

EL ENRIQUECIMIENTO INJUSTO COMO JUSTO LÍMITE A LA AUTONOMÍA DE LA OBLIGACIÓN DE RETENER

José Manuel Iglesias Casais*
Universidade de Santiago de Compostela

Abstract

On April 3, 2008, the Central Administrative Economic Tribunal of Spain (CAET) has published a decision of enormous impact in terms of defining the autonomy of the obligation to retain. With this pronouncement, the CAET leaves its anterior understanding, greatly criticized by the doctrine, which argued the possibility of requiring from the retainer the amounts not retained when the principal obliged had, by paying, rectified its errors that led him to retain and enter quantities below the prescribed by law.

This court, leaving its administrative approach to this date and accepting the thesis defended by the Supreme Court in Spain in its most recent decisions, recognizes as an unjust enrichment of the tax administration to require the payment, from a firm, of amounts not withheld and paid at the time when the main debt had been compensated by the taxpayer; despite the possibility of the Administration to compel the retainer the compensation of the harmful effects that may have caused by not retaining or making it incorrectly, demanding from him the appropriate interests on late payments and imposing penalties.

Keywords: Taxes; direct taxes; main tax obligation; duty to make payments on account; retainer; substitute; autonomy; dependency; good faith principle; unjust enrichment.

Resumen

Los últimos pronunciamientos del Tribunal Supremo (sentencias de 13 de noviembre de 1999, 27 de febrero de 2007 y de 5 de marzo de 2008) en los que insiste en la necesidad de que la extinción de la obligación tributaria principal deba ser tenida en cuenta por la Hacienda Pública a la hora de proceder contra el retenedor, han sido

Recibido: 01/12/08. Aceptado: 19/12/08

* Profesor Contratado de Derecho Financiero y Tributario

finalmente acogidos por el TEAC, lo que ha supuesto un cambio sustancial en la doctrina administrativa relativa a la naturaleza de la obligación de retener. En efecto, al condicionarse la posibilidad de proceder contra el retenedor a la subsistencia de la obligación tributaria principal, no sólo se admite la posibilidad de que el contribuyente subsane con su actuación posterior los posibles defectos en el cumplimiento de su obligación por parte del pagador de las rentas, sino que se reconoce implícitamente el carácter accesorio de la obligación de realizar pagos a cuenta.

Palabras clave: Tributo; impuestos directos; obligación tributaria principal; obligación de realizar pagos a cuenta; retenedor; sustituto; autonomía; accesoriedad; buena fe; enriquecimiento injusto.

I. Introducción

Con fecha 3 de abril de 2008 el Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) ha publicado una resolución de enorme trascendencia en lo que a la delimitación de la autonomía de la obligación de retener se refiere. Con ella el TEAC abandona una postura que había sido muy criticada por la doctrina y que defendía la posibilidad de exigir al retenedor las cantidades no retenidas cuando ya el obligado tributario principal hubiese con su pago subsanado los incumplimientos que habían llevado a aquel a retener e ingresar unas cantidades inferiores a las que la normativa prescribía.

Este Tribunal, abandonando el criterio administrativo seguido hasta la fecha y acatando las tesis defendidas por el Tribunal Supremo en sus sentencias más recientes, reconoce que genera un enriquecimiento injusto para la Administración Tributaria el exigir a una empresa que actúa como retenedora el pago de las cantidades no retenidas e ingresadas en su momento cuando ya la deuda tributaria principal ha sido pagada por el contribuyente; sin perjuicio de la posibilidad que asiste a la Administración de exigir al retenedor el resarcimiento de los efectos perjudiciales que le haya podido ocasionar el que no se hubieran practicado o se hubieran practicado mal las retenciones, reclamándole los intereses de demora e imponiéndole las sanciones que procedan.

II. Posición jurídica del retenedor en la relación jurídico-tributaria

El artículo 37 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT)¹, señala que es retenedor la persona o entidad (incluidas las entidades en régimen de atribución de rentas) a quien la ley de cada tributo impone la obligación de detraer e ingresar en la Administración tributaria, con ocasión de los pagos que deba realizar a otros obligados tributarios, una parte de su importe a cuenta del tributo que corresponda a éstos. Esto es, el retenedor responde de una obligación propia que consiste en adelantar cantidades que corresponden a una deuda ajena².

¹ La Ley 58/2003, General Tributaria, dedica la Sección segunda, del Capítulo I del Título I (artículos 17 a 19) a regular las distintas obligaciones tributarias que origina la aplicación de los tributos, siendo destacable el esfuerzo realizado por el legislador en pos de la sistematización de ese complicado entramado de relaciones obligacionales materiales y formales que conforman lo que se da en llamar *relación jurídico-tributaria*. La regulación contenida en los citados preceptos, asumiendo la clasificación civil de las obligaciones en función de su objeto o contenido, llama obligaciones tributarias materiales o pecuniarias a la obligación tributaria principal, a la obligación de realizar pagos a cuenta, las establecidas entre particulares resultantes del tributo y las obligaciones accesorias (artículos 19, 23, 24 y 25 de la LGT, respectivamente); y formales a aquellas otras que, careciendo de tal carácter pecuniario, vienen impuestas por la normativa tributaria a los obligados tributarios, sean o no contribuyentes, para la aplicación de los tributos (artículo 29 LGT).

Es en los *tributos que recaen sobre la renta*, donde su aplicación origina el nacimiento de dos obligaciones complementarias: la obligación tributaria principal y la obligación de realizar pagos a cuenta. La *obligación tributaria principal*, regulada en la subsección 2ª, artículos 19 a 22 de la LGT, tiene por objeto el pago del tributo por parte de la persona que ha realizado el hecho imponible -el *contribuyente*- en cuanto verdadero titular de la capacidad económica que el tributo busca gravar, o por quien en virtud de previsión legal expresa deba ocupar su lugar (sea como sustituto, sucesor o responsable pese a no ser éste el que ha puesto de manifiesto la riqueza que fundamenta su exacción). Al lado de esta obligación, para agilizar la recaudación y dotar de mayor liquidez a la Administración (sin olvidar su función de control), se regula la *obligación de realizar pagos a cuenta*, que impone a determinados sujetos (el contribuyente en el caso de los pagos fraccionados, o un tercero con ocasión de los pagos dinerarios o en especie que realice al primero -retenedor y obligado a practicar ingresos a cuenta, respectivamente-) el deber de realizar determinados ingresos en la Hacienda Pública *a cuenta de la obligación tributaria principal con carácter previo a que ésta resulte exigible* (artículos 23 y 37 de la LGT, regulación que debe complementarse con lo previsto en la normativa reguladora de cada tributo).

² Ahora bien, conviene matizar que ese ingreso por parte del retenedor en ningún caso puede ser considerado como pago anticipado del impuesto, puesto que cuando tiene lugar, la obligación tributaria principal aún no ha nacido y no se sabe si llegará a nacer o no. Sobre la naturaleza y efectos de la retención a cuenta o retención en la fuente véase, por todos, MOIRÉS JIMÉNEZ, M. T.: *La retención a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Marcial Pons, Madrid 1996, pp.119-166.

Si bien es cierto, que no existe unanimidad en la doctrina acerca de la naturaleza de la retención a cuenta³, no cabe duda de que ha cumplido desde sus inicios una clara función instrumental por cuanto que sirve para asegurar el crédito de la Hacienda Pública, al tiempo que desempeña una importantísima labor de control (pues un tercero suministra a la Administración informaciones sobre las rentas obtenidas por el contribuyente) y permite garantizar una regularidad en el flujo recaudatorio que beneficia en igual medida a acreedor y deudor. Todas ellas, razones de índole práctica que han hecho del retenedor una de las figuras clave sobre las que pivota nuestro actual sistema de gestión tributaria en detrimento⁴ de la figura del sustituto⁴

³ En efecto, pese a ocupar un lugar principal en nuestro sistema tributario, no existe unanimidad en la doctrina en relación con la naturaleza jurídica de la retención a cuenta, sobre la que existen tres posiciones doctrinales fundamentales: quienes la consideran un *sistema de pago anticipado del tributo*, quienes la consideran una *modalidad de sustitución* y quienes ven en ella una modalidad de *garantía del crédito tributario*. De entre las numerosísimas contribuciones pueden verse, entre otras: PALAO TABOADA, C.: “La retención a cuenta”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 74, 1968, pp. 257 y ss.; ESEVERI MARTÍNEZ, E.: “El ingreso a cuenta del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, nº 20, 1978; CASADO OLLERO, G.: “De la imposición del producto al sistema de retención y fraccionamiento”, *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, nº 21, 1979; BANACLOCHE PÉREZ, J.: “Las retenciones”, *Crónica Tributaria*, nº 33, 1980; COLLADO YURRITA, M. A.: *La retención a cuenta en El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Civitas, Madrid, 1992; ALGUACIL MARÍ, P.: *La retención a cuenta en el ordenamiento tributario español*, Aranzadi, Pamplona, 1995; MOIRÉS JIMÉNEZ, M. T.: *La retención a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Marcial Pons, Madrid 1996; o GARCÍA CARACUEL, M.: *La retención, el ingreso a cuenta y el pago fraccionado*, Aranzadi, Cizur Menor, 2006.

⁴ Pese a las analogías entre ambas figuras, no puede considerarse en nuestra opinión al retenedor como un sustituto, fundamentalmente porque no se sitúa en el lugar del contribuyente desplazándolo totalmente en la relación jurídico-tributaria que une a este sujeto pasivo con su acreedor, la Administración tributaria (esto es, no ocupa su lugar en la posición pasiva de la obligación tributaria principal), y ello por dos motivos básicos: a) cuando surge la obligación de retener la obligación tributaria principal no ha nacido todavía; y b) el retenedor no responde en lugar del contribuyente por la totalidad de la cuota tributaria, pues las cantidades sobre las que se calcula la retención representan sólo una parte de las rentas de sometidas a gravamen, pudiendo, por lo tanto, no ser las únicas. Así lo entiende el Tribunal Supremo en su sentencia de 27 de mayo de 1988 y la mayor parte de la doctrina.

En este sentido, MENÉNDEZ MORENO señala que la diferencia fundamental se halla en esa sustancial diferencia en la posición deudora de ambos sujetos, contraponiendo el carácter parcial de la sustitución del retenedor frente a la sustitución total del sustituto (*Derecho Financiero y Tributario. Parte general. Lecciones de cátedra*, 9ª ed., Lex Nova, Valladolid, 2008, p.244); y lo mismo opinan MARTÍNEZ LAGO, GARCÍA DE LA MORA, MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, TEJERIZO LÓPEZ Y CASADO OLLERO, para quienes el retenedor no desplaza, como ocurre en el caso del sustituto, totalmente al

del contribuyente, al que, como han señalado MENÉNDEZ MORENO y TEJERIZO LÓPEZ, ha desplazado en los impuestos más importantes de nuestro ordenamiento⁵.

El retenedor se concibe, así, como un colaborador del Fisco que asume por imposición legal un importantísimo papel como recaudador a favor de la Administración tributaria a la que asegura un flujo constante de ingresos⁶; razón por la cual gran parte de la doctrina considera que este sujeto sólo debería estar obligado a la realización del ingreso en el caso de que hubiera practicado efectivamente la retención, con independencia de las consecuencias sancionatorias que pudieran derivarse del incumplimiento de este deber⁷.

contribuyente, que mantiene así su relación con la Hacienda, debiendo presentar en su momento la correspondiente autoliquidación (MARTÍNEZ LAGO, M. A. y GARCÍA DE LA MORA, L.: *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*, 1ª ed., Iustel, Madrid, 2004, p. 318; y MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J. M. y CASADO OLLERO, G.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 15ª ed., Tecnos, Madrid, 2004, p. 270).

En contra, FERREIRO LAPATZA, quien considera al retenedor como un sustituto del contribuyente apoyando su postura en una realización parcial del hecho imponible que tiene lugar cuando abona rentas sujetas a retención. Buena muestra de ello son sus trabajos "Los sujetos pasivos de la obligación tributaria", *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, nº 72, 1991, p.479; y *La nueva Ley General Tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2004, p. 118. De la misma consideración se han mostrado, entre otros, COLLADO YURRITA, que señala que el retenedor no sustituye al contribuyente en la obligación principal (que todavía no ha nacido) sino en una "obligación de realizar una prestación pecuniaria provisional a título de tributo con anterioridad a la realización del hecho imponible, asumiendo el deber de detraer, con ocasión del abono de ciertas rentas, ese gravamen tributario anticipado e ingresarlo en el Tesoro..." (*La retención a cuenta en el Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas*, Civitas, Madrid, 1992, p.77); ALONSO GONZÁLEZ, L. M., en *Sustitutos y retenedores en el ordenamiento tributario español*, Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, Madrid, 1992, pp.221 y ss.; y CALVO ORTEGA, R., en "Obligados tributarios", dentro de la obra colectiva que él dirige *La nueva Ley General Tributaria*, Thomson-Civitas, Madrid, 2004, p.145, donde se remite a su manual en el que identifica a la obligación de retener con una *sustitución en obligación determinada*, de manera que el retenedor no sustituye al contribuyente en la obligación final (obligación tributaria principal), sino en una "obligación implícita y lógica que tiene todo perceptor de rentas sujetas al impuesto de hacer un ingreso a cuenta." (*Curso de Derecho Financiero. I. Derecho Tributario. Parte general*, 8ª ed., Thomson-Civitas, Madrid, 2004, p.159).

⁵ "Los obligados tributarios en el ordenamiento español: aspectos generales de su configuración", en la obra colectiva *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1997, p. 133.

⁶ SAINZ DE BUJANDA, plantea esta teoría como alternativa a la consideración del retenedor como un sustituto del contribuyente en *Lecciones de Derecho Financiero*, Tomo III, 1962, pp.235 a 239.

⁷ Un análisis de la posición del retenedor como órgano recaudador puede verse en ALGUACIL MARÍ, P.: *La retención a cuenta en el ordenamiento tributario español*, Aranzadi, Pamplona,

En el ordenamiento tributario español se ha optado por un reforzamiento de la exigibilidad de esta obligación instrumental al configurarla la nueva LGT como una obligación autónoma de la obligación tributaria principal. Esta independencia que le otorga el artículo 23 del referido cuerpo legal a la obligación del retenedor supone a efectos prácticos que en los impuestos que gravan la renta surjan dos obligaciones, la obligación tributaria principal y la obligación de practicar la retención que proceda, que así como nacen de presupuestos de hecho diferentes (en el primer caso la realización del hecho imponible, y en el segundo el abono de rentas sujetas a retención), se pretende igualmente que su extinción, su sometimiento a las actuaciones inspectoras y su sanción para el caso de incumplimiento sigan también sendas diversas.

Sin embargo, si la accesoriedad de una obligación implica dependencia respecto de otra obligación principal, a la que se encuentra subordinada y a la que complementa o garantiza, la mención expresa efectuada en el artículo 23.2 de la LGT a la posibilidad del retenido de deducir de su cuota tributaria el importe de los pagos a cuenta efectivamente soportados o, en su caso, las cantidades que por ley le debieron ser retenidas, transforma a la autonomía teórica de la obligación de realizar pagos a cuenta en una accesoriedad *de facto*; pues se hace depender en último término la obligación del retenedor de un comportamiento posterior e incierto del obligado tributario principal, como más adelante analizaremos. Esto, que amenazaba con ocasionar numerosos problemas prácticos, fue discutido desde la propia tramitación parlamentaria del precepto, como lo demuestran las enmiendas presentadas al Proyecto de Ley General Tributaria que abogaban por una matización de este carácter autónomo para evitar posibles abusos de derecho o enriquecimientos injustos por parte de la Administración⁸. La solución en

1995, pp. 234 y ss. Sostiene esta autora que "resultaría necesario que el retenido fuera el único responsable del ingreso del gravamen derivado de la retención a cuenta, dado que es el sujeto que demuestra la capacidad contributiva que intenta gravar el instituto, y debe ser, por tanto, el único responsable patrimonial de la obligación que motiva el deber de ingreso de las sumas objeto de la imposición (...)", p. 235.

⁸ Así, en su tramitación en el Congreso se presentó la enmienda nº 274, que proponía un nuevo apartado 3º al artículo 23 del Proyecto de LGT del siguiente tenor: "3. Sin perjuicio de las obligaciones tributarias accesorias y de las sanciones que procedan, la obligación tributaria de realizar pagos a cuenta no podrá ser exigida cuando el contribuyente haya satisfecho la obligación tributaria principal habiendo deducido únicamente el importe de los pagos a cuenta soportados". Previsión normativa cuya necesidad ha venido a reconocer recientemente el Tribunal Supremo.

opinión del grupo parlamentario que presentó dichas enmiendas pasaba por reconocer que, pese a su configuración como obligaciones diferenciadas es innegable una cierta comunicación entre ambas (pues las cantidades retenidas serán posteriormente deducidas de la cuota que corresponde pagar al contribuyente), conexión que no podía desconocerse si se querían corregir los posibles desajustes que en la práctica pudiera provocar el mecanismo de la retención en la fuente o retención a cuenta.

III. Consecuencias que se derivan de la configuración de la obligación de retener como una obligación accesoria.

Si analizamos únicamente los preceptos que regulan a este obligado tributario, observamos que la obligación del retenedor es declarada autónoma, razón por la cual no debería guardar con la obligación tributaria principal relación alguna de dependencia o subordinación, a pesar de que constituya un instrumento al servicio de la misma.

A favor de tal autonomía se esgrime que su nacimiento, vigencia y extinción se producen al margen de la relación impositiva que une a la Administración tributaria y el contribuyente. En efecto, ambas surgen en atención a presupuestos de hecho diversos, no se proyectan sobre los mismos rendimientos, su devengo se produce igualmente en momentos distintos (en el caso de la obligación de realizar pagos a cuenta se produce de forma instantánea cada vez que se perciben o abonan los rendimientos y, por lo tanto, con carácter previo al devengo de la obligación tributaria principal), la cuantificación en el caso de las obligaciones a cuenta se hará de forma individual y no con carácter global,...; en definitiva, la obligación de realizar pagos a cuenta nace y se extingue con carácter previo e independiente de la obligación tributaria principal, que nacerá, o no, en un momento posterior. Ahora bien, esta posición mayoritaria de la doctrina⁹ no niega, sin embargo,

⁹ Posicionamientos en este sentido pueden verse, entre otros, en SOLER ROCH, M. T.: "Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios, con especial referencia al IRPF", *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 25, enero-marzo 1980, pp. 17 y 28; MARTÍN QUERALT, J.: "Notas en torno a la configuración jurídica de la retención a cuenta en el IRPF", *Hacienda Pública Española*, n.º 82, 1983, p. 135; VEGA HERRERO, M. y MUÑOZ DEL CASTILLO, J. L.: "Tributos y obligaciones tributarias", en la obra colectiva *La nueva Ley General Tributaria*, Thomson-Civitas, Madrid, 2004, p. 112; y GARCÍA CARACUEL, M.: *La retención, el ingreso a cuenta y el pago fraccionado*, Aranzadi, Cizur Menor, 2006, pp. 97-101.

la inevitable conexión de la obligación del retenedor con la obligación tributaria principal, pues los ingresos a cuenta se efectúan en relación con ésta; de tal manera que, cuando nazca la obligación tributaria principal, ésta será minorada en el importe al que asciendan las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados. Este argumento constituye la principal razón por la cual la autonomía de la obligación de realizar pagos a cuenta no es admitida por algunos autores, que insisten en su carácter accesorio¹⁰.

Siguiendo al profesor PALAO TABOADA¹¹, para poder hablar de verdadera independencia de la obligación de realizar pagos a cuenta respecto de la obligación que pesa sobre el contribuyente, habría que probar que la obligación de la que es titular el retenedor es una obligación diferente de la principal. Así, en nuestra opinión, debieran concurrir las siguientes circunstancias:

a) Nacimiento independiente

El presupuesto de hecho que origina el nacimiento de la obligación de realizar pagos a cuenta ha de ser distinto al hecho imponible que origina el nacimiento de la obligación tributaria principal. En virtud del artículo 37 de la LGT, el retenedor deviene obligado a ingresar el importe de las retenciones que por ley corresponda practicar en el momento en el que abona rendimientos sujetos a esta obligación, aún cuando no hubiera practicado la retención.

El nacimiento de la obligación que pesa sobre el retenedor se produce, por lo tanto, en el momento en el que se realiza su presupuesto de hecho, esto es, en el momento en el que abona rentas sujetas a retención; de manera que surge con carácter independiente y previo al nacimiento de la obligación tributaria principal. Es precisamente el hecho de que la obligación tributaria principal pueda no llegar a nacer el argumento más contundente a favor de

¹⁰ Vid., por todos, FERREIRO LAPATZA, J. J.: "La figura del sustituto en las nuevas leyes del IRPF e IS", *Crónica Tributaria*, n.º 28, 1979, p.67; y ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: *Sustitutos y retenedores en el ordenamiento tributario español*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1992, pp.257-260.

¹¹ "La retención a cuenta", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n.º 74, 1968, pp.264 y ss.

la autonomía de la obligación de realizar pagos a cuenta, ya que no necesitan de la existencia de una obligación principal a la que vincularse¹².

b) Que pueda reclamarse su cumplimiento de forma separada respecto de la obligación tributaria principal.

En la medida en que tal obligación le viene impuesta legalmente, puede afirmarse que el retenedor no cumple en puridad una obligación ajena, sino una obligación propia nacida *ex lege* y de la que él es el único responsable. Ahora bien, tales cantidades que el pagador de las rentas detrae e ingresa en el Tesoro se aplicarán a una deuda que no le es propia (esto es, a la deuda tributaria que en su momento surja a cargo del perceptor de las mismas: *la obligación tributaria principal*).

De ahí que el ingreso del retenedor no tenga carácter definitivo en relación con la obligación tributaria principal, esto es, no supone pago de la cuota tributaria de ningún impuesto, ya que la cantidad retenida se destina al pago de un tributo cuyo devengo no se ha producido y, por tanto, es posible que no llegue a nacer. Como señala MOIRÉS JIMÉNEZ, “su carácter es provisional, se computa a cuenta de una obligación tributaria principal que aún no ha nacido, *aunque se puede decir que sí tiene carácter definitivo en relación con la obligación tributaria a cuenta que supone la retención*, y ello debido al carácter autónomo y no accesorio de esta obligación a cuenta respecto de la principal”¹³.

Ahora bien, si bien es cierto que se desplaza una parte sustancial del peso de la gestión tributaria hacia los pagadores de las rentas, ello no significa gravarlos económicamente; pues, el retenedor debe dar cumplimiento a su obligación no con capital propio, sino con las cantidades que previamente y

¹² En contra, FERREIRO LAPATZA considera que “el hecho imponible no es tenido en cuenta por el legislador sólo, estáticamente, fotográficamente, en el momento en que se realiza en su totalidad. Puede ser tenido en cuenta dinámicamente, cinematográficamente, mientras se está realizando. En determinados supuestos el legislador dispone que cuando ciertos elementos del hecho imponible que se está realizando, fundamentalmente ingresos, se hagan realidad, se entienda que ha tenido lugar el presupuesto de hecho de una obligación distinta, aunque accesorio, de la obligación tributaria principal”. FERREIRO LAPATZA, J. J. : “La figura del sustituto en las nuevas leyes del IRPF e IS”, *Crónica Tributaria*, nº 28, 1979, p.67.

¹³ MOIRÉS JIMÉNEZ, M. T.: *La retención a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Marcial Pons, Madrid 1996, p.26.

a tal efecto va descontando de los pagos que efectúa al obligado tributario principal, verdadero titular de la capacidad económica que el tributo busca gravar, y quien debe, por esta misma razón, soportar el gravamen. Por lo tanto, y en la medida en que no ha demostrado capacidad económica alguna, *su obligación no tiene naturaleza contributiva*, sino un carácter meramente técnico o instrumental dirigido a favorecer la recaudación; por lo que, fuera de los costes indirectos que le genera la aplicación de la compleja normativa que regula el cálculo de las retenciones y el cumplimiento de las obligaciones formales impuestas, no existe, en principio, desplazamiento de la carga económica derivada del tributo, pues el ingreso en Hacienda de las cuotas retenidas lo efectúa con capital ajeno y no con dinero propio.

Correlativamente, el perceptor de esos rendimientos, sobre el que pesa la obligación de pagar la cuota tributaria (obligación tributaria principal), deberá en su momento ingresar la diferencia entre ésta y el importe de las retenciones y demás pagos a cuenta soportados; obligación esta última que nace cuando el contribuyente realiza el hecho imponible del tributo.

Hasta aquí nada en el esquema propuesto parece desvirtuar la autonomía de ambas obligaciones. Sin embargo, ha de tenerse en cuenta la previsión normativa establecida en el apartado segundo del artículo 23 de la LGT, que señala que el contribuyente podrá deducir de la obligación tributaria principal el importe de los pagos a cuenta efectivamente soportados, *salvo que la ley propia de cada tributo establezca la posibilidad de deducir una cantidad distinta a dicho importe*; posibilidad excepcional (la de deducir las cantidades que debieron ser retenidas en lugar de las que efectivamente lo fueron) que, sin embargo, se convierte en regla general en la vigente normativa del IRPF, tributo que constituye el ámbito propio y característico del instituto de la retención.

En efecto, el artículo 99 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (en adelante LIRPF), señala que «los sujetos obligados a retener o a ingresar a cuenta asumirán la obligación de efectuar el ingreso en el Tesoro, sin que el incumplimiento de aquella obligación pueda excusarles de ésta», de tal manera que quedan obligados a ingresar su deuda tributaria por el importe que legalmente proceda, con independencia de que al aplicar

las normas o realizar los cálculos, hubiesen defraudado cantidades inferiores a las que correspondía retener (artículo 99.4 de la LIRPF). En consecuencia, en tales casos en los que «la retención no se hubiera practicado o lo hubiera sido por un importe inferior al debido, por causa imputable al retenedor u obligado a ingresar a cuenta, el perceptor deducirá de la cuota la cantidad que debió ser retenida» (artículo 99.5 de la LIRPF)¹⁴.

A ello debe añadirse, que la inspección a la que la Administración tributaria somete al retenedor se va a proyectar única y exclusivamente sobre la adecuación a las previsiones legales de sus propios actos, sin tener en consideración otras actuaciones de retenido, considerado a estos efectos como un extraño al procedimiento; es decir, la actuación inspectora versará sobre la correspondencia que debiera existir entre lo que efectivamente se retuvo e ingresó en Hacienda y lo que se debía retener e ingresar según la normativa aplicable. Así se ha defendido hasta la fecha por parte de la doctrina administrativa, al señalar que *el cumplimiento de la obligación del retenedor debe reclamarse de forma separada del cumplimiento de la obligación tributaria principal, y los incumplimientos o defectos en el cumplimiento por parte del retenedor deben ser valorados y sancionados de forma también autónoma*.

Este carácter imperativo con que se contempla en la regulación del IRPF la obligación del contribuyente de deducir de la cuota la cantidad que debió ser retenida y no la que efectivamente se le hubiese practicado (lo que no ocurre en la normativa del IS o en la del IRNR), unido a la autonomía que se predica de la obligación de realizar pagos a cuenta en la Ley General Tributaria, ha servido al TEAC para sostener que el cumplimiento de la obligación de realizar pagos a cuenta es exigible de manera independiente y sin consideración alguna a la subsistencia de obligación tributaria principal. Así lo entiende el órgano administrativo al señalar que *“sólo en la inteligencia de que el retenedor queda obligado a ingresar las retenciones, practicadas o no, encuentra justificación dicha regla de deducción de la retención que en Derecho proceda, por parte del contribuyente”*. Afirmación ésta que desconoce

¹⁴ No se contiene una previsión similar en artículo 46 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante LIS), ni en los artículos 31.3 y 26.b) del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (en adelante LIRNR), que únicamente prevén la posibilidad de deducir las retenciones que efectivamente se hubieran practicado.

la realidad social, pues supone que, a la hora de cuantificar las retenciones a deducir de la cuota, el contribuyente no debe limitarse a tener en cuenta las cantidades que efectivamente se le hayan deducido, sino que, además, está obligado a calcular por sí mismo las cantidades que debieron ser retenidas por el pagador; comprobación que exige, para realizarse de forma correcta, que el contribuyente interprete y aplique correctamente una compleja normativa como la que regula el cálculo de las retenciones a practicar.

En definitiva, la autonomía de la obligación de retener desde la óptica de la posibilidad de reclamar su cumplimiento de forma separada debiera ser causa de justificación suficiente que permitiese a la Administración (incluso en aquellos supuestos de extinción de la obligación a cuenta de la que se practicaron las retenciones como consecuencia del pago por parte del sujeto pasivo sin descontar las cantidades que en concepto de retenciones procedían en virtud de la normativa reguladora del impuesto) proceder contra el retenedor que incumplió su obligación o cumplió de modo inexacto la misma para exigirle el ingreso de las cuotas no ingresadas en su momento (intereses y sanciones, en su caso). Así lo entendían los Tribunales Económico-Administrativos¹⁵ que esgrimían la autonomía de la obligación de realizar pagos a cuenta como único argumento para justificar la adecuación a Derecho de la práctica de la Administración tributaria de exigir su cumplimiento a su titular (y únicamente a su titular) cuando se evidencia que habían sido inferiores a las debidas las cuotas derivadas de las retenciones ingresadas por éste, pues sobre él recae una obligación independiente de la obligación tributaria principal y cuyas vicisitudes en nada le afectan. Lo contrario, según esta tesis, sería tanto como dejar en manos del contribuyente (tercero ajeno a la relación que vincula a Administración tributaria y retenedor) el cumplimiento de esta obligación de carácter instrumental.

c) Que su extinción se produzca de forma separada de la obligación tributaria principal, incluso sometida a distintos plazos de prescripción. Y, d) Que las consecuencias de su incumplimiento sean valoradas de forma autónoma y motiven la imposición de sanciones distintas de las del contribuyente.

¹⁵ Véase por todas la resolución del TEAC nº 00/8709/1999, de 7 de febrero de 2003 en la que el Tribunal insiste en la necesidad de tratar de una manera independiente los cumplimientos de ambas obligaciones, negando así la posibilidad de que el comportamiento del contribuyente pueda ser tenido en cuenta cuando de la regularización de la situación del retenedor se trata.

Esta es, sin lugar a dudas, la condición cuyo cumplimiento permite predicar si estamos realmente ante una obligación accesoria o autónoma, pues la extinción de la obligación principal conlleva necesariamente la extinción de las obligaciones que de ella dependen¹⁶. Como acabamos de comentar, hasta fechas muy recientes, la extinción de la obligación tributaria principal como consecuencia del pago por parte del contribuyente descontando, bien las retenciones efectivamente practicadas, bien aquellas que debieron practicarse, no extinguía en ningún caso la obligación del retenedor, contra quien la Administración tributaria, en el caso de que las cantidades retenidas hubiesen sido insuficientes, se dirigía para reclamarle su ingreso con los intereses y con la imposición de las sanciones que, en su caso, procediesen.

Podemos decir así que hasta este momento la aplicación los tributos que gravan la renta origina el nacimiento de dos obligaciones íntimamente conectadas (la *relación Administración/contribuyente*, que tiene por objeto el pago de la cuota tributaria; y la *relación Administración/retenedor*, que tiene por objeto el adelanto de parte de su importe)¹⁷ pero que discurrían por caminos paralelos que el legislador quería que nunca llegasen a tocarse. Tal y como ha señalado el TEAC, entre otras, en su resolución de 7 de febrero de 2003, el reconocimiento legal del carácter autónomo o independiente de la obligación de realizar pagos a cuenta busca *revestir a esta obligación cuando recae sobre un tercero de unas especiales garantías que, si bien no le hacen perder a la retención su carácter esencial de adelanto de un tributo ajeno, refuerzan su exigibilidad* (FJ 2º)

Sin embargo, un esquema de aplicación de los tributos como el dibujado en la normativa que regula los pagos a cuenta en el IRPF, puede llevar a resultados que alteren la propia naturaleza y finalidad de esta obligación. Porque, al sostener su exigibilidad de forma absolutamente desconectada de la obligación tributaria principal, se corre el riesgo de someter a las empresas o empresarios, no ya a una obligación de adelantar con capital ajeno el tributo de otro, sino a una suerte de tributo propio, independiente del que gravaba a sus empleados, y que incide no sobre la capacidad económica de aquel, sino sobre la de éstos¹⁸. Esta desnaturalización de la función que cumple la

¹⁶ OSSORIO MORALES, J., *Lecciones de Derecho Civil. Obligaciones y contratos, Parte general*, Comares, Granada, 1996, p. 60.

¹⁷ Sin olvidarnos claro está, de la relación *retenedor/retenido*, que se sitúa en el ámbito privado.

¹⁸ Posibilidad que puede llevar a vulnerar, como veremos, el principio de capacidad económica.

obligación del retenedor (es decir la de recaudador a favor de la Administración tributaria) había sido reiteradamente denunciada ante la práctica administrativa de dirigirse contra el retenedor para exigirle el importe de las retenciones dejadas de ingresar, sin tomar en consideración que dichas cantidades han sido ya pagadas por el contribuyente que no descontó en su autoliquidación las cantidades a que se refiere el artículo 99.5 LIRPF, sino las que efectivamente se le retuvieron.

III. El enriquecimiento injusto provocado por el “doble pago de las retenciones” y su carácter contrario a la buena fe.

En virtud de lo dispuesto en los artículos 23.2 de la LGT y 99 de la LIRPF, es el comportamiento del obligado tributario principal el que determina que el incumplimiento del retenedor que no hubiera practicado la retención, o lo hubiera hecho por un importe inferior al previsto por la normativa, genere a la Administración tributaria un perjuicio económico de diverso alcance. Así:

a) En aquellos casos en los que el contribuyente *deduzca las cantidades que debieron retenerse por Ley y que no fueron detraídas e ingresadas en su momento por el pagador de sus rentas*, la Administración tributaria sufre el perjuicio económico de dejar de percibir las cuotas derivadas de las retenciones no practicadas o incorrectamente calculadas, daño del que se resarcirá dirigiéndose contra el retenedor para exigirle el pago de las cantidades no retenidas, con imposición de los intereses de demora y las sanciones que procedan.

Pierde entonces la obligación del pagador su carácter de obligación a cuenta del tributo que corresponde pagar al sujeto al que abona los rendimientos, pues, al carecer ya de la posibilidad de detraer tales cantidades de las que ha pagado a su empleado, debe efectuar el ingreso en Hacienda con capital propio. Se producen, a nuestro entender, en tales supuestos dos distorsiones fundamentales en el esquema de aplicación del tributo: de un lado, se desnaturaliza la obligación del retenedor, que deja de ser un colaborador en la aplicación del tributo para convertirse en un *verdadero sustituto del contribuyente* (pues es indudable que, respecto de la cuota pendiente, desplazará totalmente al contribuyente en la relación jurídico-tributaria que lo une con su acreedor, que ya ha presentado su correspondiente autoliquidación y extinguido su obligación); y, de otro lado, se vulnera *el principio de*

capacidad económica, no sólo porque el retenedor se ve obligado a ingresar cantidades que no retuvo previamente, sino también porque cuando el importe de los pagos a cuenta es inferior al determinado por la normativa legal y reglamentaria aplicable, se está afectando a la propia progresividad del impuesto que recae sobre el contribuyente.

Por eso, en tales supuestos el retenedor, pese a que tal posibilidad no se reconozca legalmente, podrá ejercitar la acción de regreso que se reconoce en el artículo 36.3 de la LGT al sustituto para exigir del contribuyente el reintegro de tales cantidades. Esta posibilidad de acudir a la vía civil para resarcirse del coste económico soportado tiene su fundamento no sólo en el enriquecimiento injusto del contribuyente, sino también, como ha señalado COLLADO YURRITA, en la vulneración del principio de capacidad económica que preside el sistema tributario¹⁹.

b) Pero cuando el obligado al pago del tributo se limita a deducir de la cuota tributaria el importe de las cantidades efectivamente retenidas (en una cuantía que posteriormente se demuestra insuficiente a la luz de la normativa aplicable), a pesar de que el perjuicio económico de la Administración consiste únicamente en un simple retraso en el pago (resarcible, por tanto, a través del abono del interés de demora que proceda), tal pago extintivo de la obligación tributaria principal no subsana el error en que hubiese podido incurrir el retenedor; pues también en tales casos la Administración se dirige contra él para exigirle el pago de las cantidades no retenidas (cantidades que, insistimos, ya han sido satisfechas por el contribuyente al autoliquidar el tributo y cuya exigencia de nuevo al retenedor constituye una pretensión de obtener un *doble pago*), los intereses de demora e imponerle las sanciones en que hubiese podido incurrir.

En defensa de este proceder los Tribunales Económico-Administrativos tradicionalmente han defendido que nada obsta para que, a pesar de la extinción de la obligación a cuenta de la que se practican las retenciones como consecuencia del pago por parte del sujeto pasivo sin descontar las cantidades que debieron retenerse sino las efectivamente retenidas, la Administración proceda contra el retenedor para exigirle el ingreso de las cuotas no ingresadas

¹⁹ *La retención a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Civitas, Madrid, 1992, pp.87-90.

en su momento (intereses de demora y sanciones, en su caso). Es más, la autonomía entre ambas obligaciones obliga al ente público acreedor, cuando se evidencia que han sido inferiores a las debidas las cuotas derivadas de las retenciones ingresadas por el retenedor, a exigir su cumplimiento a éste (en cuanto verdadero y único titular de la obligación de realizar pagos a cuenta), pues sobre él recae una obligación independiente de la obligación tributaria principal y cuyas vicisitudes en nada le afectan. Lo contrario, defiende el Fisco, sería tanto como dejar en manos del contribuyente (tercero según esta tesis ajeno a la relación que vincula a Administración tributaria y retenedor) el cumplimiento de esta obligación de carácter instrumental²⁰.

“...La exigencia de dichas retenciones al pagador de las remuneraciones a los empleados, con independencia de que hayan sido o no deducidas por éstos en sus autoliquidaciones, viene amparada por la normativa aplicable: así, el artículo 77.3 de la Ley General Tributaria (redacciones según las Leyes 10/1985 y 25/1995) se refiere a la exigencia de cuotas a los obligados tributarios, y por tanto a los retenedores, mencionados en su apartado b); en análogo sentido cabe citar el Reglamento General de Recaudación, de 20 de diciembre de 1990, cuyo artículo 10 incluye como obligados al pago, en calidad de deudores principales, a los sujetos pasivos «lo sean como contribuyentes o como sustitutos», por una parte y a «los retenedores y quienes deban efectuar ingresos a cuenta de cualquier tributo», por otra. Además, tanto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como en el de Sociedades, quien perciba rendimientos sometidos a retención debe computarlos por su cuantía íntegra, deduciendo de su cuota la cantidad que debió ser retenida; en esta regla, contenida en el artículo 36.1 de la Ley 44/1978 y en el 98 Dos de la Ley 18/91 (vigente desde 1 de enero de 1992), subyace la idea de que la obligación de retener e ingresar es autónoma, porque sólo en la inteligencia de que el retenedor queda obligado a ingresar las retenciones, practicadas o no, encuentra justificación dicha regla de deducción de la retención que en Derecho proceda, por parte del contribuyente. Una relación de dependencia o subordinación entre la obligación de retener y la de pagar la cuota diferencial como la pretendida por la reclamante sería incompatible con la norma contenida en el precepto citado, ya que, a la hora de determinar los ingresos computables y las retenciones a deducir de la cuota, el contribuyente habría de acudir a lo que realmente haya ocurrido y no a lo que

²⁰ Lo cual casaría mal con la naturaleza de esta obligación, pues se trata, como ya hemos indicado, de una obligación no contributiva impuesta por la ley de manera unilateral y sin el concurso del obligado tributario. Será, por lo tanto, la ley la que asigne a cada uno de los sujetos intervinientes sus respectivas obligaciones y deberes, sin que en ningún caso pueda verse modificado su régimen jurídico por la voluntad de los particulares.

debió hacerse por el pagador. El régimen vigente en esta materia descansa conceptualmente en la autonomía de la obligación de retener, principio que ha sido mantenido por este Tribunal en diversas ocasiones (Resolución de 13 de enero de 1993, expediente R.G. 6078-92, entre otras). Por otra parte, el artículo 88.3 de la Ley General Tributaria establece la sanción para las infracciones graves consistentes en la falta de ingresos de tributos repercutidos o «de cantidades retenidas o que se hubieran debido retener a cuenta de cualquier impuesto», sin que se condicione dicha sanción al hecho de no haberse ingresado por el contribuyente la cantidad que no le fue retenida. Se deduce de lo anterior que según la legislación vigente en el período en cuestión, no cabe conceptualizar al retenedor como un supuesto más del sustituto del contribuyente ni, por tanto, argumentar el carácter accesorio de la obligación de retener con respecto a la que corresponde al contribuyente. En consecuencia, no puede hacerse depender la exigencia de la obligación de retener del hecho de que el contribuyente -perceptor de las cantidades pagadas por la reclamante- dedujera o no, al formular su autoliquidación, las cantidades que hubieran debido retenerse. Con ello trata el legislador de revestir al deber de retención de unas especiales garantías que, si bien no hacen perder a la retención su carácter esencial de cantidad a cuenta de la cuota que corresponda, refuerzan su exigibilidad...”(FJ2º de la resolución del TEAC nº 00/8709/1999 de 07/02/2003).

Defiende además la Administración que tampoco podría hablarse en tales casos de *enriquecimiento injusto*, en la medida que la ley prevé ya mecanismos correctores para evitar ese doble cobro por parte de la Hacienda Pública. Sostiene el TEAC en este sentido “que este esquema de relación entre ambas obligaciones —a cargo del retenedor y del contribuyente— no implica enriquecimiento injusto para la Administración tributaria, porque en caso de exigir al retenedor las cantidades que el contribuyente no dedujo al practicar su autoliquidación, queda abierta la puerta para que éste obtenga, con los requisitos legalmente establecidos, la devolución de lo que indebidamente hubiera debido ingresar; y recíprocamente, si el contribuyente dedujo en su autoliquidación la retención que debió hacerse y no se hizo, tampoco ello tiene por qué implicar irregularidad, anomalía o distorsión alguna de este esquema, porque la Administración, también con arreglo a los requisitos de aplicación, podrá exigir del retenedor la retención que procedía” (FJ2º de la resolución del TEAC nº 00/8709/1999 de 07/02/2003).

Ahora bien, si la esencia de la teoría del enriquecimiento injusto en nuestro ordenamiento jurídico gravita sobre el hecho de que una persona, a consecuencia de un desplazamiento patrimonial, experimenta un acreci-

miento de su patrimonio a costa de otra persona, sin que dicho desplazamiento y consiguiente enriquecimiento tenga una causa que lo justifique²¹, *¿cómo obviar que se están reclamando unas cantidades que ya han sido cobradas?, ¿no conlleva tal actuación una pretensión tendente a la obtención de un doble pago y, por ende, un enriquecimiento injusto para la Hacienda Pública?* En nuestra opinión, sólo cuando el contribuyente deduce las cantidades que debieron retenerse por Ley existe, pese a la extinción de la obligación tributaria principal, justa causa para que se exijan al pagador de las rentas sometidas a retención las cantidades que no fueron detraídas e ingresadas en su momento. Lo contrario sería tanto como reconocer que la liquidación del contribuyente que únicamente ha tenido en cuenta lo detraído genera, en aquellos casos de desajustes entre lo retenido y lo que se debía retener, un ingreso indebido cuya obligación de reintegrar es la que fundamenta o sirve de justa causa a la exigencia por parte de la Administración de las cuotas de retención dejadas de ingresar.

Para justificar la adecuación a Derecho de tal pretensión la doctrina administrativa sostenía que tal efecto perverso podía corregirse echando mano de la posibilidad reconocida legalmente de solicitar y obtener la oportuna *devolución de ingresos indebidos*; instrumento que opera únicamente en favor del contribuyente y sólo en los casos en los que no haya prescrito su derecho, pues a los ojos de la Hacienda el pago efectuado por el retenedor no puede calificarse en ningún momento como un ingreso indebido, sino como un ingreso debido tal y como se deduce del artículo 99.4 de la LIRPF (*«los sujetos obligados a retener o a ingresar a cuenta asumirán la obligación de efectuar el ingreso en el Tesoro, sin que el incumplimiento de aquella obligación pueda excusarles de ésta»*). Por ello, el retenedor sólo podrá resarcirse del coste económico soportado en estos casos ejercitando una acción de reembolso

²¹ Un acercamiento al concepto y las posiciones doctrinales acerca del enriquecimiento injusto puede verse en GONZÁLEZ CERVERA, M.I.: "Enriquecimiento Injusto", *Enciclopedia jurídica*, La Ley, 2008-2009, tomo 9, pp. 5.050-5.053; MÉNDEZ R. M. y ESTHER VILALTA, A.: *El enriquecimiento injusto*, Editorial Bosch, Barcelona, 1999; REBOLLO PUIG, M.: *El enriquecimiento injusto de la administración pública*, Marcial Pons, Madrid, 1994; CUETO PÉREZ, M.: "El enriquecimiento injusto de la Administración Pública", *Civitas. Revista española de derecho administrativo*, nº 88, 1995, pags. 646-650; OSSORIO SERRANO, J. M.: "El enriquecimiento injusto o sin causa", *Curso de derecho civil / coord. por Francisco Javier Sánchez Calero, Bernardo Moreno Quesada*, Vol. 2, Tirant lo Blanch, Madrid, 2006, pp. 725-728.

contra el contribuyente como la que se reconoce al sustituto en el artículo 36.3 de la LGT. Pero sobre la insuficiencia de los mecanismos de corrección a que alude el TEAC ya tendremos ocasión de pronunciarnos más adelante.

Sin embargo, esta pretensión de la Hacienda Pública, si bien es cierto que viene amparada por la normativa que hasta el momento hemos examinado, que en ningún momento condiciona la posibilidad de dirigirse contra el retenedor al hecho de no haberse ingresado por el contribuyente la cantidad que no le fue retenida, difícilmente puede ser considerada conforme a las reglas de *la buena fe* a las que deben acomodarse en nuestro ordenamiento jurídico el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de las obligaciones. En este sentido señala la profesora GONZÁLEZ MÉNDEZ²², que “en el contexto de la relación jurídico-tributaria este principio ha de reducir particularmente a sus justos límites, en atención al carácter inquisitivo y coactivo de los procedimientos de comprobación e investigación y apremio, el ejercicio de las facultades inspectoras y ejecutivas, precisando su oportunidad, precisión y alcance, en términos que permitan a la Administración cumplir los mandatos normativos y procurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, pero que, al propio tiempo, sean compatibles con el respeto a los derechos e intereses de los sujetos afectados”.

Es precisamente el hecho de que no existan ya cantidades pendientes de pago, al haber sido la cuota tributaria calculada por el contribuyente teniendo en cuenta únicamente las cantidades efectivamente retenidas, lo que quiebra el principio universal de “*buena fe*” que ha de regir las relaciones de la Administración Tributaria con los particulares, pues al reclamar el abono de unas cantidades ya satisfechas está exigiendo en realidad un doble pago. Tal comportamiento, constituye un uso abusivo de su derecho por parte de la Hacienda Pública, como finalmente ha reconocido el Tribunal Supremo en sus sentencias de 13 de noviembre de 1999, 27 de febrero de 2007 y de 5 de marzo de 2008, que declaran la improcedencia de retener a cuenta de un impuesto que ya haya sido liquidado por los sujetos pasivos.

Sostiene el TS que si bien el planteamiento justificativo de la exigencia de la retención al retenedor en base a su autonomía es “*sustancialmente correcto*”, es necesario que “*se le incardine en la dinámica temporal de*

²² Buena fe y Derecho Tributario, Marcial Pons, Madrid, 2001, p.180.

liquidación del impuesto que la Ley regula”, reconociendo de esta manera que el comportamiento del contribuyente subsanando los errores en que hubiese podido incurrir su pagador a la hora de calcular las retenciones ha de ser tenido en cuenta a la hora de determinar la procedencia o improcedencia de dirigirse contra este último.

“...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”(FJ 7º de la STS de 27 de febrero de 2007).

Sin entrar en que el Alto Tribunal se olvida de la indisponibilidad de la obligación tributaria consagrada en los artículos 17.4 y 18 de la LGT, cuyos elementos no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que en ningún caso producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio se sus consecuencias jurídico-privadas; el Tribunal Supremo afirma que cuando la obligación principal ya se ha extinguido “a conformidad de todos

los *intervinientes*”, desconocer que las cuotas que en su día no detrajó el retenedor ya han sido ingresadas por el contribuyente, que calculó la cuota tributaria a pagar deduciendo únicamente las cantidades efectivamente retenidas, y dirigirse contra el obligado a efectuar tales pagos a cuenta, constituye un claro abuso de derecho por parte de la Administración tributaria que previamente no ha considerado incorrecta la autoliquidación presentada.

“Una conducta de esta índole ya fue considerada como una «clara, rotunda y abusiva doble imposición» en nuestra sentencia de 13 de noviembre de 1999 (RJ 1999, 9601) (F.J. 5º) por lo que en virtud del principio de Unidad de Doctrina hemos de estar a lo allí dicho.

No es ocioso, sin embargo, añadir alguna consideración sobre esta conducta de la Administración. Si la pretensión de obtener un doble pago (y no otra cosa es la doble imposición) constituye un claro abuso cuando tiene lugar en el seno de las relaciones entre particulares, el reproche que esta conducta merece es claramente superior si proviene de un ente público. Cuando un ente público pretende un doble pago no solo incurre en un patente abuso de derecho quebrantando el principio universal de «buena fe» que ha de regir las relaciones jurídicas sino que conculca las bases esenciales del ordenamiento jurídico uno de cuyos pilares es la «objetividad con que la Administración ha de servir los intereses generales» y «actuar conforme a la Ley y el derecho» (artículo 103 de la Constitución [RCL 1978, 2836]). Pues bien, cuando esto sucede se supeditan estos valores básicos de la convivencia a consideraciones meramente económicas de un rango claramente inferior y, sin duda, tal resultado debe ser corregido.

Prueba concluyente de que la interpretación que sobre el alcance del artículo 10 hacen la sentencia recurrida y las resoluciones administrativas es la de que su exigencia hipertrofiada lleva de modo inexorable a esa duplicidad de pagos, de la obligación tributaria, duplicidad que, en ningún caso, puede ser una consecuencia lógica, natural y jurídica del sistema de retenciones” (FJ 8º de la STS de 27 de febrero de 2007).

En nuestra opinión, no sólo la pretensión de obtener nuevamente un ingreso que ya se le ha efectuado constituye una actuación contraria a la buena fe, sino que también el hecho de no permitir al retenedor alegar en su descargo que la obligación tributaria principal ha sido satisfecha conculca este fundamental principio²³. Así lo viene a reconocer el Alto Tribunal cuando

²³ En el mismo sentido la profesora GONZÁLEZ MÉNDEZ defiende, en relación con la adopción de determinadas medidas cautelares, que su conformidad con la buena fe debe exigirse que se compruebe que la Administración no tenga en su poder “elementos de juicio cuyo conocimiento convertiría en abusivo el ejercicio de estas potestades”. En *Buena fe y Derecho Tributario*, op. cit., p.180.

señala que 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”* (FJ 9º de la STS de 27 de febrero de 2007).

IV. Insuficiencia de los mecanismos correctores: la acción de regreso y la devolución de ingresos indebidos.

De todo lo anterior se deduce que los mecanismos correctores previstos en el ordenamiento tributario para subsanar los problemas derivados del “doble pago de las retenciones” se demuestran insuficientes o ocasionan a los administrados mayores perjuicios que aquellos que se intentan evitar, en contra de los principios que rigen la ordenación y aplicación del sistema tributario, como el principio de proporcionalidad y el de limitación de los costes indirectos consagrados en el artículo 3.2 de la LGT²⁴.

Al margen de la desnaturalización de la obligación de realizar pagos a cuenta por un tercero que ya hemos apuntado, al tener éste que efectuar el ingreso de las cantidades no retenidas en su día con su propio capital, surgen muchos interrogantes a los que la autonomía de la que el legislador ha dotado a la obligación de realizar pagos a cuenta no puede dar una respuesta que supere las imposiciones derivadas del principio de buena fe. Si el retraso es indemnizable con el interés de demora y el comportamiento que ha generado el retraso se castiga con la oportuna sanción, *¿qué finalidad puede tener el pago por parte del retenedor de unas cantidades que ya ha ingresado el contribuyente?; ¿por qué convertir la liquidación del contribuyente en un ingreso indebido?*

Sostener, como se ha venido haciendo hasta ahora, una autonomía absoluta de la obligación de realizar pagos a cuenta en tales casos, además de contrario a la economía procesal, hace que haya de buscarse un encaje

²⁴ Quiebra de la proporcionalidad que, como señala la profesora GONZÁLEZ MÉNDEZ, “es una herramienta fundamental para aquilatar la procedencia de calificar una actuación administrativa como desleal y contraria a la buena fe”. En *Buena fe y Derecho Tributario*, op. cit., p.181.

forzoso de los problemas que de ello se deriven en procedimientos tributarios que no han sido específicamente concebidos para darles respuesta y acudir al ámbito privado en último término como único modo para lograr el reestablecimiento del equilibrio económico de los sujetos implicados. Porque cuando, sin tomar en consideración un hecho de enorme relevancia como lo es la extinción de la obligación a cuenta de la que se practican las retenciones, se le exigen al retenedor las cantidades que el contribuyente no dedujo al practicar su autoliquidación, Hacienda recibe por duplicado las cuotas derivadas de las retenciones no practicadas en su día sin que la normativa tributaria prevea más mecanismo para corregir este enriquecimiento injusto que el que consiste en la posibilidad ofrecida al contribuyente en los artículos 32 y 221 de la LGT de obtener, con los requisitos legalmente establecidos, la devolución de lo que indebidamente hubiera ingresado, se nos plantean dos interrogantes: *¿realmente ha sido su ingreso en estos supuestos un ingreso indebido?, ¿no es él quien debe pagar la totalidad de la deuda tributaria?*

Lo injusto del argumento manejado por la doctrina administrativa anterior estriba en que tal ingreso no se califica de indebido en el momento de presentarse la autoliquidación, sino en el momento en el que la Administración tributaria exige al retenedor el pago de unas cuotas de retención que desde el punto de vista de su acreedor ya no estaban pendientes al haber sido abonadas por el verdadero deudor de tales cantidades; esto es, cuando obtiene el doble pago. Recordemos en este punto el razonamiento del TEAC: *“este esquema de relación entre ambas obligaciones —a cargo del retenedor y del contribuyente— no implica enriquecimiento injusto para la Administración tributaria, porque en caso de exigir al retenedor las cantidades que el contribuyente no dedujo al practicar su autoliquidación, queda abierta la puerta para que éste obtenga, con los requisitos legalmente establecidos, la devolución de lo que indebidamente hubiera debido ingresar; y recíprocamente, si el contribuyente dedujo en su autoliquidación la retención que debió hacerse y no se hizo, tampoco ello tiene por qué implicar irregularidad, anomalía o distorsión alguna de este esquema, porque la Administración, también con arreglo a los requisitos de aplicación, podrá exigir del retenedor la retención que procedía”²⁵.*

²⁵ FJ2º de la resolución del TEAC nº 00/8709/1999 de 07/02/2003.

Nos topamos así con la pescadilla que se muerde la cola, porque si su autoliquidación genera un ingreso indebido por el importe de las cuotas de retención dejadas de ingresar por su pagador, a su vez el pago de tales cantidades por parte del retenedor (que recordemos que nada tiene que ver con la sanción que en su caso se le imponga) a requerimiento de la Administración tributaria le genera al contribuyente un enriquecimiento sin causa. *¿Cómo justificar en Derecho el obligar al contribuyente a solicitar la devolución de este ingreso “indebido”, para, posteriormente tener que verse sometido a una acción de regreso ejercitada por su pagador por el mismo importe?* Y mayores problemas se plantearían en el caso de que el contribuyente ya no pudiese solicitar la devolución por haber prescrito su derecho, *¿podría en este caso el retenedor reclamarle el importe de las cuotas satisfechas?*

Creemos que la autonomía teórica de ambas obligaciones difícilmente puede justificar un coste tan alto medido en términos economía procesal, de manera que, a pesar de que existan mecanismos que en último término puedan reconducir la situación y reestablecer el reequilibrio patrimonial entre los sujetos intervinientes, la lógica impone la posibilidad de reconocer que en tales casos el contribuyente subsana con su comportamiento los cumplimientos defectuosos del retenedor (sin perjuicio de los intereses y sanciones que por el incumplimiento o cumplimiento defectuoso de sus obligaciones pudieran imponérsele).

Todo ello no hace sino evidenciar lo que el Tribunal Supremo calificó como *“insuficiencia en la regulación del mecanismo de la obligación de realizar pagos a cuenta”*, insuficiencia que ya se evidenció durante su tramitación parlamentaria, donde se proponía un tercer apartado al artículo 23 de la LGT que previese expresamente que *“sin perjuicio de las obligaciones tributarias accesorias y de las sanciones que procedan, la obligación tributaria de realizar pagos a cuenta no podrá ser exigida cuando el contribuyente haya satisfecho la obligación tributaria principal habiendo deducido únicamente el importe de los pagos a cuenta soportados”*. Matizando el carácter autónomo de la obligación de realizar pagos a cuenta, como sostenía CiU, se evitarían todos estos problemas.

V. Conclusión: ¿un nuevo y limitado alcance de la autonomía de la obligación de retener o un reconocimiento de su accesoriedad?

Los últimos pronunciamientos del Tribunal Supremo en sus sentencias de 13 de noviembre de 1999, 27 de febrero de 2007 y de 5 de marzo de 2008, insistiendo en la necesidad de que la extinción de la obligación tributaria principal debe ser tenida en cuenta por la Hacienda Pública a la hora de proceder contra el retenedor si quieren evitarse situaciones de abuso de poder por parte de la Administración que desemboquen en un enriquecimiento injusto de ésta, han sido finalmente asumidos por la doctrina administrativa en la resolución del TEAC de 3 de abril de 2008.

En ella, abandonando el criterio administrativo seguido hasta la fecha y acatando las tesis defendidas por el más alto órgano jurisdiccional, reconoce que genera un enriquecimiento injusto para la Administración tributaria el exigir a una empresa que actúa como retenedora el pago de las cantidades no retenidas e ingresadas en su momento cuando ya la deuda tributaria principal ha sido pagada por el contribuyente; sin perjuicio de la posibilidad que asiste a la Administración de exigir al retenedor el resarcimiento de los efectos perjudiciales que le haya podido ocasionar el que no se hubieran practicado o se hubieran practicado mal las retenciones, reclamándole los intereses de demora e imponiéndole las sanciones que procedan.

Más allá del acomodo a la doctrina jurisprudencial, la importancia de este pronunciamiento se halla en un reconocimiento implícito del carácter accesorio de la obligación de realizar pagos a cuenta. En efecto, si bien es verdad que las resoluciones que acabamos de comentar están repletas de guiños a la accesoriedad²⁶ de esta obligación, no alcanzan, sin embargo, a declarar esa dependencia de forma expresa, limitándose a señalar que el enriquecimiento injusto y la buena fe deben funcionar como un límite al carácter autónomo de esta obligación. Pese a ello, tales pronunciamientos han supuesto un cambio sustancial, pues, al reconocer que extinguida la obligación tributaria principal y no quedando cuotas pendientes de ingresar (esto es, en los supuestos en los que el contribuyente ha liquidado el impuesto

²⁶ SSTS de 13 de noviembre de 1999, 27 de febrero de 2007 y de 5 de marzo de 2008. Señala en este sentido el TS en su sentencia de 5 de marzo de 2008 (F.J. 9º) que “lo que parece lógico es que, cualquiera que sea la naturaleza de la retención (obligación accesoría de la principal, obligación dependiente de otra, obligación en garantía del cumplimiento de otra), es imposible su permanencia cuando ha sido cumplida la obligación principal, la obligación de la que depende o la obligación que garantiza.”

deduciendo de la cuota las retenciones efectivamente practicadas, pese a que tales retenciones hubieran sido insuficientes) la Administración no puede dirigirse contra el retenedor para exigirle el ingreso de las cantidades que en su día no fueron retenidas, la convierte en la práctica en una obligación accesoria, cuya vigencia depende de la subsistencia de la obligación tributaria principal.

Límite que, además, debe ser verificado por la propia Administración, sobre quien se hace recaer en tales pronunciamientos la carga de la prueba del doble cobro de las retenciones. Es la Hacienda Pública quien debe, por tanto, acreditar que no se ha producido tal pago subsanatorio por parte del contribuyente.

Podría decirse, así, que el transcurso del tiempo ha venido a hacer prosperar la redacción que se proponía para el artículo 23 del la LGT y que postulaba la necesidad de añadir a este precepto un tercer apartado que señalase expresamente que *sin perjuicio de los intereses de demora y de las sanciones que procedan, la obligación tributaria de realizar pagos a cuenta no podrá ser exigida cuando el contribuyente haya satisfecho la obligación tributaria principal habiendo deducido únicamente el importe de los pagos a cuenta soportados*.

A nuestro entender, si quiere seguir manteniéndose el carácter autónomo de la obligación de realizar pagos a cuenta, es necesario que su cumplimiento no se haga depender, como ocurre actualmente en virtud de la regulación contenida en el artículo 23.2 de la LGT y 99.5 de la LIRPF, del comportamiento posterior del sujeto pasivo contribuyente. Por ello, creemos que la mejor solución no consiste en añadir un nuevo párrafo al artículo 23 de la LGT del tenor literal del propuesto, sino en eliminar la puerta abierta en la regulación vigente a la posibilidad de que el comportamiento del contribuyente subsane los posibles incumplimientos o cumplimientos defectuosos del retenedor; pues ello la convierte, inevitablemente, en accesoria.

Por esta razón, de *lege ferenda* proponemos una reformulación de los preceptos de la LGT y la LIRPF que regulan los pagos a cuenta que limite la posibilidad del contribuyente de deducir de su obligación tributaria el importe de los pagos a cuenta al importe de las retenciones efectivamente soportadas, para evitar de esta forma *“hipertrofiar y desnaturalizar la obligación del retenedor”*²⁷.

²⁷ Expresión utilizada por el TS en su sentencia de 27 de febrero de 2007 (F.J. 9º).