

3. Derecho Financiero y Tributario.

LA RETENCIÓN TRIBUTARIA.

Por el Dr. D. Clemente CHECA GONZÁLEZ.

Prof. Titular Numerario de Derecho Financiero y Tributario de la Facultad de Derecho.
Universidad de Extremadura.

S U M A R I O

- 1. Finalidad y clases.*
- 2. Análisis jurídico de la figura del retenedor.*
- 3. El procedimiento impugnatorio de los actos de retención.*

1. Finalidad y clases.

La retención —como señala el profesor RAMALLO¹— es en el actual sistema tributario español la pieza clave y fundamental de la imposición directa², lográndose con su implantación una notable disminución y freno

1 Vid. su prólogo a la obra de T. MIR DE LA FUENTE «*Las retenciones tributarias*», I.E.F., Madrid, 1984, pág. 17.

2 Así lo señala también el profesor FEDELE «La teoría del procedimiento de imposición y la denominada «anticipación del tributo» *R.D.F.H.P.*, n.º 114, 1974, pág. 1.721, nt. 18.

El sistema de retención, junto también al de fraccionamiento de pago, alcanzó su auge, dentro del sistema tributario de nuestro país, a partir del momento de la supresión de los impuestos de producto en la esfera estatal, hecho que tuvo lugar por la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ya que el legislador, para que no se produjese una merma en la recaudación de los ingresos públicos, estableció un mecanismo que consistía, en sustancia, en la reconversión de los impuestos de producto en un sistema de ingresos anticipados, mecanismo éste que ya había sido propuesto como deseable por el llamado Libro Blanco de la Reforma (*Sistema Tributario Español. Criterios para su reforma*) Ministerio de Hacienda, Madrid, 1976).

Esta evolución aparece minuciosamente detallada en el trabajo del profesor CASADO OLLERO «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», *Civitas, R.E.D.F.*, n.º 21, 1979, págs. 62 y ss, y yo mismo me he referido ya a esta cuestión en el comentario que a la Disposición transitoria primera de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas realicé para el tomo III de los *Comentarios a las Leyes tributarias y financieras*, Ed. Edersa, Madrid 1983, págs. 637 y ss.

El profesor LEJEUNE VALCARCEL «*La anticipación de ingresos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*», Ed. Edersa, Madrid, 1983, pág. 3 señala, por su parte, que el sistema de anticipación de ingresos «supone el mantenimiento de las virtudes que los impuestos a cuenta tenían, es decir, la eficiencia recaudatoria, la simplicidad en la gestión y la comodidad o facilidad del contribuyente para el cumplimiento de sus obligaciones», mientras que el profesor PALAO TABOADA, en su comentario al artículo 36 de la Ley del I.R.P.F., publicado en la obra conjunta con los profesores FERREIRO, LASARTE y MARTÍN QUERALT «*Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*», Ed. Civitas Madrid, 1983, pág. 532, después de poner de relieve que la retención a cuenta es una de las instituciones básicas de la actual imposición sobre la renta y por ende del vigente ordenamiento tributario, señala que la misma: «Ha pasado a desempeñar la función que antes de la Ley del impuesto cumplían, de manera muy imperfecta, los antiguos impuestos de producto».

al fraude fiscal, el cual, por el contrario, tiende a expandirse en aquellos rendimientos que por no estar sujetos al régimen de retención escapan en gran medida al control de la Hacienda Pública.

Su finalidad primordial y esencial es lograr la plena efectividad de la obligación impositiva, núcleo esencial de la relación jurídica tributaria, lo cual se alcanza ordenándose *ex lege* que determinadas personas queden obligadas a detraer de los pagos que ellas realicen a terceros ciertas cantidades que deberán ser seguidamente ingresadas en el Tesoro Público, aplicándose el mismo esquema cuando es directamente el ente público, acreedor del correspondiente tributo, el que lleva a cabo el pago pertinente. Como además puede suceder que las cantidades descontadas no sean suficientes para cubrir en su totalidad la deuda tributaria de aquéllos a las que las mismas les fueron practicadas, se hace preciso, pues, llevar a cabo una clasificación de los distintos tipos de retención que puedan darse en la práctica, y en este sentido se puede hablar de una retención directa y de otra indirecta, pudiendo ser ambas definitivas o a cuenta³.

La retención directa a título definitivo es la que tiene lugar cuando el sujeto acreedor del tributo, con motivo del pago que realice a un sujeto pasivo, retiene el total importe de la cuota tributaria que este último le debe en razón al susodicho pago. Con este método los entes públicos se aseguran el cobro de la prestación pecuniaria, pues aquél se produce simultáneamente al devengo⁴, extinguiéndose la deuda tributaria por compensación⁵,

3 Vid. G. CASADO OLLERO «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», ob. cit., pág. 71. Este autor, por su parte, se remite a la obra de F. BOSELLO, «Il prelievo alla fonte nel sistema della imposizione diretta», Cedam, Padova, 1972, de la que dice que constituye el más profundo trabajo aparecido sobre el fenómeno de la retención en la fuente en la doctrina tributaria italiana.

Esta clasificación también es recogida por el prof. LEJEUNE «*La anticipación de ingresos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*», ob. cit., pág. 16.

4 En este sentido J.J. PERULLES BASSAS «*Manual de Derecho Fiscal. Parte General*», Librería Bosch, Barcelona, 1961, pág. 352, ya escribió que en los casos de retención directa se reflejaba el pago de la renta o del precio del acto de tráfico patrimonial por su total importe en los documentos relativos a la gestión financiera del Estado, pero la parte correspondiente al impuesto, cuyo ingreso tenía efecto en formalización, toda vez que el Estado era acreedor por igual importe a consecuencia del devengo del impuesto, tenía reflejo en los libros de contabilidad de la Hacienda Pública, pero sin que estas anotaciones supusiesen entrega o recepción de cantidad alguna en efectivo, debido a que los asientos correlativos de pago y cobro se compensaban a efectos de caja.

5 A ella se refiere el artículo 65.5 del Reglamento General de Recaudación, que dispo-

compensación que ha sido calificada de «directa», para distinguirla de la instada, de la automática y de la de oficio, por MARTÍN TIMÓN⁶.

La retención directa a cuenta es aquella en la cual los entes públicos al efectuar los correspondientes pagos, no detraen la totalidad de las cuotas tributarias debidas por los sujetos a quienes aquéllos se efectúan, sino tan sólo una parte de ellas.

Hasta hace pocos años esta modalidad de retención sólo tenía lugar en el supuesto contemplado en el artículo 31 del Texto Refundido del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal⁷, pero a partir de la aprobación del vigente Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ha adquirido una gran relevancia, porque aquí quedan encuadradas las retenciones que los entes públicos llevan a cabo en relación con los rendimientos abonados a funcionarios, profesionales y trabajadores.

La retención indirecta consiste, como bien señala T. MIR DE LA FUENTE⁸, «en que una persona distinta del acreedor del tributo, con ocasión de un pago que realiza a un tercero, no le entrega el importe de la deuda tributaria que, en razón de dicho pago, éste debe al acreedor». Esta constituye el tipo estricto de retención tributaria, como pone de relieve P. DE ELIZALDE⁹, quien indica que la finalidad del término indirecta «es marcar la diferencia de situación frente a la retención directa, aludiendo pues a la mediación del retenedor en el ingreso de la cantidad descontada».

Dentro de la retención indirecta, la modalidad más importante y utilizada en la actualidad es la que tiene lugar con el carácter de a cuenta, consistiendo la misma, como ya dijera el profesor PALAO¹⁰, «en que la Ley

ne que: «La forma compensatoria de recaudación mediante retención directa continuará rigiéndose por las normas reguladoras de los tributos que la tienen establecida. El Ministerio de Hacienda podrá hacerla extensiva a otros conceptos impositivos».

6 MARTÍN TIMÓN, M.: «La extinción de las deudas tributarias por compensación», en «*Estudios de Derecho Tributario*», vol. I, I.E.F., Madrid, 1979, pág. 903.

7 El número 2 de este precepto señalaba que «todos los organismos estatales y autónomos de la Administración y las corporaciones, sociedades y asociaciones, vendrán obligados a retener e ingresar en el Tesoro el 2 por 100 de los honorarios que, por cualquier concepto satisfagan a los contribuyentes, personas físicas, de este título, siendo responsables de las sanciones correspondientes cuando incumplieran esta obligación».

8 Vid. su obra, ya citada, «*Las retenciones tributarias*», pág. 185.

9 En su artículo «La retención tributaria como acto económico-administrativo», dentro del volumen «*Derechos y garantías del contribuyente*», I.E.F. Madrid, 1983, págs. 43 y 44.

10 PALAO TABOADA, C.: «La retención a cuenta» *R.D.F.H.P.*, n.º 74, 1968, pág. 258. En análogo sentido se manifiesta en su comentario al art. 36 de la L.I.R.P.F., «*Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*», ob. cit., pág. 532.

impone a quien efectúa determinados pagos la obligación de retener e ingresar en el Tesoro cierta fracción de los mismos, que será computada al perceptor de dichos pagos en la liquidación del impuesto que eventualmente deba en relación con ellos»¹¹.

Los supuestos principales de retención indirecta a cuenta dentro de nuestro actual sistema tributario son los que se producen en los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas¹² y sobre Sociedades¹³, habiéndose

11 Tal definición, a pesar de predicarse en relación a un sistema tributario distinto, y a ser diferente también el ámbito en el que la retención desplegaba sus efectos, es plenamente aceptable en la actualidad, como bien señala el profesor MARTÍN QUERALT, «Notas en torno a la configuración jurídica de la retención a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *Hacienda Pública Española*, n.º 82, 1983, pág. 133 y 134, y ello en base a que en la misma se elude la referencia al «pago a cuenta», «ingreso a cuenta», etc. como conceptualización jurídica de la cantidad que se ingresa por el retenedor, y también a que se afirma en aquélla que tal cantidad se computará en la liquidación del impuesto que eventualmente se deba en relación con los pagos efectuados y que han ocasionado la retención».

12 Vid. artículos 10 y 36 de su Ley reguladora, de 8 de septiembre de 1978, y 147 a 152 y 156 y 157 del Reglamento de 3 de agosto de 1981.

Ha sido señalada la aparente contradicción que parece apreciarse entre los artículos 10 de la Ley y 147 del Reglamento, por un lado, y el artículo 36 de la Ley, por el otro, y ello desde el momento en que mientras en el citado artículo 10 está prevista la retención de cualquier tipo de rendimiento sujetos al I.R.P.F., posibilidad ésta que reglamentariamente se concreta en el referido artículo 147 en tres tipos de rendimientos: del trabajo, del capital mobiliario, y de actividades profesionales o artísticas, en el artículo 36, por el contrario, únicamente se hace mención a que podrán ser objeto de retención los rendimientos procedentes del trabajo personal y del capital mobiliario, lo que ha motivado que J.E. DÍAZ TOVAR «Honorarios profesionales ¿una retención ilegal?, *Crónica Tributaria*, n.º 28, 1979, págs. 47 y ss., haya calificado de ilegal la retención practicada a profesionales y artistas.

En contra de esta afirmación se han pronunciado, sin embargo, autores como C. LAMOCA PÉREZ «El retenedor como sujeto pasivo del Impuesto sobre la Renta» *Crónica Tributaria*, n.º 35, 1981, pág. 86, —quien señala que «la Ley prevé de forma contundente la posibilidad de retener en todos los rendimientos que puedan ser fuente de ingresos: ni siquiera los incrementos de patrimonio quedan fuera de esta posibilidad. Si bien sienta el principio de que reglamentariamente se fijarán los casos en que las retenciones procedan. Más adelante no restringe ni especifica el campo de esta posibilidad, sino que se limita a regular una de las partes de aquélla, por lo que se refiere a los rendimientos procedentes del trabajo personal y de rentas del capital mobiliario. El resto de los rendimientos no queda impedido de retención, pues, en todo caso, será reglamentariamente como se fije esa sujeción: el señalar unas condiciones para determinados rendimientos no prohíbe que en un futuro se reglamenten para el resto. Así sucedió con la inclusión de los profesionales por parte del Reglamento»—, M.ª T.

planteado con relación a la misma dos cuestiones básicas y fundamentales, interrelacionadas entre sí: una la de si el obligado a retener es o no sustituto, y la otra la de si el ingreso a cuenta puede o no ser conceptuado como pago, temas ambos de los que continuación me ocuparé.

2. Análisis jurídico de la figura del retenedor.

Como bien ha escrito el profesor MARTÍN QUERALT: «Uno de los muchos problemas debatidos hoy en Derecho Tributario, tanto en su Parte General como de rechazo en su Parte Especial, consiste en determinar si es o no posible subsumir la figura del retenedor de utilidades sujetas al pago de impuestos entre los sujetos pasivos del tributo, y, más concretamente, entre los sujetos pasivos sustitutos a que se refiere el artículo 32 de la Ley General Tributaria», lo cual «no constituye un puro juego especulativo, sino que tiene una considerable trascendencia jurídica, toda vez que del correcto encaje de dicha figura deriva la aplicación o no a la misma del

SOLER ROCH «Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *Civitas, R.E.D.F.* n.º 25, 1980, pág. 25 nt. 46— quien afirma que la extensión llevada a cabo por el Reglamento del I.R.P.F.» no puede juzgarse como una extralimitación, en la medida en que sus preceptos constituyeron un desarrollo de todo el sistema de retención, es decir, del artículo 10 de la Ley reguladora del impuesto, que ampara la posibilidad de someter a retención cualquiera de los rendimientos enumerados en el art. 3.º de la misma»— y J. MARTÍN QUERALT «Notas en torno a la configuración jurídica de la retención a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *ob. cit.*, pág. 133, quien sostiene no puede calificarse de ilegal la previsión reglamentaria referente a la retención de los rendimientos abonados a profesionales y artistas por la razón de que «el artículo 10 de la Ley reguladora del impuesto prevé la posibilidad de que se ajusten a retención todos los rendimientos sujetos al impuesto, facultando al Ejecutivo para que concrete tal posibilidad y no pueda afirmarse —porque no es cierto— que la remisión reglamentaria contenida en el artículo 10 no se refiere a la determinación de los rendimientos sujetos a retención, sino a algo distinto, pues en ningún momento en el tan referido artículo 10 se concreta cuál es el ámbito objetivo al que debe circunscribirse tal atribución de competencias reglamentarias. Por lo demás, 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, que sería lo que, en tal hipótesis concurriría», opiniones éstas con las que estoy plenamente de acuerdo.

13 Vid. artículo 32 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, y artículos 253 a 262 de su Reglamento de 15 de octubre de 1982.

acervo dogmático ya elaborado en torno a la figura del sustituto»¹⁴. Ello es así efectivamente, y en relación a esta cuestión se han sustentado dos posiciones antagónicas en la doctrina: la de quienes propugnan la reconducción del retenedor a la categoría del sustituto del contribuyente, y la de quienes, por el contrario, opinan que aquél es una figura autónoma, posturas discrepantes éstas que en gran medida han venido propiciadas por los distintos calificativos utilizados por el legislador al referirse a este sujeto.

Dentro del grupo de los autores que afirman que la figura del retenedor es subsumible en la del sustituto hay que citar en primer lugar al profesor FERREIRO LAPATZA, quien partiendo de la tesis de que en los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y de Sociedades su hecho imponible no se realiza en un instante, sino a lo largo de todo el año¹⁵, sostiene que el legislador es libre de disponer «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», consistiendo aquella obligación en la realización de «un pago anticipado y a cuenta de la obligación tributaria que, en su caso, surgirá el 31 de diciembre», pago anticipado y a cuenta que puede directamente ser realizado por los futuros contribuyentes, aunque también cabe que el legislador establezca que sea efectuado por otra persona en su lugar, que sería el sustituto, con lo cual a la garantía real que el pago anticipado, en sí mismo, supone, se le vendría a añadir la garantía personal que la intervención del sustituto representa. En base a lo anterior afirma este autor que el mecanismo de la sustitución puede ser descrito diciendo 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 al anterior hace nacer a cargo del

14 Vid. J. MARTÍN QUERALT «Notas en torno a la configuración jurídica de la retención a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», op. cit., pág. 131.

15 FERREIRO LAPATZA, J.J.: «La figura del sustituto en las nuevas leyes del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas y sobre Sociedades», *Crónica Tributaria*, n.º 28/1979, 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».

sustituto la obligación de efectuar en lugar del contribuyente el pago anticipado y lo faculta para llevar a cabo la correspondiente retención», y concluye de todo ello afirmando que: «La nueva regulación de los Impuesto sobre la Renta y sobre Sociedades no destruye, por tanto, los moldes generales de este instituto, pero fuerza a reconocer dentro de él dos tipos de sustituto: el del que paga en lugar del contribuyente la obligación tributaria y el del que paga en lugar del posible contribuyente futuro, que ha realizado, en parte, el hecho imponible, una obligación accesoria de una obligación tributaria futura e incierta. Obligación accesoria que se concreta en un pago anticipado y a cuenta»¹⁶.

Otro autor que ha afirmado la reconducción del retenedor a la figura del sustituto ha sido P. DE ELIZALDE Y AYMERICH, el cual, después de indicar el concepto restringido que de la sustitución tributaria existe en la doctrina tributaria española, afirma que: «La ley sólo caracteriza al sustituto por tres notas: ser sujeto pasivo creado por la Ley tributaria, colocarse en lugar del contribuyente y cumplir prestaciones de todo tipo», ninguna de las cuales «imposibilita la admisión de una sustitución parcial, en que el sustituto cumple una o varias prestaciones integradas en la relación jurídica tributaria, pero no todas, sino que restan algunas que han de ser cumplidas directamente por el contribuyente». Admitida así la existencia de sustituciones parciales, concluye este autor afirmando que: «La retención a cuenta no constituye una sustitución en la obligación tributaria total, pero sí en un aspecto parcial de la misma, por lo que el hecho de que tal obligación sea cierta en el momento de la retención no excluye a ésta de la relación tributaria, sino que evidencia que su objeto es una de las prestaciones accesorias», consideraciones éstas que justifican que el ingreso de lo retenido se haga a título de pago de la obligación accesoria de llevar a cabo ingresos anticipados, en la cual se verifica, pues, una verdadera sustitución tributaria¹⁷.

16 Todas estas consideraciones del prof. FERREIRO aparecen en el artículo citado en la nota anterior, págs. 67 y 68, así como también en su «Curso de Derecho Financiero Español», Marcial Pons, Madrid, 1985, 7.ª ed., págs. 468 y ss., y en su comentario al artículo 10 de la Ley del I.R.P.F., publicado en la obra colectiva «Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», ob. cit., págs. 94 y ss.

17 P. DE ELIZALDE y AYMERICH.: «La retención tributaria como acto económico-administrativo», ob. cit., págs. 56 y ss.

El pago no es, pues, de la obligación tributaria principal, cuyo importe es incierto, aunque la eficacia del pago es doble, pues produce la extinción de la obligación accesoria y, al mismo tiempo, tiene lugar una imputación del ingreso a la deuda tributaria que eventualmente surja.

Ambos autores, como se puede apreciar, hablan de la existencia de una obligación accesoria —si bien discrepan del contenido de la misma, ya que mientras para el profesor FERREIRO aquélla consiste en efectuar un pago a cuenta de una obligación futura e incierta, para ELIZALDE su objeto constituye un ingreso a cuenta de la deuda tributaria que eventualmente pueda surgir, y no hay que olvidar que el ingreso a cuenta, como señala el profesor CASADO¹⁸, es la categoría general de la que el pago a cuenta supone una caracterización más específica, ya que existen atribuciones patrimoniales a cuenta no efectuadas en concepto de pago, como son, por ejemplo, las que tienen lugar para garantizar¹⁹, en sentido amplio, el cumplimiento de una obligación futura y eventual²⁰, no pudiéndose tampoco desconocer que «en sentido técnico, no puede procederse al pago de una obligación inexistente»²¹, aunque sí exigirse ingresos anticipados, no «sol-

18 Vid. su artículo, ya citado, «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», pág. 75.

19 LA ROSA, S.: «I tributi di concessione governativa nel sistema dei procedimenti impositivi», en «*Studi sul procedimento amministrativo tributario*», Giuffrè, Milano, 1971, pág. 167 y nt. 67, ha negado que la disyuntiva entre función satisfactoria y función garantista del ingreso anticipado sea la única alternativa posible para la explicación del fenómeno a que nos referimos. A. FEDELE «A propósito di una recente raccolta di saggi sul «procedimento amministrativo tributario», *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1971, 1, pág. 447 nt. 48, sin embargo ha afirmado que no parece posible individualizar, en razón de los intereses considerados por el legislador, distintas perspectivas de la función del instituto. En idéntico sentido se pronuncia este último autor en su artículo, ya citado, «La teoría del procedimiento de imposición y la denominada «anticipación del tributo», pág. 1723, nt. 22.

20 Con todo, no puede dejarse tampoco de poner de relieve las ténues fronteras existentes entre los conceptos de pago y garantía, como ha señalado el profesor PALAO «La retención a cuenta», ob. cit., págs. 278 y 279, quien llega incluso a afirmar que es imposible distinguir el uno de la otra, puesto que «la función de la garantía (real), que, como es sabido, consiste en vincular preferentemente una cosa a la satisfacción de una 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 a que se manifieste el incumplimiento del deudor».

En su comentario al art. 36 de la L.I.R.P.F. «*Comentarios a las Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*» ob. cit., págs. 534 y 535, viene a reiterar su argumentación, y además señala que «Esta cuestión tiene, por lo demás, un interés principalmente teórico, sin que se vislumbren consecuencias prácticas diversas de una y otra posición».

21 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 reten-

vedi causa», que serán posteriormente imputados, caso de que la obligación llegase a existir, al cumplimiento de ésta última, lo cual naturalmente se hace así para cubrir las necesidades de liquidez de la Hacienda Públi-

ción a cuenta», ob. cit., pág. 69. Señala a estos efectos DIEZ-PICAZO, «El pago anticipado» *R.D.M.*, n.º 73, 1959, pág. 54 que «La previa existencia de una relación obligatoria es siempre el fundamento esencial de todo fenómeno de pago, sea temporalmente prematuro, exacto o tardío», y añade en nota, citando a MESSINEO *Manuale di Diritto civile e commerciale*, Milano, 1952, III, págs. 460 y ss. que «Un acto de realización de una prestación, aunque sea hecho con intención de pagar y aunque revista la apariencia de un pago, no lo es verdaderamente si no está fundado en una relación obligatoria preexistente. Se habla, en este caso, de un pago indebido o de un pago sin causa. Falta en tal caso *la causa solvendi*».

A. FEDELE «La teoría del procedimiento de imposición y la denominada «anticipación del tributo», ob. cit., págs. 1.724 y ss., afirma, sin embargo, que es posible «admitir que una determinada prestación sea asimilada a un cumplimiento aun no habiendo nacido todavía la obligación a cumplir», aunque también señala que «El supuesto de hecho de la anticipación, así configurada, tiende, no obstante, a diferenciarse del cumplimiento, en sentido técnico, al menos por la necesidad de una previsión específica, negocial o normativa», y concluye sosteniendo que es ilógico admitir la figura del pago anticipado y luego afirmar que se produzca el nacimiento de una obligación, que sería a este respecto inútil desde el momento en que su objeto ya ha sido totalmente realizado, argumento que, según él, también es aplicable al caso en que el ingreso anticipado no se corresponde exactamente con la cuantía total del tributo, sino que resulta inferior al mismo, ya que en tal supuesto «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», siendo «una complicación inútil admitir el nacimiento de una obligación por la cuantía total del tributo y su contemporánea extinción, hasta el importe del ingreso anticipado».

Dentro de la doctrina tributaria española niegan también la conceptualización como pago del ingreso anticipado los profesores PÉREZ DE AYALA Y GONZÁLEZ GARCÍA «*Curso de Derecho Tributario*», I, 2.ª, ed. Edersa, Madrid, 1978, pág. 309 y LEJEUNE VALCARCEL, «*La anticipación de ingresos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*», ob. cit., págs. 131 y 135, quien además, mantiene una tesis similar a la de FEDELE, puesto que afirma, p. 165, que «Cuando el importe del ingreso anticipado coincide con la cuantía del tributo determinada a través del procedimiento de gestión, el hecho imponible tiene entre 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, *no naciendo, en consecuencia, obligación tributaria alguna*. Estos mismos efectos se producen cuando el ingreso anticipado supera el impuesto debido, pero sólo hasta el límite de éste, teniendo además el hecho imponible el efecto de hacer nacer una obligación de reembolso a cargo de la Hacienda por el exceso ingresado anticipadamente. Por último, cuando el ingreso anticipado es inferior a la cuantía del impuesto debido, la realización del hecho imponible da carácter definitivo al ingreso de dinero hecho, a título provisional, anticipadamente y da lugar, además, al nacimiento de una obligación tributaria por la diferencia, tan sólo, entre lo debido y lo ingresado».

ca²² —conceptuación con la que no estamos de acuerdo, pues como señala la profesora SOLER ROCH, las obligaciones accesorias, en sentido técnico, «son 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»²³, lo cual evidentemente no tiene lugar en el supuesto de la retención a cuenta, ya que aquí el supuesto de hecho que la origina no deriva de una obligación preexistente, sino, en todo caso, futura e incierta. Más sentido tiene en este caso traer a colación la categoría de las obligaciones tributarias a cuenta, en la terminología de la autora reseñada, que son aquéllas que tienen un carácter instrumental y dependiente de la obligación tributaria principal y una finalidad básicamente garantista, si bien esta nota hay que entenderla en términos lógicos y no desde un estricto sentido técnico jurídico²⁴. Su característica definitoria es la dependencia, que no debe entenderse, sin embargo, como indica la profesora SOLER ROCH, en el sentido de accesoriedad, «ya que surgen de la realización de un presupuesto de hecho autónomo respecto de la obligación tributaria principal y también con independencia de que ésta llegue a nacer en el futuro», sino que la misma reside en sus efectos, «que van necesariamente referidos a la obligación tributaria principal que, en su caso, debe surgir en el futuro», existiendo, por lo demás, autonomía también respecto del sujeto pasivo que puede o no coincidir en las dos obligaciones: la principal y la a cuenta²⁵.

Este presupuesto de hecho autónomo al que líneas atrás hacíamos mención, es sencillamente, en el caso de la retención a cuenta, el abono de

22 Por ello tiene razón ELIZALDE Y AYMERICH «La retención tributaria como acto económico-administrativo», op. cit., pág. 58, cuando señala, como ya he dicho, que el ingreso de lo retenido se hace a título de pago de la obligación accesoria y no de la principal, que aun no existe en el momento en que la retención se efectúa.

23 M.^a T. SOLER ROCH «Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», ob. cit., pág. 17.

24 MARTÍN QUERALT, J.: «Notas en torno a la configuración jurídica sobre la Renta de las Personas Físicas», ob. cit., pág. 134.

25 Vid. el artículo, ya citado, de la profesora SOLER ROCH: «Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas» pág. 17.

unos determinados rendimientos a un tercero²⁶, y no algo tan difuso como la realización parcial del hecho imponible según indicara el profesor FERREIRO²⁷, originando ese presupuesto la obligación a cargo del retenedor de ingresar en el Tesoro las cantidades retenidas, o las que debió retener, pues tanto en un caso como en otro surge la citada obligación²⁸. Realizando ese ingreso el retenedor habrá cumplido su propia obligación, es decir, habrá efectuado un pago, liberatorio de la misma, pago que no se puede denominar ni anticipado ni a cuenta de la obligación tributaria principal que en su momento puede o no surgir a cargo de la persona a la que se le efectuaron las retenciones, pero que aún no existe, y cuyo presupuesto de hecho es, desde luego, distinto del de la obligación de ingresar las cantidades retenidas.

Ahora bien, ese ingreso de estas últimas cantidades, además de extinguir la obligación del retenedor, tiene también otro efecto, —ya que este último satisface la obligación en nombre propio pero por cuenta y con medios de la persona a la que se retuvo, potencial contribuyente futuro—, que consiste en que aquel ingreso «se computa *en cuenta* de la obligación tributaria que pueda eventualmente surgir entre el Estado y el sujeto contribuyente que ha soportado la retención», como bien dice el profesor CASADO OLLERO²⁹, debiéndose entender que esa atribución patrimonial se

26 Vid. MARTÍN QUERALT, J.: «Notas en torno a la configuración jurídica de la retención a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», ob. cit., pág. 137. En el mismo sentido G. CASADO OLLERO «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», ob. cit., pág. 78.

27 Señala el profesor LEJEUNE «*La anticipación de ingresos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*», ob. cit., pág. 119, que «jurídicamente el hecho imponible no es susceptible de ser realizado parcialmente», pues el de «realización parcial es un concepto que implica seguridad en la futura realización íntegra, lo que no ocurre con el hecho imponible del Impuesto sobre la Renta», del que sólo se puede afirmar su existencia jurídica «cuando se producen (íntegramente, no parcialmente) la totalidad de los elementos (objetivos, subjetivos, espaciales y temporales) que lo integran.

28 Vid. en este sentido E. SIMÓN ACOSTA «*Curso de introducción al sistema impositivo estatal*». Ed. Ceura, Madrid, 1981, p. 250. G. CASADO OLLERO «De la imposición de producto al sistema de retenciones», ob. cit. p. 78 e I. MERINO JARA «Responsabilidad ante el Tesoro de Contribuyente y retenedor en el I.R.P.F.», *Impuestos*, Tomo II, 1985, p. 171.

29 Vid. su artículo, ya citado, «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», pág. 79.

Señala este autor que esta atribución patrimonial *en cuenta* de esa hipotética obligación

efectúa para asegurar y garantizar el exacto cumplimiento de la eventual obligación tributaria principal³⁰.

En base a todo lo anterior es posible concluir que al retenedor no es posible subsumirlo en la figura del sustituto del contribuyente, ya que éste último, según el artículo 32 de la Ley General Tributaria, es el «sujeto pasivo que, por imposición de la ley y en lugar de aquél, está obligado a cumplir las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria», obligación ésta que aún no existe cuando se verifica el presupuesto de hecho que da nacimiento a la obligación de ingresar en el Tesoro las cantidades retenidas, y difícilmente, por tanto, puede sostenerse que el retenedor sustituya a un contribuyente en el cumplimiento de unas prestaciones de una obligación cuando tanto aquél como ésta son todavía inexistentes³¹.

Desde otra perspectiva, pero llegando a similares conclusiones, se pronuncia la profesora SOLER ROCH, quien, partiendo de una interpretación conjunta de los artículos 151 del Reglamento del I.R.P.F. y 9.º, 3 del Reglamento General de Recaudación, afirma que el régimen jurídico de la retención a cuenta es sustancialmente distinto de la sustitución, ya que el retenedor es el único sujeto pasivo que asume, en cualquier caso, la posición deudora frente a la Hacienda Pública, lo cual no sucede con el sustituto, puesto que el artículo 9-3.º del Reglamento antes citado dispone que

tributaria principal es *provisional* —a diferencia de la que tiene lugar cuando el retenedor paga su propia obligación, que es definitiva— «Ya que si el presupuesto del tributo no llega a realizarse, o lo hace pero determinando una cuota inferior al importe retenido, el Estado procederá de oficio a su devolución».

30 Vuelvo a insistir en que de función garantista sólo cabe hablar si se toma esta noción en un sentido amplio —esto es, como mecanismo «que sin consistir de forma directa e inmediata en un aseguramiento del crédito tributario *stricto sensu* o sin suponer un derecho de persecución sobre el patrimonio del deudor o de afección o de retención de determinados bienes, vienen de *hecho*, de una forma u otra, a aumentar las expectativas de cobro de la deuda tributaria por parte del acreedor», como indica el profesor LEJEUNE «*La anticipación de ingresos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*», ob. cit., pág. 143— y no el puramente estricto o técnico. En este sentido, además de los autores, ya mencionados, se pronuncian también el profesor RODRÍGUEZ BEREIJO «Las garantías del crédito tributario», *Civitas R.E.D.F.*, n.º 30, 1981, pág. 142, y T. MIR DE LA FUENTE «*Las retenciones tributarias*» ob. cit., pág. 224.

31 Vid. en esta orientación G. CASADO OLLERO «La colaboración con la Administración Tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el Fisco», *H.P.E.*, n.º 68, 1981, p. 160.

la falta de pago de éste último no libera al contribuyente del débito, salvo que demuestre que la retención le fue efectuada, demostración que no es precisa en el supuesto de la retención desde el momento en que el artículo 151,1 del reglamento del I.R.P.F. establece que «Las cantidades efectivamente satisfechas por los sujetos obligados a retener *se entenderán percibidos en todo caso* con deducción del importe de las deducciones que corresponda», norma ésta que, a juicio de esta autora, impide «la aplicación de lo dispuesto en el artículo 9.º, 3 del R.G.R., 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 (la imposibilidad de demostrar que la retención se ha efectuado)»³².

Anteriormente a estos autores, también el prof. SAINZ DE BUJANDA había sostenido la no equiparación entre las figuras del sustituto y del retenedor³³, postura que ha sido asimismo sustentada por ALBIÑANA³⁴, PALAO TABOADA³⁵, CLAVIJO HERNÁNDEZ³⁶, ESEVERRI MARTÍNEZ³⁷, PONT MESTRES³⁸, LEJEUNE VALCARCEL³⁹, APARICIO PÉREZ⁴⁰ y MIR DE LA FUENTE⁴¹, dentro de la doctrina española, y por BERLIRI⁴² y BOSELLO⁴³ dentro de la italiana.

32 M.ª T. SOLER ROCH.: «Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas» ob. cit., págs. 32 y 33. A esta postura se adhiere J. MARTIN QUERALT en su ya citado artículo «Notas en torno a la configuración jurídica de la retención a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», pág. 138.

33 Vid. sus «Lecciones de Derecho Financiero» Facultad de Derecho, U. Complutense, Madrid, 1979, p. 223.

34 ALBIÑANA, C.: «Sistema tributario español y comparado», Eds, ICE, 2.ª ed. Madrid, 1983, p. 30.

35 PALAO, C.: «Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», ob. cit., págs. 535 y 536.

36 CLAVIJO, F.: «Los rendimientos de capital en el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», Ed. Civitas, Madrid 1980, págs. 139 y ss.

37 ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: «Las actuaciones tributarias reclamables en vía económico-administrativas», Cuadernos Civitas, Madrid, 1983, págs. 651 y ss.

38 PONT MESTRES, M.: «Análisis y aplicación del nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», Ed. Civitas, Madrid, 1980, págs. 85 y ss.

39 LEJEUNE VALCARCEL, E.: «La anticipación de ingresos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», ob. cit., págs. 34 y ss.

40 APARICIO PÉREZ, A.: «El retenedor: sujeto pasivo de la obligación tributaria» *Hacienda Pública Española*, n.º 77, 1982, págs. 225 y 227.

Partiendo, pues, de este dato, y en el intento de buscar una caracterización precisa de la figura del retenedor, entiendo, con el profesor CASADO OLLERO que la misma es subsumible dentro de una nueva categoría subjetiva que, a pesar de no estar aún suficientemente delimitada y precisada con nitidez, va adquiriendo paulatinamente mayor importancia y relieve dentro del ordenamiento jurídico tributario, y que es la del «sujeto colaborador de la Administración», el cual, por la realización del presupuesto de hecho previsto en la norma, deviene «titular de un conjunto de situaciones jurídicas subjetivas, activas y pasivas, que lo convierten en coadyuvante obligatorio de la Administración fiscal para la gestión de determinados tributos»⁴⁴. Es precisamente esa colaboración en el ejercicio de funciones públicas por parte del retenedor la que justifica el acceso de las controversias que sobre los actos de retención se puedan producir a la vía económico-administrativa⁴⁵. Así se señala en los artículos 15 del Real Decreto legislativo 2.795/1980, de 12 de diciembre y 42 y 123 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económicas Administrativas, textos normativos éstos últimos en los que también se aprecia que el legislador ha considerado como distintas las figuras del retenedor y del sustituto del contribuyente⁴⁶.

3. El procedimiento impugnatorio de los actos de retención.

Es el artículo 123 del Reglamento de Procedimiento en las Reclama-

41 MIR DE LA FUENTE: T.: «*Las retenciones tributarias*», ob. cit., págs. 195 y ss.

42 BERLIRI, A.: «*Principi di Diritto Tributario*», Ed. Giuffrè, Milano, 1972, pág. 81.

43 BOSELLO, F.: «*Il prelievo alla fonte nel sistema della imposizione diretta*», ob. cit., págs. 219 y ss.

44 Vid. su artículo, ya citado, «La colaboración con la Administración tributaria. Notas para un nuevo modelo de retenciones con el Fisco», pág. 160.

45 En la misma línea se manifiesta P. DE ELIZALDE Y AYMERICH «La retención tributaria como acto económico-administrativo», ob. cit., págs. 70 y 71, cuando señala que «El control en vía administrativa de la retención viene exigido por el carácter público de la función en que se inserta, pasando por consiguiente a un segundo plano la circunstancia de que tanto el sujeto retenedor como el contribuyente sean particulares, extraños a la organización administrativa».

46 Vid. en este sentido A. MARTÍNEZ LAFUENTE «La nueva legalidad en la vía económico-administrativa», C.T., n.º 36, 1981, págs. 89 y 90.

ciones Económico-Administrativas el que de modo concreto detalla el procedimiento a seguir cuando se pretende impugnar un acto de retención tributaria, estableciéndose en él, en primer lugar, un orden de prelación de las normas que han de servir para sustanciar las reclamaciones que se interpongan, y así se dispone que serán de aplicación inmediata las normas contenidas en el citado artículo, mientras que, supletoriamente, habrá que acudir a las recogidas en el artículo 122, —a cuyos apartados 9 y 10 se remite incluso de modo expresado el número 4 del artículo 123— así como a las reguladoras del procedimiento general, las cuales actúan, por tanto, como cláusulas de cierre.

Este artículo 123 se refiere a la impugnación tanto de los actos de retención directa como de la indirecta, pero presta mayor atención a estos últimos, lo cual es lógico si se tiene en cuenta, como dice el profesor ESEVERRI, «la característica forma de operar la retención directa, que hace siempre del acto de retención un acto típicamente administrativo cuya impugnación en la vía económico-administrativa no ofrece mayores problemas que los concernientes a fijar cuál es el Tribunal competente para conocer de la reclamación, plazos y legitimados para interponerla»⁴⁷.

La competencia para la resolución de las reclamaciones es atribuida por el número 2 del artículo 123 citado al Tribunal Económico-Administrativo de la provincia en donde tenga su domicilio el contribuyente que soporta la retención, redacción que estimamos no es muy correcta por cuanto que alude al contribuyente soportador de la repercusión cuando es lo cierto, según afirmamos en páginas anteriores, que la persona a la que se le efectúa la retención todavía no es contribuyente, ya que la obligación tributaria principal aún no existe en el momento en que surge la obligación del retenedor.

En cuanto a la legitimación para interponer la oportuna reclamación nada se dice en el artículo 123, por lo que habrá que aplicar las normas supletorias ya aludidas, de las cuales es deducible que legitimado activamente sólo estará aquél sobre quien recaiga la retención que le haya sido practicada por un tercero, pues no tiene mucho sentido a éstos efectos

47 ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: «Las actuaciones tributarias reclamables en vía económico-administrativa», ob. cit., pág. 67.

En análogo sentido P. DE ELIZALDE Y AYMERICH «La retención tributaria como acto económico-administrativo», ob. cit., pág. 76.

que se conceda también la referida legitimación a ciertos órganos administrativos para que éstos impugnen actos de retención llevados a cabo por particulares, ya que si aquéllos no estuviesen conformes con los criterios utilizados por el retenedor disponen de otros medios de control, incluso de carácter sancionador, para lograr que la conducta de aquél se ajuste estrictamente a la legalidad vigente, por lo que no les es necesario llegar al procedimiento económico-administrativo.

La reclamación —según establece el número 3 del artículo 123— deberá ser interpuesta en el plazo general que fija el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, que es de quince días, los cuales empiezan a contarse desde que el acto de retención haya sido comunicado en forma fehaciente al reclamante o, en su defecto, desde que éste hubiese manifestado de modo expreso que tenía conocimiento de la retención que se le había operado. La existencia de esta disyuntiva es debida, según manifiesta el profesor ESEVERRI⁴⁸ a la doble modalidad de la retención y así, si ésta es directa, será precisa notificación administrativa —o notarial, como señala P. DE ELIZALDE⁴⁹—, como formas de comunicación fehaciente, mientras que si es indirecta, será necesario que el reclamante expresamente ponga de relieve que sabía que la retención le había sido efectuada⁵⁰.

El objeto del procedimiento es, por supuesto, el de dilucidar si es o no conforme a Derecho al retención practicada, y se inicia a través del perti-

48 Vid. su obra, ya citada, «*Las actuaciones tributarias reclamables en vía económico-administrativa*», pág. 70.

49 Vid. su artículo «La retención tributaria como acto económico-administrativo», ob. cit., pág. 80.

50 No se ha seguido pues, la doctrina que había venido sustentando el Tribunal Económico Administrativo Central hasta la promulgación del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, ya que en los casos de retención directa aquél entendía, al llevarse a cabo el ingreso en la Administración antes que el retenido percibiera sus haberes que no cabía existiese una verdadera notificación de la liquidación, por lo que cabía interponer el recurso económico-administrativo en tanto no hubiese transcurrido el plazo de cinco años fijado en el art. 64, d) de la Ley General Tributaria para la solicitud de ingresos indebidos, mientras que en los supuestos de retención indirecta, por el contrario, el cómputo de los plazos se efectuaría a partir del día en que se hubiese procedido al pago del tributo.

En la actualidad estos plazos se han modificado y, además, ha quedado claro en el Reglamento que el objeto de la reclamación es impugnar el acto de la retención tributaria y no la liquidación practicada por el retenedor e ingresada en el Tesoro.

nente escrito de interposición, en el que, además de recoger las menciones generales, habrá que especificarse con claridad y precisión lo que se pida y la persona contra quien la reclamación se dirija, según señala el número 3 del artículo 122 del Reglamento, aplicable en este punto.

De modo inexcusable, según preceptúa el artículo 93-1 del Reglamento, al día siguiente de la interposición, habrá que comunicar el escrito al sujeto reclamado, el cual, dentro del plazo de diez días, deberá comparecer en el expediente, aportando todos los antecedentes precisos para su instrucción (artículo 122.4 del Reglamento), si bien la falta de cumplimiento de estas exigencias no impiden la continuación del procedimiento, ya que en estos casos éste seguiría su curso en base a los datos proporcionados por el reclamante, pudiendo además el Tribunal recabar los que estime pertinentes en uso de sus facultades instructoras.

Seguidamente las actuaciones deberán ser puestas de manifiesto, de modo sucesivo, al reclamante y al reclamado, por períodos de quince días, pudiendo en cada uno de ellos formularse alegaciones o proponerse las oportunas pruebas (artículo 122, 5 del Reglamento), debiendo obligatoriamente procederse a la apertura de un período de pruebas cuando ambas partes así lo soliciten⁵¹.

La resolución, finalmente, pondrá fin al procedimiento, y aquélla confirmará, anulará o modificará el acto de retención impugnado, formulándose en la misma las declaraciones de derechos y obligaciones que se consideren precisas, según señala el número 4 del artículo 123 del Reglamento. En cuanto a los efectos jurídico-materiales de la misma, y refiriéndonos únicamente a los casos de retención indirecta⁵², hay que indicar que los mismos difieren según las diversas situaciones que se puedan producir, que básicamente son dos: anulación de la retención o declaración de que la misma fue excesiva, o bien pronunciamiento de que fue insuficiente.

51 Cabe igualmente que el Tribunal acuerde de oficio la práctica de pruebas, debiéndose en este caso ponerse de manifiesto el expediente a los interesados para que en el plazo de diez días, que ya no será sucesivo, sino común a ambas partes, como señala P. DE ELIZALDE «La retención tributaria como acto económico-administrativo», ob. cit., pág. 84, aquéllos aleguen lo que estimen conveniente.

52 La ejecución de resoluciones en relación con actos de retención directa no revisten especialidad alguna, sometiéndose, en consecuencia, a las disposiciones generales recogidas en los artículos 115 y 117 del Reglamento.

En el primer caso parte el Reglamento de la distinción de en poder de quien se hallan las cantidades retenidas, y así, si aquéllas ya están en el Tesoro por haber procedido el retenedor a su ingreso, hecho que debe ser debidamente justificado, será incoado de oficio expediente para la devolución de las correspondientes cantidades; mientras que si, por el contrario, aquéllas no fueron en su momento ingresadas, será al retenedor al que corresponda devolver las cantidades indebidamente retenidas, siendo éste, como señala P. DE ELIZALDE⁵³, «el momento procedimental que plantea mayores dificultades por la necesidad de establecer un cauce que haga posible lograr el cumplimiento forzoso del fallo económico-administrativo por el retenedor obligado a devolver una cantidad». Para conseguir ese objetivo se dispone en el número 4, a) del artículo 123 del Reglamento que será de aplicación lo dispuesto en los apartados 9 y 10 del artículo anterior, sin perjuicio de proceder, en su caso, como dispone el artículo 47 de este Reglamento, precepto en el que se señala que «cuando de los expedientes administrativos de gestión o de resolución, apareciesen hechos cometidos por funcionarios o particulares que revistieren caracteres de delito perseguible de oficio y no constare haber sido ya denunciados, los órganos económico-administrativos pasarán el tanto de culpa a los Tribunales de Justicia para que procedan conforme haya lugar, sin perjuicio de la responsabilidad administrativa en que haya incurrido el funcionario»⁵⁴.

En el segundo caso, esto es, en el supuesto de que el Tribunal declarase que la retención efectuada había sido insuficiente, se dispone en el artículo 123,4,b) del Reglamento, —que se informa en el principio de economía procesal—, que será la persona a la que se le llevó a cabo la retención la que deberá ingresar directamente en el Tesoro la cantidad pertinente, dentro del plazo de quince días, surtiendo el referido ingreso los efectos que legalmente se asignen a la retención tributaria. Si esta persona incumpliese la orden del Tribunal cabe, lógicamente, se inicie el procedimiento de apremio, puesto que esas cantidades constituyen ingreso públicos, debiendo ser instados los trámites oportunos por los órganos encargados de vigilar el

53 Vid. su artículo, ya citado, «La retención tributaria como acto económico-administrativo», pág. 88.

54 Este será, por ejemplo, el supuesto en que el retenedor se apropie de las cantidades retenidas, conducta que es encajable dentro del artículo 535 del Código Penal, referente a la apropiación indebida.

cumplimiento de las resoluciones, órganos que aparecen especificados en el artículo 117 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas.

Hay que señalar, por último, que los efectos de las declaraciones de los Tribunales Económico-Administrativos no tienen solamente una eficacia inmediata, sino que junto a ella existe también otra de tipo mediato o indirecto, desde el momento en que en el número 5 del artículo 123 del Reglamento se establece que el porcentaje de retención que haya sido declarado aplicable por aquéllos deberá ser observado por los retenedores en sus posteriores actuaciones siempre que, naturalmente, no se hayan producido alteraciones en las circunstancias que determinaron su fijación o haya sido modificada la normativa aplicable⁵⁵.

55 Señalan a estos efectos J. GONZÁLEZ PÉREZ y TOLEDO JAUDENES: «*Comentarios al Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo*», Ed. Cívitas, Madrid, 1983, p. 853, que «Si el retenedor, incumpliendo este deber, aplicare un porcentaje impropio, parece que debe evitarse al sujeto pasivo el calvario de un nuevo procedimiento de reclamación, admitiendo la posibilidad de impugnar la retención como incidente de ejecución del procedimiento resuelto por resolución firme».