principio, todas las tesis que partían de la necesaria existencia de ésta requerían, al menos, considerar como premisa la instrumentalidad de los deberes impuestos al retenedor respecto de dicha obligación, dado que su aparición y operatividad viene explicada en función de ésta. Pero además, en este caso, al configurar al ingreso como acto constitutivo de una garantía real de la obligación tributaria, el carácter accesorio de dicha garantía respecto de esta obligación, no puede ser negado<sup>1448</sup>.

Ahora bien, esta necesaria consecuencia de la naturaleza garantista postulada se enfrentaría con dos inconvenientes: en primer lugar, estaría por determinar la posibilidad de establecer garantías, en un sentido técnico, sobre deudas tributarias futuras e inciertas; posibilidad que, como ha sido puesto de manifiesto<sup>1449</sup>, no parece poder desprenderse con facilidad de nuestro ordenamiento jurídico. En ese sentido, la doctrina partidaria de esta línea explicativa ha insistido en señalar la posibilidad, dentro de la teoría general de las obligaciones<sup>1450</sup>, y reconocida por la doctrina civilística, de que se plantee la constitución de garantías sobre obligaciones futuras, no

---

<sup>1448</sup> En el sentido del texto, PALAO TABOADA, C. en "La retención..." op.cit. pág. 266, y LEJEUNE, op.cit. pág. 148.

<sup>1449</sup> Por LEJEUNE, op.cit. pág. 146 " ...nuestra Ley General Tributaria no prevé supuestos de afianzamiento de obligaciones futuras y menos aún de obligaciones futuras eventuales e inciertas. Esta conclusión se alcanza no sólo porque no existe ningún precepto legal que prevea afianzamientos de esta clase, sino también a través de la propia interpretación de la L.G.T. En efecto, la Ley General tiene un claro carácter restrictivo al no permitir, en el caso de la garantía contenida en el artículo 71, su puesta en práctica, sino cuando se está en presencia de créditos vencidos y no satisfechos no pudiendo, por tanto, la Hacienda beneficiarse de él aun en el caso de que corra peligro la satisfacción de futuros créditos a su favor, incluso por insolvencia probada del deudor. Se excluye, pues, el afianzamiento de obligaciones con existencia actual, pero que todavía no han vencido. Y si ello es así, parece obligado negar aquello que todavía supone más que lo anterior: la posibilidad de afianzar obligaciones que todavía ni siquiera son actualmente existentes y mucho menos seguras en su producción futura."

<sup>1450</sup> Así lo pone de manifiesto BOSELLO en op.cit. pág. 222.



resultando necesaria, para la misma, el previo nacimiento de la obligación garantizada<sup>1451</sup>.

Sin embargo, como ha sido puesto de relieve, el carácter accesorio de la garantía sí debería implicar, cuando menos, el probable o potencial nacimiento de dicha obligación<sup>1452</sup> - probabilidad que permitiera asegurar su naturaleza de obligación futura y no meramente eventual - a efectos de que la garantía pueda efectivamente realizarse. En otro caso, perdería su causa jurídica, lo que no puede equipararse a su inefectividad por cumplimiento espontáneo de la obligación garantizada. Por ello, la constitución de una caución accesoria de la futura e incierta obligación tributaria aparecería, en principio, como incompatible y contradictoria con lo que constituye una de las premisas de esta tesis: la absoluta desconexión que se predica respecto de los presupuestos de hecho de ambas obligaciones, que supondría que, en el momento de la retención, no existiera ni siquiera un indicio de la probable realización del hecho imponible y, por tanto, del nacimiento de la obligación garantizada<sup>1453</sup>.

---

<sup>1451</sup> En esa línea, señala LEJEUNE, en op.cit. pág. 149, que no debe confundirse accesoriedad con subsidiariedad, ya que "en sentido estricto, accesoriedad de la garantía significa que para su efectividad, que no para su nacimiento, ésta precisará siempre de la vigencia real de la obligación futura; de modo que hasta que no tenga realidad la obligación garantizada no estará en condiciones de surtir efectos la garantía prestada."

<sup>1452</sup> Así lo pone de manifiesto PALAO,C. en "La retención a cuenta", op.cit. respecto de la caución sobre una obligación futura e incierta (pág. 268): "la posibilidad de que el crédito tributario llegue a surgir en el futuro no puede ser vaga o genérica, sino la concreta posibilidad que hace que nos hallemos ante una obligación futura, de las que pueden ser objeto de garantía, pues ésta es justamente la naturaleza jurídica que el autor atribuye a la retención.", y en pág. 272 "...si la retención es una caución, no puede subsistir sin referencia a una obligación principal, al menos potencial. Por eso sorprende que este autor (BOSELLO) sostenga la autonomía en este sentido de ambas obligaciones." En el mismo sentido, LEJEUNE, op.cit. págs. 149-150.

<sup>1453</sup> Por ello PALAO,C. en "La retención a cuenta..." pág. 265-266 matiza a BOSELLO señalando que son autónomas en cuanto que distintas, pero si es una caución, no puede desconectarse de la obligación tributaria. "...no parece que se pueda suscribir íntegramente la afirmación de que los presupuestos de dichas obligaciones, supuestamente diversas "no se encuentran entre sí ni siquiera en relación de conexión" incluso en el sentido de que uno constituya el presupuesto del otro, pues es claro que la realización, al menos meramente potencial, del presupuesto del tributo, es lógicamente previa al presupuesto de la obligación de retener, aunque no sea más que por el carácter accesorio de la obligación de retener e ingresar, concebida como obligación de prestar

En segundo lugar, la ineludible accesoriidad que llevaría implícito su carácter de caución resultaría contradicho por el régimen jurídico de los deberes del retenedor, como ha sido puesto de manifiesto, con anterioridad, desde estas páginas<sup>1454</sup>. Con lo que, en principio, dicha naturaleza garantizadora no parece pudiera soportar el contraste con el Derecho positivo. Y ello porque éste configura a la deuda del retenedor, no sólo como distinta, sino como desconectada estructuralmente de la deuda impositiva. Pero además de esto, consideramos que, asimismo, existen razones para afirmar que debe negarse que la retención a cuenta sea capaz de cumplir una función cautelar de la obligación tributaria "principal".

a) *La imposibilidad de cumplir una función de garantía en sentido estricto.*

En efecto, como han señalado varios autores, la homogeneidad entre el objeto de la prenda y el de la obligación garantizada supondría que, con el ingreso, el retenedor realizaría un acto objetivamente capaz de satisfacer el interés protegido con el nacimiento de dicha obligación y, por tanto, potencialmente solutorio o satisfactorio<sup>1455</sup>. Así, resulta

---

una caución". Sobre el tema de la relación entre el presupuesto de la retención y el hecho imponible del impuesto, vid. §III.1. de este trabajo.

<sup>1454</sup> Sobre el tema vid. *in extenso*, §VII.2.2.2. de este trabajo.

<sup>1455</sup> Así lo pone de manifiesto FEDELE, en "La teoría ..." op.cit. pág. 1732 "si son objeto de la caución cosas del mismo género y especie que aquéllas cuya prestación se convierte en obligación y si no está prevista la posibilidad para el deudor de cumplir la obligación garantizada huelga cualquier cuestión acerca de la existencia para el acreedor o para el deudor de la facultad de elegir entre el cumplimiento de la obligación garantizada y el abandono de la caución, ya que no existe interés alguno en la elección...la homogeneidad del objeto de la 'caución' y de la obligación garantizada repercute también sobre los aspectos funcionales del supuesto de hecho, por cuanto la transferencia de la propiedad sobre las cosas fungibles entregadas al acreedor es en sí apta para satisfacer el interés que debería ser satisfecho a través del cumplimiento de la obligación. La función de garantía de la institución viene, por tanto, a faltar totalmente." También LOZANO SERRANO en *Memoria...* op.cit. pág. 27 ya señala que las tesis del pago anticipado evidencian que "las cantidades ingresadas en concepto de retención son aptas para satisfacer el interés de la Administración."

Esta fue, posiblemente, una de las razones que sustentaron la afirmación de PALAO en "La retención a cuenta" op.cit. pág. 276 "...si bien la retención a cuenta se

cierto que con la constitución de la prenda irregular, se produce ya la traslación de la propiedad de las sumas objeto de la misma, comprometiéndose el acreedor a devolver, no esas mismas sumas, sino su valor equivalente. De lo que se desprenden varias consecuencias:

En primer lugar, debe negarse que con la constitución de dicha caución no se produzca la adquisición de la propiedad del dinero objeto de la misma por el ente impositor, como ha defendido algún autor<sup>1456</sup>, quien postula que dicha adquisición sólo se produciría tras el surgimiento, y por tanto, posibilidad de extinción, de la obligación tributaria<sup>1457</sup>. En efecto, como ha señalado FEDELE<sup>1458</sup>, el intento de salvar la premisa de que nazca la obligación tributaria al realizarse el hecho imponible ha llevado a establecer una artificiosa diferenciación entre obligaciones de "ingresar" y obligaciones de "dar"<sup>1459</sup> que, amén

---

resiste a ser encuadrada en los moldes tradicionales del pago, existen en ella elementos suficientes para que la noción de pago quede totalmente desechada."

<sup>1456</sup> BERLIRI, en *L'imposta sul valore aggiunto...* op.cit. pág. 214 manifiesta que no constituye el pago de una obligación tributaria, sino de una obligación accesorio "...Tali versamenti...non producono quello che è l'effetto caratteristico dell'imposta: l'arricchimento dell'ente impositore e l'impoverimento del soggetto passivo." y en pág. 232 "...il versamento in conto attui un trasferimento di disponibilità di valuta ma non di ricchezza." También BOSELLO parece compartir dicha opinión. Así, en *Il prelievo...* op.cit. pág. 207 manifiesta que debería hablarse de retención en cuenta, y en realidad, en la terminología legislativa, la palabra "a cuenta" parece usada como opuesta a "definitiva".

<sup>1457</sup> La eficacia traslativa de la prenda irregular ha sido, por otra parte, asumida por algunos de los autores que defienden esta tesis. Lo que, como veremos, les ha llevado a elaboraciones doctrinales destinadas a evitar la extinción anticipada de la obligación tributaria.

<sup>1458</sup> En "La teoría..." op.cit. pág. 1738 : "Se ha intentado, en efecto, salvar la función de la obligación tributaria que nace del hecho imponible negando sin rodeos la eficacia traslativa del ingreso anticipado, y también en base a una afirmada distinción entre obligaciones de "ingresar" y obligaciones de "dar" de forma definitiva sumas de dinero. El sucesivo nacimiento de la obligación tributaria produciría, según esta tesis, la definitiva transferencia de la propiedad al ente impositor: faltando, en cambio, el hecho imponible del tributo o resultando anticipadamente ingresadas sumas que excediesen del impuesto debido, se determinaría una obligación del ente impositor al reembolso total de lo anticipado o del exceso."

<sup>1459</sup> BERLIRI, en "In tema di ruolo asattoriale", en *Giuris. impr.* 1965, pág. 673. Como veremos, también TESAURO establece una distinción equivalente, si bien con diferente terminología, y partiendo de distinta posición metodológica.

de no tener referencias en la teoría general de las obligaciones<sup>1460</sup>, contradicen el sentido fundamental de la prenda irregular<sup>1461</sup>. Sin perjuicio de volver sobre ello al tratar otras construcciones que también parten de la "provisionalidad" del ingreso realizado por el retenedor, debe señalarse aquí el sustrato dogmático que latiría en dicha distinción: las atribuciones patrimoniales realizadas a título distinto de la obligación tributaria no producirían el efecto típico del tributo: el enriquecimiento del ente impositor, la transferencia de riqueza<sup>1462</sup>, sino únicamente una mera "disponibilidad dineraria". Lo que lleva directamente a negar el carácter de "tributaria" a la relación en virtud de la cual se realiza dicho ingreso<sup>1463</sup>.

---

<sup>1460</sup> FEDELE "la teoría..." op.cit. pág. 1738 "A esta construcción se puede objetar que la afirmación de la falta de efecto traslativo de la atribución de la posesión y de la disponibilidad de cosas fungibles contrasta con los principios generales y no se justifica en base a previsiones normativas expresas. Además, la distinción entre obligaciones de "dar" y obligaciones de "ingresar" no encuentra encaje ni a nivel de los principios generales ni en el plano de la técnica de las "retenciones a cuenta". "

<sup>1461</sup> En efecto, la traslación de la propiedad del objeto de la prenda se trata de un efecto necesario del instituto civil, y así lo pone de manifiesto FALSITTA, en *Il ruolo...* op.cit. pág. 293 : " la situazione giuridica che nasce dal versamento della cauzione è quella tipica del così detto pegno irregolare: il cauzionato acquista la proprietà delle cose ricevute, con obbligo di restituire il tantundem qualora la garanzia cauzionale non debba essere operata perché non è sorta l'obbligazione principale garantita, o di restituire l'eventuale eccedenza rispetto all'ammontare del credito garantito, rimanendo per il resto compensato con quest'ultimo l'obbligo di restituzione derivante dalla consegna delle cose."

<sup>1462</sup> En ese sentido, MARTIN QUERALT, J. en "Notas en torno a la configuración jurídica de la retención a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", en *HPE* n°82, pág. 134 , la retención a cuenta no tiene por finalidad procurar el enriquecimiento del sujeto activo- acreedor, sino facilitar a la Administración la disponibilidad de medios económicos.

<sup>1463</sup> En efecto, la asociación la realiza BERLIRI en *Corso...* op.cit. pág. 248, al señalar las dos consecuencias del carácter cautelar de la retención a cuenta: a) Las relaciones entre retenedor y Hacienda no constituyen relación de impuesto, pues falta el empobrecimiento y correlativo enriquecimiento "...mentre che la funzione della ritenuta d'acconto è solo quella di assicurare al soggetto attivo la disponibilità di una somma per il soddisfacimento di un possibile credito." b) "Il credito dell'ente impositore per ritenute d'acconto non versate non è, ai fini del privilegio, un credito d'imposta".

En esa línea, también BOSELLO , en op.cit. págs. 202-203, se plantea si las distintas relaciones surgidas con el instituto forman parte de la relación jurídica de impuesto, o si se trata de relaciones distintas y autónomas. Según este autor, debe excluirse de esta posibilidad la relación de los sujetos particulares entre sí, y la del retenido con la Hacienda, integrada por el crédito de impuesto. Por tanto la

Pero además, debe señalarse que la negación de dicho efecto traslativo resulta, a su vez contradictorio con la globalidad de la tesis. En efecto, no se entiende cómo puede producirse la sucesiva compensación - predicada por estos autores como forma de extinción de la obligación tributaria - si no se ha operado un efecto traslativo con el ingreso y ha nacido, por tanto, la obligación de restituir, presunto objeto de dicha compensación<sup>1464</sup>.

Por último, consideramos que, en este punto, el debate doctrinal no ha centrado bien su objeto: en efecto, en nuestra opinión, el efecto traslativo del ingreso realizado por el retenedor no puede negarse si observamos, a la vista de su régimen jurídico, que éste trae su causa de la existencia de una deuda a su cargo, deuda que resulta pagada, y su titular, liberado, por la realización de dicho ingreso<sup>1465</sup>. Es innegable, por tanto, el efecto solutorio del mismo<sup>1466</sup>. Por ello, la cuestión que debe discutirse es si dicho efecto lo es a propósito de la obligación tributaria o no, pero no la objetiva adquisición por el ente impositor de

---

perplejidad puede surgir en torno a la relación retenedor-Estado. Depende del concepto de relación jurídica de impuesto: si se sostiene que sólo une dos sujetos, no, si se sostiene que una única relación puede relacionar más sujetos, entonces parece posible (GIANNINI y BERLIRI).(pág.204).

<sup>1464</sup> Así lo pone de relieve FEDELE,A. en "La teoría..." op.cit. pág. 1738-1739: "la afirmación de efecto traslativo del ingreso contrasta con la referencia expresa al fenómeno de la compensación, ya que la operatividad de la compensación presupone el efecto traslativo del ingreso, y el nacimiento de una obligación de restituir."

<sup>1465</sup> En ese sentido, MIR DE LA FUENTE, en op.cit.,págs. 238-239 , al constatar que en el momento del nacimiento surge para el Estado una garantía personal de cumplimiento ya que "un tercero resulta compelido a realizar una conducta cuyo incumplimiento ...determina su responsabilidad patrimonial, que desaparece cuando se ingresa en el Tesoro lo retenido o lo podido y debido retener.", llega a la conclusión de que no es una garantía en sentido técnico por no añadirse o yuxtaponerse al derecho de crédito eventual y futuro(pág. 240).

<sup>1466</sup> Así lo pone de manifiesto MIR DE LA FUENTE, al concluir que no es garantía ni real ni personal: "sobre la cosa retenida y entregada, el Estado no adquiere sólo la posesión...ni un derecho real de goce o disfrute ( como un usufructuario) o de realización del valor (como un acreedor pignoraticio, y no determina la adición de otro patrimonio de responsabilidad, sino todo lo contrario, desde el momento que con el ingreso en el Tesoro el obligado a retener se libera de su obligación, extinguiéndose su deuda por "pago" o cumplimiento." (op.cit. págs. 237-238).

las sumas ingresadas. A este respecto, y como veremos con más detalle, nuestra propia postura es fácilmente deducible a la vista de los resultados de nuestro estudio acerca de la eventual existencia de efectos extintivos en la deuda impositiva por la realización del ingreso del retenedor, y de la estructuración de la posición del retenedor respecto de la del retenido. Pero, a los efectos ahora nos interesan, debe señalarse que la constatación de dicha capacidad traslativa del ingreso, en la medida que pretenda insertarse éste en una garantía de la obligación "principal", producirá en ésta un resultado solutorio.

Por ello, los efectos en dicha obligación, desde esta tesis, deberán ser los equivalentes, ya vistos, para el cumplimiento anticipado<sup>1467</sup>. Con lo que debe negarse que la pretendida caución realice verdaderamente una función garantizadora del futuro cumplimiento de la obligación tributaria. Y ello porque la garantía no se hace efectiva en caso de incumplimiento, sino que se aplica siempre, con lo que se

---

<sup>1467</sup> Y así lo señala LEJEUNE, op.cit. pág. 153 "la garantía en dinero que supone la prenda irregular no implica que, como ocurre en el caso de los ingresos tributarios anticipados, el importe de la misma se impute inmediatamente a la deuda, pues estaríamos entonces no ante una auténtica garantía en previsión de un incumplimiento por parte del deudor, sino ante una satisfacción anticipada del interés protegido por la obligación." Y COLLADO YURRITA M.A. *La retención...* op.cit. pág. 66, señala que aunque sea posible la existencia de una garantía de una obligación futura y eventual, "lo que sí parece un obstáculo insuperable para admitir la concepción de la retención a cuenta como garantía en sentido estricto, es que esa garantía tiene el mismo objeto que la obligación garantizada, ambas tienen por objeto el dinero, y no parece tener sentido una garantía en dinero por créditos en dinero, porque más bien parece que se trataría de un cumplimiento anticipado de la obligación pretendidamente garantizada y no de una medida de protección jurídica en previsión de un eventual incumplimiento del deudor.

Además, frente a este entendimiento de la retención como garantía en sentido estricto, debe subrayarse que las figuras de garantía, en cuanto accesorias de la obligación principal, alcanzan plena efectividad en caso de incumplimiento de la obligación garantizada; esto es, la subordinación de la garantía significa que ésta sólo operará cuando no se cumpla la obligación principal. En cambio en el caso de la retención a cuenta nos encontramos con que esta figura no operará de ese modo sino que esta presunta garantía de la llamada obligación tributaria strictu sensu se aplicaría directamente, supuesto que nazca ésta, al cumplimiento de la misma, sin esperar a un incumplimiento del deudor."

También INGROSSO op.cit. pág. 26 "alla ritenuta d'acconto non può ascriversi una funzione di garanzia nè può ravvisarsi in essa una cauzione, perché la funzione di garanzia della cauzione in denaro è nell'ipotesi di inadempimento dell'obbligazione dell'obbligazione, mentre qui vi è adempimento, anzi anticipato, e perché comunque la cauzione non autorizza il diritto di ritenzione da parte dell'ente impositore delle somme già prelevate a titolo d'acconto."

produce una automática imputación en la deuda. Así, la constitución de la pretendida garantía, lejos de asegurar el cumplimiento, niega la posibilidad, tanto de cumplimiento como de incumplimiento<sup>1468</sup>, puesto que la obligación estará en todo caso, cumplida, en la medida cubierta por dicha caución. Con lo que la ausencia de función garantizadora, en sentido estricto, negaría que la obligación de ingreso anticipado pudiera poseer esta naturaleza<sup>1469</sup>.

*b) La genérica función garantista.*

Así, en España, la mayoría de la doctrina, cuando postula la naturaleza caucional de la retención a cuenta, lo hace refiriéndose a la

---

<sup>1468</sup> En ese sentido, PALAO, "La retención a cuenta..." op.cit. pág. 279, "La función de la garantía (real), que, como es sabido, consiste en vincular preferentemente una cosa a la satisfacción de la obligación, para el caso de incumplimiento, resulta en este caso desnaturalizada, porque nacido el crédito tributario, la supuesta garantía se aplica inmediatamente a su cumplimiento, surtiendo los efectos del pago, sin esperar al incumplimiento del deudor." ; FEDELE, en "La teoría..." señala que la tesis de la compensación "ex lege" en el momento en que se hace exigible la obligación garantizada niega el carácter de caución de la misma. Así, en pág. 1732 "...aun cuando se afirma, la función de garantía de la prenda irregular, parece difícilmente individualizable, ya que la constitución de la pretendida garantía excluiría automática y necesariamente tanto el cumplimiento como el incumplimiento de la obligación garantizada "y en pág. 1732, manifiesta que es un recurso artificioso e inútil que se ha construido sobre la falta de homogeneidad entre su objeto y el de la obligación tributaria "principal", puesto que (pág. 1734) "...la transferencia de la propiedad sobre las cosas fungibles entregadas al acreedor es en sí apta para satisfacer el interés que debería ser satisfecho a través del cumplimiento de la obligación. La función de garantía de la institución viene, por tanto, a faltar totalmente."

En el mismo sentido, MIR DE LA FUENTE quien niega la existencia de depósito o prenda, aun irregular: "...no hay prenda porque el dinero que se entrega no lo es para ser devuelto, en caso de cumplimiento de la deuda garantizada, o apropiárselo el acreedor, caso de incumplimiento...Y no hay prenda irregular porque, aunque el Estado lo adquiere, haciéndolo suyo, no nace simultáneamente un crédito para el retenedor, ni sobre todo, para el que la soportó, a la devolución de todo o parte, según el grado de cumplimiento, sino únicamente la posibilidad de deducir su importe de la cuota líquida, y aun si fuere superior a ella, a la devolución del exceso.." (op.cit. pág. 239).

<sup>1469</sup> En ese sentido, LEJEUNE op.cit. pág. 154 "La accesoriedad de la garantía...supone no sólo que ésta existe por razón de una obligación principal, sino que la misma sólo entra en funcionamiento tras el previo incumplimiento del deudor; del mismo modo que la cancelación de la garantía es la consecuencia subsiguiente del cumplimiento de la obligación garantizada. Cuando este mecanismo no se produce, esencial en la noción de garantía, estaremos ante cualquier otra figura, pero nunca ante una garantía en sentido técnico.

función genérica de la figura<sup>1470</sup>, sin especificar el mecanismo técnico en que se traduce la misma<sup>1471</sup>, o descartando directamente su carácter de garantía en sentido técnico<sup>1472</sup>.

---

1470 En ese sentido, PALAO "La retención a cuenta", pág. 278; CASADO "De la imposición..." op.cit. pág. 81: pág. 81 Ya que no puede concebirse que el ingreso de las retenciones lo sea a título de pago "...creo que la respuesta no puede ser otra que la de afirmar que tal atribución patrimonial se efectúa en concepto de garantía del total cumplimiento de una obligación tributaria futura y eventual; o, si se prefiere, como medida de aseguramiento de la recaudación tributaria que le corresponda efectuar al Estado cuando la obligación - que, en el momento en que la entrega se realiza, aún no ha nacido - llegue a ser líquida y exigible.; SOLER ROCH, "Notas..." op.cit. pág. 26; MARTIN QUERALT,J. "Notas...", op.cit.

Tanto LEJEUNE en op.cit. pág. 138 como COLLADO YURRITA , en *La retención...* op.cit. pág. 63 señalan que la mayor parte de los autores españoles que defienden dicho carácter cautelar se refieren al objetivo genérico de la retención a cuenta, y no a su carácter técnico de garantía de la obligación tributaria.

1471 En cambio, se adhiere expresamente a la tesis de la garantía real, FERREIRO, "La figura..." pág. 67: "Esta obligación accesoria supone una garantía del cumplimiento de una obligación, la obligación tributaria que surge de la realización del hecho imponible, incierta y futura. Garantía de obligación futura e incierta sobre cuya posibilidad en nuestro ordenamiento no cabe, a la vista del artículo 1.825 del Código civil, ninguna duda. Garantía real, ya que el sujeto pasivo pone a disposición del futuro acreedor una suma de dinero que éste utilizará, en su caso, en todo o en parte para satisfacer su derecho de crédito.

Claro está que, en caso de que la obligación tributaria no llegue a nacer o lo haga por cantidad menor, el Estado se verá obligado a devolver el total o el exceso de las sumas depositadas, es decir, de las sumas entregadas en concepto de pago anticipado y a cuenta."

1472 En ese sentido, MARTIN QUERALT,J. op.cit., pág. 134 "Se trata de una prestación basada no en el principio de capacidad económica, sino en la finalidad de garantizar la realización de un crédito tributario, cuyo sujeto pasivo es persona distinta del retenedor. Hay, pues, una finalidad garantista. Finalidad que es admisible en términos lógicos, pero que, debe precisarse, no puede calificarse como garantía en sentido técnico jurídico." ; LEJEUNE, op.cit. pág. 143, que la califica de medida indirecta de aseguramiento del crédito tributario, en cuanto aporta a éste una "garantía en sentido genérico y no técnico." ; MIR DE LA FUENTE op.cit. pág. 187 "No se produce una auténtica garantía personal de crédito tributario, sino, en todo caso, una garantía impropia o indirecta que tiende a facilitar o asegurar el cobro."..."es preferible ver en la retención a cuenta, antes y ahora, una garantía en sentido amplio, más que una garantía estricta del cumplimiento de la obligación futura y eventual, una garantía de la recaudación tributaria que le corresponda efectuar al Estado cuando la obligación llegue a ser líquida y exigible. " (pág. 241) "...es evidente el reforzamiento de la posición del Estado frente a la eventual deuda tributaria, aunque no disponga de un poder anexo y añadido al de crédito futuro.." (pág. 242); COLLADO YURRITA,M.A *La retención a cuenta* op.cit. pág. 64 "cuando se afirma el carácter garantista de la retención a cuenta, se está poniendo de relieve una de las funciones que cumple esta figura, sin pretender calificarla jurídicamente como una garantía en sentido técnico-jurídico."



En efecto, se ha puesto de relieve, por estos autores, la función de garantía "indirecta<sup>1473</sup>" o "impropia" que este instituto, como otros muchos en el ordenamiento tributario, realizaría respecto del impuesto en el que se inserta. En ese sentido, las tesis que han intentado explicar la figura a través de dicho mecanismo se habrían basado en dicha función como sustrato de su esquema formal, dada la dificultad de otorgarle naturaleza solutoria. Sin embargo, aun reconociendo que actúe de forma garantista en dicho sentido amplio<sup>1474</sup>, esto no puede llevarnos a postular que se trate de una garantía en sentido técnico<sup>1475</sup>. En efecto, la función no determinaría su naturaleza jurídica necesariamente. En este sentido, debe recordarse que este carácter lo comparte con muchas otras figuras del Derecho tributario que no son, en puridad, garantías de la obligación tributaria<sup>1476</sup>. Y evidentemente, dicha genérica aptitud no es suficiente para determinar su naturaleza jurídica<sup>1477</sup>.

Pero además, debe señalarse que en realidad, ni aun utilizando la expresión en dicho sentido, la de garantizar no es ni la única ni la

---

<sup>1473</sup> RODRIGUEZ BEREIJO, A. en "Las garantías del crédito tributario" en *CREDF* 1981 nº 30, califica el deber de retener e ingresar de "medida indirecta de aseguramiento del crédito tributario"

<sup>1474</sup> LEJEUNE, op.cit. pág. 143 "...no puede haber la menor duda para configurar al ingreso anticipado, cualquiera que sea la vía utilizada (retención a cuenta o fraccionamiento de pago), como una garantía en sentido amplio."

<sup>1475</sup> En ese sentido, LEJEUNE, pág. 139 y ss. "...dentro del conjunto de medidas de aseguramiento general de la obligación tributaria, deben distinguirse las que, en sentido, estricto la doctrina denomina garantías del crédito tributario: las que de modo directo e inmediato actúan sobre éste a fin de garantizar a la Hacienda Pública la efectividad del mismo."

<sup>1476</sup> CORTES DOMINGUEZ Y MARTIN DELGADO, *Ordenamiento...*, op.cit., pág. 439, nota 24, : "si bien se miran las cosas será difícil encontrar una institución tributaria que no esté encaminada directa o indirectamente a que se realice el cobro del tributo." Asimismo, CORTES DOMINGUEZ, M. en la edición de 1985, pág. 462, nota 24.

Así lo pone de manifiesto, asimismo, LEJEUNE, op.cit. págs. 139 y ss.

<sup>1477</sup> En ese sentido, FEDELE, A. "La teoría..." pág. 1728 la caución en sentido amplio "...no es adecuado para esclarecer la naturaleza del mecanismo jurídico con que la pretendida garantía se lleva a efecto..."

principal función de la retención<sup>1478</sup>. En ella es mucho más importante la de anticipar ingresos al Estado<sup>1479</sup>, lo que entroncaría más directamente con su carácter satisfactorio. Y en cualquier caso, no garantizaría la recaudación de la obligación tributaria, sino que impone directamente la realización de ingresos, por un lado, y únicamente garantiza o asegura la futura correcta declaración del retenido<sup>1480</sup>. Con lo que el objeto de su específico efecto asegurador tampoco sería el crédito tributario. En ese sentido, ni siquiera podríamos decir con propiedad que su *ratio* o espíritu sea la de garantizar la percepción de éste.

#### *.8.2.1.2 El crédito de impuesto y la compensación ex lege.*

Por otra parte, dentro de esta construcción, y para explicar la forma en que se produciría la deducción y la devolución se ha acudido a la figura del crédito de impuesto.

---

<sup>1478</sup> Vid. §1.2. de este trabajo. Como señala LEJEUNE en op.cit. pág.144 "naturalmente, no es ésta la púnica función que cumple el sistem ade ingresos anticipados y quizpá ni siquiera sea la más importante. "

<sup>1479</sup> Así, MICHELI "Considerazioni..." pág. 639 respecto tanto de la tesis del pago como de la caución : "Non credo che queste costruzioni rispondano alla realtà del fenomeno il quale va ricondotto all'interesse pubblico alla percezione dei tributi : percezione tempestiva, rispetto al verificarsi di certi presupposti asunti a elemetno giustificatore del prelievo anticipato e provvisorio, salvo il successivo ed eventuale conguaglio..." Señalando que la retención tiene un fin recaudatorio que niega su carácter de caución : "L'istituto della sostituzione attua appunto la tutela dell'interesse pubblico all'accertamento e alla riscossione nel momento che appare più conveniente, e più facile, per il fisco." (págs. 640-641).

En ese sentido, PALAO TABOADA,C. en "La retención a cuenta..." op.cit. pág. 274 "...por lo que se refiere a la función de la retención a cuenta, que, aunque una de sus finalidades más importantes sea, como indica BOSELLO, la de facilitar a la Administración el conocimiento de las rentas sujetas a gravamen, no es menos importante la función recaudatoria que desempeña."

<sup>1480</sup> Como pone de relieve LUPI, en "Omessa..." op.cit., pág. 23, nota 2. en pág. 24: "La funzione cautelare della ritenuta d'acconto potrebbe comunque ritenersi sussistente riferendo la cauzione non tanto all'obbligo (del resto eventuale) del sostituto di corrispondere il tributo, bensì all'obbligo, non immediatamente pecuniario, di dichiarare il compenso percepito, obbligo che sussiste comunque,...in tutti casi di percezione di compensi soggetti a tale tipo di ritenuta. In quest'ultima ipotesi l'oggetto della cauzione e l'oggetto dell'obbligo garantito non sarebbero omogenei..."

El crédito de impuesto es una denominación que el ordenamiento italiano acoge para determinados supuestos de deducciones - las aplicables para evitar la doble imposición, bien por dividendos, o por impuestos satisfechos en el extranjero - que pueden generar, eventualmente, una devolución impositiva<sup>1481</sup>. A su vez, correspondería a un concepto construido por la doctrina de aquél país. Para definirlo, de acuerdo con la elaboración doctrinal que de él se ha realizado, puede decirse que se trataría de una situación activa<sup>1482</sup>, constituida por un propio y auténtico derecho de crédito frente a la Hacienda Pública<sup>1483</sup>, que se caracterizaría por dos notas<sup>1484</sup>: en

---

<sup>1481</sup> Entre los que no se encontrarían las retenciones a cuenta. Esto ha motivado la crítica de TESAURO en *Il rimborso...* op.cit. pág. 194, a la utilización de dicho instituto en estos supuestos.

<sup>1482</sup> Así, FANTOZZI, en *Diritto Tributario...* op.cit., págs. 398 y ss.: "...si parla comunmente di credito d'imposta per indicare una situazione giuridica soggettiva attiva del contribuente nei confronti del fisco, che può essere soddisfatta o attraverso il pagamento da parte di quest'ultimo (la legge parla in genere di rimborso) ovvero attraverso la compensazione con il debito d'imposta dello stesso anno o degli anni successivi...".

<sup>1483</sup> Así, INGROSSO, en *Il credito d'imposta...* op.cit. pág. 117, "con il credito d'imposta la legge introduce una figura normativa la cui caratteristica essenziale, sotto il profilo strutturale, è data dall'essere un diritto soggettivo di credito stabilito a favore del soggetto passivo del rapporto tributario a compendio del suo interesse a beneficiare dell'aiuto dispensato dall'ente impositore." ..."Il creditore di imposta è titolare di un vero e proprio diritto perfetto..." (pág. 123).

<sup>1484</sup> En ese sentido, TURCHI *Crédito d'imposta* op.cit., se plantea si existe un concepto unitario para los fenómenos conocidos como crédito de impuesto. Así, para comenzar, en la distinción entre restitución (ingreso no indebido) y reembolso (ingreso indebido) el crédito de impuesto pertenece a la primera (págs. 332-333). En su opinión, las notas características del crédito de impuesto serían :1.- Se distingue del resto de situaciones subjetivas activas porque trae origen en un pago debido.2.- Requiere determinadas formalidades para su ejercicio., como su consignación en la autoliquidación; 3.- Destino vinculado a la compensación con una deuda impositiva y sólo por exceso, al pago.

Por su parte, INGROSSO también propone una definición del instituto: "diritto di crédito disposto a favore del contribuente e regolato da forme e procedure di diritto tributario." (op.cit.pág. 118); "la detrazione del credito d'imposta dev'essere richiesta con la dichiarazione dei redditi a pena di decadenza. La statuizione di decadenza, dipendente dalla inadempienza dell'obbligo di attuare la detrazione colla dichiarazione, presuppone che l'esistenza del diritto di credito sia un prius rispetto alla dichiarazione stessa, altrimenti non se ne potrebbe statuire la perdita in un momento successivo, in conseguenza del suo mancato esercizio con la dichiarazione." (pág. 122)

También TESAURO coincide en atribuir las mismas notas al crédito de impuesto. Así, en "Rimborso delle imposte" en *BT* nº 21, 1985, pág. 1622 señala que hay dos

primer lugar, por su fuente, en la medida en que el crédito de impuesto no derivaría de un ingreso indebido, debiendo ser definido en esta forma negativa. Sin embargo, debe estar causado por la realización de una prestación, no siendo válido el concepto para meras exenciones parciales de la cuota tributaria<sup>1485</sup>. En segundo lugar, por su característica operativa: su única forma de ejecución es la compensación con un determinado crédito impositivo<sup>1486</sup>. Y por ello, la única forma de reembolso del mismo se produce a través de la devolución impositiva<sup>1487</sup>.

Así, parte de la doctrina italiana ha entendido aplicable esta figura a los supuestos de ingresos anticipados, y en particular a la retención a cuenta<sup>1488</sup>. Son autores representativos, en esta línea, BERLIRI<sup>1489</sup> y BOSELLO<sup>1490</sup>.

---

criterios de definición: la fuente y la modalidad de ejercicio: respecto de la fuente : "possono distinguersi crediti che hanno per fattispecie un pagamento indebito (tale in origine o in forza di un evento successivo) e crediti che hanno per fattispecie eventi diversi che possono essere caratterizzati solo in via negativa, ossia come crediti "non da indebito"...In senso stretto, l'espressione "credito d'imposta" dovrebbe essere riferita soltanto ai crediti "non da indebito"." En cuanto a su operativa: "ma per "credito d'imposta" si può anche intendere un credito verso il Fisco la cui caratteristica risiede non nella fonte genetica, ma nella modalità di esercizio e di adempimento."

1485 Así, BERLIRI , en *L'imposta...* op.cit. pág. 222 señala que no se aplica a deducciones estructurales del tributo ni a créditos eventualmente compensados con deudas tributarias, añadiendo que el primer caso de crédito de impuesto , en el tiempo, lo fue de retención.

1486 BERLIRI, en op.ult. cit. señala que se trata de un crédito destinado a un fin particular: compensarse con una deuda impositiva, o a falta de ella, ser pagado.(pág.224).

1487 En ese sentido, INGROSSO, op.cit. pág. 130 : "il credito d'imposta può estinguersi oltre che col rimborso anche mercé la detrazione "...Per evitare inutili reciproci spostamenti di ordine patrimoniale tra soggetto attivo e soggetto passivo del rapporto tributario, l'ordinamento prevede che il credito d'imposta si realizzi normalmente in modo diverso dall'adempimento, quanto a dire coll'attribuzione materiale di denaro."

1488 En ese sentido, TURCHI *Crédito d'imposta ...*, op.cit, quien manifiesta que a pesar de que el ordenamiento jurídico califica como tal la doble imposición de dividendos y la de impuestos en el extranjero, y no son calificados por el ordenamiento jurídico, también derivan de un pago no indebido : la deducción del IVA y la retención a cuenta (pág. 334). Como explica FALSITTA, en *Il ruolo...* pág. 293 , "Il credito tributario, futuro ed eventuale, garantito dalle ritenute d'acconto, è quello avente a suo presupposto il reddito che i compensi soggetti a ritenuta, da soli o unitamente ad altri,



En realidad, la utilización del crédito de impuesto es consustancial a las tesis de la caución, puesto que al no atribuir naturaleza satisfactoria directa al ingreso derivado de las retenciones - lo que anularía la posibilidad del nacimiento de una obligación por el total tributo, como veíamos-, deben necesariamente acudir a algún instituto para explicar los efectos sobre dicha obligación tributaria. Efectos que son explicados mediante la compensación de este crédito con la obligación tributaria y la eventual devolución, si ésta resulta insuficiente, del importe del mismo. Sin embargo, a pesar de su conexión con la caución, no hay que confundir el crédito de impuesto con ésta<sup>1491</sup>.

---

ricavati dal percipiente, classificabili nella stessa categoria, han concorso a formare. Se codesto credito non viene ad esistenza, per qual voglia ragione, le ritenute vanno integralmente rimborsate al sostituto (non dunque a chi le ha operate ed ha proceduto al versamento in tesoreria). Se l'ammontare del credito è inferiore a quello delle ritenute, il rimborso va limitato alla differenza, mentre per le corrispondenti quantità i due contrapposti rapporti (credito tributario ed obbligo di rimborso) si estingono per compensazione. Se il credito tributario supera, in ammontare, l'obbligo di rimborso, si iscrive a ruolo la differenza, mentre si realizza il consueto fenomeno della compensazione per il resto."

<sup>1489</sup> BERLIRI, *L'imposta...* op.cit. pág. 221, aduce una definición de crédito de impuesto: "...alcune volte il legislatore disponga che l'ufficio chiamato ad applicare un'imposta, dopo aver liquidato il tributo secondo le norme che lo disciplinano, deve, prima di porlo in riscossione, detrarre dal suo ammontare un credito del contribuente, operando così una sorta di compensazioni tra questo e l'ammontare del tributo. Correlativamente alcuni crediti possono essere utilizzati solo portandoli in detrazione da determinati debiti d'imposta e unicamente quando il loro importo risulti superiore a quello dei debiti che non essi possono essere estinti il loro titolare può chiedere il pagamento in denaro della relativa differenza." (pág. 223 )"Successivamente, l'istituto del crédito d'imposta trovò sempre più applicazione nel settore delle imposte dirette, in relazione al diffondersi della ritenuta d'acconto che è indubbiamente la causa più frequente del suo sorgere."

<sup>1490</sup> En *Il prelievo...* op.cit. pág. 137 "nelle ipotesi di ritenute d'acconto previste dal Testo Unico pone come fattispecie causativa di un rapporto, fra soggetto che subisce la ritenuta ed ente impositore, di natura obbligatoria in cui il soggetto nei confronti del quale la ritenuta è stata operata assume la posizione di creditore.

Tale credito, nel sistema della ritenuta d'acconto, è destinato a venire compensato con il debito di imposta del soggetto. Solo in mancanza di tale compensazione, vale a dire qualora il debito d'imposta non sorga o sorga in misura inferiore al credito ora accennato, di qui in avanti, chiamare "credito di imposta"; giusta quella che, ormai, è la terminologia corrente, sorge il diritto al pagamento vero e proprio...".

<sup>1491</sup> Así lo pone de manifiesto BOSELLO, en op.cit. pág. 223: Es necesario no confundir crédito de impuesto con caución: el crédito nace independientemente de la

En efecto, la caución, dado que se trata de una garantía real, requiere, para la constitución de la misma, la entrega de la cosa. En este caso, el ingreso. En cambio, el crédito de impuesto a favor del sujeto pasivo se produciría por la realización de la retención<sup>1492</sup>. Así, el sujeto retenido se vería compensado por soportar la retención en la medida en que vería surgir a su favor un crédito contra la Hacienda pública, con lo que únicamente en el momento de la realización del hecho imponible se vería afectado patrimonialmente, de forma definitiva, por el tributo.

---

caución. El primero tiene su causa en la situación de desventaja que la ley impone al sujeto obligado a soportar la retención, el segundo, en la situación de ventaja de pagar menos de lo debido. Por tanto, si no se produce tal situación de desventaja, no surge el crédito, y una vez producida, la relación de otro sujeto con el Estado no puede influir en su nacimiento.

1492 Así, BOSELLO, op.cit. pág. 146, "...perché sorga il "crédito d'imposta" è necessario: che sia verificata la fattispecie cui la legge ricollega l'obbligo di ritenuta; che la ritenuta sia stata operata. Con l'effettuazione della ritenuta si esaurisce il rapporto fra debitore e creditore dei compensi e nasce il rapporto (di credito per l'importo delle ritenute) fra quest'ultimo e lo Stato. A questo punto la ritenuta d'acconto non ha ancora raggiunto uno dei fini- la creazione di una garanzia per l'Ente impositore- in vista dei quali è stata istituita ha già prodotto effetti rilevanti, quali la modificazione del contenuto di una prestazione da privato a privato, il sorgere di un "crédito d'imposta", a favore di un soggetto, e di un debito a carico di un altro soggetto verso lo Stato. Tali effetti, per contro, non si producono se la ritenuta non viene operata, ancorchè sia versata.

L'omessa effettuazione della ritenuta- sia essa versata o meno- impedisce il sorgere di un "credito di imposta" a favore del percettore. Questa soluzione discende logicamente dalle conclusioni cui si è pervenuti al paragrafo che precede: d'altra parte se si compensano solo le ritenute effettuate, le ritenute non effettuate non si compensano."

Según este autor, sería injusto que el acreedor, a cambio de haber soportado la retención, no tuviera un crédito por razón del incumplimiento del deudor, incumplimiento relativo a una relación de la cual él permanece absolutamente extraño (pág.145). Además, el estado puede reclamar al retenedor.(pág.146).

En el mismo sentido, BERLIRI *L'imposta...* op.cit. pág. 226; ADONNINO, en "La retención a cuenta..." , op.cit. "...il credito d'imposta sorge nel momento in cui la ritenuta viene effettuata, indipendentemente dal versamento della medesima, che costituisce propria del debitore tenuto ad effettuare la ritenuta." y no surge si no hay retención aunque haya ingreso (pág. 35). También INGROSSO op.cit. pág. 27 y 28 cuenta el mecanismo genético del crédito de impuesto; "Senza il riferimento ad un rapporto tra chi ha patito la ritenuta e l'ente impositore, nel quale questi per la semplice effettuazione della ritenuta d'acconto si presenterebbe debitore nei confronti del soggetto passivo per l'importo corrispondente a quello della ritenuta subijta, nel contesto normativo tutto è semplificato, ricondotto a piani chiari e precisi se il credito d'imposta è ingranato alla rivalsa...il diritto di scomputo e di rimborso competano al sostituto in relazione alla ritenuta (di rivalsa ) "operata. Prescindendo quindi dalla circostanza che il sostituto abbia o meno adempiuto la sua obbligazione..."

En este sentido, estas tesis tienen, por un lado, el mérito de poner de relieve que la deducción y la eventual devolución no surgen por la realización del ingreso, sino de la retención. Así como que no existe ninguna relación entre el sujeto pasivo y el ente impositor hasta que ésta se realiza. Sin embargo, por otro, no aclaran en absoluto el mecanismo genético por el cual el ente impositor puede ser deudor antes de la realización del ingreso, ni la conexión entre garantía y crédito de impuesto<sup>1493</sup>.

Por lo tanto, se postula que la realización de la retención hace surgir para el retenido un auténtico derecho de crédito contra la

---

<sup>1493</sup> BOSELLO, en op.cit. pág. 222, lo explica del modo siguiente: La ley conecta el crédito de impuesto del eventual contribuyente, no a la efectiva constitución de la caución (momento del ingreso) sino a la realización de la retención. Esto significa que, para el sujeto que ha soportado la retención, la caución se da por prestada, corresponderá al Estado ir contra el obligado si éste no paga, a fin de constituirla materialmente. Correlativamente, si el ingreso se realiza pero la retención no se ha efectuado, no se constituye la caución y el estado recaudará el importe de la retención no hecha no a título provisional, sino definitivo por la inobservancia del deber de retener, sustancialmente a título de sanción.

Han señalado, sin embargo, la dificultad de que el crédito se generara por la retención únicamente, CASADO OLLERO "De la imposición..." op.cit. pág. 77 "...habría que admitir, ...el nacimiento de otro derecho de crédito a favor de quien, sin retención, ingresa a cuenta..."; GALLO "Ritenuta..." op.cit. pág. 138; LEJEUNE op.cit. pág. 163 "parece bastante claro que si para acudir a la vía de la compensación hay que admitir primero la existencia de un crédito contra el Estado, esta admisión resulta, cuando menos, bastante audaz, porque ¿cuál es, donde está, la causa de ese crédito del contribuyente?".

Por ello, PALAO, en "La retención a cuenta" op.cit. pág. 277 y 278, pone de relieve la inconsistencia de la estructuración de caución y crédito de impuesto. En efecto, respecto a los mecanismos genéticos de ambos institutos: "No es necesario poner de relieve la inconsistencia de estas afirmaciones: el crédito del contribuyente frente al Estado no puede ser otro que el dirigido a la devolución de la garantía (pues se trata de dinero), y es evidente que ésta, por tratarse de una garantía real, no se constituye hasta el momento en que la retención es ingresada e, inversamente, que la garantía se constituye siempre que el ingreso tiene lugar, se haya practicado o no la retención...si la garantía no se ha constituido y, por tanto, el Estado aún no ha intervenido, no se comprende cómo puede resultar deudor. Las situaciones de enriquecimiento y empobrecimiento (o de ventaja y desventaja, como dice este autor) deben ser tenidas en cuenta para decidir, según el principio del enriquecimiento sin causa, el juego de las acciones entre los diferentes sujetos que intervienen en la retención, pero, por sí mismas, no son fuente de ninguna obligación para un sujeto como el Estado, que, mientras no se produzca el ingreso de lo retenido, permanece ajeno a dicho enriquecimiento y empobrecimiento."

Hacienda Pública: el crédito de impuesto<sup>1494</sup> . Así, dado que el destino del crédito de impuesto es ser compensado con la eventual deuda impositiva, ésta podría verse extinguida, en parte mediante pago, y en parte mediante compensación<sup>1495</sup>. Se trataría, pues, de una compensación legalmente exigida entre el crédito de impuesto y la obligación tributaria<sup>1496</sup> . En ausencia de obligación con la que ser compensado o por insuficiencia de ésta, procedería la devolución, como forma de extinción subsidiaria de dicho crédito<sup>1497</sup>.

La crítica a la construcción expuesta ha surgido con referencia, tanto al mismo concepto de crédito de impuesto, como al pretendido modo de ejecución de éste: la compensación con la deuda impositiva. Respecto de la oportunidad de construir la deducción por retenciones, o cualquier otra deducción impositiva con base en un derecho de crédito, debe señalarse que la mayoría de la escasa doctrina española

---

<sup>1494</sup> BOSELLO, *Il prelievo alla fonte...* op.cit. págs. 137-148: El presupuesto de la retención causa una relación, entre sujeto que soporta la retención y ente impositor, de naturaleza obligatoria, en el cual el retenido asume la posición de acreedor. Tal crédito es destinado a venir compensado con la deuda impositiva del sujeto, sólo en ausencia de tal compensación, caso de no surgir el crédito o surgir en cuantía menor a la retención, (crédito de impuesto), surge el derecho al pago al soportador de la retención.

<sup>1495</sup> Así, BERLIRI, *Corso...* op.cit., pág. 249, señala que con la retención se modifica la obligación tributaria ya que ésta viene pagada en parte por compensación y en parte en dinero.

<sup>1496</sup> En ese sentido, BOSELLO op.cit. pág. 138 " La compensazione in parola è certamente una compensazione legale: essa opera *ipso iure*, senza che si renda necessaria alcuna dichiarazione di voler compensare....la volontà delle parti non assume rilevanza in ordine all'estinzione dei debiti, e che, in questa circostanza, la compensazione per l'ufficio è un atto dovuto."

FEDELE en "La teoría..." op.cit. pág. 1731 señala que el hecho de configurar a la compensación como automática y "ex lege" evitaría el obstáculo de que ésta, en otro caso, debería quedar a la opción del acreedor, a efectos de extinguir, con cargo a la garantía, la obligación incumplida.

<sup>1497</sup> En ese sentido, INGROSSO, op.cit. pág. 131, "Il diritto al rimborso è il maggior diritto di credito del soggetto fruitore, ossia è l'eventuale quota di credito che è sopravvissuta alla detrazione, per la cui estinzione è richiesto un comportamento solutorio dell'ente impositore, il quale deve provvedere al pagamento. Questa volta quindi la prestazione di una certa somma di denaro è causa estintiva necessaria dell'obbligazione che fa carico allo Stato."



vertida al respecto<sup>1498</sup>, así como parte de la doctrina italiana, se ha mostrado contraria a su utilización como instituto tributario, y en particular en los dos supuestos en los que BERLIRI y BOSELLO entienden constituye su mayor campo de aplicación: la deducción IVA y la retención a cuenta. Se rechaza así, por artificiosa<sup>1499</sup>, una construcción que resulta típica en la doctrina italiana más tradicional, tan proclive a la homologación de los institutos tributarios con las figuras jurídico-privadas. Se pone de manifiesto la falta de adecuación de la configuración como un derecho de crédito de un instituto perteneciente al derecho público, cual es la deducción tributaria.

En ese sentido, el interés y la ratio de la norma no sería la protección de un derecho privado<sup>1500</sup>, sino la de garantizar la justa medida en el deber de contribuir<sup>1501</sup>. No se trata, por tanto de proteger un interés privado sino público, para cuya defensa no parece cauce adecuado el derecho de crédito<sup>1502</sup>. Pero además, la deducción no

---

<sup>1498</sup> Rechazan expresamente la figura del crédito de impuesto CASADO OLLERO,G. en "De la imposición..." op.cit. , en "Deducciones y reembolsos en el Impuesto sobre el Valor Añadido adoptado por la Comunidad Económica Europea" , en CT nº 32, 1980, y en "Consideraciones sobre la estructura jurídica del IVA en el ordenamiento italiano", en CREDF nº 24; y SOLER ROCH,M.T. en "Notas..." op.cit.

<sup>1499</sup> CASADO OLLERO,G. "De la imposición..." op.cit., pág. 77 "me parece evidente que la deducción de las cantidades retenidas ...no autoriza a pensar que, de la práctica de la retención, nazca a favor de quien la soporta un derecho de crédito contra el Estado. "

<sup>1500</sup> Así, CASADO OLLERO,G. en "De la imposición..." pág. 76 "...la ratio de las normas que regulan la retención no es la de hacer surgir un derecho de crédito...sino sólo la de conceder al sujeto que la soporta un derecho a deducir la cantidad retenida...el derecho a la deducción no puede individualizarse en una especial categoría de derecho subjetivo, sino que se trataría, en general, del derecho o, si mejor se prefiere, del interés legítimo que el sujeto tiene en el fiel cumplimiento de la ley."

<sup>1501</sup> En ese sentido, acerca de la deducción IVA, ALGUACIL MARI, P. y ORON MORATAL,G. en "La deducción en el IVA español y su adecuación a la Sexta Directiva" , en *Noticias C.E.E.* nº 67/68, 1990, págs. 94-95 "No creemos que ésta sea la auténtica naturaleza de la deducción en este impuesto; en efecto, la deducción no se establece como medio de proteger un legítimo interés particular, a pesar que pueda serlo, y mucho, el interés del sujeto pasivo a practicarla, pero no es éste el motivo de su existencia. La deducción se establece como mecanismo de aplicación del tributo..."

<sup>1502</sup> CASADO OLLERO "De la imposición..." op.cit.pág. 76 "...de un primer análisis de nuestra realidad normativa, pienso que no es preciso acudir al concepto de crédito d'imposta, en favor del sujeto que soporta la retención (sujeto retenido) y a su

estaría basada en el perjuicio patrimonial causado al retenido, sino en la realización de una prestación tributaria al soportar la retención por imperio de la ley<sup>1503</sup>. En efecto, no existe ninguna causa por la que deba surgir un derecho de crédito, o cualquier otra forma de compensación, como consecuencia de la realización de una prestación tributaria. En este sentido, debe señalarse que parece una premisa inherente a esta construcción que las prestaciones efectuadas con anterioridad a la realización del hecho imponible no poseerían naturaleza contributiva, y, por tanto, resultaría justificado que generaran un crédito, a fin de que pudiera predicarse la neutralidad patrimonial de quien la sufre. Siendo, por tanto, la obligación surgida de su realización el único título válido para la contribución. En esa línea, veíamos en el epígrafe anterior las dificultades que dicha doctrina encontraba para calificar de tributaria la relación entablada entre el retenedor y la hacienda Pública, así como las consecuencias que de ello se derivaban.

---

posterior y eventual compensación con el crédito tributario que pueda surgir a favor del Fisco - con motivo de la verificación del hecho imponible-, para explicar en modo satisfactorio el mecanismo de la retención a cuenta." ..." la ratio de las normas que regulan la retención no es la de hacer surgir un derecho de crédito una vez que la retención ha sido practicada, sino sólo la de conceder al sujeto que la soporta un derecho a deducir la cantidad retenida de la "cuota resultante de la liquidación provisional"...Y no puede de manera rotunda afirmarse que el derecho a la deducción comporte necesariamente un derecho de crédito. Es más, casi se podría mantener que el derecho a la deducción no puede individualizarse en una especial categoría de derecho subjetivo, sino que se trataría en general del derecho o, si mejor se prefiere del interés legítimo que el sujeto tiene en el fiel cumplimiento de la ley...el hecho de que la Ley reconozca al contribuyente que se halle en determinadas circunstancias (en este caso, las de haber sido objeto de una retención a cuenta), el derecho a deducir las cantidades retenidas de la cuota eventualmente resultante, no significa que le esté concediendo un auténtico derecho de crédito accionable contra o exigible frente a la Administración - siempre que ésta no proceda a la deducción de tales cantidades -, sino que tal reconocimiento legal no faculta para otra acción que no sea la exigir a la Administración el esperado cumplimiento de la ley."

En "Deducciones y reembolsos ..." op.cit. pág. 134 y siguientes, propone la construcción autónoma del instituto de la deducción, desvinculándola del derecho de crédito, categoría iusprivatística que no se ajusta a su naturaleza.

<sup>1503</sup> Como gráficamente señala INGROSSO, en op.cit. pág. 30 che "Il diritto di rivalsa...comporta in corrispondenza una diminuzione patrimoniale del reddituario nella misura pari all'importo di ritenuta d'acconto versata. Depauperamento nella sfera patrimoniale del reddituario in ragione del quale egli partecipa alla ripartizione del carico pubblico legittimamente..."

Por ello, el hecho de que la deducción no responda a dicho perjuicio patrimonial, sino que constituya sencillamente una forma de determinar el montante de la carga tributaria definitivamente soportada por el sujeto pasivo - como veíamos en el Capítulo V-, se inserta en la línea de una de las conclusiones a las que llegábamos en el Capítulo III: la naturaleza contributiva de las prestaciones realizadas antes del hecho imponible. A este respecto, debe predicarse la identidad cualitativa entre ambos tipos de prestaciones, y su respectiva idoneidad para la contribución.

Pero además de negar el fundamento iusprivatístico inherente a la utilización de dicha figura en el ámbito de la retención a cuenta, la doctrina ha señalado, acertadamente, la impropiedad técnica de configurar a la deducción como un efecto derivado de un derecho de crédito. Resulta cierto que el funcionamiento de la retención a cuenta se asemeja o sugiere la actuación de dos créditos al ser compensados entre sí, pero no parece que pueda conceptuarse en esa forma, en un sentido técnico<sup>1504</sup>. En efecto, de predicar su naturaleza de tal, habría que concluir que se trataría de un derecho de crédito sumamente peculiar, en cuyo régimen confluirían caracteres que parecerían desmentir las notas estructurales básicas de la categoría. Por ello, el uso del concepto de crédito resulta sumamente artificioso, y sólo aparece justificado por el empeño en encasillar las figuras tributarias en institutos jurídico-privados<sup>1505</sup>.

Así, en primer lugar, resulta complicado configurar un derecho de crédito que permanecería inactivo hasta el momento de la

---

<sup>1504</sup> Así lo entiende, asimismo, LEJEUNE, en op.cit. pág. 163 "Se trata, a mi modo de ver, de una distorsión de un concepto bien preciso como es el derecho de crédito para entender ficticiamente surgido uno a los solos efectos de intentar aplicar otro mecanismo (la compensación) previsto para aquéllos supuestos en que coinciden efectivamente unas posiciones recíprocamente acreedoras y deudoras."

<sup>1505</sup> En ese sentido, CASADO OLLERO, G. en "De la imposición..." op.cit. pág. 77 "...se estarían forzando los límites dogmáticos de una categoría jurídica, cual es el derecho de crédito, para reconstruir otra que, en el plano efectivo, sería considerablemente diversa."

exigibilidad de la obligación tributaria<sup>1506</sup>. Y ello por la razón de que, siendo su única finalidad la de ser compensado con aquélla, dicho derecho de crédito perdería lo que supone una característica estructural de la categoría: la ejecutabilidad<sup>1507</sup>. En segundo lugar, respecto del pretendido efecto de dicho crédito, la compensación, resulta aún más dudoso que pueda emplearse dicha calificación para la deducción. También en este caso la utilización del concepto sólo podría considerarse correcta como mera metáfora<sup>1508</sup>, pero no como una

---

<sup>1506</sup> Así lo explica INGROSSO, en op.cit. pág. 129: "mentre dalla legge nasce per creditore d'imposta una situazione che sin dall'inizio è di diritto soggettivo perfetto, l'adempimento dell'obbligazione che fa carico all'ente impositore incontra dei limiti nelle modalità procedimentali di attuazione del rapporto obbligatorio. Il contribuente non può pretendere la prestazione dovutagli, il rimborso, fin quando non sarà esperito il procedimento di rimborso."

Critica dicha caracterización del crédito de impuesto TESAURO, en op.cit.,pág. 194 "Non perché essa non spieghi cioè che occorre spiegare, e cioè il meccanismo del conguaglio o del rimborso che si ha quando sorge l'obbligazione tributari, ma perché ci sembra che tale spiegazione complichino inutilmente un fenomeno che si può ricostruire in maniera molto semplice. L'idea di un credito che sorge dalla ritenuta e rimane per così dire "congelato" per un certo lapso di tempo, per estinguersi in via di compensazione o per dar vita a un non meglio qualificato "diritto al pagamento vero e proprio" sembra poco plausibile. Se di compensazione si trattasse, questa dovrebbe avvenire non quando il credito della Finanza sorge ma quando diviene riscuotibile, e cioè tra le somme iscritte a ruolo e quelle versate in acconto, e non già tra somme dovute in base all'obbligazione tributaria e somme versate."

En el mismo sentido, TREMONTI, en *Imposizione...* op.cit. pág. 162, nota 26 quien añade: "Si riceve l'impressione che tutto ciò sia il portato dell'insufficiente considerazione della dimensione pubblicistica del fenomeno. Di più queste costruzioni, collegando la cancellazione dell'attribuzione patrimoniale...più che alla cessata efficacia della fattispecie che originariamente la legittimava all'esercizio di codesto (presunto) diritto di credito "temporaneamente inesigibile", sortiscono il risultato, non precisamente chiarificatore, di sfumare quel profilo della vicenda che è invece, a nostro avviso, maggiormente rilevante: vale a dire appunto la sopravveniente inefficacia della prima fattispecie di attribuzione. In realtà non questo (presunto) diritto (di credito) si attualizza, ma la rilevanza giuridica di quella riesce elisa: solo in dipendenza di questa vicenda si concreta cioè un diritto al ripristino dell'assetto anteatto, attraverso il rimborso."

<sup>1507</sup> Así, CASADO OLLERO,G. en "De la imposición..." op.cit. pág. 77,"...ese pretendido derecho de crédito, caso de existir, no dejaría de revestir una fisonomía cuando menos peculiar. Se trataría de un derecho de crédito que surge fuertemente cercenado en cuanto a sus posibilidades de realización, ya que debe *ex lege* hacerse efectivo en virtud de compensación con un derecho de crédito (crédito impositivo) que eventualmente puede nacer a favor del Estado. En definitiva, se estarían forzando los límites dogmáticos de una categoría jurídica, cual es el derecho de crédito, para reconstruir otra que, en el plano efectivo, sería considerablemente diversa."(pág. 77)

En "Deducciones y reembolsos..." op.cit. pág. 132, señala que sólo puede entenderse como contenido de la deducción el derecho a excepcionar.

explicación técnicamente rigurosa de lo que ocurre. En efecto, para comenzar, no se ajustaría a los requisitos establecidos para la compensación legal en el art. 68 de la L.G.T.<sup>1509</sup>. Pero además, en realidad, la deducción, más que como una forma de compensación, que actuaría *a posteriori* de la exigibilidad de la deuda impositiva, parecería desplegar sus efectos en el ámbito interno, es decir, en la determinación de ésta, lo que supondría una actuación *a priori* de su existencia<sup>1510</sup>.

Por ello, la doctrina española ha señalado que el único derecho de crédito que surge a favor del particular se produce cuando existe el derecho a la devolución<sup>1511</sup>. En efecto, éste sí parece reunir las notas estructurales de un derecho de crédito: es ejecutable, y la demora en su

---

<sup>1508</sup> Como señala INGROSSO, en op.cit. pág. 132, "la detrazione designa il congegno normativo della reciproca elisione di valori positivi e negativi nel patrimonio del contribuente, per cui viene spontaneo pensare alla compensazione (legale e parziale). "

<sup>1509</sup> Así, ponen de manifiesto la ausencia de identidad entre la deducción y la compensación legal CASADO OLLERO, en "De la imposición...", op.cit. pág. 77, "...de admitir la existencia de un derecho de crédito, habría que sostener, en consecuencia, que ...(la deducción y/o devolución) ...es una compensación de tal derecho con el crédito tributario surgido en favor del Estado, y es cuando menos discutible que se diera en tales casos la concurrencia de todos los requisitos, legal y reglamentariamente, exigidos para que pueda hablarse de compensación."; SOLER ROCH, M.T. op.cit. pág. 39: "...la tesis de la compensación es discutible toda vez que no se dan los requisitos exigidos legal y reglamentariamente para que se aplique dicho mecanismo ..."; LEJEUNE op.cit. pág. 163 "Ningún parecido, en verdad, puede encontrarse entre el pretendido efecto compensatorio del ingreso anticipado con la obligación tributaria y el instituto de la compensación tal y como lo regula el artículo 68 de la L.G.T...; a menos que, tras admitir la ficción de un crédito contra el Estado, se asigne a la compensación unas funciones que en realidad no tiene..." y TESAURO, pág. 194 en nota 10 "dovrebbe trattarsi poi di una compensazione *sui generis*, non riconducibile neanche al fenomeno della compensazione legale...".

<sup>1510</sup> SOLER ROCH, M.T. op.cit. pág. 39 "...un derecho de crédito como tal, sólo surge, eventualmente, con ocasión de la obligación de devolver. La deducción es, desde luego, un derecho del sujeto pasivo, pero cuyos efectos no se proyectan externamente, hasta el punto de constituir un vínculo obligatorio frente al acreedor tributario; su alcance queda limitado a la esfera interna, en el terreno de la cuantificación de la prestación debida por el sujeto pasivo, a título de impuesto." Al respecto, vid. §V.3 de este trabajo.

<sup>1511</sup> En ese sentido, CASADO OLLERO "De la imposición..." op.cit. pág. 77, y SOLER ROCH, M.T. op.cit. pág. 39.

cumplimiento provoca una reacción indemnizatoria. Asimismo, puede ser compensado con créditos ostentados por su titular, cumpliendo los requisitos necesarios para ello, a diferencia de lo que ocurre con el pretendido crédito de impuesto generado por la retención, que no puede imputarse, no sólo a cualquier deuda, sino ni siquiera a un ejercicio distinto a aquél en que resulta procedente, como ha defendido BOSELLO<sup>1512</sup>. Y éste no puede ser otro que aquél en que se imputa en el impuesto, a su vez, la renta sometida a retención<sup>1513</sup>. En este sentido, en el caso de la devolución, las notas distintivas de dicho derecho harían hincapié en su naturaleza jurídico-pública, pero podrían reconocerse en él, a diferencia de lo que ocurre con la deducción, los caracteres del derecho de crédito.

Por último, la tesis de la compensación debe negarse por la razón expuesta en el epígrafe anterior de este trabajo: la indudable potencialidad satisfactoria del ingreso<sup>1514</sup>, que niega la necesidad de acudir a dicho instituto<sup>1515</sup>. Así, como ha puesto de manifiesto FEDELE<sup>1516</sup>, llegaríamos a la misma conclusión que con las tesis del pago anticipado: la innecesidad - e imposibilidad, con este esquema explicativo- del nacimiento de una obligación tributaria por la

---

1512 En op.cit. págs. 140-141.

1513 Vid. al respecto, §IV.2.1.1. de este trabajo.

1514 Así, FEDELE, en "A proposito..." op.cit. pág. 447, señala que "...il termino stesso "imputazione" esclude ogni possibilità di spiegare il fenomeno in termini di compensazioni...".

1515 Así, FEDELE, en "La teoría..." op.cit. pág. 1732 señala que "Aplicando tal solución al ingreso anticipado del tributo se llegaría a los mismos resultados obtenidos utilizando el esquema del cumplimiento anticipado. El recurso al complicado mecanismo de las obligaciones contrapuestas y de su compensación en el momento mismo en que la supuesta "obligación tributaria" surge, resulta, cuando menos, artificioso, y, en esencia, inútil."

1516 En "La teoría..." op.cit. pág. 1735 "el propio análisis de los modelos privatísticos de la prenda irregular y de la caución parece, pues, inducir a reconstruir el fenómeno del ingreso anticipado de cosas fungibles según el esquema siguiente: el "ingreso" mismo tiene como efecto la transferencia de la propiedad y una función satisfactoria y, por consiguiente, excluye, al menos en la cuantía de lo ingresado, el posterior nacimiento de una relación obligatoria."

totalidad de la prestación tributaria, tras la realización del hecho imponible.

### *8.2.1.3. El hecho imponible como condición.*

Desde las tesis que configuran a la retención a cuenta como una forma de caución, se han elaborado construcciones que partirían del carácter satisfactorio que poseería el ingreso realizado para constituir la misma. Así, a diferencia de las tesis expuestas con anterioridad, en las que se haría hincapié en el mero efecto garantista de dicha caución, en éstas, desde premisas estructurales básicas iguales, se habrían intentado explicaciones que, admitiendo el carácter solutorio del ingreso, constituirían elaboraciones técnicas más depuradas que las tesis del mero cumplimiento anticipado.

Así, como elementos diferenciadores respecto de las tesis anteriores, habría que señalar: en primer lugar, a la constitución de la caución se le otorgan efectos traslativos de la propiedad de su objeto: las sumas de dinero. Lo que, al dotar de potencialidad satisfactoria al ingreso del retenedor, supone enfrentarse a los inconvenientes de las tesis del cumplimiento anticipado, y obliga, por tanto, a elaborar mecanismos que eviten el efecto de extinción anticipada de la obligación tributaria<sup>1517</sup>. En segundo lugar, se reafirma, siendo coherentes con dicho carácter cautelar, que el deber de ingreso del retenedor responde a una obligación distinta de la principal, la obligación de constituir una caución, cuyo objeto es el ingreso anticipado<sup>1518</sup>. Obligación que daría lugar a la devolución, lo que

---

<sup>1517</sup> Como señala FEDELE "La teoría..." op.cit. pág. 1729 "Quien afirme la naturaleza solvente de la transferencia deberá afrontar y resolver las mismas dificultades ya indicadas en relación con las tesis que configuran el ingreso anticipado del tributo a la manera de un cumplimiento y las soluciones propuestas, aunque técnicamente más refinadas que la criticadas más arriba, no parecen fácilmente aplicables a las "anticipaciones " en materia tributaria."

<sup>1518</sup> Nota que ya había puesto de manifiesto FEDELE,A. en "La teoría..." op.cit. pág. 1738, como necesaria para mantener la coherencia, si se partía de que el ingreso servía para constituir una caución: "La tesis de la obligación de constituir caución se reduce, pues, a la opuesta, según la cual objeto inmediato de la obligación es la prestación de la suma que debe ser anticipada."

supone la necesidad, asimismo, de establecer un mecanismo de conexión entre esta obligación y la principal, a fin de explicar los efectos producidos en ésta.

Ambos objetivos se consiguen a través de un mecanismo determinado: la naturaleza "condicionada" de la atribución que el retenedor realiza al ente impositor mediante la realización del ingreso<sup>1519</sup>. En efecto, se ha intentado construir el fenómeno a través de la constitución de una obligación de devolución, generada por la realización de dicho ingreso, cuya eficacia resultaría supeditada al cumplimiento de una condición suspensiva: la falta de realización del presupuesto de la obligación tributaria. Así, en caso de cumplimiento de la condición, la obligación de reembolso devendría eficaz y resultaría procedente la devolución. En caso contrario, el ingreso se destinaría a la extinción de la obligación tributaria.<sup>1520</sup>

---

1519 Así lo señala FEDELE pág. 1730, nota 40 : "el mecanismo propuesto por la mayor parte de estos autores se funda sobre la afirmada naturaleza "condicionada" de la atribución satisfactoria al acreedor. Se trataría, evidentemente (dada la inmediata eficacia traslativa de la prenda irregular), de una condición resolutoria potestativa, en cuanto destinada a operar sobre el cumplimiento del deudor...el mecanismo de la condición resolutoria parece aún más difícilmente utilizable con referencia al fenómeno tributario, que se desarrolla totalmente al margen de cualquier supuesto negocial... se llegaría siempre a reconocer en el deudor una facultad de elección entre el cumplimiento de la deuda garantizada y la imputación (en sentido técnico) al mismo de la caución y semejante facultad no puede ser reconocida ciertamente al sujeto pasivo del tributo."

1520 En ese sentido, FALSITTA op.cit. pág. 296 " Parte della dottrina, invero, qualifica la cauzione come un mezzo di pagamento (se in denaro) anticipato e condizionale della obbligazione garantita. Il versamento della cauzione non farebbe sorgere immediatamente alcuna obbligazione condizionale di restituzione del tantundem. Detta obbligazione sorgerebbe solo in quanto non si avvenuta ad esistenza l'obbligazione garantita, mentre nel caso di esistenza di questa l'accipiens avrebbe il diritto di considerare quale pagamento anticipato la somma ricevuta a titolo di cauzione. E evidente che, accogliendo questa codesta costruzione, non è più luogo a parlare di estinzione per compensazione, ma solo di pagamento anticipato e condizionale di questo." Así, este autor considera aplicable dicha explicación a los supuestos de inscripciones provisionales: (pág. 297) "la iscrizione a ruolo di imposte a titolo provvisorio è fonte, a favore del soggetto cui la partita di ruolo è intestata, di un diritto allo sgravio...Il diritto allo sgravio è, però , sottoposto alla condizione suspensiva che l'ente pubblico, per il periodo di imposta cui si riferiscono le iscrizioni provvisorie, non riesca ad acquisire uno o più titoli di iscrizione definitiva. Se la condizione viene ad esistenza, all'ente non rimane che dar corso prontamente allo sgravio. Se di contro l'ente acquista i titoli di iscrizioni definitiva, si ha una compensazione legale, per la quantità corrispondenti, tra le imposte da sgravare e le imposte da iscrivere, salvo il rimborso e l'iscrizione delle differenze in più o meno."



No es menester, creemos, que nos detengamos mucho en esta construcción: la acerada crítica de que la ha hecho objeto FEDELE<sup>1521</sup> nos exime de dicho deber. En efecto, el mencionado autor ha puesto de manifiesto que, amén de la impropiedad de la aplicación del instituto de la condición a la obligación tributaria, dicha explicación no se ajustaría a las características del fenómeno. Y ello, en primer lugar, porque la pretendida condición no sería tal, sino que la eficacia, aun "diferida", de la obligación de reembolso, se produciría siempre. Así, tanto si la obligación tributaria nace como si no lo hace, dicha obligación será eficaz. En el segundo caso, porque dará lugar al reembolso, y, en el primero, porque deberá compensarse con la obligación tributaria. En efecto, dado que se trata de obligaciones distintas y contrapuestas, la extinción de la obligación tributaria, causada por la de reembolso, deberá producirse necesariamente por dicho mecanismo. Lo que, por un lado, presupone necesariamente la eficacia de ambas, y, por otro, vuelve a plantear todos los problemas expuestos en torno a la posibilidad de considerar que la deducción y devolución puedan responder a una extinción por compensación.

Pero además, la artificiosidad de la construcción resulta evidente si observamos que, en este caso, la obligación tributaria surge

---

En la misma línea se inserta la explicación que realiza FEDELE acerca de dicha construcción, en : "La teoría..."op.cit. pág.. 1739 : "La obligación de reembolso del "tantundem" estaría " subordianda a la condición suspensiva de la falta dedeterminación del presupuesto constitutivo de la obligación tributaria. Verificándose la condición, resultaría obligatorio el reembolso; si, en cambio, surgiese la oblgación tributaria, se determinaría una compensaciónlegal "pro concurrenti quantitate", entre ésta última y la obligación de reembolsar el ingreso anticipado."

<sup>1521</sup> Como pone de manifiesto dicho autor, en op.ult.cit. pág. 1740 en realidad, el evento al que está subordinada la eficacia de la oblgación de reembolso no es la condición (incierta) de la realización del hecho imponible, sino la fecha en que ésta debería nacer. Puesto que si no nace, también será eficaz: dará lugar al reembolos , y si nace, dará lugar a la compensación, lo que presupone su eficacia. Por lo tanto, "de las dos obligaciones, de las cuales una al menos surgiría en el preciso instante en que se extingue totalmente y con el solo fin de extinguirse, aprece evidente la artificiosidad de la construcción. Parece que debe observarse, en el análisis de los fenómenos jurídicos, un principio de economía que excluye toda posibilidad de afirmar la existencia de una realción obligatoria con el único propósito de afirmar la compensación con otra, de cuya existencia sería prueba, precisamente, la compensación producida."

únicamente para ser extinguida<sup>1522</sup>, con lo que una de las dos obligaciones ha nacido para no cumplir ninguna función. Dado que, en efecto, no debe olvidarse que la categoría de la obligación requiere la necesidad del cumplimiento de una función protectora de un interés, que es lo que propiamente hace surgir dicho instituto. Y así, como veíamos al estudiar al constitución de la garantía, dicho interés ya ha sido satisfecho. Lo que nos llevaría, directamente, a preguntarnos acerca de la validez de una explicación que utiliza categorías que resultan inútiles, no sirviendo al propósito para el que fueron creadas, sino al único fin de permitir a la doctrina mantener en todo caso el nacimiento de una obligación por la totalidad de la prestación.

También ha intentado explicarse, sin éxito, a través de la naturaleza de condición resolutoria que el hecho imponible operaría sobre la obligación de ingreso. Operando la ausencia de obligación tributaria como una suerte de *condictio indebiti* del mismo, y provocando, por tanto, la devolución<sup>1523</sup>. Esta construcción resulta especialmente interesante porque contacta directamente con un

---

<sup>1522</sup> Como señalan FEDELE, en op.cit. "...existencia de una relación obligatoria con el único propósito de afirmar la compensación con otra, de cuya existencia sería prueba, precisamente, la compensación producida." (pág. 1740); FANTOZZI, en *La solidarietà*...op.cit. pág. 168 "...il meccanismo della ritenuta, in cui sembra perlomeno inutile configurare il sorgere dal presupposto di un'obbligazione che si stingua al nascere del corrispondente credito del soggetto passivo, potendosi forse più agevolmente spiegare il meccanismo in base al distinto operare di due diverse norme.", y LOZANO SERRANO, *Memoria* ...op.cit., pág. 30 "...se ha construido una obligación - la de reembolso - que nace justo en el momento en que se extingue, cuyo objeto no sería ya el reembolso sino la compensación, y cuya única prueba de existencia es, precisamente, dicha compensación."

<sup>1523</sup> Así, FALSITTA, en op.cit. pág. 299, "L'iscrizione provvisoria sarebbe funzionalmente volta al pagamento ("solvendi causa") del futuro credito definitivo. Ma l'efficacia solutoria resterebbe sottoposta alla condizione risolutiva che il credito futuro non venga poscia ad esistenza, nel quale caso il verificarsi della condizione renderebbe a posteriori e con effetto retroattivo priva di causa l'iscrizione provvisoria, con tutte le conseguenze relative (restituzione della somma indebitamente pagata, più gli interessi). Sicché, delle due, l'una a) il credito definitivo manca, con ciò stesso matura la condizione risolutiva e il pagamento anticipato diviene un pagamento senza causa, unindebito. Ove ciò accada, all'ente che ha incassato le imposte provvisorie non resta che procedere al loro pronto rimborso; b) l'obbligazione definitiva viene ad esistenza e quindi l'iscrizione provvisoria, risolvendosi nel pagamento anticipato di detta obbligazione, fa sí che fino a concorrenza dell'importo dell'iscrizione provvisoria nessuna iscrizione definitiva debba aver luogo."

elemento que es asumido por gran parte de la doctrina actual que ha tratado el tema: la *provisionalidad* del ingreso anticipado respecto de los efectos del hecho imponible<sup>1524</sup>. En efecto, como ha sido puesto de manifiesto, la condición resolutoria debería estar implícita en la propia obligación generadora del deber de ingreso<sup>1525</sup>, y, en ese sentido, el concepto de obligaciones condicionadas puede resultar equivalente al de obligaciones provisionales<sup>1526</sup>.

Sin perjuicio de continuar con el tema en el epígrafe siguiente, debe señalarse, sin embargo, que la construcción expuesta, en la medida en que parte de la existencia de dos obligaciones, y siendo una provisional respecto de la otra, debe plantear un mecanismo de conexión entre ambas. En efecto, si la obligación tributaria llega a nacer, al no producirse la condición resolutoria, el ingreso anticipado continuaría siendo eficaz. Pero, al surgir la nueva obligación, se haría necesaria la realización de una nueva prestación por el total importe de ésta, lo que llevaría a la duplicación, al menos parcial, del tributo.

---

<sup>1524</sup> En ese sentido, FEDELE, en *Le imposte...*, op.y loc. cit., "Il presupposto..." op.y loc. cit.; "A proposito di..." op. y loc. cit.; TESAURO, *Il rimborso...* en op.y loc. cit.; FANTOZZI, *La solidarietà...* op.y loc. cit.; TEMONTI, *Imposizione...* op.y loc. cit.; LA ROSA " I tributi di concessione governativa...", en *Studi sul...* op.cit. pág. 177; POTITO *L'Ordinamento...* op.cit. pág. 114.

En España han adoptado dicha característica como inherente a los ingresos anticipados LEJEUNE, en op.cit. págs. 167 y ss; SIMON ACOSTA, E. en *Cuestiones Tributarias...* op.cit. pág. 215; y COLLADO, op.cit. págs. 69 y ss.

<sup>1525</sup> Por FEDELE en "La teoría..." op.cit. "...en la medida que el desembolso anticipado es obligatorio constituye, ante todo, el cumplimiento de la obligación correspondiente...la condición resolutoria deberá, por tanto, ser inherente a la obligación misma; o mejor, al hecho que determina su nacimiento" (pág. 1741).

<sup>1526</sup> En "La teoría..." op.cit. pág. 1741, señala que no puede ser un cumplimiento provisional, sino en todo caso una obligación provisional: "Esta formulación de la tesis descuida, sin embargo, un dato fundamental: en la medida que el desembolso anticipado es obligatorio, constituye, ante todo, el cumplimiento de la obligación correspondiente. De aquí que el ingreso puede perder, retroactivamente, su justificación solvente solamente si el efecto resolutorio está referido, ante todo, a la obligación de "ingresar. ...Bajo este punto de vista, podría aparecer como justificada la calificación de algunas obligaciones de "anticipar" el tributo como obligaciones "provisionales". La "provisionalidad" consistiría, más técnicamente, en estar la obligación (o mejor, la eficacia del acontecimiento que la constituye) subordinada a la condición resolutoria de la falta de nacimiento de la obligación tributaria."

Resultado éste contrastante con el derecho positivo<sup>1527</sup>. En ese sentido, no cabe plantear en términos de compensación la existencia de la deducción (y, eventualmente, una devolución), dado que ambas obligaciones, aun configurándose una como "provisional" y la otra como "definitiva", tienen el mismo signo<sup>1528</sup>. La compensación sólo cabría, como veíamos, con la obligación de reembolsar lo anticipado. Pero esto supondría que en ningún caso, ni aun existiendo la obligación tributaria, el ingreso anticipado habría tenido eficacia solutoria<sup>1529</sup>, lo que hace inútil la utilización de una condición - la resolutoria - que debe funcionar siempre, a modo de un término.

#### *8.2.1.4. El ingreso anticipado a través de una explicación procedimentalista. La tesis de TESAURO.*

Partiendo asimismo de la eficacia solutoria del ingreso, y de su carácter provisional, la de TESAURO es una construcción que presenta puntos en común con la inmediatamente anterior, si bien plantea, en su elaboración, matices distintos. Parte, así, de dos características comunes: en primer lugar, el ingreso anticipado se configuraría como

---

<sup>1527</sup> Así lo ponen de manifiesto FEDELE, en op.ult.cit., pág. 1742 "Si lo que determina la resolución de la obligación al ingreso anticipado y el reembolso de lo ingresado es exclusivamente la falta de nacimiento de la obligación tributaria, se debe en cambio admitir que, cuando ésta última llega a existir, quede inalterada la eficacia del anterior ingreso. Pero, si la obligación tributaria debiese ser cumplida en su totalidad, el contribuyente vendría, en definitiva, a pagar dos veces el mismo tributo, en relación con el mismo hecho imponible, al menos hasta la cuantía del ingreso anticipado. Debe, por tanto, darse una explicación válida de la extinción, total o parcial, de la obligación tributaria y el único mecanismo utilizable es el de la compensación con la obligación al reembolso de lo entregado anticipadamente.", y LOZANO SERRANO, C. en *Memoria...op.cit.* pág. 30: "...tampoco resuelve la cuestión afirmar que se trata de un pago anticipado sometido a la condición resolutoria o al término final de eficacia de que no nazca la obligación tributaria, pues habría que admitir entonces que si ésta llega a nacer, debería quedar inalterada la anterior situación, con lo que, existiendo el pago anticipado, y exigiéndose la obligación por su cuantía íntegra, se pagaría dos veces."

<sup>1528</sup> Así, lo pone de manifiesto TREMONTI, al criticar la construcción de FALSITTA, en op.cit. pág. 162, nota 26 : " "Siccome riesce difficile immaginare che questo A. abbia immaginato la compensazione fra due imposte, cioè fra due situazione soggettive di uguale segno, la proposizione surriferita va letta riferendola all'imposta definitiva ed al credito (del contribuente) al rimborso dell'acquisizione provvisoria."

<sup>1529</sup> Así lo ponen de manifiesto FEDELE, en op.cit., pág. 1742, y LOZANO SERRANO, C. en *Memoria...op.cit.* pág. 30.

un pago provisional de la obligación que nacerá con la realización del hecho imponible, y será éste el que dote de definitividad a dicho pago. En segundo lugar, la inexistencia o menor cuantía de la obligación tributaria privaría de causa a la obligación de ingreso anticipado.

En esta línea, y según este autor, el presupuesto de la retención a cuenta daría lugar a un deber de ingreso, independiente de la obligación tributaria, aún no nacida. Ingreso destinado a la satisfacción de dicha obligación, si ésta llega a nacer. Este presupuesto legitimaría la retención de las sumas hasta el momento de realización del hecho imponible y, en ese momento, dependiendo de que éste se produzca efectivamente o no, y, por tanto, se genere la deuda tributaria, pueden darse uno de dos resultados posibles. Así, si la obligación tributaria nace, su importe resulta inexigible en la medida del ingreso realizado. Se evita así el necesario recurso a la compensación, dado que se dota de definitividad al ingreso, al imputarse al pago de dicha obligación. Si no nace, el ingreso es indebido, y se procede a la devolución, dado que no se ha producido el evento que permitiría la retención indefinida de las sumas.

Ahora bien, como veremos, los puntos débiles de esta tesis provienen, precisamente, de centrar la construcción en la obligación tributaria surgida del hecho imponible, resultando premisas básicas de la tesis tanto la consideración de la obligación tributaria como única fuente de legitimación de la contribución, como, por ello mismo, la necesaria instrumentalidad del deber de ingreso del retenedor, que tendría como finalidad satisfacer dicha obligación.

Así, examinaremos detenidamente cada uno de los puntos en los que se sustenta la tesis.

#### **8.2.1.4.1. El título jurídico de realización del ingreso.**

En ese sentido, puede indicarse que existen, en la misma, tres pilares básicos que evitarían que el cariz satisfactorio del ingreso colisione, de un lado, con la ausencia de nacimiento de la obligación tributaria en el momento de realización del mismo, y, de otro,

suponga una extinción anticipada de ésta. Todos ellos girarían alrededor de la configuración del ingreso como el resultado de un deber desconectado de la obligación tributaria y cuya eficacia se presentaría como "provisional".

a) *La distinción entre "deber de ingreso" y "obligación tributaria"*.

En efecto, según este autor, la posibilidad de realizar ingresos sin que resulte necesario el nacimiento de la obligación tributaria se explicaría, sencillamente, porque el presupuesto de dicho deber puede aparecer perfectamente desconectado de ésta, y pertenecer, a su vez a sujetos diferentes<sup>1530</sup>. Así, aunque el objeto del ingreso pueda - y así lo postula- imputarse a la satisfacción de dicha obligación, dicho deber no se configura como un acto de pago, generándose con independencia de la existencia de ésta. Obsérvese que TESAURO parte, con ello, de un *modus operandi* de los actos relativos a la obligación tributaria que desconecta a ésta sustancialmente de sus raíces jurídico-privadas. Así, se utiliza una explicación típicamente procedimentalista<sup>1531</sup> - que los deberes tributarios, incluso aquéllos de contenido patrimonial, surgen de presupuestos que no requieren del nacimiento de la obligación tributaria, y que, por tanto, no tienen naturaleza obligacional<sup>1532</sup>, pero

---

1530 TESAURO *Il rimborso* ...pág. 189 "...una cosa è l'obbligo di versare ed altra cosa è l'obbligazione tributaria: l'uno può sussistere senza l'altra ed è alla luce dell'obbligazione tributaria che si determina ciò che, versato, deve essere ancora corrisposto." pág. 193 . Por ello, debe "sottolineare la differenza tra obbligo di versamento, facente capo al terzo, e obbligazione tributaria, facente capo a chi percepisce le somme ecurtate dalla ritenuta. Ne scaturisce un duplice criterio di qualificazione dell'indebito: indebito per inesistenza dell'obbligo di versamento, indebito per inesistenza dell'obbligazione tributaria."

1531 En ese sentido, PEREZ ROYO, F. que en "El pago de la deuda tributaria", *CREDA* nº 6, 1975, parte de que el deber de ingreso se cualifica como un acto dentro de un procedimiento administrativo, y no como un acto de pago de la obligación tributaria. Si bien dicho autor postula dicha diferenciación a efectos de fundamentar su posición, contrario a la naturaleza obligatoria de la prestación tributaria.

1532 La calificación está basada, pues, en la distinción postulada por FANTOZZI, en "Premesse per una teoria della successione nel procedimento tributario", en la obra colectiva *Studi sul procedimento amministrativo tributario*, Ed. Giuffrè, Milano, 1971, págs. 140-141, y que en España es asumida, asimismo, por PEREZ DE AYALA y GONZALEZ GARCIA, en "Potestad de imposición y relación jurídica (I) La concepción de la relación tributaria como relación de poder", en *CREDF*, 1969, págs. 9 y ss, quienes mantienen que "la prestación de dar en que consiste el pago del tributo no es,

que resultan instrumentados a la realización de la prestación tributaria - para confirmar el papel central que, en la explicación del tributo, asumiría, en cualquier caso, una obligación por el total importe de la prestación debida. En ese sentido, a pesar de no compartir totalmente los puntos de vista de las tesis más tradicionales, es decir, la explicación del tributo a través del esquema de la relación jurídica, también comparte las premisas a que hacíamos referencia: la necesidad del surgimiento de la obligación tributaria y su carácter legitimador de los ingresos realizables por razón del tributo<sup>1533</sup>. Es por ello por lo que el ingreso del retenedor se configura como provisional, dado que sólo la obligación tributaria determinaría adquisiciones estables<sup>1534</sup>.

En ese sentido, TESAURO afirma la posibilidad de la existencia de un deber de ingreso sin necesidad de que exista obligación, poniendo el

---

siempre y necesariamente, contenido u objeto de una obligación tributaria, la conocida deuda tributaria, sino que pueden darse casos en los que aquella prestación de dar sólo sea contenido de un deber jurídico de pagar el tributo, sin carácter obligacional".

Es expresamente utilizada para explicar el ingreso del retenedor por LEJEUNE, en op.cit. págs. 199, al que califica como resultado de un mero deber de ingreso sin sustrato obligatorio, con lo que, en su opinión, "en ocasiones el tributo podrá ser realizado o dicho de otra forma, las sumas debidas a título de tributo podrán ser obtenidas sólo a través de deberes jurídicos sin que llegue a nacer obligación alguna (derecho de crédito procesalmente titulado) a favor de la Administración. En otras, el tributo se obtendrá a través de deberes y obligaciones y, en otras, en fin, a través de distintas relaciones obligatorias."

<sup>1533</sup> Dada la asunción de las tesis constitutivas del esquema explicativo de la obligación tributaria con posterioridad a la realización del hecho imponible, si bien como efecto mediato y no inmediato de éste, FEDELE pone de manifiesto su incapacidad, equiparable a la de las tesis declarativas tradicionales, para explicar los ingresos anticipados. Así, en *Le imposte...* op.cit. págs. 67 y ss; "Il presupposto..." op.cit. págs. 965 y ss; y "La teoría..." op.cit. pág. 1722. En el mismo sentido se pronuncia LEJEUNE, en op.cit. pág. 164.

<sup>1534</sup> En ese sentido, TESAURO *Il rimborso,...* op.cit. señala que hay obligaciones atributivas ligadas al presupuesto tributo que determinan la adquisición estable de las sumas pagadas, y "...obbligazioni ed obblighi, strumentali ossia non costituenti giusta causa di attribuzione, che determinano a favore del Fisco spostamenti patrimoniali instabili e provvisori, bisognosi, per divenire irreversibili, di essere giustificati dal rapporto collegato al presupposto."(p.19).

En el mismo sentido, GALLO, op.cit. pág. 183, nota 19: " si posa semplicemente parlare di acquisizione definitiva all'erario di una somma originariamente versata in via provvisoria ed anticipata rispetto al verificarsi del presupposto; i due obblighi di cui sopra si differenzierebbero, quindi, solo nel contenuto e nei soggetti che sono chiamati ad adempierli...".

ejemplo de una autoliquidación erróneamente positiva. Lo que permitiría predicar el resultado opuesto: puede existir obligación tributaria sin deber de ingreso cuando el importe de las retenciones supera a ésta; o sencillamente, no coincidir los montantes de una y otra, cuando, a pesar de existir el deber de realizar un ingreso, debe deducirse el importe de los ingresos ya realizados<sup>1535</sup>.

En nuestra opinión, sin embargo, el resultado derivado de dicha disociación no se correspondería con una explicación coherente del fenómeno. Al respecto, debemos señalar que nos parece resulta cierto que, en principio, en el tributo pueden aparecer distintos deberes de ingresar sumas, a cargo del sujeto pasivo o de un tercero, y que para ello no es necesario el nacimiento previo, y ni siquiera la referencia, a la obligación tributaria tradicionalmente considerada. Pero, sin embargo, resulta necesaria la existencia de un sustrato deudor que genere el susodicho deber, a menos que a través de dicho "deber de ingreso" se esconda subrepticamente una auténtica obligación, del que su titular sea responsable, con el mismo régimen jurídico que sería aplicable al titular de una deuda, pero que, sencillamente, no coincida con la obligación tributaria "principal", como, en nuestra opinión, ocurre en este caso. Así, la calificación acerca del sustrato obligatorio o no del deber de ingreso se hace depender de las consecuencias jurídicas de su incumplimiento. Por ello, hay que entender que la calificación de "mero deber" de ingreso imputable al retenedor supone, para los

---

<sup>1535</sup>Así, TESAURO, F. en "Ancora sul rimborso dell'ILOR versata in tesoreria e sulla distinzione tra obbligo di versamento ed obbligazione tributaria." en *BT* n° 23, 1988, pág. 1814 respecto de la distinción entre "obbligo di versamento" y "obbligazione tributaria": "...consideriamo, da un lato, l'obbligo di versamento posto a carico dei sostituti e relativo alle (somme) ritenute e, dall'altro, l'obbligazione tributaria che fa capo al sostituto." Ambos tiene un presupuesto distinto, y por lo tanto, "possono darsi casi in cui v'è obbligazione e non v'è obbligo di versamento, e casi in cui v'è obbligo di versamento ma non obbligazione, infatti: - quando il contribuente, liquidata l'imposta, e liquidati i "crediti d'imposta" che gli spettano, conclude la dichiarazione esponendo un credito, non si profila alcun obbligo di versamento, ma in tale ipotesi, non si potrà negare che, in relazione al complesso dei redditi realizzati, sia sorta un'obbligazione;..." Como ejemplo de deber de ingreso sin surgimiento de obligación propone la autoliquidación errónea (pág. 1814). Y como supuesto en que no se corresponde la cuantía de la obligación tributaria con el deber de ingreso: (pág. 1815) "...quando, ad esempio, l'obbligo di versamento è dato dalla differenza tra il quantum complessivamente dovuto per il periodo d'imposta, e il quantum già versato (con accenti o per ritenute subite)."



autores que lo postulan, que la única reacción posible de la Administración tributaria consistirá en la imposición de una sanción<sup>1536</sup>. Sin embargo, como vimos, esta afirmación no coincide con el régimen jurídico que regula dicho deber de ingreso.

Y, además, en nuestra opinión, debe descartarse la premisa de la tesis de TESAURO. En efecto, consideramos que el supuesto del ingreso realizable por una autoliquidación errónea constituye un ejemplo del que no se desprenden las conclusiones a las que llega el mencionado autor. En efecto, esta situación, equiparable a una liquidación administrativa errónea, si se parte de una postura declarativa (lo que no es el caso de este autor), hace a la existencia de un deber de ingreso porque existen indicios que inducen a la creencia de la existencia de dicha deuda. Se trata de un problema de prueba, pero si ésta se practica, el criterio jurídico-normativo es que no existe dicho deber de ingreso. Por tanto, no se trata de que exista un deber de ingresar absolutamente desconectado de la existencia de una deuda, sino que, sencillamente, no es necesario, para que exista dicho deber, como veíamos en el capítulo anterior, la absoluta certeza acerca de la existencia de la misma. Pero la autoliquidación o la liquidación errónea son supuestos patológicos para los que el mismo ordenamiento prevé los mecanismos de corrección, como pueda serlo en sentido inverso: una liquidación provisional que no aprecia la existencia de deuda, existiendo ésta, sin embargo. No pueden considerarse extensibles al resto del Derecho tributario, a la hora de elaborar un hipotético principio en ese sentido.

Por otra parte, la distinción sólo responde al deseo de obviar el dato innegable de que el ingreso que realiza el retenedor corresponde a una auténtica obligación distinta de la obligación tributaria principal, y que no supone un acto de recaudación anticipada de dicha deuda. Dado que la misma no ha nacido, se postula que cabe el deber de ingreso sin la existencia de deuda. Pero de ello resulta una construcción realmente

---

<sup>1536</sup> Como veíamos en § V.1.2.5. de este trabajo. Y, en efecto, además de los autores citados en el lugar señalado, así es predicado expresamente, para este supuesto, por LEJEUNE, op.cit. págs. 204-205.

artificial, y que no se ajusta a su régimen jurídico. En efecto, el concepto construido por TESAURO guarda evidentes paralelismos con la postura esbozada por RUSSO a efectos de explicar el significado de la retención. También en aquél caso dicho autor, si bien no desconectaba absolutamente deuda e ingreso, sostenía que éste respondía a una "mera obligación" del retenedor por la que se realizaba la recaudación anticipada de la obligación tributaria, a cargo del sujeto pasivo. Con lo que parecía se intentaba configurar un estatuto jurídico distinto para las "meras obligaciones" que para las auténticas obligaciones. Y ya en aquél caso veíamos que era imposible sostener dicha postura por no poder soportar el contraste con el régimen jurídico que el derecho positivo establece para el deber de ingreso del retenedor, que lo convierte en un auténtico obligado.

En ese sentido, no podemos decir que surja "meramente" el deber de realizar un ingreso destinado a la satisfacción de la eventual deuda del retenido. La tesis obvia, por tanto, la existencia de dicha obligación del retenedor, y que el deber de ingreso no puede entenderse referido a la posición jurídica del retenido<sup>1537</sup>. En la medida en que se asumiera la existencia de la misma, debería predicarse, para mantener la coherencia con la construcción, que se tratara de una obligación "provisional", lo que amén de plantear el problema de dilucidar si cabe la existencia de obligaciones de este tipo<sup>1538</sup>, obliga a señalar que la posición del retenedor no se configura como distinta de la de cualquier otro deudor tributario por una obligación "definitiva".

*b) Los efectos inmediatos del ingreso anticipado: la retención provisional de las sumas ingresadas.*

En efecto, como veíamos, la realización del ingreso anticipado no puede entenderse realizada *solvendi causa* de la obligación tributaria,

---

<sup>1537</sup> TESAURO, op.cit., manifiesta que el retenedor es un "soggetto di un obbligo di versamento distinto dall'obbligazione tributaria che rimane a carico di chi realizza il presupposto e deve subire la ritenuta." (pág. 191).

<sup>1538</sup> Así, LEJEUNE op.cit. pág. 7 niega la posibilidad de la existencia de obligaciones provisionales.

porque, amén de la imposibilidad, ya señalada, de pagar una obligación no nacida, dicho acto solutorio extinguiría anticipadamente la obligación, con lo que se pondrían de manifiesto los inconvenientes de las tesis del cumplimiento anticipado<sup>1539</sup>. Pero además, existiría otra razón: lo impediría el carácter exclusivo que, en torno a la adecuación al principio contributivo, poseería la obligación tributaria<sup>1540</sup>. Lo que determinaría una interdicción de realizar atribuciones definitivas, si ésta no hubiera podido nacer, por ausencia de realización del hecho imponible, dada la incerteza acerca de su existencia<sup>1541</sup>.

El mecanismo propuesto por el autor puede describirse así: la realización del ingreso, por tanto, no extinguiría la obligación tributaria, pero asimismo tampoco produciría la traslación jurídica de la propiedad de las sumas. Sino que daría lugar a un mero derecho del ente impositor a retener las sumas ingresadas<sup>1542</sup>. La Administración dispondría de las mismas hasta un término: aquél en que puede dilucidarse si hay o no hay obligación<sup>1543</sup>. Así, la existencia de la obligación determinaría la imputación de dichas sumas

---

<sup>1539</sup> Así, FEDELE, como hemos visto en op.y loc. cit., ponía de manifiesto que en las tesis de la caución, la provisionalidad es una forma de evitar la eficacia traslativa, y por tanto, el efecto extintivo que haría inútil el nacimiento de la obligación tributaria.

<sup>1540</sup> En ese sentido también se pronuncia expresamente BOSELLO, en op.cit. pág. 218.

<sup>1541</sup> En ese sentido, TESAURO *Il rimborso ...op.cit.*, pág. 37, nota 5; LEJEUNE, págs. 102-103: la prestación anticipada debe tener un carácter provisional, y no solvendi causa, por razón de la incertidumbre en la existencia de obligación, y COLLADO *La retención...op.cit.* pág. 73.

<sup>1542</sup> TESAURO, op.cit., pág. 189, nota 2 "L'obbligo anticipato di versare giustifica nel Fisco un diritto provvisorio di ritenzione, nel senso che, quando si avvererà o mancherà l'obbligazione tributari, dovrà essere ristabilito l'equilibrio tra versato e dovuto con un rimborso od con un conguaglio. S'intende, poi, che se una somma è versata senza che sussista l'obbligo di versamento, essa deve essere senz'altro restituita."

<sup>1543</sup> TESAURO, op.cit., pág. 195 "La somma che il Fisco percepisce è una somma che il fisco ha il diritto di trattenere finché si potrà stabilire se l'obbligazione è sorta o non è sorta: in quel momento soltanto sorge per chi ha subito la ritenuta o l'obbligo di versare la differenza tra l'importo delle ritenute e la somma oggetto dell'obbligazione tributaria, ovvero il diritto alla restituzione. "

provisionalmente retenidas a la satisfacción definitiva de la misma, lo que determinará su adquisición definitiva por el ente impositor. En cambio, si la obligación no es generada, la Administración perderá su derecho a retenerlas, deviniendo en ilegítima su posesión y resultando procedente la devolución de lo indebidamente retenido. En ese momento, debe producirse, por tanto, o bien la devolución, de oficio, por ilegitimidad de la posesión, esto es por producirse un *indebito*, o bien la imputación de las sumas a la satisfacción de la obligación tributaria, lo que dotaría de definitividad la adquisición de las mismas.

La postura, que intenta explicar así la "provisionalidad" de la prestación que se se instrumenta a través de la retención a cuenta, deja, sin embargo, un claro flanco a la crítica. En efecto, si el presupuesto que genera el deber de ingreso únicamente legitima la retención provisional de las sumas, esto supone que a partir del momento en que pudiera realizarse el enjuiciamiento acerca del nacimiento de la obligación tributaria, debería producirse, automáticamente, la devolución, caso de no existir ésta. Dejando para el siguiente apartado la cuestión de la configuración de la devolución y de su adecuación a este esquema explicativo, debe aquí incidirse en la colisión que el mismo plantea en relación con los supuestos en los que, a pesar de no nacer la obligación - o hacerlo en menor medida que el importe de lo ingresado - el Estado sigue reteniendo las sumas ingresadas, sin proceder automáticamente a su devolución: aquéllos supuestos, por ejemplo, en que no se presenta declaración por el impuesto.

En efecto, en forma coherente con el planteamiento expuesto, dicho autor ha manifestado la opinión de que no debería exigirse, para la realización de la devolución, el previo requisito de la autoliquidación, o de la liquidación administrativa de la que derive la procedencia de la misma<sup>1544</sup>, Sin embargo, debe señalarse que, muy por el contrario, aun en el supuesto del perceptor de rentas sometidas a

---

<sup>1544</sup> Como pone de manifiesto LEJEUNE, en op.cit. , pág. 88, la deducción, como técnica liquidatoria propia de los ingresos anticipados, "surge por el mero hecho de la realización del ingreso anticipado, no pudiéndose hacer efectivo tal derecho, sino hasta el momento en que se practica por el contribuyente la declaración- liquidación correspondiente."

retención a cuenta pero exento en el marco del impuesto, supuesto en el que no existiría obligación que satisfacer<sup>1545</sup>, si no se presentara declaración, o la Administración no practicara una liquidación, la devolución no se reputará procedente<sup>1546</sup>. Y lo mismo puede señalarse respecto de los supuestos en que el sujeto pasivo no está sometido al deber de presentar declaración. Sin que pueda por ello aducirse que el Estado retiene ilegítimamente las sumas que no son suyas, sino del retenido.

Y, en nuestra opinión, ello no responde a un requisito impuesto arbitrariamente<sup>1547</sup>, dado que la Administración, pretendidamente, debería proceder, de oficio, a la devolución cuando no existiera la obligación tributaria. Sino que, el tratamiento resulta aquí configurado

---

<sup>1545</sup>Así TESAURO, en op.cit. pág. 197, opina que "chi possiede redditi esenti non è tenuto a presentare la dichiarazione ed ha diritto al rimborso anche se non la presenta."

<sup>1546</sup> En ese sentido, ADONNINO, en "La retención a cuenta..." op.cit. , págs. 34-35, señala que, si no se realiza el Hecho imponible: "...la dichiarazione dei redditi debba comunque essere presentata, qualificandosi così quale condizioni per i rimborsi stessi...(en otro caso)...si avrebbe un differente trattamento in materia di presentazione della dichiarazione nei casi in cui non si verifica il presupposto dell'imposizione, a seconda che i ricavi del soggetto passivo siano o meno assoggettati a ritenuta d'acconto."..."...il rimborso delle ritenute non dovute od eccedenti è un dovere di ufficio dell'Amministrazione Finanziaria."

En el mismo sentido, INGROSSO, op.cit. pág. 31 "Il diritto di scomputo è collegato all'onere (non vi è decadenza) della esplicita realizzazione in dichiarazione. Il contribuente che abbia omesso di esercitare tale diritto in denuncia potrà farlo valere in via giudiziale con ricorso contro il ruolo nel quale l'imposta è stata iscritta senza le ritenute."

<sup>1547</sup> Así, constituye precisamente un argumento en contra de su postura constitutiva el hecho de que la Administración puede retener la retención de las rentas no declaradas. Así, en op.cit.: "Sembra evidente, innanzitutto, la funzione sanzionatoria della norma. ...l'obbligazione tributaria non è stata posta in essere, né dal contribuente né dal Fisco: ma in una situazione in cui l'obbligazione doveva essere costituita. Assume così, eccezionalmente, funzione di titolo attributivo in via definitiva il rapporto di ritenuta d'acconto che, normalmente, non determina la definitiva acquisizione delle somme che ne costituiscono oggetto."(pág..159).

Sostiene que, a pesar de ello, la relación de retención no es causa solvendi: concurre también la circunstancia de ausencia de declaración y de imposición de oficio. Ocurre que "...il rapporto di ritenuta abbia per oggetto somme prelevate su entrate in relazione alle quali doveva essere costituita l'obbligazione."(pág..160). Es precisamente la situación en que la obligación no se constituye debiendo hacerlo lo que justifica excepcionalmente la retención definitiva de las sumas sobre la única base de la relación de retención.

sencillamente en forma simétrica al aplicable a las deudas tributarias: al igual que para la exigibilidad de éstas es menester la autoliquidación o la liquidación, en este caso surge un derecho de crédito a favor del particular que trae su causa, no de la realización del ingreso, sino de su situación impositiva; y debe, por tanto, ser tratado de igual forma. En ese sentido, no puede aislarse, a pesar de lo esbozado por algún autor<sup>1548</sup>, una específica obligación de la Hacienda Pública de dilucidación de la legitimidad acerca del mantenimiento o no del pretendido "derecho de retención" más allá de sus deberes en punto al mero procedimiento de liquidación del tributo. En ese sentido, la Administración no retiene sumas ajenas por un tiempo excesivo. Sencillamente, no ha sido liquidada una eventual deuda de la que es titular. A nuestro parecer, el régimen jurídico parece apuntar más en esta dirección que en la expuesta por TESAURO. Si bien, esto presupone, como veremos, que el ingreso no ha producido, en el patrimonio del ente público, un efecto meramente provisional<sup>1549</sup>.

c) La "*condictio indebiti*":

---

<sup>1548</sup> Por TREMONTI op.cit. pág. 187 " si può tranquilmente argomentare l'insorgenza, dopo trascorso il periodo d'imposta, di un concreto obbligo per l'ufficio di vagliare la congruenza (col presupposto) dei prelievi effettuati..." Según él, la retención definitiva o el reembolso sería causada por una actuación administrativa: (pág. 191) "Il fisco deve - deve perché lo dispongono le norme procedurali surrichiamate, ad un certo momento, realizzare o una fattispecie impeditiva dello sgravio (e correlativamente costitutiva di una causa retinendi: ecco il profilo funzionale del titolo de quo); oppure fare luogo allo sgravio medesimo. In ogni caso è vincolato ...a produrre una fattispecie capae di una innegabile efficacia sostanziale interna (estinzione di doveri d'ufficio, etc) ed esterna (esprimentesi nel dovere di rimborso; o nella interversione del titolo a ritenere il riscosso)". Sin embargo, no es un acto administrativo (pág. 192): "La circostanza che, in siffatte ipotesi, il Fisco non debba "emettere alcun atto formale" non autorizza infatti, a parer nostro, ad escludere che fattispecie sostanziali di atribuzione del tributo (non "formali" si se vuole) così si delineino comunque, come diretta conseguenza dello svolgimento della funzione d'imposizione." Se materializa, la actividad de retener lo recaudado, en el acto de denegación de la devolución. En nuestra opinión, sin embargo, este acto es una mera consecuencia de la liquidación.

<sup>1549</sup> Y así lo pone de manifiesto TURCHI, en op.cit. pág. 337: "Invero, il prelievo operato dall'erario mediante la ritenuta d'acconto non è provvisorio, ma definitivo: proprio per questo motivo sorge specularmente il credito a favore del sostituito." Señalando que si no lo realiza mediante la deducción, el fisco puede quedarse el dinero, siendo indiferente si el presupuesto del impuesto se ha realizado o no.

Como indicábamos anteriormente, la característica que nos permitía predicar la provisionalidad del "ingreso anticipado" estribaría, precisamente, en la existencia de la posibilidad de que resultara procedente una devolución impositiva. Así, en la construcción descrita, la devolución sería la directa consecuencia de la ilegitimidad de la retención de las sumas, dado que, no habiéndose generado la obligación tributaria, la atribución patrimonial provisional perdería su causa jurídica<sup>1550</sup>. Por tanto, correspondería la calificación de indebida de su posesión, y en ese sentido se establecía un paralelismo con la condición resolutoria. Podríamos decir, así, que el resultado sería similar al de la existencia de una "condictio indebiti"<sup>1551</sup>.

Si bien, tampoco este aspecto de la tesis constituye una explicación aceptable del fenómeno. Y ello, para comenzar, porque, como todas las tesis que atribuyen al "ingreso anticipado" un carácter satisfactorio de la obligación tributaria, obvia un aspecto del régimen jurídico de la retención a cuenta que han captado perfectamente, sin embargo, los defensores del "crédito de impuesto". A saber, que el ingreso realizado por el retenedor no produce ni la deducción ni la devolución en el impuesto del retenido<sup>1552</sup>. Y ello tiene una doble significación: en primer lugar, supone que es la retención la que produce ambos efectos

---

<sup>1550</sup> En ese sentido, INGROSSO, en op.cit. pág. 46, para quien la devolución es causada porque, tras un cierto tiempo, la obligación de retención deja de ser debida: "L'acquisizione e la ritenzione da parte dell'ente pubblico del prelievo anticipato d'acconto si giustifica perché vi è un obbligo, quello di ritenuta, di manifesta rilevanza giuridica. Tale rapporto obbligatorio, che scaturisce da presupposti strumentali, costituisce la "causa" che giustifica lo spostamento patrimoniale. La prestazione a titolo di ritenuta d'acconto, che è la solutio di un debito d'imposta, è stata compiuta con un valido titolo giuridico il quale ex latere accipientis, ossia il Fisco, legittima la receptio e la retentio. " ... "La prestazione d'acconto, in virtù di un evento successivo, viene a corrispondere ad una eccedenza sul dovuto."

<sup>1551</sup> Así lo pone de manifiesto TREMONTI, en op.cit. pág. 178.

<sup>1552</sup> Así lo pone de manifiesto TURCHI, en "Il crédito d'imposta..." op.cit. pág. 337: no puede adherirse a la doctrina del pago indebido porque existe independencia entre el ingreso y la retención. La deducción surge de la realización de la retención, con independencia de la realización o no del ingreso, independencia realizada por el hecho del cómputo "per cassa" con independencia de las rentas que la sufrieron.

jurídicos. En segundo lugar, el ingreso no produce ninguno de estos efectos, ni en solitario, ni en concurrencia alternativa con la retención<sup>1553</sup>, a pesar de lo expuesto por TESAURO<sup>1554</sup>, precisamente a efectos de defender la tesis del ingreso "provisional". Lo que pone de manifiesto, asimismo, que la tesis expuesta no tiene explicación para los supuestos en que el Estado adquiere las sumas reclamadas al retenedor a pesar de que, por no haberse realizado la retención, no se produce la deducción y, por tanto, no existe "imputación" en la obligación tributaria.

Así, como ya se ha visto, la desconexión entre ingreso y deducción y devolución, supone :

Como una primer nota, que la "imputación" a la obligación tributaria no puede entenderse consecuencia de la adquisición definitiva de las sumas que pretendidamente, se han retenido provisionalmente. Y, en efecto, debe señalarse que los autores que siguen esta línea se refieren en todo caso, vagamente, a los efectos del ingreso "provisional", sin aclarar el acto que genera los mismos : la retención o el ingreso. El intento de atribuírselo a ambos no hace sino mostrar más confusa la explicación: en efecto, la misma parece ser únicamente coherente para la realización del ingreso, puesto que la práctica de la retención no parece ser un acto idóneo para producir la retención, por el ente impositor, de dichas sumas.

En ese sentido, debe negarse asimismo que la devolución impositiva constituya técnicamente una devolución de lo ingresado, y, por tanto, de lo indebidamente "retenido" por el ente impositor. Ya vimos, en su momento, cómo su régimen jurídico la diferencia

---

<sup>1553</sup> El mismo autor lo reconoce en op.cit. pág. 195 "può aversi diritto al rimborso senza che il Fisco abbia ricevuto il pagamento...Questo diritto nasce tanto dal versamento previa ritneuta ( o comunque accompagnato da ritenuta) quanto dalla ritenuta disgiunta da versamento: e nasce sempre a favore del soggetto che è tenuto a subire la ritenuta"

<sup>1554</sup> También LEJEUNE, como partidario de la configuración del ingreso anticipado como un ingreso "provisional" que genera el derecho a la retención de las sumas ingresadas, mantiene esta postura, en op.cit. págs. 89 y ss.



profundamente de la devolución de ingresos indebidos. Pero además, no puede configurarse como una devolución cuando, para su realización, no es necesario que haya habido ingreso. Así, el mismo término devolución parece presuponer, a) que el ingreso fue realizado; b) que lo fue con medios del retenido<sup>1555</sup>, puesto que es a este sujeto al que se refiere. Lo que, resultando coherente con una tesis que parece partir del carácter recaudatorio de dicho ingreso respecto de la obligación tributaria que eventualmente puede surgir con cargo al retenido, choca frontalmente con la posición jurídica del retenedor, que lo configura como un obligado a dicho ingreso a pesar de no haberse realizado la retención- como el mismo TESAURO reconoce - y de haberse puesto de manifiesto la inexistencia de la obligación tributaria.

En esa línea debe subrayarse la segunda nota a la que hacíamos referencia: el hecho de que la causa de la deducción sea el *indebito*, medido a través del nacimiento y cuantía de la obligación tributaria, supone necesariamente, como ha sido puesto de manifiesto<sup>1556</sup>, que la obligación del retenedor se configura como instrumental o accesorio respecto de ésta. Lo que, a la vista de su régimen jurídico, debe absolutamente negarse. En efecto, hemos visto, en el Capítulo anterior de este trabajo, cómo dicho régimen pone de relieve la imposibilidad de que el deber de ingreso del retenedor surja como consecuencia de la misma obligación tributaria o de una obligación cuya finalidad sea, bien pagar, bien satisfacer el interés protegido por la obligación tributaria "principal".

---

<sup>1555</sup> En ese sentido, TESAURO, en *Il rimborso...* op.cit. págs. 195-196 .

<sup>1556</sup> Por INGROSSO , en op.cit. pág. 45, al estudiar la tesis de TESAURO y TREMONTI: "Potrebbe per tale via qualificarsi l'eccedenza di ritenuta d'acconto come "non dovuta" solo a costo di dare per scontata la natura accesorio dell'obbligo di ritenuta". ..."Nella configurazione tesauriana la strumentalità si disegna marcatamente in funzione dell'obbligazione tributaria: obbligo strumentale è quello che ha per fattispecie una circostanza che non costituisce presupposto in senso tecnico e che si contrappone all'obbligazione tributaria, questa si collegata al presupposto, e che rappresenta la iusta causa dell'attribuzione patrimoniale dell'ente impositore." ... "Se è così, si sgretola l'idea che l'indebito a proposito della ritenuta d'acconto possa consistere in una solutio eseguita dal contribuente senza che esista l'obbligazione principale, ossia quella tributaria collegata al presupposto."

En ese sentido, creemos que debe concluirse negando que el deber del retenedor de ingresar las sumas que debieron retenerse constituya un deber autónomo pero instrumental de la recaudación de la obligación tributaria principal, insertándose en el ámbito del procedimiento por el que se impondría el tributo en cuestión. En efecto, la *inimputación* de dicho ingreso a la mencionada obligación pone de relieve la sustancialidad inherente a dicho deber, negando su carácter de acto procedimental. No pudiéndose aislar los efectos que dicho acto pudieran tener en la configuración del instrumento de la atribución patrimonial, que constituiría el sustrato del pretendido acto "principal"<sup>1557</sup>.

#### 8.2.1.4.2. *La atribución definitiva de las sumas ingresadas.*

Como veíamos con anterioridad, uno de los problemas con los que se enfrentaban los partidarios de configurar al deber de ingreso como resultado de una obligación provisional, estribaba en el mecanismo de imputación en la obligación tributaria de dicho ingreso, de forma que, nacida ésta, no se exigiera dos veces el mismo tributo. En otras palabras: la conexión entre ambas obligaciones que permitiera explicar la deducción y la devolución. Explicación intentada sin éxito mediante el instrumento de la compensación por los autores que asumían el carácter traslativo del ingreso. Negando éste, TESAURO postula que el ingreso no extingue la obligación tributaria, ni en forma directa, ni mediante la compensación de la obligación que lo causa; sino que, al constituir un acto que genera una mera posesión de las

---

<sup>1557</sup> Así lo pone de manifiesto LOZANO SERRANO, C. en *Memoria...op.cit.* pág. 46: " ...tampoco la corriente alternativa, basada en la consideración de los aspectos dinámicos del tributo, resiste mucho mejor el contraste con el instituto que nos ocupa. Si encuadrar las múltiples situaciones a través de las que se desarrolla el tributo en una relación jurídica compleja "sarebbe una inutile e inopportuna concessione verbale", parecida suerte se corre al intentar subsumir la retención a cuenta en el procedimiento de imposición...No parece posible, en efecto, dicha subsunción, no ya por su irreconducibilidad a un modo determinado de conexión, sino ni siquiera por la dificultad de fijar un "acto principal" identificativo del procedimiento, existiendo además una pluralidad de éstos dirigidos a provocar efectos jurídicos que en absoluto pueden entenderse jurídicamente conectados con esa adquisición de riqueza por el ente público."

sumas, impide sencillamente la inexigibilidad, total o parcial, de dicha obligación<sup>1558</sup>. Mecanismo explicativo alrededor del cual pueden suscitarse varias cuestiones.

*a) Los efectos del ingreso anticipado sobre la obligación tributaria: la inexigibilidad de ésta.*

Para comenzar, debe indicarse que ya la configuración de un deber de ingreso diferenciado de la obligación tributaria, supone que ésta únicamente sirve para fijar la cuantía de la total prestación debida<sup>1559</sup>. En efecto, se configura una obligación de la que se desconecta el acto que supone su eventual cumplimiento, que se muestra como un deber que no necesita de su aparición, y, por tanto, no resulta fácilmente inteligible la función que cumple el nacimiento de dicha obligación que, en apariencia, debería surgir para garantizar la existencia, precisamente, de dicho deber de ingreso. Es decir, para generar el posible acto de cumplimiento que supusiera la satisfacción del interés protegido con el instituto obligatorio.

Así, en esta misma línea, creemos que resulta contrario al propio concepto de obligación el surgimiento de una que, no sólo es incapaz de generar la posibilidad de cumplimiento, sino que, configurándose como parcial o totalmente inexigible, niega toda posibilidad del mismo. En efecto, como ha sido puesto de manifiesto, no tiene ningún sentido la utilización de dicho concepto si éste no se pone en relación con la ejecutabilidad de una prestación, que, a su vez intenta satisfacer el interés que motiva su surgimiento<sup>1560</sup>. Ambas notas, por tanto, - la

---

<sup>1558</sup> Así, en op.cit., pág. 194, en nota 10, señala el mecanismo de actuación de la retención " la ritenuta, in effetti, invece di compensarsi con il credito esigibile, ne impedisce l'esigibilità."

<sup>1559</sup> En "Rimborso delle..." op.cit., pág. 1815 "...l'obbligazione tributaria corrisponde all'imposta complessivamente "dovuta" per un dato periodo d'imposta, l'obbligo di versamento indica l'imposta "riscontabile" in base alla dichiarazione."

<sup>1560</sup> Así, LEJEUNE, en op.cit. pág. 166, señala que "La prestación, pues, se presenta como algo inescindible del concepto mismo de obligación. Con el nacimiento de la obligación surge un deber jurídico de prestación y un correlativo derecho subjetivo del acreedor a exigir el cumplimiento de la misma, de donde se desprende que resulta de todo punto impensable el nacimiento de una obligación que no comporte un efectivo deber

generación del deber de ingreso sin necesidad de la existencia de la obligación, y su condición de inexigible dada la imputación de dicho ingreso - pondrían de manifiesto que no resulta lógico mantener la existencia de una obligación que ha perdido la mayoría de los atributos que caracterizan a la categoría: la posibilidad de ser pagada y exigida. En ese sentido, debería poder concluirse que, en rigor, resulta innecesario el nacimiento de dicha obligación al realizarse el hecho imponible, dado que la prestación que debería generar ya ha sido producida y satisfecha<sup>1561</sup>. Y ello al igual que señalábamos al estudiar las tesis que sometían al ingreso anticipado a una condición resolutoria: es igualmente inútil configurar una obligación que nace para ser extinguida, que otra que nazca mutilada de las características básicas que permiten calificarla como tal.

Respecto de la tesis en cuestión, debe señalarse que, por tanto, se trata de una utilización del concepto de obligación absolutamente falta de rigor, meramente convencional. En realidad, sólo sirve para determinar el montante de la prestación definitiva, lo que no lleva como nexo lógico el uso de dicha categoría jurídica. Uso que, sin embargo, debería acarrear la necesidad de poder predicar sus características básicas. En ese sentido, como veremos repetidas veces en diversos puntos de la construcción, parece que lo que intenta conseguirse con la referencia a dicha obligación es marcar un punto de referencia jurídico-formal para dotar de unitariedad a la prestación definitivamente debida, y al total tributo.

Sin embargo, debe negarse la premisa sustentada. En efecto, en nuestra opinión, el mismo reconocimiento de la inexigibilidad, total o parcial, de dicha obligación, debería llevar a reconocer que la deuda

---

jurídico de prestación. Sencillamente, si no hay causa para un deber de prestación es inútil y carece de sentido el nacimiento de una obligación como vínculo jurídico en virtud del cual el Derecho exige al deudor el cumplimiento de su prestación y protege al acreedor frente al eventual incumplimiento del deudor."

<sup>1561</sup> En ese sentido, LEJEUNE, op.cit. pág. 167 "...en pura lógica jurídica no cabe admitir que pueda llegar a surgir, aunque sea para existir por un mínimo espacio de tiempo, una obligación que implica un deber y otorga un derecho que ya han sido realizados."

verdaderamente existente a cargo del sujeto pasivo es únicamente aquélla exigible<sup>1562</sup>. Del resto, que, no debe olvidarse, nunca fue exigible ni ejecutable a dicho sujeto<sup>1563</sup>, no se conocen indicios que indiquen verdaderamente su existencia, salvo construcciones que la fijarían de forma necesariamente apriorística.

*b) La adquisición de las sumas por el ente impositor:*

El esquema utilizado serviría, por tanto, al confesado propósito de mantener "viva" la obligación, único título dotador de definitividad al ingreso, configurándose éste como un acto meramente recaudador de aquélla. Debe señalarse, a este respecto, que la construcción técnica planteada por TESAURO resulta absolutamente coherente con la línea, postulada por FEDELE, y expuesta en el Capítulo III de este trabajo, acerca del papel jugado por el hecho imponible como legitimador de las prestaciones tributarias<sup>1564</sup>. En efecto, ya señalábamos allí que dicha postura no suponía un giro tan radical, en cuanto a la material configuración de la imposición, respecto de las tesis generacionistas, como podría parecer en un primer momento. Puesto que, por un lado, estas últimas también habían postulado tradicionalmente dicho efecto legitimador del instrumento surgido necesariamente - en su postura - del hecho imponible: la obligación tributaria. Por otro lado, los efectos materiales imputados a éste, en el sentido de dotar de legitimidad y, por tanto, definitividad, a las sumas recaudadas, determinando así la existencia y cuantía total del tributo, venían a coincidir, en gran medida, con aquéllas posturas, obviándose únicamente que el concepto de tributo así determinado no se correspondería con un

---

<sup>1562</sup> Como acertadamente pone de manifiesto LEJEUNE, en op.cit. pág. 169, "si la exigibilidad es una cualidad de la obligación, sólo aquéllo que es exigible y en la cuantía exigible puede reputarse como obligación. Y lo exigible, aquéllo que el contribuyente debe ingresar con ocasión de la autoliquidación, la deuda tributaria, es el importe de la cuota íntegra menos el conjunto de deducciones prevista...entre las que se encuentran las cantidades retenidas..."

<sup>1563</sup> Sobre el tema, vid, §V. 2.2. y V.2.3. de este trabajo, así como §VI.1.3.2. del mismo.

<sup>1564</sup> Como reconoce el propio TESAURO en *Il rimborso* ..op.cit..pág. 17 , y así lo pone de manifiesto D'AMATI en *Teoria*...op.cit. pág. 33

esquema formal concreto: la obligación estructuralmente idéntica a la de derecho privado. Pero, salvando eso, las posturas se configuran como muy similares.

Así, cabe indicar que constituye un punto débil en la elaboración de TESAURO, precisamente, la utilización de dicho esquema obligatorio, en los tributos instrumentados mediante retención a cuenta, para mantener la postulada *unicidad* de la prestación definitivamente debida, puesto que, como ha sido puesto de manifiesto, dicha calificación no resultaría coherente con su régimen jurídico. Pero la misma utilización por este autor de dicho esquema explicativo pone de relieve las propias contradicciones de la postura de FEDELE, por el contraste entre su elaboración acerca de la forma en que se articula la legitimidad contributiva en el instituto, y la explicación técnica del mismo.

En efecto, la cuestión de la naturaleza de la atribución al ente impositor de las sumas ingresadas se convierte en idóneo campo de pruebas para juzgar la adecuación técnica de las distintas tesis que se han formulado alrededor del pretendido carácter "provisional" del mismo y de los efectos legitimadores, y dotadores de definitividad, del hecho imponible. En ese sentido, debe indicarse que la contradicción entre ambos planos, en la postura de FEDELE, se pone de manifiesto porque su misma explicación técnica colisionaría con el hecho de que dicha adquisición "definitiva" se produzca con el hecho imponible, por dos razones:

En primer lugar, como ha sido puesto de manifiesto<sup>1565</sup>, porque si dicho ingreso tiene objetivamente una eficacia satisfactoria, como

---

<sup>1565</sup> Ambas cosas son incompatibles, como pone de manifiesto LA ROSA en "I tributi di concessione governativa nel sistema dei procedimenti impositivi", en *Studi sul...op.cit.* pág. 180 "...il riconoscimento della strumentalità e precarietà dell'eventuale versamento anticipato toglie in realtà importanza al problema dell'identificazione della situazione soggettiva del contribuente in relazione ad esso. Generalmente questo comportamento è perfettamente libero; ma quando anche esistessero norme che ne sancissero l'obbligatorietà, non per questo si potrebbe spostare il rapporto tributario ad un momento antecedente al rilascio dei richiesti provvedimenti, se la definitiva acquisizione delle somme rimane sempre subordinata a questo evento." Y, en nota 69 señala que a FEDELE en *Le imposte...op.cit.* págs. 35 y ss

señala el autor, negando con ello la necesidad del posterior nacimiento de la obligación tributaria, la adquisición de las sumas se producirá entonces, no pudiendo adquirirse posteriormente aquéllo de lo que ya se es propietario. En ese sentido, su potencialidad solutoria negaría que el ingreso, como mecanismo traslativo, pudiera configurarse como provisional<sup>1566</sup>.

En segundo lugar, como indicábamos antes, dicho efecto es contradicho asimismo por la contrucción técnica elaborada por dicho autor, en la medida en que requiere que el ingreso sea producto de una obligación autónoma surgida con anterioridad a la realización del hecho imponible. En efecto, FEDELE<sup>1567</sup> parte de que la mencionada potencialidad satisfactoria del ingreso niega la necesidad del

---

que el ingreso anticipado conlleva "...l'acquisto della proprietà delle somme versate a favore dello Stato, ma non produce, di per sè solo, alcun effetto giuridico riferibile al richiedente. Questi, infatti potrà chiedere la restituzione di quanto ha versato solo nell'ipotesi che l'iscrizione, l'annotamento, ecc non vengano poi effettuati..." Y señala LA ROSA que resulta incomprensible porqué a tal comportamiento omisivo debe otorgársele una tal eficacia. Pero además, cuando FEDELE señala el posterior efecto de la adquisición definitiva por el Estado de las sumas ingresadas, LA ROSA señala que esto resulta inconciliable con la anterior adquisición de la propiedad. Y añade: "Mi sembra, anzi, che a questo proposito possano ritorcersi al FEDELE proprio le stesse censure che egli muove a quanti ravvisano negli anticipati versamenti degli adempimenti aventi natura cautelare. E un non-senso giuridico, ricollegare alla formalità l'effetto di determinare la definitiva acquisizione di somme ...già acquisite in proprietà dallo Stato. A meno che ...il FEDELE non attribuisca in questo caso all'espressione "proprietà " un significato del tutto improprio, ed intenda con essa qualificare il "precario" possesso di somme versate dal contribuente per l'estinzione di obbligazioni tributarie derivanti da future attività dell'ente pubblico."

<sup>1566</sup> En ese sentido, debe criticarse la posición de quienes, siguiendo la explicación técnica de FEDELE, mantienen sin embargo la provisionalidad en la adquisición de las sumas ingresadas por el retenedor. En ese sentido, LEJEUNE, en op.cit. pág. 165 "...el hecho imponible tiene otros efectos, el de dar carácter definitivo a la adquisición de dinero hecha por la Hacienda con ocasión del ingreso anticipado y que hasta entonces sólo tenía carácter provisional..." y COLLADO, op.cit., pág. 73. Cabe preguntarse, con respecto a estos autores, si no surge una obligación tributaria por el total tributo ¿por qué el ingreso debe configurarse como provisional? y ¿qué provoca el efecto jurídico-civil de adquisición de la plena propiedad de las sumas?. En realidad, en nuestra opinión, la provisionalidad en este punto únicamente tiene sentido desde un posicionamiento previo favorable a la eficacia generativa del hecho imponible de la obligación tributaria.

<sup>1567</sup> Para una completa exposición de la postura de este autor, del que nos ocuparemos en el epígrafe siguiente de este trabajo, véase su trabajo "La teoría del procedimiento..." op.cit.

nacimiento de una obligación por la totalidad de la prestación debida, sugiendo, entodo caso, con la producción del hecho imponible, una obligación sólo por la diferencia entre lo ya satisfecho y el total tributo. Produciéndose así una descomposición de éste en varias obligaciones, entre las que se encontraría la de realizar un ingreso anticipado. Niega, por tanto, dicho autor que la total prestación tributaria se identifique con una única obligación.

Ahora bien, esta explicación choca frontalmente, por un lado, con el hecho que de la atribución realizada en virtud de unas obligaciones válidamente satisfechas se configuren como provisionales, y sólo den lugar a la posesión de las sumas que constituyen el objeto de la prestación debida por razón de las mismas. Por otro, con el pretendido carácter "meramente recaudatorio" que FEDELE predica de tales ingresos, que justificaría que el juicio acerca de la procedencia de los mismos resultase deferido al hecho imponible, pero que, asimismo, parecería postular la referencia de aquéllos a una obligación derivada de éste.

En ese sentido, FEDELE, de forma similar a la explícita postura de TESAURO, parece tener en mente, fundamentalmente, una "obligación tributaria" de carácter meramente material, esto es, que, sin reunir las características de la obligación, entendida como esquema jurídico-formal, desempeñara el papel de dotar de un sentido unitario a la total prestación definitiva: el resultado del *accertamento* del hecho imponible. Es por ello que D'AMATI le reprocha que en su construcción se mezclan, de forma confusa, aspectos materiales y formales o procedimentales. En efecto, este autor parece llegar, en torno a este tema, a una especie de callejón sin salida, puesto que partir dicha obligación requiere necesariamente partir todos los efectos que pudieran serle atribuibles y negar, por tanto, la *ratio* unitaria que otorgarían al instituto los efectos del hecho imponible.

Y, en este concreto punto, la postura de TESAURO resulta más coherente con el sustrato legitimador expuesto que su mismo elaborador primigenio. Y ello, por un lado, porque puede sostenerse la provisionalidad de la atribución sobre la base de un mero "deber de



ingreso" desconectado de todo sustrato obligatorio<sup>1568</sup>. Por otro, porque el efecto de dotación de definitividad, traducción de la unicidad del tributo, se explica en función del pago de una hipotética obligación que, si bien es despojada de las notas que la definirían como tal, permite predicar el carácter procedimental o recaudatorio de dichos ingresos.

Ahora bien, precisamente la negación de que el ingreso se deba a una auténtica obligación, independiente de la eventualmente surgida por la realización del hecho imponible constituye el punto débil de la explicación tesauriana en este punto. Debiendo negar, por tanto, el carácter "provisional" del ingreso realizado por el retenedor en relación con la adquisición de las sumas. En efecto, el mismo TESAURO reconoce la distinta eficacia, en punto a dicha adquisición, que el ingreso provoca, respecto de retenedor y retenido<sup>1569</sup>. Así, se ha llegado a afirmar que, en punto al primero, el ente impositor adquiriría definitivamente, mientras que dicha adquisición sería provisional respecto del retenido<sup>1570</sup>. Ahora bien, esta distinta eficacia

---

<sup>1568</sup> En efecto, en las tesis de la caución, la provisionalidad está absolutamente reñida con el resto de la construcción: si la obligación de ingreso provienen de una obligación distinta de la tributaria, y opera efectos compensatorios, esto significa que tiene potencialidad solutoria sobre dicha obligación. Como puede entonces decirse que no actúa de título para transferir las sumas.

En realidad, el planteamiento sólo es coherente con una tesis que plantee el ingreso anticipado como una forma de recaudación de la obligación tributaria y que parta, por tanto, de que únicamente existe dicha obligación en todo el instituto. Por ello, la definitiva adquisición sólo puede realizarse a título de la misma. Pero desde una construcción en que interviene otra obligación compensable con ésta, resulta contradictorio e innecesario.

En efecto aunque se generara el derecho a la devolución del valor, debe entenderse que, al igual que ocurre con los préstamos, ello presupone una adquisición de las sumas.

<sup>1569</sup> Así, en op.cit. pág. 196 "col rapporto di ritenuta dà luogo ad una acquisizione definitiva da parte del Fisco delle somme versate. E nei confronti del soggetto che deve subire al ritenuta che l'acquisizione del Fisco non è definitiva."

<sup>1570</sup> Señala que la provisionalidad viene referida al retenido únicamente TESAURO, en *Il rimborso....*, pág. 196 apuntando que para el retenedor "...il rapporto di ritenuta dà luogo ad una acquisizione definitiva da parte del Fisco delle somme versate. E nei confronti del soggetto che deve subire la ritenuta che l'acquisizione del Fisco non è definitiva.". En el mismo sentido, en España ha sido destacado por CASADO, G. "De la imposición..." op.cit. pág. 79, manifestando que para éste último no resultaría provisional. Si bien esta afirmación ha sido matizada por LEJEUNE, en *La anticipación...* op.cit., pág. 103, nota 112, quien refiriéndose a lo expresado por este último autor, señala que la prestación se configura como provisional para la Hacienda

pone de manifiesto la incoherencia de la construcción: en primer lugar, resulta imposible que una misma prestación, en cuanto es solutoria de una única obligación - la que eventualmente surgiría en relación con el sujeto pasivo - pueda extinguir definitivamente el deber de ingreso derivado de ésta y configurarse, sin embargo, como provisional<sup>1571</sup>.

En segundo lugar, el ingreso puede tener o no un efecto traslativo, pero no puede tenerlo y no tenerlo a la vez. En ese sentido, la Hacienda Pública no puede adquirir provisionalmente frente a unos y definitivamente frente a otros. En tercer lugar, la adquisición estable de las sumas respecto del retenedor responde, en nuestra opinión, a un dato básico para la dilucidación de la cuestión: se trata de un efecto propio de la extinción de la deuda de éste - y no de un mero deber de ingreso - que constituye, por un lado, idóneo título traslativo, y, por otro, causa de la liberación de su titular.

Por ello, las tesis de la caución tienen el mérito de poner de relieve una cosa: que el ingreso se realiza, -como hemos comprobado

---

Pública, en tanto que adquisición. En el caso del retenedor, lo que ocurre es que la realización del ingreso actúa de causa de extinción de su concreta obligación. En ese sentido, distingue, como lo hace MOSCHETTI, en *La capacidad contributiva...*, op.cit, pág. 238, entre provisionalidad por el lado activo (que haría a la adquisición de las sumas) y por el lado pasivo (que resultaría de la definitividad o no del recaimiento de la prestación sobre el patrimonio del obligado). Sobre el tema, vid. asimismo, §III.2 de este trabajo.

1571 LOZANO SERRANO, C. *Memoria...* op.cit., pág. 29 "...si el ingreso por el retenedor es, respecto a la obligación tributaria principal, un ingreso provisional, que se "computa en cuenta" en dicha obligación a cargo del contribuyente, a través de qué mecanismos jurídicos se produce ese "cómputo en cuenta"?...puesto que no es una operación meramente contable, ya que determina efectos jurídicos sustanciales, la cuestión de fondo que subyace en la anterior afirmación podría formularse como sigue: si existe una obligación - la del retenedor - cuyo objeto es ingresar una suma de dinero, ¿el ingreso que constituye el objeto de la primera, y la resuelve y extingue, es apto para integrarse - constituyéndolo parcialmente y aún superándolo - como objeto de la segunda, pudiendo determinar incluso su extinción?. ¿Acaso los derechos de crédito, y las obligaciones en que se insertan, no se identifican por su objeto, no pudiendo existir dos derechos con un mismo objeto?. Y si la obligación es el vínculo jurídico a través del que se procura la satisfacción de un interés, ¿cómo una misma entrega de dinero puede satisfacer los intereses de dos obligaciones distintas?. ¿No vendría ello a indicar que o bien se trata de una misma obligación, o bien existe entre ambas una especial relación por la que una integra a la otra, y, por ende, el objeto de una contiene al de la otra?.

por la visión de su régimen jurídico y la relación de dicho acto con la retención y la deducción y la devolución-, como acto solutorio de una obligación distinta de la derivada del hecho imponible<sup>1572</sup>. Así, el deber de ingreso no surge - como sostiene TESAURO, en una postura que, como hemos visto, tiene evidentes analogías con la elaborada por RUSSO - desconectado de todos sustrato de deuda actual en el momento de su realización, lo que nos llevaría a resultados no conformes con el régimen que regula su posición jurídica. Por tanto, debe concluirse que con el mismo, el retenedor extingue su propia deuda, y es por ello que dicho ingreso, salvo realización errónea, resulta definitivo<sup>1573</sup>. Pero, como acto solutorio que es, también supone una adquisición definitiva de las sumas para la Hacienda, que no las adquiere a título provisional, y, en nuestra opinión, entender lo contrario es realizar una interpretación artificiosa del derecho de obligaciones.

Así, quizás el mayor error de estos autores consista en construir una explicación teniendo en cuenta únicamente los efectos de la retención correctamente efectuada en relación con la deuda impositiva, sin poner en relación dicho ingreso con la totalidad de la situación del retenedor, y el régimen jurídico que rodea a éste y al sujeto pasivo. La visión de ambos regímenes pone de relieve que el primero es, en primer lugar, un auténtico deudor - lo que niega que sea meramente titular de un deber de ingreso - y además de una deuda distinta de la obligación del sujeto pasivo - lo que niega que su ingreso pueda constituir una forma de recaudación de ésta-, y además, desconectada, estructural y finalmente, de aquélla, lo que impide que

---

<sup>1572</sup> En ese sentido, LOZANO SERRANO, C. en *Memoria...op.cit.* pág. 27 "La tesis de la caución ha puesto de relieve...que dicho ingreso constituye el objeto de una obligación diferente a la propia obligación tributaria..."

<sup>1573</sup> Así lo pone de manifiesto MIR DE LA FUENTE, en *op.cit.* págs. 235-236: "Si el obligado a retener no retiene, es obvio que nada adquiere él, por lo que, si, a pesar de no retener, ingresa en el Tesoro el equivalente de lo que pudo y debió retener, entrega bienes propios. Si, por el contrario, lo hace e ingresa en el Tesoro, se podrá discutir si se están entregando bienes propios del retenedor o del contribuyente, pero indiscutible es que se realiza una atribución patrimonial..."

pueda destinarse a su extinción, y que consista en un pago provisional de ésta<sup>1574</sup>.

Aclarada, pues, la *definitividad* anotada por la doctrina respecto de la posición del retenedor, convendría señalar que, en nuestra opinión, resulta cierto que la prestación tributaria realizada mediante la retención a cuenta o alguna otra modalidad de "ingreso a cuenta" sí se configura, en alguna forma, como provisional en relación con el sujeto pasivo del tributo. Sin embargo, a este respecto, consideramos que debe especificarse con claridad a qué nos referimos cuando hablamos de prestaciones provisionales. Así, cabe aclarar que no hay necesidad de confundir la configuración de una prestación tributaria como provisional - en la medida en que puede dar lugar a alguna forma de reembolso económico que permita no soportar definitivamente la carga derivada de ésta - con la calificación de provisionalidad referida al ingreso realizado por razón de la misma. Y, por tanto, la de la atribución de las sumas que constituyen su objeto. No existe ningún nexo necesario entre ambos efectos<sup>1575</sup>.

Solución ésta que intenta ser posteriormente esclarecida por FEDELE<sup>1576</sup> cuando este autor distingue entre la definitiva adquisición de las sumas y la del tributo, y que había sido certeramente

---

<sup>1574</sup> Así lo señala FEDELE, en "A proposito..." op.cit. pág. 447, "Appare allora evidente che i versamenti in questione non possono essere qualificati come "strumentali" all'adempimento di un'obbligazione in quanto realizzano immediatamente l'interesse che nel preteso rapporto obbligatorio dovrebbe trovare tutela ed attuazione: l'interesse alla sicura percezione, da parte dell'ente impositore, di una somma di denaro a titolo di prestazione tributaria."

<sup>1575</sup> Como señala FEDELE en "A proposito..." op.cit. pág. 446, "Quindi il termine "precario" non può assumere, in questo contesto, altro significato che quello generico ed atecnico di "provvisorio"; significato che non esclude necessariamente determinati effetti giuridici del versamento giacché, proprio per la mancanza di precisione tecnica dell'espressione, un trasferimento "provvisorio" può ben tradursi, in termini giuridici, in una vicenda di trasferimento della proprietà e di successiva nascita di un'obbligazione alla restituzione del *tantundem*."

<sup>1576</sup> Así, contestando a LA ROSA en "A proposito...", op.cit. nota 50, pag. 448. Si bien el autor se limita a señalar que la mera posesión de bienes fungibles es equiparable a la adquisición de su propiedad. Lo que no aclara el título jurídico de adquisición de la Hacienda Pública.

establecida por FALSITTA<sup>1577</sup>, al definir el sentido de dicha "provisionalidad". En ese sentido, ni ésta ni la definitividad de la prestación tendrían una directa traducción en el régimen jurídico-civil de la incorporación del dinero ingresado en el patrimonio de la Hacienda Pública. Su "definitiva adquisición" supondrá, sencillamente, que la Administración no se verá sometida a la posibilidad de estar sujeta a un derecho de crédito, y no a que adquiera definitivamente las sumas, puesto que ya las adquirió en su día.

Así, la prestación tributaria se caracteriza por constituir una carga patrimonial destinada a la financiación de los gastos públicos. Y, en ese sentido, se configura como provisional una prestación sin necesidad de que se traduzca en una no adquisición. La provisionalidad se definiría por la existencia de la posibilidad de que surgiera un derecho de crédito para el sujeto pasivo, y, por tanto, éste pudiera no soportar indefinidamente el peso del tributo. Consideramos, por tanto, que es cierto que la retención a cuenta determina una prestación provisional, pero no un ingreso provisional. El ingreso del retenedor responde al cumplimiento de su deuda y se configura, en este sentido, como absolutamente definitivo. La provisionalidad puede venir referida a las prestaciones tributarias, en la medida en que su patrimonio no las soporta definitivamente, pero no al cumplimiento de obligaciones, que o se cumplen o no se cumplen, pero no se cumplen provisionalmente. Es la prestación contributiva que el retenido realiza al soportar la retención la que se configura como provisional, lo que no tiene una manifestación específica en la relación entablada con la Hacienda Pública.

En nuestra opinión, de lo expuesto debe asumirse, como conclusión, que el deber de ingreso responde a una deuda del retenedor, que no está conectada, ni estructural, ni finalmente, a la eventual deuda del sujeto pasivo, y por cuya realización la Hacienda

---

<sup>1577</sup> FALSITTA, op.cit. pág. 298 " Il carattere "provvisorio" delle obbligazione ...non è da ravvisare, dunque, nella non definitività del pagamento, nel quale la prestazione consiste (essendo pacifico che l'ente pubblico acquista la proprietà delle somme versate a titolo provvisorio e può disporne a suo piacimento), sibbene nella circostanza che da esse nasce, a favore dell'obbligato, il diritto alla restituzione."

Pública adquiere la propiedad de las sumas objeto de la misma. Al realizarse el hecho imponible, puede ocurrir una de dos cosas: a) que surja una obligación, a cargo del sujeto pasivo, sólo por el importe de la cantidad que resultaría de su liquidación. Es decir, por la cuota líquida o deuda que la Administración puede verdaderamente reclamarle. O bien, b) que surja un derecho de crédito frente a la Hacienda Pública por el exceso de prestaciones realizadas, al soportar la retención o realizar cualquier otro "ingreso anticipado".

Y, por último, para concluir con las tesis que hemos agrupado, genéricamente, bajo el título de "tradicionales", cabe señalar que las construcciones que asumen como referencia necesaria la generación de la obligación tributaria serían, por un lado, imposibles de aceptar por sus contradicciones técnicas y la artificiosidad de sus planteamientos. Así, en cuanto que ingresos anticipados - es decir, en punto a la pura relación entre dichas prestaciones y la deuda impositiva -, no conseguirían explicar satisfactoriamente el fenómeno<sup>1578</sup>. Y ello porque ni las que atribuyen al ingreso del retenedor una naturaleza cautelar<sup>1579</sup>, ni las que le otorgan un carácter solutorio consiguen explicar la forma en que dichos ingresos permitirían el nacimiento de dicha obligación y, a la vez, su eliminación parcial o la mutilación decisiva de su eficacia. Con lo que la inútil y complicada explicación intentada por cada una de estas posturas tiene como único objeto mantener a ultranza el papel nuclear de la obligación dentro del instituto tributario<sup>1580</sup>. Con lo que el esquema explicativo del

---

<sup>1578</sup> En ese sentido, D'AMATI, *Teoría...* op.cit. pág. 32.

<sup>1579</sup> Así, FEDELE "La teoría..." op.cit. pág. 1743 " ...las tesis que subrayan la función de garantía del ingreso anticipado revelan la utilización de mecanismos jurídicos objetivamente satisfactorios, capaces, por consiguiente, de superar el problema mismo de la garantía del ente impositor. Por otra parte, las teorías que se fundan en el carácter preponderantemente satisfactorio de la anticipación parece, evidentemente, insostenibles por cuanto suponen compensaciones entre la obligación tributaria y pretendidas obligaciones de reembolso, diversamente condicionadas. La única solución lógica consiste, pues, en reconocer al ingreso anticipado la naturaleza de cumplimiento de la obligación correspondiente y ninguna más."

<sup>1580</sup> Como señala FEDELE en op.ult.cit. pág. 1743 "La doctrina dominante rechaza esta solución y elabora las más complejas construcciones ya criticadas, por estar todavía ligada al dogma tradicional de la obligación tributaria como forma necesaria del tributo, en cada una de sus concretas aplicaciones y por el importe total del tributo

instituto debe presentarse, necesariamente, como superador de las premisas inherentes a las tesis tradicionales expuestas.

Pero además, éstas no soportan el contraste con el derecho positivo, y mucho menos en la medida en que ponemos en relación todas las facetas del fenómeno. En efecto, como hemos visto a lo largo del régimen jurídico del instituto, resulta imposible explicar éste a través de construcciones que configuren al deber de ingreso del retenedor como una forma de realización de la obligación tributaria. Así, la autonomía de la posición jurídica del retenedor niega absolutamente que su deuda se integre en ésta o la tenga como punto de referencia. Por lo tanto, no puede sostenerse, como ya indicábamos en el capítulo anterior de este trabajo, que la unión de ambas posiciones - la del retenedor y la del sujeto pasivo- respondan a una sola obligación. Con lo que deben descartarse las elaboraciones dogmáticas que desconozcan dichas características de su régimen jurídico. Resulta inútil explicar los efectos de los "ingresos anticipados" en la deuda impositiva si la construcción colisiona frontalmente con el resto de facetas del instituto.

### *.8.3. La revisión de las tesis tradicionales.*

La imposibilidad de explicar los tributos instrumentados mediante retención a cuenta a través de construcciones basadas en la obligación tributaria "principal", surgida tras la íntegra realización del hecho imponible, ha llevado a algunos autores a revisar las premisas inherentes a dichas construcciones. La retención a cuenta, o, más genéricamente, los "ingresos anticipados" son tomados como referencia, así, para la demostración, precisamente, de la imposibilidad de explicar todas las modalidades de instrumentación del tributo mediante la existencia de una obligación así configurada.

---

mismo." Y en "A proposito..."..op.cit. pág. 448, "Ogni altra ricostruzione del fenomeno complica inutilmente un meccanismo in sé elementare e si spiega, in realtà, solo con l'intento di riaffermare, anche in queste ipotesi, la funzione dell'obbligazione quale necessario tramite di attuazione del tributo."

Por ello, las elaboraciones que pasamos a estudiar parten de la ruptura con las dos premisas enunciadas, comunes a las tesis que hemos agrupado bajo la genérica denominación de "tradicionales": la necesaria existencia de la obligación tributaria por el importe de la total prestación definitivamente debida, y su nacimiento con posterioridad a la realización del hecho imponible. Ambas, tanto la elaboración de FEDELE como la de D'AMATI, manifiestan la imposibilidad de asumir las mismas, si bien desde ópticas diferentes, e incidiendo con distinta intensidad en su destrucción. Así, mientras el primero de los autores enunciados sugiere la innecesidad de que el tributo se realice mediante una única obligación, el segundo sí entiende que existe una obligación tributaria por la totalidad de la prestación definitiva, si bien, por un lado, no le reconoce el carácter "principal" de las tesis tradicionales, y le otorga unas características que la hacen diferenciarse profundamente de la elaborada por aquéllas. Características entre las que se encontraría, precisamente, la forma de su generación y sus relaciones con el hecho imponible.

### ***.8.3.1. La descomposición del tributo en varias obligaciones. La tesis de FEDELE.***

Al estudiar la tesis de TESAURO hemos podido llegar, básicamente a dos conclusiones, que nos permitirán continuar con una sucesiva aproximación a la articulación del instituto. Así,

a) El ingreso no se configuraría como provisional, sino que sería el resultado de una deuda propia del retenedor, y, por tanto, daría lugar a una adquisición definitiva de las sumas que constituyen su objeto. Deuda ésta diferente, e independiente de la obligación que eventualmente pueda surgir del hecho imponible<sup>1581</sup>.

b) No existe ninguna necesidad de que surja una obligación, al realizarse éste, por la totalidad de la prestación tributaria. E incluso esta

---

<sup>1581</sup> En ese sentido, LOZANO SERRANO, C. en *Memoria...op.cit.* pág. 38 "...sería posible, en el régimen de la retención a cuenta, aislar una obligación específica del retenedor, en virtud de la cual debe practicar la retención e ingresarla en el Tesoro. Dicho ingreso constituiría así el pago extintivo de esa obligación,..."



afirmación acarrearía inconvenientes lógicos, y parece disconforme con el régimen jurídico-positivo del instituto .

Con lo que los resultados de nuestra investigación parecen avalar un resultado próximo a la tesis de FEDELE. En efecto, según este autor, el indudable carácter satisfactorio del ingreso determinaría la imposibilidad e inutilidad del nacimiento de dicha obligación<sup>1582</sup>, satisfaciéndose el tributo, al menos parcialmente, mediante las prestaciones realizadas con anterioridad a la producción de dicho presupuesto. Por lo tanto, si naciera alguna obligación a cargo del sujeto pasivo, lo sería únicamente por la diferencia entre lo ya satisfecho y el total tributo. Constituyendo las prestaciones anteriormente realizadas el objeto de obligaciones surgidas con motivo de la realización del presupuesto de la retención a cuenta, o del "ingreso anticipado" de que se trate<sup>1583</sup>. Así, realizado el hecho imponible, podría ocurrir una de tres situaciones alternativas: la primera, no nace ninguna obligación, si coinciden el montante del tributo, y el de los ingresos a cuenta ya realizados. La segunda, nace una obligación, a cargo del sujeto pasivo, sólo por la diferencia, en el caso de que la prestación definitiva sea mayor; o bien, si el importe de las retenciones supera, por el contrario, a dicho montante, surge un derecho de crédito a favor del sujeto que soportó la retención.

Y, en efecto, el régimen jurídico - positivo de las posiciones jurídicas de retenedor y retenido parece poder ser explicable únicamente a través de la existencia de dos obligaciones distintas y

---

<sup>1582</sup> Como señala TREMONTI, en op.cit. pág. 170, nota 43, en realidad "...l'idea di obbligazione sia espresiva di una pretesa all'adempimento di una prestazione ancora inadempita...".

<sup>1583</sup> Así, FEDELE , en "La teoría..." opcit.,pág. 1743 "La realización del ingreso excluye el nacimiento de la obligación tributaria por el correspondiente importe, no por obra de cualquier institución de derivación privatística, sino por expresa previsión legislativa. No verificándose el hecho imponible del tributo, surge una obligación, a cargo del ente impositor y a favor del sujeto pasivo, que tiene por objeto la restitución de lo ingresado.". Y, en pág. 1744 "cuando...la anticipación sea obligatoria, el tributo puede realizarse a través del cumplimiento de varias obligaciones pecuniarias en relación con el mismo hecho imponible y, de todas formas, al menos en parte, mediante el cumplimiento de una obligación surgida incluso antes de realizarse el propio hecho imponible."

autónomas una de otra. Una, constituida por el objeto de la retención, estaría a cargo del retenedor. La otra, que se identificaría con la cuota diferencial del impuesto, en los supuestos en que ésta fuera positiva, sería de cuenta del sujeto pasivo. Así, hemos visto, por un lado, cómo el retenedor resulta ser un completo responsable de la deuda descrita. Pero además, por otro, debe señalarse que, a su vez, el sujeto pasivo sólo responde, aun penalmente, de dicha cuota diferencial. Con lo que nunca le es referible una teórica "obligación tributaria"<sup>1584</sup>, de la que no llegan a existir indicios de una efectiva existencia fuera del abstracto ámbito de las construcciones dogmáticas. *La única deuda tributaria que el ordenamiento reconoce al sujeto pasivo contribuyente, a efectos de su tratamiento en los distintos procedimientos tributarios, es la cuota diferencial*<sup>1585</sup>, como hemos visto. En efecto, éste será el objetivo a cuya determinación debe dirigirse la eventual liquidación que la Administración pueda practicar, y la única suma que, por tanto, resultará ejecutable, y cuya ausencia de ingreso podrá sancionarse. Con lo que dicho resultado se insertaría mejor a través de la explicación de que cada una de estas posiciones se correspondería con el contenido de una obligación distinta para con la Hacienda Pública.

Por otra parte, dicha explicación permitiría comprender la devolución impositiva como un instituto cualitativamente diferente de la deducción, como ha sido señalado en este trabajo, aprehendiendo así que su generación deriva de la situación impositiva del sujeto pasivo en relación con su nivel de contribución por la misma, y no como una devolución por razón de la ineficacia de los ingresos

---

<sup>1584</sup> Como señala LOZANO SERRANO, C. op.cit. pág. 38 " el retenedor asume toda la responsabilidad por la falta de ingreso de las retenciones, tanto si fueron efectivamente practicadas como si no, sin que en ningún caso el contribuyente deba hacer frente a dicha responsabilidad, ni siquiera con carácter subsidiario...como reverso de lo anterior, el contribuyente responderá sólo de la diferencia entre el montante total de la obligación tributaria y el importe de las retenciones que se hubieran practicado o se le hubieran debido practicar..."

<sup>1585</sup> En ese sentido, LOZANO SERRANO, C. que se adhiere a esta tesis. en *Memoria....*op.cit. pág. 39 " A la vista de la regulación vigente, ¿la obligación tributaria tiene en algún momento existencia jurídica como tal? ¿O más bien - en la línea apuntada por FEDELE - al final del período impositivo sólo surge una obligación por es diferencia entre al que sería su cuantía total y el importe de las cantidades retenidas o que hubieran debido retenerse?"

realizados. Por ello, sus efectos vienen referidos al momento del nacimiento o exigibilidad de dicho crédito, y no al de la realización del ingreso o la retención. Y no sería necesaria la artificiosa explicación a través de la compensación total o parcial de la obligación tributaria<sup>1586</sup>.

Por lo tanto, a favor de esta explicación estarían, por un lado, el indudable mejor acomodo al régimen positivo, que resulta, por el contrario, necesariamente distorsionado cuando intentamos explicarlo a través del surgimiento de la obligación tributaria "principal"<sup>1587</sup>. Así, no sólo el instituto de la deducción y la devolución, o la configuración que de éstas se deriva respecto de la deuda impositiva del sujeto pasivo, no resultarían fácilmente enmarcables en una construcción con dicha premisa, sino que, recordemos, tampoco las respectivas posiciones de retenedor y retenido frente a la Hacienda Pública, ni las asumidas por estos sujetos en la relación que los une directamente, nucleada en torno al mecanismo retentorio, permitirían dicha configuración.

---

<sup>1586</sup> Como pone de manifiesto LOZANO SERRANO, C., en *Memoria...op.cit.* pág. 42 "...con esta explicación, al finalizar el período impositivo puede surgir una obligación a cargo del contribuyente o un derecho a su favor en la devolución, total o del exceso, de las cantidades que en concepto de retención hubieran debido ingresarse por el retenedor. Pero, en todo caso, esa obligación o ese derecho nacen alternativamente (según se realice o no el hecho imponible y por qué cuantía), nunca de forma simultánea. Debido a ello, no se haría preciso acudir, como en las anteriores elaboraciones, a una compensación "ope legis" entre obligaciones recíprocas, ni tampoco a mecanismos que expliquen jurídicamente los efectos de la obligación del retenedor sobre la obligación tributaria "total", produciendo la extinción parcial de la misma."

<sup>1587</sup> La falta de acomodo del esquema de la obligación tributaria principal al régimen jurídico del instituto es puesto de manifiesto por LOZANO SERRANO, C. en *Memoria...op.cit.* págs. 39 y ss., donde señala que la tesis de FEDELE explicaría la independencia de responsabilidades entre retenedor y retenido, en cuanto sujetos de obligaciones distintas; la naturaleza de deuda principal de la del retenedor, puesto de manifiesto por su tratamiento en los distintos procedimientos tributarios. Asimismo, la posición de dicha deuda como parte del tributo explicaría el carácter de acto de naturaleza tributaria de la retención, como se desprende de su asunción como acto reclamable por los órganos económico-administrativo, y determinaría la calificación del retenedor como reo del delito de delito fiscal, ya que "...el ingreso que realiza el retenedor, no es sólo el pago de su obligación, sino también, en cuanto ésta es integrante del tributo, pago del mismo." (pág. 41).

Por otro, que a ello lleva el resultado estrictamente lógico derivado del estudio de los concretos fenómenos de la deducción y la devolución, en la medida en que configuran la deuda impositiva del sujeto pasivo: principalmente, porque resulta inútil el nacimiento de una obligación tributaria cuando se han realizado ingresos que satisfacen su objeto de forma parcial o total<sup>1588</sup>. Y es por ello que la mayoría de la doctrina española más reciente se ha adherido a su explicación de que el tributo, cuando intervienen en su estructuración la realización de ingresos anticipados, se descompondría en varias obligaciones diferentes<sup>1589</sup>.

En efecto, como hemos visto a través del atento desarrollo de las tesis que asumen dicho papel nuclear de la "obligación tributaria principal", en éstas, la utilización de la obligación no se corresponde con la función para la que ésta fue creada<sup>1590</sup>. Se realiza así, por una

---

1588 FEDELE , en "La teoría...", op.cit., pág. 1743 "...la única solución lógica consiste, pues, en reconocer al ingreso anticipado la naturaleza de cumplimiento de la obligación correspondiente y ninguna más. La realización del ingreso excluye el nacimiento de la obligación tributaria por el correspondiente importe, no por obra de cualquier institución de derivación privatística, sino por expresa previsión legislativa."

1589 En ese sentido, LEJEUNE, op.cit. págs. 164 y ss.; LOZANO SERRANO, C. en op.cit. pág. 40, "...esta construcción estaría basada en la descomposición del tributo en dos obligaciones diferentes, a cargo de dos sujetos distintos y por presupuestos de hecho específicos.", Y COLLADO YURRITA, "Configuración jurídica..." op.cit. págs. 10-11 , y *La retención a cuenta...* op.cit. pág. 72 "...la figura de la retención a cuenta significa la escisión del tributo en dos obligaciones pecuniarias distintas, cada una de las cuales seguirá sus propias vicisitudes, en materia de infracción, prescripción, etc."

1590 Como señala LEJEUNE, pág. 167 y ss., "...la doctrina civil al elaborar la teoría general del Derecho de obligaciones, no se ha detenido sólo en el estudio del derecho de crédito que la obligación comporta, sino que ha explicado la función que la obligación misma trata de lograr. La obligación se presenta como una creación del Derecho en orden a proteger "la realización de intereses individuales que se consideran dignos y merecedores de tutela jurídica." De esta forma, la prestación, en cuanto objeto de la obligación, no es nunca una entidad o un fenómeno abstracto, sino que aparece siempre como un cauce de realización de fines y de intereses de tipo empírico o práctico." En el mismo sentido, COLLADO, en *La retención a cuenta ...* op.cit. pág. 74 "La obligación es una creación del Derecho para proteger la realización de intereses que se consideran dignos de tutela jurídica y cuyo elemento esencial es el vínculo jurídico en virtud del cual el deudor queda ligado con el acreedor y obligado a satisfacerle una determinada prestación. Pues bien, si la prestación objeto de la obligación de anticipar el tributo no alcanza la suma total debida a título de tributo, que se conocerá después de que se haya realizado el hecho imponible, de éste no podrá nacer una obligación por el importe total del impuesto, sino solamente surgirá una obligación por la prestación que

parte, una distorsión del instituto tributario para acomodarlo a un esquema jurídico-civil<sup>1591</sup>, y, por otra, una deformación del propio concepto de obligación que permita una cierta aproximación de dicha explicación al régimen jurídico-positivo,. Lo que pone de relieve el peligro de la utilización indiscriminada, en el derecho tributario, de los esquemas explicativos de otros ámbitos del derecho<sup>1592</sup>. Se postula, así, el desprendimiento, en el ámbito tributario, de los esquemas propios de la obligación jurídico-civil<sup>1593</sup>, al menos como núcleo explicativo del tributo.

En ese sentido, con su negativa a construir el tributo a través de la existencia de una obligación principal surgida de forma mediata o inmediata como consecuencia del hecho imponible<sup>1594</sup>, FEDELE pone

---

no ha sido objeto de la primera obligación, puesto que carecería de sentido el nacimiento de una obligación que comprendiera una prestación que ya ha sido realizada y con la que, por consiguiente, el interés que se trataría de proteger con ese vínculo jurídico ya ha obtenido la tutela del Ordenamiento jurídico."

1591 Como señala FEDELE, en "La teoría..." op.cit. pág. 1743, las complicadas construcciones de explicación surgen "... por estar todavía (la doctrina) ligada al dogma tradicional de la obligación tributaria como forma necesaria del tributo, en cada una de sus concretas aplicaciones y por el importe total del tributo mismo."

1592 Sobre la conveniencia de la utilización de instrumentos que respondan a la función que están llamados a cumplir y no el uso de mecanismos forjados para otros objetivos, y puestos al servicio de distintas funciones, véase. VANONI "L'unità del Diritto ed il valore per il diritto tributario degli istituti giuridici di altri campi", en *RDFSF*, 1941,II,y, posteriormente, en *Opere Giuridiche*, I, op.cit., pág. 440.

1593 Específicamente como consecuencia del estudio de estos supuestos, LEJEUNE op.cit. págs. 9-10: "...el estudio de las distintas tesis que pueden manejarse para explicar debidamente la anticipación de ingresos viene a poner de manifiesto que la principal dificultad es precisamente la que deriva de hacer partir tal explicación de los cauces de la relación jurídico-tributaria...la tradicional construcción meramente obligacional se hace aquí totalmente inviable para explicar la actuación de la norma tributaria...imposibilidad de centrarse en la teoría de la obligación tributaria y, más exactamente, en la obligación tributaria de tipo contributivo.." ...pág. 12, "...la anticipación de ingresos es un caso más de los muchos en que la clarificación de las instituciones tributarias exige desprenderse de los esquemas civilísticos para realizar una construcción tributaria, jurídico-pública, a partir de la distinta relación que existe entre la Administración y el contribuyente, de un lado, y el acreedor y deudor privados, de otro."

1594 Como pone de manifiesto LEJEUNE, op.cit. pág. 164, "...hasta fechas recientes la recaudación tributaria ha estado montada esencialmente sobre supuestos de obligaciones de ingreso de sumas de dinero que, temporalmente, surgían tras la

de relieve, respecto a los supuestos de ingresos anticipados, la necesaria fungibilidad de los esquemas de actuación del tributo<sup>1595</sup>, postulado aceptado mayoritariamente por las corrientes doctrinales actuales<sup>1596</sup>. Señalando que ni el esquema de la relación jurídico-tributaria<sup>1597</sup>, ni el del procedimiento de imposición<sup>1598</sup> consiguen explicar satisfactoriamente el fenómeno. En ese sentido, la elaboración de este autor incide en la idea de que no existe ningún esquema formal que participe de la naturaleza del tributo<sup>1599</sup>. Y se inserta, puesta, en la línea mayoritariamente aceptada por la doctrina actual, en el sentido de que el tributo puede construirse como un instituto jurídico capaz de

---

realización del hecho imponible, y ello tanto si se sostiene la tesis declarativa como si se sostiene una tesis constitutiva sobre el nacimiento de la obligación."

1595 En ese sentido, FEDELE "La teoría..." op.cit.págs. 1744 y ss., y LOZANO SERRANO,C. en *Memoria...*op.cit. pág. 46 "En realidad, la retención a cuenta, por encima de la crisis que pueda suponer para una u otra concepción, revela la futilidad de pretender - como han intentado las formulaciones iniciales de ambas corrientes - reducir a un esquema unitario y omnicomprensivo los actuales modos de actuación del tributo."

1596 Sobre la incidencia de dicha línea en nuestra doctrina actual, vid., entre otros, MARTIN DELGADO "Los principios..." op.cit. pág. 87, y CASADO OLLERO,G. "Los esquemas conceptuales y dogmáticos del Derecho tributario. Evolución y estado actual", *CREDF* , nº 59, 1988, pág. 349.

1597 En ese sentido, GLENDI "L'accertamento tributario e la tutela del contribuente", en *BT* , 1986, pág. 771: "Lo schema del rapporto obbligatorio è ormai diventato troppo stretto e inadeguato. La dottrina tributaristica è molto affezionata a questo concetto: ma sta ormai diventando sterile e quasi patetico lo sforzo teorico di ricondurre una realtà così in movimento, così articolata, in uno schema che volere o no è ottocentesco, perché ottocentesca è l'idea, molto liberale e semplificante, di ridurre la regolazione fra Stato e cittadino ad un rapporto di dare ed avere, di stampo civilistico, anche se variamente riportato al diritto pubblico."

1598 En ese sentido, FEDELE , "La teoría..." op.cit. pág. 1745 "...en las hipótesis ahora consideradas o no existe ningún procedimiento administrativo o, si existe y en cuanto pueda ser identificado, no está ordenado primordialmente a la realización de la prestación fiscal." ..." el esquema procedimental (al igual que el obligacional) no es más que uno entre los muchos esquemas lógico-jurídicos que el jurista puede utilizar para reconstruir y sistematizar el fenómeno tributario, pero no puede agotar toda la compleja problemática que la dinámica del tributo entraña."

1599 FEDELE, en op.ult.cit.,pág. 1746 "...ninguno de tales esquemas puede ser tomado, en cuanto tal, como elemento de caracterización del objeto específico del derecho tributario; es decir, del tributo." En el mismo sentido, TREMONTI, quien, en op.cit. pág. 170 señala que esta estructura del gravamen acentúa "...l'impossibilità di ridurre per intero il tributo ad una figura di qualificazione come quella dell'obbligazione tributaria."

manifestarse a través de distintos instrumentos formales<sup>1600</sup>. Y constituyendo la esencia del mismo su *ratio* tributaria, que lo constituye en instrumento de la consecución de los principios constitucionales tributarios y expresión del deber de contribuir<sup>1601</sup>. Fines éstos alcanzables a través de variados esquemas técnico-jurídicos.

### 8.3.2. La crítica de D'AMATI. El retorno a la obligación tributaria.

En esta línea, D'AMATI reconoce que esta construcción puede, por un lado, explicar eficazmente la realización de ingresos anticipados con anterioridad al transcurso del período impositivo, y, por otro, mantener el carácter autónomo de éstos frente a la configuración de la prestación definitivamente debida. Objetivos ambos imposibles de conseguir por las elaboraciones basadas en la relación jurídico-tributaria que, pese a ser calificada de compleja, no admitiría, en su seno, situaciones jurídicas que no podrían insertarse en ese vínculo bilateral obligatorio que constituiría su núcleo. Por su parte, según dicho autor, las tesis procedimentalistas supondrían la renuncia a dar un sentido unitario al tributo, en los supuestos en que éste se muestra a través de distintas prestaciones<sup>1602</sup>. Por tanto, la dotación al hecho imponible de un efecto específico, en el sentido de dotar de legitimidad la existencia y medida del tributo debido supone, en principio, un criterio que permitiría predicar un mayor grado de unicidad. Si bien, a

---

<sup>1600</sup> En ese sentido, FEDELE en "Il presupposto..." op.cit. págs 965 y ss, "Diritto tributario e diritto civile..." op.cit. págs. 25, y "A proposito di ..." op.cit.págs. 438 y 439. También MICHELI,G.A. "Profili critici in materia di potestà di imposizione", en *RDFSF*, 1964, I, págs. 20 y ss, y FANTOZZI, *La solidarietà...*op.cit. págs. 231.

<sup>1601</sup> En ese sentido, CASADO OLLERO,G. en "Los esquemas conceptuales y dogmáticos del Derecho tributario. Evolución y estado actual", *CREDF* nº 59, 1988, "...se trata con ello de configurar el tributo como un instituto cualificado no por las características formales del mecanismo técnico a través del que se actúa, sino por la *ratio* unitaria que le otorgan los principios materiales en que se inspira."

<sup>1602</sup> Así es puesto de manifiesto, asimismo, por FEDELE en *Le imposte...*op. y loc, cit., y en "Il presupposto..." op.y loc. cit.

su vez, según este autor, tampoco constituiría una explicación satisfactoria del funcionamiento del tributo.

En efecto, dicha postura no explicaría la diferencia cualitativa entre los ingresos anticipados y la prestación tributaria, que sí era eficazmente puesta de manifiesto por las construcciones que partían de la existencia de la obligación tributaria "contributiva" y "principal". Con lo que se adolecería de una falta de sentido explicativo de la prestación en que el tributo consiste y se resuelve, en la medida en que la "partición" de los efectos del hecho imponible que esta tesis realiza - generadores y legitimadores - supondría equiparar aspectos recaudatorios y sustanciales<sup>1603</sup>. En ese sentido, niega que dicho resultado pueda ser satisfecho por la atribución al hecho imponible de un efecto legitimador y dotador de definitividad de las prestaciones realizadas por razón del tributo<sup>1604</sup>, señalando que ésta es una mera técnica que se configura como efecto de alguna causa, y no como un valor en sí mismo<sup>1605</sup>.

---

<sup>1603</sup> Así, D'AMATI en *Teoria...* op.cit. págs. 32-33: "Con tale formulazione si rende certamente possibile individuare un criterio selettivo nella pluralità degli atti che caratterizzano lo svolgimento dell'obbligazione tributaria. Pure, l'esigenza di correlare i titoli dei singoli prelievi ai diversi momenti di attuazione della norma tributaria porta ad intrecciare situazione sostanziali con elementi del procedimento, che una corretta analisi dei fenomeni giuridici richiede di mantenere distinti, col risultato di rendere più incerti i contorni delle categorie impiegate dal diritto tributario."

<sup>1604</sup> Esta es la postura de TREMONTI op.cit. pág. 170 "Il dato...che l'oggetto dell(eventuale successiva) obbligazione tributaria possa essere esclusivamete rappresentato dal valore differenziale tra l'attribuzione patrimoniale già verificatasi, e quella poi complessivamete giustificata dal presupposto, non deve cioè altrimenti indurre ad escludere che un effetto giuridico sostanziale di legittimazione alla ritenzione del riscosso ripeta,dalla cennata fattispecie complessa, la sua origine. La fisionomia unitaria del tributo risulta così dissociata, in funzione della non conforme qualificazione giuridica delle figure che gli danno corpo, in un effetto di legittimazione a ritenere il ricorso, per quanto già si è prelevato, appunto; e pro parte residua nell'obbligazione tributaria."

<sup>1605</sup> Así, en *Teoria...* op.cit. pág. 33, "La *definitività*, intesa come aspetto di un ritualismo fine a se stesso, secondo le indicazioni della teoria che identifica l'efficacia giuridica con l'effetto preclusivo, diviene in tal modo *valore*, mentre è soltanto una delle tecniche a cui i giuristi sono costretti a fare ricorso per assicurare il funzionamento dell'apparato giuridico quando le categorie normative entrano in crisi sul piano dell'esperienza."



En este sentido, resulta cierto, como habíamos insinuado con anterioridad, que, con esta construcción, se habrían transferido al hecho imponible los efectos que la doctrina tradicional había anudado a la obligación tributaria. El autor critica, por tanto, que se realiza una definición del tributo meramente negativa que no lo identifica con una situación jurídica por la que el particular aparezca obligado a realizar una prestación determinada. Y por ello postula una construcción que explique el tributo desde la posición de la deuda y no del indebito<sup>1606</sup>, defendiendo el retorno al concepto de obligación, si bien con planteamientos distintos a las tesis tradicionales.

Así, pone de manifiesto que la dotación de dicho efecto al hecho imponible constituye una explicación ambigua de la forma en que se estructura el tributo, y puede dar lugar, como hemos visto, a explicaciones técnicas diferentes. En ese sentido, D'AMATI manifiesta que la crítica a las tesis de la relación tributaria no puede concluirse señalando, sencillamente, la posibilidad de instrumentación del tributo a través de cualquier esquema jurídico<sup>1607</sup>. No bastaría, según el autor, con predicar la existencia de una *ratio* determinada a la que se orientan los deberes y obligaciones tributarias, para garantizar un instituto jurídico unitario<sup>1608</sup>. Por ello, propone la vuelta al esquema de la relación jurídica<sup>1609</sup>, si bien configurándola en forma distinta a la elaborada por las tesis tradicionales<sup>1610</sup>.

---

<sup>1606</sup> Op.y loc. ult.cit. "...non si comprende, infatti, per quale ragione la legittimità del pagamento del tributo (a titolo di anticipo o meno, poco importa) debba essere stabilita, invece che in ordine al debito, sotto il profilo opposto dell'indebito, che ha carattere, non solo eventuale, ma anche occasionale."p. 77

<sup>1607</sup> Así, en *La trama...*op.cit. pág. 264, "...se la critica alla nozione di "rapporto giuridico" intende essere coerente ed integrale, non si può limitare a segnalare la pluralità e varietà degli schemi determinativi della prestazione d'imposta; ma si deve spingere fino a negare che schemi siffatti possano costituire un aggregato tipico, in qualche modo paragonabile allo stesso rapporto giuridico o, comunque, sostitutivo rispetto ad esso. Ciò che sembra in crisi, infatti, non è la nozione di rapporto d'imposta, ma il postulato del pensiero giuridico tradizionale delle necessaria bilateralità delle situazione giuridiche, sul quale si edifica la logica del rapporto."

<sup>1608</sup>*La trama...*op.cit. pág. 262, donde manifiesta que la finalidad única de los deberes referidos al tributo no basta para garantizar un instituto jurídico unitario.

<sup>1609</sup> Así, en *Teoria...*op.cit. pág., 35 señala que la falta de sentido de las tesis que se han ocupado del "poder de imposición", abandonando los aspectos sustanciales del

En efecto, la unitariedad del tributo no se basaría en un efecto determinado, generado por el hecho imponible. Esta, según el autor, sería una explicación demasiado plana y simple de un fenómeno tan complejo<sup>1611</sup>. Sino que derivaría de la inserción de los ingresos anticipados en la total estructura del tributo, entendido como una obligación compleja fiel reflejo del contenido del hecho imponible. Debe entenderse, en este orden de cosas, que su construcción del hecho imponible, estudiada en el Capítulo III de este trabajo, resulta muy importante en la tesis de D'AMATI, ya que sería su contenido, y no sus efectos jurídicos, lo que determinaría la estructuración del tributo.

Así, dado que el mismo se configuraría como "duradero", la obligación tributaria se correspondería con las vicisitudes que temporalmente pudieran determinar dicho contenido, creciendo o decreciendo a lo largo del período impositivo<sup>1612</sup>, a resultas de la producción de presupuestos que determinarían exenciones parciales, aumentos en la Base Imponible, etc. Así, integraría en su seno, a modo de prestaciones autónomamente significativas, las realizables en concepto de "ingresos anticipados". El autor propone, para ello, el

---

tributo, en punto a "...fornire l'elemento unificante del fenomeno tributario, in costanza di forme di frazionamento del apgmenteo" sugiere una vuelta al esquema de la relación obligatoria, si bien distinta de la tradicional.

<sup>1610</sup> Según el autor, en op.y loc. ult. cit. "le novità non vanno collegate tanto ai mutamenti intervenuti nella struttura della situazione tributaria quanto, piuttosto, alla maggiore complessità del enomeno al quale la situazione fa riferimento."

<sup>1611</sup> Señala, en *Teoria...*op.cit. pág. 33, la insuficiencia de las propuestas no de orden lógico sino metodológico "... e deriva della pretesa di sottomettere ad un solo ed unico principio una materia tanto vasta e complessa."

<sup>1612</sup>*Teoria...*op.cit. pág. 35, "...il frazionamento dell'imposta rappresenta un aspetto tecnico che è la conseguenza della raggiunta consapevolezza che la fonte dell'obbligazione tributaria non corrisponde ad un momento preciso e determinato del *continuum* giuridico, ma rappresenta un insieme di tali momenti, dal legislatore stesso definito come "periodo"...fattispecie giuridica complessa caratterizzata da due requisiti: l'autonomia delle singole prestazioni e la conseguente riducibilità allo schema più generale della situazione tributaria. Essendo, cioè, "periodica" la fonte, i singoli versamenti costituiscono un "rapporto di durata"."

símil de la cuenta corriente<sup>1613</sup>, en la medida en que permite enmarcar en un conjunto unitario prestaciones que no se configuran como accesorias o instrumentales<sup>1614</sup>.

Al respecto, debe indicarse que es cierto que la figura de la cuenta corriente constituye una metáfora o modelo explicativo de cómo funciona el tributo cuando se instrumenta mediante ingresos anticipados, si precisamos que los "apuntes " en favor del sujeto pasivo se realizan por presupuestos distintos al ingreso. En ese sentido, D'AMATI tiene el mérito de poner de relieve la complejidad que plantea el tributo, y que es puesta de manifiesto a medida que se intenta una reconstrucción más fiel de su funcionamiento. Sin embargo, deben realizarse, al respecto, dos observaciones: la primera, que dicho modelo adoptaría una visión unilateral del fenómeno, estudiando únicamente la conexión entre prestaciones anticipadas y prestación definitiva. Es decir, se limitaría a la reconstrucción de la forma en que podría entenderse estructurada la relación entre el sujeto a quien se debe retener y la Hacienda Pública. Se obvia, absolutamente, la posición jurídica del tercer interviniente en el fenómeno: el retenedor, cuya presencia, como veremos, puede modificar decisivamente los factores relevantes para la explicación del fenómeno.

La segunda, que vuelve a ser utilizado el concepto de obligación tributaria con un sentido que, nos parece, la aleja absolutamente de toda característica análoga a la de derecho privado. En efecto, no puede considerarse técnicamente posible una obligación que se va formando "progresivamente" y que puede, en definitiva, desaparecer sin haberse extinguido. Lo que pone de relieve que debe abandonarse

---

<sup>1613</sup> Propone el mismo esquema explicativo PALAO,C. en *Comentarios...* op.cit.pág. 534., al disertar sobre los argumentos que rebaten la tesis del pago anticipado; "No hay que olvidar que se trata de un pago "a cuenta", en el que, como en toda relación de las llamadas de "cuenta corriente", sólo se sabrá cuál de las partes resulta deudora y la cuantía de la deuda cuando la cuenta se cierre y se liquide."

<sup>1614</sup> Así, en *Teoría...*op.cit. pág. 35, propone dicha analogía como modo de entender "...l'intreccio tra l'autonomia dei singoli obblighi tributari parziali e limitati e il paradigma più vasto..."

definitivamente el intento de explicar el tributo, en estos casos, con una obligación en un sentido riguroso técnicamente. Sólo podemos hablar de la misma como una especie de recipiente que exprese el deber de soportar patrimonialmente una prestación tributaria, y la legitimidad contributiva del mismo.

Papel así, continente de la legitimidad contributiva de la prestación tributaria y unificador del tributo<sup>1615</sup> que, en la construcción de D'AMATI derivaría de su naturaleza de resultado directo del *accertamento* del presupuesto que constituye el indicio de la manifestación de capacidad económica: el hecho imponible<sup>1616</sup>. Entendido éste como el conjunto de hechos y presupuestos jurídicos de cuya directa liquidación surgiría la obligación tributaria<sup>1617</sup>. D'AMATI pretende, con su elaboración del hecho imponible, y de la forma en que genera la obligación tributaria, superar tanto la polémica abierta entre tesis declarativas y constitutivas, como las contradicciones

---

<sup>1615</sup> En ese sentido, DE MITA, E. en *Interesse fiscale...*, op.cit., "Quella che finora chiamamo l'obbligazione tributaria (che più semplicemente può essere detta l'imposta dovuta) è l'elemento unificante il complesso degli atti e delle funzioni che, come è pacificamente riconosciuta dalla dottrina, non sono un procedimento in senso tecnico, non hanno cioè un atto principale rispetto al quale gli altri siano strumentali. In ogni imposta v'è la necessità giuridica che una somma di danaro venga corrisposta ad un soggetto impositore sulla base di un certo presupposto economico, che costituisce la causa del prelievo." (pág. 136). Actúa así de elemento unificante: "Ora la pluralità degli atti non vuol dire pluralità di rapporti. Rispetto alla pluralità degli atti l'elemento unificante è dato appunto dal presupposto o come si dice, dal rapporto: un giudizio di inesistenza di tale rapporto, quando fosse dato secondo le regole processuali consentite, comporta l'inutilità di tutti gli atti intervenuti sia del privato che dell'amministrazione." (136-137)

En el mismo sentido se pronuncia en "Forme della riscossione e ripetizione dell'indebito" en la obra colectiva *Studi in onore di Enrico Allorio*. Vol. II. Ed. Giuffrè, Milano, 1989. pág. 1913 "C'entra invece proprio quella unitarietà del debito che, giusta la precisazione della Cassazione, non può frantumarsi in tronconi di obbligazione quanti sono gli atti di accertamento."

<sup>1616</sup> *La trama...* op.cit. pág. 249 : el error en el debate entre las tesis constitutivas y declarativas estriba en la asunción de un concepto procesal de accertamento. Se superan las tesis constitutivas si partimos de que "La prestazione stessa corrisponde ad un dovere giuridicamente definito in tutti i suoi aspetti, che rende perfettamente inutile il generico comando di pagare le imposte."

<sup>1617</sup> Así, en *La trama ...* op.cit. pág. 249 señala que en el impuesto sobre la renta, "Il reddito, inteso come situazione giuridica, possiede una struttura, che può essere riprodotta con un modello, costituito dalla dichiarazione tributaria, eventualmente integrata dall'avviso di accertamento in rettifica..."

puestas de manifiesto por las tesis obligacionistas en punto a la explicación de los ingresos anticipados.

Así, según dicho autor, con esta construcción, se explicaría eficazmente el fenómeno sin necesidad de mezclar aspectos sustanciales y formales<sup>1618</sup>, y dando un sentido unitario al instituto<sup>1619</sup>.

### *8.3.3. Las premisas inherentes a ambas posturas. Intento de reconstrucción del fenómeno y consecuencias para la dogmática del tributo.*

Debe, por tanto, contrastarse la tesis de FEDELE con las críticas que de la misma realiza D'AMATI. Y, en ese orden de cosas, debe asimismo señalarse que algunas de estas observaciones no nos parecen absolutamente desencaminadas; fundamentalmente en la medida en que este último autor pone de manifiesto la ausencia de consecución, por la construcción del primero, de los objetivos que laten en su idea básica y que resultan similares, a su vez, a alguna de las premisas de las que parte D'AMATI.

En ese sentido, debe señalarse que aquel autor parte sencillamente de una descomposición en varias obligaciones de una prestación tributaria única, aquella que, como señala D'AMATI resultaría del accertamento del hecho imponible. En ello ambas posturas se configuran como similares. En efecto, D'AMATI llamaría obligación a

---

<sup>1618</sup> Propone una distinción entre los planos sustanciales y procedimentales "...separando nettamente la prestazione tributaria corrispondente ad un debito d'imposta formalmente definito nei suoi aspetti personali e reali, dai molteplici obblighi che hanno, invece, carattere parziale. A differenza della prima, che si riferisce ad una fattispecie giuridicamente ben determinata, i secondi presentano una maggiore complessità: il titolo giuridico dal quali essi discendono, non solo richiede, infatti, di essere definito per se stesso, ma esige di essere iscritto in una fattispecie più comprensiva dalla quale soltanto può trarre la specifica legittimazione."(*Teoria...op.cit.* pág. 34).

<sup>1619</sup> Así, en op.y loc. ult. cit. "...gli sforzi della più recente dottrina di proporre soluzioni diverse da quelle tradizionali non producono risultati validi. Restando invece sul terreno degli schemi obbligatori, la spiegazione del fenomeno appare semplice e piana."

lo que FEDELE denomina, genéricamente "tributo"<sup>1620</sup>. En ese sentido, la diferencia de este último autor, como señalábamos, estribaría únicamente en el instrumento formal a través del que se instrumenta el tributo, pero no constituiría una concepción materialmente distinta de éste. En ese sentido, la unidad del instituto se está colocando siempre en las consecuencias del hecho imponible: bien en la obligación que se predica genera, bien en la medida de la total prestación, con independencia del número de obligaciones. Pero sigue intentando verse al tributo como un instituto que gira alrededor del hecho imponible. Y además, atribuyendo al mismo un carácter de legitimador y determinante tanto de la existencia del tributo, como de la medida de éste<sup>1621</sup>.

En efecto, la existencia de dicha idea, de forma latente, en su construcción, puede ser fácilmente observable en dos manifestaciones de la misma. Así, en primer lugar, el autor parte de que el tributo se "descompone" en varias obligaciones. Y, además - lo que constituiría meramente un indicio de su concepción - parece partir de que ambas son a cargo del retenido. Lo que ha motivado a algún autor a postular el carácter de sustituto de dicha obligación del retenedor<sup>1622</sup>.

En segundo lugar, el motivo de que no surgiera la obligación tributaria sería el hecho de que el tributo - entendido en ese sentido

---

<sup>1620</sup> Debe entenderse, a pesar de la afirmación realizada en el texto, que no coincidirían plenamente ambos conceptos que se plantean con caracteres que los diferencian profundamente en ambas posturas. Queremos hacer referencia, con lo expuesto en el texto, sencillamente, a la existencia de dos puntos en común: su carácter de prestaciones definitivas, y que su mecanismo "genético" vendría referido al hecho imponible. Si bien el entendimiento de qué sea éste, repetimos, es muy distinto.

<sup>1621</sup> Se entronca, así, directamente con las primigenias formulaciones del tributo como relación jurídica, en las que se sostiene que el hecho imponible es a la vez productor de la obligación tributaria y continente de los elementos que van a determinar el importe de la prestación; la base imponible. En ese sentido, HENSEL "Diritto Tributario", trad. de D. JARACH, Giuffrè, Milano, 1956, pág. 72. En España, vid. SAINZ DE BUJANDA, F. "La estructura jurídica del sistema tributario" *RDFHP*, 1961, nº 41, pág. 39, y "Análisis jurídico del hecho imponible", en *Hacienda y Derecho*, vol. IV, pág. 270.

<sup>1622</sup> En ese sentido, LEJEUNE, op.cit., y COLLADO YURRITA, en "Configuración..." op.cit. y *La retención...* op.cit.

comprendido de toda prestación- ya estaría satisfecho, mediante el cumplimiento de dichas obligaciones, lo que abundaría en el carácter recaudador de éstas. Nota ésta última que constituye, evidentemente, una impropiedad técnica, puesto que la naturaleza recaudadora presupone la existencia de una obligación que contenga a la así calificada<sup>1623</sup>. Debe observarse, por tanto, que el mencionado autor no se limita a decir que por razón del tributo, se generan distintas situaciones de deuda para diferentes sujetos, sino que estructura las obligaciones resultantes como partes del total tributo. Es decir, todas ellas "compondrían" el tributo, entendido como prestación definitiva. Sería precisamente esto, como veíamos, lo que evitaría una total atomización del instituto, tan criticada en las tesis procedimentalistas, dotándolo de un sentido unitario.

Y así es como parece haberse acogido la tesis en España. En efecto, dado que la obligación de retenedor y retenido deberían complementarse para formar el total tributo, entendido como una prestación cuya cuantía derivaría de la medida legitimadora del hecho imponible, se ha postulado, desde estas premisas, la imperatividad de la operativa, en todo caso, de la presunción de rendimientos netos, en la medida en que la misma permitiría postular que el retenido únicamente respondería de la diferencia entre la total prestación tributaria y la obligación correspondiente al retenido<sup>1624</sup>. Y por tanto, entre ambas obligaciones se podría satisfacer el tributo, entendido como una cantidad determinada que el ente impositor tiene derecho a obtener.

Ahora bien, ya mediante la visión de que dicha presunción no impera en todo el ámbito de la retención a cuenta, en nuestro ordenamiento jurídico, podríamos llegar a la conclusión de que no es así como se presentan las cosas. Y, desde luego, dicha explicación no serviría para el ordenamiento jurídico italiano, donde no existe dicha

---

<sup>1623</sup> En el sentido criticado en el texto, LEJEUNE, op.cit. págs. 186 y ss.

<sup>1624</sup> Así, LOZANO SERRANO, en *Memoria...op.cit.*, siguiendo la postura planteada, respecto a la imperatividad de la presunción por PÉREZ ROYO, F. en *Infracciones...op.y loc. cit.*, por un lado, y manteniendo su aplicación en el marco del I.S.

presunción. Con lo que el retenido se encontraría en la predicada situación únicamente en el supuesto de que se hubiera practicado, efectivamente, la retención.

Así, en los supuestos en que la retención no se practica y la presunción no es operativa, y dado que, por un lado, el retenedor está en todo caso obligado al ingreso, y el retenido no puede deducirse el importe de las retenciones no practicadas, la totalidad del deber de ingreso correspondiente a ambos no se corresponde, por excesivo, con la cantidad que resultaría del *accertamento* del hecho imponible. Pero además, incluso en el caso de que la presunción fuera aplicable, tal y como se configura en nuestro ordenamiento, la total prestación que debe ingresarse, entre retenedor y retenido, tampoco sería equivalente: en efecto, en su determinación debe tenerse en cuenta la denominada "elevación al íntegro", señal inequívoca de que la ausencia de realización de la retención determina efectos en la cuantificación de las posiciones deudoras de ambos sujetos.

Por ello, las críticas expuestas respecto de la tesis de FEDELE y su posterior desarrollo no giran, como es la postura de D'AMATI, en la línea de un retorno al esquema explicativo de la obligación tributaria, sino todo lo contrario. En nuestra opinión, del contraste con el derecho positivo, debe *profundizarse en la independencia de las posiciones de retenedor y retenido*, debiendo negarse, precisamente, las premisas materiales que dicho autor comparte con las tesis obligacionistas. Esto es, que el tributo pueda entenderse como a) una prestación definitiva que resultaría legitimada, en punto a su existencia, por la realización del hecho imponible y b) cuya medida se determinaría en relación a éste, pudiéndose predicar, por tanto, la unicidad del instituto por razón de un determinado efecto del hecho imponible. Fundamentada nuestra negativa del primero de los puntos enunciados en el capítulo III de este trabajo, consideramos procedente entrar en este momento en el segundo.

En efecto, la visión de lo que ocurre en los tributos instrumentados mediante retención a cuenta pone de manifiesto que, cuando no se realiza la retención, la posición de retenedor y retenido



no se complementan para determinar una total prestación equivalente a la resultante de liquidar el hecho imponible<sup>1625</sup>. En ese sentido, consideramos que dicho régimen jurídico apunta al hecho de que no sólo debe predicarse la fungibilidad de los esquemas *formales* explicativos de la prestación tributaria, sino que la misma configuración material de ésta requiere de la contemplación de matices subjetivos hasta ahora considerados poco relevantes en punto a la explicación *material* del tributo. En efecto, en estos casos, se pone de relieve que este instituto no se traduce en una determinada cantidad de dinero recaudable, es decir, en el *impuesto objetivamente debido*, que, en punto a la instrumentación del mecanismo que instrumentaría su forma de obtención, podría ser repartida entre varios sujetos, que serían sujetos pasivos de obligaciones correspondientes a un tributo "objetivamente descompuesto". Sino que, yendo más allá en la negación de la unicidad postulada por D'AMATI, en realidad se manifiesta a través de distintas posiciones subjetivas cuya definitiva configuración no depende únicamente de la modalidad de realización del hecho imponible, ni, por tanto, de los efectos derivados de éste. Así, la explicación del tributo no puede asumir una esquema tan lineal como el indicado.

En ese sentido, debe recordarse, en primer lugar, que, con la misma modalidad de realización del hecho imponible, la cuota tributaria neta - es decir, el importe de la total prestación tributaria correspondiente al sujeto pasivo- puede ser modificada por el mero hecho de haber soportado o no la retención, es decir, por un acontecimiento ajeno al hecho imponible, y que, sin embargo, no manifiesta una absoluta neutralidad en relación con el principio de capacidad contributiva, y por ello, dicha actuación no puede considerarse tampoco ilegítima. En segundo lugar, debe insistirse en que el ingreso realizado por el retenedor, pese a no haberse realizado la retención, y aunque no sea procedente la deducción, se considera válida satisfacción de la deuda tributaria de éste. El tributo, así, se

---

<sup>1625</sup>Así, LOZANO, en *Memoria...op.cit.*, pág. 42 señala como mérito de la tesis clarificar los efectos del hecho imponible : legitimar (y, por tanto, servir de criterio de medición) de la prestación tributaria compuesta por ambas obligaciones.

descompone en distintas posiciones jurídicas, entre las que se encuentran la titularidad de determinadas deudas que no resultan correspondientes con ninguna cantidad determinada pretendidamente *expresión del tributo*. Adquiere el instituto tributario un sentido de instrumento para el establecimiento de situaciones subjetivas de sujeción a su imperio.

Con lo que presenta un carácter polifacético, en la medida en que puede traducirse en prestaciones cuantitativamente distintas, dependiendo del total desarrollo de las actuaciones que prevé la norma tributaria, imposibilitando así que su postulada unicidad deba buscarse en la línea de su identificación con una prestación de cuantía determinada, resultado directo de la medición del hecho imponible, en virtud de la legitimidad que le otorga su contenido. Así, consideramos que puede razonablemente dudarse de que todos los actos tributarios, de la Administración y de los particulares, se ordenen a la ratio del presupuesto de hecho, que no conformaría necesariamente la prestación tributaria<sup>1626</sup>, ni, por tanto, éste integraría en su seno la *ratio* total del tributo. El hecho imponible, ni por razón de su contenido - como postula D'AMATI-, ni por razón de sus efectos - en la visión de FEDELE, y del resto de autores que le otorgan un papel legitimador y dotador de definitividad de las prestaciones tributarias-, por tanto, actuaría siempre como elemento unificante, o dotador de sentido, del instituto jurídico tributario, si identificamos éste con una prestación objetivamente considerada.

---

<sup>1626</sup> En el sentido negado en el texto, ESCRIBANO, F. en "Notas para un análisis de la evolución del concepto de Derecho Tributario" *CREDF* nº 14, 1977, pág. 230 "El hecho de que la prestación tributaria se conforme necesariamente al presupuesto de hecho se justifica fácilmente observando que todos los actos instrumentales, y con mayor razón aquel final que liquida el tributo, participan de la ratio de este último, expresada en el presupuesto de hecho."

# CONCLUSIONES

## CONCLUSIONES.

PRIMERA.- En el intento de situar el instituto en su dimensión histórico-jurídica, y observando la influencia que en su configuración han tenido y tienen las funciones y fines cuyo cumplimiento se le han encomendado, hemos podido concluir que la retención aparece como un fenómeno jurídico enmarcado en dos líneas evolutivas:

1) La generalización de la actividad de colaboración de los particulares, reflejada en su progresiva asunción de funciones tributarias. Esta actividad de los ciudadanos no sólo se predica respecto de actos coadyuvantes en el procedimiento de aplicación del tributo, sino asimismo de posiciones jurídicas que se insertan en la misma estructuración del mismo. En ese sentido se muestra la sustitución, que debe ser considerada inmediato antecedente de la figura.

2) Cambio de la concepción del tributo, entendido como contribución a las cargas públicas, correlativo al cambio producido en las necesidades de los Entes públicos para el sobrellevamiento de esas mismas cargas. Se pone de manifiesto, así, que los cambios históricos suponen que la contribución no deba necesariamente realizarse de la misma manera o para atender a las mismas necesidades, propiciando, en ese sentido, un cambio en el concepto de contribución.

El cambio, tanto en la configuración del tributo, que adopta figuras más elaboradas y más justas, como en el sistema de aplicación de éste, que hace que la efectiva aplicación del sistema descansa en la actividad de los particulares - en especial, desde la generalización de las autoliquidaciones-, exige de nuevas figuras tributarias que permitan una recaudación periódica y adelantada, por un lado, y, por otro, aseguren un mayor control del cumplimiento de los deberes inherentes a estos tributos basados en la autoliquidación. En ese sentido, la evolución del gravamen anticipado muestra dos líneas respecto de las nuevas formas en las que se instrumentan las formas de

contribución: por un lado, se tiende desde la bilateralidad, típica de la relación tributaria tradicional, al esquema subjetivo triangular. Por otro, la contribución pierde su carácter definitivo para adquirir, en ocasiones, carácter provisional.

En esa línea, la conexión con el impuesto definitivo que se desprende de dicho carácter provisional ha llevado a la doctrina a predicar la naturaleza de técnica aplicativa de los impuestos de los ingresos anticipados, en la medida en que cumplen fines relacionados con dicha contribución definitiva. Sin embargo, la importancia del instituto, y su peso específico en la configuración del impuesto, a efectos del necesario contraste con los principios constitucionales, niegan ya, desde un principio, su naturaleza meramente adjetiva o procedimental.

Pero, por otro lado, de la visión de la normativa reguladora del instituto, y en la medida en que el presupuesto de éste resulta diferenciado respecto de la renta gravada por el impuesto - como se expone en las conclusiones siguientes-, se pone de relieve la potencialidad de la retención a cuenta para el cumplimiento de fines distintos de los perseguibles con el tributo definitivo. En efecto, el propio establecimiento de prestaciones provisionales diferenciadas respecto de las definitivas apunta a que aquéllas sirven a necesidades del Erario distintas de las que se satisfacen a través de éstas. Pero además, constituyen un instrumento de política económica susceptible de ser utilizado para fines no compartidos con el impuesto definitivo, permitiendo la instrumentación de una política tributaria distinta de la realizable con el tradicional instrumento de las cuotas tributarias definitivas.

SEGUNDA.- El núcleo del presupuesto de la retención, su elemento objetivo, está constituido, según el derecho positivo, por el abono o satisfacción de rentas sujetas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o sobre las Sociedades. Hemos intentado profundizar en la significación, tanto del concepto de abono o satisfacción, como de la "renta sujeta" a dichos Impuestos.

Con referencia a la primera de las cuestiones, hemos observado que el abono o satisfacción se identifica con determinados actos o eventos relativos al cumplimiento solutorio de obligaciones. Se trataría, por tanto, de satisfacción de remuneraciones debidas. La regla general, en los supuestos de retención, será que dicho abono resulte integrado por el cumplimiento en sentido propio - es decir, por el pago -, pero en determinados casos, como en el de los rendimientos de capital mobiliario, el legislador entiende como tal la mera exigibilidad de la deuda, y, excepcionalmente, en los activos financieros con rendimiento implícito, basta el mero nacimiento de la obligación para la generación de la retención. Así, la existencia de una transacción patrimonial entre dos sujetos diferenciados, a efectos del impuesto, y con repercusión jurídica en el mismo, constituye un sustrato necesario del presupuesto de la retención a cuenta, como se pone de manifiesto por la característica de que dicho abono debe integrar un pago o cumplimiento en nombre propio, no bastando, salvo excepciones taxativamente enumeradas, la mera intermediación en la operación ajena.

Para la completa dilucidación del presupuesto de la retención nos ha sido particularmente útil el estudio de los efectos tradicionalmente relacionados con el devengo: el nacimiento de las obligaciones derivadas del instituto devengado, con el consiguiente transcurso de plazos para su cumplimiento, y la fijación de la normativa aplicable. Dicho estudio nos ha permitido distinguir conceptualmente entre el presupuesto que genera el nacimiento del instituto, y, por tanto, de los deberes y obligaciones inherentes al mismo, tales como el deber de ingreso, etc., y aquél considerado normativamente idóneo para la realización de la retención como mecanismo detractor de rentas. Así, mientras el primero resulta identificado en la forma expuesta *supra*, la retención sólo podrá realizarse mediante el pago, sea mediante entrega de dinero o acto equivalente, como anotación en cuenta, libranza de efectos, etc. Sólo así el acreedor habrá soportado en su esfera jurídico-patrimonial una actividad que podrá calificarse de retentoria, y que surtirá los efectos consiguientes en su impuesto. Así, la retención y el ingreso aparecen como actos realizables en el seno de sus respectivos procedimientos, y para cuya efectiva práctica resulta necesaria la

producción, no sólo del presupuesto que determina su nacimiento, sino del que legitima dicha realización.

Lo que significa que, en el caso de que el presupuesto del nacimiento de los deberes derivados de la retención a cuenta no coincida con el de la práctica de la retención, el deber de ingreso surgirá sin necesidad de que haya podido realizarse ésta. Por ello, la homogeneidad entre ambos coadyuva a la consideración del retenedor como un mero intermediario entre retenido y Hacienda Pública y, en cambio, su disociación pone de relieve el carácter sustantivo de la figura, que puede ser obligado a adelantar la riqueza gravada.

Conectando con la segunda cuestión inherente a dicho elemento, debe señalarse que el abono de rentas, a efectos del presupuesto del instituto, se identifica con la imputabilidad de la renta a efectos del impuesto, pudiendo entenderse entonces "abonada" y "obtenida". Lo que indica el sujeto que debe, jurídicamente, soportar la retención y la imputación, asimismo, de la retención practicada. La retención se genera, y recae, pues, sobre retribuciones que, en cuanto resultado del pago de una deuda, resultan necesariamente íntegras, pero que son susceptibles de ser integradas en la base imponible del impuesto, lo que excluiría el carácter de "renta sujeta" de las retribuciones que constituyeran renta exenta desde el momento de su obtención. Así, a pesar de que la retribución integrada en el presupuesto no coincide con la "renta neta" que constituye el elemento del hecho imponible del impuesto, la instrumentalidad de la primera respecto de la segunda aparece como evidente. Y resulta puesta de relieve por la existencia de cláusulas normativas que intentan acomodar la cuantificación de la retribución, a efectos de la liquidación de la retención, al tratamiento que dicha retribución sufrirá con su imputación en el impuesto.

La investigación del significado del presupuesto del instituto se completa con el estudio de las fronteras del mismo en relación con las rentas imputables en el impuesto, marcadas por dos frentes distintos: en primer lugar, por la necesaria especificidad de un gravamen instantáneo sobre la retribución íntegra percibida, y practicado en la fuente, respecto de un tributo periódico y global sobre la renta neta. En segundo lugar, por las limitaciones operativas del mecanismo

traslativo, la retención. Así, por razón de la primera, el instituto no resulta de idónea aplicación, ni para aquéllas retribuciones que se determinarán en el impuesto con un alto nivel de partidas negativas, o aquéllas en las que, por sus peculiares características, la naturaleza del sujeto que debería realizar la detracción desaconseja su establecimiento.

Por razón de la segunda, tampoco puede establecerse para aquéllos supuestos de obtención de rentas, a efectos del impuesto, pero en los que no se produce efectivamente un pago, o éste no se realiza con medios dinerarios. Para estos casos, el ordenamiento ha previsto la novedosa figura del **ingreso a cuenta**, en la que, a pesar de su filiación con el instituto objeto de nuestro estudio, que actúa como su claro antecedente, se plantean dos cuestiones básicas que resultan específicas respecto de la retención a cuenta: la primera estaría constituida por la valoración de la retribución a efectos del ingreso a cuenta, y su conexión con la imputación en la base imponible del impuesto. Tema éste en el que se pone de manifiesto la necesidad de asumir criterios distintos para diferentes configuraciones del gravamen, requiriendo el ingreso a cuenta una mayor automatidad y certeza, y, por el contrario, pudiendo efectuarse una ponderación más elaborada en el seno del impuesto. La segunda la plantearía la ausencia de regulación de una relación tributaria entre los particulares intervinientes, lo que constituye su mayor especialidad respecto de la retención a cuenta, y permite predicar su carácter de instituto jurídico diferenciado. Asimismo, en este punto se inserta el núcleo de la problemática más importante planteada por la figura, y especialmente en punto a la adecuación subjetiva al índice contributivo del gravamen provisional, lo que aconseja, en nuestra opinión, una investigación doctrinal de esta reciente modalidad de ingreso anticipado y a cuenta.

TERCERA.- Identificado el presupuesto de hecho de la retención a cuenta, la cuestión siguiente estriba en resolver si coincide o se encuentra conectado, en alguna forma, con el hecho imponible del impuesto. Y así, nos encontramos con la imposibilidad de aislar dicha conexión en el elemento común a ambos constituido por la "renta sujeta al impuesto", si intentamos explicarlo desde la perspectiva de su



pertenencia al hecho imponible, entendido éste como presupuesto generador de la prestación tributaria. Así, debe entenderse la expresión "renta sujeta" como resultado de la calificación normativa operante en el hecho imponible, y no como la renta que ha generado, efectivamente, una deuda tributaria.

Lo que implica entender el hecho imponible en forma distinta a una proposición normativa simple con dos posibilidades; generar o no una deuda. Puede distinguirse entre el hecho imponible *normativo*, que permitiría la calificación de las situaciones en él subsumibles, del hecho imponible entendido como situación jurídica, integrada en éste, que revistiendo un carácter concreto, constituiría el presupuesto, aun complejo, del que derivaría la existencia de una deuda definitiva. Dicha calificación normativa permitiría entender la "renta sujeta" como renta gravable, en la medida en que integra el hecho imponible general del impuesto, y no el aplicable a la situación concreta del impuesto del sujeto pasivo, por lo que no necesariamente debe tratarse de la renta cuya obtención ha generado efectivamente la deuda tributaria definitiva. De lo que puede concluirse, pues, que no todas las prestaciones patrimoniales derivadas del tributo nacen necesariamente del hecho imponible, en la medida en que éste aparezca conectado con una prestación definitiva, sino que pueden surgir de la realización de otros presupuestos.

CUARTA.- Asimismo, dicha diferenciación plantea la cuestión de la función que cumple el hecho imponible en punto a la legitimidad de las prestaciones derivadas del tributo. Debe negarse, en este sentido, que la legitimidad de las prestaciones anticipadas derive de la posterior realización del hecho imponible, en la medida en que sólo éste determinaría una prestación definitiva.

En efecto, en primer lugar, debe negarse la asimilación entre prestación definitiva y contribución, puesto que el concurso a los gastos públicos también puede realizarse mediante prestaciones provisionales. Lo que lleva a postular que en el establecimiento de prestaciones patrimoniales provisionales destinadas a la contribución al gasto público deban ponderarse los dictados del principio de capacidad contributiva, al menos en cuanto mínimo constitucional de

la imposición, es decir, la existencia de medios económicos para hacer frente a la prestación. Por tanto, las prestaciones provisionales deben someterse, por sí mismas - si bien no con la misma intensidad que las definitivas - al juicio de constitucionalidad, desde su establecimiento, sin que el mismo resulte de aplicación exclusiva al hecho imponible.

En segundo lugar, el estudio del régimen jurídico derivado de dicha "provisionalidad" de las prestaciones instrumentadas mediante retención a cuenta, en especial el régimen de la devolución impositiva, pone de manifiesto que ni la realización del hecho imponible legitima la originaria realización de dicha prestación, ni el presupuesto de la misma se limita a sostener la legitimidad de una adquisición de las sumas cualitativamente diferente de la atribución que genera el tributo. En ese sentido, ni la devolución se articula como la de los ingresos indebidamente realizados, ni resulta procedente de oficio por la mera no realización del hecho imponible, sino que es necesaria la liquidación o autoliquidación de la que derive la misma.

En tercer y último lugar, debe negarse la premisa inherente a la postura que identifica la legitimidad con los efectos del hecho imponible. En efecto, el hecho imponible no contiene la ratio contributiva del total tributo. Así, identificando éste con el presupuesto que determina el carácter de definitivas de las prestaciones, consideramos que no necesariamente ambas funciones (dotar de un título que produzca tal efecto y expresar la ratio del tributo) deben anidar en el mismo presupuesto. Lo ponen de manifiesto los tributos instrumentados mediante ingresos anticipados (en cuanto al tiempo y al presupuesto de las distintas prestaciones derivadas del tributo) y los que lo son mediante repercusión (en cuanto a la figura subjetiva que soporta la carga tributaria). Por otra parte, dicho contenido global, u omnicomprendivo del hecho imponible no es una exigencia del principio de capacidad contributiva. Ni es necesario, ni sería suficiente: la adecuación a los principios constitucionales debe predicarse del conjunto del total tributo, así como de los resultados obtenidos por su actuación.

QUINTA.- Partiendo, pues, de que el hecho imponible no explica las prestaciones provisionales a cuenta y de la necesaria legitimidad

contributiva de dichas prestaciones, ésta ha de justificar, tanto al presupuesto de la retención a cuenta, como la cuantificación de la prestación instrumentada a través de la misma, con las consiguientes secuelas respecto a la incidencia del principio de reserva de ley.

Así, respecto del presupuesto de la retención a cuenta, debe señalarse que el medio para obtener el ingreso debe resultar proporcionado, puesto que así lo exige el principio de igualdad, y dicha proporcionalidad debe medirse con referencia al principio de capacidad contributiva. Ahora bien, dicha característica, respecto de las prestaciones anticipadas, puede predicarse si:

a) existe un índice de existencia de medios económicos actual que permita predicar el cumplimiento del "mínimo de imposición" exigido por nuestro Tribunal Constitucional. Dicho índice, si se basa en una capacidad contributiva pasada, debe permitir el contraste con la actual. De otra manera no se basa en una razonable presunción de existencia actual de riqueza.

b) Este índice debe constituir un índice homogéneo respecto del valorado por el total tributo y apoyar una presunción razonable de realización del hecho imponible en cuanto presupuesto de la prestación definitiva.

Ambos parámetros intentan ser cumplidos con el elemento del presupuesto de la retención "renta sujeta al impuesto". Lo que nos permite llegar a conclusiones sobre la interpretación de esta expresión. En ese sentido, la homogeneidad ( respecto de la calificación que derivaría del que hemos denominado hecho imponible *normativo*) de ambos índices explica que el presupuesto de la retención esté constituido por la "renta gravable", o renta imputable en la base imponible, sin necesidad de que, para considerar la existencia de renta sujeta se garantice la realización del hecho imponible. Es decir, que se tratase de renta efectivamente generadora, en el caso concreto, de un gravamen definitivo. Por otro lado, tanto por inexistencia de un índice contributivo homogéneo con el del impuesto, como por ausencia de probabilidad en el nacimiento de la prestación definitiva, debe concluirse que está excluida del presupuesto de la retención a cuenta

tanto la renta no sujeta como aquélla que es calificable como exenta en el momento de la retención. No aquélla que podría serlo con referencia a todo el impuesto, como la integrante del mínimo exento.

Y así conectamos con los criterios de cuantificación, ámbito donde se ventila con mayor énfasis la adecuación al principio contributivo. En este sentido, pueden distinguirse dos vertientes en torno a las cuales debe ponderarse la misma. En primer lugar, la prestación derivada de la retención a cuenta debe resultar proporcionada a su propio índice contributivo. Pero además, en segundo lugar, también debe resultar proporcionada al total tributo, en la medida en que supone una prestación en la que el principio contributivo ha actuado con menor intensidad que en la elaboración de la prestación derivada del impuesto definitivo. Para predicar la proporcionalidad entre ambas prestaciones, y respecto del total tributo, deben tenerse en cuenta dos cuestiones: por un lado, que se utilicen los parámetros de medición de la capacidad económica homogéneos con el impuesto definitivo. Y por otro, debe existir una relación de proporcionalidad entre los respectivos índices contributivos tomados como referencia y las prestaciones, provisionales y definitivas, derivadas del tributo. Lo que supondría que podría postularse la inconstitucionalidad, por desproporcionada, de una prestación provisional que resultara claramente excesiva respecto de la probable cuantificación de la definitiva.

Todo ello sin perjuicio de la concurrencia, respecto de la configuración de dichas prestaciones, de otros principios constitucionales, aun extratributarios, que impusieran la necesidad o la conveniencia de ponderar el ámbito de aplicación del principio contributivo, sin que en ningún caso pudiera absolutamente desconocerse su vigencia, ni, por tanto, las prestaciones provisionales pudieran ser impuestas con absoluto desconocimiento de algún índice de riqueza.

Por último, respecto de la aplicación de los principios "formales" en la elaboración de los supuestos de retención a cuenta, debe concluirse en su necesario establecimiento por ley. En esta línea, la aplicación de la ley al establecimiento de éstas no tiene como

fundamento, únicamente, su carácter de prestación patrimonial coactiva, sino asimismo su naturaleza de elemento del tributo y su carácter de instrumento para la contribución, que permite postular su inmersión en el terreno de la reserva de ley tributaria. En ese sentido, la Constitución no distingue, a efectos de dicha reserva, entre contribución provisional o definitiva a los gastos públicos. De lo que debe deducirse el ámbito que debe cubrir la misma, en punto a qué deba entenderse por "establecimiento". Consideramos que, aun teniendo en cuenta el carácter relativo -vertical y horizontal - de la reserva, debe postularse la operativa de la ley, en el objeto materialmente cubierto por la reserva, al menos en la fijación de los criterios esenciales que rijan su regulación, no bastando la mera previsión legal de existencia del instituto. Así, al menos debería cubrir todos aquéllos aspectos del instituto que pudieran suponer la existencia de prestaciones patrimoniales, como consecuencia de su régimen jurídico, para los sujetos implicados.

SEXTA.- La imposición de las prestaciones imputables al retenedor debe estar basada en algún índice contributivo subjetivo. Pueden aislarse, como tales: a) El mismo carácter de retenedor, que le dota del poder jurídico para detraer la riqueza con la que hacer frente a la prestación, o resarcirse de ella. Es por ello por lo que el índice contributivo no requiere de una idoneidad subjetiva para soportar patrimonialmente, de forma definitiva, el gravamen. Ahora bien, a pesar de que dicha prestación puede ser trasladada, debe ser realizada, y, en ese sentido, puede tratarse también de una forma de contribución provisional. En efecto, dado que el ingreso resulta debido a pesar de no realizarse la retención y, en ocasiones con anterioridad a la posibilidad de realizarla, el retenedor podría verse compelido a realizar una prestación con riqueza propia. Serían, por tanto, reproducibles los argumentos expuestos en torno a las prestaciones que poseen dicha naturaleza. En este sentido, no resultaría suficiente el índice anterior, y debería existir, al menos un indicio de disponibilidad de medios económicos, aunque fuera débil. En ese ámbito se insertaría el segundo índice al que hacíamos referencia: b) La "manifestación objetiva de riqueza" constituida, en la mayoría de los casos, por su condición de empresario, o profesional, que permite presumir la posesión de

liquidez. Y de abonante de las rentas, que permitiría postular la existencia de una manifestación de disponibilidad económica asimilable al índice contributivo integrado en la imposición sobre el gasto.

SEPTIMA.- La expresión "renta sujeta al impuesto", que constituye un elemento del presupuesto de la retención, también presupone que debe ser obtenida por quien es sujeto pasivo del mismo. Ahora bien, la imposibilidad de conocer si se producirá el presupuesto de la deuda tributaria definitiva nos lleva a concluir que será sujeto pasivo en cuanto a que es susceptible de ser subsumido en la calificación subjetiva de la norma, y no en cuanto deudor de dicha obligación.

Profundizando, en esta línea, en los efectos subjetivos generados por el Hecho Imponible, y en el estudio del significado de la sujeción pasiva, existen dos consideraciones a realizar: en primer lugar, constatar el hecho de que, cuando la realización del hecho imponible genere una obligación, ésta no necesariamente debe considerarse titularidad del sujeto pasivo contribuyente, o bien, aun siéndolo, la carga patrimonial de ella derivada puede no ser soportada por éste. Lo que lleva a plantear la alternativa respecto al criterio para la calificación de la sujeción pasiva: por la posición respecto del hecho imponible, por la manifestación subjetiva de capacidad contributiva intentada gravar por el tributo, o por la situación deudora frente a la Hacienda Pública.

En segundo lugar, la existencia de supuestos en que, realizado el hecho imponible, no se ha generado deuda tributaria alguna, como en los supuestos de exención, produciéndose en cambio el nacimiento de la situación de sujeción pasiva al tributo, parece negar, por un lado, que característica necesaria de dicha condición sea la posición de deudor, y, por otro, que el hecho imponible sea siempre capaz de generar ambos efectos: el nacimiento de la deuda tributaria, y la sujeción pasiva.

En concreto, en el caso del retenido, puede decirse que, si excluimos el surgimiento de dicha deuda, a partir de la realización del

presupuesto de la retención, se le coloca en una posición, en la que se integran elementos que permiten considerar la posibilidad de predicar la existencia de sujeción pasiva. Y ello en la medida en que los efectos derivados de la realización del presupuesto de la retención deberán ventilarse necesariamente en sede del impuesto, no pudiendo considerarse a la retención como una prestación realizada de forma aislada, y derivada únicamente del genérico sometimiento de todo ciudadano al deber de contribuir, como ocurre con la observable en el mero tercero colaborador.

En ese sentido, podría decirse que cuando se realiza éste, el tributo ya existe o se ha generado, en la medida en que se han producido efectos jurídicos que permiten identificarlo. Con lo que el hecho imponible, en la medida en que intentara ser un elemento que dotara de un sentido unitario al tributo, podría redefinirse en el sentido que integrara el presupuesto que, legitimando la realización de prestaciones por razón del tributo, pudiera decirse genera la situación de sujeción pasiva al mismo, si no a la obligación tributaria. Pudiendo, así, constituir el elemento identificador del mismo. Ello llevaría a postular, por un lado, un nuevo concepto de hecho imponible, coincidente, en algunos tributos - como los impuestos sobre la Renta-, con el que desde estas páginas hemos denominado hecho imponible *normativo* o general, o al menos a distinguirlo del presupuesto del que podría surgir una deuda; y, por otro, una nueva definición de la sujeción pasiva del tributo que no la identificara necesariamente con la posesión de un título de deudor, sino por la existencia de otros efectos jurídico-subjetivos derivados de la realización del hecho imponible así considerado.

OCTAVA.- A través de la visión del presupuesto del ingreso y la retención, y del régimen jurídico del deber de realizar dicho ingreso, podemos concluir, respecto de la posición jurídica del retenedor:

1) El deber de ingreso se genera con independencia de la realización de la retención, e incluso con independencia de que ésta pueda ser realizada. La conexión entre ambos deberes estriba únicamente en que su nacimiento tiene un presupuesto común (abono de rentas sujetas). El presupuesto que genera el deber de retener

y el deber de ingresar no tienen porqué ser el mismo que resulte idóneo para practicar la retención o el ingreso. Así, el surgimiento de ambos deberes viene referido al presupuesto. En cambio, el cumplimiento se insertaría en el procedimiento de retención y en el procedimiento de ingreso.

2) El deber de ingresar no se configura como un mero deber, sino como resultado de una obligación. En efecto, concurren las notas predicadas por la doctrina para ello: patrimonialidad, ejecutabilidad, existencia de una situación activa correlativa (derecho de crédito) y reacción indemnizatoria ante el incumplimiento. El deber de realizar el ingreso correspondería al inherente a toda deuda de satisfacer la misma. La existencia de una sanción por su incumplimiento, que no excluiría la ejecutabilidad de dicha deuda, enfatiza el carácter público de los deberes relacionados con la correcta aplicación de los tributos, incluido, muy especialmente, el de satisfacer las obligaciones surgidas frente a la Hacienda Pública.

Dicha deuda sería sustancialmente idéntica a cualquier otra obligación derivada del tributo y a favor del ente impositor. Así, el tratamiento a efectos de los procedimientos de liquidación, recaudación, infracciones y sanciones, etc, lo hacen aparecer como un sujeto colocado en la misma posición jurídica de quien sostiene una deuda frente al Erario de carácter tributario. Son precisamente esas características estructurales básicas - fundamentalmente, la correlación entre posiciones jurídicas subjetivas - las que aproximan a las deudas tributarias a la obligación de derecho común, si bien su régimen jurídico resulta muy diferente, insertándose en la órbita del derecho público.

3) La responsabilidad en esta obligación se muestra como propia y exclusiva del retenedor, lo que lo hace aparecer como titular de la misma.

4) La obligación del retenedor aparece como independiente de la derivada del hecho imponible, en cuyos *accertamento* y recaudación no aparece como interesado. Además, la configuración de su propia deuda aparece desconectada de las vicisitudes acaecidas en aquella, y



viceversa. A su vez, el retenido se presenta como un completo extraño en la vida jurídica de la obligación del retenedor. Por lo tanto, ambas deudas no están conectadas estructuralmente, teniendo presupuestos, objetos y sujetos distintos, y constituyendo el objetivo de procedimientos tributarios diferenciados.

Así, la configuración de la posición del retenedor constituye la pieza clave para la explicación del régimen jurídico del instituto. En ese sentido, de la conclusión a la que hemos llegado -que la obligación causante del deber de ingreso sea propia del retenedor y que éste no constituya una expresión de la responsabilidad en una obligación de la que sea titular el retenido- lleva a la necesaria toma de postura sobre distintas cuestiones : así, sobre el significado de la presunción de rendimientos netos y sobre la calificación penal del retenedor, como efectos inmediatos. Pero también sobre el significado y naturaleza de los actos de retención, y, sobre todo, sobre la naturaleza de su propia posición jurídica, en la medida en que se clarifique su situación respecto de la deuda tributaria del sujeto pasivo, concretándose el significado de dicho deber de ingreso recayente sobre el retenedor, y la relación jurídica en la que se inserta.

NOVENA.- Así, el régimen jurídico del ingreso, en la medida en que responde a la existencia de una deuda, independientemente de la realización de la retención, supone que el mismo no constituye la consecuencia de la operativa de una presunción de realización de la retención, presunción que correspondería a la liberación de la responsabilidad en dicha deuda por el sujeto a quien se debió retener. La desconexión entre la situación deudora del retenedor y dicha presunción se pone de manifiesto por:

1) El diferente ámbito de dicha deuda y de la operatividad de la presunción. Por tanto, el presupuesto del ingreso no estaría integrado ni por la realización efectiva de la retención, ni por su realización "presunta".

2) La presunción no operaría un efecto liberatorio de responsabilidad respecto del sujeto pasivo que supusiera, automáticamente, la necesidad de la configuración del retenedor como

responsable del deber de ingreso. En efecto: a) Ni el sujeto pasivo resulta nunca responsable del ingreso, ni, por tanto, con la realización del mismo, el retenedor cumple un deber ajeno; y b) Y no lo libera, total ni parcialmente, de su eventual deuda impositiva, porque la ausencia de deducción no puede entenderse técnicamente como una responsabilidad por la falta de ingreso del retenedor.

3) La realización del ingreso no implicaría el pretendido efecto liberatorio en la obligación del sujeto pasivo, la deducción. Sino que este efecto se produciría por la práctica de la retención o por la operativa de la presunción. Y, por su parte, la no aplicabilidad de esta deducción tampoco libera de su deber de ingreso al retenedor. En efecto, no constituye un elemento necesario para la generación del deber de ingreso la deducibilidad para el sujeto a quien se debió retener. La situación jurídica del retenedor no se conecta con los efectos jurídicos unidos a la práctica de la retención.

De lo que pueden extraerse las siguientes conclusiones: en primer lugar, el retenedor no está cumpliendo, con el ingreso, con una deuda ajena imputable al retenido. En segundo lugar, la posición jurídica del retenedor es independiente de la configuración de la deuda del retenido, y ésta a su vez lo es de los actos del retenedor respecto de su propia obligación. En tercer y último lugar, la responsabilidad del retenedor respecto del ingreso no deriva de una presunción que impidiera la responsabilidad del retenido, sino de la configuración del deber de ingreso como resultado de una deuda propia. Y por tanto, basta con la imposición de dicha deuda- que lo obliga al ingreso con independencia de la realización de la retención y de la posición jurídica, y de la actuación, del sujeto pasivo- para la creación de un régimen jurídico idóneo para compeler a dicho sujeto a realizar la retención y el ingreso.

DECIMA.- A su vez, esto nos permite precisar el significado de dicha presunción. En ese sentido, la consideración de la presunción de rendimientos netos como una presunción de haberse realizado la retención no se apoya, ni en el tenor de las normas ni, sobre todo, en los efectos derivados de la misma. Tampoco constituye una presunción de valoración de los rendimientos percibidos, con el fin de acercarse a

la verdad real. Y su ámbito de aplicación tampoco se limita a los supuestos de pacto de no práctica de la retención. Se trata, por tanto, de una norma de valoración de determinadas partidas impositivas cuando no se ha realizado la retención.

En ese sentido, la operativa de dicha presunción pondría de manifiesto que la deducción y la devolución no tendrían la misma naturaleza, no siendo la segunda, en todo caso, una consecuencia de la primera. Y no corresponde ninguna de las dos a la realización del ingreso, que se configura como el resultado de una prestación imputada al retenedor, y no realizada por cuenta del retenido. Tampoco son consecuencia necesaria de la realización de la retención, como se pone de manifiesto por el similar régimen de los ingresos a cuenta, en los que siempre se aplica una deducción, a pesar de que nunca se prevé la realización de un mecanismo de traslación similar a la retención. Supuesto éste en que la normativa sobre valoración de los rendimientos sometidos al mismo intenta compensar, asimismo, la ausencia de perjuicio patrimonial anticipado.

Ahora bien, la presunción de rendimientos netos sí supone una manifestación de la voluntad del legislador de, - con independencia de la realización del ingreso, garantizado dicho deber en todo caso con la deuda del retenedor-, impedir que el retenido pudiera resultar eximido de la realización de la prestación anticipada, intentando evitar que su práctica, por ausencia de consecuencias jurídicas, quede al arbitrio de los interesados. Siendo tal consecuencia la generación de un mayor gravamen, como corolario de la elevación al íntegro.

UNDECIMA.- La naturaleza del mecanismo retentorio - es decir, del mecanismo detractor constituido por el acto de retención - no puede explicarse por sí misma aisladamente. Su significado debe insertarse en una completa explicación del instituto que, a su vez, condicionará y resultará condicionado por dicha explicación. Debe concluirse que, dada la imposibilidad de que una misma prestación constituya el objeto de dos relaciones obligatorias distintas, sólo hay dos alternativas explicativas para la realización de la retención: o ésta se enmarca en una relación del retenido con la Hacienda Pública, constituyendo la retención una forma de recaudación de la obligación

tributaria mantenida entre estos dos sujetos - lo que lleva al carácter de intermediario del retenedor-, o en una relación con el retenedor. En principio, el carácter de deudor del retenedor, así como la ausencia de indicios de la existencia de una obligación recaudable a cargo del retenido, niegan la posibilidad de que consista en un acto de recaudación de una obligación con la Hacienda Pública. Con lo que debe insertarse en una relación entre los particulares intervinientes, en la que el retenedor no actúa como agente de la Administración, sino en nombre propio.

Ahora bien, sin embargo, la retención no es un acto de ejecución de un derecho de crédito que el retenedor tenga frente a la retenido, sino que tiene naturaleza de acto tributario. En efecto:

a) Su régimen jurídico no se corresponde con el que debería determinarse si rigiera el principio de autonomía de la voluntad. No puede realizarse la retención en la misma forma en que el acreedor puede exigir su deuda, sino con el presupuesto, momento y límites señalados por el ordenamiento. Se inserta, por tanto, como acto jurídico-público en un auténtico *procedimiento de retención*.

b) Su *ratio* o finalidad no es la protección del interés particular patrimonial del retenedor. Existe un interés coincidente, pero el ordenamiento no se limita a tutelar un interés privado protegible, ni aun cuando éste interés privado fuera causado por la aplicación de la norma tributaria, sino la específica función tributaria de adecuación subjetiva a la capacidad contributiva intentada gravar. Se protege con el procedimiento no sólo la traslación, sino también el modo en que ésta se realiza.

c) Tiene efectos jurídico-tributarios y no meramente civiles: la deducción supone una configuración de la modalidad de sujeción pasiva del retenido. En ese sentido, la mera traslación privada no tendría el poder de alterar las situaciones subjetivas frente a la Hacienda Pública.

De lo que, a su vez, puede concluirse que:

1.- A pesar de realizarse por un particular y en nombre propio, se trata de un acto jurídico-tributario, y no de un acto privado.

2.-La retención se configura como un deber imperativamente impuesto al retenedor, dada su función tributaria. Se trataría de un deber de colaboración en la aplicación de los tributos que supone la actuación por los particulares de actos necesarios para el desarrollo de la función tributaria. Así, es un acto de un particular, pero su naturaleza supone que el ordenamiento lo ha legitimado para ejercer un poder que sólo se justifica desde la perspectiva jurídico-pública de la asunción por los particulares de funciones tributarias, en la medida en que supone la autorización para operar en el patrimonio de otro. El retenedor realiza así, respecto de la prestación provisional del retenido, operaciones de liquidación de su tributo, en la medida en que decide la cuantía de su prestación contributiva.

3.- La ratio perseguida, la procedimentalización y los efectos jurídicos causados por dicho acto, así como su carácter imperativo, permitirían distinguir al sujeto pasivo del tributo respecto al sujeto de una obligación derivada de éste. Así, existiría un criterio jurídico para la determinación de la sujeción pasiva, que negaría la necesidad de la alternativa, en el marco de la pluralidad de sujetos implicados en el tributo, de elegir entre el criterio de la titularidad de la deuda o el abandono a criterios puramente económicos.

DUODECIMA.- De todo ello, debe postularse la naturaleza tributaria de la relación en la que se inserta la retención, en el sentido de constituir una relación necesariamente insertada en el tributo, a pesar de que no tenga por objeto, directo o indirecto, la obligación tributaria "principal". Así, la tesis de la relación jurídico-tributaria, aun compleja, no consigue explicar la naturaleza tributaria de determinadas relaciones entre particulares derivadas de la operativa del tributo y *necesarias para la explicación de éste*, en la medida en que no cabe su estructuración en torno al necesariamente bilateral vínculo de la relación obligatoria entre el sujeto pasivo y la Hacienda Pública.

DECIMOTERCERA.- Lo cual determinará el sentido de las controversias planteables como consecuencia de los actos de retención.

En efecto, en los supuestos de retención improcedente, o excesiva, la tutela jurídica de la situación del incorrectamente retenido no puede consistir en una acción civil para el pago de lo debido. Y ello por ausencia del sustrato crediticio necesario, y, por consiguiente, por la falta de aseguramiento de la eficaz protección de todos los intereses implicados en la controversia, en particular los de la Hacienda Pública. En efecto, se requiere una decisión unitaria que implique a ésta y que niega que la relación pueda considerarse meramente de derecho privado, o que posea una doble naturaleza. Resulta evidente la necesidad de una vía de tutela frente al retenedor, en la medida en que éste no actúa como un agente de la Hacienda Pública, sino en su propio nombre, pero los efectos tributarios de la decisión ponen de manifiesto que el hecho de que deba ser legitimado pasivo el retenedor no convierte la controversia en civil. Dado que el acto de retención tiene naturaleza jurídico-pública, en cuanto que tributario, ésa será la naturaleza de la controversia. A pesar de que se trate de un acto de un particular, y no de un acto administrativo. Así, la dilucidación de las controversias en que aparezcan implicados actos de retención no pueden dejarse en manos de los particulares en la defensa de sus intereses. Y ello por la incidencia de dichos actos en la esfera jurídico-tributaria de retenedor y retenido, que lo diferencian profundamente del mero pago menor de lo debido.

Podemos concluir, por tanto, que existirían dos notas caracterizantes de la relación de retención, derivadas a su vez de la naturaleza del acto de retención, y que serían su carácter público y, sin embargo, su desenvolvimiento entre particulares. Por lo tanto, dado que se trata de una materia jurídico-pública en la que, estando en juego el interés público, la Administración puede actuar con *imperium*, no sólo la única vía de dilucidación de la controversia debería ser la económico-administrativa, y la posterior contencioso administrativa, respecto del acto emanado. Sino que dicha vía es susceptible de tutelar eficazmente al retenido improcedentemente o con exceso, dado que la Administración es perfectamente competente para conocer del ajuste a derecho del acto de retención, y para imponer ejecutivamente una resolución que restaure el orden jurídico perturbado.

Por su parte, en los supuestos de retención defectuosa o no realizada, debe negarse tanto la posibilidad de una retención sucesiva ( que no está prevista en nuestro ordenamiento, que, por el contrario, la limita a determinados supuestos, como prestación tributaria que es), ni mucho menos la existencia de una acción privada de reembolso del ingreso realizado por el retenedor, ya que no existiría sustrato civil para su generación. Tampoco sería sostenible tal acción a partir del resultado de enriquecimiento injusto para el retenido medido a través del parámetro de un pretendido perjuicio para la adecuación subjetiva del principio de capacidad contributiva. En principio, porque incluso en los supuestos en que pudiera aislarse la existencia de un beneficio para el sujeto a quien se debió retener, éste no coincidiría exactamente con la prestación que debe realizar el retenedor, con lo que difícilmente podría plantearse dicha acción como una forma válida de reembolso. Por otra parte, la génesis tributaria de la misma no parece causa idónea para la generación de una acción civil que, además, podría colisionar con dicho principio por dos razones:

- Porque, por razón del incumplimiento del retenedor de sus propios deberes tributarios, se estaría sometiendo al retenido a la posibilidad de que le fuera exigida una prestación por causa de su tributo sin que dicha exigencia se soemtiere a la realización de un presupuesto idóneo en relación con el principio contributivo tal y como se plantea en las prestaciones a cuenta, en especial en la medida en que exige disponibilidad de medios para hacer frente a la misma. Además de que dicha interpretación, sin previsión normativa al respecto, podría ser atentatoria contra el principio de legalidad, en especial en cuanto garante de la necesaria seguridad jurídica, en su faceta de certeza en la propia situación jurídica.

- Se configuraría a la retención como facultativa, en la medida en que se permitiera un reembolso sucesivo.

Además, resultaría imposible que la causa expuesta generara una obligación del retenido calificable como reembolso del ingreso realizado por el retenedor, ya que no necesariamente el sujeto pasivo se vería descargado de su deber de contribuir definitivamente por el impuesto en la misma medida. No existiría correlación, pues, entre la

obligación del retenedor y el pretendido perjuicio para la faceta subjetiva del principio.

Así, nosotros concluimos que, en general, el principio de capacidad contributiva se cumpliría con *la mera dotación al retenedor de un poder limitado de detracción patrimonial*, sirviendo ésta para garantizar su neutralidad patrimonial en términos definitivos. No puede considerarse que el ordenamiento lleve a un resultado inconstitucional porque el sujeto a quien se ha otorgado dicho poder, por razón del incumplimiento de sus deberes tributarios en orden a la práctica de la retención, soporta definitivamente el peso patrimonial del gravamen.

Postulamos, sin embargo, la articulación de un mecanismo de realización de la retención en un momento sucesivo, similar al instrumentado respecto de la repercusión en el IVA, sometido a los cauces procedimentales adecuados, y generadora de los efectos propios de dicho acto, para los supuestos de retención defectuosa u omisa como consecuencia de error en la procedencia o cuantía de la retención aplicable. Únicos supuestos en que puede aceptarse la imperiosa necesidad de posibilitar la rectificación de la actuación realizada incorrectamente. Dicho cauce garantizaría más eficazmente los postulados del principio contributivo y evidentemente, el de seguridad jurídica, que la dotación de una acción civil que plantea, por otra parte, enjundiosos problemas prácticos, derivados de su inadecuación técnica al sustrato jurídico al que se superpone. En ese sentido, en la medida en que la aplicación de los tributos descansa en los actos de los particulares y éstos asumen la responsabilidad inherente a los mismos, debe postularse la necesidad de la aparición, en el ámbito tributario, de mecanismos por los que puedan válidamente, con las garantías necesarias y en determinados casos, rectificar sus actos con efectos jurídico-tributarios, al menos en los supuestos de error.

DECIMOCUARTA.- Las consecuencias que en la posición jurídica del retenedor conlleva su carácter de obligado, en términos lógicos, deben llevarnos a negar, tanto una pretendida naturaleza de mero colaborador en la gestión de los tributos, como el carácter de depositario o gestor de fondos públicos. Así, si con el ingreso extingue



su propia deuda, no pueda estar transfiriendo el objeto de un depósito, lo que niega la posibilidad de que se trate de un depositario de sumas ajenas, ya sean del retenido o de la Hacienda Pública. Por lo tanto, no puede ser reo, ni del delito de apropiación indebida, ni del de malversación de fondos públicos.

En ese sentido, el desvalor añadido cuando, habiendo retención, no se realiza el ingreso, estribaría en la ilícita utilización del poder jurídico del que le ha dotado el ordenamiento, ya que su finalidad tributaria legitimaría la existencia de dicha facultad, exorbitante en la esfera privada. Consiguiendo con ello, no únicamente defraudar a la Hacienda, sino la obtención de un lucro. El retenedor se configura, por tanto, como un potencial reo del delito de defraudación de tributos, sin que obste la cuestión del perjuicio patrimonial definitivo, que se producirá siempre por la falta de ingreso, dado que la prestación del retenedor es definitiva, como corresponde al pago de su propia obligación. Puede concluirse, pues, que la prestación del retenedor, ni se realiza con medios propios del retenido, sino suyos, ni, por tanto, está dirigida al cumplimiento de la obligación de aquél, sino la suya propia.

DECIMOQUINTA.- Lo que lleva a las siguientes consecuencias, respecto de la estructuración de las distintas posiciones subjetivas implicadas:

1) El retenedor no puede configurarse como un sujeto colaborador porque su posición jurídica trasciende dicha calificación, a pesar de que en ella concurren notas en este sentido.

2) El retenedor tampoco puede asimilarse al sustituto. Ni puede concebirse como un sustituto parcial de la obligación tributaria "principal", ni como un sustituto total en una obligación accesoria de ésta. Respecto de la primera posibilidad, debe señalarse que la deuda del retenedor no se corresponde, ni aun parcialmente, con la obligación tributaria. Tiene presupuesto, objeto, régimen y sujetos distintos. Así, el retenedor no puede calificarse de coobligado o corresponsable de la misma deuda que el sujeto pasivo. Pero además, debe negarse la subordinación de la posición del retenedor a la teórica

obligación tributaria principal. No es el ingreso del retenedor el que produce el "cómputo en cuenta", sino la retención. Con lo que el retenedor extingue únicamente una deuda propia, no existiendo, en el momento de la retención, una obligación tributaria "principal" que satisfacer. Y aunque existiera, no van dirigidos a ella los actos de cumplimiento. El ingreso estará realizado a título de pago, pero dicho pago no irá referido a la deuda tributaria derivada del hecho imponible, sino a la obligación de la que es responsable el retenedor.

Tampoco es sustituto de una obligación accesoria. Y ello porque, en primer lugar, la deuda del retenedor no es imputable al retenido, sino que él es el único titular. Así, a pesar de que el retenedor constituye parte del elemento subjetivo del presupuesto de la retención a cuenta, no es sujeto pasivo de la obligación que deriva de éste. En efecto, de la realización del hecho imponible no se deriva necesariamente la imputación de una obligación para el elemento subjetivo del mismo. A pesar de que sea éste el sujeto a quien la norma pretende gravar, esto no se traduce necesariamente en la titularidad de una deuda con la Hacienda Pública. En nuestra opinión, la existencia de una deuda frente a la Hacienda Pública parece que debe inducirse de las manifestaciones reales de su existencia, y no de una consideración apriorística. En ese sentido, postulamos una interpretación de la sustitución que la considerara, no como un mecanismo por el que un sujeto se subroga en o comparte la situación jurídica previamente ocupada por otro, sino como una modalidad de imputación de los efectos jurídicos del presupuesto distinta de aquélla que coloca como deudor al contribuyente.

Por ello, no basta para afirmar la naturaleza sustitutoria de la retención a cuenta con señalar que el retenido constituye un elemento subjetivo del presupuesto de la retención, viniendo referido al mismo el índice de capacidad contributiva. Sino que sería menester demostrar que la deuda para con la Hacienda Pública causante del deber de ingreso del retenedor es referible al retenido, o lo sería si no existiese la imputación al retenedor. Ya que su carácter de elemento subjetivo del presupuesto no implica necesariamente su condición de deudor. La sujeción pasiva o condición de deudor podría venir determinada por

otro mandato normativo y con referencia a otro sujeto, como ocurre en el presente supuesto.

En cualquier caso, consideramos que la aplicación del *nomen iuris* sustitutorio a la retención a cuenta podría ser una cuestión baladí: es claro que no encaja en la sustitución prevista en la L.G.T., por un lado, y, por otro, la retención a cuenta tiene un régimen jurídico propio, con lo que no resulta necesario su encuadramiento en alguna otra figura para conocer éste, ni puede modificarse como consecuencia de la calificación doctrinal apreciada. Así que la cuestión no tiene, actualmente, trascendencia práctica de relevancia.

Pero además, la obligación del retenedor no es accesoria de la obligación derivada del hecho imponible, como se pone de manifiesto ante la autonomía mostrada por su régimen jurídico, lo que incide, a su vez, y desde el ámbito objetivo, en la imposibilidad de explicar la figura a través del cauce explicativo de la relación jurídico-tributaria cuyo núcleo estaría constituido por la obligación tributaria.

3) Pero no sólo la obligación del retenedor no está conectada estructuralmente a la derivada del hecho imponible, sino que tampoco puede considerarse instrumental respecto de ésta. En efecto, el régimen jurídico de ambas impide considerar que con el cumplimiento de una se satisfaga el objeto de la otra. A pesar de que el sujeto pasivo abone su deuda, sin deducir las retenciones no practicadas, la deuda del retenedor sigue viva y exigible. Con lo que no comparten la misma ratio o finalidad. Se llega así al resultado de que la suma de las aportaciones realizables por retenedor y retenido puede no coincidir con el importe teórico de la obligación tributaria principal. Resultado éste que no deriva de un "exceso ingresado" sino de la falta de realización de la retención. Así, se produce, o bien una desviación respecto de la figura subjetiva que debería haber soportado el gravamen, cuando el sujeto pasivo sí deduce la retención no practicada, por efecto de la presunción, o bien, en caso contrario, una adquisición mayor de riqueza por la Hacienda Pública que si se hubiera realizado la retención. Pero en ningún caso se produce un doble ingreso. Sólo si partimos de la existencia de una sola obligación o de

dos que resulten conectadas llegamos a la conclusión de que tal efecto se produce por cumplimiento excesivo respecto de éstas.

**DECIMOSEXTA.-** A través del estudio de las tesis que intentan una explicación tradicional del instituto, puede llegarse a la conclusión de que resulta imposible explicar coherentemente el tributo instrumentado con ingresos anticipados, y específicamente mediante retenciones a cuenta, a través de una estructuración del tributo que lo centre en torno a una obligación "principal" a cargo del retenido, surgida por la realización del hecho imponible, y por la totalidad de la prestación tributaria. Así como, por ello mismo, la explicación de las vicisitudes del tributo a través de cauces explicativos propios del derecho de obligaciones, y centrados en las diversas situaciones por las que puede atravesar dicha obligación.

En efecto, dichas tesis no consiguen explicar, ni el título jurídico por el que el Estado adquiere las sumas, ni la conexión de las prestaciones anticipadas con la pretendida "obligación tributaria principal". Así, el papel central y necesario de la obligación tributaria se vería negado, fundamentalmente, por dos notas:

a) La inutilidad de construir una obligación por la totalidad de la prestación tributaria cuando el interés que debería subyacer en la misma ha sido satisfecho, al menos parcialmente, por los "ingresos anticipados" efectuados. La obligación así configurada, nace ya mutilada de las notas esenciales que la configurarían verdaderamente como tal.

b) La imposibilidad de configurar el ingreso del retenedor como un ingreso provisional, por un lado, e instrumentado a la satisfacción de dicha obligación principal, por otro. La prestación del retenedor responde al cumplimiento de una deuda propia, y es por tanto, liberatoria de la responsabilidad de la misma, configurándose como definitiva. Y, además, dicha obligación, generadora del deber de ingreso, no puede considerarse instrumental de la obligación derivada del hecho imponible. Se observa así, en las tesis expuestas, un olvido de la necesaria conexión con la posición jurídica del retenedor, que debe arrostrar consecuencias en la total explicación de instituto.

DECIMOSEPTIMA.- Así, en primer lugar, la imposibilidad de explicación a través de la obligación tributaria niega la operatividad, en todo caso, de las tesis tanto declarativas como constitutivas, en la medida en que ambas parten del nacimiento de dicha obligación, ya sea como efecto mediato o inmediato del hecho imponible. En segundo lugar, la ausencia de instrumentalidad de la obligación del retenedor respecto de la prestación tributaria definitiva niega la validez general de las tesis, tanto de la relación jurídica tributaria - por ausencia de conexión estructural en el vínculo obligatorio principal - como las del procedimiento de imposición - por ausencia de instrumentación de los actos previos a un teórico acto principal, objeto final del procedimiento. Se pone de manifiesto, pues, la necesidad de considerar fungibles los esquemas explicativos del tributo, que constituye un instituto jurídico que puede instrumentarse en variados esquemas formales.

En tercer lugar, la ausencia de dicho carácter provisional, respecto del ingreso realizado por el retenedor, lleva como consecuencia la negación de que la realización del hecho imponible, ya sea por la generación de la obligación a la que el ingreso, pretendidamente, se dirige, ya sea por efecto directo de la norma, dote de definitividad a los ingresos realizados con anterioridad, relativizando, una vez más, su papel central en la estructura del tributo. Se dota de definitividad, por tanto, a la prestación que el retenido ha realizado a través del cumplimiento del deber de soportar la retención, y no al ingreso realizado por el retenedor. El efecto de la realización del hecho imponible, se refiere, pues, sólo al sujeto retenido, siendo totalmente extraño al mismo el retenedor. Y dicha definitividad no lo es de la adquisición de las sumas (ya adquiridas del retenedor, único trasladante de las mismas), sino a la imposibilidad del surgimiento de un crédito a favor del retenido.

Así, la devolución no responde a la ilegitimidad en la retención de las sumas poseídas a título de retención a cuenta, ya que, en primer lugar, puede no resultar precedida por el ingreso, y, en segundo lugar, su posesión resulta perfectamente legítima, puesto que se adquirieron válidamente mediante el acto solutorio del retenedor. Sino al

surgimiento de un derecho de crédito por la modalidad de determinación de la situación tributaria - a efectos del impuesto definitivo- del sujeto. Se presenta, por tanto, como un auténtico derecho de crédito - si bien con carácter público- reclamable a partir de la autoliquidación o liquidación ( aun la provisional) que lo convierte en exigible, pero surgido como consecuencia de la determinación de la deuda tributaria. No resulta derivado de la realización ni del ingreso, ni únicamente de la retención. En ese último sentido, la devolución no constituiría una consecuencia de la deducción, en el sentido de que ésta constituyera una fase antecedente de la misma.

DECIMOCTAVA.- La explicación técnica del instituto parece apuntar, pues, a que el retenedor es deudor de una obligación propia, surgida por la realización del presupuesto de la retención, y autónoma de la que eventualmente pueda surgir por la realización del hecho imponible. El ordenamiento lo dota, a su vez, de un poder de resarcimiento sobre el retenido, poder que se configura asimismo como un deber, en la medida en que debe producir efectos jurídicos precisos en la situación tributaria de éste. Por su parte, el sujeto pasivo está sometido al deber de soportar una retención, a través de la cual realiza una contribución provisional al sostenimiento de los gastos públicos.

Respecto de su impuesto definitivo, puede ocurrir que el montante de las mismas coincida con el de la medida de su deber de contribuir definitivamente, y, por tanto, no ocurra nada. En caso contrario, el sujeto pasivo, o bien resultará titular de una deuda que coincidirá con la cuota diferencial de su impuesto, y no por la pretendida obligación tributaria. O bien resultará titular de un crédito frente a la Hacienda Pública, por el importe de la diferencia entre lo que se le retuvo, y la prestación definitiva resultante de la determinación de su situación impositiva.

Ahora bien, ello no puede considerarse equiparable, en todo caso, a la descomposición de dicha prestación definitiva en dos obligaciones distintas: la del retenedor y la del retenido. Y ello porque la suma de las prestaciones que deben realizar ambos no coincide con la que resultaría de la realización del *accertamento* del hecho imponible, entendido

como legitimador - y cuantificador - de dicha prestación definitiva. Se pone de manifiesto, así, la expresividad de la utilización del concepto de "obligación tributaria principal", que, prescindiendo de su adecuación en torno al régimen jurídico propio de las obligaciones, resultaba gráficamente explicativa de la posición de deber una prestación derivada directamente de dicho hecho imponible. Idea que sigue latiendo en el fondo de las explicaciones del tributo, incluso cuando se prescinde de la misma, identificándolo con una determinada prestación derivada del hecho imponible. Así, su pervivencia como cauce explicativo lo ha convertido, en ocasiones, en una especie de fórmula vacía de contenido jurídico, capaz de llenar contenidos materiales y no formales, como correspondería a su auténtica naturaleza.

El tributo, pues, se descompone, no desde una prestación determinada, en varias obligaciones, sino en verdaderas situaciones jurídicas subjetivas, que, por un lado, se configuran como independientes; y por otro, cuya determinación cuantitativa no depende enteramente del hecho imponible, sino también de las vicisitudes del desarrollo del instituto, y del cumplimiento de los deberes relacionados con éste. Rompiendo así con la dicotomía inherente a la división del Derecho Tributario en material y formal, en la medida en que se identifica el primero con la regulación "sustantiva" - en punto a su existencia y cuantificación- de la prestación tributaria, y al segundo con el régimen jurídico establecido para ser realizada.

El hecho imponible no cumple así en todo caso - y, por ello, no constuiría un válido elemento identificador-, ni una función generadora de dicha obligación, ni una función cuantificadora (o continente de los elementos cuantificadores) de una teórica prestación unitaria ( que podría no instrumentarse en una sola obligación ) que pudiera identificarse como el tributo. Este parece poder explicarse así, principalmente, como instituto generador de situaciones subjetivas tributarias, y no a través de una construcción objetiva y conectada con una prestación derivada del hecho imponible. El hecho imponible, en cuanto presupuesto, bien de la generación de la prestación definitiva,

bien de su legitimidad, no puede explicar el total tributo, ni por sus efectos, ni tampoco a través de su contenido o estructura. Lo que apunta al hecho de que no sólo debe predicarse la fungibilidad de instrumentos técnico-formales, sino el mismo concepto lineal de tributo que lo identifica con una prestación determinada.

En este sentido, si intenta dotarse al hecho imponible de un significado capaz de dotar de tal sentido unitario al instituto, no podrá conectarse con un efecto jurídico relativo a la existencia y cuantía de la prestación tributaria definitiva. En nuestra opinión, consideramos que precisamente los esfuerzos investigadores deberían ir hacia la búsqueda de un concepto de tributo que no lo identifique, desde luego, con un esquema formal determinado, y, específicamente con un esquema formal tomado de otra rama del Derecho y no pensado para la específica idiosincrasia tributaria. Así, creemos que debería profundizarse en el significado del hecho imponible, para lo que propondríamos, en principio, la clarificación de su concepto. En efecto, puede estarse utilizando el mismo de forma plurívoca respecto de los distintos tributos del sistema, respecto de los que se le predicen efectos y potencialidades diferentes.

En ese sentido, consideramos que la línea investigadora más eficaz quizá estribe en el estudio de la génesis de las distintas situaciones subjetivas surgidas por razón del concreto tributo. Y quizá, en esa línea, deba partirse de una redefinición del hecho imponible, en la línea propuesta, como sustrato normativo unitario del presupuesto generador de las mismas, y no como el concreto presupuesto de una prestación definitiva, lo que quizá podría dotar de un sentido unitario al total instituto. Y llevaría, necesariamente, a un nuevo estudio de la sujeción pasiva.



# **BIBLIOGRAFIA**

## BIBLIOGRAFIA

ABELLA POBLET, E.J.

- "La responsabilidad tributaria del retenedor que no retuvo"  
CT nº 46, 1983, págs. 23 y ss.

- "Los ingresos por operaciones financieras: imputación temporal y problemática de las retenciones", en *Estudios de Tributación Bancaria*, obra colectiva.

Ed. Civitas.

Madrid, 1985.

ADONNINO, P.

"Le ritenute d'acconto nella riforma tributaria"

DPT, 1972, nº 1, págs. 35 y ss.

AGULLO A.

- "Legitimidad del pago por tercero de la deuda tributaria y régimen jurídico de la devolución de ingresos indebidos"

CT nº 35, 1980, págs. 263 y ss.

- "Estructura de la imposición sobre la renta y el patrimonio y el principio de capacidad contributiva"

CREDF nº 37, 1983.

ALBIÑANA GARCIA- QUINTANA, C.

- *Sistema tributario español y comparado.*

Ed. Tecnos.

Madrid, 1986.

- "La personalidad jurídica societaria y el Impuesto"

Anales del CUNEF, curso 1978/1979.

- "Las nuevas fronteras del Impuesto sobre Sociedades"

CREDF nº 27-28, 1980.

- "La inspección de los tributos: una evolución significativa"

CREDF nº 4, 1974.

- "La retención a cuenta como deuda no tributaria"

Rev. TAPIA nº 56, Enero-Febr. 1991.

ALCALDE PEREZ, J.; DIAZ RODRIGUEZ, A. y CHAVES LATORRE, A.

"El impuesto personal sobre la renta: alternativas"

HPE nº 116, 1990.

ALESSI, R.

- *Principi di diritto amministrativo*, vol. II.

Ed. Giuffrè.

Milano, 1966.

- *Istituzioni di Diritto Tributario.*

Ed. UTET.  
Torino, 1965.

ALGUACIL MARI, P. y ORON MORATAL, G.  
"La deducción en el IVA español y su adecuación a la Sexta Directiva"  
Noticias C.E.E., nº 67/68, 1990.

ALONSO GONZALEZ, L.M.  
-*Sustitutos y retenedores en el ordenamiento tributario español.*  
Ed. IEF.  
Madrid, 1992.  
-"Los activos financieros con rendimiento implícito en régimen excepcional. Un supuesto aparente de retención indirecta."  
Impuestos, 1991, I.

ALSINA RUIBRUGENT y ARIAS VELASCO.  
*Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*  
Ed. Bosch.  
Barcelona, 1980.

ALVAREZ GONZALEZ, M.  
"Responsabilidad de la empresa retentora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondientes a los rendimientos del trabajo"  
CT nº 29, 1979, págs. 45 y ss.

ALLORIO, E.  
*Diritto Processuale Tributario.*  
Ed. UTET.  
Torino, 1969.

APARICIO PEREZ, A.  
"El retenedor: sujeto pasivo de la obligación tributaria"  
HPE nº 77/1982, págs. 221 y ss.

ARAGONES BELTRAN, E.  
"Notas sobre el proceso tributario"  
GF nº 64, 1989.

ARIAS ABELLAN, M.D.  
"El estatuto jurídico del responsable del tributo en el Derecho español"  
CREDF nº 42, 1984, págs. 174 y ss.

ARIAS VELASCO, J.  
*Procedimientos tributarios.*

Ed. Marcial Pons.  
Madrid, 1990.

ARIAS VELASCO, J. y GARCIA BERRO, E.

"Relaciones jurídico-privadas derivadas de la relación tributaria: el derecho de traslación entre sustituto y contribuyente", en la obra colectiva *Problemas tributarios actuales*.

Ed. IEF.  
Madrid, 1972.

BAFILE, C.

- "Aspetti processuali del rimborso dei versamenti diretti"  
RDFSF, 1984, n° 1, II, págs. 3 y ss.

- *Introduzione al Diritto Tributario*.  
Padova, 1978.

BANACLOCHE, J.

- "El sujeto pasivo en el nuevo impuesto general sobre las personas físicas"  
CT n° 26, 1978.

- "El pago del IRPF"  
Impuestos, I, 1992.

- "Las retenciones"  
CT n° 33, 1980, págs. 303 y ss.

BASCIU, A.F.

- "Note sulla potestà di imposizione in materia di imposta di successione" en *Studi sul procedimento amministrativo tributario*, obra colectiva.

Ed. Giuffrè.  
Milano, 1971.

- *Contributo allo studio dell'obbligazione tributaria*.  
Ed. JOVENE.  
Napoli, 1966.

BATALLA Y MONTERO DE ESPINOSA

"La retención a cuenta en el Impuesto sobre la Renta"  
Cuadernos Aragoneses de Economía. Univ. de Zaragoza, 1979-1980, págs. 120 y ss.

BAYONA DE PEROGORDO, J.J. y SOLER ROCH, M.T.

*Derecho Tributario*, Tomo II.  
Ed. Compás.  
Alicante, 1989.

BELTRAME, P.

*Los sistemas fiscales.* Traducción al castellano de J. GARCIA BOSCH.  
Ed. Oikos-Tau.  
Barcelona, 1977.

BERLIRI,A.

- *L'imposta sul valore aggiunto. Studi e scritti vari.*

Ed. Giuffrè.

Milano, 1971.

- *Corso istituzionale, Vol I.*

Ed. Giuffrè.

Milano, 1974.

- "Considerazioni in tema di ritenuta d'acconto"

Giurisprudenza delle imposte, IV, 1982.

- *IL Testo Unico delle imposte Dirette.*

Ed. Giuffrè.

Milano, 1960.

- *Principios de Derecho Tributario, vol. II.* Trad. de N. AMOROS y E. GONZALEZ

Ed. de Derecho Financiero.

Madrid, 1971.

- *La leggi del registro.*

Ed. Giuffrè.

Milano, 1952, 3<sup>o</sup> ed.

BETTI,E.

*Teoria generale delle obbligazioni, vol. III (Vicende dell'obbligazione).*

Ed. Giuffrè.

Milano, 1955.

BLUMENSTEIN,E.

*Sistema di Diritto delle imposte.*

Ed. Giuffrè.

Milán, 1954.

BOIX REIG,J. y BUSTOS RAMIREZ,J.

*Los delitos contra la Hacienda Pública. Bien jurídico y tipos legales.*

Ed. Tecnos.

Madrid, 1987.

BOLLO AROCENA,C.

- *Análisis jurídico de la liquidación provisional.*

Ed. Edersa.

Madrid, 1983.

- *La repercusión en el derecho tributario español: consideraciones.*  
Ed. IEF.  
Madrid, 1983.

BOSELLO, F.

- *Il prelievo alla fonte nel sistema della imposizione diretta.*  
Ed. CEDAM.  
Padova, 1972.

- *La ritenuta d'acconto.*

Studi dell'Istituto di Economía e finanza dell'Università di Bologna.  
Bologna, 1967.

- *L'imposta sul valore aggiunto. Aspetti giuridici.*  
Ed. CLUEB.  
Bologna, 1979.

BREÑA CRUZ, F. y SOTO GUINDA, J.

"El impuesto sobre la renta de las Personas Físicas como paradigma del sistema tributario del futuro: la aportación del Informe Carter.", en *Informe Carter*, vol. I de la edición española.

Ed. IEF.  
Madrid, 1975.

BUSCAROLI, F.

"L'ufficiale giudiziario dirigente quale sostituto d'imposta"  
DPT 1988, II, págs. 3 y ss.

CALVO ORTEGA, R.

"La responsabilidad tributaria solidaria por actos ilícitos"  
HPE nº 5, 1970.

CANALS i MARGALEF, J.

*Evolució recent i línies de reforma de l'impost sobre la renda.*  
Ed. Societat Catalana d'economía.  
Barcelona, 1986.

CAPACCIOLI, E.

*Le tassazione delle redevances.*  
Quaderni della Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze. Ed. Giuffrè.  
Milano, 1967.

CAPPELLI, G.

"Reddito di lavoro dipendente: determinazione al lordo e non al netto delle ritenute"

DPT, 1984,II, págs.799 y ss.

CARBAJO VASCO

"La presunción de onerosidad en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades"  
RDFHP nº 166-167, 1983.

CARMONA FERNANDEZ,N.

"El pagador de rendimientos a no residentes: una figura polémica."  
Impuestos, 1988, II.

CARO,A.

"La prueba en el procedimiento de gestión tributaria"  
CaT Monografías, nº 38, 1986.

CARTER, COMISSION.

*Informe Carter*. Edición española.  
Ed. IEF.  
Madrid, 1975.

CARTER,K.L.

"La reforma tributaria canadiense y Henry Simons"  
HPE nº3, 1970, págs.219 y ss.

CASADO OLLERO, G.

- "Consideraciones sobre la estructura jurídica del IVA en el ordenamiento italiano"  
CREDF, nº 24.
- "El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II). El contenido constitucional de la capacidad económica"  
CREDF nº 34, 1982, págs. 185 y ss.
- "De la imposición de producto al sistema de retenciones y fraccionamiento de pago en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas(I). La retención a cuenta"  
CREDF nº 21, 1979 , págs. 78 y ss.
- "La colaboración con la Administración tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el Fisco."  
HPE nº 68,1981, págs. 151 y ss.
- "Los esquemas conceptuales y dogmáticos del Derecho Tributario. Evolución y estado actual "  
CREDF nº 59 , 1988.
- "Deducciones y reembolsos en el Impuesto sobre el Valor Añadido adoptado por la Comunidad Económica Europea"  
CT nº 32, 1980.

- "Los fines no fiscales de los tributos", en la obra colectiva *Comentarios a la Ley General Tributaria, y líneas para su reforma*.  
Ed. IEF.  
Madrid, 1991.

CASADO OLLERO,G.; FALCON Y TELLA,R.; LOZANO SERRANO,C. y SIMON ACOSTA,E.  
*Cuestiones tributarias prácticas*.  
Ed. La Ley.2º ed.  
Madrid, 1990.

CERVERA TORREJON,F.  
*La inspección de los tributos: Garantías y procedimiento*.  
Ed. IEF.  
Madrid, 1975.

CICOGNANI  
"Ritenuta d'acconto e prestazioni professionali nell fallimento"  
RDFSF, 1973, II, I.

CIPOLLINA,S.  
"Giro-cedole ed elusione fiscale"  
RDFSF 1989,II, págs. 99 y ss.

CLAVIJO HERNANDEZ,F.  
- "La autoliquidación tributaria", en la obra colectiva *Estudios de Derecho y Hacienda*, vol.II.  
Madrid, 1987.  
- *Los rendimientos de capital mobiliario en el nuevo impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*.  
Ed. Civitas.  
Madrid,1980.

COCIVERA  
"Sostituto di Imposta"  
RDFSF, Diciembre 1959, págs. 330 y ss.

COLLADO YURRITA,M.A.  
- "Configuración jurídica de la retención a cuenta en la ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 6 de junio de 1991."  
CT nº61, 1992.  
- *La retención a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*.  
Ed. Civitas.  
Madrid, 1992.



COLLIVADINO,A.

"Le sanzioni in materia tributaria(1980-1985)".  
DPT,1986, II, págs.55 y ss.

COMBARROS,V.

*Régimen tributario de las operaciones entre sociedades vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades.*  
Ed. Tecnos.  
Madrid, 1988.

CORDA, S.

- "La pretesa ritenuta su interessi presunti"  
BT, nº 23, 1988, págs.1822 y ss.
- "La ritenuta alla fonte sui "fringe benefits"  
BT nº 2,1989, págs.98 y ss.
- "Ancora in tema di ritenuta su interessi presunti"  
BT nº 20, 1991, págs. 1515 y ss.

CORRAL GUERRERO,L.

*El derecho del contribuyente a la devolución de impuestos*  
Ed. Derecho Privado.  
Madrid, 1978.

CORTES DOMINGUEZ,M.

- "Los sujetos de la obligación tributaria".  
RAP nº 48, 1965.
- *Ordenamiento tributario español, 4º ed.*  
Ed.Civitas.  
Madrid, 1985.
- "El principio de la capacidad contributiva en el marco de la técnica jurídica"  
RDFHP, 1965, págs. 989 y ss.

CORTES DOMINGUEZ,M. y MARTIN DELGADO,J.M.

*Ordenamiento tributario español, 3º ed.*  
Ed. Civitas.  
Madrid, 1977.

CORTES, J.A.

- "Las retenciones en el impuesto sobre la renta(I)."  
CaT Monografías, nº 54, agosto 1987.
- "Las retenciones en el impuesto sobre la renta(II)."  
CaT nº 55, septiembre 1987.

COSCIANI

"Estructura y condiciones de un sistema tributario moderno"  
HPE nº 56 , págs.26 y ss.

CHECA GONZALEZ,C.

- "La retención tributaria"

Anuario Facultad de Derecho Universidad de Extremadura, nº 4.  
Cáceres, 1986.

- "El sistema IVA: Notas sobre su estructura jurídica"

HPE nº 86, 1984.

D'AMATI,N.

- *Il Diritto tributario: Teoría e critica.*

Ed. UTET.

Torino, 1985.

- *La trama giuridica del reddito. Ricerche per una teoría generale.*

Ed. Adriatica.

Bari, 1972.

- *Teoria e critica del Diritto Finanziario. Aspetti del rapporto tra riflessione giuridica e istituzioni finanziarie.*

Ed. Cacucci.

Bari, 1981.

- "La sostituzione tributaria"

Rivista trimestrale di diritto pubblico, 1956, págs. 724 y ss.

D'ANGELO,D.

"Le origini delle principali ritenute tributarie nell'ordinamento italiano"

DPT, 1984, II, págs.1579 y ss.

DE JUAN PEÑALOSA,J.L.

"La manía de retener (Inversiones en el exterior)"

GF nº 46, págs. 135 y ss.

DE LA PEÑA VELASCO,G.

*Algunas consideraciones sobre el delito fiscal.*

Murcia, 1984.

DE MITA,E.

- *Interesse fiscale e tutela del contribuente. Le garanzie costituzionali.*

Ed. Giuffrè.

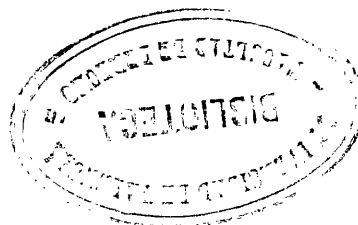
Milano, 1987.

- "Ancora sulla liceità dell'accollo d'imposta"

BT 1986, nº 7, págs.591 y ss.

- *Le iscrizione a ruolo.*

Ed. Giuffrè.



Milano, 1971.

- "Sul trattamento tributario di alcune prestazioni in natura (vitto e alloggio)"

BT, 1984.

- "Fattispecie legale e rapporti giuridici nella sostituzione tributaria"

Giurisprudenza italiana, 1961, IV.

- "Forme delle riscossione e ripetizione dell'indebito", en la obra colectiva, *Studi in onore di Enrico Allorio*.

Ed. Giuffrè.

Milano, 1989.

- "La ritenuta sugli interessi per conti interbancari"

DPT, 1976, nº 4.

DEL FEDERICO, L.

"In ordine alla legittimità costituzionale del reato di omesso versamento di ritenute"

BT, nº 17, 1989, págs. 1304 y ss.

DEL POZO LOPEZ-ARNAU

"Anotaciones sobre el delito fiscal", en la obra colectiva *Medidas urgentes de reforma fiscal*, vol. I.

Ed. IEF.

Madrid, 1977.

DELGADO PACHECO, A.

"Algunas cuestiones polémicas en la reforma de la Ley General Tributaria"

GF nº 25, 1985.

DI CIACCIA, S.

"Il sostituto d'imposta e il suo dovere di discernimento nell'operare la ritenuta"

BT, 1989, nº 14, págs. 1091 y ss.

DIAZ TOVAR

"Honorarios a profesionales ¿una retención ilegal?"

CT nº 28, 1979.

DIEZ-ALEGRIA FRAX, J.M.

"La extinción de la obligación tributaria"

RDFHP, nº 69, 1967.

DIEZ-PICAZO, L.

- "El pago anticipado"

Rev. Derecho Mercantil, vol XXVII, 1959, págs. 37 y ss.

- "La extinción de la deuda tributaria"

RDFHP nº 54, 1964.

DOCAVO ALBERTI, L.

- "La nueva regulación de las retribuciones en especie en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas"  
Impuestos nº 7, 1992.
- "Propuesta de directiva del consejo relativa a un régimen común de retención a cuenta sobre los intereses"  
Impuestos nº 12 / 1989.

DOMINICI, R.

"Sull'obbligo di effettuazione delle ritenute da parte di società fiduciarie in relazione ai compensi corrisposti ai fiduciantii"  
DPT, 1989, II, págs. 1251 y ss.

DOMINICI, R.

"Autonomia negoziale e divieto di traslazione dei tributi"  
DPT, 1986, II, págs. 625 y ss.

DUE, J.F.

*Análisis económico de los impuestos.* Traducción de E.J. REIG.  
Ed. El Ateneo.  
Buenos Aires, 1972.

EINAUDI, L.

*Principii di Scienza della Finanza.*  
Ed. Boringhieri.  
Torino, 1948. 5ª Impresión, 1966.

ELIZALDE Y AYMERICH, P.

- "Repercusión tributaria y función arbitral de la Administración"  
HPE nº 63, 1980.
- "La retención tributaria como acto económico-administrativo",  
en *Derechos y Garantías del contribuyente.*  
Ed. I.E.F.  
Madrid, 1983.

ESCRIBANO LOPEZ, F.

- *La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles constitucionales.*  
Ed. Civitas.  
Madrid, 1988.
- *Principio de igualdad y deber de contribuir en la Jurisdicción Constitucional.*  
Ed. IEF. Papeles de trabajo, nº 25, 1989.

- "Notas para un análisis de la evolución del concepto de Derecho Tributario"  
Civitas REDF nº 14,1977, págs.205 y ss.

**ESEVERRI MARTINEZ,E.**

- "Las posiciones subjetivas derivadas de la aplicación del tributo", en *Estudios de Derecho y Hacienda*, vol.II.  
Ed. Ministerio de Economía y Hacienda.  
Madrid, 1987.
- "El pago de intereses por el Fisco con ocasión de la devolución de ingresos"  
CREDF nº 47-48, 1985.
- "El ingreso a cuenta del IGRPF"  
CREDF, nº19, 1978.
- "La definición del sujeto pasivo en el Impuesto sobre Sociedades"  
CREDF nº30,1981.
- *Las actuaciones tributarias reclamables en vía económico-administrativa.*  
Ed. Civitas.  
Madrid, 1983.

**FALCON Y TELLA,R.**

- "La ley como fuente del ordenamiento tributario", en la obra colectiva *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para u reforma.*  
Ed. IEF.  
Madrid, 1991.
- *La prescripción en materia tributaria.*  
Ed. La Ley.  
Madrid, 1992.

**FALSITTA,G.**

- "Appunti in tema di legittimità costituzionale delle presunzioni fiscali"  
RDFSF, 1968,II, págs.32 y ss.
- *Il ruolo di riscossione. Natura ed efficacia oggettiva dell'iscrizione a ruolo del debito d'imposta.*  
Ed. Cedam.  
Padova,1972.

**FANTOZZI,A.**

- *La solidarietà nel Diritto Tributario.*  
Ed. UTET.  
Torino, 1968.

- "Premesse per una teoría della successione nel procedimento tributario", en la obra colectiva *Studi sul procedimento amministrativo tributario*.

Ed. Giuffrè.

Milán, 1971.

- *Diritto Tributario*.

Ed. UTET.

Torino, 1991.

FEDELE, A.

- "Il presupposto del tributo nella giurisprudenza della corte costituzionale"

Giurisprudenza costituzionale, 1967, pág. 977 y ss.

- "A proposito di una recente raccolta di saggi sul procedimento amministrativo tributario"

RDFSF 1971/ 3.

- "Diritto civile e Diritto tributario nella disciplina dei rapporti interni tra i soggetti passivi del tributo"

RDFSF, 1969, I, págs. 21 y ss.

- "La teoría del procedimiento de imposición, y la denominada anticipación del tributo"

RDFHP, nº 114, 1974, págs. 1711 y ss.

- *Le imposte ipotecarie*.

Quaderni della Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze. Ed. Giuffrè.

Milano, 1968.

FERNANDEZ CUEVAS, A.

"IRPF. Retenciones no ingresadas. Calificación de infracción. Concepto de declaración".

CT nº 51, 1984.

FERNANDEZ JUNQUERA, M.

*Los incrementos patrimoniales y el concepto de renta*.

Ed. Lex Nova.

Valladolid, 1988.

FERREIRO LAPATZA, J.J.

- "El objeto del tributo".

CREDF nº 10, 1976.

- "La extinción de la obligación tributaria"

RDFHP, nº 77, 1968, págs. 1015 y ss.

- "Las funciones liquidadoras de la Inspección de los Tributos"

CREDF, nº 11, 1976.

- "La figura del sustituto en las nuevas leyes del IRPF e IS".

CT nº 28, 1979.

- "Los sujetos pasivos de la obligación tributaria".

CREDF nº 72, 1991, págs. 462 y ss.

- "La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los Tribunales Económico-Administrativos".

CREDF nº 37, 1983, págs.81 y ss.

FISHER,I.

*The Nature of Capital and Income.*

Nueva York, 1906.

FORTE

"Osservazioni sulle trattenute alla sorgente nelle imposte sul reddito".

Studi economici, 1964.

FRAILE SANTOS,T.

"Devolución de las retenciones a cuenta del Impuesto sobre sociedades a Entidades exentas".

CT nº43 , 1982, págs.75 y ss.

FUENTES QUINTANA

*Los principios de la imposición española y los problemas de su reforma.*

Ed. ICE.

Madrid,1973.

FUSARO,S. y LA MATTINA,G.

*Il Contenzioso Tributario.*

Ed. CEDAM.

Padova, 1989.

GAFFURI,F.

- *L'attitudine alla contribuzione.*

Quaderni della Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze.

Ed. Giuffrè.

Milano,1969.

- "Rilevanza fiscale dei patti traslativi dell'imposta"

RDFSF, 1986, II, págs.119 y ss.

GALLO,F.

- "Ritenuta d'acconto e compensi professionali corrisposti ai l  
egali dei deneggiati"

RDFSF, 1973, nº 2, págs. 182 y ss.

- "A proposito di uno studio sull'imposta sulle assicurazioni"

RDFSF, 1966, II, págs.199 y ss.

GARBARINO,C.

"Sulla tassazione dei redditi di lavoro autonomo percepiti da soggetti non residenti e sull'obbligo di ritenuta"  
DPT, II, 1988, págs. 1236 y ss.

GARCIA AÑOVEROS

"Naturaleza jurídica del presupuesto", en *Homenaje a Jordano de Pozas*.  
Madrid, 1962, III, págs. 435 y ss.

GARCIA DE LUIS, T.

*Impuesto sobre Sociedades: desgravaciones por inversión y creación de empleo*.  
Ed. Lex Nova.  
Valladolid, 1990.

GARZON PAREJA, M.

*Historia de la Hacienda de España*.  
Ed. I.E.F.  
Madrid, 1984.

GARCIA PRATS, F.A.

"La devolución de ingresos indebidos"  
En prensa para CREDF, 1992.

GATOO DE ECHARRI

"Las retenciones a cuenta: su problemática", en *El impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, XXXIV Semana de Estudios de Derecho Financiero*.  
Ed. IEF.  
Madrid, 1988.

GIANNINI, A.D.

- *Il rapporto giuridico d'imposta*.  
Ed. Giuffrè.  
Milano, 1937.  
- *I concetti fondamentali del Diritto Tributario*.  
Torino, 1956.

GLENDI, C.

- "La cosiddette azioni di adempimento del percipiente nei confronti dell'erogatore dei redditi soggetti a ritenuta"  
DPT, 1977, II, págs. 229 y ss.  
- "L'accertamento tributario e la tutela del contribuente"  
BT, 1986, págs. 771 y ss.

GONZALEZ GARCIA, E.



- "Los esquemas fundamentales del Derecho Tributario"  
RDFHP,1974.
- "Las presunciones y ficciones como mecanismos de reacción frente al fraude de la ley tributaria"  
RDFHP nº 179, págs. 987 y ss.
- "El principio de legalidad tributaria en la Constitución española de 1978", en la obra colectiva *La Constitución española y las fuentes del Derecho*, vol. II.  
Ed. DGCE, IEF.  
Madrid, 1979, págs. 971 y ss.
- "Panorámica sobre treinta años de evolución en la literatura tributaria contemporánea"  
RDFHP, nº 151,1981.

GONZALEZ MENDEZ,A.

*El pago de la obligación tributaria.*  
Ed. IEF.  
Madrid, 1988.

GOODE,R.

*The superiority of the Income Tax over the Expenditure Tax.*  
Ed. Brookings Institution.  
Washington D.C., 1978.

GOTA LOSADA

- *Tratado del Impuesto de Sociedades*, Tomo II.  
Ed. EXTECOM.  
Madrid, 1988.
- *Tratado del Impuesto sobre la Renta.*  
Ed. de Derecho Financiero.  
Madrid, 1971.

GRANELLI,E.

"In tema di "lite tributaria" e di costituzionalità della ritenuta d'acconto sui compensi professionali."  
BT , 1974, págs.164 y ss.

GRASSOTTI, A.

"Omissione e ritardo nel versamento delle ritenute: indeterminatezza ed illegittimità della norma penale per inapplicabilità dei termini del D.P.R. N. 602/73."  
BT nº 21,1988, págs.1596 y ss.

GUERRERO ARIAS,E. y ROSICH ROMEU,E.

"Las retenciones a cuenta como exacción tributaria. Sanciones por su falta de ingreso"  
Impuestos, 1985/2, págs. 170 y ss.

HAIG,R.M.

- *The Federal Income Tax.*

Ed. Columbia University Press.

Nueva York, 1921.

- "El concepto de ingresos: aspectos económicos y legales", en *Ensayos sobre economía impositiva*, dirigidos por MUSGRAVE y SHOUP.

Ed. Fondo de Cultura Económica.

Méjico, 1964.

HENSEL,A.

*Diritto Tributario*, Traducción italiana de D. JARACH

Milano, 1956.

HERNANDEZ GONZALEZ

"Una contribución al estudio de los deberes tributarios"

CREFD n° 69, enero-marzo 1991.

HERRERA MOLINA,P.M.

""Obligados" y "legitimados " al pago del tributo en el nuevo reglamento general de recaudación"

CaT Monografías, n° 137, mayo 1991.

IBAÑEZ GARCIA,I.

"Naturaleza y alcance de la presunción de retenciones sobre los rendimientos del trabajo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas"

Impuestos, n° 1 , 1991.

INGROSSO, M.

*Il credito d'imposta.*

Ed. Giuffrè.

Milano, 1984.

JARACH,D.

*El Hecho Imponible. Teoría general del Derecho Tributario sustantivo.*

Buenos Aires, 1971, 2º ed.

KALDOR

*An expenditure Tax.*

Allen & Unwin. Londres, 1955. Traducción española del Fondo de Cultura Económica. México, 1963.

KRUSE,H.W.

*Derecho Tributario (Parte General).*

Ed. Edersa.  
Madrid, 1978.

LA ROSA,S.

- "Caratteri e funzioni dell'accertamento tributario"  
DPT, 1990,I.
- "I tributi di concessione governativa nel procedimento tributario", en *Studi sul procedimento amministrativo tributario*.  
Ed. Giufrè.  
Milano, 1971.

LAMOCA PEREZ,C.

"El retenedor como sujeto pasivo del Impuesto sobre la Renta"  
CT nº 35, 1980.

LARRAZ ESCOBAR,J.A.

"Retención en origen sobre los intereses."  
Noticias C.E.E. nº 61, 1989.

LASARTE ALVAREZ

- "El principio de legalidad tributaria en el proyecto de Constitución española de 1978", en la obra colectiva *Hacienda y Constitución*.  
Ed. IEF. Madrid, 1979, págs. 125 y ss.
- "La compleja realidad del Impuesto sobre la Renta"  
CREDF , nº 46, 1985, págs. 173 y ss.
- "Análisis de las propuestas del Impuesto lineal sobre la Renta"  
HPE nº101, 1986, págs. 339 y ss.

LAVAGNINO,B.

"Le novità e le conferme per i premi agli sportivi"  
BT 1986, nº 19, págs.1467 y ss.

LEJEUNE VALCARCEL,E.

*La anticipación de ingresos en el IRPF*.  
Ed.Edersa, 1982.

LOPEZ DE ARRIBA Y GUERRI

"El retenedor y el sustituto"  
Impuestos 1989/ I, págs. 232 y ss.

LOPEZ GETA,J.M.

"Fraccionamiento de pago"  
CT nº 33, 1980, págs. 313 y ss.

LOPEZ VILLEGAS,P.

"Las retenciones del Impuesto sobre la renta de las personas físicas y el delito de apropiación indebida"  
CT nº 35, págs. 107 y ss.

LOZANO SERRANO,C.

- "Notas al Decreto regulador de la devolución de ingresos tributarios indebidos"

TF nº 2,1990.

- *Exenciones tributarias y derechos adquiridos.*

Ed. Tecnos.

Madrid, 1988.

- "Las fuentes del Derecho en la doctrina y la jurisprudencia constitucional: aplicación al ordenamiento financiero"

RAP nº 99, 1982.

- *Consecuencias de la Jurisprudencia constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario.*

Ed. Civitas.

Madrid, 1990.

- *Memoria para la oposición a Cátedra.*

Inédita. Valencia, 1987.

LUEIRO LORES,M.

"Los elementos personales pasivos de la relación tributaria"

RDFHP nº 184, 1986, págs. 797 y ss.

LUPI, R.

"Omessa effettuazione di ritenute d'acconto e successive fasi di applicazione delle imposte dirette."

RDFSF, 1985, II, págs.12 y ss.

MAFEZZONI,F.

- *Il procedimento di imposizione nell'imposta generale sull'entrata.*

Ed. Morano, 1965.

- "Contributo alla teoria giuridica del presupposto di fatto dell'imposta generale sull'entrata prelevata col sistema "una tantum"."

RDFSF, 1957, págs. 262 y ss.

- *Profili di una teoria giuridica generale dell'imposta..*

Ed. Giuffrè.

Milano, 1969.

- "Le norme impositive costituzionalmente illegittime nella congiunta prospettiva dell'interesse fiscale, del diritto a rimborso e del rapporto esaurito"

BT nº 18,1989, págs.1365 y ss.

MAFFEZZONI, M.

- "La Cassazione nega l'azione civile contro il sostituto d'imposta."  
BT nº 23,1988, págs.1817 y ss.
- "Ancora sull'azione di adempimento contro il sostituto d'imposta"  
BT, nº 22, 1989, págs.1741 y ss.

MANCUSO,G.

"Sulla tassazione dei redditi di lavoro autonomo percepiti da soggetti non residenti e sull'obbligo di ritenuta"  
DPT 1988, II, págs. 1236 y ss.

MANTERO SAENZ,A.

- *Procedimiento en la Inspección tributaria*, 3ª ed.  
Ed. Edersa.  
Madrid, 1987.
- "La prescripción, la estanqueidad tributaria y la tesis de la actio nata"  
CT , nº 34, 1980.

MANTERO SAENZ y CUESTA RODRIGUEZ

*Procedimiento en la Inspección Tributaria.*  
Ed. Edersa, 1990.

MANTILLA RODRIGUEZ

"Retenciones a contrale" y  
CT nº 34, 1980.

MANZONI,I.

"La responsabilità penale del sostituto d'imposta nell'imposizione diretta e nell'iva"  
BT nº 17, 1985. págs. 1285 y ss.

MAROTO SAEZ,A.

"Los rendimientos del capital mobiliario y la ley 14/1985. ¿Hacia una tributación más racional?"  
Impuestos, 1987, I .

MARTIN DELGADO,J.M.

- "Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución Española de 1978"  
HPE nº 60, 1979.
- *Derecho Tributario y sistema democrático.*  
Ed. Universidad de Málaga.  
Málaga, 1983.
- "Los nuevos procedimientos tributarios: las declaraciones autoliquidaciones y las declaraciones complementarias"

HPE nº 84, 1983.

MARTIN QUERALT,J.

- "La Constitución española y el Derecho financiero"

HPE, 1980, nº 63.

- "La ordenación constitucional del Decreto-Ley en materia Financiera"

CREDF nº 24, 1980.

- *Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia tributaria.* (I).

Ed. Civitas.

Madrid, 1983.

- "Notas en torno a la configuración jurídica de la retención a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas"

HPE nº 82, 1983, págs. 131 y ss.

MARTIN QUERALT,J. y LOZANO SERRANO,C.

*Curso de Derecho Financiero y Tributario.*

Ed. Tecnos.

Madrid, 1992, 3º ed.

MARTINEZ LAFUENTE

"La nueva legalidad en la vía económico- administrativa"

CT nº 36, 1981.

MARTINEZ LAGO

"Consideración de un criterio de graduación de las sanciones tributarias. La conformidad del sujeto pasivo, del retenedor o del responsable a la propuesta de liquidación que se formule."

GF nº 63, 1989.

MARTINEZ PEREZ

*El delito fiscal.*

Ed. Montecorvo.

Madrid, 1982.

MATEU-ROS y RAMON Y CAJAL

"Efectos penales y tributarios de la falta de ingreso de las retenciones a cuenta del IRPF"

CT nº 53, 1985.

MAZORRA MANRIQUE DE LARA,S.

"La exigibilidad de la obligación tributaria"

REDF nº 30, 1981.

MEADE, COMISSION.

*Estructura y reforma de la imposición directa.*

Ed. IEF.  
Madrid, 1980.

MEHL,L.

*Elementos de ciencia fiscal*. Traducción de J.ROS y J.M.  
BRICALL.  
Ed. Bosch.  
Barcelona, 1964.

MENENDEZ MORENO,A.

"Los sujetos pasivos de la obligación tributaria", en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, vol. I.  
Ed. IEF.  
Madrid, 1991.

MERCATALI, A.

"La ritenuta d'acconto sui redditi professionali: problematica ante e post reforma"  
RDFSF, 1979,II, págs.335 y ss.

MERINO JARA,I.

"Responsabilidad ante el Tesoro de contribuyente y retenedor en el I.R.P.F."  
Impuestos 1985/ II.

MICHELI.G.A.

- "Capacita contributiva reale e presunta"  
Giurisprudenza costituzionale,1967, págs. 1528 y ss.  
- "Considerazioni sul procedimento tributario d'accertamento nelle nuovi leggi d'imposta"  
RDFSF, 1974, I, págs. 620 y ss.  
- "Profili critici in tema di potesta di imposizione"  
RDFSF, I, págs.3 y ss.  
- "El procedimiento tributario de liquidación"  
RDFHP, nº 114, 1974, págs.1661 y ss.  
- *Curso de Derecho Tributario*. / Traducción de J. Banacloche.  
Ed. Edersa.  
Madrid,1975.

MIR DE LA FUENTE,T.

*Las retenciones tributarias. La retención como garantía del crédito tributario*.  
Ed. IEF.  
Madrid, 1984.

MORENO CERESO,F.

*El impuesto sobre Sociedades. Régimen general.*  
Ed. Pirámide.  
Madrid, 1981.

MOSCHETTI,F.

*El principio de capacidad contributiva.* Trad. de J. CALERO y R. NAVAS.  
Ed. IEF.  
Madrid, 1980.

MUSGRAVE,R.A.

*Fiscal Systems.*  
New Haven and London Yale University Press, 1969.

NEUMARK,F.

*Principios de la imposición.*  
Ed. IEF.  
Madrid,1974.

ORON MORATAL,G.

- "Tres cuestiones sobre el régimen de las dietas en el impuesto sobre la renta de las personas físicas", en la obra colectiva *Estudios en recuerdo de la profesora Silvia Romcu Alfaro.* Servicio de publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad de Valencia.  
Valencia, 1989.

- "Notas sobre el concepto de tributo y el deber constitucional de contribuir", en XV Jornadas del Ministerio de Justicia, sobre *El sistema económico en la Constitución Española.*  
Ed. Servicio jurídico del Estado. (en prensa).

PALAO ARRIETA,D. y BANACLOCHE PEREZ,J.

"Retenciones: naturaleza e incumplimientos"  
Impuestos 1988/I.

PALAO TABOADA,C.

- "La retención a cuenta"  
RDFHP, nº 74, 1968, págs. 257 y ss.

- *Ordenanza Tributaria Alemana.* Traducción y notas. Ed. IEF.  
Madrid, 1980.

- "En torno a la Jurisprudencia reciente del Tribunal constitucional en materia financiera y tributaria"  
CREDF nº 59, 1988.

- "La disminución retroactiva de bonificaciones fiscales y los decretos-leyes en materia tributaria"  
CT nº 43, 1982, págs. 165 y ss.



- "La exigencia de factura para justificar gastos y deducciones y su dudosa constitucionalidad"  
GF nº 32, 1986.
- "El nuevo procedimiento de la Inspección tributaria"  
HPE nº 80, 1983.

PANDOLFELLI, G.

- "Datori di lavoro privati e applicazione di ritenute fiscali indebite"  
DPT 1986,I, págs.363 y ss.

PANSIERI, S.

- "Obbligo di ritenuta sui compensi di lavoro autonomo in natura?"  
Rassegna tributaria, 1987, II.

PAREDES PEREZ, E.

- "Las retenciones en la fuente y la supresión de la imposición a cuenta"  
CT nº 35, 1981, págs. 129 y ss.

PARRA DE MAS, S.

- "Apuntes para un trabajo sobre la colaboración jurídica de los administrados en el campo fiscal", en *XII Semana de Estudios de Derecho Financiero*.  
Madrid, 1965.

PEDRAZA, J. V.

- Régimen jurídico de la autoliquidación tributaria*.  
Tesis doctoral inédita.  
Valencia, 1987.

PEREZ DE AYALA, J. L.

- "Potestad administrativa y relación jurídica(I) La concepción de la relación tributaria como relación de poder"  
CREDF, 1969 , págs.9 y ss.
- "Función tributaria y procedimiento de gestión"  
CRDF, nº114, 1974, págs. 1677 y ss.

PEREZ DE AYALA PELAYO, C.

- Temas de Derecho financiero*.  
Serv.Public. Facultad de Derecho. Univ. Complutense de Madrid.  
2º ed., 1990.

PEREZ ROYO

- *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*.

Ed. IEF.

Madrid, 1986.

- "El pago de la deuda tributaria"

CREDF, nº6, 1975.

- "La configuración de la acción típica en el delito de defraudación tributaria (art. 349 del C.P.)"

CREDF nº 48, págs. 353 y ss.

- "Las fuentes del Derecho Tributario en el nuevo ordenamiento constitucional", en *Hacienda y Constitución*, obra colectiva.

Ed. IEF.

Madrid, 1979.

- "Los delitos fiscales desde la perspectiva del Derecho comparado."

CT nº 60, 1989, págs. 129 y ss.

- "Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria"

HPE nº 14, 1972.

- "Principio de legalidad, deber de contribuir y decretos-leyes en materia tributaria"

REDC nº 13, 1985.

- "El principio de legalidad tributaria en la Constitución", en la obra colectiva *Estudios sobre el Proyecto de Constitución*.

CEC, Madrid, 1978.

- "Sobre la prescripción en Derecho Tributario y los actos con virtualidad interruptiva de la misma"

CT nº 19.

PEREZ ROYO,I.

*La nueva regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*

Ed. Marcial Pons.

Madrid, 1991.

PEREZ RUIZ,E.

- "Estructura jurídica de la sustitución tributaria"

CREDF nº 5, 1975.

- "Contribuyente y sustituto en el R.G.R."

CREDF nº 6, 1975.

PERRUCCI,S.

"Anticipi d'imposta e capacità contributiva"

BT, nº 20, 1991.

PISTONE,A.

*L'ordinamento tributario*. vol. I.

Ed. CEDAM.

Padova,1986.

PONT MESTRE,M.

- *Análisis y aplicación del nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*

Madrid, 1984.

- "La presunción de retribución en el hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades en conexión con su valoración entre sociedades vinculadas", en *Estudios sobre temas tributarios actuales.*

Barcelona, 1985.

POTITO,E.

*L'Ordinamento tributario italiano.*

Ed. Giuffrè.

Milano, 1978.

POZZO, A.

"Il curatore fallimentare e l'obbligo della ritenuta d'acconto"

DPT,II, 1990.

PRAENA,A.

"Los expedientes de devolución de ingresos indebidos"

HPE nº 16, 1972.

PUGLIESE,M.

- "Rapporti sostanziali processuali fra soggetto passivo "sostituto" e "sostituito" nel nostro diritto tributario"

RDFSF, 1937, II.

- *Istituzioni di diritto finanziario .*

Ed. CEDAM.

Padova, 1937.

PUJALTE CLARIANA,E.

"La devolución de ingresos tributarios indebidos ( II)"

GF nº 82, 1990.

QUINTAS BERMUDEZ,J.

- "IRPF: tipo efectivo y retenciones"

HPE nº 68,1981, págs. 63 y ss.

- *Comentarios al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.*

Ed. Civitas.

Madrid, 1984.

RAMALLO MASANET,J.

- "Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria"

CREDF nº 20, 1978.

- "La modificación parcial de la Ley General Tributaria"  
CREDF nº 48, págs. 342 y ss.

RECODER DE CASSO

"Las fuentes del Derecho Financiero en la Constitución"  
HPE nº 59.

RODRIGUEZ BEREIJO,A.

"Las garantías del crédito tributario"  
CREDF nº 30, 1981.

RODRIGUEZ SAINZ,A.

"El impuesto sobre la renta anticipado y su nueva regulación"  
CT nº 35, 1981, págs. 145 y ss.

ROMANI BIESCAS,A.

*Sujetos pasivos y responsables tributarios.*  
Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria.  
Madrid, 1975.

ROSSY,H.

"El pago de la deuda tributaria"  
RDFHP nº 3, 1951.

ROSSY, H. y PEREZ MORILLO,A.

*Derecho procesal recaudatorio.*  
Ed. Memphis,S.L.  
Barcelona, 1944, 2ª edición.

RUIZ GARCIA, J.R.

*La liquidación en el ordenamiento tributario.*  
Ed. Civitas.  
Madrid, 1987.

RUSSO,P.

- *Il nuovo processo tributario.*

Ed. Giuffrè.

Milano,1974.

- "L'evoluzione del contenzioso tributario nel quadro dei mezzi di tutela giurisdizionale contro la pubblica amministrazione", en *Studi in onore di Enrico Allorio*, vol. II, obra colectiva.

Ed. Giuffrè.

Milano,1989.

SAINZ DE BUJANDA,F.

- "Teoría jurídica de la exención", en *XI Semana de Estudios de Derecho Financiero.*

Madrid, 1964.

- "Análisis jurídico del hecho imponible"

RDFHP, nº 60, 1965.

- En *Hacienda y Derecho*:

"La gran paradoja de la Ley General Tributaria", tomo V, 1967.

"El nacimiento de la obligación tributaria", tomo IV, 1966.

"Impuestos directos e impuestos indirectos; análisis jurídico de una vieja distinción", vol. II, 1962.

- *Lecciones de Derecho financiero*.

Serv. Publicaciones de la Universidad Complutense.

Madrid, 1982.

- *Sistema de Derecho Financiero*, vol I.

Madrid, 1977.

SANCHEZ BELLA CARSWELL, A.

"La repercusión en el derecho tributario español", en *Estudios de Derecho Tributario*, vol. I.

Ed. IEF.

Madrid, 1979.

SANCHEZ GONZALEZ

*Procedimiento económico- administrativo*.

Ed. IEF.

Madrid, 1983, 3ª ed.

SANCHEZ SERRANO, L.

- *La declaración tributaria*.

Ed. IEF.

Madrid, 1977.

- "La función comprobadora en la gestión de los tributos"

CREDF nº 3, 1974, págs. 579 y ss.

SARTORIO ALBALAT, S.

"Traslación económica y obligados tributarios"

RDFHP nº 204, 1989.

- *La repercusión de las cuotas tributarias en el ordenamiento jurídico español*.

Ed. Marcial Pons, IEF.

Madrid, 1992.

SCHANZ, G.

"Der Einkommenbegriff und die Einkommensteuergesetze",

*Finanz Archiv*, XIII, 1986. Traducción al castellano.

HPE nº 3, 1970.

SCHMÖLDERS, G.

*Teoría general del Impuesto*.

Ed. de Derecho Financiero.  
Madrid, 1962.

SELICATO,P.

"Ritenute fiscali sui premi conseguiti da esercenti imprese commerciali"  
BT, 1989, nº 23, págs.1806 y ss.

SEMINARIO de Derecho Financiero de la Universidad Complutense.  
*Notas de Derecho Financiero. Tomo I.vol.II.*  
Universidad de Madrid, 1976.

SERRERA CONTRERAS

"Problemas procesales de la repercusión tributaria"  
RDFHP, nº 83, 1969.

SIMON ACOSTA,E.

- " Reflexiones sobre el Derecho Tributario material y formal"  
Impuestos, 1985-II, págs. 677 y ss.  
- "Las retenciones de los nuevos impuestos sobre la renta en la quiebra"  
HPE nº 57, 1979, págs. 223 y ss.  
- *Curso de introducción al sistema impositivo estatal.*  
Ed. Ceura.  
Madrid, 1981.

SIMONS,H.C.

"El impuesto personal sobre la renta"  
HPE nº3, 1970, págs.195 y ss.

SOLER ROCH, M.T.

- *Incentivos a la inversión y justicia tributaria.*  
Madrid, 1983.  
- "Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referncia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas"  
CREDF nº 25, 1980.

STAMPA

*Estudio sistemático del Impuesto sobre la Renta.*  
Madrid, 1980.

TABET,G.

"Appunti sul rimborso dei versamenti diretti", en *Studi in onore di Enrico Allorio*, vol.II, obra colectiva.  
Ed. Giuffrè.  
Milano, 1989.

TEJERIZO LOPEZ, J.M.

"La causa de los tributos"  
HPE nº 64, 1980.

TESAURO, F.

- "Le situazioni soggettive nel processo tributario"  
RDFSF, 1988, Set, Parte I, nº 3, págs. 387 y ss.

- *Il rimborso dell'imposta.*

Ed. UTET.

Torino, 1975.

- "L'azione di rimborso delle ritenute d'acconto nel passaggio del vecchio al nuovo contenzioso"

RDFSF, 1, Parte 2ª, págs. 34 y ss.

- "Ancora sul rimborso dell'ILOR versata in tesorería e sulla distinzione tra obbligo di versamento ed obbligazione tributaria."

BT nº 23, 1988, págs. 1813 y ss.

- "In tema de giurisdizione e competenza per le controversie tra sostituto e sostituito."

DPT, 1979, págs. 320 y ss.

- *Istituzioni di Diritto Tributario. Parte Speciale.*

Ed. UTET.

Torino, 1989.

- "Sostituzione d'imposta, sostituzione d'acconto e privilegio ex art. 2752 c.c."

DPT, II, 1983.

- "Rimborso delle imposte"

BT nº 21, 1985.

TREMONTI, G.

*Imposizione e definitività nel Diritto Tributario.*

Ed. Giuffrè.

Milán, 1979.

TURCHI, M.

- "Crediti concorsuali e ritenuta d'acconto"

Giurisprudenza commerciale, 1956.

- "Credito d'imposta"

RDFSF, 1987, I, págs. 332 y ss.

UCKMAR, A.

"Del sostituto d'imposta"

DPT, 1940.

V.V.A.A.

*Studi sul procedimento amministrativo tributario.*

Ed. Giuffrè.  
Milán, 1971.

V.V.A.A.

"Evolución y tendencias actuales del impuesto sobre la renta en el derecho comparado"  
HPE, nº 30,1974, págs.35 y ss.

(V.V.A.A.) FERREIRO, J.; LASARTE, J.; MARTIN QUERALT, J.; PALAO TABOADA, C.

*Comentarios a la ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*  
Ed. Civitas.  
Madrid, 1983.

VALERO JARABO

"Aplicación de presunciones de retribución y valoraciones legales en los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y de Sociedades"  
CT nº 48, 1984.

VANONI, E.

- "L'unità del Diritto ed il valore per il Diritto Tributario degli istituti giuridici di altri campi"  
RDFSF, 1941, II.  
- *Opere giuridiche*, vol. II.  
Ed. Giuffrè.  
Milano, 1962.  
- "I soggetti passivi del rapporto giuridico tributario"  
Foro italiano, 1935.

VEGA HERRERO, M.

*La prescripción de la obligación tributaria.*  
Ed. Lex Nova.  
Valladolid, 1990.

VEGA RAMOS, L.

"El RD 2402/1985 y el valor probatorio de las facturas"  
Técnica tributaria, nº 4.

VELAZQUEZ CUETO

"Problemas del régimen sancionador en las retenciones por el RPF", en XXXII SEDF.  
Madrid, 1986.

VENEGONI, A.



"Sull'applicabilità della ritenuta ai compensi in natura"  
DPT,1989,II, págs.944 y ss.

VICENTE-ARCHE DOMINGO,F.

- "Consideraciones sobre el Hecho Imponible"  
RDFHP nº 39, 1960, págs. 529 y ss.
- "Configuración jurídica de la obligación tributaria"  
RDFHP nº 25, 1957, págs. 7 y ss.
- "Hacienda Pública y Administración Pública"  
HPE nº 26, págs. 101 y ss.
- "Apuntes sobre el instituto del tributo"  
CREDF nº 7, 1975, págs. 462 y ss.

VILLANUEVA SEGURA

"El delito de apropiación indebida, cuotas impositivas retenidas  
o repercutidas"  
HPE, nº 63, 1980.

ZABALA,A.; LLOPIS,F. ; DAGO,I.

*Aspectos sustantivos y procedimentales de la recaudación.  
Comentarios al Real Decreto 1684/1990.*  
Ed. CISS.  
Valencia, 1991.

ZANOBINI,G.

*Curso de Derecho Administrativo,vol. I.*  
Ed. Arayú.  
Buenos Aires, 1954.

ZORNOZA PEREZ

"Deducciones de la cuota y calificación de infracciones  
tributarias"  
CREDF, nº 41.