



## PRESENTACIÓN

### ■ **Comprobación a retenedores y posible enriquecimiento injusto de la Administración. La doctrina del Tribunal Supremo y sus efectos**

Antonio Cayón Galiardo  
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario  
Gabinete de Estudios AEDAF

El Tribunal Supremo, en sentencia de 5 de marzo de 2008, con ocasión de una actuación comprobadora dirigida a verificar las retenciones efectuadas por una empresa a determinados trabajadores y profesionales, ha declarado:

*“Si el contribuyente ha pagado la cuota tributaria, no tiene sentido que la Administración despliegue la pretensión de cobro sobre el retenedor, pues ello determinaría un doble cobro de la cuota correspondiente a la retención del contribuyente en su declaración, en primer lugar, y del retenedor después. Dos pretensiones de cobro, pues, dirigidas hacia dos sujetos distintos para exigir la misma cuota. Si los sujetos pasivos han cumplido con la obligación tributaria principal, no tiene sentido exigir el ingreso de la retención de una cuota debidamente ingresada”*

Con esta afirmación se acoge el criterio sustentado por la misma Sala en su anterior sentencia de 27 de febrero de 2007 (hacemos mención a ambas resumidamente en la sección de jurisprudencia de este número de la Revista), estimando también el recurso interpuesto por el retenedor; y se abre una necesaria reconsideración sobre las actuaciones comprobadoras en estos casos y sobre otros aspectos relacionados con la figura de la retención. Por una parte, porque la Administración ha de reconsiderar su posición pues, en lo esencial, venía a decirnos que *“la naturaleza autónoma de la obligación de retener no puede confundirse con la que pesa sobre el contribuyente, razón por la que si el retenedor no retuvo, o retuvo de modo cuantitativamente insuficiente, está obligado a hacer el ingreso pertinente con independencia de lo que haya sucedido con el sujeto pasivo receptor de las rentas”*. Por otra, porque es preciso analizar la doctrina del alto Tribunal, para conocer cuál es el alcance y los efectos que se pueden derivar de la misma.

Para ello diremos que, el recurrente-retenedor, sujeto de la comprobación, había alegado, en ambas sentencias, que el cobro por parte de la Administración de la retención que debió practicarse implica un *“enriquecimiento injusto de ésta”*, pues en la cuota de los sujetos pasivos correspondiente a su deuda tributaria ya ha sido cobrada la retención no practicada y que ahora se exige. Por ello, si además de la cuota en su día exigida a los sujetos pasivos, ahora se exige la retención al retenedor; resultará que la Administración habrá reci-

bido una doble retención (Primero, la devengada de los sujetos pasivos, aunque formalmente haya figurado como cuota del sujeto pasivo y no como retención. Segundo, la cuantía que ahora se exige en concepto de retención).

Frente a esta alegación, la Administración había defendido su pretensión con el argumento, ya señalado, del carácter autónomo de la obligación del retenedor que la hace exigible a este deudor con independencia de lo actuado por el retenido al autoliquidar su propia obligación principal (en ambas sentencias el IRPF). Argumento que ha venido permitiendo a la Administración tributaria desarrollar actuaciones comprobadoras sobre los retenedores al margen de cualquier otra consideración sobre el retenido.

El Tribunal, frente al anterior argumento, entiende que, si bien la doctrina sobre la naturaleza de la retención no es uniforme ni unánime (unos la consideran como una obligación accesoria de la principal, otros como una obligación dependiente, y otros, como obligación en garantía del cumplimiento de otra), *“parece evidente, que cualquiera que sea la naturaleza, es imposible su permanencia cuando ha sido cumplida la obligación principal, la obligación de la que depende, o, la obligación que garantiza”*.

Expuesto en forma abreviada el contenido del pronunciamiento judicial, vamos a detenernos con más detalle para conocer con precisión el significado de estas sentencias antes de sacar conclusiones prácticas que pudieran llevarnos a equívocos o a conclusiones injustificadas, adelantando, por nuestra parte, que compartimos el criterio del Tribunal que no es enteramente nuevo, pues en sentencia de 13 de noviembre de 1999, ya estimó que, en supuestos similares, existía una *“clara, rotunda y abusiva doble imposición”* (aunque, debemos decir, en sentido no jurídico), demostrando con ello que no habrían sido pocos los reclamantes que en sus recursos habían suscitado estos mismos argumentos, pero que, por una otra razón, nuestros Tribunales no habían estimado.

Con este propósito comenzaremos por resaltar los límites en los que se dictan estos fallos, para después suscitar el problema de los efectos y consecuencias que pueden tener para el futuro.

Las cuestiones que se suscitan en los procesos han sido, entre otras que no vienen al caso, las que pasamos a enunciar:

En primer lugar, anotemos que uno de los planteamientos que han suscitado los recurrentes en los distintos procesos a que hacemos referencia, ha sido la necesidad de llamar al proceso o procedimiento en curso a quienes fueron sujetos pasivos de los rendimientos sujetos a retención. Ante este argumento el alto Tribunal ha entendido que *“tal motivo no puede prosperar, al menos por dos consideraciones. La primera de ellas es que la recurrente -retenedora- esgrime al argumentar de este modo intereses que no son los suyos, es decir de terceros, lo que priva de entidad y valor en este proceso a los intereses de esos terceros. En segundo término, la relación Administrador-Retenedor se mueve sobre parámetros distintos a los que rigen la relación Administración-Retenidos, que son los únicos que en este proceso están en juego. Por eso, y como luego más ampliamente razonamos, los intereses de los retenidos son ajenos a lo que en este proceso se decida”*.

---

Con ello, se descarta la solución que pretendía comprender globalmente el fenómeno de la retención, situando en un mismo proceso los intereses de todos los afectados, pues existen razones jurídicas para impedirlo, aunque como veremos, el tribunal no pueda evitar esta visión conjunta de todas las relaciones jurídicas implicadas (retenedor-retenido; retenido-administración; retenedor-administración) para lo que se servirá de los efectos económicos conjuntos derivados de la retención, impidiendo la producción de un doble pago a la Administración y su enriquecimiento injusto.

Y este es, según vimos, el motivo en que se apoyan estas sentencias para estimar los recursos interpuestos. Si bien, ambos pronunciamientos contienen matices que no deben obviarse para determinar con precisión el alcance de las mismas.

A este fin, partiremos de las palabras del mismo Tribunal que enmarcan su propio fallo aceptando, en un primer momento, la autonomía de la obligación del retenedor; para después situar el escenario en el que se va dictar la sentencia. Dice así la Sala: *“la naturaleza autónoma de la obligación de retener (que) no puede confundirse con la que pesa sobre el contribuyente, razón por la que si el retenedor no retuvo, o retuvo de modo cuantitativamente insuficiente, está obligado a hacer el ingreso pertinente con independencia de lo que haya sucedido con el sujeto pasivo receptor de las rentas. (A tal fin se razona con la conexión e independencia resultante de los artículos 10 y 36 de la Ley 44/78)... este razonamiento es sustancialmente correcto, pero exige que se le incardine en la dinámica temporal de liquidación del impuesto que la ley regula. Por eso, la obligación del Retenedor, como prescribe el artículo 10 de la Ley 44/78 opera sobre parámetros propios. La del artículo 36.1 lo hace sobre otros parámetros distintos, e incide sobre destinatario distinto, en este caso el sujeto pasivo del impuesto. En las hipótesis de desajuste entre lo que hizo el retenedor y lo que se debió hacer la ley regula los mecanismos correctores pertinentes, que los preceptos citados recogen”* (refiriéndose a la elevación al íntegro que puede realizar el retenido).

Pues bien, continua diciendo el Tribunal Supremo en relación con el presupuesto de hecho al que se circunscriben sus sentencias:

*“... el supuesto que nosotros estamos decidiendo no es este y hay que subrayarlo para no inducir a confusiones. La hipótesis que aquí se contempla supone coincidencia en el resultado de la retención entre lo hecho por el retenedor y el sujeto pasivo.*

*El retenedor ha creído que ha practicado correctamente la retención (en este caso no ha retenido porque creía que no debía hacerlo). Por su parte, el sujeto pasivo no ha hecho uso de las facultades que el artículo 36 de la Ley le confiere por entender (como el retenedor) que su actividad no estaba sujeta a retención.*

*La discrepancia se produce más tarde. Cuando ya la obligación principal está liquidada por el sujeto pasivo. Cuatro años después. 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.*

*Queremos insistir y poner de relieve que los hechos litigiosos escapan a las previsiones fácticas que el artículo 36.1 y 10 de la Ley contemplan.*

*En primer término, porque la liquidación de la deuda principal ya se ha producido, lo que no sucede en las previsiones de los preceptos citados. En segundo lugar, porque ha existido coincidencia en los parámetros tomados en consideración tanto por el retenedor como por el retenido, lo que no ocurre en los textos mencionados que contemplan y se sustentan en la discrepancia de retenedor y sujeto pasivo sobre el “quantum” de dichos parámetros. Finalmente, y este punto es cardinal, la obligación principal se ha extinguido (al menos no consta discrepancias sobre ella) a conformidad de todos los intervinientes (Retenedor, retenido y Administración).*

*Claramente se comprende que la actuación de la Administración altera de modo radical el estado de cosas existente al amparo de un hipotético cumplimiento imperfecto de la obligación que pesaba sobre el retenedor”.*

Con palabras semejantes, la sentencia de 5 de marzo de 2008, nos dice también sobre el supuesto al que se refiere:

*“La hipótesis que aquí se contempla supone una coincidencia en el resultado de la retención entre lo hecho por el retenedor y el sujeto pasivo. El retenedor ha creído que ha practicado correctamente la retención. Por su parte, el sujeto pasivo no ha hecho uso de las facultades que el art. 36 de la Ley 44/1978 le confería para entender que su actividad no estaba sujeta a retención.*

*La discrepancia se produce más tarde, cuando la obligación principal ya está liquidada por el sujeto pasivo. No es el sujeto pasivo quien discrepa de la retención que se ha practicado, que es la hipótesis que contempla el art. 36.1 de la Ley 44/78. Es la Administración Tributaria quien toma esa iniciativa, pero olvidando una circunstancia trascendental: que la deuda principal ha sido pagada.*

*De esta forma, los hechos presupuesto de la presente litis escapan de las previsiones fácticas que contemplan los arts. 10 y 36.1 de la Ley 44/78. Primero porque la liquidación de la deuda principal ya se ha producido, lo que no sucede en las previsiones de los preceptos citados. Segundo, porque ha existido coincidencia en los parámetros tomados en consideración tanto por el retenedor como por el retenido, lo que no ocurre en los preceptos mencionados, que contemplan y se sustentan en la discrepancia del retenedor y del sujeto pasivo sobre el “quantum” de dichos parámetros. Y, finalmente, porque la obligación principal se ha extinguido a conformidad de todos los intervinientes (retenedor, retenido y Administración).”*

Es decir, para invocar el criterio seguido por el Tribunal frente a cualquiera -administración o tribunales- debemos situarnos ante un injusto material, enriquecimiento sin causa o doble pago, lo que implica que el retenido, en su calidad de contribuyente, ya haya ingresado la deuda derivada de su obligación principal resultante de una declaración veraz, pues sólo en estos casos, exigir después el cumplimiento de la obligación al retenedor, generaría el doble pago.

En segundo término, nos dice el Tribunal que la situación examinada es posterior a los posibles conflictos entre retenedor y retenido, pues estos tienen su propio marco jurídico de resolución, bien por medio de recursos, bien por medio de la elevación al íntegro, etc. Es decir, el conflicto debe plantearse entre Administración y retenedor.

---

Con esto quiere decirse que si el contribuyente (retenido) hubiese procedido a la elevación al íntegro, como le autorizaba el artículo 36 (Ley 44/78), se produciría un desajuste entre el importe de la obligación del retenedor y el que hubiese resultado de la obligación principal del retenido. En estos casos, naturalmente no existe el fundamento de injusticia que invoca el TS: el enriquecimiento injusto. Es decir, la doble imposición no siempre tiene por qué producirse. De forma similar a dicho mecanismo, debemos recordar que la hoy vigente Ley del IRPF prevé la posibilidad de deducir de la cuota a pagar la retención teórica que debiera haberse practicado, y no la efectivamente practicada por el empleador, produciéndose efectos para el contribuyente semejantes a la anterior elevación al íntegro. Así, en ambos casos, cuando no se hubiese practicado retención pero el contribuyente, mediante la elevación al íntegro o con la posibilidad actualmente prevista, se hubiese deducido la cuota (no retenida, antes, o la que se le debió retener, ahora), al dirigirse la Administración contra el retenedor, no se produciría un efecto de doble pago o de enriquecimiento injusto.

Por consiguiente, cuando las circunstancias de caso puedan dar lugar a un doble pago, como consecuencia de la comprobación administrativa sobre el retenedor, podrá invocarse la doctrina que comentamos.

En segundo lugar, se plantea también en estas sentencias -y es fundamental de cara a los efectos de las mismas- que en el proceso no se había acreditado el pago de la obligación principal, lo que afectaría a uno de los presupuestos básicos para provocar el doble pago. Frente a ello, sostiene el Tribunal que: *“No es ello así. El recurrente lo ha venido alegando en la instancia judicial y en la vía administrativa... La Administración pudo y debió probar que ese doble pago no se había producido. Pero en lugar de aducir y acreditar tal circunstancia (y dispone de medios para ello) ha preferido en insistir en la naturaleza independiente de la obligación del retenedor, con respecto a la del sujeto pasivo, e hipertrofiar y desnaturalizar la obligación del retenedor.”*

Con este argumento, la Sala trae a colación la doctrina de nuestros tribunales en relación con la carga de la prueba cuando atempera la aplicación estricta del principio *“quien afirma, prueba”*, pues, como ha señalado la Audiencia Nacional, en Sentencia de 6 de febrero de 2007: *“Una cosa es que con arreglo al art. 114 LGT corresponde al contribuyente la carga de la prueba (...), presupuesto del que parte esta Sentencia, y otra muy distinta es que esta norma conduzca a resultados incompatibles con la tutela judicial efectiva de un derecho porque, agotada al máximo la actividad del recurrente en orden a probar lo que le incumbe, no puede reputarse válida la actuación pasiva de una Administración que teniendo la posibilidad de aportar de forma razonable los datos necesarios para concluir si procede hacer efectivo el derecho del recurrente no lo hace, condenando al fracaso la acción ejercitada. No se trata pues de que este tribunal realice una alteración indebida de la carga de la prueba, sino que hace uso de las atribuciones que le confiere el art. 24.1.º CE para proceder a una equitativa redistribución de los esfuerzos probatorios que conduce a la estimación del recurso.”*

En cuanto a los efectos que pueden derivarse de estas sentencias, ha llegado a decirse en medios públicos que ya se ha producido una cierta paralización de las comprobaciones inspectoras sobre retenciones, destacando que es necesario hacer un replanteamiento de los medios y modos con que deben efectuarse para no incurrir en contradicción con lo

establecido por el Tribunal Supremo. Ante esta noticia –sin confirmación, naturalmente– cabe preguntarse si será necesario modificar la forma por la que deben discurrir estas comprobaciones. En particular, si sería necesario traer a los procedimientos en desarrollo a los sujetos cuyas rentas fuesen objeto de retención. Frente a esta cuestión, diremos que, si de alguna forma ha sido descartada tanto por la sentencia de 13 de noviembre de 1999 (rec. casación 166/1995) como por la pronunciada en noviembre de 2007, sin embargo, la más reciente sentencia de 5 de marzo de 2008, afirma que “... *Estos problemas 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...*”, apuntando quizá el tribunal una vía para afrontar el tema bien distinta de la seguida normalmente.

Ahora bien, por ahora y tras los argumentos de las sentencias examinadas, las comprobaciones sobre obligaciones de retener parece que están bajo una presunción: que el retenido ha actuado ingresando las cantidades que correspondían, extinguiéndose la obligación principal, pues si el retenido alega el enriquecimiento injusto y mientras esta presunción no sea destruida por la Administración, no será admisible que se le exijan al retenedor los pagos no realizados.

En un segundo plano, se suscita también el efecto de estas sentencias frente a las sanciones que pudieran exigirse a los retenedores en estos casos. Al respecto el alto Tribunal ha declarado en ambas ocasiones que “*Ello, naturalmente, no impide que la Administración pueda exigir del Retenedor los efectos perjudiciales que para ella se hayan producido por el hecho de no haberse practicado, o haberse practicado mal, la retención (Estamos pensando en los intereses y en las sanciones que el retenedor pueda merecer)*”.

A nuestro juicio, desde un plano teórico, la cuestión no es tan sencilla, pues cabe dudar de la proporcionalidad, e incluso de la propia antijuricidad, de las infracciones y sanciones que se aplicasen al retenedor; ya que, si como dicen las sentencias, una vez cumplida la obligación principal, la obligación del retenedor no subsiste, cómo puede sancionarse por la falta de pago de la obligación (ya inexistente) de que trae causa la infracción. Del mismo modo, y con semejantes argumentos, si nos trasladamos al ámbito penal, cabe preguntarse dónde estaría la defraudación si la obligación que se pretende incumplida ya no existe. Posiblemente se reproducirán en este planteamiento argumentos que ya son conocidos y que se esgrimieron cuando se debatió la posibilidad de imponer una sanción penal cuando –a consecuencia de los distintos plazos de prescripción: penal y tributaria– la obligación del contribuyente ya estuviese prescrita. Pero no podemos olvidar que el argumento de justicia que manejan ahora los tribunales de lo contencioso tienen un peso verdaderamente importante, por más que la jurisdicción penal no tenga que acoger necesariamente la doctrina de otra jurisdicción.

Continuando con este resumen de cuestiones y problemas que pueden tomar su causa en las sentencias citadas, hemos de anotar la reciente Resolución (00/3654/2006) del Tribunal Económico-Administrativo Central (Vocalía 1ª), de 3 de abril de 2008, en la que el TEAC se hace eco de la anterior doctrina a dos efectos distintos.

---

En primer lugar, para considerar que cabe la posibilidad de que el retenido, cuando haya pagado su deuda como resultado de una actuación comprobadora, pueda solicitar la devolución del ingreso efectuado, como ingreso indebido. Dice así el TEAC, en el caso enjuiciado: *“En consecuencia y teniendo en cuenta el criterio sentado por el Tribunal Supremo hay que concluir estimando las pretensiones del reclamante en el sentido de entender que las retenciones ingresadas por este concepto, rendimientos del trabajo, constituyeron un ingreso indebido que procede devolver. Ya que la exigencia al retenedor de retenciones por parte de la Administración cuando ya la deuda principal del sujeto pasivo perceptor de las rentas haya sido declarada ante la Administración exigiría que ésta probase que con el ingreso de las retenciones no se está produciendo un doble pago de la deuda tributaria, lo cual no consta que se haya probado en el presente supuesto en el que la Oficina Gestora se ha limitado a confirmar el acto de exigencia de retención amparándose en la autonomía de la obligación de retener.”*

En segundo lugar, porque el TEAC trata de eludir la plena aplicación de la doctrina del Supremo en la siguiente forma: *“SÉPTIMO: Queda por último pronunciarse respecto de la doble imposición que según el reclamante esta liquidación de retenciones por rendimientos de capital supone. Hay que señalar que hay una diferencia sustancial entre ésta y la liquidación por regularización de las retenciones de trabajo a la que en el Fundamento Jurídico anterior se le han aplicado las conclusiones de la referida Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de febrero de 2007 y es que en la liquidación de las retenciones por rendimientos del capital mobiliario, el motivo de la regularización es alterar la calificación de unas cantidades que la empresa consideraba como rappels sobre compra pero por sus propias características deben calificarse como rendimientos de capital mobiliario, y como tal deben tributar, quedando en consecuencia sujetos a retención.*

*No se está hablando ya de una cuota de retención incorrectamente calculada, sino de la incorrecta calificación de una renta y sus repercusiones tributarias. Esta renta debió tributar en el sujeto pasivo perceptor de la misma como una renta de capital, sin embargo no lo hizo, y esto es lo que la Administración corrige con su regularización. La cual debe confirmarse porque no se ha producido la extinción de la obligación principal a conformidad de todos los intervinientes, Administración, retenedor y retenido, punto cardinal del que partía la Sentencia del Tribunal Supremo y en consecuencia no le son trasladables las conclusiones a las que llegaba la misma.”*

A nuestro juicio, el hecho de que el caso verse sobre una recalificación de una renta, no puede generar la no aplicación de la doctrina comentada, siempre, claro está, que se den los requisitos para ello, pues, si a consecuencia de la inadecuada calificación de la renta, no solo no se sometió a retención sino que se generó una tributación diferente en el IRPF del perceptor, es posible que no se dé el presupuesto para la aplicación de la doctrina del Tribunal Supremo: la doble tributación o pago. ■

