

La imposibilidad del trabajador de deducirse en el IRPF las retenciones practicadas sobre los salarios no cobrados

Análisis de la [RTEAC de 10 de febrero de 2020, RG 1057/2019](#)

Albert Navarro García

*Profesor lector de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Girona*

Extracto

Análisis de la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 10 de febrero de 2020, que resuelve un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, sobre la imposibilidad que tienen los trabajadores por cuenta ajena para deducirse en sus autoliquidaciones del impuesto sobre la renta de las personas físicas las retenciones practicadas por el empleador cuando no se han satisfecho los salarios correspondientes en el ejercicio que resulten exigibles, y en tanto los atrasos sigan sin pagarse por este, aunque el importe de dichas retenciones hubiera sido ingresado en la Hacienda pública.

1. Supuesto de hecho

El artículo 14 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 (LIRPF), contiene diferentes reglas, generales y especiales, sobre la imputación temporal de los rendimientos del trabajo. En concreto, señala que los rendimientos del trabajo y del capital se deben imputar en el periodo impositivo en que sean exigibles por el trabajador, esto es, cuando el trabajador pudiese reclamar el pago de su salario al empleador de acuerdo con los pactos o normas que pudieran existir en cada caso, con independencia de su efectivo abono posterior.

Junto a ello, el apartado segundo del precepto indicado contiene toda una serie de reglas especiales en relación con la imputación temporal de rentas sometidas a imposición en el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF). Entre ellas, en la letra b), se contempla una excepción que se aplica a los atrasos de pago en los rendimientos del trabajo. En concreto, los atrasos correspondientes a rendimientos que no se hubiesen percibido en los periodos en que fueron exigibles, por causas justificadas que no sean imputables al contribuyente, deben declararse en el año en que se perciben, pero deben imputarse en los periodos impositivos correspondientes, mediante la presentación de autoliquidaciones complementarias, no conllevando ni la imposición de sanciones ni recargo alguno.

Por su parte, el apartado primero del artículo 78 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero (RIRPF), establece que, con carácter general, la obligación de retener nacerá en el momento en que se satisfagan o abonen las rentas correspondientes.

En el caso sometido a resolución por parte del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), el contribuyente no percibió ni la nómina de noviembre, ni la de diciembre, ni la correspondiente a la paga extra del mes de diciembre del ejercicio 2013 (tampoco las nóminas de enero y febrero del periodo posterior). Sin embargo, la empresa sí que ingresó en la Hacienda pública las retenciones correspondientes a los salarios impagados. El obligado tributario al presentar su autoliquidación del IRPF del periodo impositivo 2013 de-

claró correctamente los ingresos que efectivamente había obtenido en dicho periodo, incluyendo únicamente las retenciones que se le habían practicado sobre dichos salarios y no las correspondientes a las nóminas impagadas. En consonancia con esta circunstancia, la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) inició un procedimiento de verificación de datos con el objetivo de justificar las discrepancias existentes entre lo declarado como rendimientos del trabajo y retenciones y los datos de que disponía la Administración por dichos conceptos, aportando el obligado un certificado de la Administración concursal de la empresa de los créditos que tenía frente a esta. Finalmente, la AEAT notificó la finalización del procedimiento sin regularización de su situación tributaria al considerar que el obligado tributario presentó la autoliquidación correctamente.

Meses más tarde, el obligado presentó autoliquidación complementaria al ejercicio 2013 por los salarios percibidos tardíamente correspondientes a ese mismo año por parte del Fondo de Garantía Salarial (FOGASA), como consecuencia del procedimiento concursal abierto al empresario, consignando los importes adeudados por el empresario (que no coinciden con los realmente satisfechos por el FOGASA) minorados por los gastos deducibles y las retenciones que en su momento había practicado la empresa e ingresado en la Hacienda pública.

2. Doctrina del tribunal

Como se ha apuntado, la AEAT, una vez presentada la autoliquidación complementaria por el trabajador, inició un procedimiento de comprobación limitada respecto del IRPF del ejercicio 2013, formulando una propuesta de liquidación con base principalmente en que el obligado tributario ha consignado la totalidad de ingresos adeudados por el empresario, así como las retenciones practicadas en su momento, y no sobre los rendimientos percibidos realmente por FOGASA, que no practicó retenciones al no estar obligada por lo dispuesto en el artículo 81 del RIRPF, que contiene el límite cuantitativo excluyente de la obligación de retener.

El TEAC, una vez interpuesto un recurso de alzada para la unificación de criterio por el director del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativa Regional de Aragón de 9 de febrero de 2018, que estima parcialmente la reclamación del trabajador basada principalmente en el derecho de imputarse las retenciones practicadas por su empresa, afirma que con base en el artículo 78.1 del RIRPF el obligado a retener debe practicar la retención en el momento en que abona o paga efectivamente la renta, independientemente del momento de su exigibilidad, pudiendo suceder que aquel momento no coincida con este, sobre todo en aquellos supuestos, muy frecuentes en la realidad, en los que el pago se efectúa en un periodo impositivo posterior a aquel en el que la renta se devengó o resultó exigible. En este caso, los perceptores de rentas sujetas a retención tienen derecho a deducir el importe de la retención en el mismo

periodo en el que proceda imputar temporalmente el rendimiento sujeto a dicho pago a cuenta, si bien este derecho no surge hasta que no haya nacido la obligación de retener, es decir, cuando se hayan cobrado los salarios correspondientes.

En el caso resuelto, el TEAC afirma que el trabajador no tiene derecho a consignar en su autoliquidación del IRPF, como así hizo, las retenciones practicadas por el empresario, dado que, por disposición de la ley, no había nacido la obligación de retener ni, por tanto, era debido el ingreso de su importe por el empresario. En todo caso, será la entidad pagadora quien podrá solicitar ante la Administración tributaria la devolución de las cantidades ingresadas indebidamente al no estar obligada a practicar las retenciones. En concreto, el TEAC basa su criterio en que, en el IRPF, como regla general, no atiende para la imputación temporal de las rentas al criterio de caja sino a los principios de devengo o exigibilidad.

3. Comentario crítico: el principio de buena administración

La resolución del TEAC resuelve el asunto basando sus argumentos en el simple hecho de que si no ha nacido la obligación de retener por parte del empleador, según las reglas contenidas en los apartados dos, cuatro y cinco del artículo 99 de la LIRPF y en los artículos 78 y 79 del RIRPF, el trabajador no puede por tanto minorar dichas cantidades en el momento de presentar su autoliquidación del IRPF. En el caso sometido a reclamación, el trabajador no incluye dichos importes hasta el momento en que el FOGASA le abona los salarios impagados, que según las previsiones contenidas en la normativa básica y complementaria de este organismo autónomo que depende del Ministerio de Trabajo y Economía Social se encuentran limitadas. En concreto, la cantidad máxima a abonar es la que resulta de multiplicar el doble del salario mínimo interprofesional diario, con prorrateo de pagas extra, por el número de días pendientes de pago, con un máximo de 120 días.

En este sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo (TS) 1093/2018, de 20 de diciembre (rec. núm. 1876/2017 –NSJ061469–), ha señalado que las cantidades satisfechas por el FOGASA sustituyen a las obligaciones incumplidas por un empresario insolvente, en materia de salarios y de indemnizaciones por cese, siendo el Fondo el sujeto obligado a realizar las retenciones o deducciones oportunas, conforme a lo dispuesto en el artículo 99.2 de la LIRPF, ya que los salarios que abone, al considerarse como rendimientos del trabajo, pueden estar sometidos a la retención fiscal correspondiente. Si bien, en el caso resuelto, el FOGASA no practica retención alguna por las cantidades satisfechas, al no encontrarse obligado, el trabajador en su autoliquidación complementaria no imputa correctamente las cantidades que efectivamente le han abonado, sino que consigna las cantidades que en su momento le debería haber pagado el empresario. Sobre este punto, compartimos la opinión de la Administración tributaria en el sentido de que las cantidades que debiera incluir el obligado en su autoliquidación del IRPF son las realmente percibidas por el FOGASA que, en este caso, se trata de cantidades en bruto, al no descontarsele retención alguna.

Ahora bien, nos surgen ciertas dudas en relación con el criterio admitido por el TEAC al no poder el trabajador imputarse las retenciones que en su momento el pagador ingresó en la Hacienda pública. En este caso, el trabajador no consigna retenciones doblemente en su autoliquidación, sino tan solo las que en su momento se le practicaron sobre los salarios dejados de percibir.

El enriquecimiento injusto de la Administración es doctrina acuñada por el TS durante no pocos años; de su jurisprudencia se pueden extraer los principales requisitos de dicha regla jurídica: debe existir un enriquecimiento patrimonial de quien se ve favorecido, no debe concurrir causa o razón jurídica alguna de tal enriquecimiento, debe existir un empobrecimiento patrimonial del perjudicado y se debe dar una relación de casualidad (Rubio Montiel, 2008, p. 145).

Esta regla también ha sido aplicada por el TS en relación con el IRPF y las retenciones, si bien la mayor parte de sus pronunciamientos han pivotado en torno al enriquecimiento injusto producido cuando el retenedor efectúa retenciones inferiores a las impuestas reglamentariamente y el retenido consignó dicho importe en su autoliquidación del IRPF y posteriormente se exige al retenedor las retenciones que realmente debió practicar (entre otras, Sentencias del TS de 27 de febrero de 2007 [rec. núm. 2400/2002 –NFJ025573–], de 5 de marzo de 2008 [rec. núm. 3499/2002 –NFJ028403–] y de 16 de julio de 2008 [rec. núm. 398/2004 –NFJ029812–]). En concreto, el TS identifica el posible enriquecimiento injusto de la Administración con el doble pago del impuesto: inicialmente, vía retención y, posteriormente, al autoliquidar el impuesto el perceptor. Es por ello que la concurrencia de aquel enriquecimiento injusto impone, cuando menos, la extinción de la obligación principal, de suerte que, no habiéndose presentado la correspondiente autoliquidación por el no declarante, no cabe hablar de doble pago del impuesto o enriquecimiento injusto (Resolución del TEAC de 1 de junio de 2010, RG 590/2010 –NFJ040339–).

La problemática existente en relación con el enriquecimiento injusto de la Administración se polariza en torno a la contraposición entre dos valores constitucionales, cuales son los principios de capacidad económica y de seguridad jurídica. En este sentido, siempre debe tenerse en cuenta:

[...] que el problema a resolver radica en el perjuicio que para el contribuyente supone el enriquecimiento injusto de la Administración, ya sea derivado de una doble imposición o, sencillamente, de una imposición que no debió existir, toda vez que aunque también puede producirse la situación contraria, la Administración a diferencia de lo que ocurre con los contribuyentes siempre tendrá a su disposición mecanismos aptos para corregir la indebida ausencia de gravamen. (Ribes Ribes, 2009, p. 88).

En el caso sometido a enjuiciamiento, el titular de la deuda tributaria, es decir, el trabajador, ya ha efectuado el pago de la misma, consignando en su autoliquidación las rentas sujetas a retención habiéndose descontado las retenciones efectivamente practicadas, que a su vez ingresó en la Hacienda pública, aunque fuera de manera indebida, el empresario. El no

permitirse la deducción de dichos ingresos a cuenta puede producir un enriquecimiento injusto a favor de la Administración. Es criticable en este punto que el TEAC se limite a indicar el error del pagador y el hecho de que este, recuérdese que se hallaba en situación de concurso, puede solicitar la devolución de las retenciones ingresadas indebidamente. En este sentido, añade el órgano que permitir la deducción de las retenciones en la autoliquidación del percceptor podría ocasionar un defecto de imposición si la entidad pagadora solicitara la devolución del ingreso indebido y rechaza de pleno la posibilidad de un enriquecimiento injusto al considerar que el criterio del TS solo se refiere al hecho de que si el contribuyente ha pagado la cuota tributaria y ha cumplido con la obligación tributaria principal, la Administración no podrá también desplegar la acción de cobro sobre el retenedor porque implicaría un doble cobro.

A mayor abundamiento, es necesario poner de relieve un criterio fundamental que ha mantenido el TS en su jurisprudencia basado en que la defensa de la obligación de retener como autónoma, y no meramente como accesoria a la obligación tributaria principal, no puede justificar que una Administración que ha de servir con objetividad los intereses generales, como así prevé el artículo 103.1 de nuestra Constitución (CE):

[...] ante una regulación del sistema de retenciones, que resulta imperfecta, se limite a la exigencia del cumplimiento del deber del retenedor y siendo la única poseedora de todos los datos, permanezca inactiva ante situaciones de duplicidad que le son o pueden resultar conocidas, dando lugar por vía de los hechos a la legitimación de las mismas y con ello a un manifiesto enriquecimiento injusto. (Sentencia del TS de 16 de julio de 2008, rec. núm. 398/2004 –NFJ029812–).

Más recientemente, la Sentencia del TS de 19 de febrero de 2019 (rec. núm. 128/2016 –NFJ072686–) se reafirma en este criterio, al afirmar que no es admisible jurídicamente que la Administración permanezca inactiva dando lugar a un enriquecimiento injusto, esperando a que el mero transcurso del tiempo convierta en concluyentes situaciones a todas luces jurídicamente injustas. Del mismo modo, trae a colación el principio de buena administración, implícito en los artículos 9.3 y 103 de la CE y recogido expresamente en el artículo 3.1 e) de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, y añade que, en ningún caso, la Administración tributaria debe obviar dicha regla al estar vinculada a los principios de seguridad jurídica, al de buena fe y al de protección de confianza (Palao Taboada, 2020).

El principio de buena administración, según la sentencia antedicha:

[...] impone a la Administración una conducta lo suficientemente diligente como para evitar definitivamente las posibles disfunciones derivada de su actuación, sin que baste la mera observancia estricta de procedimientos y trámites, sino que más allá reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente y mandata a los responsables de gestionar el sistema impositivo, a la propia Administración Tributaria, observar el deber de

cuidado y la debida diligencia para su efectividad y de garantizar la protección jurídica que haga inviable el enriquecimiento injusto.

Es decir, atribuye a las actuaciones administrativas una exigencia de racionalidad, coherencia y ponderación de derechos y deberes (sobre dicho principio véase también la Sentencia del TS de 5 de marzo de 2019 [rec. núm. 4628/2017 –NFJ072886–] que resuelve un recurso de casación sobre determinadas liquidaciones del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana).

De esta manera, la posición de la AEAT, corroborada por el TEAC, es ciertamente crítica dado que ha actuado con una pasividad manifiesta, ya que se limita únicamente a considerar como no deducibles las retenciones practicadas por el empresario, permaneciendo inactiva ante posibles situaciones de duplicidad que le son o pueden resultar conocidas, pudiéndose llegar a traspasar, por tanto, los límites del principio de buena administración ya indicado. El artículo 221 de la Ley General Tributaria y los artículos 14 y siguientes del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, regulan el procedimiento para la devolución de ingresos indebidos. Como es sabido, dicho procedimiento tiene como fundamento la devolución de ingresos indebidamente ingresados en la Hacienda pública por parte de los obligados tributarios, entre otros, los efectuados por los retenedores, como así se infiere de los preceptos indicados. Este procedimiento puede iniciarse bien a instancia del interesado, el modo más habitual, o de oficio, cuando la Administración tributaria disponga de datos suficientes para formular por sí misma propuesta de resolución, como sería el caso sometido a resolución. De este modo, con base en los principios expuestos, a nuestro parecer, sería más que adecuado que la Administración tributaria iniciara de oficio un procedimiento de devolución de ingresos indebidos al conocer sobradamente que la empresa ingresó retenciones indebidas, al no haber nacido dicha obligación, dado que fue FOGASA el pagador de los salarios adeudados al trabajador.

Referencias bibliográficas

Palao Taboada, C. (2020). Algunas consideraciones sobre el principio de seguridad jurídica en la aplicación de las normas tributarias. *Revista española de Derecho Financiero*, 185.

Ribes Ribes, A. (2009). Obligaciones tributarias y enriquecimiento injusto. *Crónica Tributaria*, 130, 75-88.

Rubio Montiel, B. (2008). El sistema de retenciones en entredicho tras las sentencias del Tribunal Supremo. *Zergak: gaceta tributaria del País Vasco*, 136, 137-157.