



**INFORME JURÍDICO EN RELACIÓN A LA SOLICITUD REALIZADA POR LA DIRECCIÓN DE RÉGIMEN JURÍDICO, SERVICIOS Y PROCESOS ELECTORALES DEL DEPARTAMENTO DE SEGURIDAD SOBRE *DETERMINADAS CUESTIONES RELATIVAS A LA REGULARIZACIÓN DE LAS RETENCIONES POR INGRESOS ABONADOS A FUNCIONARIOS DE LA ERTZAINZA POR LIQUIDACIONES REFERENTES A INDEMNIZACIONES POR RAZÓN DEL SERVICIO.***

---

**5/2017 IL**

**I. ANTECEDENTES.**

El Director de Régimen Jurídico, Servicios y Procesos Electorales del Departamento de Seguridad solicita informe en relación a determinadas cuestiones relativas a la regularización de las retenciones por ingresos abonados a funcionarios de la Ertzaintza por liquidaciones referentes a indemnizaciones por razón del servicio.

El presente informe se emite en virtud de las competencias que al Departamento de Gobernanza Pública y Autogobierno y a la Dirección de Desarrollo Legislativo y Control Normativo de su Viceconsejería de Régimen Jurídico confieren, respectivamente, el artículo 6.1 h) del 24/2016, de 26 de noviembre, del Lehendakari, de creación, supresión y modificación de los Departamentos de la Administración de la Comunidad Autónoma del País Vasco y de determinación de funciones y áreas de actuación de los mismos, y el artículo 13.1 a) del Decreto 188/2013, de 9 de abril, por el que se establece la estructura orgánica y funcional del Departamento de Administración Pública y Justicia.

**II. PLANTEAMIENTO DE LA CUESTIÓN**

En el escrito de consulta se detallan las circunstancias que motivan las cuestiones que ahora se someten a informe. Así, se pone de manifiesto que:

- En el ámbito de la Ertzaintza se realizan abonos a personal funcionario compensándoles por indemnizaciones por razón del servicio. Dichas liquidaciones se venían abonando sin practicar retención fiscal a cuenta del IRPF en el entendimiento de que las mismas no estaban sujetas a tributación.
- En el último trimestre de 2015 se dicta una Instrucción conjunta de la Dirección de Administración Tributaria, la Dirección de Función Pública y la Oficina de Control Económico que reinterpreta los supuestos sujetos y exentos de retención fiscal, conforme a la cual algunos supuestos de liquidación de indemnizaciones por razón del servicio de los funcionarios públicos, incluida la Ertzaintza, debían entenderse sujetos al impuesto y ser objeto de retención en nómina.
- En octubre de 2015 se procede a iniciar la regularización incluyendo en la nómina de la Ertzaintza los conceptos a los que hace referencia la citada Instrucción.
- El 22 de enero de 2016 se procede al ingreso de las retenciones a cuenta de los años 2011 a 2014, abonándose un total de 1.577.824 € en las Haciendas Forales. Tal importe global se realiza a cuenta, pendiente de la individualización de las cantidades a retener a cada uno de los funcionarios.
- En mayo se ingresa la cantidad de 232.455,62 € por las retenciones correspondientes a enero-octubre del 2015, en este caso ya individualizadas.
- La individualización de las retenciones de cada funcionario obliga a repasar las liquidaciones presentadas dado que parte de las mismas estarían sujetas al deber de retención y otras no, de conformidad con los criterios interpretativos de la citada Instrucción. Sin embargo, ni el modelo de hoja de liquidación, ni los datos rellenos por los funcionarios resultan suficientes para poder determinar en todos los casos si se está ante un supuesto exento o sujeto, ya que con anterioridad a la fijación de la instrucción la singularización de unos y otros casos no era decisiva a efectos fiscales.
- Las Haciendas Forales habían requerido la individualización de las retenciones para poder practicar liquidaciones complementarias a cada funcionario afectado, manifestando al tiempo que se procedería a tal individualización previa audiencia a los afectados.
- En diciembre de 2016 se ha remitido a todos los interesados (unos 5500 agentes y mandos) la individualización de las cantidades que habiendo sido percibidas se consideran renta sometida a tributación otorgando un plazo de diez días para las

alegaciones correspondientes, con carácter previo a su remisión a las Haciendas Forales.

- Todo ello como actuaciones previas encaminadas a determinar la cifra real de la individualización de las cantidades correspondientes a cada funcionario o funcionaria que debían haber sido objeto de retención cara a su comunicación a las haciendas forales antes de que prescriba el año 2012, esto es, antes de junio de 2017.
- Igualmente se cuantificará el importe individualizado que permita proceder a reclamar a los funcionarios el reintegro o reembolso de las cantidades individualizadas pagadas a Hacienda en concepto de retención.
- Que en el entendimiento de su no sujeción impositiva no se hubieran practicado retenciones respecto a ciertos devengos no exoneraba a la Administración empleadora del cumplimiento de su obligación como retenedora en un momento posterior. No obstante, el ingreso de las cantidades que se debían haber retenido implica que los funcionarios que percibieron los importes íntegros sin retención hayan obtenido unos ingresos por encima de lo que les correspondía que debe ser reclamado por la Administración.

En atención a las anteriores circunstancias, plantea la Dirección las siguientes cuestiones:

1. *¿Cuál es la acción o procedimiento a seguir para reclamar a los funcionarios la restitución de las cantidades ingresadas en las haciendas forales en concepto de retenciones no practicadas?*
2. *De acreditarse por el funcionario o funcionaria que efectivamente declaró en Hacienda las cantidades abonadas y no retenidas, entendemos que no cabría exigirle la restitución de cantidad alguna, pero ¿se podría solicitar a las haciendas forales las cantidades ingresadas como retención en tales casos ya que en caso contrario habría un enriquecimiento injusto por parte de la hacienda foral?*
3. *¿Cuál sería el plazo de prescripción de la acción para exigir el reintegro o restitución de dichas cantidades? ¿Cuáles serían el dies a quo y dies a quem de dicha acción? ¿Qué actuaciones pudieran paralizar la prescripción?*

### III.- CONSIDERACIONES

Antes de intentar dar respuesta a las concretas preguntas formuladas, puede resultar conveniente realizar un breve resumen, en lo que más pueda interesar y sin ánimo exhaustivo, de cuáles son las principales características de la “*retención fiscal a cuenta del IRPF*”. Porque de dicha caracterización (y, para el presente supuesto, de la naturaleza de la relación existente entre el retenedor y el retenido) dependerá en gran medida la calificación jurídica que merezcan las cantidades percibidas por los funcionarios que sean consecuencia de la retención no practicada en su momento por la Administración-empleadora. Y dicha calificación determinará a su vez el procedimiento, plazos y requisitos para que la Administración pueda, en su caso, instar y obtener la devolución de dichas cantidades.

En tal sentido, viene considerándose a la “retención” como un pago a cuenta del Impuesto que el retenedor efectúa a la Administración tributaria previa detracción del mismo al perceptor de la renta o retenido.

Son dos los elementos característicos:

El subjetivo, en el que existen dos partes, retenedor y retenido, estableciéndose respecto al primero la obligación de efectuar pagos a cuenta de la obligación tributaria principal. La obligación del empresario-retenedor consiste en descontar parte de la retribución del empleado para ser ingresada posteriormente en la Administración tributaria. Por su parte, en lo que más interesa, el retenido queda obligado a soportar esta retención.

El objetivo, consistente en la detracción de una parte de la renta abonada por la empresa, que posteriormente ingresará en la Administración tributaria y que constituye deuda tributaria distinta de la cuota del tributo, interesando destacar que se trata de un pago a cuenta de la deuda tributaria principal pero *autónoma* de la misma.

En definitiva, quería ponerse de manifiesto que, aunque la normativa tributaria foral se refiera a la “retención” como “*obligación tributaria*” de realizar pagos a cuenta (incluso el art. 99 de la Ley estatal del Impuesto establece expresamente que los pagos a cuenta, al igual que sucede con los restantes pagos anticipados, tienen la consideración de *deuda tributaria*) ha de tenerse en cuenta que dichos ingresos no son auténticos pagos de la obligación tributaria. El retenedor está obligado a dicho ingreso pero no como consecuencia de la relación jurídico-tributaria principal sino como consecuencia de una relación con el obligado principal consistente en el abono de

rendimientos sujetos al tributo. Se trata de un mecanismo previsto por el ordenamiento con la finalidad de facilitar la exacción del tributo.

En definitiva, la obligación de practicar la retención es una obligación autónoma respecto de la obligación que asume el contribuyente.

De lo anterior cabe concluir que las consecuencias que quepan derivar del ejercicio de tal obligación de retener se proyectan en relaciones que tienen una triple vertiente: (a) empresario-administración tributaria, (b) trabajador-administración tributaria y, (c) empresario- trabajador.

La primera de las cuestiones planteadas se sitúa en ésta última vertiente relacional y desde la misma, han de reputarse adecuadas las consideraciones que realiza la Dirección consultante y lógico el razonamiento que, creemos, se encuentra en la base de las mismas.

Porque teniendo en cuenta que la obligación del retenedor tiene carácter autónomo respecto a la obligación tributaria principal, no existe norma legal ni reglamentaria en el ámbito tributario que expresamente permita efectuar al “retenedor” deducción alguna de los ingresos de los trabajadores ni reclamar cantidades a los mismos por retenciones no practicadas o practicadas deficientemente (*“esta posibilidad es ajena a la regulación del derecho tributario”* expresa la consulta)

Esto es, como reiteradamente ha establecido la Dirección General de Tributos (Consulta vinculante V4719-16, de 8 de noviembre de 2016 recientemente) *“...por lo que respecta a la posible repercusión a la consultante de los importes correspondientes a las retenciones no practicadas en su momento procede indicar que, conforme a lo dispuesto en el citado artículo 99, el incumplimiento de las obligaciones establecidas a los retenedores y obligados a ingresar a cuenta no permite en el ámbito estrictamente tributario (dada la inexistencia de norma legal o reglamentaria establecida al efecto) efectuar deducción alguna de los ingresos de los trabajadores ni reclamar cantidades a los mismos que se deban a retenciones no practicadas en su momento, **circunstancia que evidentemente no excluye otras posibles vías de resarcimiento del retenedor respecto al “retenido”**”*. (El resaltado es nuestro).

De acuerdo con lo resaltado ello no significa que las cantidades ingresadas posteriormente por el retenedor no puedan ser recuperadas, y en dicho sentido la misma consulta señala cómo la jurisprudencia (social) admite la posibilidad de que el empleador reclame del trabajador el importe de las cantidades ingresadas en hacienda en concepto de retenciones del IRPF no practicadas.

Cabría añadir en tal sentido que el Tribunal Supremo ha admitido que la empresa pueda compensar las cantidades ingresadas y no retenidas por cauces diferentes.

El primero y más corto, el señalado por la STS de 14 de diciembre de 2009, a través de la compensación en posteriores nóminas.

El segundo, más complicado, el marcado por la STS de 22 de junio de 2010: bien vía compensación en nómina (pero contando con la anuencia de los trabajadores o con una sentencia de lo social que lo autorice), o bien, por la vía de la reclamación civil.

La solución debe a nuestro juicio debe ser, materialmente, la misma para los supuestos en los que el retenedor sea una Administración Pública, aunque dada la naturaleza de la relación que une a ésta con sus empleados (administrativa) y la naturaleza de las retribuciones de los empleados públicos, el procedimiento no puede ser el de la compensación en nómina o el de la reclamación civil admitido por la jurisdicción social.

Atendiendo a las dos características señaladas, no cabe sino concluir que las cantidades resultantes de las diferencias entre las retribuciones percibidas por los funcionarios a los que se refiere la consulta y las que debieran haber percibido de haberse realizado las correspondientes retenciones (y que han de coincidir con las cantidades ingresadas por la Administración posteriormente) han de tener la consideración de derechos de naturaleza pública a favor de la Administración General de la CAE que deben ser reintegradas a la misma en el marco del Decreto Legislativo 1/1997, de 11 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Principios Ordenadores de la Hacienda General del País Vasco.

Respecto a cuál sea el procedimiento adecuado para dicho reintegro, debe tenerse en cuenta que, en el sentido expresado en la consulta, tal derecho a favor de la Administración no es consecuencia de un error en la liquidación de las nóminas de los empleados públicos, ni de una revisión de los actos administrativos que dan lugar al pago, ni de la modificación o alteración de la normativa que regula el régimen retributivo de los funcionarios públicos. Ni, en particular, de los Decretos 16/1993, de 2 de febrero y 5/2012, de 17 de enero, sobre indemnizaciones por razón de servicio (que evidentemente ninguna referencia realizan a la naturaleza, exenta o no de retención fiscal y menos aún a la manera de realizar en su caso esta última, o de resolver los conflictos que puedan derivarse de una insatisfactoria realización de la misma).

Únicamente es consecuencia de la necesidad de, como se dice en la *consulta* "... *reinterpreta(r)* los supuestos sujetos y exentos de retención fiscal conforme a lo cual algunos supuestos de

*liquidación de indemnizaciones por razón del servicio de los funcionarios públicos, incluida la Ertzaintza, deben entenderse sujetos al impuesto y ser objeto de retención del mismo". De manera que, en definitiva, no habiendo retenido cantidad alguna por los conceptos a los que se refiere la consulta, el retenedor sigue estando obligado a ingresar las cantidades que debió haber retenido y es a lo que procede con los ingresos a los que se refiere la consulta.*

De cuanto se lleva dicho cabe concluir a nuestro juicio que no son, estrictamente, de aplicación las previsiones del artículo 77 de la Ley General Presupuestaria al que se refiere también la consulta, y ello porque no nos encontramos en ninguno de los supuestos expresamente previstos en el mismo. Esto es, no cabe a nuestro juicio calificar las cantidades a las que nos venimos haciendo referencia ni como pagos indebidos en cuanto no son consecuencia de error material, aritmético o de hecho, ni derivan de la revisión de acto alguno que deba tramitarse por los procedimientos de revisión de oficio de actos nulos o anulables.

Consecuentemente, y no previéndose en lo que nosotros alcanzamos, un procedimiento de reintegro específico para el supuesto que se plantea, no se ve impedimento, y garantizaría suficientemente los derechos de los interesados, la aplicación de un procedimiento, ajustado al procedimiento administrativo común, que se desarrollara en las fases que propone la Dirección consultante que incluyera una de inicio del procedimiento, la posibilidad de realización de alegaciones y propuesta, en su caso, de la prueba que tuviera por conveniente y el dictado de una resolución que resolviera la cuestión, aplicándose los plazos de prescripción a los que se refiere el artículo 44 del ya citado Decreto Legislativo 1/1997, de 11 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Principios Ordenadores de la Hacienda General del País Vasco.

La segunda de las cuestiones queda enmarcada en el ámbito de la relación empresario-administración tributaria.

Como ya se ha puesto de manifiesto a lo largo del presente, con carácter general, la 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 esta última llegue a nacer en el futuro.

La hipótesis de la que parte la concreta pregunta es que la obligación tributaria principal ya haya sido cumplida previamente al posterior ingreso de la retención por parte de la Administración, que en la ejecución de dicha obligación principal hubiera declarado las prestaciones que

debieran haber sido objeto de retención y que hubiera tributado por todas ellas. Hipótesis a nuestro juicio de muy difícil materialización porque, además de que como la propia consulta reconoce existen problemas en este momento para *“poder determinar en todos los casos si se está ante un supuesto exento o sujeto”*, la normativa del impuesto prevé que para los supuestos en que no pueda probarse la prestación íntegra devengada (como parece ser el caso), la administración tributaria podrá computar como importe íntegro una cantidad que, *una vez restada de ella la retención procedente*, arroje la efectivamente percibida para luego deducir de la cuota como retención a cuenta la diferencia entre lo realmente percibido y el importe íntegro, de tal manera que, a nuestro juicio, no resulta posible que la cantidad correspondiente a la retención que hubiera debido practicarse se ingrese en la administración tributaria por una doble vía: por el trabajador en el momento de liquidar el impuesto primero y por el ingreso de la retención por parte del empresario después.

Este último es el supuesto analizado por la Sentencia de 27 de febrero de 2007, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, pero que no creemos sea de aplicación al supuesto actual en cuanto, si no hemos entendido mal, los presupuestos de hecho analizados en la Sentencia y planteado en la consulta son diferentes.

En el resuelto por la sentencia, el Tribunal Supremo concluye que se produciría un enriquecimiento injusto de la Administración tributaria si se exigiera a la empresa recurrente el cobro de la retención que debió practicarse cuando en la cuota de los sujetos pasivos correspondientes a su deuda tributaria ya ha habido sido cobrada la retención no practicada.

Por lo tanto, siempre a nuestro juicio, el hecho del que parte la hipótesis que plantea la consulta (*“declaró en hacienda las cantidades abonadas y no retenidas”*) resulta insuficiente para ofrecer una respuesta razonada porque ésta dependerá en definitiva, no solo, y ni siquiera tanto, de la extinción de la obligación principal sino de la manera en que ésta se haya producido.

En definitiva, a nuestro juicio, los posibles comportamientos de los trabajadores en este punto habrían podido ser tres: (a) deducir las cantidades que se han retenido, (b) no haber deducido retención alguna, (c) deducir las cantidades que se hubieran debido retener pero, creemos también, independientemente también de que la primera no es posible, que en ninguna de las tres se habría producido un enriquecimiento injusto de la Administración tributaria.

En cualquier caso y como de acuerdo con la propia consulta, *la individualización de las retenciones de cada funcionario va a obligar a repasar las liquidaciones presentadas y se han*

remitido a los interesados la individualización de las cantidades que habiendo sido percibidas se consideran renta sometida a tributación para la realización de las alegaciones correspondiente, el de la recepción de éstas sería el momento adecuado para comprobar cuáles son los supuestos que se han producido y tomar entonces la decisión correspondiente, resultando el momento en el que nos encontramos excesivamente aventurado adelantar respuesta alguna ante la incertidumbre de la actuación de los trabajadores e incluso de la improbabilidad, a nuestro juicio, de la hipótesis planteada en la consulta.

Cosa distinta, y sobre la que no se pregunta específicamente, sería la posibilidad de recuperar aquellas cantidades ingresadas que, o bien no se hubieran calculado correctamente, o bien no debieran haber sido ingresadas por corresponder a supuestos exentos. En ambos casos debiera seguirse los procedimientos establecidos en la normativa tributaria (artículos 31 y 229.4 de la Norma Foral General Tributaria de Bizkaia y Decreto por el que se aprueba el Reglamento de Gestión de los tributos de dicho Territorio Histórico, por ejemplo, y sus equivalentes para los Territorios Históricos de Araba y Gipuzkoa.

La tercera de las cuestiones plantea cuál sería el plazo de prescripción de la acción para exigir el reintegro o restitución y cuáles los *dies a quo* y *dies ad quem* de cómputo de la misma, así como qué actuaciones pudieran paralizar dicho plazo.

Dichas cuestiones están en relación directa con la respuesta ofrecida a la primera de las preguntas, de tal manera que habiendo llegado a la conclusión de que las cantidades a las que se refiere la consulta han de tener la consideración de derechos de naturaleza pública a favor de la Administración General de la CAE que deben ser reintegradas a la misma el plazo de prescripción será el de 4 años previsto en el artículo 44 del Decreto Legislativo 1/1997, de 11 de noviembre por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Principios Ordenadores de la Hacienda General del País Vasco.

Respecto al *dies a quo* del cómputo de dicho plazo, como ya se advertía en el informe provisional, dicha cuestión ha sido despejada por la Sala de lo Social del Tribunal Supremo (que creemos completamente aplicable al presente supuesto) de acuerdo con la cual y partiendo del hecho de que resulta claro que no es lo mismo la facultad/deber de descontar -retener, en la terminología legal- el importe del IRPF «para» ingresarlo en la Hacienda Pública como obligado retenedor tributario, que el derecho al reembolso de la misma cantidad por haberlo incorporado ya a las arcas del Fisco, establece que

*“...se trataría de acciones diferentes, pues en tanto la primera va dirigida al cumplimiento de una obligación fiscal y surge con el propio hecho impositivo [el abono de la indemnización, en el exceso de la cifra legalmente fijada], la segunda tiene por objeto repetir lo ya abonado en nombre de otro como obligado retenedor del impuesto y su causa determinante -por lo tanto, dies a quo - parece que no puede situarse sino el momento del pago.*

*Si -como es común doctrina- el «nacimiento» de la acción coincide con el nacimiento del derecho, la posibilidad de ejercicio de aquella [art. 1969 CC ] no puede sino ser la «posibilidad legal», y ésta no se produce sino con el hecho que justifica la pretensión, por determinar el nacimiento del derecho, de manera que tratándose de una acción de reembolso por pago del impuesto a cuenta de otro [en tanto que obligado tributario como retenedor a cuenta], tal hecho determinante por fuerza ha de ser, tanto desde la perspectiva de la teoría de la «lesión» como de la teoría de la «insatisfacción» [en ambos casos, patrimonial] **el correspondiente ingreso de la cantidad en la Hacienda Pública, pues sólo a partir de tal fecha era exigible el «reembolso» de lo pagado [que no del recargo e interés de demora].** Ciertamente es que en la fecha del imponible la empresa debiera haber retenido la cantidad, pero la data de este incumplimiento de la obligación tributaria por parte del empleador [por producirse en ella el hecho imponible] no genera el inicio de más prescripción que la que se refiera a la propia deuda tributaria y frente a la Hacienda Foral, tanto por parte del trabajador contribuyente como del empresario obligado como retenedor tributario [cuatro años, conforme al art. 66 LGT ], pero nunca puede tener incidencia prescriptiva sobre la obligación del contribuyente de reintegrar a la empresa la cantidad que hubiese satisfecho sin retención previa, caso en el que el cómputo para la decadencia del derecho se iniciaría con el efectivo ingreso; a menos, claro está, que se hubiese satisfecho por la empresa una deuda tributaria ya prescrita [por el transcurso de los citados cuatro años], pero en este caso la prescripción que se iniciaría en la fecha del hecho imponible no tendría el plazo previsto en la legislación laboral, sino en la fiscal [el ya referido del art. 66 LGT ]. (STS 15 de marzo de 2001, reiterada por las de 17 de abril de 2013 y 21 de mayo de 2015).*

La respuesta que cabe ofrecer a la tercera de las preguntas que se contienen en este apartado debe revestir a nuestro juicio el mismo carácter genérico con el que se formula.

Esto es, en cuanto no parece que lo que se pretenda sea la elaboración de una especie de “listado” de cuáles son las actuaciones que pudieran paralizar la prescripción, puede ser suficiente con advertir que lo relativo a la prescripción de los derechos económicos que pudieran

corresponder a la Administración no tiene especialidades dogmáticas ni obedece a una lógica distinta de las que rigen en otros ámbitos de la actuación administrativa.

Cabe únicamente señalar, en lo que ahora más puede interesar, que el inicio del procedimiento administrativo a través del cual se pretenda el reintegro de las cantidades ingresadas en la administración tributaria interrumpirá el plazo de prescripción.

Este es mi informe que someto a cualquier otro mejor fundado en derecho.