

DR 20 42

Hacienda Pública II, profesor César Alviñana, para desarrollar el tema El retenedor por cuenta del Tesoro Público, que corresponde ser emitido el día 7 de enero próximo. Importa hablar del retenedor por cuenta del Tesoro Público porque han surgido diversas dudas en torno a su equiparación dentro de las figuras, los elementos personales que conoce la Ley General Tributaria. Como de todos es sabido, la Ley General Tributaria se refiere, en un cierto lugar, al contribuyente como titular de la capacidad económica que ha de soportar el correspondiente impuesto.

Pero también ha construido la figura del sujeto pasivo, que unas veces lo es por cuenta propia, es decir, como tal contribuyente, y otras veces lo es por cuenta del contribuyente y entonces se denomina sustituto del contribuyente. Basta repasar los artículos 30, 31, 32 y 35 para comprobar, en primer lugar, cómo el contribuyente puede ser incluso ignorado por el legislador, aunque siempre se debe de identificar en función de la titularidad de esa capacidad económica que sirve de soporte al impuesto. En cambio, el sujeto pasivo es un elemento ciertamente constitutivo de la relación jurídico-tributaria, ya que en torno a él se construyen todas las obligaciones, todas las prestaciones, tanto de carácter material como de carácter formal.

Como ustedes ya conocen, el sustituto del contribuyente es llamado retenedor o retentor en el artículo 32 de la Ley General Tributaria. Por consiguiente, se me preguntará qué sentido tiene que, en la charla de hoy, tratemos de configurar ese retenedor por cuenta del Tesoro Público. Es que es un elemento personal distinto del que ya conoce la Ley General Tributaria.

La respuesta tiene que ser afirmativa. En mi opinión, el retenedor o retentor al que se refieren las leyes de los impuestos sobre sociedades y personas físicas es una figura jurídica de nueva construcción que no debe de ser confundida con el sustituto del contribuyente. ¿Por qué razón? Por una bien sencilla.

Cuando el retenedor de los impuestos de sociedades y del impuesto de personas físicas realiza esta operación por cuenta del Tesoro Público, todavía no ha nacido la obligación tributaria. Ni en ningún modo este retenedor va a sustituir al contribuyente, sino que simplemente se construye por la ley de estos impuestos, como digo, una simple retención por cuenta del Tesoro Público. ¿Se dirá en qué sentido? ¿Es ajeno a la relación jurídico-tributaria? ¿Es un elemento personal construido por la propia ley tributaria pero al margen de la obligación tributaria? Pues la contestación debe de ser afirmativa.

Es uno de tantos deberes como la ley puede señalar dentro del ámbito público. Sabido es por derecho administrativo la existencia de deberes, unos que son positivos, que obligan al sujeto a realizar un determinado comportamiento de dar o de hacer, y este es el caso que estamos contemplando. Se trata de un deber de obediencia establecido por una ley y que, por lo tanto, da lugar al nacimiento de una obligación legal que tenemos que considerar esta tributaria,

aunque la ley que la haya establecido sea de naturaleza tributaria.

Naturalmente, la regulación que contienen estas leyes del impuesto de sociedades y el impuesto a personas físicas, y me voy a detener unos momentos en recordar que la ley del impuesto de personas físicas, que es la más conocida y la que más puede afectar a la mayoría de quienes me están escuchando, se ocupa de esta recensión en el artículo 10. Como pueden ustedes comprobar en el texto de esta ley de septiembre de 1978, cuando dice que las personas jurídicas o entidades que satisfagan o abonen a una persona física rendimientos no definidos en el artículo 3, es decir, los de rendimientos del capital y rendimientos del trabajo, dice, estarán obligados a retener en concepto de pago a cuenta. Quiero significar esta expresión pago a cuenta a diferencia de los antiguos impuestos a cuenta que se han suprimido precisamente con esta misma ley, es decir, que se trata de anticipar una cuota, de pagar una cuota que todavía no ha nacido, fórmula totalmente distinta de la que se había construido por las leyes cuando se ocupaban de los impuestos a cuenta, únicamente para aquellos que tengan mayor interés en completar estos antecedentes, indicaré que existía una retención del 2% sobre los ingresos de determinados profesionales y esta retención sí se puede asimilar, sí se puede considerar desde el punto de vista jurídico equivalente a esta retención por cuenta del Tesoro Público, de la cual me estoy ocupando en esta exposición.

Pues bien, esta cantidad debe de ser retenida por cuenta del Tesoro Público, es cierto que se acuenta de una cuota futura por el impuesto de sociedades o por el impuesto de personas físicas, pero en modo alguno podemos decir que es parte de una obligación tributaria. Lo que sucede es que el legislador de estos dos impuestos a que me vengo refiriendo con cierta reiteración, entendió o pensó o no llegó a plantearse siquiera que esta retención era distinta de la que articulaba la ley general tributaria, entonces está produciendo el fenómeno de que la legislación actualmente vigente que configura y regula estas obligaciones que considero legales pero de carácter extratributario es insuficiente. ¿Qué perspectivas se ofrece desde este punto de vista? Pues que la nueva ley general tributaria, aquella que se adapte a la Constitución y a las leyes que han establecido o están estableciendo la reforma de nuestro sistema tributario, tiene que regular esta figura personal, tiene que configurar a este retenedor o retentor de un modo distinto que hasta ahora.

¿Por qué? Pues por la sencilla razón de que nos encontramos con que no está bien establecido o regulada la obligación de declarar, la obligación de ingresar en el Tesoro Público, la obligación de admitir la inspección de los tributos, la de soportar sanciones, la de quedar sometido a un procedimiento recaudatorio de apremio. Es decir, que al ser una figura distinta del sustituto del contribuyente, que duda cabe que está huérfano de este conjunto, de este cuadro de normas que sin embargo han venido presidiendo toda la actividad del sustituto de contribuyente. Por consiguiente, la solución que cabe esperar es que en la ley general tributaria que se adapte, como digo, a estos otros textos o que se actualice de acuerdo con esta nueva figura personal, es indudable que la solución más cómoda que pueda adoptar el legislador es considerar que a todos los efectos, desde el punto de vista de este cuadro de obligaciones de declarar, de ingresar, de soportar inspecciones, etcétera, se le asimile totalmente al sustituto

de contribuyente, pero sin que desde el punto de vista doctrinal se pueda hablar de una perfecta o una total identificación entre el sustituto de contribuyente que conocemos por la ley general tributaria y este retenedor o retentor que están creando las leyes de los impuestos de sociedades y de personas físicas.

Naturalmente, se podrá, y algún autor hay que ha puesto en duda de por qué desde el ángulo doctrinal se puede tratar de construir esta figura distinta del sustituto del contribuyente. Entre otras razones, porque no nos movemos en la aplicación de un impuesto que tiene su hecho imponible y que tiene, por consiguiente, todos los elementos y todos los ingredientes que configuran un impuesto. Nos encontramos simplemente con una mera retención desde el punto de vista aritmético, un porcentaje que se aplica sobre una cantidad bruta y que, por lo tanto, es una operación totalmente aritmética donde no hay el menor asomo de una obligación tributaria con la complejidad que es normal en la mayoría de los impuestos.

Verdad es que a la hora de irse ajustando siempre el legislador y la potestad reglamentaria, de irse ajustando cuanto más mejor a esa capacidad económica futura que el contribuyente va a ofrecer con objeto de que las retenciones se aproximen cuanto más mejor a la cuota que en su día se liquide, está estableciendo y ha establecido una serie de limitaciones en función del número de familia, del importe, de los rendimientos, etcétera, que no es necesario destacar que ello lleva consigo una cierta complejidad como si de un impuesto se tratara. Ahora bien, el hecho de que por la potestad reglamentaria se trate, como estoy diciendo, de aproximar el importe de las retenciones a lo largo del año a la cuota que se puede presumiblemente considerar liquidable a final de ejercicio no significa que haya el menor asomo ni el menor germen de un nuevo impuesto a cuenta de una cuota del impuesto sobre la renta, que es lo que venía sucediendo hasta la reforma de la imposición sobre la renta tanto en sociedades como personas físicas. Por consiguiente, me gustaría concluir con las siguientes afirmaciones.

Una, estamos ante un pago anticipado de una obligación tributaria no nacida. Segundo, es una mera retención desde el punto de vista recaudatorio que no se puede asimilar a un impuesto a cuenta aunque aquel también fuera objeto de retención. Tercero, este retenedor o retentor, según la expresión que se utilice, ambas están admitidas en nuestro diccionario de la lengua española, es indudable que es una figura desde el punto de vista jurídico formal distinta del sujeto pasivo que es sustituto del contribuyente.

Pero, desde el punto de vista legal, tengo que concluir por aceptar que es necesario que se complete la regulación del mismo, puesto que ello podría venir perfectamente a través de una asimilación total con el sustituto del contribuyente, sin perjuicio de como vengo afirmando, sean figuras distintas. Y, por último, me voy a ocupar del régimen de sanciones que el no ingreso en el tesoro supone respecto de estos retenedores o retentores. El artículo 39.2 de la ley del impuesto sobre la renta de personas físicas trata con cierta dureza, puesto que habla de que se sancionará como de defraudación aquel caso de retenedor que no haya ingresado las cantidades retenidas.

Es indudable que el hecho de que la norma tributaria establezca esta sanción tan alta no es nada más que el reconocimiento de que se da una auténtica apropiación indebida tipificada en el Código Penal y, lógicamente, en el ámbito administrativo tenía que considerarse como una infracción grave que es objeto de sanción dentro de las más importantes o las más elevadas que contiene nuestro ordenamiento jurídico.