

# EL SISTEMA DE RETENCIONES EN ENTREDICHO TRAS LAS SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO

BONIFACIO RUBIO MONTIEL (\*)

## ÍNDICE

### Introducción

### Sistema de Retenciones

1. Evolución normativa
2. La retención y la jurisdicción del orden social
3. Autonomía

### Enriquecimiento injusto

### Jurisprudencia novedosa del Tribunal Supremo

1. STS 27 de febrero de 2007
2. STS 5 de marzo 2008
3. STS 16 de julio de 2008
4. Aplicación de la jurisprudencia del TS a la CCAA del País Vasco

### Consecuencias prácticas

### Efectos sancionadores: sanción administrativa y penal

### Conclusiones

## Introducción

Recientemente han sido dictadas varias sentencias del Tribunal Supremo -TS- que han puesto en tela de juicio el sistema de retenciones existente a día de hoy. Los contribuyentes del IRPF saben que cuando presentan su declaración por dicho Impuesto no deben abonar en ese momento el total del mismo, puesto que durante el año anterior les han sido descontadas de sus nóminas y de los rendimientos en productos bancarios (intereses en depósitos a plazo, cuentas corrientes, ganancias en fondos de inversión, etc.) las retenciones a cuenta que la empresa o el banco ya han ingresado en Hacienda. Así y desde 1978, junto a la obligación tributaria principal del contribuyente del IRPF existe otra doble y distinta a ella que corresponde al pagador de los rendimientos que aquél percibe: por una parte en retener parte de los ingresos y por otra en ingresar dicha retención en Hacienda, tanto si se ha descontado en la nómina o en los productos bancarios como si no se ha hecho.

A lo largo de los años se han suscitado diversas cuestiones ante los Tribunales con referencia a este sistema legal de retenciones y hasta ahora se enten-

(\*) Inspector de Hacienda de la Diputación Foral de Bizkaia

día como algo pacífico que la obligación del retenedor era autónoma a la obligación principal del retenido, contribuyente del IRPF. El significado de esta autonomía era considerar que ambas obligaciones eran independientes, por lo que la Administración podía exigir retenciones que no fueron ingresadas en plazo, aunque el obligado principal contribuyente del IRPF ya hubiese cumplido con dicha obligación.

Sin embargo, las sentencias del Alto Tribunal que vamos a comentar vienen a decirnos que la autonomía predicada no ha de llegar al extremo de generar un enriquecimiento injusto de la Administración cuando de su aplicación tenga lugar un doble pago de Impuestos y esto puede ocurrir cuando el retenedor efectuó retenciones por debajo de las impuestas reglamentariamente y el retenido tuvo en cuenta dicho importe en su declaración del IRPF<sup>1</sup>, puesto que si posteriormente la Administración exige al primero las retenciones que no efectuó en plazo se puede producir un enriquecimiento injusto de ésta en el caso de estar extinguida la obligación principal (la autoliquidación del IRPF).

Vamos a examinar los casos a que se refieren estas Sentencias y los efectos que de cara a futuro podrían suponer, haciendo únicamente referencia a las retenciones que practican las empresas a sus empleados y a las actuaciones de la Inspección Tributaria, pero que se puede generalizar al resto de retenciones y actuaciones administrativas de gestión. Hay que añadir que esta jurisprudencia es perfectamente aplicable a lo dispuesto por la normativa de las Diputaciones Forales de la Comunidad Autónoma del País Vasco, cuyo sistema de retenciones es el mismo que el del Estado. Nosotros seguiremos la normativa de la Diputación Foral de Bizkaia, que

al igual que el resto de las Diputaciones, se ha ido adaptando a los cambios que el Estado ha ido incorporando en el IRPF y su sistema de retenciones.

## Sistema de Retenciones

### 1. Evolución normativa.

Como hemos avanzado, desde la Ley 44/1978 de 8 de septiembre<sup>2</sup> del IRPF (posteriormente sustituida en Bizkaia por la Norma Foral 8/1984 de 28 de noviembre: IRPF-1984), la institución de la retención existe tal y como la conocemos desde entonces, como un pago a cuenta del IRPF que el retenedor efectuará en la Administración Tributaria previa detracción del mismo al perceptor de la renta o retenido. Es más, incluso no habiendo retenido cantidad alguna, el retenedor sigue estando obligado a ingresar en el Tesoro las cantidades que debió haber retenido. Dos por lo tanto son los elementos principales que se nos presentan:

En primer lugar, la parte subjetiva: retenedor y retenido.

- Retenedor (artículo 36.2 Norma Foral 2/2005 de 10 de marzo, General Tributaria-NFGT-2005): en nuestro caso la empresa pagadora de los rendimientos del trabajo, es una figura diferente a la del sustituto que regula la NFGT-2005 en su artículo 35.3 puesto que mientras éste queda vinculado a las prestaciones materiales y formales de la obligación principal, a aquél se le obliga de manera "autónoma" a efectuar pagos a cuenta de la obligación tributaria principal entre los que se encuentran las retenciones.

<sup>1)</sup> O incluso no retenga y el contribuyente o retenido no deduzca la retención teórica a que tenía derecho.

<sup>2)</sup> También la Ley 61/1978 del Impuesto de Sociedades y posteriores, actualmente la NF 3/1996.

Su obligación es descontar parte de la retribución del empleado para ser ingresada posteriormente en el Tesoro en el plazo y mediante la forma establecida reglamentariamente.

- Retenido: es el perceptor de la renta y quien realiza por tanto el hecho imponible del IRPF por el que deberá tributar al año siguiente de practicada la retención. Está obligado a soportar esta retención.

En segundo lugar y como parte objetiva, se encuentra la retención, como detracción de una parte de la renta abonada por la empresa que posteriormente ingresará en el Tesoro y que según el artículo 56.1 NFGT-2005 constituye deuda tributaria, aunque distinta de la cuota del tributo, siendo dos sus características: es un pago a cuenta de la principal pero autónoma de ella y es deducible de la cuota de la obligación principal<sup>3</sup>.

Este sistema sirve para cumplir básicamente con dos finalidades:

- Que el sector público disponga de recursos a lo largo del año, sin tener que esperar a recibirlos de una sola vez a mediados del año siguiente, ingresos que irán siendo aplicados a las partidas presupuestarias de gastos.
- Que la Administración tenga información de las rentas que obtienen los contribuyentes del IRPF y así dotar de eficacia y justicia al Sistema Tributario (artículo 31.1 CE).

La Norma Foral IRPF-1984 se refería a las reten-

<sup>3</sup> El artículo 23.1 LGT y NFGT en su segundo apartado dispone que "Esta obligación tributaria tiene carácter autónomo respecto de la obligación tributaria principal"

ciones en el artículo 34<sup>4</sup>, el cual continuaba con la técnica conocida como elevación al íntegro que había comenzado con la Ley IRPF-1978, que textualmente disponía: "las cantidades efectivamente satisfechas por los sujetos obligados a retener se entenderán percibidas en todo caso con deducción del importe de la retención correspondiente", es decir, que si el retenedor no cumplía reteniendo la cantidad exigida reglamentariamente porque, o bien no retenía o bien lo hacía insuficientemente, tanto la Administración como el retenido debían computar como rendimiento no el realmente devengado, sino una cantidad de la que restando la retención procedente, diese como resultado el neto cobrado por el retenido. Además, la deducción a consignar en la cuota tributaria del IRPF como retención no era la retenida efectivamente, sino la diferencia entre la cantidad que se integraba como rendimiento (la elevada al íntegro) y la efectivamente cobrada del retenedor. Esta ficción legal se interpretó por los tribunales como una presunción iuris tantum, únicamente aplicable cuando no se pudiese acreditar el importe de la retribución pactada o base de la retención<sup>5</sup>. Y así es como lo recogió la posterior Ley del IRPF, la Ley 18/1991 (IRPF-1992) y la Norma Foral 7/1991 de 27 de noviembre, en el último párrafo de su artículo 98.2, pasando a ser además únicamente la Administración quien disponía de tal prerrogativa. Por todo ello, se ha de con-

<sup>4</sup> Artículo 34: El Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas correspondiente a rendimientos procedentes de trabajo personal, de actividades profesionales y artísticas y del capital mobiliario podrá ser objeto de retención en la fuente, teniendo en cuenta, en los casos en que así se establezca, determinadas circunstancias personales y familiares previstas en el apartado uno del artículo 25.

Estas retenciones se practicarán en la forma que se determine. Las cantidades efectivamente satisfechas por los sujetos obligados a retener se entenderán percibidas en todo caso con deducción del importe de la retención correspondiente.

Las referidas retenciones se exigirán de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 10 a 13 de la Ley de Concierto Económico.

<sup>5</sup> STS 2/11/2002, 12/02/2001, SAN 20/04/2002, 4/07/1995, 23/06/1995, 20/11/2003, 706/2006, 8/07/2003

cluir que la Administración no podrá aplicar la elevación al íntegro cuando la información suministrada por retenedor e incluso retenido, pruebe la renta real abonada por el primero al segundo, lo cual sucede en los casos que el Tribunal Supremo analiza en la sentencias que vamos a comentar y que constituyen el presupuesto sobre el que partimos: no aplicar la elevación al íntegro porque la retribución real sobre la que se aplica o no la retención ha quedado acreditada por la empresa.

Por otra parte, el artículo 98.2 en su primer apartado establecía como novedad la regla general de que el perceptor debía declarar el importe íntegro devengado y que cuando no se le hubiese practicado retención sobre el mismo o la misma hubiese sido insuficiente, se le imponía la obligación de deducir la cantidad que debió ser retenida, salvo en los casos de retribuciones legalmente establecidas, para el caso de los funcionarios y empleados públicos, que sólo podrían deducir las cantidades efectivamente retenidas. Es decir, el contribuyente debía percatarse de que las retenciones que le aplicaron en la nómina eran insuficientes y debía declarar como retenciones no ésas sino las que debieron ser aplicadas. Lógicamente, si el declarante en el IRPF consigna una retención superior a la ingresada por la empresa, la Administración normalmente se dirigirá a ésta para comprobar si el trabajador lleva razón y de ser esto así, exigirá a la empresa la retención no practicada ni ingresada.

No obstante, el tipo de retención gira no sólo sobre la renta del trabajo que conoce la empresa, sino también sobre datos que aquélla desconoce y son suministrados por el trabajador: su situación personal y familiar<sup>6</sup>. Así, podría darse el caso de que la empresa hubiera retenido menos porque el traba-

<sup>6</sup> Artículos 108.5 y 109.1 de la NF 6/2006 y artículos 108.1.a), 109 y 128 del Reglamento IRPF, aprobado por Decreto Foral 207/2007 de 20 de noviembre

jador le proporcionó datos incorrectos para llevar a cabo la misma (comunica a la empresa que tiene dos hijos cuando ninguno de ellos cumple los requisitos para aplicar un tipo de retención inferior, etc.)<sup>7</sup>. En estas situaciones la obligación de retención e ingreso de la totalidad persistirá de mantener la total autonomía de la obligación del retenedor y del retenido, por lo que la Administración podrá exigir el pago de las mismas, aunque no de sanción alguna por no ser culpable del menor ingreso, responsabilidad que incumbe al trabajador<sup>8</sup>. No obstante, la empresa podrá repetir contra el trabajador por los daños y perjuicios causados de la declaración incorrecta que dio lugar a una menor retención, incluyendo por lo tanto la cuota de retenciones y los intereses de demora incoados en acta.

Y este es el sistema que desde entonces se aplica, porque ni la Norma Foral 10/1998 de 21 de diciembre (IRPF-1999) en su artículo 101.1 ni la actual Norma Foral 6/2006 de 29 de diciembre (IRPF-2007) en su artículo 110 han modificado dicho statu quo, semejante al establecido en la Ley 40/1998 (artículo 82.5º) y actualmente en la Ley 35/2006 (artículo 99).

## 2. La retención y la jurisdicción del orden social.

Con la aplicación del sistema legal de retenciones se han planteado diversas cuestiones ante los Tribunales de Justicia, pero hasta ahora el TS no había manifestado que la obligación del retenedor no fuese autónoma de la del retenido<sup>9</sup> pues se conside-

<sup>7</sup> En el IRPF vigente en Territorio Común desde la Ley 40/1998 (artículo 82.5º), cuando la culpa de la menor retención es del empleado, éste únicamente deducirá la retención efectiva.

<sup>8</sup> Artículo 211 NFGT-2005.

<sup>9</sup> Así se ha recogido legalmente en el artículo 23 de la actual NFGT-2005. No obstante, la STS de 13 de noviembre de 1999 empezó a no reconocerla cuando diera lugar a enriquecimiento injusto por doble pago de impuestos, si bien en fundamentación obiter dicta.

raba que cada una tenía un camino independiente a la hora de ser aplicadas bien por la Administración o bien por los administrados. Por ello, cuando la Inspección incoaba actas por retenciones no practicadas ni ingresadas, la empresa se veía con el problema de recuperar estas retenciones que no efectuó a los trabajadores, considerando que ello les suponía el cumplimiento de cargas fiscales que no estaban obligadas a asumir, según el artículo 26.4 del Estatuto de los Trabajadores<sup>10</sup> y el razonamiento parece lógico: si no retuvo en la nómina ni ingresó en Hacienda una retención que debió practicar y el trabajador se deduce dicha cantidad en la cuota del IRPF, la perjudicada es la empresa si no se le reconoce el derecho a recuperar las cuotas del acta de retenciones exigiendo su reembolso a los trabajadores, hecho que además podría suponer el enriquecimiento injusto de la Administración cuando existe doble pago de Impuestos o incluso del empleado por menor pago del IRPF, como veremos con un ejemplo. Ante esta situación, el primer debate que se plantearía es si estamos ante una cuestión del Orden Social o de lo Contencioso Administrativo y a continuación, deberíamos preguntarnos si la empresa tiene derecho a tal reembolso.

En cuanto a lo primero, el artículo 234.4 NFGT-2005 dispone en su apartado b) que son objeto de reclamación económico administrativa las actuaciones y omisiones de los particulares en materia tributaria relativas a las obligaciones de practicar y soportar retenciones o ingresos a cuenta. Quiere esto decir que si un empleado entiende que la retención que le ha practicado su empresa en la nómina no se ajusta a lo dispuesto en la normativa vigente, podrá acudir a los tribunales económico administrativos para reclamar el reconocimiento a la retención procedente. Normalmente se da en los casos en

<sup>10</sup> Artículo 26.4 ET: "Todas las cargas fiscales y de Seguridad Social a cargo del trabajador serán satisfechas por el mismo, siendo nulo todo pacto en contrario".

que la empresa retiene en exceso, por lo que el empleado solicita de la Administración con su recurso que le sea devuelto el exceso retenido. Queda por lo tanto esta relación fuera del ámbito laboral y entra en la jurisdicción de lo contencioso administrativo, a la que podrían acudir los interesados una vez finalizado el procedimiento económico administrativo. Sin embargo, tal precepto no recoge el supuesto del que estamos hablando, que la empresa pretenda obtener del empleado el reembolso de retenciones que no practicó en su día en las nóminas correspondientes. A este tipo de situaciones se refirió la Sala de lo Social del Tribunal Supremo en Sentencia de 27 de enero de 2005, que finalmente reconoció la competencia a esta jurisdicción.

En cuanto a lo segundo, diferentes Resoluciones de la Dirección General de Tributos vienen negando el derecho de reembolso de la empresa: "...no existe norma legal ni reglamentaria en virtud de la cual se permita efectuar fiscalmente deducción alguna de los ingresos de los trabajadores ni reclamar cantidades a los mismos que se deban a retenciones no practicadas en su momento" (DGT 25/03/2004<sup>11</sup>, 16/07/2002, 23/04/2001, 11/12/2000). Por otra parte, diversas Sentencias del Orden Social (TSJ Castilla y León de 14 de diciembre de 2006 y TSJ Castilla la Mancha de 27 de junio de 2005) no reconocen el derecho a la empresa a recuperar mediante su descuento en la nómina de los trabajadores las cuotas incoadas en actas de retenciones, cuestión no obstante no cerrada definitivamente hasta que el Tribunal Supremo adopte una doctrina al respecto.

Es en este momento en el que nos llegan esta serie de Sentencias del Tribunal Supremo en las que

<sup>11</sup> En este caso, se hace referencia a la Sentencia del Juzgado de lo Social nº 28 de Madrid, de 21 de marzo de 2003, en la que se condenó a la empresa a pagar a los trabajadores las cantidades descontadas en nóminas del año 2002 por las retenciones que no se practicaron en 2001.

se analiza el supuesto de que la empresa no retuvo porque entendió que no debió hacerlo y el empleado tampoco se acogió a su derecho a deducir la cantidad no retenida. Nos dicen estas Sentencias que obligar al pago de esas cuotas a la empresa supondría un enriquecimiento injusto de la Administración, porque se pagaría dos veces: en el momento de incoar las actas y cuando en su día presentó declaración el trabajador que no dedujo dicha cantidad. Tal situación sin embargo no se produciría si al retenido se le permitiese rectificar su autoliquidación y obtener el citado importe mediante la devolución de ingresos indebidos por la retención no deducida en su día<sup>12</sup>, devolución que sin embargo no podrá obtener cuando su derecho esté prescrito o su obligación tributaria (autoliquidación del IRPF) estuviese extinguida<sup>13</sup>, situación en la que podría existir doble imposición y enriquecimiento injusto al que estas Sentencias se refieren, aunque no siempre, como veremos posteriormente en un ejemplo. En cualquiera de los dos casos, la que siempre saldría perjudicada con tal sistema es la empresa, a quien no se le reconoce hasta el momento por nuestros Tribunales del Orden Social la recuperación de las retenciones no practicadas ni ingresadas en plazo voluntario aunque no cometa infracción alguna, a salvo de que el Tribunal Supremo diga lo contrario, en cuyo caso, se restablecería el equilibrio entre todas las partes: Administración, empresa y empleado, ello sin perjuicio de las sanciones que pudiera haber cometido el retenedor por faltar al ingreso del importe total de la retención. Pese a lo dicho, la Audiencia Nacional parece que reconoce tal derecho

<sup>12</sup>) Artículo 120.2 NFGT-2005, artículos 14 a 20 Reglamento de Revisión (Decreto Foral 228/2005, de 27 de diciembre) y artículos 8 y 9 del Decreto Foral 145/1990, de 4 de diciembre de 1990 (procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria)

<sup>13</sup>) Artículo 57.1 NFGT-2005. Extinción de la deuda tributaria: Las deudas tributarias podrán extinguirse por pago, prescripción, caducidad, compensación o condonación y por los demás medios previstos en las disposiciones legales.

a la empresa en la Jurisdicción Contencioso Administrativa, en sus Sentencias de 26 de julio de 2006 y de 14 de noviembre de 2007, ambas de su Sección 4ª, puesto que expresó *obiter dicta* 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..." (FJ 6º SAN 14/11/2007).

Es decir, si se reconociese que la empresa tiene capacidad legal para exigir a sus trabajadores las retenciones no ingresadas en plazo voluntario y que son exigidas posteriormente por la Administración, dado que tampoco el empleado se las dedujo en su declaración del IRPF, no habría ningún problema en proceder de la siguiente manera:

1. regularizar a la empresa por acta de retenciones y en su caso la sanción procedente.
2. la empresa exige la cuota en acta de retenciones al empleado.
3. el empleado rectifica su autoliquidación y solicita la devolución de dicho importe mediante el procedimiento de devolución de ingresos indebidos.

Sin embargo, el problema surgiría cuando su derecho de devolución estuviese prescrito o la obligación principal estuviese extinguida porque en tal caso, quien soporta el perjuicio del sistema es el empleado que, creyendo que deducía correctamente la retención insuficiente que le practicó la empresa, el reconocer legalmente a ésta el derecho de reembolso al trabajador harían de éste el que soportase un doble pago de IRPF, porque no podrá

obtener mediante el procedimiento de devolución de ingresos indebidos la cuota no ingresada por la empresa en período voluntario que ahora se ingresa en acta de retenciones. Es decir, se procedería a actuar conforme a los puntos 1 y 2 anteriores, pero no el punto 3.

Por lo tanto, de momento y hasta que el TS diga otra cosa, el sistema actual perjudica a la empresa que no retuvo conforme a derecho (aunque crea retener con arreglo a la Ley), pero si el Alto Tribunal reconociese el derecho de reembolso a las empresas, los perjudicados pasarían a ser los trabajadores cuyo derecho a obtener la devolución de ingresos indebidos estuviese prescrito. Pero es que, aún no estándolo, no sería lógico hacer pagar a la empresa las cuotas de retenciones para luego solicitarlas a Hacienda los trabajadores mediante devolución de ingresos indebidos, pues ¿de qué le vale a la Administración exigir a la empresa una retención que finalmente tendrá que devolver al empleado? ¿merece la pena llevar a cabo todos estos trámites administrativos que dan igual resultado que no hacer nada?. En definitiva, podemos concluir que lo lógico sería exigir a la empresa únicamente el perjuicio causado o intereses de demora, además de la posible sanción por incumplimiento doloso o culposo de la falta de ingreso y olvidarse del resto. Hacer esto significaría romper con la autonomía que hasta ahora se predica entre la obligación principal y la de retener pero no se perjudicaría al retenedor con un importe que no puede recuperar del retenido, pese a que corresponde a una obligación que finalmente éste ha pagado ya a la Administración.

### 3. Autonomía.

Cuando se acomete la reforma de la Ley General Tributaria de 1963 parece que no hay discrepancia en considerar que no hay un "Impuesto de

Retenciones" lo que supone que el retenedor no puede ser ni contribuyente ni sustituto y que tampoco hay hecho imponible ya que este se define como el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo; así pues, el retenedor es simplemente un obligado tributario que asume su posición en virtud de determinados preceptos legales que le obligan a cumplir determinadas obligaciones materiales y formales, pero que no realiza ningún hecho imponible ni surge devengo alguno que provoque el nacimiento de la obligación tributaria principal.

A la vista de la actual regulación que realizan la NFGT-2005 y la LGT-2003 sobre los pagos a cuenta y en concreto sobre las retenciones, la autonomía de éstas frente a la obligación principal aparece reconocida de manera expresa en el artículo 23, pero también es cierto que las sucesivas Leyes y Normas Forales que han regulado el IRPF han articulado con tal naturaleza la figura de la retención y así lo han ido reconociendo diferentes sentencias de la Audiencia Nacional y del TS<sup>14</sup>. En definitiva, toda esta jurisprudencia da por buenas las actuaciones inspectoras al extender actas de retenciones amparándose en la autonomía de las obligaciones del retenedor y del retenido olvidándose del principio de enriquecimiento sin causa. La retención es por lo tanto una obligación tributaria distinta a la principal

<sup>14</sup> STS 16/12/1992, 12/02/2001, 18/04/2002, 30/10/2002. SAN 8/07/2003 (IRPF 1978 y 1992) FJ 6º: *la obligación del retenedor es un deber fiscal autónomo impuesto al pagador y constituye una deuda tributaria y no queda liberado el retenedor "...de su obligación por el pago efectuado por un tercero, en este caso el contribuyente, pues como se acaba de señalar ello no exonera al retenedor de su obligación"* SAN 7/06/2006 (IRPF-1992) *el retenedor impugnó el acta de retenciones alegando enriquecimiento sin causa de la Administración (art. 1888 y siguientes del CC), pues ya había sido cumplida la obligación principal del contribuyente al que debió retener. A lo sumo, se podrían exigir intereses y sanciones. Es decir, el demandante alegaba lo que precisamente ahora el TS confirma con estas Sentencias. En el FJ 4º la Audiencia reconoce que la obligación de retener está relacionada con la del sujeto pasivo que obtiene la renta, pero goza de "autonomía propia" y que la obligación de ingresar la retención no puede depender de la obligación de aquél, su autoliquidación del IRPF.*

y que recaer sobre el pagador de los rendimientos que no es sujeto pasivo del tributo. La obligación del retenedor no es la de contribuir (ni es sujeto pasivo ni realiza un hecho imponible) al sostenimiento de los gastos públicos, puesto que su cumplimiento se realiza con la renta del sujeto pasivo a quien retiene parte de su sueldo para ingresarlo en el Tesoro.

La pregunta es si esta autonomía tiene un carácter absoluto o relativo:

Si es totalmente autónoma, la Inspección procede a exigir la deuda tributaria (artículo 56.1 NFGT correlativo al 58.1 LGT-2003) no ingresada en plazo mediante actas de retenciones despreocupándose de la obligación principal: jurisprudencia hasta ahora vigente. No obstante, actuar así supone un gravamen para la empresa que iría en contra de la naturaleza de la retención, pues ésta no pretende gravar el patrimonio del retenedor sino del retenido, puesto que es la parte del tributo que el primero resta de los rendimientos que abona al segundo y que va siendo ingresada a cuenta del que finalmente le corresponderá tributar al retenido, que es el verdadero sujeto pasivo y quien deberá soportar la carga tributaria derivada del hecho imponible que realiza al obtener la renta sujeta al IRPF. Además, podría dar lugar a un enriquecimiento injusto de la Administración por doble pago de Impuestos.

Si no es totalmente autónoma, antes de que la Inspección proceda a incoar acta de retenciones, debería tener en cuenta la situación de la obligación principal, siendo lo lógico y normal no exigir a la empresa una retención que finalmente habrá que devolver al empleado, sin perjuicio de los daños y perjuicios que en todo caso serían exigibles a aquélla: intereses de demora y sanciones. Y este es el esquema seguido por las Sentencias citadas, que de paso evita el perjuicio para la empresa que no puede recuperar del empleado la retención que la Ad-

ministración posteriormente le exige aun sin su culpa y con la complejidad añadida de seguir la autonomía que hasta ahora parecía predicar el instituto de la retención.

El TS, para romper la autonomía de la retención respecto a la obligación principal acude a la institución del enriquecimiento injusto y opta por la prioridad de este último como principio general del Derecho que rige en nuestro ordenamiento jurídico, por lo que esta jurisprudencia afectará al ordenamiento jurídico vigente con las Leyes del IRPF y LGT-NFGT que hoy en día son de aplicación. Aún más, la posterior Sentencia de la Audiencia Nacional de 30 de junio de 2008, aplicando la doctrina de la STS de 27 de febrero 2007 y 31 de marzo de 2008, mantiene en su FJº 4º que "...esa autonomía [de la retención] no significa plena independencia...pues carecería de sentido jurídico que se exigiera la retención a cuenta de una obligación nula, prescrita, inexistente o extinguida mediante pago". Luego una institución como el enriquecimiento sin causa, propia del Derecho Común, habría de ser tenida en cuenta a la hora de aplicar el sistema tributario según el TS.

### Enriquecimiento injusto

El enriquecimiento sin causa no aparece específicamente regulado en el Código Civil, sino que es un principio general del derecho<sup>15</sup> que se ha de extraer del articulado del mismo (art. 10.9, 1.298, 1.887 y siguientes, etc.) y está presente también en las fuentes de nuestro Derecho Común, del que dan fe tanto el Digesto (D.4.3.28 "*Nemo debet lucrari ex alieno damno*") como las Partidas (P.7.34.17 "*E aun dixeron, que ninguno non debe enriquecer torti-*

<sup>15</sup> Artículo 1.4 CC: "los principios generales del derecho se aplicarán en defecto de ley o costumbre, sin perjuicio de su carácter informador del ordenamiento jurídico".

ceramente con daño de otro”). Así, cuando nuestro Tribunal Supremo dicta las Sentencias que ahora analizamos, lleva a efecto dicha aplicación con los efectos que le reconoce el artículo 1.6 CC, es decir, la complementación del ordenamiento jurídico y lo hace reconociendo la existencia y aplicación de dicha regla jurídica como así lo viene haciendo su Sala 1ª, tanto antes como después de la publicación del CC, jurisprudencia de la que se pueden extraer los requisitos para que sea aplicado dicho principio:

1. enriquecimiento patrimonial de quien se ve favorecido.
2. inexistencia de causa o razón jurídica de tal enriquecimiento.
3. empobrecimiento patrimonial del perjudicado.
4. relación de causalidad: el enriquecimiento de una parte y el empobrecimiento de la otra están íntimamente conectados.

Por lo tanto, en los casos analizados ahora se ha de colegir que el TS interpreta que se producen dichos requisitos:

1. se enriquece la Administración Tributaria.
2. no existe una causa o razón jurídica que lo motive.
3. se empobrece el patrimonio de la empresa que no retuvo o lo hizo de manera insuficiente.
4. el enriquecimiento de la Administración y el empobrecimiento de la empresa están conectados mediante el acta de retenciones.

Podríamos aquí plantear (pensando en el segundo requisito) que la razón para que tal situación se produzca es el hecho del perjuicio que sufre la Administración como consecuencia del impago de las retenciones no ingresadas en plazo voluntario, pues es evidente que la falta de ingresos tributarios daría lugar a que, por ejemplo, la Administración obtuviese ingresos mediante endeudamiento siendo que el perjuicio serían los intereses que pagaría a los suscriptores de deuda pública, o incluso la falta de realización de proyectos públicos por falta de dinero, con perjuicio para todos los contribuyentes. Al parecer, en estas sentencias el TS no tiene en cuenta estos posibles perjuicios que con carácter general sufriría la Administración, aunque podríamos defender que si ésta los probase no sería de aplicación la institución del enriquecimiento injusto y por ende esta jurisprudencia, prueba que por lo demás parece difícil de lograr o al menos de utilizarla como argumento que convenciese al Tribunal. Por otra parte, se ha de recalcar aquí que no siempre se producirá el doble pago y enriquecimiento injusto con el sistema actual, hecho que deberá demostrar la Administración (según la línea que sigue el TS en estas sentencias) como veremos después con el ejemplo que seguiremos en esta exposición.

La aplicación del enriquecimiento sin causa no es más que la consecuencia de lo dispuesto en las fuentes del Derecho Tributario y en el Código Civil: el artículo 7.2 de la LGT-2003 (6.4 NFGT) prevé como fuente supletoria del ordenamiento tributario “... los preceptos del derecho común” y el artículo 4.3 CC “las disposiciones de este código se aplicarán como supletorias en las materias regidas por otras leyes”, por lo tanto, la regla o institución del enriquecimiento injusto habrá de ser aplicada a la hora de interpretar y aplicar nuestro sistema tributario.

Por otra parte, sentada esta jurisprudencia del enriquecimiento injusto de la Administración, debe-

ría entonces argüirse lo mismo en relación con el enriquecimiento injusto del retenido a costa del patrimonio de la empresa que no retuvo o lo hizo insuficientemente, lo cual ocurre cuando efectuando ésta el ingreso de las retenciones en acta de la Inspección, el empleado que no dedujo dichas retenciones en la declaración de su IRPF solicite y obtenga de la Administración la devolución de ingresos indebidos y se niegue posteriormente a reembolsarlas a la empresa, pues como ya hemos dicho, actualmente no tienen obligación a tal reembolso, aunque la AN parece empezar a reconocerlo, si bien en fundamentación *obiter dicta*.

### Jurisprudencia novedosa del Tribunal Supremo.

Dado que como hemos dicho, la jurisprudencia del Tribunal Supremo afecta al sistema de retenciones no sólo estatal sino también al foral, vamos a continuación a dar paso a lo que estas sentencias suponen refiriéndonos, como así lo hace el TS, a las Leyes sucesivas del IRPF, pero que es perfectamente válido para el caso de las Normas Forales de dicho Impuesto que han ido aprobándose a la par que las Leyes estatales.

#### 1. STS 27 de febrero de 2007.

En este caso, el retenedor no practicó retención alguna porque creyó que pagaba rendimientos de actividades empresariales, no sujetos a retención, cuando la Inspección los calificó como rendimientos de actividades profesionales, que sí lo estaban. Los hechos sucedieron en los años 1992 y 1993, en vigor entonces la Ley IRPF-1992 cuyo artículo 98 coincidía en lo que aquí interesa con el artículo 36 de la precedente Ley IRPF-1978<sup>16</sup>. En su FJ 7º, en cuanto a la autonomía de la retención dispone que

<sup>16</sup> El artículo 98.2 sería modificado por el artículo 5.1 de la Ley 13/1996 de 30 de diciembre en el sentido expuesto líneas arriba a partir del ejercicio 1997.

*“no es el sujeto pasivo quien discrepa de la retención que se ha practicado que es la hipótesis que contempla el artículo 36.1 de la Ley. Es la administración quien toma esa iniciativa, pero obviando el trascendental hecho de que la deuda principal ha sido pagada”,* insistiendo en que estos hechos son distintos a la previsión del artículo 36.1 de la Ley, en base a tres motivos:

1. porque la liquidación de la deuda principal ya se ha producido
2. porque coinciden la retención de la empresa y del empleado (en este caso, ninguna).
3. y porque la obligación principal se ha extinguido, lo que normalmente sucederá por el pago o la prescripción de dicha obligación.

Por lo tanto, si se cumplen estos tres requisitos nada se podrá exigir ya a la empresa, salvo los intereses de demora y las sanciones que en su caso fueren procedentes.

Esta Sentencia hace alusión a lo que *obiter dicta* dictaminó la STS de 13 de noviembre de 1999 y que ahora se toma en consideración como *ratio decidendi*, que en su FJ 8º además dispone que la duplicidad de pagos no puede ser consecuencia lógica, natural y jurídica del sistema de retenciones y que *“...de no haber existido dicha duplicidad, la Administración debió acreditarlo”*. Por lo tanto, podemos colegir que si en el momento de ser requerida la empresa para el pago de las retenciones se hubiese también notificado a los empleados su derecho a la devolución de las mismas, no habría entonces enriquecimiento injusto de la Administración, la única perjudicada entonces habría sido la empresa si no pudo repercutir a sus empleados la retención, como hasta ahora hacen los Tribunales del Orden Social, por lo que el enriquecimiento injusto sería de

los trabajadores, que de hecho se estarían beneficiando injustamente de unos importes que la empresa paga a la Administración y que no puede repercutir a sus empleados, pese a que éstos la obtienen de aquélla mediante devolución de ingresos indebidos. La mencionada sentencia del año 1999 ya apuntaba lo ilógico de que la Administración exigiese las retenciones a la empresa no sólo por el enriquecimiento injusto de aquélla, sino por "...los conocidos problemas de prescripción, admisión o no por parte de los empleados del reembolso exigido, elevación al íntegro de las retribuciones, etc...."

Finalmente, el motivo principal de no exigir a la empresa en este caso retención alguna es porque "cualquiera que sea su naturaleza, es imposible su permanencia cuando ha sido cumplida la obligación principal, la obligación de la que depende o la obligación que garantiza" (FJ 10º), pues "...la Administración debió probar que ese doble pago no se había producido mediante la acreditación de que la obligación principal no se había extinguido" (FJ 9º).

Veámoslo con el ejemplo siguiente:

La empresa RETENSA tiene contratado un empleado, D Manuel Gómez, al que ha abonado 11 mensualidades en el año, por importe de 5.000 € cada una. El tipo de retención procedente era del 25%. En la última mensualidad no practicó retención por un error informático. El Sr Gómez en su declaración liquidación del IRPF sólo aplicó la deducción por las retenciones efectivamente practicadas e ingresadas por RETENSA. Esta autoliquidación fue la siguiente:

Cuota tributaria IRPF:..... 15.000  
 - Retenciones (5.000 x 25% x 10): ..... -12.500  
 2.500 €  
 que ingresó en plazo.

Como observamos, la cuota a pagar del Sr Gó-

mez es de 15.000 €, pero ya abonó 12.500 € en el año mediante la retención que le practicó la empresa en sus nóminas y que posteriormente ingresó en Hacienda. Sin embargo, lo que debió haber sucedido es lo siguiente:

La empresa debió retener e ingresar 5.000 x 25% x 11= 13.750 €

El Sr Gómez debió practicar la siguiente autoliquidación:

Cuota tributaria IRPF:..... 15.000  
 - Retenciones (5.000 x 25% x 11): ..... -13.750  
 1.250 €

Como vemos, la obligación principal es la misma, ingresar 15.000 €, siendo lo único que se ha de corregir el efecto de la retención que no aplicaron ni la empresa ni el empleado. Tiempo después, la Inspección procede a incoar acta de retenciones a la empresa por la mensualidad en que no retuvo.

**Caso 1:** si el derecho a rectificar la autoliquidación del IRPF y solicitar la devolución de ingresos indebidos no estuviese prescrito.

Cuota del acta= 5.000 x 25%= 1.250 € a cargo de la empresa.

El empleado modifica su autoliquidación (pues debió haber pagado en plazo 1.250 €) y solicita la devolución de ingresos indebidos por 1.250 €.

Actuar así no daría lugar a enriquecimiento injusto de la Administración, que ingresa 15.000 €<sup>17</sup>, pero sí del empleado, que en lugar de pagar un Impuesto de 15.000 € lo haría por 13.750 € en el

<sup>17</sup> 1.250 € en acta de retenciones a la empresa y 13.750 € por la liquidación neta del IRPF del Sr Gómez

caso de no reembolsar los 1.250 € a RETENSA:

- + 12.500 por retenciones efectuadas en nómina e ingresadas por RETENSA.
  - + 2.500 en autoliquidación IRPF del Sr Gómez.
  - 1.250 por devolución de ingresos indebidos al Sr Gómez.
- 13.750 €

**Caso 2:** si el derecho a rectificar la autoliquidación del IRPF y solicitar la devolución de ingresos indebidos estuviese prescrito.

Cuota del acta=  $5.000 \times 25\% = 1.250$  € a cargo de la empresa.

El empleado no puede solicitar la devolución de ingresos indebidos por 1.250 €.

Según el TS actuar así daría lugar a enriquecimiento injusto de la Administración, puesto que obtuvo el siguiente importe como consecuencia del IRPF del Sr Gómez:

- + 12.500 por retenciones efectuadas en nómina e ingresadas por RETENSA.
  - + 2.500 en autoliquidación IRPF del Sr Gómez.
  - + 1.250 en acta de retenciones a RETENSA.
- 16.250 €

Es decir, la cuota del IRPF había sido de 15.000 € y la actuación de la Administración ha supuesto una mayor cuota por el mecanismo del ajuste de la retención.

En cualquier caso, la perjudicada es RETENSA, quien legalmente y hasta el momento no tiene reconocido el derecho a repetir la cuota del acta al Sr Gómez.

2. STS 5 de marzo 2008.

Tras la Sentencia de 27 de febrero de 2007, la Audiencia Nacional ha tenido la ocasión de tenerla en cuenta en algunas Sentencias, como la de 14 de noviembre de 2007 (en concreto la Sección Segunda, que en su FJ 7º reconoce que no estudia el mismo caso que el dictaminado en STS de 27 de febrero 2007, dando a entender que de no haber sido así, la habría aplicado) y en Sentencia de 17 de enero de 2008.

Poco después, el TS ha vuelto a aplicar la doctrina iniciada con la Sentencia anterior en un caso en el que los hechos son similares<sup>18</sup> con la diferencia de que ahora los rendimientos no los declararon los perceptores: los trabajadores y los profesionales no declararon en la Base Imponible del IRPF el rendimiento que les abonó la empresa sin retención, por entender que estaba exento. En su Fundamento Jurídico 9º se exponen básicamente los mismos motivos que los dictados en Sentencia anterior con algunas particularidades, que veremos a continuación:

1. Comienza por argumentar la doble imposición y enriquecimiento injusto de la Administración al exigir a la empresa las retenciones una vez extinguida la obligación principal. Sin embargo, pese a que esto puede producirse (lo hemos visto en el ejemplo anterior) no es necesariamente cierto en todos los casos y así, cuando el retenido tiene un tipo marginal en su IRPF superior al tipo de retención, no ocurrirá. Lo podemos ver con otro ejemplo:

La empresa RETENSA tiene contratados dos empleados:

<sup>18)</sup> La empresa no practicó retenciones sobre los honorarios abonados a determinados profesionales que le habían prestado diversos servicios ni sobre las indemnizaciones pagadas a algunos de sus trabajadores y que la Inspección determinó que no estaban exentas.

- D. Javier Aguirre, al que ha contratado a finales de 2008 y que no había obtenido otras rentas ese año. Le abonó 1.000 € en concepto de dietas, que entendió exentas de tributación y por tal motivo no retuvo ni ingresó en Hacienda. El tipo de retención que aplicó fue del 10%. El tipo marginal en el IRPF es del 0% (no llega a los 17.707,20 € de Base Liquidable).

- D. José García a quien también abonó 1.000 € por el mismo tipo de dietas. El tipo de retención que aplicó fue del 23%. El tipo marginal en el IRPF es del 20%.

También abonó 1.000 € a un abogado sin practicar retención, que es del 15%. El tipo marginal en el IRPF es del 43%.

Veamos lo que se hizo, para contrastarlo con lo que se debió hacer y el efecto de la regularización que practica la Administración, teniendo en cuenta que la obligación principal está prescrita (los empleados y el abogado no pueden solicitar devolución de ingresos indebidos):

**Lo que se hizo:** la empresa no ingresó retención, el empleado y el abogado no declararon la renta no tributando por ella.

#### a) Caso de los empleados:

##### I. D Javier Aguirre:

- **Lo que se debió haber hecho:** la empresa debió haber ingresado la retención por 100 € y posteriormente el empleado en su IRPF por la renta obtenida:  
 $1.000 \times 0\% - 100 = -100$  obteniendo dicha devolución, es decir, el efecto habría sido nulo pues el resultado neto en conjunto hubiera supuesto  $100 - 100 = 0$  € para la Hacienda.

- Regularización: el hecho de estar prescrita la obligación del empleado, supone que la Administración si exige a la empresa en acta de retenciones los 100 €, al no poder aquél solicitar devolución de 100 €, ésta sería la cantidad que generaría doble pago con el acta. Luego parece que la Administración no podría incoar acta de retenciones, pues incurriría en enriquecimiento injusto.

##### II. D José García:

- **Lo que se debió haber hecho:** la empresa debió haber ingresado la retención por 230 € y posteriormente el empleado en su IRPF por la renta obtenida:  
 $1.000 \times 20\% - 230 = -30$ , es decir, el efecto habría sido negativo y el resultado neto en conjunto hubiera supuesto  $230 - 30 = 200$  € ingresados en Hacienda.
- Regularización: el hecho de estar prescrita la obligación del empleado, supone que la Administración si exige a la empresa en acta de retenciones los 230 €, al no poder aquél solicitar devolución de ingresos indebidos por 30, ésta sería la cantidad que generaría doble pago con el acta. Luego parece que la Administración podría incoar acta de retenciones sólo por 200 € sin incurrir en enriquecimiento injusto.

#### b) Caso del abogado:

- **Lo que se debió haber hecho:** la empresa debió ingresar la retención por 150 € y posteriormente el abogado en su IRPF por la renta obtenida:  $1.000 \times 43\% - 150 = 280$ , es decir, el efecto sería positivo y el resultado neto en conjunto hubiera supuesto  $150 + 280 = 430$  € ingresados en Hacienda.

- Regularización: el hecho de estar prescrita la obligación del abogado, supone que la Administración si exige en acta de retenciones los 150 €, al no poder ésta regularizar a aquél, habría dejado de ingresar por el IRPF 280 €, por lo que la regularización únicamente a RETENSA le supondría haber perdido en conjunto 280 €. Como en el caso anterior, la Administración podría incoar acta de retenciones en este caso por 150 € sin incurrir en enriquecimiento injusto.

Luego como vemos, en el caso del abogado no hay enriquecimiento injusto de la Administración por exigir a la empresa las retenciones que no practicó ni ingresó y en el caso de los empleados existiría por un parte de las retenciones (30 de los 230) en el caso de D Juan García y por el total de retención en el caso de D Javier Aguirre. Por su contra, la empresa siempre saldría perjudicada cuando no puede repetir la retención al empleado o al abogado, lo cual es lógico en caso de haberse extinguido su obligación frente a Hacienda (porque entonces serían ellos quienes saliesen perjudicados) pero no cuando aún no lo está, porque aún pueden modificar la autoliquidación presentada en su día, en el caso de los empleados solicitando 30 € ó 100 €.

2. Insiste en que estamos frente a hechos que escapan de la previsión del artículo 36.1 de la Ley 44/1978, al igual que en la Sentencia anterior, pues se cumplen los tres requisitos antes expuestos. En especial, en su FJ 9º hace referencia al tercero, la extinción de la obligación principal, al decir que *“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.”* Con ello parece que se le obliga a la Administración a acreditar la no extinción de la obligación tributaria principal

para permitir exigir las retenciones a la empresa, porque de esa manera el retenido aún tiene la posibilidad de solicitar la devolución de ingresos indebidos por el importe de dichas retenciones y si no lo hace, el doble pago del que se beneficiaría aquélla sería por culpa de éste.

3. Además, prosigue haciendo referencia a un punto importante que ya la anterior sentencia implícitamente reconocía: *“estos problemas<sup>19</sup> se resolverían si en los expedientes en los que se discuten las retenciones se llamara al procedimiento a los sujetos del IRPF, o sea 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”*. Es decir, que para no llegar a la doble imposición con el consiguiente enriquecimiento injusto de la Administración (aunque hemos visto que no siempre ocurre), era necesario abrir nuevos procedimientos por cada uno de los empleados y regularizar a todos ellos elevándoles la Base Imponible por el rendimiento no declarado que entendieron exento, obteniéndose una cuota íntegra superior a la declarada en período voluntario **y olvidarse de la retención no practicada por la empresa**. Todo ello sin perjuicio de los intereses de demora y sanciones que fuera procedente imponer a la empresa y a los empleados.

En la práctica, tal esquema supondría lo siguiente:

1. En una comprobación inspectora de una persona física, si se descubriese renta no decla-

<sup>19)</sup> Se refiere a la doble imposición y enriquecimiento injusto de la Administración cuando ya quedó extinguida la obligación principal, el retenedor no aplicó retención y el retenido tampoco la dedujo en la cuota del IRPF.

rada pagada por quien debió retener<sup>20</sup>, se procedería a integrar la renta descubierta en la Base del IRPF, obteniéndose una cuota a ingresar en acta, junto con intereses de demora, además de la sanción pertinente. En cuanto a la empresa, se procedería a exigirle intereses de demora y la sanción correspondiente por las retenciones que no ingresó.

2. Y viceversa, si a quien se está comprobando es a la empresa y se descubren las rentas pagadas no declaradas por el perceptor, a éste se le incluirá en plan de inspección y se regularizará a ambos de la misma manera que en el punto anterior.

Regularizar de esta manera parece más lógico, pues no sólo se evita el posible enriquecimiento injusto de la Administración que estas Sentencias rechazan, sino que además no sale perjudicada la empresa, que como hemos insistido, de momento no habría podido exigir a sus empleados las retenciones incoadas mediante acta.

Por otra parte, ¿qué ocurre en caso de que iniciada la comprobación de la empresa en el momento de detectarse la contingencia fiscal ya se ha extinguido la obligación principal en la persona física? En este caso, la lógica de las Sentencias nos indican que nada debe hacerse, es decir, no procederían actas de retenciones a la empresa, salvo que la Administración demostrase que no hay doble pago y enriquecimiento injusto<sup>21</sup>, pero sí exigir inte-

<sup>20)</sup> Como por ejemplo, mediante el pago como dietas exentas lo que en realidad eran rendimientos del trabajo plenamente sujetos y no exentos, o por ejemplo, mediante el pago de un dividendo por ser accionista de la sociedad sobre el que no se practicó retención ni aquél declaró como rendimiento de capital mobiliario ni dedujo en su cuota del Impuesto.

<sup>21)</sup> En el ejemplo de RETENSA, podría incoar actas de retenciones por 200 € (retenciones sobre rendimiento del empleado D José García) y por 150 € (retenciones sobre rendimiento del abogado).

reses de demora y sanciones. Sensus contrario, si durante la comprobación inspectora del IRPF de una persona física se descubre renta no declarada de la que su pagador no aplicó retención y no es posible la regularización de acta de retenciones por estar prescrito el derecho a su exacción, mientras que la renta se integraría en la Base del IRPF, no se deduciría la retención que pudo aplicar el contribuyente en base al artículo 36.1 Ley IRPF-1978 (hoy 99.5 Ley IRPF-2006), lo cual es lógico, pues de lo contrario pasaríamos del enriquecimiento injusto de la Administración a su "empobrecimiento injusto".

Posteriormente a ser dictada esta Sentencia, hay que destacar que el TEAC, en Resolución de 3 de abril de 2008 ha comenzado a aplicar la doctrina del Alto Tribunal, con lo que parece que la Administración Tributaria hará lo mismo en los expedientes en que proceda a exigir retenciones no ingresadas en plazo voluntario, bien en vía de gestión o bien de inspección, asegurándose de que con la regularización que practique no existirá doble pago o enriquecimiento injusto y adoptando las actuaciones precisas para ello. Y ello se desprende por el hecho de que el caso que resuelve se aplica a declaraciones sometidas bajo la normativa del IRPF regulado por la Ley 18/1991 y por la Ley 40/1998 y como ya hemos dicho, la reciente Ley 35/2006 no ha cambiado las normas aplicables a estos casos.

Y lo mismo parece que decidirá en el futuro la Audiencia Nacional, que ha dictado Sentencia de 30 de junio de 2008 (con dos votos particulares), por la que ha resuelto en el mismo sentido y cuando estaban en vigor las Leyes 18/1991 y 40/1998.

3. STS 16 de julio de 2008.

Se analiza el caso de una Junta de Compensación que efectuó pagos a profesionales sin retención pero que éstos declararon en la Base Imponi-

ble de su IRPF del año 1992 sin deducir de la cuota retención alguna. Es decir, el mismo caso que el enjuiciado en la Sentencia de 27 de febrero de 2007 y similar al caso anterior. En su FJ 6º reproduce el FJ 9º de la STS de 5 de marzo 2008, añadiendo que la Administración pudo y debió comprobar que no se había extinguido la obligación principal (hecho que no ocurría en el caso porque aquéllos declararon las rentas abonadas por la Junta) para demostrar que no se producía doble imposición al exigir la retención a la empresa y no lo hizo, pese a contar con medios para ello. Volviendo al ejemplo de la empresa RETENSA pero ahora declarando los empleados y el abogado la renta abonada por aquélla, nos quiere decir nuevamente la STS que si no se practicaron retenciones y los empleados y el abogado declararon en su IRPF la renta sin deducir retención alguna, la Administración debió demostrar que exigir a RETENSA los 100 €, 230 € y 150 € en acta de retenciones por los empleados y el abogado respectivamente no suponía un doble pago o su enriquecimiento injusto<sup>22</sup>. Pero lo más importante que nos dice la nueva Sentencia es que la regulación de este sistema de retenciones **resulta imperfecto** si nos atenemos a defender a ultranza la autonomía de la obligación de retener frente a la obligación principal, pues esta autonomía debe decaer ante el enriquecimiento injusto del que se beneficia la Administración, quien pese a disponer de los medios y facultades para regularizar no solo al retenedor sino también al retenido, **su inactividad genera el doble pago**, pues en el caso enjuiciado, pudo haber notificado a los profesionales que tenían el derecho a la devolución de ingresos indebidos por no aplicar las retenciones que se iban a cobrar a la empresa y no lo hizo "...limitándose a la mera exigencia de la obligación de reten-

ción y a mantener una actitud pasiva con los efectos antes indicados (doble pago y enriquecimiento injusto)...". En definitiva, quiere decir que la Administración deberá demostrar que no hay enriquecimiento injusto por exigir retenciones en las actas que practica a la empresa, tanto si está como si no está prescrita la obligación principal y no limitarse a permanecer pasiva y argumentar que la obligación de retener es autónoma de la principal. Por ello, en caso de no estar extinguida la obligación principal, debe comunicar a los contribuyentes del IRPF su derecho a la devolución de ingresos indebidos mediante la rectificación de su autoliquidación y si no lo hace no puede incoar actas de retenciones que supongan su enriquecimiento injusto.

#### 4. Aplicación de la jurisprudencia del TS a la CCAA del País Vasco.

Podemos plantear el caso de un empleado residente en Territorio Común (por ejemplo, Cantabria) que trabaja en Territorio Foral (por ejemplo Bizkaia) para una empresa instalada en dicho territorio: ¿el hecho de que el primero presente autoliquidación en una Administración y la segunda en otra generaría o no enriquecimiento injusto?. Es decir, si en el ejemplo de RETENSA y el Sr Gómez del Caso 2: la primera ingresa 13.750 € a la Hacienda Foral de Bizkaia por retenciones (12.500 € en plazo voluntario y 1.250 € en acta de Inspección) y el Sr Gómez ingresa 2.500 € a la Agencia Tributaria por el IRPF. La Hacienda Foral no se puede decir que se haya enriquecido injustamente con la aplicación de la retención legal correspondiente ni tampoco la Hacienda del Estado, pues ha percibido del Sr Gómez 2.500 € tras deducir de la Cuota Tributaria 12.500 € por las retenciones que le practicó RETENSA. Sin embargo, se debe admitir que el pago del IRPF no ha sido de 15.000 € sino que por el efecto del acta de retenciones se convierte en un pago por el IRPF de 16.250 € y por el hecho de

<sup>22)</sup> Ya vimos en este ejemplo que no se producía enriquecimiento injusto en el caso de retenciones por la renta abonada al abogado, aunque en el caso de los empleados se producirá por 30 € y 100 €.

ser dos las Administraciones que han exigido el IRPF (la Foral como pago a cuenta y la Estatal como pago definitivo) no se puede mantener un pago global superior y diferente al que hubiera supuesto de estar retenedor y retenido obligados a ingresar a una sola Administración. Ello además encuentra justificación en la propia interpretación del Concierto Económico, en sus principios generales (artículo 2) y en las normas de Armonización fiscal (artículo 3), pues no se entendería que una empresa pagase una cuota en acta de retenciones porque el empleado tributa en un territorio con distinta Administración Tributaria. Por último, la doctrina del TS se debe aplicar a todo el sistema de retenciones, pues como hemos dicho, es el mismo en todo el Estado y por lo tanto los efectos deben ser iguales también en él, incluida la Comunidad Autónoma del País Vasco. Luego las conclusiones son válidas tanto si la empresa y sus empleados tributan en una misma Administración como si lo hacen en Administraciones distintas.

### Consecuencias prácticas.

Aplicando la jurisprudencia que recogen estas Sentencias, cuando la Inspección pretenda extender a la empresa acta por retenciones que no practicó ni ingresó en período voluntario y que el empleado u otro profesional no dedujo en su declaración del IRPF, se podrán dar las siguientes situaciones:

#### 1. Iniciada la comprobación de la empresa:

1. La obligación tributaria del empleado (autoliquidación del IRPF) está extinguida:
  - a. Si existe renta que no se declaró en el IRPF: Hay casos en que no existe doble pago ni enriquecimiento injusto y otros en que esto sí ocurre. En el primer caso procedería imponer la sanción e incoar acta de retenciones a la empresa mientras que en el segundo sólo se

exigirían sanciones e intereses de demora<sup>23</sup>.

- b. Si no existe renta sin declarar en el IRPF: no se debe efectuar otra regularización que la de imposición de sanciones e intereses de demora a la empresa<sup>24</sup>.
2. La obligación tributaria del empleado no está extinguida:
    - a. Si existe renta que no se declaró en el IRPF: al empleado se le practicará acta de IRPF sin deducir la retención no practicada por la empresa y se podrá imponer la sanción correspondiente. A la empresa únicamente se le exigirán los intereses de demora y en su caso las sanciones de ser su conducta constitutiva de infracción tributaria.
    - b. Si no existe renta sin declarar en el IRPF: en teoría, además de las sanciones debería efectuarse acta de retenciones a la empresa, mientras que el empleado podrá solicitar la devolución de ingresos indebidos que obtendrá cuando la empresa pague las retenciones incoadas en acta. Para ello, la Administración deberá poner en conocimiento del empleado tal derecho. Actuando así, no existe enriquecimiento injusto de la Administración. La otra alternativa sería efectuar el mismo tipo de regularización del apartado anterior y evitar costes administrativos y el perjuicio para la empresa, es decir, únicamente intereses de demora y sanción para esta última.

<sup>23)</sup> En nuestro ejemplo: por el abogado acta de retenciones, sanción e intereses sobre la base de 150 €. Por el empleado Sr García: acta de retenciones por 200 € y sanción e intereses sobre la base de 230 € y por el Sr Aguirre acta de retenciones por 0 € y sanción e intereses sobre la base de 100 €.

<sup>24)</sup> Ejemplo de RETENSA y el empleado el Señor Gómez, sanción e intereses sobre la base de 1.250 €.

Desde el punto de vista del empleado o profesional no retenido, se producirían los siguientes casos:

II. **Comenzada la comprobación del empleado o profesional:**

1. La obligación tributaria de la empresa (autoliquidaciones de retenciones) está extinguida:
  - a. Si existe renta sin declarar en el IRPF: procedería incoar acta por el IRPF y en su caso las sanciones pertinentes. No se aplicaría deducción por retención ni practicada ni ingresada por la empresa.
  - b. Si no existe renta sin declarar en el IRPF: no se debe efectuar regularización alguna.
2. La obligación tributaria de la empresa no está extinguida: se reproducirían las dos situaciones vistas en el apartado 1.2 anterior.

**Efectos sancionadores: sanción administrativa y penal.**

Llegados a este punto se puede advertir que independientemente de ser exigidas toda, parte o ninguna cuota por retenciones, en función de la existencia o no de enriquecimiento injusto, la Administración podrá imponer la sanción pertinente por la comisión de la infracción tributaria consistente en dejar de ingresar la retención en período voluntario. Siguiendo con el ejemplo de RETENSA, habría cuota a ingresar en acta: en el caso del abogado por 150 €, del Sr García por 200 €, mientras que en el caso del Sr. Aguirre y del Sr Gómez no existiría cuota a ingresar por retenciones.

Pero, ¿Qué decir de las consecuencias que ello conllevaría en el caso de que no procediese ingre-

sar cuota en acta de retenciones, el importe de las mismas que no se ingresaron en plazo superase los 120.000 € y la conducta del retenedor fuese dolosa? Ello podría suceder por ejemplo en pagos de dividendos a sus accionistas que no se declaran a la Administración o en pagos de salarios fuera de nómina a sus empleados, donde se oculta a la Administración la transferencia de rentas de manera dolosa con la connivencia de accionistas, administradores y empleados, hechos que no son extraños en empresas donde la propiedad y la administración se confunden. En tales casos, en principio se entendería perfeccionada la consumación del delito por el artículo 305 CP, pero dado que éste es un tipo penal en blanco, la interpretación del TS en estas sentencias habría de llevarnos a la conclusión de que no existiría tal consumación en el caso de estar extinguida la obligación principal de los perceptores de la renta y existiese enriquecimiento injusto, dado que no procedería exigir el pago de cuota por retención alguna<sup>25</sup>. Sin embargo, si esta misma jurisprudencia nos dice que no se ha de impedir el pago de las sanciones pertinentes, se habría de entender que incluye no sólo las administrativas sino también las penales y llegados a este punto nos deberíamos preguntar si la Inspección debería paralizar sus actuaciones y remitir al Ministerio Fiscal Informe de delito para que éste presente la oportuna denuncia, a lo que debemos responder afirmativamente. Es más, tal situación nos recuerda a lo que ocurre cuando ha prescrito administrativamente la deuda tributaria pero no la responsabilidad penal por el delito fiscal cometido, pues sabemos que la prescripción de la primera se produce trascurridos cuatro años desde el final del plazo para el pago mientras que la del delito es de cinco

<sup>25</sup> En el caso de RETENSA, sería suponer que esta empresa tiene contratados empleados iguales al Sr García y al Sr Aguirre y que los 30 € y 100 € que por cada uno no se exigen a RETENSA como cuota en acta de retenciones, sumasen una cifra superior a los 120.000 € y además existiese dolo.

y el TS tiene sentada jurisprudencia de que se ha de proceder a sancionar penalmente, aunque no exista responsabilidad civil por el pago de la cuota tributaria al estar prescrita.

Siguiendo esta doctrina, podemos entonces afirmar que en estos casos de retenciones el destino sería el mismo: se produce la consumación del delito pese a no existir deuda tributaria a ingresar y ello por remisión a la jurisprudencia que el TS está creando con estas Sentencias. Luego la empresa se encuentra con el actual problema de aplicar la excusa absoluta en ese año comprendido entre la prescripción fiscal y la prescripción penal, pues si quiere regularizar mediante ingreso voluntario en ese período, no podrá hacerlo porque no hay deuda tributaria por estar extinguida e incluso no podría beneficiarse de la circunstancia atenuante 5ª prevista en el artículo 21 del CP.

### Conclusiones

Las sentencias analizadas son aplicables a la situación actualmente vigente, según lo dispuesto por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre y la LGT-2003 y lo serán cuando se cumplan los siguientes requisitos:

1. A la renta pagada por la empresa no se le aplicó retención ni se ingresó en Hacienda. También cuando aplicó e ingresó una retención inferior a la debida.
2. Es indiferente que la renta haya sido declarada o no por el empleado en su IRPF, pero si la ha declarado, únicamente practicó deducción por las retenciones que le practicó la empresa.
3. La obligación principal que corresponde al empleado (autoliquidación del IRPF) se ha extinguido.

4. Existe doble pago y enriquecimiento injusto.

La aplicación del actual sistema de retenciones no puede suponer el enriquecimiento injusto de la Administración a la hora de regularizar a la empresa que no retuvo o lo hizo insuficientemente y por aplicación de tal principio se ha de desechar el carácter plenamente autónomo de la obligación tributaria del retenedor frente a la del retenido cuando se produce aquél. Por tanto, cuando la Administración lleve a cabo labores inspectoras y de gestión sólo podrá exigir a la empresa la deuda tributaria por retenciones no ingresadas cuando demostrase que no se ha enriquecido a costa del patrimonio del retenedor que no ingresó, bien porque no hubo doble pago con la exacción de la retención bien porque se vio perjudicada por diferentes motivos que deberá probar (gastos financieros por endeudamiento, etc.). Esto supone una mayor complejidad en la actuación administrativa a la hora de llevar a cabo este tipo de regularización, pues deberá estudiar caso por caso la inexistencia de enriquecimiento injusto por doble pago del IRPF y además, podría suceder que muchas empresas minorasen el ingreso de retenciones en período voluntario esperando a ser inspeccionadas cuando ya no exista obligación al pago de la cuota por retenciones por estar extinguida la obligación del contribuyente del IRPF al que debió retener en nómina.

Por otra parte, se debe tener en cuenta que si se aplica la institución del enriquecimiento injusto para evitar que la Administración se beneficie del doble pago de impuestos en perjuicio del patrimonio de las empresas que no retuvieron, también cabría estimar las acciones de enriquecimiento injusto que las empresas emprenderían contra los empleados que se beneficiasen de la devolución de ingresos indebidos por las retenciones que no les practicaron y que la Administración les hizo pagar posteriormente, lo cual puede suceder cuando aún no ha prescrito su

derecho a dicha devolución. Sin embargo, si el empleado no puede ejercitar tal derecho por estar prescrito o por estar extinguida la obligación tributaria principal, el reembolso de éste a la empresa le produciría un doble pago de Impuestos aunque no exista enriquecimiento de la Administración.

Para evitar la ineficiencia del sistema, se pueden plantear las siguientes soluciones:

1. Iniciar las actuaciones de comprobación de retenciones lo más cercanas posibles al final del plazo voluntario para su ingreso, para impedir la prescripción de la obligación tributaria principal, el IRPF del retenido.
2. *De lege ferenda*, la interrupción automática de la prescripción de la devolución de ingresos indebidos en sede del retenido cuando se interrumpe la de la obligación del retenedor. Así, la notificación de la comunicación de actuaciones inspectoras interrumpiría la prescripción de la deuda tributaria por retenciones de la empresa y del derecho a la devolución de ingresos indebidos del empleado, a quien se notificará su derecho a la devolución una vez apreciada la deuda tributaria por acta de retenciones. Por lo tanto, la regularización sería:
  - A la empresa: cuota de retenciones, intereses de demora y sanciones.
  - Al empleado: presentará solicitud de ingresos indebidos por las retenciones no practicadas ni deducidas que le serían devueltas una vez ingresada por la empresa la cuota de retenciones.
3. Sin embargo, la regularización anterior tiene dos inconvenientes:

- por evitar el enriquecimiento sin causa de la Administración, sería el empleado el beneficiario de un menor pago del IRPF, al recaer parte de dicho pago sobre el patrimonio de la empresa mediante el acta de retenciones y ello podría plantear problemas a solucionar de cara a futuro, incluso interponiendo la empresa acción de enriquecimiento injusto contra el empleado.

- el coste administrativo que tal procedimiento significa.

Para evitar estos problemas, se podría plantear la regularización que pretenden las sentencias del TS: exigir únicamente los intereses de demora y en su caso sanciones, que se aplicarían sobre las cuotas de retenciones no practicadas en plazo voluntario. Se puede pensar que tal sistema es pernicioso para hacer llegar recursos a la Administración con carácter voluntario. No obstante, la tentación de las empresas a ingresar menores retenciones se podría contrarrestar por ejemplo estableciendo un sistema sancionador más gravoso, para lo que sería necesario modificar el tipo sancionador teniendo en cuenta la cantidad dejada de ingresar respecto del total y el ánimo de defraudar en cada uno de los casos.

## BIBLIOGRAFÍA

- Lasarte, Carlos [2008]: *Derecho de obligaciones*. Ed Marcial Pons, 10ª edición. Pgs 323 a 329.

- Queralt, Juan Martín y otros. [2008]: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Ed Tecnos, 19ª edición. Pgs. 281 a 283.
- Alguacil Marí, Pilar [1995]: *La retención a cuenta en el ordenamiento tributario español*. Ed Aranzadi. Pgs 411 a 422.
- Sanz Gadea, Eduardo [1992]: “Las retenciones en el IRPF”. *Revista Contabilidad y Tributación* n° 113-114. Ed Centro de Estudios Financieros. Pgs 15 a 21.

