

I. CONSIDERACIONES GENERALES: EL CONCEPTO DE PAGOS A CUENTA EN EL IRPF.

Sin lugar a dudas, los denominados "pagos a cuenta" representan una de las figuras de mayor importancia jurídica y económica en el ámbito, no ya sólo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), sino también del Impuesto de Sociedades (IS), constituyendo un extraordinario mecanismo de recaudación dentro de la política tributaria.

En efecto los pagos a cuenta, entendidos como categoría jurídica, no constituyen un instituto privativo del IRPF, a pesar de que sea en el seno de este Impuesto donde los mismos alcanzan una importancia decisiva, debido al volumen recaudatorio derivado de su aplicación, a la generalidad de ésta y a la complejidad de las relaciones originadas.

Ha de reconocerse no obstante que es en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas donde el legislador ha desarrollado la regulación esencial de los pagos a cuenta con el objetivo de lograr, en aras de una correcta aplicación del citado Impuesto, que el importe de los mismos se ajuste a la suma que deba ingresar el contribuyente en concepto de deuda tributaria.

Se caracteriza en esencia esta figura jurídica, a la que la propia Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) considera integrada en la relación jurídico-tributaria (art. 17.3), por articular un determinado mecanismo que permita obtener de forma periódica en el tiempo diversos fondos destinados a la Hacienda Pública, evitando problemas de financiación a ésta derivados de una única obtención de ingresos coincidente con el período

de declaración y pago del Impuesto¹. Los inconvenientes que podría llegar ocasionar en la persona del contribuyente el ingreso de la cuota correspondiente a todo un período impositivo de una sola vez son igualmente considerables. Parece pues conveniente facilitar el abono del tributo a través de su reparto en el tiempo.²

Así las cosas, los pagos a cuenta se configuran como un mecanismo previsto por el ordenamiento con la finalidad de facilitar la exacción de diversos tributos y consistente en la detracción de una determinada cantidad procedente de una suma de dinero abonada a un tercero en el mismo momento del pago con el objetivo de llevar a cabo el ingreso de la referida suma en el Tesoro.³

1 Téngase presente que en el IRPF el devengo y la consiguiente exigibilidad de las correspondientes obligaciones tributarias se produce normalmente el día 31 de diciembre. Pues bien, como quiera que la Hacienda Pública necesita disponer de liquidez a lo largo de todo el año, ha de arbitrase una fórmula a través de la cual se logre que el Tesoro Público disponga regularmente de la liquidez que precisa. En este sentido la fórmula de los ingresos a cuenta permite regular, a través de los correspondientes anticipos, la Tesorería del Estado, pudiendo hacerse frente a los gastos presupuestados del ejercicio.

2 Tal y como pone de manifiesto PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 14ª ed., Thomson-Civitas, Madrid, 2004, pág. 162, "De lo que se trata es, por un lado, de conseguir atender a las necesidades de tesorería de la Hacienda, que percibe la mayor parte de los ingresos (por IRPF y también en el IS) con periodicidad trimestral, aunque el impuesto se devengue a fin de año y sea objeto de declaración al siguiente. Por otro lado el sujeto pasivo ha de satisfacer el impuesto, vía retenciones, a medida que obtiene los ingresos, generalmente en forma mensual".

3 Véase MORIÉS JIMÉNEZ, M^o. T., *La retención a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Marcial Pons, 1996, pág. 20. Asimismo pueden consultarse a este respecto los trabajos de 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", *Hacienda Pública Española*, núm. 82, 1983, ELIZALDE Y AYMERICH, P., "La retención tributaria como acto económico-administrativo", en la obra colectiva *Derechos y garantías del contribuyente*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1983, LEJEUNE VALCÁRCCEL, E., *La anticipación de los ingresos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Edersa,

(*) Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura

Por otra parte cabe señalar que la gestión de un impuesto como el IRPF se apoya de manera decisiva en esta anticipación de ingresos que suponen los pagos a cuenta y, en menor medida, los pagos fraccionados. La Administración Tributaria se sirve de estos pagos a cuenta para establecer un importante mecanismo de control de las distintas manifestaciones de renta que deben quedar sujetas a gravamen, lográndose de este modo una considerable disminución del fraude fiscal, que suele ser más elevado en aquellas modalidades de rendimientos que, por no estar sujetos al régimen de retención, quedan fuera del control de la Hacienda Pública.

La Administración puede concentrar las operaciones de ingreso en un número de sujetos mucho más reducido que el de contribuyentes quienes, en la mayoría de los casos (al menos en el IRPF) reducirán su relación con Hacienda a la cuenta final, a ingresar o a devolver, de la declaración anual. Cumple así el sistema una importante función de información debido al flujo de datos que la Administración recibe de los retenedores.⁴

Siguiendo a CHECA GONZÁLEZ⁵, a través de los pagos a cuenta la Hacienda Pública ve como, con carácter regular y de forma continuada, afluyen ingresos a ella a medida que los

contribuyentes van obteniendo la renta que va a ser objeto de gravamen, pudiendo aquélla hacer frente a los compromisos presupuestarios que pudiera haber asumido.⁶

Todo ello sin perjuicio del desplazamiento que estos pagos a cuenta originan hacia la persona del contribuyente de una parte considerable de la gestión del IRPF. En efecto, los sujetos pasivos afectados por la obligación de retener deben gestionar por cuenta y beneficio de la Hacienda Pública una porción importante del Impuesto, lo que supone una presión tributaria indirecta a tener en cuenta, pero también una mejor ordenación de la Tesorería del Estado y una mayor comodidad para el pago por parte del contribuyente. En palabras de PÉREZ ROYO⁷, *"No cabe duda que un Impuesto sobre la Renta potente tiene que descansar en un bien organizado sistema de retenciones que haga coincidir el momento del pago del impuesto con el del cobro de la renta por parte del contribuyente. De no ser así, el Impuesto sobre la Renta perdería inevitablemente parte sustancial de su potencia recaudatoria"*.⁸

Madrid, 1983 y ALGUACIL MARÍ, P., *La retención a cuenta en el ordenamiento tributario español*, Aranzadi, Pamplona, 1995.

4 Es esta una circunstancia que ya en su momento fue puesta de manifiesto por FEDELE, A., "La teoría del procedimiento de imposición y la denominada anticipación del tributo", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 114, 1974, pág. 1271. La valiosa información que a través de los pagos a cuenta obtiene la Administración tributaria ha sido subrayada por BANACLOCHE PÉREZ, J., "Reformas tributarias necesarias (I)", *Impuestos*, 1992, tomo II, págs. 12 y 13, quien destaca además que, de este modo, *"La Administración se tiene que relacionar con menor número de sujetos quienes de hecho estarán poco interesados en evadir, por no ser ellos los incidos por el impuesto y por las fuertes sanciones que les acarrearía el incumplimiento de su colaboración forzosa y no retribuida"*.

5 CHECA GONZÁLEZ, C., en la obra colectiva (Coord.: J. L. Muñoz del Castillo) *El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Lex Nova, Valladolid, 1999, pág. 346.

6 Esta circunstancia fue esgrimida en su momento por MOSCHETTI, F., *El principio de capacidad contributiva*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980, pág. 384, para calificar a la retención como *"instrumento indispensable de política tributaria"*.

7 PÉREZ ROYO, I., *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, 3ª ed., Marcial Pons, Madrid, 2000, pág. 585. Véanse igualmente a este respecto, entre otros, GARCÍA AÑOVIROS, J., y otros, *Manual del Sistema Tributario Español*, 6ª ed., Civitas, Madrid, 1998, CARBAJO VASCO, D., *Todo sobre el nuevo IRPF*, Praxis, Barcelona, 1999, LÓPEZ BERENGUER, J., *El nuevo IRPF y el nuevo Impuesto sobre los No Residentes*, Dykinson, Madrid, 1999, MARTÍN DELGADO, J. Mª., "Razones y sinrazones de la reforma del IRPF", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 100, 1999, YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., GARCÍA NOVOA, C. y LÓPEZ DÍAZ, A., *Estudios del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Lex Nova, Valladolid, 2000 y MARTÍN QUERALT, J., en la obra colectiva (CLAVIJO HERNÁNDEZ, F., FERREIRO LAPATZA, J. J., MARTÍN QUERALT, J., TEJERIZO LÓPEZ, J. M. y PÉREZ ROYO, F.) *Curso de Derecho Tributario. Parte especial. Sistema tributario: los tributos en particular*, 19ª ed., Marcial Pons, Madrid, 2003.

8 Afirma el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Cataluña en su Sentencia de 8 de julio de 2008, relativa a un supuesto en el que se produjo la aplicación sobre unos rendimientos del trabajo de un porcentaje de retención superior al 2% propio de los contratos de duración inferior al año al constatare que a dichas

Por su parte FERREIRO LAPATZA⁹ subraya la circunstancia de que *"A través del sistema de pagos a cuenta se ha venido a establecer una garantía de la obligación tributaria principal respecto de la cual aquélla aparece configurada como obligación accesoria"*. A nuestro juicio, sin embargo, más que de una obligación accesoria, debe hablarse de una obligación tributaria "a cuenta" caracterizada por la existencia de una dependencia en sus efectos respecto de los de la obligación tributaria principal, que eventualmente surgirán en el futuro. Pero en todo caso ha de quedar claro que la referida obligación de efectuar pagos a cuenta surge de la realización de un presupuesto de hecho autónomo respecto de la obligación tributaria principal, al margen de que ésta última, insistimos, pueda llegar a nacer en el futuro.¹⁰

La normativa aplicable a los denominados pagos a cuenta queda establecida, dentro del ámbito del IRPF, en los artículos 99 a 101 y 105 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora del Impuesto, y 74 a 108 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba su Reglamento.

retribuciones le correspondía la aplicación de un tipo superior, que la infracción de la obligación de retener no implica la liberación de la de ignorar lo debido, sin que pueda hablarse, en principio, de enriquecimiento injusto por parte de la Hacienda Pública, ya que quien recibió lo pagos sin retención pudo deducir dicha retención debida mediante la técnica de la elevación al íntegro, con lo que la Administración no la cobró.

9 FERREIRO LAPATZA, J. J., "La figura del sustituto en las nuevas Leyes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre Sociedades", *Crónica Tributaria*, núm. 28, 1979, pág. 68.

10 Coincidimos en este sentido con SOLER ROCH, M^a. T., "Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios, con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 25, 1980, pág. 17, cuando afirma que *"Las obligaciones accesorias, en sentido técnico, son aquéllas en las que el presupuesto de hecho, aún 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, lo cual, evidentemente, no tiene lugar en el caso 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"*.

Ciertamente la regulación consagrada por el legislador tributario a los llamados pagos a cuenta se presenta un tanto escasa, reduciéndose a varios preceptos. Son en consecuencia las normas de carácter reglamentario las que vienen a conformar el desarrollo jurídico de estos pagos. Es de agradecer no obstante que la norma legal, al amparo del principio constitucional de reserva de Ley, desarrolle una regulación de esta institución, lo que contrasta con la ausencia de regulación de importantes aspectos de esta figura jurídico-tributaria que tenía lugar en leyes precedentes.¹¹

Se refiere en primer lugar el art. 99 de la Ley 35/2006 a la obligación de practicar pagos a cuenta. A continuación su art. 100 alude a las normas sobre pagos a cuenta, transmisión y obligaciones formales relativas a actos financieros y otros valores mobiliarios. Finalmente, el art. 101 de la Ley determina el importe de los pagos a cuenta. Por su parte, el art. 105 se encarga de delimitar las obligaciones formales de retenedor y del obligado a practicar ingresos a cuenta.

A través de los citados preceptos se dispone todo lo fundamental en relación con las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados, desde la naturaleza de tales instituciones hasta las obligaciones formales vinculadas a las mismas, pasando por los sujetos obligados a retener y/o ingresar a cuenta¹², las rentas sometidas a dicha

11 Así, por ejemplo, resulta cuanto menos chocante lo declarado por el TSJ. de Asturias en su Sentencia de 28 de abril de 1998, en la que se afirmó que el hecho de que la antigua Ley 18/1991, de 6 de junio, reguladora del IRPF, confiara prácticamente en exclusiva toda la regulación normativa de las retenciones al Reglamento del Impuesto por aquel entonces vigente no vulneraba el principio de reserva de Ley, argumentándose que *"no se trataba en el caso de las retenciones de la constitución o modificación de un impuesto, sino de establecer una forma de recaudación"*. En nuestra opinión, esta argumentación se muestra incompatible con la calificación de la obligación de retener como una obligación autónoma e independiente.

12 En relación con la delimitación de los sujetos obligados a retener véase la Resolución de la Dirección General de Tributos (DGT) de 22 de noviembre de 2010, en la que se afirmó que la obligación de práctica de retención resulta inexistente cuando lo que se efectúa es una simple mediación de pago, si bien se ha de reconocer como una excepción a lo anterior la

obligación, el importe máximo de los pagos anticipados o las consecuencias derivadas del incumplimiento total o parcial de la obligación de retener e ingresar a cuenta.¹³

relativa a entidades depositarias de valores extranjeros propiedad de residentes en territorio español o que tengan a su cargo la gestión del cobro de las rentas derivadas de dichos valores, siempre y cuando tales rentas no hayan soportado retención previa en nuestro país, quedando integrada la base de la retención por aquella cantidad cuyo cobro gestiona el depositario, esto es, por el importe abonado al cliente, excluyendo la cantidad retenida por la sociedad que distribuye el dividendo.

13 Tal y como afirma el Tribunal Supremo (TS) en su Sentencia de 30 de junio de 2011, relativa a la determinación de los sujetos obligados a la práctica de retención tratándose de entidades vinculadas y a los requisitos necesarios para la práctica de retención, produciéndose una prestación de servicios a una entidad residente y teniendo lugar la percepción de rendimientos del trabajo por otra entidad, residente o no, con la que existe vinculación, no se requiere que los rendimientos del trabajo remuneren los servicios prestados a la entidad residente si bien, existiendo varias entidades residentes vinculadas, habrá de efectuarse una determinación del importe sobre el que deba recaer la retención a practicar por cada una de ellas, correspondiendo a la entidad la carga de la prueba. Recordó concretamente el Alto Tribunal que el art. 82.2, párrafo segundo de la antigua Ley 40/1998 reguladora del IRPF configuraba dos presupuestos que, en caso de conjuntarse, daban lugar a la obligación de retención. En el primero se requería que una entidad, residente o no residente, satisficiera rendimientos del trabajo a un contribuyente; en el segundo se exigía que éste último preste sus servicios a una entidad residente vinculada con la pagadora. A juicio del Tribunal la interpretación literal de la norma no permitía entender que el nacimiento de la obligación de retener se subordinase a que la retribución satisfecha se correspondiera con la contraprestación debida por los servicios prestados a la recurrente. Y con la interpretación literal coincide la derivada del objetivo perseguido, que no es otro que el de evitar situaciones como la presente, en que la entidad residente negó haber satisfecho rendimiento de trabajo alguno, indicando que en su contabilidad no aparecía cargo por este concepto. De este modo, cumplidos los dos presupuestos indicados con anterioridad, surgía la obligación de practicar retención. Añade además el Tribunal en la citada Sentencia de 30 de junio de 2011 que, en el supuesto de que fuesen varias las entidades residentes vinculadas, no todas habrían de retener por el importe total y tampoco cada una de ellas habría de hacerlo por el importe total de las cantidades satisfechas por la no entidad no residente. Por el contrario, habría de entenderse que la prestación de servicios a la residente, el pago de retribuciones por trabajo por la no residente y la vinculación entre ambas, determina la obligación de retener, pero el importe sobre el que ha de recaer la retención corresponde determinarlo a la residente, sobre quien recae la carga probatoria. Y

Desde diversos sectores doctrinales se ha puesto de manifiesto la "volatilidad" que presentan las normas reglamentarias reguladoras de los pagos a cuenta¹⁴, lo cual origina, sin lugar a dudas, una cierta inseguridad jurídica en el tráfico tributario que termina por incidir en el propio sujeto afectado, el cual podría llegar a cometer una determinada infracción tributaria no existiendo la menor intención de tal, dadas las numerosas obligaciones formales instauradas por el legislador instauró al efecto.

A nuestro juicio es esta una materia que necesariamente ha de ser objeto de estabilidad normativa. Por otra parte, y dada la trascendencia que los pagos a cuenta adquieren en la configuración de la situación jurídica del administrado frente a la Hacienda Pública, podría resultar conveniente incrementar la regulación encomendada a la Ley en esta materia.

La norma legal no debe limitarse únicamente a encuadrar y enunciar el tratamiento de la materia efectuando una inmediata remisión reglamentaria. Por el contrario debe ir más allá, desarrollando como mínimo el conjunto de elementos esenciales integradores de los pagos a cuenta. Así lo demanda además el necesario respeto al principio constitucional de reserva de Ley.

¿Qué naturaleza hemos de atribuir a los pagos a cuenta? Afirma el art. 99 de la LIRPF que los pagos a cuenta, al igual que sucede con los restantes pagos anticipados, tienen la consideración de deuda tributaria. Ahora bien, ¿son los pagos a cuenta a los que se refiere el citado precepto de la Ley 35/2006 auténticos pagos de la obligación tributaria? La respuesta a esta cuestión ha de ser necesariamente negativa. Téngase presente que el pago a cuenta se efectúa con anterioridad al

ello en función de datos que han de ser conocidos por ella y que ha de ofrecer a la Administración Tributaria a requerimiento de la misma.

14 En este sentido se pronuncian, entre otros autores, CAZORLA PRIETO, L. M.^º y PEÑA ALONSO, J. L., *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La Ley 40/1998 y su Reglamento*, Aranzadi, Pamplona, 1999, pág. 377.

nacimiento de la obligación tributaria principal derivada de la relación jurídico-tributaria. Y, como es de sobra conocido, para que pueda hablarse del pago como medio de extinción de la obligación tributaria se requiere la existencia de una obligación cierta y exigible.

Debe quedar claro, por tanto, que los obligados al pago a cuenta no lo son como consecuencia de la relación jurídico-tributaria principal que origina la realización del hecho imponible del Impuesto. Nos hallamos ante una obligación que nace de una relación distinta a la jurídico-tributaria principal, cuyo presupuesto de hecho viene determinado por el abono de rendimientos sujetos a pagos a cuenta¹⁵. Y el hecho de que lo ingresado por el retenedor aproveche al retenido, como pago anticipado del IRPF de este último, no significa que la obligación que el retenedor ha de cumplir sea una obligación ajena.

Las obligaciones tributarias derivadas de los pagos a cuenta determinan un anticipo del ingreso del impuesto, en nuestro caso del IRPF, del que es contribuyente aquel por cuya cuenta el obligado realiza el ingreso. Ahora bien, no todas las obligaciones tributarias contempladas dentro de la categoría general de los llamados "pagos a cuenta" presentan idéntico ámbito subjetivo. En efecto, mientras las retenciones y los ingresos a cuenta inciden sobre quien ha de efectuar el ingreso (ya sea en concepto de retención o en el de ingreso a cuenta en sentido estricto) así como sobre el contribuyente por cuya cuenta aquél lo realiza, los pagos fraccionados tienen como destinatario de la obligación correspondiente al contribuyente que realiza actividades económicas.

En resumen, la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al igual que sucedía con los anteriores textos legales reguladores del citado Impuesto (Real Decreto Legislativo 3/2004, Ley 40/1998 y Ley 18/1991), califica a la obligación

de practicar retención como una obligación autónoma respecto de la obligación que asume el contribuyente u obligado a soportar la retención, dada su condición de obligado principal frente a la Hacienda Pública que debe soportar la carga tributaria del Impuesto. Dicha interpretación ha sido además adoptada de manera unánime dentro de la Administración tributaria.

Señala el art. 101 de la Ley 35/2006 que las retenciones e ingresos a cuenta sobre los rendimientos del trabajo derivados de relaciones laborales o estatutarias y de pensiones y haberes pasivos han de fijarse reglamentariamente tomando como referencia el importe que resultaría de aplicar las tarifas o escalas de gravamen a la base de la retención o ingreso a cuenta.

De cara a determinar el porcentaje concreto de retención o ingreso a cuenta habrán de tomarse en consideración las circunstancias personales y familiares y, en su caso, las rentas del cónyuge y las reducciones y deducciones, así como el importe de las retribuciones variables que resulten previsibles, en los términos que reglamentariamente se establezcan. A este respecto, y como es sabido, se incorporó en su día a dicho cálculo, a través del Decreto-Ley 2/2008, de 22 de abril, la conocida deducción en la cuota líquida de 400 euros establecida para los perceptores de rentas del trabajo y de actividades económicas por el antiguo art. 80.bis de la Ley 35/2006.

De acuerdo con la citada remisión legal el Reglamento del IRPF, a lo largo de sus distintas redacciones, ha venido desarrollando un procedimiento de cálculo del porcentaje de retención que las empresas deben aplicar obligatoriamente a sus trabajadores, determinándose en virtud del mismo un tipo de retención variable dependiente, en gran medida, de la cuantía total de las retribuciones a percibir así como de los gastos y reducciones deducibles, de las circunstancias personales y familiares existentes e incluso (a raíz de la aplicación de la deducción de 400 euros) de las

¹⁵ Véase CAZORLA PRIETO, L. M.ª, y PEÑA ALONSO, J. L., *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La Ley 40/1998 y su Reglamento*, ob. cit., pág. 374.

deducciones practicadas en la cuota líquida.¹⁶

Dicho sistema de cálculo del tipo de retención fue asimismo objeto de modificación reglamentaria, articulada a través del Real Decreto 861/2008, de 23 de mayo, por el que se modificó el Reglamento del IRPF en materia de pagos a cuenta sobre los rendimientos del trabajo y de actividades económicas, a raíz de la referida incorporación de la deducción de los 400 euros. Así las cosas, con efectos desde la mensualidad del mes de julio de 2008 dicho porcentaje dejó de representar un número entero, obtenido por redondeo, pasando a aplicarse con dos decimales.¹⁷

Finalmente la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010, procedió a suprimir la aplicación de la citada deducción de hasta 400 euros por obtención de rendimientos del trabajo o de actividades, al estimarse que las razones que justificaron su implantación en 2008 como mecanismo de ayuda a las familias

proporcionándolas una mayor renta disponible para hacer frente a una situación caracterizada por elevadas tasas del Euribor y de la inflación, así como por los efectos de un precio muy alto del petróleo, habían desaparecido. A resultas de la supresión de dicha deducción, se llevó a cabo un ajuste técnico de carácter equivalente al que se realizó cuando se introdujo aquella, pero en sentido inverso, en el límite de la obligación de declarar¹⁸. Y, finalmente, para completar el proceso, a través del Real Decreto 2004/2009, de 23 de diciembre, se modificó nuevamente el Reglamento del IRPF, introduciéndose diversos cambios en el procedimiento general para determinar el importe de la retención al objeto de tomar en consideración la supresión gradual de la citada deducción. Concretamente se introdujo un nuevo art. 85 bis en el Reglamento del citado Impuesto destinado a determinar el importe de la deducción por obtención de rendimientos del trabajo. Y, como consecuencia de lo anterior, se modificó el art. 81.1 del RIRPF (estableciéndose los nuevos límites excluyentes

16 Adicionalmente existen otras muchas reglas especiales susceptibles de ser aplicadas. Por ejemplo, se establece que el tipo de retención aplicable no podrá ser inferior al 2% tratándose de contratos o de relaciones de duración inferior al año, si bien dicho porcentaje del 2% representa un mínimo para dichos contratos temporales de duración inferior al año, el cual sólo se aplica cuando no resulta un tipo de retención superior a los cálculos realizados de acuerdo con el procedimiento general.

17 Lo cierto es que los sistemas informáticos de gestión de nóminas utilizados por las empresas, previas las adaptaciones oportunas, han sido diseñados para desarrollar cualquier procedimiento de cómputo de las retenciones. De este modo el empresario pagador de las retribuciones a sus empleados procede a partir de ahora a calcular y a aplicar el tipo de retención correcto (con dos decimales) en las correspondientes nóminas del personal, ingresando a continuación las retenciones practicadas con el Modelo 110 o 111 que corresponda dentro del plazo mensual o trimestral de que se trate en función de su volumen de operaciones, y presentando asimismo durante el mes de enero la declaración informativa resumen anual (Modelo 190), necesaria para la elaboración por la Agencia Tributaria de los borradores del conjunto de los contribuyentes e imprescindible igualmente para posterior gestión de las declaraciones. Los pagadores continúan reteniendo, la Hacienda Pública recibe sus ingresos y los contribuyentes descuentan el importe de las retenciones practicadas percibiendo, en su caso, las devoluciones que correspondan.

18 Así las cosas fue objeto de modificación el art. 79 de la Ley 35/2006, relativo al cálculo de la cuota diferencial, de manera que ésta queda determinada en la actualidad por el resultado de minorar la cuota líquida total del Impuesto (esto es, la suma de las cuotas líquidas, estatal y autonómica) en los siguientes importes: la deducción por doble imposición internacional prevista en el art. 81 de la Ley; las deducciones a que se refieren los arts. 91.8 y 92.4 de la Ley; las retenciones a que se refiere el apartado 11 del art. 99 de la Ley; cuando el contribuyente adquiera su condición por cambio de residencia, las retenciones e ingresos a cuenta a que se refiere el apartado 8 del art. 99 de la Ley, así como las cuotas satisfechas del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR) y devengadas durante el período impositivo en que se produzca el cambio de residencia; y las retenciones, los ingresos a cuenta y los pagos fraccionados previstos en la Ley. Adicionalmente fue objeto de supresión el art. 80 bis de la Ley, relativo a la deducción por obtención de rendimientos del trabajo o de actividades económicas. De este modo, con efectos desde 1 de enero de 2010 y vigencia indefinida, el apartado 1 del citado art. 80 bis pasó a tener la siguiente redacción: "1. Los contribuyentes cuya base imponible sea inferior a 12.000 euros anuales que obtengan rendimientos del trabajo o rendimientos de actividades económicas se deducirán la siguiente cuantía:

a) Cuando la base imponible sea igual o inferior a 8.000 euros anuales: 400 euros anuales.

b) Cuando la base imponible esté comprendida entre 8.000,01 y 12.000 euros anuales: 400 euros menos el resultado de multiplicar por 0,1 la diferencia entre la base imponible y 8.000 euros anuales".

de la obligación de retener) y los arts. 85.3, 86.1, y 87.3 de dicho Reglamento, que se remiten al nuevo importe de la deducción anteriormente indicado. Adicionalmente fue objeto de modificación el art. 110 del RIRPF con la finalidad de adaptar el cálculo de los pagos fraccionados a efectuar por empresarios y profesionales al nuevo importe de la deducción por obtención de rendimientos del trabajo y de actividades económicas introducido.¹⁹

De cualquier manera, a la hora de proceder a la práctica de la retención son varias las situaciones conflictivas que pueden llegar a plantearse. Una de ellas es, por ejemplo, aquella que se origina tratándose de trabajadores con contratos temporales, en relación con los cuales resulta procedente la práctica de una retención mínima del 2%. Dada esta situación será siempre necesario realizar el cálculo correspondiente a efectos de garantizar que no se obtiene un porcentaje superior, efectuando asimismo las regularizaciones que resulten obligatorias en aquellos supuestos en los que se produzca la prolongación de la relación laboral una vez vencido el contrato inicial.

Tradicionalmente, en aquellos supuestos en los que se ha producido un error en la práctica de la retención, la Hacienda Pública ha venido reclamando a las empresas las cuantías no retenidas a los trabajadores o perceptores en general. Y ello a pesar de que son los perceptores de las rentas los beneficiarios directos de la comisión de dicho error, al recibir un importe monetario superior al que resulta pertinente. De este modo la Administración tributaria rechazaba el argumento en virtud del cual

las retenciones no practicadas debidamente habrían de exigirse a estos últimos, es decir, a los perceptores de las rentas, que son los que han soportado la práctica de la retención incorrecta y quienes, dada su condición de contribuyentes, asumen la obligación principal del pago del Impuesto. E igualmente no se ha aceptado como regularización válida que excluya de toda responsabilidad al pagador aquella en virtud de la cual el trabajador, en su declaración de renta anual, deduce únicamente las retenciones efectivamente soportadas, a pesar de que en dicho supuesto podría estimarse que el Tesoro Público se ha resarcido del perjuicio inicialmente soportado por el ingreso de unas retenciones inferiores a las procedentes. Y ello teniendo en cuenta además que, de manera recíproca, la Ley del Impuesto faculta al perceptor para deducir en su declaración anual aquellas retenciones que no hubiese soportado de manera efectiva, sobre la base de que las mismas han de ser exigidas por la Hacienda Pública a su pagador.

Por otra parte, dada esta última situación, y al hilo de la cuestión relativa a si dichas retenciones no ingresadas han de exigirse a la empresa pagadora o a los trabajadores, los Tribunales Económico-Administrativos han venido concluyendo a lo largo de diversas Resoluciones que, ante estos incumplimientos en los que incurra la empresa pagadora, debe estimarse que la obligación de retener e ingresar resulta autónoma, argumentándose a este respecto que sólo si se estima que el retenedor queda obligado a ingresar las retenciones (hayan sido estas practicadas o no) resulta justificada la regla de la deducción de dicha retención por parte del contribuyente.

A mayor abundamiento el art. 191 de la Ley 58/2003 (al igual que sucedía durante la vigencia de la antigua LGT) parece confirmar esta autonomía de la obligación de retener, al disponer el establecimiento de una sanción para aquellas conductas infractoras consistentes en la falta de ingresos tributarios repercutidos o de las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresar a cuenta de cualquier impuesto, no quedando condicionada la imposición de

¹⁹ Recuérdese que la Ley de Presupuestos para el año 2010 dispuso el mantenimiento de la citada deducción de 400 euros a partir de dicho período impositivo únicamente respecto de aquellos contribuyentes de rentas bajas. Dicha medida obligaba pues a efectuar las modificaciones correspondientes en el Reglamento del Impuesto con la finalidad de introducir las nuevas reglas destinadas a permitir determinar el importe de las retenciones a practicar a los perceptores de rendimientos del trabajo y los pagos fraccionados a efectuar por empresarios y profesionales. Igualmente se incorporaron al texto reglamentario los nuevos tipos de retención aprobados para el año 2010.

dicha sanción al hecho de no haberse ingresado por el contribuyente (que, como ya sabemos, es el obligado último a soportar la retención) la cantidad que no le fue retenida²⁰. En caso de que se aprecie la comisión de una infracción por parte del retenedor procederá la imposición de la correspondiente sanción de conformidad con el tipo establecido en el art. 191.1 de la LGT²¹ en función de la cantidad que debió ingresarse en su momento en la correspondiente autoliquidación por retenciones.

De ello se derivaría que no cabe calificar al retenedor como un supuesto de sustituto del contribuyente. Y tampoco sería posible argumentar el carácter accesorio de la obligación de retener al pagador por una liquidación administrativa a los contribuyentes, perceptores de las cantidades satisfechas por la empresa. Cabría estimar, por el contrario, que el legislador, a lo largo de la construcción del sistema de retenciones a cuenta, ha tratado de otorgar a este deber de retención unas especiales garantías que, si bien no determinan el abandono de la caracterización de la retención como "la cantidad a cuenta de la cuota que corresponda", sí que vienen a reforzar su exigibilidad.

Esta doctrina a la que nos referimos se ha encargado de precisar además que el citado esquema de relación existente entre

ambas obligaciones (la del retenedor y la del contribuyente retenido) no implica enriquecimiento injusto alguno para la Administración tributaria ya que, incluso en caso de exigirse al retenedor aquellas cantidades que el contribuyente no hubiese deducido al practicar su autoliquidación, quedaría abierta la posibilidad de que éste obtuviese, siempre y cuando se cumplan los requisitos legalmente establecidos, la correspondiente devolución de lo que indebidamente hubiera podido ingresar. Y, de la misma manera, si el contribuyente hubiese deducido en su autoliquidación la retención que debió efectuarse y finalmente no se practicó, tampoco ello supondría la comisión de una determinada irregularidad, anomalía o distorsión, ya que la Administración, de acuerdo igualmente con los requisitos que resulten exigibles, podría exigir del retenedor la práctica de la retención que procediese.

Incluso cabría la posibilidad de que un determinado contribuyente dedujese en su autoliquidación unas retenciones que no hubiesen sido efectivamente ingresadas por el obligado a hacerlo, de manera que la Administración no pueda hacer efectivo su importe, al prescribir por ejemplo su derecho frente al retenedor o por insolvencia de éste. Ello no perjudicaría al perceptor en cuanto a la deducción de dicha retención, que nunca va ser ingresada en el Tesoro. A este respecto puede consultarse además lo dispuesto por el art. 99 de la LIRPF.²²

En esta línea se situaron además, entre otras, las Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 25 de septiembre de 1996, 23 de junio y 7 de noviembre de 1997 y de 8 de septiembre y 22 de diciembre

20 Véase a este respecto la Sentencia del TSJ. de Madrid de 11 de octubre de 2012, en la que se declaró la improcedencia de sancionar la falta de ingreso por el retenedor cuando la Administración no acredita que el contribuyente ha deducido las retenciones no practicadas. Tal y como precisa el citado Tribunal la sanción resulta improcedente, dado que falta el presupuesto de hecho que sustenta la misma, no existiendo además base para su cálculo en los supuestos de anulación de una liquidación girada en concepto de retenciones a cuenta que no fueron en su momento practicadas por el retenedor, al no haber acreditado la Administración que la misma no daba lugar a un enriquecimiento injusto por no haber sido deducidas las retenciones por los sujetos retenidos.

21 Como es sabido señala este precepto de la Ley 58/2003 que constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo.

22 La Sentencia del TSJ. de Cataluña de 26 de noviembre de 2009 reconoció la procedencia de una deducción de retenciones practicadas por los pagadores a una sociedad de la que el sujeto pasivo resultaba ser socio y que tributaba en régimen de imputación, procediéndose a llevar a cabo la imputación en la declaración de ingresos por actividades económicas procedentes de dicha sociedad en un importe superior al de las retribuciones sobre las que se practicaron las retenciones.

de 2000. En todas ellas se señala que *“La obligación de retener e ingresar es autónoma y no está en función de si el retenido deduce o no en su autoliquidación lo que debió retenerse por el pagador”*. Este carácter autónomo de la obligación de retener respecto de la del actuar posterior de los retenidos fue asimismo ampliamente reconocido por la mayoría de los Tribunales Superiores de Justicia²³. Por su parte la Audiencia Nacional (AN) se encargó de precisar en su Sentencia de 7 de noviembre de 2002 que *“Las normas reguladoras del IRPF imponen al retenedor la obligación de ingresar el importe de la retención practicada y, asimismo, la que hubiera debido practicar en los plazos previstos en la normativa vigente. Esta obligación se impone directamente al retenedor y es independiente de la obligación del contribuyente, por lo que la conducta del primero no puede depender del comportamiento del segundo. La obligación de retener constituye una obligación autónoma y claramente diferenciada de la obligación de computar en la base imponible los ingresos sobre los que la retención se practique; su aplicación no supone doble imposición, pues la retención cumple la función de ser un pago a cuenta del ingreso personal del contribuyente, quien tiene derecho a deducir lo ingresado por el retenedor”*.²⁴

23 Véase, entre otras, la Sentencia del TSJ. de Castilla y León de 13 de octubre de 2001, así como las Sentencias del TSJ. de Asturias de 24 de febrero y de 13 de abril de 2000.

24 Añade asimismo la Audiencia Nacional en la citada Sentencia de 7 de noviembre de 2002 que *“La obligación de retener no está en función de si el contribuyente deduce o no en su autoliquidación lo que se le retuvo o lo que se le debió retener, sin perjuicio de que, si la Administración tributaria se dirige contra el retenedor por no haber retenido la cantidad correspondiente, éste tiene acción de regreso contra el retenido”*. Con posterioridad señalaría la AN en su Sentencia de 17 de julio de 2008 que, sin perjuicio del referido carácter autónomo de la obligación de retener, cabe la posibilidad de que se produzca un enriquecimiento injusto por parte de la Administración cuando, tras haberse extinguido la obligación principal sin que el sujeto retenido haya deducido las retenciones que no le fueron practicadas, se exija al retenedor el ingreso de las retenciones que debió practicar. De este modo declaró la Audiencia improcedente la exacción de las retenciones, pudiendo no obstante la Administración exigir al retenedor los efectos perjudiciales que para ella se hubieran derivado

II. LA TRASCENDENCIA DE LAS SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 27 DE FEBRERO DE 2007 Y DE 5 DE MARZO DE 2008.

Tradicionalmente tanto la doctrina administrativa como la jurisprudencia consolidada del TS han venido manifestando que el deber de retener e ingresar su importe por el obligado a ello es independiente del derecho del contribuyente a deducir el importe de la retención que le debieron haber practicado de manera tal que, cualquiera que resulte ser el comportamiento del contribuyente y obligado a soportar la práctica de la retención (ya sea no presentando declaración alguna o presentándola pero autoliquidando en ella una cuota diferencial resultante de no deducir retención alguna, de

en forma de intereses de demora y, en su caso, de sanciones. Tal y como se encargó de precisar la AN, una vez practicada la liquidación por el sujeto sometido a retención sin deducir las retenciones no soportadas, exigir las podría determinar el surgimiento de un enriquecimiento injusto, de manera que la Administración sólo podrá exigir intereses y sanciones. No cabe por tanto proceder a liquidar retenciones con base un precepto reglamentariamente declarado nulo, como es el art. 46.Dos.2, párrafo segundo, del antiguo Reglamento del IRPF de 1991. No resulta exigible la retención no practicada, en parte, a los trabajadores, al haber sido ya extinguida por pago la obligación tributaria por éstos cuando autoliquidaron sus respectivos impuestos sobre la renta o, al menos, no consta lo contrario. Sólo así se lograría, en opinión de la AN, evitar un enriquecimiento injusto por parte de la Administración. En definitiva, podría llegar a originarse un supuesto de enriquecimiento injusto en el supuesto de que se exigiese la retención después de extinguida la obligación principal sin que se restaran esas retenciones, siendo procedente a tal efecto que la Administración se limite únicamente a exigir intereses y, en su caso, sanciones. Véase asimismo a este respecto la Sentencia del TS de 28 de enero de 2011, en la que se reconoce igualmente el citado carácter autónomo de la obligación de retener, sin perjuicio de estimar que podría llegar a producirse un enriquecimiento injusto por parte de la Administración cuando, tras haberse extinguido la obligación principal sin que el sujeto retenido hubiese deducido las retenciones que no le fueron practicadas, se exige al retenedor el ingreso de las retenciones que debió practicar. Exigir al retenedor el ingreso de retenciones no practicadas constituiría un ingreso indebido, salvo que la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) probase que con el ingreso exigido no se produce un doble pago de la deuda tributaria. En dicho caso resultaría procedente su consideración como ingreso indebido, salvo que la Administración probase que con el ingreso de las retenciones no se está produciendo un doble pago de la deuda tributaria.

deducir las retenciones que efectivamente le practicaron o, en su caso, de deducir aquellas que le debieron haber practicado) carece de relevancia a efectos de la relación constituida entre el obligado a retener y la Administración tributaria por razón de dicha retención. Y ello haría además indiferente cualquier prueba que pudiera llegar a practicarse a este respecto.

En todo caso, existiendo obligación de practicar la retención pesaría sobre el retenedor el deber de ingresar la cantidad que debió haber retenido, incluso en aquellos casos en los que hubiese practicado una retención inferior a la debida o, simplemente, no hubiese practicado retención alguna. Y, correlativamente, el contribuyente y obligado a soportar la retención adquiere asimismo en todo caso el derecho a deducir la retención que le debieron haber practicado, cualquiera que resultase ser el comportamiento del obligado a retener, no derivándose además este derecho del acto de la retención e ingreso, ya sea este efectuado con ocasión de la presentación de una declaración-liquidación o en virtud de una liquidación practicada al efecto. Y ello traería además causa de lo dispuesto en el art. 99.5 de la LIRPF.²⁵

La Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de febrero de 2007, dictada al hilo de una obligación de contribuir correspondiente a una persona física perceptora de rentas²⁶, vino a

²⁵ No se aceptaban por tanto aquellas argumentaciones en virtud de las cuales ha de exigirse la retención al empleado y no a la empresa, pudiendo en su caso la entidad pagadora dirigirse a los perceptores de los rendimientos por vía judicial, a los efectos de exigirles el reembolso de los pagos que hubiera tenido que realizar el Tesoro en concepto de retención a cuenta de las retribuciones practicadas, en caso de haberlos descontado en las respectivas nóminas.

²⁶ Concretamente en el presente caso la parte recurrente alegó que el cobro efectuado por la Administración de la retención que debió practicarse implicaba un enriquecimiento injusto de ésta, ya que en la cuota de los sujetos pasivos correspondiente a su deuda tributaria había sido ya cobrada la retención no practicada y posteriormente exigida. De acuerdo con lo alegado por la parte recurrente sí, además de la cuota exigida en su día a los sujetos pasivos, se procediera a exigir la retención al retenedor la Administración estaría exigiendo un doble pago, a

modificar esta doctrina, al afirmarse en ella que cualquiera que resulte ser la naturaleza de la obligación, y aun considerando la obligación de retener como una obligación autónoma, no resulta posible su permanencia cuando ha sido cumplida la obligación principal, es decir, la obligación de la que depende o, en su caso, la obligación que garantiza. Ello no impide, sin embargo, que la Administración tributaria pueda exigir del retenedor los efectos perjudiciales que respecto de ella hubieran llegado a producirse por el hecho de no haberse practicado dicha retención o haberse practicado mal aquélla (en relación con los intereses y las sanciones que el retenedor pueda merecer). En efecto, la improcedencia de la práctica de una liquidación por retenciones habiéndose satisfecho ya la cuota tributaria por parte del contribuyente no constituye un impedimento para que la Administración tributaria pueda imponer sanciones al pagador de rentas que ha incumplido su obligación de retener. Ahora bien, a juicio del Alto Tribunal no se pueden ni deben confundir los planos en los que cada una de estas responsabilidades operan, así como los tiempos en los que resultan exigibles y los parámetros que deben ser observados de cara a la exigencia de cada una de ellas, resultando ajustado a derecho mantener y defender la autonomía e independencia de ambas obligaciones.

Ciertamente los hechos analizados en la citada Sentencia se estaban refiriendo a una normativa que había sido ya derogada. Sin embargo estima el Tribunal que los criterios contenidos en la misma resultan plenamente aplicables al amparo de la normativa vigente, que no ofrece ninguna variación de carácter sustancial a este respecto.

saber, el realizado por los sujetos pasivos y la cuantía posteriormente exigida en concepto de retención. En efecto, en la medida en que, en el concreto supuesto planteado, la discrepancia resultante de la actuación administrativa se produjo cuando el sujeto pasivo ya había autoliquidado su IRPF integrando los rendimientos percibidos sin descontar retención alguna, al entender que su actividad no estaba sujeta a dicha retención, debido precisamente a dicho motivo se anuló la liquidación al retenedor al objeto de evitar el surgimiento de una doble imposición.

La citada STS de 27 de febrero de 2007, con la finalidad de evitar un enriquecimiento injusto a la Administración, impide la exigencia al retenedor de las retenciones no aplicadas en aquellos casos en los que se haya producido ya una regularización por parte del perceptor de las rentas en su declaración anual²⁷. Ahora bien, tal y como se encarga de precisar el propio Tribunal, *"Ello no impide que la Administración pueda exigir del retenedor los efectos perjudiciales que para ella se hayan producido por el hecho de no haberse practicado o de haberse practicado mal dichas retenciones"*, en clara alusión a los intereses y a las sanciones que el retenedor pueda merecer. Piénsese que el hecho de que no exista crédito tributario para la Administración al haber sido éste satisfecho en su totalidad por el contribuyente no obsta para que nos hallemos en presencia de un sujeto que ha incumplido con la obligación legal de practicar la retención procediendo a efectuar su ingreso en el Tesoro Público.²⁸

27 En el concreto supuesto analizado por el Tribunal se daba la circunstancia de que el retenedor consideraba que había actuado de forma correcta al no practicar retención alguna, al estimar que no tenía obligación de hacerlo, estimando igualmente el contribuyente que su actividad no se hallaba sujeta a retención, procediendo a ingresarse la totalidad de la deuda tributaria. Acerca del alcance del citado pronunciamiento véase PASCUAL GONZÁLEZ, M. M., "Una nueva fundamentación jurisprudencial sobre el enriquecimiento injusto de la Administración en las retenciones", *Nueva Fiscalidad*, núm. 6, 2014, págs. 17 y 18; tal y como precisa este autor en la pág. 21 de su trabajo *"En el caso de autos que llevó al dictado de la citada Sentencia –se está refiriendo el autor a esta Sentencia del TS de 27 de febrero de 2007– no se daba el supuesto de que el contribuyente hubiera deducido la cantidad que le hubiera correspondido pese a que el retenedor no hubiese practicado retención alguna (...) Lo que ocurrió aquí fue que el retenedor no había practicado retención alguna por creer que no debía hacerlo; pero el contribuyente tampoco llevó a cabo deducción alguna, dado que también interpretó que no se le debía practicar ninguna retención"*.

28 Volvemos a recordar que esta posibilidad de exigir sanciones e intereses sin que se pueda exigir las cuotas o retenciones sobre las que se fundamenta el cálculo de dichas retenciones tiene su punto de apoyo legal en la propia LGT y, más precisamente, en su art. 191, que califica la falta de ingreso en plazo como una conducta sancionadora. De acuerdo con lo establecido en el citado precepto de la Ley 58/2003 la infracción por falta de ingreso de retenciones nunca constituirá una infracción leve, aunque dicha falta de ingreso no supere el límite de 3.000 euros,

constituyendo por el contrario muy probablemente en los casos de retenciones no aplicadas una infracción grave y muy grave en aquellos otros supuestos en los que las retenciones sí que se hubieran aplicado y no se hubieran ingresado. Finalmente en situaciones de carácter mixto en las que se diesen de manera simultánea los dos supuestos anteriormente indicados la infracción sería grave o muy grave dependiendo del porcentaje que representen las retenciones practicadas y no ingresadas sobre el importe total de la base de la sanción, esto es, la suma de las retenciones que debió ingresarse, hayan sido practicadas o no. Lógicamente, una de las causas exculpatorias de dicha responsabilidad lo será la actuación llevada a cabo con la diligencia necesaria prevista al efecto en el art. 179.1.d) de la LGT, la cual concurriría, por ejemplo, cuando el retenedor hubiese actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando hubiese ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los arts. 86 y 87 de la LGT. E igualmente tampoco resultaría exigible dicha responsabilidad si el obligado a retener hubiese ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre y cuando entre sus circunstancias y las mencionadas en la referida contestación existiese una igualdad sustancial que permitiera entender aplicables dichos criterios, no habiendo sido además estos objeto de modificación. En todo caso el incumplimiento de la obligación de retener constituye una infracción tributaria, bastando para su apreciación la mera inacción por parte del retenedor. En este sentido se ha pronunciado el TEAC a través, entre otras, de sus Resoluciones de 12 de febrero de 2009, 17 de marzo de 2010 (en la que se afirma que *"la obligación fue incumplida en plazo por el obligado al pago, el cual ha de arrastrar, por ende, las consecuencias conexas con ese incumplimiento, por lo que resulta conforme a Derecho imponer las sanciones que en cada caso procedan"*) y de 26 de junio de 2012; afirma concretamente el TEAC en esta última Resolución lo siguiente: *"Regularizada por la Administración la situación tributaria de un obligado a retener, que no ha practicado las retenciones a que estaba obligado, o las ha practicado por un importe inferior al debido, y no resultando exigible el pago de la liquidación, pues la exigencia de este pago da lugar a un enriquecimiento injusto de la Administración, (...) no procede anular automáticamente la sanción que deriva de esa regularización al retenedor, sino que, por el contrario, puede mantenerse esa sanción, siempre que concurran los demás elementos precisos para ello, en particular la acreditación del elemento subjetivo de la culpabilidad del obligado a practicar la retención (...) El hecho de que el pago de la liquidación no sea exigible no puede alterar la procedencia de la sanción, pues el retenedor ha incumplido su obligación de retener, sin perjuicio, claro está, de la necesidad de acreditar en cada caso la concurrencia del elemento subjetivo de la culpabilidad y cumplir todos los requisitos del procedimiento sancionador"*. A este respecto ya en su día la Resolución del TEAC de 9 de marzo de

Tal y como ha señalado MOYA CALATAYUD²⁹, el Alto Tribunal parecía tener un objetivo o idea principal consistente en evitar un efecto pernicioso del principio de autonomía de la obligación de retener. Se está refiriendo precisamente el TS a la eventual existencia de un posible enriquecimiento injusto por parte de la Administración. En este sentido afirma el Tribunal que, aunque debe mantenerse la autonomía de la obligación de practicar retención, dicha autonomía tiene un límite, consistente en la prohibición de que exista un enriquecimiento injusto para la Administración. En palabras del Alto Tribunal *"Debe evitarse toda costa que la Hacienda Pública reciba la misma cantidad dos veces (...) Han de censurarse aquellas actuaciones administrativas que puedan llevar a ese doble pago, cosa que sucedería si la Administración exigiese las retenciones al retenedor, cantidades que se corresponden con cuotas previamente cobradas al perceptor de la renta en la declaración de IRPF anual ya presentada"*.

A juicio del Tribunal, para poder admitir una eventual exigencia administrativa de las retenciones al retenedor se impone a la Administración la carga de la prueba de que ese doble pago no se ha producido, no considerándose como válida una mera actuación pasiva de aquélla en virtud de la cual se limite únicamente a considerar que ese doble pago o cobro no se ha producido. La Administración, antes de exigir el cumplimiento de su obligación de quien debió practicar la retención, ha de entrar a constatar si el contribuyente ha satisfecho mediante el pago de su obligación tributaria la totalidad de lo adeudado a la Administración, incluyendo aquellas cantidades que no fueron ingresadas por el retenedor. Se muestra así el TS partidario de efectuar un reparto equitativo de la carga

de la prueba, máxime si tenemos en cuenta que es la propia Administración actuante la que dispone de los datos necesarios en cuanto al cumplimiento de las obligaciones tributarias en las declaraciones anuales de los retenidos.³⁰

Con carácter general parece razonable estimar, por ejemplo, que no debe suponer un gran esfuerzo para la Administración proceder a incorporar al expediente de un procedimiento inspector información con la que aquélla pueda contar al respecto relativa a aquellas declaraciones que hayan sido correctamente presentadas, al objeto de que dicha información pueda posibilitar la práctica de devoluciones de oficio. Tampoco parece que represente un esfuerzo "insalvable" el hecho de que por parte

30 Téngase presente que esta información es de más difícil aportación por parte de la empresa pagadora, al tratarse de datos fiscales relativos a un tercero. No obstante lo que sucedió en el concreto supuesto analizado por el TS a través de la citada Sentencia de 27 de febrero de 2007 fue que la Administración tributaria se limitó únicamente a poner de manifiesto la naturaleza independiente de la obligación del retenedor respecto a la del sujeto pasivo. Acerca de esta cuestión relativa a la necesidad de que la Administración, con carácter previo a exigir el cumplimiento de su obligación de quien debió practicar la retención, constate si el contribuyente ha satisfecho mediante el pago de su obligación tributaria la totalidad de lo adeudado a aquélla (incluyendo aquellas cantidades que no hubiesen sido ingresadas por el retenedor) véase igualmente la Sentencia del Alto Tribunal de 16 de julio de 2008, ya analizada, y en la que se subraya que *"Si bien es cierto que puede darse la circunstancia de que no se haya extinguido la obligación principal, (...) no es menos cierto que la Administración, que es la que cuenta con las declaraciones formuladas por el Impuesto y con medios suficientes para ello, pudo comprobar y probar en el expediente administrativo o en el proceso, que no se había producido la extinción de la obligación del sujeto pasivo y que, en consecuencia, la exigencia del importe de la retención no comportaba doble tributación (...) La defensa de la obligación de retener como autónoma no puede justificar que una Administración que ha de servir con objetividad los intereses generales (art. 103.1 CE), ante una regulación del sistema de retenciones que resulta imperfecta, se limite a la exigencia del cumplimiento del deber del retenedor y, siendo única poseedora de todos los datos, permanezca inactiva ante situaciones de duplicidad que le son o pueden resultar conocidas, dando lugar por vía de los hechos a la legitimación de las mismas y, con ello, a un manifiesto enriquecimiento injusto"*.

2000 se encargó de precisar que los pagos a cuenta adquieren la consideración de deuda tributaria a los efectos de la aplicación del conjunto de disposiciones en materia de infracciones y sanciones tributarias.

29 MOYA CALATAYUD, F., "Las retenciones a cuenta del IRPF tras la jurisprudencia reciente del Tribunal Supremo", OL, Revista Tributaria Oficinas Liquidadoras, núm. 15, 2008, pág. 21.

de la Hacienda Pública se facilite información a los contribuyentes que permita a estos, por ejemplo, iniciar un procedimiento de devolución de ingresos indebidos.

Desde nuestro punto de vista, con carácter previo a entrar a reclamar al retenedor aquellas cantidades que no han sido ingresadas, corresponde a la Administración tributaria el deber de entrar a comprobar si el contribuyente ha ingresado o no dichas cantidades, evitándose con ello que aquélla pueda llegar a incurrir en un supuesto de enriquecimiento injusto. Y ello en tanto en cuanto es la Administración tributaria la encargada de entrar a probar la ausencia de concurrencia de esta última circunstancia.

Ahora bien, pueden llegar a plantearse determinados supuestos en los que resulte fácil probar que el enriquecimiento injusto de la Administración se ha producido. Así sucedería, por ejemplo, en aquellos casos de trabajadores que no han presentado declaración del IRPF por el ejercicio en cuestión, ya sea porque la cuantía de las retribuciones brutas del trabajo percibidas individualmente por cada uno de ellos no supere el límite de la obligación de declarar fijado en 22.000 euros por la Ley 35/2006 o porque, dada la cuantía de las retribuciones percibidas y de las retenciones soportadas (inferiores a las que resultasen procedentes), y teniendo en cuenta su situación personal y familiar, habiendo presentado declaración resultase una cuota a ingresar.

En este último caso estaríamos ante una situación distinta de la analizada por el Tribunal en su Sentencia de 27 de febrero de 2007, no apreciándose la existencia de ningún enriquecimiento injusto por parte de la Administración, ya que no existiría una declaración de IRPF anual presentada que regularizase la situación, pudiéndose considerar probado que el doble pago contemplado por el TS no se habría producido. Adicionalmente la Administración podría exigir del retenedor los efectos perjudiciales que para ella se hubiesen producido por el hecho de haberse practicado mal la retención, es decir, tanto las cuotas como

los intereses y las sanciones que el retenedor pueda merecer.³¹

Por otra parte, también podrían continuar exigiéndose al pagador cuotas no retenidas en aquellos casos en los que el retenido hubiese descontado en su declaración de IRPF la retención correcta que realmente no soportó o incluso cuando, con motivo de una liquidación practicada al perceptor la Administración le hubiese computado dicha retención como procedente. Es más, cabría la posibilidad de que, al hilo de una actuación de comprobación de retenciones efectuada con una inmediatez superior a la habitual, se pudiesen liquidar y exigir las retenciones antes de que el perceptor hubiese presentado su declaración de IRPF anual. Ahora bien, hemos de reconocer que en la mayoría de supuestos la comprobación al retenedor tendrá lugar con posterioridad a la presentación por parte de los perceptores de sus declaraciones anuales de IRPF, de manera que siempre que los mismos se hayan limitado únicamente a deducir las retenciones efectivamente soportadas, las retenciones no practicadas no resultarán exigibles del pagador obligado a retener.

En resumen, la Sentencia del TS de 27 de febrero de 2007 vino a confirmar que no cabe exigir ya las cantidades que debieron retenerse cuando concurren tres circunstancias, a saber:

31 En el caso específico de los intereses, objeto de regulación como es sabido en el art. 26 de la LGT (relativo al interés de demora), y de acuerdo con lo manifestado por el TS en su Sentencia de 27 de febrero de 2007, habría que estimar que, en caso de falta de ingreso de retenciones no aplicadas, se ha causado un perjuicio que determina la exigencia de dichos intereses por la totalidad del tiempo al que se extiende el retraso del obligado (retenedor). Estos intereses habrían de calcularse desde la finalización del plazo de presentación de la autoliquidación de retenciones y hasta la fecha en la que el obligado a soportar la retención hubiese presentado su declaración de IRPF anual e ingresado la cuota que resulte procedente. Por otra parte, en los supuestos en los que dicha regularización en la declaración anual del Impuesto no se hubiese producido (ya sea por omisión de la declaración o por deducirse incluso las retenciones no soportadas), los intereses de demora habrían de calcularse hasta la fecha de liquidación, a salvo de retrasos imputables a la Administración que permitan una superación de los plazos máximos establecidos para los procedimientos de comprobación.

que ya se haya producido la liquidación de la deuda tributaria principal; que el retenido haya deducido la cantidad efectivamente retenida; y que la obligación principal se haya extinguido.

Lo dispuesto por el TS en su Sentencia de 27 de febrero de 2007 se vio posteriormente refrendado en un nuevo pronunciamiento del Alto Tribunal, la Sentencia de 5 de marzo de 2008³². Afirma el Tribunal en este último pronunciamiento que no cabe regularizar las retenciones no practicadas con desconexión del cumplimiento de la obligación tributaria principal por parte del sujeto pasivo³³. En opinión del Tribunal, debe superarse

32 No obstante debe precisarse que este mismo criterio ya fue apuntado en su día por el Tribunal en su Sentencia de 13 de noviembre de 1999.

33 A través de la citada Sentencia analizó el TS un supuesto en el que la Inspección de los Tributos incoó al obligado tributario acta de disconformidad por el concepto tributario retenciones a cuenta del IRPF correspondiente a los períodos de 1989 a 1993. En la citada comprobación se puso de manifiesto que las bases y las cuotas debían ser modificadas, ya que se habían aplicado de manera indebida los tipos de retención al no considerarse algunas retribuciones variables, indicándose las cuotas diferenciales a ingresar por años, habiéndose satisfecho además honorarios a profesionales sin retención (expresándose la suma de cuotas) y constando igualmente que por expedientes de regulación de empleo y políticas de despidos, traslados y jubilaciones anticipadas se habían satisfecho indemnizaciones que excedían a las establecidas en el Estatuto de los Trabajadores, detallándose en una relación adjunta por ejercicios el número de trabajadores, así como el exceso y la retención íntegra a pagar. Dicha regularización dio lugar a la liquidación de las correspondientes cuotas, intereses de demora y sanción. Por otro lado, y sin perjuicio de lo anterior, a lo largo de la citada Sentencia quedó constatado que de las cantidades en la autoliquidación de su impuesto personal fueron descontadas aquellas que, de forma efectiva, se les habían retenido, y no las que se debían haber retenido por el retenedor, esto es, las legalmente procedentes. La regularización se produjo con posterioridad a la autoliquidación e ingreso de las cantidades debidas por el Impuesto personal por parte de los retenidos. Y dicha regularización se llevó a cabo cuando en el Tesoro Público ya se habían ingresado las cantidades legalmente procedentes por el Impuesto personal del retenido. En resumen, se retuvo menos de lo debido por el retenedor, si bien ello fue compensado cuando, en un instante posterior, el retenido se descontó la cantidad efectivamente retenida y no la legalmente procedente. Con posterioridad dicha regularización fue discutida por los obligados tributarios a través de los correspondientes mecanismos revisores, llegando la cuestión a la Audiencia Nacional, cuya Sentencia de 25 de enero de 2002 fue objeto de casación a través del presente pronunciamiento.

aquella doctrina que asume la naturaleza independiente o autónoma de la obligación del retenedor sin tomar en consideración la conducta del contribuyente, que constituye el auténtico obligado al pago de la obligación tributaria principal.

De conformidad con lo declarado por el TS, la regularización de la retención que debía de haberse practicado constituyó una vulneración del principio de prohibición del enriquecimiento injusto. Tal y como precisó el Alto Tribunal, *"(...) Si además de la cuota en su día exigida a los sujetos pasivos (que habrá sido mayor indudablemente al no haber sido objeto de retención) ahora se exige la retención al retenedor, resultará que la Administración habrá recibido una doble retención: Una, la devengada de los sujetos pasivo, aunque formalmente haya figurado como cuota del sujeto pasivo y no como retención; y otra, la cantidad que ahora se exige en concepto de retención a la entidad retenedora"*.

Lo anterior no obsta, sin embargo, para que el Tribunal defendiese la autonomía de la obligación de retener. Y es que, de conformidad con lo señalado por el TS, *"La justificación de la exigencia de la retención a la entidad retenedora consiste en afirmar la naturaleza autónoma de la obligación de retener, que no puede confundirse con la que pesa sobre el contribuyente, razón por la que si el retenedor no retuvo, o retuvo de modo cuantitativamente insuficiente, está obligado a hacer el ingreso pertinente con independencia de lo que haya sucedido con el sujeto pasivo receptor de las rentas. Se está, en este caso, en una hipótesis de desajuste entre lo que hizo el retenedor y lo que se debió hacer"*.

Estimó así el Tribunal que lo que parece lógico es que, cualquiera que sea la naturaleza de la retención (obligación accesorio de otra principal, obligación dependiente de otra, obligación en garantía del cumplimiento de otra), resulta imposible su permanencia cuando ha sido cumplido la obligación principal, la obligación de la que depende o la obligación

que garantiza. De este modo garantiza el Alto Tribunal, como se ha indicado, la autonomía de la obligación de retención si bien, dado el carácter accesorio, dependiente o en garantía de la obligación principal, si desaparece ésta última, la obligación de la que depende o bien la obligación que garantiza, ya no tiene razón de ser y, en consecuencia, no resulta exigible.

Una vez desaparecida la obligación principal porque el obligado retenido ingrese la cuota correspondiente a su impuesto personal ya no habrá obligación de retener y, en consecuencia, la eventual regularización de la Administración tributaria no será legalmente procedente. Téngase presente además que si se efectuase la misma regularización se originaría una doble imposición sobre los rendimientos obtenidos por el retenido, ya que por unas mismas cantidades se habría exigido la cantidad retenida legalmente procedente pero, sin embargo, el retenido sólo habría podido descontarse en su autoliquidación la retención efectiva que, en su momento, le hizo el retenedor. En consecuencia se originaría una doble imposición respecto de la retención que regularizó la Administración tributaria y que no descontó el retenedor en su impuesto personal.

En este sentido argumentó el Tribunal en la citada Sentencia de 5 de marzo de 2008 que *“En aplicación de la doctrina contenida en esta última sentencia, si la entidad retenedora declaró correctamente el importe total de las retribuciones de trabajo personal, aplicando a éstas los tipos porcentuales de la tabla de retenciones y si todos los empleados de la entidad hubieran declarado verazmente, por su parte, a efectos de su IRPF, sus retribuciones de carácter personal, puede afirmarse apodícticamente que respecto de todas estas retribuciones habrían pagado el impuesto correspondiente y, por tanto, la exigencia posterior a la entidad retenedora de cuotas adicionales por retenciones supondría una doble imposición que sólo se podría corregir exigiendo la empresa retenedora a sus empleados el reembolso de las cuotas adicionales por el concepto de retenciones y, a su vez, los empleados deberían*

revisar sus declaraciones, deduciéndose estas cuotas adicionales por retención, lo cual daría lugar a las correspondientes devoluciones, con independencia de los consabidos problemas de prescripción, admisión o no por parte de los empleados del reembolso exigido, elevación al íntegro de las retribuciones, etc.”.

Ahora bien a juicio del Alto Tribunal ello no impide que la Administración tributaria pueda exigir al retenedor los efectos perjudiciales (los intereses y las sanciones que el retenedor pueda merecer) que para ella se hayan producido por el hecho de no haberse practicado la retención o haberse practicado de modo cuantitativamente insuficiente. Dichos problemas se resolverían, de conformidad con lo declarado por el Tribunal, si en los expedientes en los que se discuten las retenciones se llamara al procedimiento a los sujetos del IRPF (es decir, a los empleados), exigiéndoles a los que no declararon verazmente sus retribuciones, no la cuota por retención, sino la cuota diferencial pertinente, en la que estaría incluida la cuota que debió serles retenida y los intereses correspondientes sobre las retenciones no practicadas y sobre la cuota diferencial descubierta. De este modo el TS, al objeto de hacer frente a la eliminación de la autonomía de la obligación de retener, atribuye la misma autonomía a una obligación accesorio, como es la relativa a la satisfacción de los intereses de demora, para la cual originariamente no fue ideada por el legislador.

Por otro lado expone el TS a través del citado pronunciamiento la existencia de doble imposición en caso de que se le exija el importe de la retención al retenedor. En palabras del Alto Tribunal *“(…) Respecto de todas estas retribuciones habrían pagado el impuesto correspondiente y, portanto, la exigencia posterior a la entidad retenedora de cuotas adicionales por retenciones supondría una doble imposición que sólo se podría corregir exigiendo la empresa retenedora a sus empleados el reembolso de las cuotas adicionales por el concepto de retenciones y, a su vez, los empleados deberían revisar sus declaraciones, deduciéndose estas cuotas adicionales por retención, lo cual daría*

lugar a las correspondientes devoluciones, con independencia de los consabidos problemas de prescripción, admisión o no por parte de los empleados del reembolso exigido, elevación al íntegro de las retribuciones, etc.

Podría haberse argüido que en el proceso no se ha acreditado la extinción de la obligación principal, pero lo cierto es que la Administración pudo y debió probar que ese pago no se había producido, pues dispone de medios para ello. En lugar de exigirse la acreditación de tal extremo, la sentencia recurrida ha preferido poner énfasis en la naturaleza autónoma de la obligación del retenedor con respecto a la del sujeto pasivo de practicar la retención y de realizar el correspondiente ingreso”.

Nótese por tanto como el TS vino a modificar la doctrina que asumía la naturaleza independiente o autónoma de la obligación del retenedor, estableciendo que la Administración tributaria no puede exigir a aquél las cantidades que debían haber sido retenidas e ingresadas si, en el momento en el que se efectúa la regularización administrativa, ya se ha extinguido la obligación tributaria principal.

Se estima así que si la entidad retenedora hubiese declarado correctamente el importe total de las retribuciones de trabajo personal aplicando a éstas los tipos porcentuales de la tabla de retenciones, y si todos los empleados de la entidad hubieran declarado de manera veraz, por su parte, a efectos de su IRPF, sus retribuciones de carácter personal, habría que concluir que respecto de todas estas retribuciones han satisfecho el impuesto correspondiente y, por lo tanto, la exigencia posterior a la entidad retenedora de cuotas adicionales por retenciones supondría la existencia de una doble imposición que sólo podría corregirse exigiendo la empresa retenedora a sus empleados el reembolso de las cuotas adicionales por el concepto de retenciones; y, a su vez, los empleados deberían revisar sus declaraciones, deduciéndose estas cuotas adicionales por retención, lo que daría lugar a la práctica de las correspondientes devoluciones, con independencia de los

problemas de prescripción que puedan llegar a plantearse, así como los de admisión o no por parte de los empleados del reembolso exigido, el de la elevación al íntegro de las retribuciones, etc.

A juicio del Alto Tribunal, una vez reconocida la existencia de circunstancias excepcionales que hiciesen prever una reducción de las remuneraciones, la sentencia de instancia debió anular la totalidad de las regularizaciones realizadas en el acto de liquidación sobre la base de las retribuciones del año anterior, y no sólo las correspondientes a trabajadores en regulación de empleo, suspensión de empleo y jubilación anticipada. En su opinión la actuación de la Administración exigiendo la retención al retenedor cuando ya ha sido pagada por los sujetos pasivos la cuota correspondiente a su deuda implica una clara, rotunda y abusiva doble imposición, tal y como ya declarase en su día el Alto Tribunal en su Sentencia de 13 de noviembre de 1999.

Ciertamente en el presente caso la Administración pudo y debió probar que el pago no se había producido, al disponer de medios para ello. Sin embargo, en lugar de exigirse la acreditación de dicha circunstancia, la sentencia recurrida prefirió centrar su atención en la naturaleza autónoma de la obligación del retenedor con respecto a la del sujeto pasivo de practicar la retención y de realizar el correspondiente ingreso.

A priori, cuando el retenedor retiene cantidades inferiores a las legalmente procedentes, las cuales son deducidas de los importes a percibir por el retenido a cuenta de la obligación personal de éste último, cabe afirmar que la retención termina gravando en última instancia la renta del retenido. Si dichas retenciones son posteriormente descontadas por el retenido en su obligación personal al objeto de evitar que las rentas sean gravadas dos veces puede afirmarse que no existe doble imposición en la citada actuación, ya que el pago anticipado efectuado por el retenedor a cuenta del sujeto pasivo del Impuesto personal se compensa con

un menor ingreso por parte de éste, al deducirse las cantidades retenidas en su autoliquidación. Y, finalmente, el retenedor, como consecuencia de la práctica de la regularización, habrá de ingresar los importes legalmente procedentes que no fueron objeto de retención en su momento.

A nuestro juicio, y a pesar de lo manifestado por el Tribunal, ello supondría la existencia de doble imposición en el supuesto de que la retención pudiera ser calificada como un impuesto sobre las rentas. Ahora bien como es sabido la retención no constituye un tributo. Se trata de un concepto tributario utilizado como mecanismo de anticipación de pago del Impuesto a su devengo con la finalidad, no ya sólo de allegar fondos al Tesoro Público, sino también de dotar de liquidez suficiente al Estado para cubrir las necesidades de pago que se generan para la Hacienda Pública durante el desarrollo del ejercicio presupuestario. De este modo, al no haber impuesto resulta difícil que pueda hablarse de la existencia de doble imposición ya que la retención, entendida como vehículo de liquidez, no se fundamenta sólo en la dotación de fondos al Estado, sino en la necesidad de mantenimiento de la liquidez del mismo.

La retención exigida al retenedor con motivo de la regularización practicada no parece tener por finalidad, dentro de la primera fase de aplicación del instrumento de la retención (es decir, en el instante de la práctica de la retención misma) gravar la renta del retenido, a pesar de que ese sea su resultado final, sino dotar al Estado de un mecanismo de financiación y de liquidez que, en última instancia, encuentra su elemento legitimador en el gravamen de la renta personal del retenido, lo que explica además el carácter autónomo que proclama la Ley. De este modo el mecanismo de la retención queda legitimado en su doble carácter financiador y de liquidez, sin necesidad de tener que buscar el fundamento de su existencia en la obligación personal del retenido.

Si se incumple la obligación de retener habrá que proceder a la regularización de la misma,

con independencia del impuesto personal del retenido ya que al margen del tributo de dicho retenido, lo que ha de ser objeto de regularización es un instrumento que dota de fluidez al Estado. Y ello adquiere su justa consecuencia en el hecho de que será el retenedor el que haya de satisfacer la regularización por la práctica de la retención no ingresada, reflejándose en su correspondiente cuenta de resultados, esto es, en su beneficio, al margen de los ingresos del retenido.

Desde nuestro punto de vista, y a pesar de lo señalado por el TS en la Sentencia, no habiendo hecho imponible no puede hablarse de la existencia de doble imposición. Y, por otro lado, si no hay descuento sobre la renta del retenido en la regularización efectuada por Hacienda (tal y como sucedía en el concreto supuesto de autos analizado por el Tribunal), así como tampoco la consiguiente deducción por parte de éste último, la retención se limitará a actuar como un mero mecanismo financiador y de liquidez del Estado. En efecto, siendo el propio retenedor el que retiene una cantidad inferior a la legalmente procedente se origina una situación en virtud de la cual quien termina pagando la regularización de la retención es el propio retenedor y no el obligado por el impuesto personal que grava la renta.

Así las cosas estimamos que, si bien podrá ser objeto de enjuiciamiento el resultado de imposición que para el retenedor pueda llegar a tener su propia conducta ilícita no ingresando las retenciones debidas en conjunción con el propio mecanismo de la retención, no podrá ser utilizado el argumento de la doble imposición al objeto de desvirtuar la regularización del retenedor en este tipo de situaciones.

A nuestro juicio parece lógico pensar que, cualquiera que resulte ser la naturaleza de la retención (ya se considere ésta como una obligación accesoria de otra principal, como una obligación dependiente de otra o como una obligación en garantía del cumplimiento de otra), no resultará posible su permanencia habiendo sido cumplida la obligación principal,

la obligación de la que depende o la obligación que garantiza.

Añade además el Tribunal que las indemnizaciones complementarias que excedan de la cuantía que con carácter obligatorio se establece en el Estatuto de los Trabajadores para los casos de cese o despido improcedente dejan de ser indemnización y se constituyen en renta sometida al Impuesto y a retención. Y no debe ser exigible la retención no practicada al haber sido ya pagada la obligación tributaria cuando los empleados de la entidad autoliquidaron sus respectivos impuestos sobre la renta.

El cumplimiento de la obligación principal determina la imposibilidad de exigir la cuota correspondiente a la retención. Dicho de otro modo, si el contribuyente ha satisfecho la cuota tributaria carece de sentido que la Administración despliegue la pretensión de cobro sobre el retenedor, ya que ello determinaría un doble cobro de la cuota correspondiente a la retención del contribuyente en su declaración, en primer lugar, y del retenedor, después.

Tendríamos así dos pretensiones de cobro dirigidas hacia dos sujetos distintos para exigir la misma cuota. Y, habiendo cumplido los sujetos pasivos con la obligación tributaria principal, carece de sentido exigirle el ingreso de la retención de una cuota debidamente ingresada. Ahora bien ello no impediría que la Administración tributaria pudiera exigir al retenedor los efectos de carácter perjudicial (esto es, los intereses y las sanciones que el retenedor pueda merecer) que para ella hubieran podido producirse por el hecho de no haberse practicado la retención o haberse practicado de modo cuantitativamente insuficiente. Debido precisamente a ello estima el Tribunal improcedente exigir la cuota correspondiente a las retenciones a los trabajadores de la entidad.

Recapitulando, a través de estos dos pronunciamientos afirma el TS que el incumplimiento por parte de la entidad pagadora de la obligación consistente en la práctica de las oportunas retenciones sobre los rendimientos

del trabajo, siempre que el perceptor de dichas retribuciones no hubiese procedido a la deducción de las retenciones, impide que la Administración tributaria pueda practicar liquidación alguna al retenedor en virtud del principio de prohibición de enriquecimiento sin causa y de prohibición de la doble imposición.

El cobro por parte de la Administración tributaria de la retención que debió ser practicada implicaría un enriquecimiento injusto por parte de aquélla, dado que en la cuota de los sujetos pasivos correspondiente a su deuda tributaria ya ha sido cobrada la retención no practicada y que ahora resulta exigible. En otras palabras, si además de la cuota en su día exigida a los sujetos pasivos (que habrá sido sin lugar a dudas mayor, al no haber sido objeto de retención), se exigiese ahora el importe de la retención al retenedor, la Administración habría practicado una doble retención: de una parte, la devengada de los sujetos pasivos, a pesar de que formalmente figure como cuota y no como retención; y, de otra, la cantidad exigida en concepto de retención a la entidad retenedora.³⁴

No cabe por tanto regularizar las retenciones no practicadas con desconexión del cumplimiento de la obligación tributaria principal por parte del sujeto pasivo. Debe superarse aquella doctrina que asume la naturaleza independiente o autónoma de la obligación del retenedor sin tomar en consideración la conducta del contribuyente, que constituye el auténtico obligado al pago de la obligación tributaria

34 Tal y como afirma el Alto Tribunal en su Sentencia de 5 de marzo de 2008, "El cumplimiento de la obligación principal determina la imposibilidad de exigir la cuota correspondiente a la retención (...) Lo contrario supondría hacer efectivas dos pretensiones de cobro dirigidas a sujetos distintos para exigir la misma cuota. En consecuencia no debe ser exigible la retención no practicada, al haber sido ya pagada la obligación tributaria cuando los empleados de la entidad pagadora autoliquidan sus respectivos impuestos sobre la renta (...) Después de que el contribuyente cumple con la obligación principal carece de sentido que la Administración regularice las retenciones que son obligaciones accesorias de aquélla, sin perjuicio de exigir sanciones e intereses al obligado a retener: superación de la doctrina de la obligación autónoma del retenedor".

principal³⁵. Modificó así el Tribunal la doctrina que asumía la naturaleza independiente o autónoma de la obligación del retenedor, estableciendo que la Administración tributaria no puede exigir a aquél las cantidades que debían haber sido retenidas e ingresadas si, en el momento en el que se efectúa la regularización administrativa, ya se ha extinguido la obligación tributaria principal. La Administración tributaria no debe practicar liquidación alguna al retenedor como consecuencia de unas retenciones no practicadas cuando el perceptor de los rendimientos ha pagado una cuota de IRPF superior al no haber deducido la citada retención.

III. LA PROYECCIÓN DE LA JURISPRUDENCIA DEL TS EN EL ÁMBITO DE LA DOCTRINA ADMINISTRATIVA.

¿Qué consecuencias tuvo esta jurisprudencia elaborada por el TS dentro de la doctrina administrativa? Inicialmente la DGT se encargó de clarificar en contestación a Consulta de 19 de junio de 2007 que el retenedor de rentas del trabajo sujetas al IRPF no puede exigir a los trabajadores las retenciones no practicadas en su día. En efecto, el incumplimiento total o parcial por parte del retenedor de su obligación de retener no permite en el ámbito tributario efectuar deducción alguna de los ingresos de los trabajadores ni reclamar a los mismos cantidades que se deban a retenciones no practicadas en su momento.

³⁵ Coincidimos en este sentido con PASCUAL GONZÁLEZ, M. M., "Una nueva fundamentación jurisprudencial sobre el enriquecimiento injusto de la Administración en las retenciones", ob. cit., pág. 37, cuando afirma que "El contribuyente tiene que pagar su deuda tributaria; el retenedor tiene que hacer frente a su obligación tributaria; la Administración tiene derecho a cobrar el crédito tributario. Las dos primeras son autónomas entre sí y encuentran su validez en la ley y su exigibilidad en la vigencia de la situación activa de la Administración (...) Si el contribuyente efectúa la totalidad del pago la Administración deja de tener el derecho de crédito, careciendo de fundamentación jurídica exigir al retenedor el pago de una deuda que no ya no existe. Toda actuación encaminada a tal fin conllevará un enriquecimiento injusto de la Administración".

Por su parte la Resolución del TEAC de 19 de abril de 2007, relativa a la obligación de practicar retención sobre la cantidad que en concepto de indemnización por despido ha de satisfacer una empresa a un trabajador en virtud de resolución judicial, subrayó que resulta indiferente el hecho de que quien reciba los rendimientos sometidos a retención deduzca o no la misma en la declaración del Impuesto, dada la autonomía que caracteriza a la obligación de retener, de manera que no cabe conceptuar al retenedor como un supuesto más de sustituto del contribuyente ni argumentar el carácter accesorio de la obligación de retener respecto de la que corresponde al contribuyente.

Finalmente fue la Resolución de este mismo Tribunal de 3 de abril de 2008 la encargada de aplicar la doctrina contenida en la STS de 27 de febrero de 2007, modificándose la línea anterior adoptada en materia de retenciones y estimándose improcedente la exigencia de retenciones cuando la misma puede dar lugar a un doble pago, al haberse ingresado la cuota por el contribuyente sin deducir las retenciones no practicadas.

Estima el TEAC en la citada Resolución que dichas retenciones no pueden exigirse cuando el retenido ha declarado sin deducir la retención no practicada, salvo que la Administración pruebe la inexistencia de un doble pago. De este modo, con independencia del carácter autónomo de la obligación de retener, cabría la posibilidad de que se produjese un supuesto de enriquecimiento injusto por parte de la Administración cuando, tras haberse extinguido la obligación principal sin que el sujeto retenido dedujese las retenciones que no le fueron practicadas, se exija al retenedor el ingreso de las retenciones que debió practicar. Ello motivaría su consideración como ingreso indebido, excepto si la Administración probase que con el ingreso de las retenciones no se está produciendo un doble pago de la deuda tributaria³⁶.

³⁶ En relación con este carácter autónomo de la obligación de retener señaló el TSJ. de Madrid en su Sentencia de 1 de julio de 2010 que dicho carácter autónomo no obsta, sin embargo, la posibilidad de

Con posterioridad el citado Tribunal, a través de su Resolución de 7 de septiembre de 2011, afirmó que no concurrían los requisitos exigidos por la jurisprudencia del Tribunal Supremo para apreciar que se había producido el enriquecimiento injusto en aquellos casos en los que el perceptor de las rentas sometidas a retención presentó la declaración correspondiente a su imposición personal sin incluir la totalidad de las rentas en cuestión. De este modo en el citado supuesto sería aplicable dicha jurisprudencia cuando la Administración Tributaria pretendiese liquidar una retención una vez extinguida (esto es, cumplida, en el sentido de declarada e ingresada) la obligación tributaria principal (la correspondiente al perceptor de los rendimientos sujetos a retención).

Añadió asimismo el TEAC en la citada Resolución que la suficiencia o no de la actividad probatoria desplegada por la Administración tributaria debe ser ponderada por las circunstancias que concurran en cada caso concreto. No obstante, y sin perjuicio de ello, debe entenderse en todo caso que la Administración ha cumplido con las exigencias de prueba de la no existencia de enriquecimiento injusto en aquellos supuestos en los que ha procedido no sólo a la regularización del obligado a retener, sino que ha regularizado igualmente la situación tributaria de los perceptores de las rentas, incluyendo en el cálculo de la cuota diferencial exigible a estos últimos las retenciones procedentes y no practicadas, exigidas al retenedor, ya que en estos casos no se ha producido el doble pago que veda el Tribunal Supremo. Y ello sin perjuicio de otros posibles medios probatorios que pueda utilizar

enriquecimiento injusto por parte de la Administración cuando, tras haberse exigido la obligación principal sin que el sujeto retenido dedujese las retenciones que no le fueron practicadas, se exige al retenedor el ingreso de las retenciones que debió practicar. De este modo reconoció el Tribunal la práctica de retención en los intereses por aplazamiento en el pago de la compraventa de una finca donde se ubicaba el inmueble en el que la entidad desarrollaba actividades empresariales, ya que la operación no se realizó en el ejercicio de una actividad. Y, a tal efecto, corresponde a la Administración Tributaria la carga de la prueba de que no se ha producido un doble pago, resultando la exacción de las retenciones improcedente en otro supuesto.

la Administración, como sería la acreditación, mediante la correspondiente diligencia o certificación del órgano competente en la que se haga constar que, para los perceptores que se relacionen, no figura en la base de datos de la Administración Tributaria, que aquellos hayan presentado declaración para el período y concepto concreto o que la han presentado sin incluir las rentas en cuestión, documentos éstos que deberán verse acompañados del resultado impreso de las diferentes consultas efectuadas en aquella base de datos informática, que así lo atestigüe.

De conformidad con lo manifestado por el TEAC a través de dicha Resolución de 7 de septiembre de 2011 no existe enriquecimiento injusto en aquellos supuestos en los que el perceptor de las rentas sometidas a retención ha presentado la declaración correspondiente a su imposición personal sin incluir la totalidad de las rentas en cuestión. Y la doctrina del TS sólo se aplicará cuando la AEAT pretenda liquidar una retención después de que haya sido declarada e ingresada la obligación principal correspondiente a los rendimientos sujetos a retención.

No hay enriquecimiento injusto cuando se regulariza al retenedor y a los perceptores incluyendo en la cuota diferencial las retenciones procedentes y no soportadas, ni tampoco cuando se prueba que el perceptor no consta como declarante en la base de datos de la AEAT, acreditando documentalmente las consultas a dicha base de datos. De este modo el TEAC vino a corregir el criterio que mantenía que el derecho a computar las retenciones no soportadas sólo se podía ver realizado en las autoliquidaciones presentadas en plazo. No obstante lo anterior parece razonable estimar que la acreditación del examen del censo de declarantes es prueba de la falta de declaración, pero también lo es que sin la regularización al retenedor y al que debió soportar la retención afecta a la realización de la ley y el Derecho que se ven lesionados si se exige una obligación a uno, sin corregir a otro, aunque ese proceder

sea más favorable a efectos recaudatorios³⁷.

Ciertamente resulta razonable estimar que el enriquecimiento injusto no se producirá cuando el que debió soportar la retención no declara los ingresos respecto de los que la retención se debió producir. Así debe resultar, además, cuando se regularice la situación tributaria del que debió ser retenido deduciendo el pago a cuenta no soportado. Pero no debería ser así sin la práctica de esa regularización.³⁸

37 Véase asimismo a este respecto la Sentencia del TSJ. de la Región de Murcia de 26 de enero de 2016, de conformidad con la cual aunque hubiera transcurrido el plazo para presentar las declaraciones del IRPF, la empresa puede regularizar las retenciones si los trabajadores no hubieran presentado las correspondientes declaraciones. Siendo la obligación de retener plenamente exigible, este efecto no puede tener lugar por aplicación del principio de prohibición del enriquecimiento sin causa cuando con el transcurso del tiempo el sujeto pasivo lleva cabo su regularización anual y paga la cuota correspondiente a los ingresos correspondientes sin deducirse el importe de retenciones que no soportó tuvo en cuenta los perceptores que no habían regularizado su situación la Administración tenía a su disposición los medios para acreditar que perceptores habían presentado tal declaración y quienes. Y, a resultas de lo anterior, el citado Tribunal estimó ajustada a Derecho la liquidación practicada. Por su parte la Sentencia del TSJ. de Madrid de 11 de abril de 2012 declaró dentro del ámbito del IS que, habiéndose producido una deducción de las cantidades que hubieran debido retenerse aun cuando la retención no se hubiera practicado o lo hubiese sido por un importe inferior al debido, la práctica de la devolución resulta procedente aun cuando no hubiera sido ingresado por el retenedor el importe de la retención correspondiente, no obstante a tal efecto lo dispuesto en el antiguo art. 145.2 del TRLIS, el cual se refería a las cantidades "efectivamente retenidas, siendo de aplicación únicamente a los supuestos de devolución de oficio por la Administración, pero no si la devolución solicitada procediese de la declaración-liquidación presentada por el sujeto pasivo, dado el carácter autónomo de la obligación de retener.

38 La citada Resolución del TEAC se sitúa en la misma línea que la anterior del citado Tribunal de 14 de julio de 2010, en la que se afirmó igualmente que el TS limita los supuestos de enriquecimiento injusto en materia de retenciones a aquellos casos en los que la Administración percibe duplicadamente el Impuesto, lo que implica la previa liquidación del Impuesto personal por parte del perceptor de las rentas y la necesidad de que por parte de la Administración se constate la ausencia de dicho doble pago, incorporando al expediente los datos y las pruebas acerca de la renta declarada por el perceptor y de la retención deducida por dicha percepción. En efecto, el TS limita la consideración del enriquecimiento injusto en retenciones exigidas

después del plazo de declaración a que se haya liquidado y no se hayan restado las no soportadas, debiendo retrotraerse las actuaciones para que la Administración se pronuncie sobre este aspecto que no constaba en el expediente. Y, tratándose de aquellos supuestos en los que, habiendo sido manifestado por el obligado tributario el enriquecimiento injusto en las alegaciones efectuadas al acta de inspección, la Administración no ha contestado debidamente a estas alegaciones y no ha incorporado prueba alguna relativa a la inexistencia de enriquecimiento injusto, se considera incorrecta la motivación de la liquidación recurrida, procediendo retrotraer las actuaciones con la finalidad de que la Administración pueda, en su caso, probar la inexistencia de enriquecimiento injusto. De este modo concluyó el TEAC que en el concreto supuesto analizado la Administración no motivó la inexistencia de enriquecimiento injusto tras haber presentado el contribuyente alegaciones al respecto en el procedimiento inspector. En dicho caso procedía la reposición de actuaciones al objeto de que la Inspección pudiese determinar si hubo o no enriquecimiento injusto. En resumen, en materia de retenciones e ingresos a cuenta de rendimientos del trabajo personal y profesionales el TS limita los supuestos de enriquecimiento injusto únicamente a aquellos supuestos en los que la Administración percibe duplicadamente el Impuesto, lo que implica la previa liquidación del impuesto personal por parte del perceptor de las rentas. Y la Administración tributaria ha de constatar la ausencia del doble pago, procediendo a incorporar al expediente datos acerca del importe y concepto de la renta declarada por el perceptor, así como del importe de la retención deducida por aquella percepción cuya retención a cuenta se discute. Tal y como afirma el TS a través de su Sentencia de 28 de noviembre de 2012 existe enriquecimiento injusto en las liquidaciones por retenciones no por doble pago, sino porque la retención exigida no pudo ser deducida por el sujeto pasivo, debiendo tomarse en consideración a este respecto la existencia de retención, de una parte, y el cumplimiento de la obligación principal del sujeto pasivo sin deducción, en todo o en parte, de la previa retención pactada, de otra. En palabras del Alto Tribunal *"La esencia de la cuestión no reside en si hubo o no declaración del sujeto pasivo, sino si hubo o no 'obligación principal'; pues este razonamiento confunde la 'obligación de declarar' con la 'obligación tributaria', lo que evidentemente implica confundir conceptos no equiparables y que son independientes, lo que explica que la 'obligación tributaria' exista y, sin embargo, pueda no concurrir la 'obligación de declarar' (...) El enriquecimiento sin causa configura un atentado patrimonial sin justificación alguna y cuya práctica sistemática acerca dicha conducta al campo delictivo"*. Concluye así el TS a través del citado pronunciamiento que, para determinar si existe "enriquecimiento injusto" o "sin causa" han de concurrir los parámetros relativos a la existencia de retención, de una parte, y al cumplimiento de la obligación principal del sujeto pasivo sin deducción, en todo o en parte, de la retención previamente pactada, de otra. En definitiva, la doctrina elaborada por el Alto Tribunal en relación con el enriquecimiento injusto únicamente

A la luz de la citada doctrina administrativa cabría por tanto aludir a la existencia de un supuesto de enriquecimiento injusto cuando se exige la retención después de extinguida la obligación principal sin que se resten esas retenciones, debiendo proceder a exigir únicamente intereses (computados desde el día que se debió ingresar la retención hasta la extinción de la deuda por el que percibió la renta) y, en su caso, sanciones. Después de extinguirse la obligación principal sin que se hayan deducido retenciones exigir las al retenedor podría producir enriquecimiento injusto.

A la cuestión relativa a la determinación de la naturaleza jurídica de la retención al hilo de la regularización de retenciones practicada en torno a aquellos perceptores que no autoliquidan el Impuesto se refirió el TEAC en su Resolución de 1 de junio de 2010, dictada en unificación de doctrina y a través de la cual se estimó el recurso extraordinario de alzada interpuesto al efecto. Tal y como precisa el TEAC en las regularizaciones de retenciones practicadas por la Administración Tributaria en sede de los pagadores, con relación a las retribuciones percibidas por sujetos pasivos que no liquidaron por aquel período su obligación personal presentando la correspondiente declaración-liquidación del IRPF³⁹ o del Impuesto sobre Sociedades (es

decir, regularización de retenciones referidas a perceptores no declarantes, tanto en el supuesto de no declarantes que incumplen la obligación de presentar la declaración como en el caso de aquellos otros que optaron por no presentarla, al estar exceptuados de tal obligación genérica), de acuerdo con la jurisprudencia sentada por el Tribunal Supremo (caso, entre otras, de las Sentencias de 27 de febrero de 2007⁴⁰, 5 de marzo de 2008⁴¹, 16 de julio y 22 de octubre de

será aplicable cuando la Administración haya recibido ya del sujeto pasivo la cuota correspondiente y se pretenda, además, cobrar la retención al retenedor, no existiendo además discrepancia alguna entre los datos y estando extinguida la obligación principal a satisfacción de los intervinientes. En cambio dicha doctrina no resultará aplicable si el sujeto pasivo no ha declarado las cantidades percibidas, no habiendo tributado por las mismas. Véase en este sentido MIGUÉLEZ FREIRE, A., "La AEAT sanciona dos veces por las retenciones no practicadas: el caso de los despachos profesionales", *Tribuna Fiscal*, núm. 277, 2015 (consultado en www.laleydigital.com). Por otra parte a través de la citada Sentencia de 28 de noviembre de 2012 recuerda el TS tanto a los tribunales de justicia (y, en particular, a la Audiencia Nacional) como a la propia Administración tributaria que han de conocer y de aplicar su doctrina relativa a la dimensión temporal de la independencia existente entre la obligación de retener y la obligación tributaria principal de manera que, extinguida esta última, no puede exigirse autónomamente la obligación de retener.

39 En efecto, en el concreto supuesto analizado por el TEAC a través de esta Resolución de 1 de junio

de 2010 se daba la circunstancia de que, además de producirse el incumplimiento de la obligación de retener, el contribuyente no autoliquidó su IRPF, motivo por el cual la Hacienda Pública practicó una liquidación frente al retenedor exigiéndole el pago de las cantidades no ingresadas.

40 De conformidad con lo declarado por el TS en la citada Sentencia, una vez practicada la liquidación del IRPF, no cabe exigir la retención no practicada.

41 De acuerdo con lo declarado por el TS en esta Sentencia, una vez que el contribuyente cumple con la obligación principal carece de sentido que la Administración regularice las retenciones que son obligaciones accesorias de aquélla, sin perjuicio de exigir sanciones e intereses al obligado a retener. De este modo tuvo lugar la superación de la doctrina de la obligación autónoma del retenedor.

2008⁴² y 7 de diciembre de 2009⁴³), no concurre

42 Afirmó concretamente el Alto Tribunal en la presente Sentencia, en relación con las retenciones a cuenta practicadas en el ámbito del IS por el concepto de retenciones del capital mobiliario, que "(...) Cuando la obligación principal ha agotado todos sus efectos, a satisfacción de todos los intervinientes, no puede la Administración, a pretexto del carácter autónomo de la obligación de retener, liquidar por este concepto de retención porque ello supondría un doble pago carente de la más elemental justificación puesto que la obligación principal ya se encuentra extinguida, y para el sujeto pasivo prescritos sus eventuales derechos a la devolución". Véase igualmente a este respecto la Sentencia del Alto Tribunal de 21 de mayo de 2009, en la que se afirmó que "La calificación de la obligación de retener como principal no puede justificar una liquidación que conduzca a situaciones de duplicidad impositiva y, en dicha ocasión, a exigencia de aquélla cuando estaban prescritos los eventuales derechos a la devolución por parte del sujeto pasivo". Queda así puesto de manifiesto que en el supuesto de que no resultase posible la devolución al sujeto que soportó la retención se podría producir dicho enriquecimiento de la Administración. Por el contrario, si dicho derecho a la devolución no hubiera prescrito, sería suficiente aplicar la legislación y devolver al sujeto pasivo objeto de la retención el importe ingresado indebidamente en su declaración, de manera que en ningún caso se produciría el enriquecimiento injusto de la Administración, al obrar en poder de la misma el conjunto de elementos necesarios para ajustar la deuda tributaria que a cada parte interesada le corresponden, ya que en el acta levantada por la Inspección para regularizar las retenciones indebidamente practicadas aparecían identificadas las personas o entidades objeto de retención y las cantidades regularizadas, de manera que sería suficiente con realizar un cruce con la declaración presentada por los trabajadores y practicar los ajustes correspondientes, devolviéndole la cuota del IRPF ingresada en exceso.

43 Reitera el TS a través de dicha Sentencia la imposibilidad de poder exigir al retenedor aquellas cantidades que debió retener cuando el retenido ya hubiera tributado por las correspondientes percepciones. En efecto, después de que el contribuyente cumpla con la obligación principal carece de sentido que la Administración regularice las retenciones que son obligaciones accesorias de aquélla, sin perjuicio de exigir sanciones e intereses al obligado a retener. Tuvo lugar pues la superación de la doctrina de la obligación autónoma del retenedor. De conformidad con lo declarado por el Alto Tribunal en esta Sentencia "(...) La obligación de retener surge por disposición de la ley y en función de mecanismos articulados para hacer posible que la Hacienda Pública perciba periódicamente el dinero que ha de destinarse a la satisfacción de necesidades públicas. Por ello la obligación de retener es plenamente exigible, pero este efecto no puede tener lugar por aplicación del principio de prohibición de enriquecimiento sin causa, cuando con el transcurso del tiempo el sujeto pasivo lleva a cabo su regularización anual y paga la

el doble pago del impuesto determinante del enriquecimiento injusto de la Administración, al no haberse extinguido aquella obligación tributaria principal.

Tales conclusiones no resultaban además alteradas, a juicio del Tribunal, cualquiera que fuese el hecho determinante de la no presentación de la correspondiente declaración-liquidación por el perceptor. Ya fuere por encontrarse el obligado tributario en alguno de los supuestos tasados por la normativa del impuesto, para los que se excepciona la obligación general de presentar aquella declaración, y haber hecho uso del mismo; o bien porque aquél omitió presentar la correspondiente declaración-liquidación, incumpliendo sus deberes tributarios (sin que, claro está, en este supuesto hubiera mediado actuación de la Administración regularizando su situación tributaria).

De este modo considera el TEAC que el enriquecimiento injusto concurre cuando la Administración percibe de manera duplicada el Impuesto, primero en sede del perceptor, en vía de autoliquidación, y segundo ingresando unas mayores retenciones en sede del pagador, vía liquidación. Tal y como se ha señalado, ya en su día el TS identificó el posible enriquecimiento injusto de la Administración con el doble pago del Impuesto: inicialmente, vía retención, y posteriormente, al autoliquidar el Impuesto al perceptor. Y es la concurrencia de aquel enriquecimiento injusto la que impone, cuanto menos, la extinción de la obligación principal, de manera que, no habiéndose presentado

cuota correspondiente a ingresos correspondientes sin deducirse el importe de las retenciones que no soportó". Adviértase por tanto que, al amparo de esta línea interpretativa adoptada por el Tribunal, la consabida autonomía de la obligación de retener no puede conducir al extremo de que termine produciéndose un supuesto de enriquecimiento injusto de la Administración. Lo que el TS está dando a entender con su razonamiento es que el pago efectuado por el obligado principal constituye el nexo causal entre el enriquecimiento de la Administración, de una parte, y el empobrecimiento del retenedor, de otra, ya que a resultados de dicho pago tiene lugar la eliminación de la propia exigibilidad de la obligación tributaria establecida para el retenedor.

la correspondiente autoliquidación por el no declarante, no cabe hablar del doble pago del Impuesto o de la existencia de enriquecimiento injusto.⁴⁴

Estima así el TEAC que cabe la posibilidad de que se produzca un enriquecimiento injusto en favor de la Administración cuando, tras haberse extinguido la obligación principal sin que el sujeto pasivo dedujese las retenciones que no le fueron practicadas, se exige al retenedor el ingreso de las retenciones que debió practicar.

Ahora bien, de conformidad con lo declarado por el Tribunal no existirá enriquecimiento injusto en el supuesto de regularización de retenciones referidas a perceptores que no hayan presentado declaración del Impuesto, tanto si no lo han hecho por incumplimiento de su obligación de presentar declaración como si optaron por no presentarla al estar exceptuados de tal obligación. A juicio del TEAC en el citado supuesto la Administración cumplía con las exigencias acerca de la carga de la prueba mediante la consulta en la base de datos informática de la Administración tributaria de la que resultaba que dichos perceptores no estaban incluidos entre los que habían presentado declaración para un período y concepto concreto.

El TEAC hace prevalecer pues el carácter autónomo de la obligación de practicar retención sobre la prohibición de enriquecimiento sin causa cuando el sujeto pasivo no presentó declaración, aunque sea por no estar obligado a ello, ya que esta última prohibición no entra en juego en el supuesto de regularización de unas retenciones referidas a perceptores que no han presentado declaración en el IRPF, tanto si no lo han hecho por incumplimiento de su obligación de presentar declaración como si optaron por no presentarla, al estar exceptuados de dicha obligación. De cara a la determinación de la carga de la prueba a la Administración le será suficiente con la aportación de los datos informáticos sobre los perceptores de renta. En consecuencia se

entiende que la Administración cumple con las exigencias acerca de la carga de la prueba mediante la consulta en la base de datos informática de la Administración tributaria de que resulte que dichos perceptores no están incluidos entre los que han presentado declaración para un período y concepto concreto.⁴⁵

Por otra parte en estos supuestos las exigencias acerca de la carga de la prueba que se infiere de la jurisprudencia del Tribunal Supremo se verían cumplidas incorporando al expediente instruido la correspondiente diligencia o certificación del órgano de la Administración Tributaria que tenga atribuida la competencia para instruir y/o dictar la resolución que ponga fin a aquel procedimiento de comprobación o inspección en la que se haga constar que, para los sujetos pasivos que se identifican, no consta en la base de datos de la Administración Tributaria que recoge el universo de obligados tributarios, que aquéllos hayan presentado declaración-liquidación para el período y concepto concreto; documento éste que se verá acompañado del resultado impreso de las diferentes consultas efectuadas en aquella la base de datos informática, que así lo atestigüe.

En todo caso la carga de la prueba recae sobre la Administración, no siendo fundamentada por el TS en el art. 105.1 de la LGT (de conformidad

45 Tal y como subraya a este respecto el TEAC "Las exigencias acerca de la carga de la prueba que se infiere de la jurisprudencia del TS se verían cumplidas incorporando al expediente instruido la correspondiente diligencia o certificación del órgano de la Administración tributaria que tenga atribuida la competencia para instruir y/o dictar la resolución que ponga fin a aquel procedimiento de comprobación o inspección, en la que se haga constar que, para los sujetos pasivos que se identifican, no consta en la base de datos de la Administración tributaria que recoge el universo de obligados tributarios, que aquéllos hayan presentado declaración-liquidación para el período y concepto concreto; documento éste que se verá acompañado del resultado impreso de las diferentes consultas efectuadas en aquella base de datos informática, que así lo atestigüe". En resumen, el Tribunal identifica el enriquecimiento injusto con un doble pago, por retención y por autoliquidación, de manera que si no se presenta declaración (ya sea por incumplimiento o porque no hay obligación) no existe doble pago.

44 Así se encargó de precisarlo el TS, entre otras, en su Sentencia de 16 de julio de 2008.

con el cual contribuyente que pretenda hacer valer su derecho a deducir retenciones debe acreditar los hechos constitutivos del mismo), sino en la “teoría de la proximidad del objeto de la prueba” del art. 217.6 de la Ley de Enjuiciamiento Civil. Ahora bien no hay necesidad de esa doctrina recogida, entre otras, en las Sentencias del TS de 27 de febrero de 2007, 5 de marzo de 2008, 21 de mayo de 2009 y 7 de diciembre de 2009⁴⁶, cuando no se declara porque la Administración no puede ser obligada a la realización de una prueba diabólica negativa. Y, a este respecto, ha de bastar la certificación del Censo de Obligados Tributarios y la prueba de las consultas hechas al mismo.⁴⁷

Mediante Resolución de 7 de septiembre de 2011 analizó el TEAC el alcance de la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre el enriquecimiento injusto de la Administración el cual se produciría si, tras haberse extinguido la obligación principal sin que el sujeto retenido dedujera las retenciones que no le fueron practicadas, se exigiese al retenedor el ingreso de las retenciones que debió practicar. Pues bien, tal y como precisa el TEAC dicha jurisprudencia no resulta aplicable, sin embargo, cuando el perceptor de las rentas sometidas a retención ha presentado su declaración sin incluir las rentas en cuestión, en cuyo caso el carácter autónomo de la obligación de retener obliga a exigir las retenciones al retenedor y, en consecuencia, a permitir su deducción por el contribuyente.

46 Concretamente en el supuesto analizado por el TS a través de la presente Sentencia la actuación impropia de la Administración vino motivada por el hecho de que aquella se limitó a exigir el cumplimiento de la obligación de retener, sin atenderse a los datos que obraban en su poder sobre las declaraciones que fueron presentadas por los perceptores de los rendimientos. A mayor abundamiento de la prueba practicada en las actuaciones se desprendía que varias de las citadas percepciones fueron correctamente declaradas, quedando sujetas a tributación en el IRPF.

47 Véase igualmente a este respecto la Sentencia del TSJ. del País Vasco de 28 de abril de 2010, en la que se afirma que procede la práctica de la regularización por discrepancia entre las declaraciones-liquidaciones trimestrales y el importe que la empresa declara retenido en el resumen anual en aquellos casos en los que no se aporta justificación bastante y sin necesidad de procedimiento de comprobación.

Por lo que respecta a la carga de la prueba de la inexistencia de enriquecimiento injusto (la cual, como es sabido, corresponde a la Administración), habrá que estar a las circunstancias de cada caso, si bien con carácter general entiende el TEAC que debe estimarse que existe acreditación suficiente cuando la Administración regulariza también la situación tributaria de los perceptores de las rentas, incluyendo en el cálculo de la cuota diferencial exigible las retenciones procedentes y no practicadas.

No concurrían pues los requisitos exigidos por la jurisprudencia del TS para apreciar que se había producido el enriquecimiento injusto tratándose de un supuesto en el que el perceptor de las rentas sometidas a retención había presentado la declaración correspondiente a su imposición personal sin incluir la totalidad de las rentas en cuestión. Dicha jurisprudencia únicamente resulta aplicable cuando la Administración tributaria pretende liquidar una retención una vez exigida (es decir, cumplida en el sentido de declarada e ingresada) la obligación tributaria principal correspondiente al perceptor de los rendimientos sujetos a retención.

No existe pues enriquecimiento injusto cuando el perceptor de las rentas sometidas a retención ha presentado su declaración sin incluir la totalidad de las rentas en cuestión, sino únicamente cuando la Administración pretende liquidar una retención una vez extinguida la obligación tributaria principal. Y tampoco existe enriquecimiento injusto cuando la Hacienda Pública regulariza también la situación tributaria de los perceptores de las rentas incluyendo en el cálculo de la cuota diferencial exigible las retenciones procedentes y no practicadas, correspondiendo en todo caso a la Administración la carga de la prueba de la inexistencia de enriquecimiento injusto.

Véase igualmente a este respecto la Resolución del TEAC de 26 de junio de 2012, en la que se afirma que, habiéndose regularizado por parte de la Administración la situación tributaria de un obligado a retener que no ha practicado las retenciones a las que estaba obligado o

que las ha practicado por un importe inferior al debido, y no resultando exigible el pago de la liquidación (ya que la exigencia de dicho pago da lugar o puede dar lugar a un enriquecimiento injusto de la Administración), no procede anular de manera automática la sanción derivada de dicha regularización al retenedor, sino que la misma podrá mantenerse, siempre y cuando concurren los restantes elementos precisos para ello y, en particular, el relativo a la acreditación del elemento subjetivo relativo a la culpabilidad del obligado a la práctica de la retención.

Adviértase que a través de la citada Resolución se planteaba nuevamente la cuestión relativa a si, habiéndose regularizado por parte de la Administración la situación tributaria de un obligado a retener (que, como se ha señalado, no practicó las retenciones o las practicó pero por un importe inferior al debido), y no resultando exigible el pago de la liquidación (ya que la exigencia de dicho pago podría dar lugar al surgimiento de un supuesto de enriquecimiento injusto como consecuencia de la conducta de otro obligado al pago distinto, a saber, el perceptor de los rendimientos sujetos a retención, al presentar éste las autoliquidaciones correspondientes a su imposición personal sin deducirse las retenciones que debieron ser practicadas), procedía anular automáticamente la sanción derivada de dicha regularización al retenedor o si, por el contrario, podía mantenerse dicha sanción, siempre y cuando concurren los restantes elementos precisos exigidos al efecto y, en particular, la acreditación del elemento subjetivo de la culpabilidad del obligado a la práctica de la retención.

Pues bien a través de la presente Resolución dictada en unificación de criterio, el TEAC recuerda la doctrina elaborada por el TS a través, entre otras, de sus Sentencias de 21 de enero y 17 de junio de 2010, de conformidad con la cual la Administración tributaria no debe ejercer una pretensión de cobro sobre el retenedor cuando el obligado a soportar las retenciones ha pagado la cuota tributaria, ya que ello determinaría el surgimiento de un supuesto de doble cobro. Ahora bien, ello no impide que la Hacienda

Pública pueda exigir al retenedor los efectos perjudiciales (intereses y sanciones) que para ella se hayan producido por el hecho de no haberse practicado la retención o de haberse practicado de manera cuantitativamente insuficiente. De acuerdo con lo manifestado por el Tribunal en esta Resolución de 26 de junio de 2012 *"Si el retenedor incumplió su deber de retener y ese incumplimiento es merecedor de sanción, en el caso de que la deuda hubiera sido ingresada por un tercero (el perceptor), ello no convalida el incumplimiento de aquel deber por el hecho de que la exigencia de la obligación no pueda hacerse para evitar la duplicidad en el pago y el enriquecimiento injusto de la Administración"*.⁴⁸

Tal y como precisase previamente el TEAC a través de su Resolución de 27 de marzo de 2010 *"La anulación de la liquidación por retenciones no conlleva necesariamente la anulación del acuerdo sancionador que la liquidación de retenciones puede llevar aparejado, en la medida en que con dicha sanción se está castigando una conducta del obligado tributario que es susceptible de ser sancionada, aunque no pueda exigirse la cuota correspondiente por haber sido ésta última ingresada. Conducta sancionable que consiste en el incumplimiento por parte del obligado de su obligación de retener e ingresar las cantidades retenidas en el Tesoro Público"*.⁴⁹

48 Añade asimismo el TEAC en esta Resolución de 26 de junio de 2012 que *"La conexión entre una liquidación y la sanción de ella derivada no puede negarse. Pero una cosa es esa innegable conexión, y otra distinta estimar que cualquier incidencia en la liquidación sea trasladable automáticamente a la sanción. Si bien es cierto que frecuentemente las sanciones corren la misma suerte que las liquidaciones, cuando éstas últimas son anuladas, ello es, o debería ser, porque el motivo de la anulación de la liquidación influye, puede hacerlo, en la sanción, por ejemplo en lo relativo a la apreciación del elemento subjetivo de la culpabilidad (...) Pero si el motivo de anulación de la liquidación no altera circunstancia alguna determinante de la sanción, no puede racionalmente trasladarse la nulidad de la liquidación a la sanción"*.

49 Ya con anterioridad se había encargado de precisar el TEAC mediante Resolución de 22 de octubre de 2009 que *"La obligación del retenedor es una obligación que le es propia y que es autónoma e independiente de la obligación que tiene el perceptor de la renta de declarar dicha renta y autoliquidar su tributo. Por tanto el incumplimiento de una obligación tributaria por*

Ciertamente una cosa es que la existencia de la obligación propia del retenedor resulte excepcionada, exonerándose de su pago siempre y cuando concurren un conjunto de requisitos (básicamente, como ya sabemos, cuando el contribuyente procedió al abono de las cantidades de las que el Tesoro Público era acreedor), y otra bien distinta que se disponga la anulación de la liquidación, ya que esto último implicaría, en definitiva, admitir la subsanación de la obligación tributaria a través del posterior cumplimiento por parte de otro obligado tributario, a saber, el perceptor de la renta sujeta a retención, no resultando posible además imponer al retenedor la correspondiente sanción derivada de su conducta antijurídica. A nuestro juicio la no exigibilidad de la cuota tributaria al retenedor no obsta para que la Administración tributaria pueda exigir a aquél aquellos efectos perjudiciales (caso de los intereses y de las sanciones) que hubieran podido producirse por el hecho de no haberse practicado la retención o de haber sido ésta insuficiente⁵⁰.

En resumen, en la regularización practicada al retenedor que no retuvo o retuvo de menos, si hubo enriquecimiento injusto porque el preceptor no dedujo importe por retención, se

parte de un obligado tributario, el retenedor, no puede quedar subsanado por el posterior cumplimiento, por parte de otro obligado tributario distinto, el perceptor de la renta sujeta a retención, de sus propias obligaciones fiscales".

50 Véase en este sentido PASCUAL GONZÁLEZ, M. M., "Una nueva fundamentación jurisprudencial sobre el enriquecimiento injusto de la Administración en las retenciones", ob. cit., pág. 48; matiza no obstante este autor que "el que aquí se defiende como correcta tanto la actuación de la Administración como de los tribunales al imponer sanciones, no implica que necesariamente deba imponerse una sanción al obligado tributario que ha incumplido con su obligación, en este caso, la de practicar la retención y realizar su posterior ingreso en el Tesoro Público. Sin embargo, los casos en que no procede la sanción no encuentran su fundamento en la no exigibilidad del pago al obligado tributario por un posible enriquecimiento injusto de la Administración. Simplemente, estaríamos ante supuestos en los que, por ejemplo, el obligado tributario se pueda ver superado por la aplicación de una norma compleja cuya dificultad se incrementa cuando debe aplicarse a un número de trabajadores temporales cuyas circunstancias personales y familiares están sometidas a constantes cambios".

exigirá la sanción, si procede. Así las cosas en el presente caso procedería el mantenimiento de la sanción siempre y cuando se acreditase la concurrencia de culpabilidad en la conducta del retenedor, con la consiguiente inclusión dentro del tipo infractor previsto en el art. 191.1 de la LGT, procediéndose al cálculo del a sanción con base en aquella cantidad que en su momento se debió ingresar en la autoliquidación por retenciones. Y ello sin perjuicio, como se ha señalado, de que resultase improcedente la exigencia al retenedor en caso de que diese lugar a un enriquecimiento injusto de la Administración, al haber presentado el sujeto pasivo sus autoliquidaciones correspondientes sin deducirse las retenciones que debieron serle practicadas.

Por su parte la AN se encargó de precisar en su Sentencia de 25 de abril de 2012, al hilo de la existencia de unos rendimientos variables o ingresos pasivos percibidos por los distribuidores de una entidad que solo vendía sus productos a través de sus distribuidores mediante una estructura negocial de venta multinivel, que dichos rendimientos tenían la consideración de rendimientos de actividad profesional sujetos a la práctica de retención. Y, dado que en el concreto supuesto de autos analizado los distribuidores no practicaron la deducción de las retenciones no practicadas, entiende la AN que la exigencia de las cantidades al retenedor por parte de la Administración produciría un supuesto de enriquecimiento injusto de la misma por doble pago, sin perjuicio de la exigencia de los intereses moratorios, los cuales habrían de calcularse aplicando como día de inicio el instante en el que se debió ingresar las cantidades no retenidas y hasta el instante en el que el perceptor presentó su autoliquidación por el Impuesto.

En el supuesto de que el perceptor de las rentas sometidas a retención no hubiese incluido la totalidad de las rentas en cuestión produciéndose un incumplimiento de los requisitos exigidos ha de limitarse la aplicación de la teoría del enriquecimiento injusto a aquellos supuestos en los que la Administración pretenda percibir

duplicadamente el Impuesto, partiéndose necesariamente de la previa liquidación de su impuesto personal por parte del perceptor de las rentas en cuestión. Y ello sobre la base de que no cabe duplicidad alguna en la exigencia del Impuesto cuando no se ha extinguido, dando debido cumplimiento a la obligación tributaria principal. En todo caso la actividad probatoria a desarrollar debe ser suficiente, debiendo entrar a ponderarse las circunstancias concretas.

IV. LA POSTERIOR MODULACIÓN POR PARTE DEL TS DEL CARÁCTER AUTÓNOMO DE LA OBLIGACIÓN DE RETENCIÓN.

La STS de 25 de junio de 2013, al hilo de la cuestión relativa a la posibilidad de exigir el pago de una retención a una entidad pagadora de rentas cuando, a la vez, no se habían regularizado en sede de las personas físicas sus autoliquidaciones en el IRPF señala que, habiéndose producido el abono de unos servicios a consultoras vinculadas con los directivos de la pagadora (los cuales estima la Administración que han de considerarse como renta de éstos), no fue probada la inexistencia de enriquecimiento injusto por la Administración, que es a quien corresponde la carga de la prueba, produciéndose una tributación de la renta en el Impuesto sobre Sociedades. Adicionalmente se vuelve a tributar al distribuirse los dividendos de las sociedades entre las personas físicas o al abonar dichas sociedades los correspondientes sueldos o contraprestaciones. Estimó además el Tribunal a través de la citada Sentencia que había prescrito el derecho a liquidar el IRPF en el sujeto pasivo del Impuesto, careciendo de todo sentido jurídico que se exigiera la retención a cuenta de una obligación prescrita. De este modo, a causa de la imposibilidad de repercutir la cantidad no retenida la sociedad retenedora soportaría el pago final del Impuesto, dejando de tener la naturaleza de pago a cuenta.

En opinión del TS dichas situaciones conflictivas se resolverían si en los expedientes en los que se discuten las retenciones se llamara al procedimiento a los sujetos del IRPF (empleados) exigiéndoles a los que no declararon verazmente

sus retribuciones, no la cuota por retención, sino la cuota diferencial pertinente, en la que estaría incluida la cuota que debió serles retenida. Sin embargo en el presente caso la Administración no trajo al proceso las declaraciones por el Impuesto sobre Sociedades, ni los IRPF de las personas afectadas.

En base a ello resolvió el Alto Tribunal casar la sentencia recurrida y declarar la nulidad de la regularización de las retenciones por el concepto de IRPF respecto de los importes pagados a las sociedades, si bien se reconoce el derecho de la Administración Tributaria a exigir a la entidad recurrente los intereses de demora por el tiempo durante el cual la Administración no pudo disponer de las cantidades adeudadas por no haberse practicado la retención o haberse practicado de modo cuantitativamente insuficiente, de acuerdo con lo ya declarado por el TS a través, entre otras, de sus Sentencias de 27 de febrero de 2007 y 16 de julio de 2008, a través de las cuales el Alto Tribunal procede a modular el carácter autónomo de la retención, declarando que no cabe exigir ésta al retenedor cuando se genera una abusiva doble imposición, produciéndose un enriquecimiento injusto⁵¹.

51 Tal y como precisaría además el Alto Tribunal a través de su Sentencia de 25 de julio de 2012, esta situación se origina en aquellos supuestos en los que la Administración, por cualquier título, ha recibido ya del sujeto pasivo todo o parte de aquello que pretende cobrar, también, al retenedor, no pudiendo invocarse en cambio cuando los sujetos pasivos no declararon las cantidades controvertidas como rentas y no tributaron por ello. Pretendiendo en el presente caso la parte recurrente que la retención practicada por la Inspección sobre una indemnización por despido que las partes consideraron exenta en el momento del pago (y que, por tanto, no sólo elevaba las retenciones, sino también la base imponible sujeta a IRPF) concluyó el TS afirmando que *“En lo referente a la alegación sobre enriquecimiento injusto, es evidente su improcedencia. Esta doctrina es aplicable, en materia de retenciones, cuando la Administración, por cualquier título ha ya recibido del sujeto pasivo todo o parte de lo que pretende cobrar, también, al retenedor. Pero en el caso que ahora decidimos es evidente que lo que se ha pretendido y se pretende es que se declare la exención de determinadas cantidades para el sujeto pasivo. Hay que partir, por tanto, de que el sujeto pasivo no ha tributado por ellas, pues entiende que tales cantidades están exentas, lo que hace suponer que los sujetos pasivos no declararon las cantidades controvertidas como rentas. En estas circunstancias la exigencia*

Tal y como afirma el Alto Tribunal en esta última Sentencia *“Cualquiera que sea la naturaleza, es imposible su permanencia cuando ha sido cumplida la obligación principal, la obligación de la que depende, o, la obligación que garantiza. El cumplimiento de la obligación principal determina la imposibilidad de exigir la cuota correspondiente a la retención. Si el contribuyente ha pagado la cuota tributaria, no tiene sentido que la Administración despliegue la pretensión de cobro sobre el retenedor, pues ello determinaría un doble cobro de la cuota correspondiente a la retención del contribuyente en su declaración, en primer lugar, y del retenedor después (...) Existen por tanto dos pretensiones de cobro dirigidas pues hacia dos sujetos distintos para exigir la misma cuota. Si los sujetos pasivos han cumplido con la obligación tributaria principal, no tiene sentido exigir el ingreso de la retención de una cuota debidamente ingresada”*.

Con carácter adicional el Tribunal hace descansar la carga de probar la ausencia de enriquecimiento injusto sobre la propia Administración Tributaria, en aplicación de principio de facilidad probatoria que encuentra su reflejo positivo en el art. 217.6 de la Ley 1/2000, de Enjuiciamiento Civil. En efecto, dicho pronunciamiento hizo recaer sobre la Administración la carga de la prueba de la condición necesaria para su aplicación, al considerar que ésta, que cuenta con las declaraciones formuladas por el Impuesto y con medios suficientes para ello, pudo comprobar

al retenedor de la retención no sólo no resulta un enriquecimiento injusto sino que es obligada”. Acerca de la relevancia de este pronunciamiento véase SIXTO DE TORRES ROMO, F., “Obligación autónoma de retener y principio de buena administración”, *Carta Tributaria Opinión*, núm. 11, 2017 (consultado en www.laleydigital.com), quien subraya que *“Si la retención no provoca enriquecimiento injusto se aplica la normativa del impuesto —que rige por igual para los obligados tributarios que para la Administración—; y también el artículo 23 de la LGT (no aplicable al caso resuelto por la STS 4 de noviembre de 2010) en cuyo apartado 2 se establece que ‘El contribuyente podrá deducir de la obligación tributaria principal el importe de los pagos a cuenta soportados, salvo que la ley propia de cada tributo establezca la posibilidad de deducir una cantidad distinta a dicho importe’ “*.

y probar en el expediente administrativo o en el proceso que no se produjo la extinción de la obligación del sujeto pasivo y que en consecuencia, la exigencia del importe de la retención no comportaba doble tributación. Antes de liquidar las retenciones la Administración quedaría obligada a comprobar si los perceptores de las rentas habían satisfecho o no la obligación principal, lo que podía concluir con la improcedencia de la regularización pretendida si éstos hubiesen ya pagado sin deducírselas y la regularización no afectase a su base imponible.

Con posterioridad declararí la AN mediante Sentencia de 25 de septiembre de 2014 que no se puede obligar al retenido a cumplir con los plazos de reclamación debiendo entrar a “adivinar” que se le ha practicado la retención. Tal y como precisa el citado órgano judicial, con independencia de que, en el concreto supuesto de autos planteado, pudiera llegarse mediante un acto de adivinación a la conclusión de que, bien o mal, la diferencia entre lo liquidado por el despido y lo pagado mediante cheque equivalía a la retención que sería procedente, no cabe exigir al interesado la carga de atinar con esa interpretación “a ciegas” de lo sucedido bajo la sanción jurídica de que, de no recurrir una “borrosa” retención que no constaba además formalmente efectuada, se pudiera presumir en su contra la aceptación o consentimiento acerca de sus consecuencias, inherente a la inadmisibilidad parcial de la reclamación deducida con posterioridad, con ocasión de la obtención de un mayor conocimiento del sentido y circunstancias del acto de tácita retención lo cual, por lo demás, resulta incomprensible, dado su escaso rigor, tratándose de una sociedad de un grupo empresarial poderoso como aquél en el que se encontraba incardinado la retenedora en el concreto supuesto de autos analizado.

Por su parte la Sentencia del TS de 17 de abril de 2017, relativa a la regularización de los pagos hechos por una sociedad a consultoras vinculadas a sus socios directivos, declara la imposibilidad de regularizar las retenciones no practicadas con desconexión del cumplimiento

de la obligación tributaria principal por parte del sujeto pasivo.

Tal y como afirma el Alto Tribunal a través de este pronunciamiento, sin perjuicio de las posibles sanciones (y del posible pago de intereses) no resulta posible la permanencia de la obligación del retenedor de cumplimiento de su obligación de abono del pago a cuenta cuando ha sido cumplida la obligación principal, la obligación de la que depende o la obligación que garantiza, siéndole exigible a la Administración dentro del procedimiento de regularización del deber de retener comprobar su subsistencia por haberse o no cumplido total o parcialmente la obligación principal.

Recuérdese a este respecto que ya mediante Sentencia de 5 de marzo de 2008 el TS se había encargado de modificar la doctrina jurisprudencial anterior señalando que la obligación respecto de la deuda tributaria y la obligación de ingresar a cuenta no son autónomas, de tal modo que cumplida la principal no debe exigirse al pagador a cuenta el cumplimiento de la suya. Se superaba así la doctrina que asumía, casi como dogma, la naturaleza independiente o autónoma de la obligación del retenedor, sin tomar en consideración la conducta del contribuyente, auténtico obligado al pago de la obligación tributaria principal (cuota tributaria).

Ahora bien, sin perjuicio de lo anterior, la citada STS de 17 de abril de 2017 va más allá de la conexión existente entre ambas obligaciones y se muestra muy exigente con la Administración a quien recuerda que, para evitar la doble imposición y el enriquecimiento injusto prohibido en los supuestos de regularización de la obligación de retener, no basta con que adopte una posición pasiva respecto de la regularización de la obligación de retener y remita a futuras actuaciones para la regularización de la obligación principal. Resulta precisa por su parte una actitud activa dentro del propio procedimiento de inspección referido a la obligación de retener con el fin de evitar el riesgo de la doble imposición y del enriquecimiento injusto.

En el caso de autos no era suficiente que las actuarios dejaren señalado en su informe que debían modificarse de oficio las declaraciones de IRPF de los socios y su puesta en conocimiento de los organismos competentes al efecto, multiplicando con ello trámites innecesarios (en el mejor de los casos) o produciendo consecuencias indeseadas y prohibidas, cuando dentro del propio procedimiento le resultaba sumamente fácil y nada gravoso comprobar el cumplimiento o no de la obligación “principal” por los socios, de la que derivaba la obligación de retener, siendo tal proceder irrespetuoso con el principio de buena administración.⁵²

Se ha de advertir además a este respecto que el TS no entró en el presente caso a resolver sobre la calificación que debía recibir la operación realizada, entendiendo respecto a la regularización de retenciones que, si bien la Inspección actuó conforme a Derecho al instar al órgano de gestión, se le reprochaba su posición pasiva al entender que en los expedientes en los que se discutían las retenciones (y para evitar imposiciones incorrectas e injustas) se hacía necesaria una actitud activa dónde la propia Administración contribuyera a evitar estos perjuicios. Con carácter adicional el cumplimiento de la obligación tributaria principal (que, como es sabido, no es otra que el pago de la cuota tributaria) impide exigir el cumplimiento de la obligación accesorio, es decir, la retención.

52 En el concreto supuesto analizado por el TS a través de esta Sentencia de 17 de abril de 2017 un conjunto de socios procedió a efectuar la venta de sus acciones a la sociedad con el objeto de amortizarlas, declarando la operación como ganancia patrimonial en su declaración de IRPF y sin que se practicara retención por la sociedad adquirente. La Hacienda Pública, al calificar la operación como una reducción de capital con devolución de aportaciones, estimó que la renta obtenida tributaba como rendimiento de capital mobiliario sujeto a retención, procediendo a regularizar únicamente la situación de la sociedad si bien instó al órgano de gestión para regularizar el IRPF de los socios. La liquidación que, tanto el Tribunal Económico-Administrativo Foral (TEAF) como el Tribunal Superior de Justicia encontraron ajustada a derecho, fue recurrida en casación para unificación de doctrina, aportando a tal efecto la mercantil las correspondientes sentencias de contraste.

Por tanto en base a los principios de justicia y de contribución al sostenimiento del gasto público conforme a la capacidad económica el TS estima el recurso de casación interpuesto al entender que el ingreso de las retenciones sin regularizarse el IRPF de los socios conlleva una doble imposición y el enriquecimiento injusto de la Administración. No resulta posible mantener la obligación de retener (sin perjuicio de posibles sanciones, en su caso, y de posibles intereses) cuando ha sido cumplida la obligación principal, la obligación de la que depende o la obligación que garantiza, resultando exigible a la Administración que, dentro del procedimiento de regularización del deber de retener, proceda a comprobar su subsistencia por no haberse cumplido total o parcialmente la obligación principal.

El hecho de evitar la doble imposición y la prohibición del enriquecimiento injusto en el ámbito tributario enlaza además con un sistema tributario basado en el principio superior de justicia y el de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos conforme a la capacidad económica de cada uno, lo que constituye un mandato a los responsables de gestionar el sistema impositivo, a la propia Administración tributaria, de observar el deber de cuidado y la debida diligencia para su efectividad y de garantizar la protección jurídica que haga inviable la doble imposición y el enriquecimiento injusto de la Administración. En suma, una vez cumplida la obligación principal no es posible exigirle al retenedor el cumplimiento de la suya, siendo un deber de la Administración comprobar que ello ha tenido lugar.

En este mismo sentido, ya con anterioridad la Sentencia del TSJ. de Cataluña de 11 de abril de 2016 había resuelto exigir la cuota al trabajador, si bien reconoció que éste puede repercutir sanción e intereses de demora a la empresa. De conformidad con lo declarado por este Tribunal el trabajador tiene responsabilidad, si la empresa le ha efectuado una retención incorrecta en el IRPF, de cargar con el pago de la cuota, aunque estipula que podrá repercutir a la empresa la sanción y los intereses de demora. Y ello en

tanto en cuanto el trabajador es el sujeto pasivo de la deuda tributaria. Ahora bien, siendo del empresario la obligación de retener y efectuar el ingreso a cuenta el empleado puede repercutir sobre el empresario las cantidades abonadas a la Agencia Tributaria en concepto de sanción e intereses por la demora.

El caso planteado afectaba a un trabajador que prestaba servicios para una entidad y que en septiembre de 2006 se le notificó su despido, que fue reconocido como improcedente. Ambas partes acordaron un pacto de no concurrencia postcontractual por el que se le abonó una determinada cantidad, atribuyendo la entidad a dicho rendimiento del trabajo el beneficio fiscal de una renta irregular, con su reducción entonces del 40%. Sin embargo la Inspección de Hacienda consideró que no procedía dicha reducción al no ser una renta irregular, por lo que procedía regularizar la situación. El trabajador reclamó la cantidad a la empresa por haber incumplido la obligación de retener lo reglamentario.

De acuerdo con lo declarado por el Tribunal siendo el trabajador el sujeto pasivo de la deuda tributaria derivada de la percepción de una indemnización por pacto de no competencia, es de su cargo y no del retenedor (el empresario) el abono de la diferencia entre lo que se le retuvo y, efectivamente, se le debía retener e ingresar a cuenta. Ahora bien, siendo del empresario la obligación de retener y efectuar el ingreso a cuenta el incumplimiento de dicha obligación ha de redundar en su perjuicio sin que pueda eximirse de dicha responsabilidad legal por la existencia de un pacto entre las partes del que se desprenda que la cantidad a retener fuese inferior a la que legalmente le correspondía, por cuanto no se trata de una materia disponible.

Estima así el Tribunal que el trabajador se halla habilitado para repercutir sobre el empresario los perjuicios sufridos con ocasión del defectuoso cumplimiento empresarial, esto es, únicamente las cantidades abonadas a la Hacienda Pública en concepto de intereses por la demora en que se efectuó el ingreso a cuenta así como sanciones derivadas de dicho incumplimiento,

pero no los posibles incrementos que de dicha deuda se hubiesen podido derivar por no atender el trabajador en tiempo y forma con la referida obligación. De este modo el citado Tribunal estimó en parte la demanda del trabajador y condenó a la empresa a indemnizar los perjuicios derivados de la incorrecta retención, limitada a los intereses de demora e importe de las sanciones.

Por su parte la Sentencia del TSJ. de la Comunidad Valenciana de 3 de febrero de 2017 se ha encargado de establecer al respecto, de manera cuestionable, una vinculación total entre la obligación de declarar y la obligación de retener, negando así que la Administración pueda liquidar las retenciones no practicadas por el obligado a retener a quien no está obligado a declarar⁵³. De acuerdo con lo

53 El origen del presente pronunciamiento se sitúa en un supuesto en el que una empresa realizó una incorrecta retención a cuenta del IRPF a sus trabajadores, procediendo la Administración a liquidar las diferencias de retención correspondiente a aquellos que no presentaron declaración por el Impuesto. En una primera instancia, en 2009, el TEAC estimó en parte la reclamación interpuesta por falta de la debida motivación de los hechos y parámetros sobre la que se había sustentado y de la acreditación de la presentación o no de la declaración del IRPF por parte de los trabajadores cuya retención era objeto de regularización. Tras una posterior anulación de la liquidación resultante de la ejecución del acuerdo del Tribunal en 2010 se dictó una nueva liquidación en 2011 que fue confirmada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) en fecha 25 de septiembre de 2012. A results de lo anterior la citada empresa planteó un posible enriquecimiento injusto de la Administración derivado de un doble cobro la misma prestación, a saber, al exigir la cuota líquida de la retención que debió practicar el retenedor cuando ya el sujeto pasivo principal (el contribuyente cuya capacidad económica se sujeta a gravamen) había tributado por su capacidad económica real y efectiva. Y ello en tanto en cuanto, el no haberse deducido las retenciones que debieron practicarse en el importe que señalaba la Inspección sino en el que efectivamente se le retuvo, no supuso que dejara de tributar por su renta efectiva, siendo la retención un instrumento de recaudación y financiación en el tiempo de la Administración en virtud del cual se adelanta al erario público los recursos económicos. De este modo la recurrente venía a ampararse en la doctrina jurisprudencial tradicional elaborada por el TS (ya analizada) de acuerdo con la cual, habiéndose satisfecho la deuda principal y coincidiendo los parámetros tomados en consideración tanto por el retenedor como por el retenido la obligación

señalado por el Tribunal en el caso de que el trabajador no haya efectuado declaración del IRPF por no estar obligado a ello (circunstancia que, en el presente caso, no fue descartada por la Administración demandada, que se limitó a señalar que determinados trabajadores no presentaron declaraciones de IRPF), si se exigiese al empleador el ingreso de un importe no retenido se estaría abonando algo que el trabajador no estaba obligado a pagar. Y si el trabajador no tiene que tributar por el IRPF queda excluido el sentido y finalidad de la retención, ya que si se retiene es a cuenta de lo que el trabajador pueda deber.⁵⁴

Así las cosas, habiéndose producido la presentación de la declaración por el contribuyente incorporando sólo las retenciones efectivamente practicadas no cabe liquidar las diferencias al retenedor. Y, tratándose por el contrario de aquellos otros supuestos en los que no se ha convalidado el defecto de retención mediante la presentación de la declaración

principal se ha extinguido a conformidad de todos los intervinientes (retenedor, retenido y Administración).

54 Concretamente afirma el Tribunal a este respecto que "(...) Esta Sala, en esta cuestión viene entendiendo que, pese a que el empleador no retenga a cuenta del IRPF o retenga menos de lo normativamente establecido, no sería exigible al empleador lo no retenido o retenido de menos cuando el trabajador ha efectuado la declaración del IRPF sin deducirse en su declaración lo no retenido o retenido de menos, esto es, cuando no hace uso de la técnica legalmente permitida denominada de la 'elevación al íntegro'; en el caso de que el trabajador no se deduce lo retenido de menos, resultaría que, si se exigiese al empleador esa diferencia, el concepto sería pagado dos veces, una por el empleador a través de la regularización practicada y, otra por el trabajador que no se dedujo lo no retenido por el empleador. Con ello estaríamos ante lo que el Tribunal Supremo denomina 'una clara, rotunda y abusiva doble imposición', 'conculcándose tanto el principio de la buena fe que ha de regir las relaciones jurídicas, sino que conculca las bases esenciales del ordenamiento jurídico uno de cuyos pilares es la objetividad con que la Administración ha de servir los intereses generales y actuar conforme a la ley y el derecho, art. 103 CE' (...) Lógicamente, si llega a esta conclusión el TS es porque conecta o interrelaciona la obligación del retenedor con el IRPF del trabajador. Y es que la obligación del empleador no es otra que la de anticipar al erario público parte del IRPF que tiene que pagar el trabajador (claro, como su propio nombre indica, son retenciones a cuenta del IRPF)".

anual del IRPF por el contribuyente retenido o no se ha retenido ni declarado una renta por considerarla exenta del Impuesto cuando no lo está, la exigencia de la retención resultará procedente, al no estar ante un supuesto de enriquecimiento injusto sino, por el contrario, ante un defecto de imposición.

Por último la Sentencia del TS de 19 de julio de 2017, dictada a resultas de la interposición de un recurso de casación para unificación de doctrina, concluye que en aquellos casos en los que los contribuyentes han considerado que no procede practicar retención alguna y es la Administración la que altera esta situación no cabe trasladar sin más la obligación de ingresar al sujeto pasivo contribuyente, siendo por el contrario obligatorio que la Administración exija al retenedor la retención no ingresada. La Hacienda Pública está obligada a dirigirse al pagador de las rentas para exigirle su obligación autónoma de retener. En caso contrario las cantidades que hubieran debido exigirse al retenedor podrán ser deducidas de la cuota resultante de la liquidación practicada. En palabras del Alto Tribunal *"Ningún enriquecimiento puede haber cuando no se ha presentado declaración por el sujeto pasivo y una eventual autoliquidación o regularización posterior habría de tomar en cuenta la liquidación de retenciones impugnada y confirmada. Es la razón de ser de las retenciones, establecidas para que el retenedor intervenga en el procedimiento de gestión ingresando a cuenta cantidades descontadas de la renta pagada al sujeto pasivo. Como sostiene la parte recurrida, con independencia de quien debiera probar que no ha habido ingreso por el sujeto pasivo, lo cierto es que en el supuesto considerado la prueba se ha producido y así lo entiende y declara expresamente la Sala de instancia. No puede hablarse de enriquecimiento injusto o de duplicidad de ingresos cuando ni siquiera ha existido uno y el posterior o eventual no se habría de producir o sería rectificable como consecuencia de la liquidación al retenedor de lo que es su obligación característica, esto es, la de retener"*.

En suma, a la luz de lo declarado a través de este último grupo de pronunciamientos cabría aludir por tanto a la existencia de una superación de la doctrina que asume la naturaleza independiente o autónoma de la obligación del retenedor sin tomar en consideración la conducta del contribuyente, auténtico obligado al pago de la obligación tributaria principal. De acuerdo con esta doctrina jurisprudencial la sustantividad propia de la obligación de retener es objeto de negación en aquellos supuestos en los que se ha cumplido la obligación principal. Dicho de otro modo, con la finalidad de evitar el enriquecimiento injusto de la Administración se cuestiona la autonomía de la obligación de retener⁵⁵. Y ello a pesar de que *a priori* cabría acudir a otras posibles alternativas destinadas a evitar dicho enriquecimiento injusto tales como proceder a rectificar, tras la liquidación realizada de las cuotas de retención insuficientemente practicadas al retenedor, las autoliquidaciones presentadas por los contribuyentes que incluyeron sólo las cuotas retenidas originalmente tomando en consideración las diferencias de cuota liquidadas al retenedor.⁵⁶

55 Debe precisarse no obstante que, en su doctrina jurisprudencial más reciente, el TS continua poniendo de manifiesto el carácter autónomo de la obligación de retener, si bien matizando que dicho carácter autónomo tiene como límite la posibilidad de que exista enriquecimiento injusto de la Administración cuando, tras haberse extinguido la obligación tributaria principal sin que el sujeto pasivo hubiera deducido las retenciones que no le fueron practicadas, se exige al retenedor las retenciones que debió practicar, al implicar ello un enriquecimiento injusto exigiéndose dos veces una misma obligación tributaria.

56 Véase en este sentido VIDAL MARTÍ, B., "Retenciones no practicadas en supuestos de no obligación de declarar. Posibilidad de liquidar", *Carta Tributaria Opinión*, núm. 10, 2017 (consultado en www.laleydigital.com), para quien "Con ello se lograría que cada sujeto cumpliera debidamente con sus obligaciones fiscales, y quedarán claras las consecuencias derivadas del incumplimiento, al tiempo que no se generaban perjuicios más allá de la carga de trabajo que debería asumir la Administración al tener que practicar estas rectificaciones".

