

AUTONOMÍA DE LA OBLIGACIÓN DE INGRESAR LAS RETENCIONES A CUENTA

(Comentario de las SSTs de 5 de marzo de 2008 y 27 de febrero de 2007,
Salas de lo Contencioso-Administrativo, recs. núms. 3499/2002 y 2400/2002,
respectivamente)*

MIGUEL WERT ORTEGA

Inspector de Hacienda del Estado

Extracto:

CON fecha 5 de marzo de 2008 el Tribunal Supremo ha dictado una sentencia sobre diversas cuestiones relacionadas con las retenciones a cuenta del IRPF (como el cómputo de las retribuciones variables para el cálculo de los porcentajes de retención aplicables o el momento al que hay que atender para el cómputo de las circunstancias familiares), de las que en este comentario vamos a tratar exclusivamente la referida a la exigencia por la Inspección a la entidad de mayores cuotas de retención sobre los rendimientos de trabajo abonados, consecuencia de una incorrecta aplicación de las reglas de cálculo, pero con la particularidad de que al tiempo de la comprobación los empleados retenidos ya habían presentado su declaración por el IRPF y efectuado su liquidación sobre los datos declarados por el retenedor, deduciéndose en consecuencia lo retenido e ingresado por este. La Inspección entendió que la circunstancia de que los empleados hubiesen liquidado ya su IRPF sin deducir la cuota adicional que se reclama al retenedor no afectaba a su exigencia de la diferencia de retención a la sociedad. Sin embargo, en la sentencia el Tribunal Supremo considera que no es procedente la liquidación de esa cuota diferencial a la entidad que en realidad ha sido ya ingresada por los empleados o retenidos en sus declaraciones del IRPF, por lo que estima el recurso y anula la liquidación de retenciones efectuada por la Inspección. Este comentario contaba ya con un precedente, pues la Sentencia de 27 de febrero de 2007 se había manifestado en los mismos términos.

Palabras clave: retenciones, procedimientos de comprobación tributaria y obligación de ingresar las retenciones a cuenta.

* Véase el texto íntegro de estas sentencias en las *Revistas de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 303, junio 2008, y núm. 291, junio 2007, o en *Normacef Fiscal* (NFJ028403 y NFJ025573).

Sumario

1. Los supuestos de hecho de las Sentencias de 5 de marzo de 2008 y 27 de febrero de 2007.
2. Naturaleza de la obligación de ingresar las retenciones.
 - 2.1. Configuración legal.
 - 2.2. Teorías sobre la naturaleza de la obligación.
 - 2.3. Naturaleza autónoma de la obligación.
3. Jurisprudencia y criterios de los Tribunales.
4. Fundamentos de las sentencias.
5. Soluciones propuestas por el Tribunal.
6. Conclusiones.

Con fecha 5 de marzo de 2008 el Tribunal Supremo (TS) (NFJ028403) ha dictado una sentencia sobre diversas cuestiones relacionadas con las retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) (como el cómputo de las retribuciones variables para el cálculo de los porcentajes de retención aplicables o el momento al que hay que atender para el cómputo de las circunstancias familiares), de las que en este comentario vamos a tratar exclusivamente la referida a la exigencia por la Inspección a la entidad de mayores cuotas de retención sobre los rendimientos de trabajo abonados, consecuencia de una incorrecta aplicación de las reglas de cálculo, pero con la particularidad de que al tiempo de la comprobación los empleados retenidos ya habían presentado su declaración por el IRPF y efectuado su liquidación sobre los datos declarados por el retenedor, deduciéndose en consecuencia lo retenido e ingresado por este. La Inspección entendió que la circunstancia de que los empleados hubiesen liquidado ya su IRPF sin deducir la cuota adicional que se reclama al retenedor no afectaba a su exigencia de la diferencia de retención a la sociedad. Sin embargo, en la sentencia, el TS considera que no es procedente la liquidación de esa cuota diferencial a la entidad que en realidad ha sido ya ingresada por los empleados o retenidos en sus declaraciones del IRPF, por lo que estima el recurso y anula la liquidación de retenciones efectuada por la Inspección.

Este pronunciamiento contaba ya con un precedente, pues la Sentencia de 27 de febrero de 2007 (NFJ025573) se había manifestado en los mismos términos, e incluso en ambas sentencias se hace referencia a otra dictada el 13 de noviembre de 1999 (NFJ009072), si bien en esta última las afirmaciones en esta línea tienen el carácter de *obiter dicta*, es decir, no constituyeron el fundamento del fallo y, por tanto, no se toman en cuenta para otorgarle el carácter de jurisprudencia. Contando, ahora ya sí, con dos pronunciamientos en el mismo sentido adquiere la naturaleza de jurisprudencia y, por tanto, este criterio interpretativo deberá ser tenido en cuenta en las decisiones de los tribunales inferiores.

La importancia de estas sentencias sobre los procedimientos de comprobación tributaria es indudable. En la medida que el criterio sentado por el TS se aplique, verificar si los retenedores han calculado e ingresado correctamente sus cuotas de retención tendrá más sentido si se realiza antes de que los retenidos presenten sus declaraciones del IRPF o del Impuesto sobre Sociedades (IS). En el caso de llevarse a cabo después será preciso comprobar si estos han presentado sus declaraciones por

dichos tributos y, en su caso, si han deducido únicamente lo retenido o, como autoriza la norma, «la cantidad que debió ser retenida». Si fuera lo primero estaríamos en el supuesto al que se refieren estas sentencias y, por tanto, aplicando su criterio, no podría exigirse la cuota adicional al retenedor. En cambio, ante la segunda hipótesis, obviamente, pero hasta el límite de lo deducido en su declaración por el retenido, se deberá liquidar al retenedor la diferencia de retenciones.

Por el contrario, la práctica seguida por la Administración tributaria hasta el momento, con el beneplácito de los tribunales, incluido el TS, basada en la autonomía e independencia de la obligación de ingresar las retenciones respecto a la obligación principal, era que el retenedor era, en todo caso, el responsable del cálculo erróneo y, por tanto, del ingreso incorrecto de la retención y le correspondía ingresar las mayores cuotas que resultasen de la comprobación, con independencia de que los retenidos hubieran deducido o no las retenciones que procedían.

1. LOS SUPUESTOS DE HECHO DE LAS SENTENCIAS DE 5 DE MARZO DE 2008 Y 27 DE FEBRERO DE 2007

Los supuestos enjuiciados en las sentencias se caracterizaban por las siguientes notas:

- La Administración lleva a cabo la comprobación de unas entidades por las retenciones aplicables a las retribuciones abonadas a los trabajadores en la que se constata que las declaraciones son correctas en cuanto a la base de retención, es decir, no se acreditó que las retribuciones fueran distintas de las declaradas, pero por una incorrecta aplicación de las normas de cálculo de las retenciones se retuvo a los trabajadores y, en consecuencia, se ingresó por ese concepto una cantidad inferior a la procedente por estricta aplicación de esas normas de cálculo.
- Al tiempo de la comprobación se da la circunstancia de que los empleados a los que afectan las retenciones no ingresadas han presentado sus declaraciones del IRPF en las que se consigna como base de los rendimientos la misma cantidad declarada por el retenedor, y que la comprobación considera correcta, y como deducción en concepto de retención también la misma cantidad retenida e ingresada por la entidad que abona los rendimientos.

El TS estima que no cabe la exigencia de la cuota adicional a la entidad retenedora por infracción de los principios de enriquecimiento sin causa y de prohibición de la doble imposición. El enriquecimiento sin causa, se dice en la sentencia, se produce porque en la cuota de los sujetos pasivos correspondiente a su deuda tributaria ya ha sido cobrada la retención no practicada, por lo que de la exigencia de la retención al retenedor resultaría que la Administración habría recibido una doble retención.

Es innegable que, si no se pone un elemento corrector, exigir la cuota de retención sin que el empleado deduzca ese mayor pago a cuenta representa un supuesto de doble imposición. Lo que ocurre es que, como vamos a ver más adelante, en todo este largo tiempo en el que se ha llevado a

la práctica por la Inspección, con el visto bueno de los tribunales, la exigencia a los retenedores de las cuotas en estos supuestos, lo que se reconocía es el derecho de los retenidos de solicitar la devolución de la cuota que por exceso hubieran ingresado en su autoliquidación del impuesto directo correspondiente.

El principal argumento de estas sentencias para abandonar la línea seguida hasta ahora es que la naturaleza autónoma de la obligación de retener, que es el argumento principal que se utiliza como fundamento de la exigencia de las retenciones, carece de virtualidad, en primer lugar, porque ya se ha liquidado la deuda principal, en segundo lugar, porque no hay discrepancia entre lo declarado por el retenedor y lo declarado por el contribuyente y, por último, porque la obligación principal se ha extinguido a conformidad de todos los intervinientes.

Así pues, el TS pone el foco de atención en la cuestión de la naturaleza de la obligación de ingreso de las retenciones y, en concreto, en el carácter autónomo de esta respecto a la obligación tributaria principal [el pago del IRPF, del IS o del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR) del que constituye un pago a cuenta].

Por consiguiente, para centrar adecuadamente el análisis de las sentencias, parece necesario, en primer lugar, llevar a cabo un somero repaso de las características de la obligación de ingreso de las retenciones, sobre todo en lo que atañe a las relaciones entre dicha obligación a cuenta y la obligación principal a la que se vincula.

2. NATURALEZA DE LA OBLIGACIÓN DE INGRESAR LAS RETENCIONES

2.1. Configuración legal.

Para exponer, a los efectos del análisis de estas sentencias, los aspectos más importantes de la configuración de las retenciones a cuenta en nuestro ordenamiento, conviene hacer un poco de historia sobre el proceso de implantación de esta institución y examinar por separado la evolución de su regulación específica en las normas propias de cada tributo y su regulación como institución en la Ley General Tributaria (LGT) y el resto de normas generales.

2.1.1. Regulación en las normas propias de cada tributo.

Las obligaciones de pago a cuenta de los impuestos directos que recaen sobre la renta surgieron con el carácter que tienen en la actualidad con la reforma del sistema tributario de 1978. Con anterioridad existían otros tributos de producto (Impuesto sobre la Renta del Trabajo Personal, Impuesto sobre la Renta del Capital, etc.) que tenían la consideración de impuestos a cuenta de los generales sobre la renta (Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto General sobre la Renta de

las Sociedades). La reforma de 1978 creó el IRPF y el IS y derogó los impuestos a cuenta de producto, estableciendo en su lugar un régimen de retenciones a cuenta de esos impuestos sobre la renta, que es el que permanece en la actualidad. En ese primer momento, los preceptos legales que regularon esta obligación fueron los artículos 10 y 36 de la Ley 44/1978, del IRPF, y 32 de la Ley 61/1978, del IS. De estas normas nos interesa destacar la previsión del artículo 36 de la Ley del IRPF, según el cual «las cantidades efectivamente satisfechas por los sujetos obligados a retener se entenderán percibidas en todo caso con deducción del importe de la retención correspondiente», lo que se conoció como elevación al íntegro, que fue definida como una presunción de rentas por la que el responsable de la falta de ingreso de las retenciones sería en todo caso el retenedor, de manera que el sujeto pasivo percceptor de las rentas debía declarar en su impuesto personal la retribución que resulta de sumar a lo percibido la cantidad que debía haberse retenido y, en consecuencia, deducir en concepto de retención la cantidad procedente, no la efectivamente retenida.

Las protestas de una parte de la doctrina y las advertencias de algunos tribunales sobre la corrección de la presunción de rentas e incluso sobre su constitucionalidad motivaron el cambio de la norma sobre elevación al íntegro en la Ley 18/1991, de manera que fuese aplicable «cuando no pudiera probarse la contraprestación íntegra devengada» (art. 98), por lo que se confirmó su carácter de presunción *iuris tantum*. Además, en esta misma disposición se incorporó a la ley la consecuencia de la elevación al íntegro respecto a la deducción por el sujeto pasivo de las retenciones: «En este caso se deducirá de la cuota, como retención a cuenta, la diferencia entre lo realmente percibido y el importe íntegro».

La siguiente reforma, llevada a cabo por la Ley 40/1998, continuó la misma regulación, si bien se introdujo una leve modificación que, a nuestro entender, puede tener influencia en la solución del caso planteado en las sentencias, y fue que matizó que la deducción de la cantidad que debió haberse retenido procede en el caso de 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», con lo que habría que entender que si la razón de que se haya retenido incorrectamente es del percceptor (por ejemplo, por comunicar mal los datos y circunstancias personales que determinan la retención a efectuar) o no imputable al retenedor, el preceptor tendrá derecho a deducir solo lo efectivamente retenido. Las posteriores modificaciones del régimen de retenciones no suponen cambios relevantes a efectos de la cuestión sobre la que discutimos.

2.1.2 Regulación en las normas tributarias generales.

En su nacimiento, como consecuencia de la falta de reconocimiento en la LGT, que data de 1963, simultánea, por tanto, a la imposición de producto, sin que fuese reformada en 1978 para adecuarla al nuevo esquema de imposición, se plantearon muchas incertidumbres sobre su naturaleza y la de sus elementos, principalmente, el sujeto pasivo. Se discutió si las retenciones constituían garantías, si generaban derechos de crédito o, en general, qué tipo de institución o figura jurídica explicaba su exigencia; si el obligado al pago de las retenciones era un sujeto pasivo, en calidad de sustituto, o se trataba más bien de un simple colaborador con la Hacienda Pública o una figura distinta no contemplada en ese momento en la LGT; el carácter de las cuotas retenidas, si constituían deuda tributaria o no; etc. Estos aspectos y otros más fueron objeto de un vivo debate doctrinal, fru-

to del cual se fueron corrigiendo en la normativa alguna de las deficiencias y lagunas que presentaba su regulación.

Poco a poco, consecuencia de la presión para adaptar la norma general tributaria a la nueva realidad, se fueron introduciendo modificaciones que trataban de reconocer la especialidad de las obligaciones de realizar pagos a cuenta. Así, en la modificación de la LGT por la Ley 10/1985, de 26 de abril, se incorporó dentro del régimen sancionador la figura del retenedor como posible sujeto infractor, lo cual supone su calificación como una figura distinta del sujeto pasivo, y consideró como infracción tributaria grave dejar de ingresar «las cantidades retenidas o que hubiera debido retener». El Reglamento General de Inspección Tributaria de 1986 otorgó carta de naturaleza al retenedor como elemento personal diferenciado del sujeto pasivo, distinguiendo ambos en la relación de obligados tributarios del artículo 24. También el Reglamento General de Recaudación de 1990 recoge esta misma clasificación de obligados tributarios. Por fin, la reforma de la LGT de 1995 dio el espaldarazo definitivo a la consideración independiente de la obligación de ingresar las retenciones con la inclusión dentro del concepto de deuda tributaria en el artículo 58 de las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener.

Por último, la nueva LGT de 2003, en el artículo 23, reconoce la obligación de realizar pagos a cuenta como uno de los tipos de obligaciones tributarias, distinta de la obligación principal, definiéndola descriptivamente, como la que «consiste en satisfacer un importe a la Administración tributaria por el obligado a realizar pagos fraccionados, por el retenedor o por el obligado a realizar ingresos a cuenta», y de manera expresa establece que «esta obligación tributaria tiene carácter autónomo respecto de la obligación tributaria principal». Por último, previene, lo cual tiene trascendencia sobre el asunto que tratamos, que «el contribuyente podrá deducir de la obligación tributaria principal el importe de los pagos a cuenta soportados, salvo que la ley propia de cada tributo establezca la posibilidad de deducir una cantidad distinta a dicho importe». Por tanto, con esta previsión da vía libre a que la deducción sea por cuantía distinta de la efectivamente retenida e ingresada y remite a la normativa del respectivo tributo para su concreción.

Por otro lado, la Ley 58/2003 aporta a la figura que estamos considerando las siguientes notas características:

- La considera como integrante de la deuda tributaria (art. 58). Como consecuencia de esta inclusión se confirma el carácter de obligación autónoma que se atribuía en el artículo 23.
- Define al retenedor en el artículo 37 como «la persona o entidad 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 estos». Esta definición, a juicio de varios autores, indica que es algo distinto del sujeto pasivo, ya sea contribuyente o sustituto, definido este último en el artículo 36, apartado 3, como «el sujeto pasivo que, por imposición de la ley y en lugar del contribuyente, está obligado a cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma». El retenedor, en cambio, no cumple la obligación principal, sino una distinta. No es sujeto pasivo según la LGT, sino un obligado tributario pero de una obligación propia.

- Contempla las relaciones entre el retenedor y el retenido, atribuyendo a las mismas naturaleza tributaria (art. 24 dentro de la Sección 2.ª de la «Obligación tributaria») y, consecuentemente, declara impugnables en vía económico-administrativa las actuaciones u omisiones de los particulares relativas a las obligaciones de practicar y soportar retenciones o ingresos a cuenta.

En definitiva, las características con las que la LGT define la obligación de realizar pagos a cuenta refuerzan su carácter de obligación tributaria autónoma e independiente de la obligación principal.

2.2. Teorías sobre la naturaleza de la obligación.

Aunque a efectos del comentario de estas sentencias lo más relevante en relación con la naturaleza de esta obligación sea profundizar en el examen de la autonomía de la obligación respecto a la obligación principal, no está de más, a título preliminar, señalar de manera concisa cuáles han sido las teorías esgrimidas por la doctrina para explicar la naturaleza de la obligación de ingresar las retenciones, principalmente porque en ellas subyacen ideas distintas sobre la vinculación que se genera entre ambas obligaciones y, en consecuencia, el grado de intensidad con el que se propugne la autonomía entre las mismas será distinto.

Siguiendo en este punto el excelente trabajo de GARCÍA CARACUEL¹, las teorías principales que se han formulado sobre la naturaleza de las retenciones se pueden agrupar en las siguientes:

a) Pago anticipado o a cuenta de la obligación principal.

La retención constituiría un hito dentro del procedimiento de cumplimiento de la obligación de pago del tributo sobre el que se establece el IRPF, el IS o el IRNR, que consistiría en un pago anticipado referido a la futura obligación tributaria.

Esta posición, que explicaría de manera satisfactoria las retenciones de los antiguos impuestos de producto, porque en estos sí que se trataba de una retención definitiva con efectos solutorios respecto a la obligación principal, impuestos que son anteriores a la reforma de 1978 y, por tanto, al sistema de retenciones a cuenta, se ha abandonado porque las retenciones son pagos definitivos, pero de una obligación distinta y autónoma de la obligación principal. No se pueden entender como pagos anticipados de la obligación tributaria principal porque esta todavía no ha nacido cuando surge la obligación de pago de las retenciones.

b) Obligación cautelar.

Según los partidarios de esta teoría, la obligación de ingresar las retenciones se establece en garantía de una obligación futura e incierta. Presenta la ventaja frente a la anterior de que

¹ GARCÍA CARACUEL, M.: *La retención, el ingreso a cuenta y el pago fraccionado. Nuevas obligaciones tributarias en la Ley General Tributaria*, Aranzadi, 2006, págs. 123 y ss. Igualmente se puede encontrar un minucioso análisis de las teorías sobre la naturaleza de la obligación de ingresar las retenciones en COLLADO YURRITA, M.A.: *La retención a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Civitas, Madrid, 1992, págs. 51 y ss.

reconoce dos obligaciones distintas aunque no son autónomas. Sin embargo, choca con la falta de autonomía respecto a la obligación principal y con el problema de que la obligación garantizada no existe cuando se exige el ingreso de la obligación cautelar y que para que funcione eficazmente como garantía, se tendría que producir el incumplimiento de la obligación garantizada.

c) Crédito de impuesto.

El cumplimiento de la obligación de ingreso de las retenciones representa un derecho de crédito que una vez nacida la obligación tributaria se compensará con la deuda, o bien, si esta no llega a nacer o lo hace por un menor importe que el ingresado por retenciones, dará derecho a la devolución. Desde este punto de vista tendrían la misma consideración que las cuotas de IVA soportado que dan derecho a deducción de las cuotas devengadas. Sin embargo, esta postura tampoco es asumida por la mayoría de la doctrina, porque el ingreso de la retención tendría que haberse realizado a título de pago a cuenta de la obligación principal, cosa que antes se ha descartado, si bien sí que se admite que cuando la liquidación de la obligación principal origina una devolución, las retenciones ingresadas sí que se transforman en derechos de crédito.

d) Tesis procedimentales.

Para otro sector doctrinal, las obligaciones de pago a cuenta se conciben como un instrumento diseñado para desarrollar el procedimiento impositivo. Para MARTÍN QUERALT² hay un desdoblamiento del tributo en dos obligaciones distintas, una correspondiente a la retención por los rendimientos sujetos al régimen de retenciones, corriendo a cargo en todo caso del pagador de los mismos aun cuando no hubiera practicado la retención, y otra a cargo del sujeto pasivo del tributo por la diferencia entre la cuantía global del tributo y el importe procedente en concepto de retenciones.

e) Pago de tributos relacionados o conexiónados con la obligación tributaria principal.

Es la tesis de COLLADO YURRITA y de GARCÍA CARACUEL³. Para estos autores, se trata de prestaciones pecuniarias a título de tributo, sin carácter definitivo en relación con la obligación principal del impuesto, pero sí respecto a ellas mismas y que se insertan en el sistema de aplicación de los impuestos directos sobre la renta.

Para COLLADO estas tesis avalarían el carácter autónomo de la obligación de realizar pagos a cuenta, pero sin desconocer la conexión de su presupuesto de hecho con el hecho imponible de la obligación tributaria principal, conexión que obliga a la adecuación de la prestación anticipada a la capacidad económica del realizador del hecho imponible. Y esto, sigue diciendo este autor, supone la escisión del tributo en dos obligaciones tributarias y contributivas distintas, cada una de las cuales seguirá sus propias vicisitudes, en materia de infracción, prescripción, etc.

² MARTÍN QUERALT, J.M., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Editorial Tecnos, Madrid, 1999, pág. 312.

³ COLLADO YURRITA, M.A., *op. cit.*, págs. 69 y ss. GARCÍA CARACUEL, M., *op. cit.* págs. 141 y ss.

GARCÍA CARACUEL, partiendo de las opiniones de COLLADO, concluye que las obligaciones de pagos a cuenta constituyen auténticos tributos relacionados de forma instrumental con los impuestos directos sobre la renta (IRPF, IS e IRNR). Esta autora opina que esta teoría del tributo se integra con la del sustituto que defienden autores como FERREIRO y CALVO ORTEGA, ya que se trataría de tributos en los que el único responsable es el retenedor que sustituye al retenido o perceptor, que queda al margen de la relación obligatoria.

2.3. Naturaleza autónoma de la obligación.

Las distintas posturas que hemos visto sobre la naturaleza de la obligación de pago a cuenta, y más específicamente la obligación de ingreso de las retenciones a cuenta, tienen en común que, de una u otra manera, tratan de explicar la esencia de la institución en función de la naturaleza autónoma o independiente de esta obligación respecto a la obligación principal. Lo importante, a efectos del caso que estamos analizando, es estudiar en qué se traduce esa autonomía y cómo las vicisitudes de una pueden afectar a la otra.

La referencia a la autonomía de esta obligación del artículo 23 de la LGT significa que será exigible en todo caso, independientemente de lo que ocurra con la obligación principal. Un primer aspecto que destacan los autores ⁴ es que esta autonomía implica que cada obligación tiene su régimen jurídico propio, pues a la obligación de pago a cuenta no le es aplicable el régimen de la obligación principal, por ejemplo, en materia de devengo (en las retenciones se devenga cuando se pagan o son exigibles los rendimientos, mientras que en la obligación principal –IRPF o IS– se sitúa el último día del período) o en el tema de la prescripción, que en la obligación de ingresar las retenciones es independiente de la que corresponde a la obligación principal.

La autonomía de ambas obligaciones se fundamenta en que su objeto es distinto, en el impuesto sobre la renta respectivo (IRPF, IS) será la renta global, mientras que en las retenciones son rentas parciales, y en que los elementos objetivo, subjetivo y temporal son también distintos, lo que acarrea distintas consecuencias en el régimen jurídico aplicable. Así, constituye infracción independiente la omisión de retener e ingresar las retenciones, que no quedan resarcidas al pagar la deuda tributaria derivada del impuesto al finalizar el período ⁵.

La autonomía de la obligación de realizar pagos a cuenta también despliega sus efectos del lado del sujeto pasivo de la obligación principal, porque el hecho de que los rendimientos que obtenga estén sujetos a retención conlleva la atribución del derecho a deducir la retención procedente, independientemente de que esta se haya practicado o no, si bien este derecho está matizado en la normativa del IRPF, desde la Ley 40/1998, por la condición de que la falta de retención

⁴ MORIES JIMÉNEZ, M.T.: *La retención a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Marcial Pons, Madrid, 1996, pág. 277.

⁵ GARCÍA CARACUEL, *op. cit.*, pág. 98.

o que la retención hubiera sido por una cifra inferior a la debida sea imputable al retenedor (en la actualidad previsto así en el art. 99 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre) ⁶.

En este marco, dibujado así por la doctrina y ratificado por los tribunales, como veremos a continuación, se desenvuelven las relaciones entre las dos obligaciones, la relativa a las retenciones y la relativa a la obligación principal. Cuando más adelante analicemos los argumentos empleados por las sentencias del TS, podremos valorar en qué medida se pueden ver alteradas las características y consecuencias indicadas.

3. JURISPRUDENCIA Y CRITERIOS DE LOS TRIBUNALES

La jurisprudencia y el criterio de los tribunales mantenido hasta la fecha enfatizaban el carácter autónomo e independiente de las obligaciones de ingresar las retenciones respecto a la obligación principal, lo que significaba que cuando se ha examinado el caso por ser alegado por los retenedores, los tribunales han confirmado la exigencia de las retenciones a los retenedores, aunque los contribuyentes retenidos hubieran presentado sus declaraciones por el IRPF o el IS sin deducir esas cantidades exigidas a los retenedores.

En primer lugar, el propio TS acuñó sobre este particular una doctrina, que como se afirma en la Sentencia de 16 de diciembre de 1992 (NFJ002270), dictada en interés de ley, interpretando los artículos 10 y 36 de la Ley 44/1978, los mismos preceptos que interpretan las sentencias comentadas, reiterada en las Sentencias de 17 de mayo y 29 de septiembre de 1986, 16 de noviembre de 1987, 27 de mayo de 1988, 22 de febrero de 1989, etc., puede sintetizarse así:

«a) Los ya citados preceptos legales imponen dos obligaciones, una retener en concepto de pago a cuenta la cantidad que proceda, y, otra, ingresar su importe. De esta forma no es correcto suponer que la conducta ilícita que significa el incumplimiento de una obligación legal –retener– tenga poder liberatorio respecto de la otra –ingresar su importe– de suerte que ha de concluirse que la omisión del deber de retener o detraer no excusa del correlativo de ingresar.

Y es que, advierte la Sentencia de 27 de mayo de 1988, "pretender otra cosa es infringir el artículo 31 de la Constitución que proclama la obligación de los ciudadanos de contribuir al sosteni-

⁶ PÉREZ ROYO señala al respecto: «La obligación de retener nace de su propio presupuesto de hecho, que consiste en la realización de pagos comprendidos dentro de la categoría de sujetos a retención en la ley de cada uno de los tributos... La obligación es autónoma también porque corresponde a un sujeto diferente, aunque su pago aproveche al sujeto pasivo. El retenedor está obligado al pago, haya o no llevado a cabo de manera efectiva la retención sobre el sujeto pasivo. Así lo dice con claridad la Ley del IRPF (art. 101). Por lo que hace al sujeto que soporta la retención, este tendrá derecho a deducir en su declaración anual la cantidad retenida. Pero si, por causa imputable al retenedor no se hubiera practicado la retención o lo hubiera sido por cuantía inferior a la debida, el preceptor deducirá la cantidad que debió haber sido retenida (art. 101.5 párrafo 2 del TRLIRPF). Si, en cambio, la retención inferior a la debida fue imputable al propio preceptor, que facilitó de manera incorrecta los datos personales necesarios para calcular la retención, la cantidad a deducir será la efectivamente retenida» (PÉREZ ROYO, F: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Civitas, 2004, págs. 162 y ss.).

miento de las cargas públicas, e interpretar de forma verdaderamente singular las normas tributarias, imponiendo la obligación a quien realizó lo más –declaración y retención incorrecta por defecto– que a quien faltando a la totalidad de sus obligaciones, no realizó ni declaración ni retención alguna, e incluso dando así lugar a que, por cese en el trabajo de alguno de sus empleados, o incluso por fallecimiento, la Administración –y el resto de los ciudadanos– se vean perjudicados por una conducta solamente imputable a la empresa apelante que incumplió de modo absoluto sus deberes fiscales".

b) No cabe por otro lado entender que con la mencionada doctrina se produce la "doble imposición" señalada por la sentencia recurrida, ya que el sujeto pasivo ha de deducir de la cuota –art. 29 G), 4 de la Ley 44/1978 y hoy art. 83 de la nueva Ley 18/1991, de 6 de junio– el importe de las retenciones previstas en el artículo 36, precepto este que formula la presunción de que las cantidades efectivamente satisfechas por los sujetos obligados a retener se entenderán percibidas "en todo caso" –se haya hecho o no la retención– con deducción del importe de la retención correspondiente –no es necesario examinar aquí la nueva redacción del art. 98.2 de la Ley 18/1991–.»

En la Sentencia de 25 de enero de 1999 (NFJ007398), el tribunal efectúa un extenso estudio del origen y evolución del régimen de retenciones a cuenta, de la discutida naturaleza de sus elementos, como la consideración o no de sustituto del contribuyente del obligado al pago y, en este sentido, destaca la diferenciación entre el hecho imponible de la obligación principal y los presupuestos de hecho de las retenciones.

La naturaleza autónoma de la obligación es confirmada en la Sentencia de 8 de mayo de 2000 (NFJ009720) ⁷ y en la de 12 de febrero de 2001 (NFJ010378), en la que se ratifica la procedencia de la elevación al íntegro establecida en el artículo 36 de la Ley 44/1978, matizada después por el artículo 98 de la Ley 18/1991, y al hilo de esto se califica como obligatoria para el contribuyente la deducción de la cantidad que debió haberse retenido ⁸.

⁷ En el Fundamento Jurídico tercero se señala: «Existía y existe, pues, una específica infracción para las faltas de ingreso, en cuanto aquí importa, de cantidades debidas retener y una ineludible obligación de realizar la retención para quienes, como la entidad recurrente, abonaran rendimientos del capital mobiliario a otras entidades que, a su vez, fueran sujetos pasivos del IS, obligación esta recogida en el artículo 32.2 de la Ley de dicho Impuesto aquí aplicable y ratificada por el artículo 253.1 de su Reglamento de 15 de octubre de 1982 y, además, obligación autónoma o independiente de su integración o cómputo en la cuota de la entidad o sociedad perceptora, esto es, independiente de que esta hubiere practicado la deducción que la ley mencionada preveía en su artículo 24.5 y la actual contempla en su artículo 39 a)».

⁸ En el Fundamento cuarto se dice: «Es cierto que, en la actual regulación y, en realidad, a partir de la nueva redacción dada al artículo 98 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, por la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, el principio general es el de que, como se ha visto, el perceptor de cantidades sobre las que deba retenerse a cuenta de este Impuesto computará aquellas por la contraprestación íntegra devengada, y cierto, también, que esta expresión, en principio, significa cómputo de su base de imposición en el IRPF según el importe íntegro de la renta que le hubiere sido efectivamente satisfecha. Pero no menos cierto que si tiene obligación de deducir en la cuota (el término "deducirá" no admite equívocos en este aspecto) la cantidad que debió ser retenida cuando el obligado a retener –el pagador de la renta– no hubiere cumplido con su obligación o lo hubiere hecho en cuantía inferior a la debida, la Hacienda se vería perjudicada si no pudiera incluir, en el cálculo de la base de la retención debida practicar por el pagador, la suma que el perceptor, en todo caso, está obligado a deducir. Y téngase presente que la elevación al íntegro para el obligado a retener que no cumplió su obligación no puede decirse afecta negativamente a la capacidad económica del perceptor de la renta, verdadero sujeto pasivo a título de contribuyente en el IRPF, puesto que o, en el peor de los casos, esto es, cuando no pueda probarse la contraprestación íntegra devengada y la Hacienda pueda presumir que coincide con la resultante de la elevación al íntegro, siempre deducirá de su cuota la suma debida retener, o, en el mejor de ellos, esto es, cuando sí se haya admitido o acreditado el importe de dicha contraprestación, también obligatoriamente practicará la deducción de la retención procedente».

Por último, la Sentencia de 27 de mayo de 2002 (NFJ013236), en la que se plantea el caso de cuotas descubiertas por la Inspección como consecuencia de la aplicación incorrecta de los tipos de retención, frente a lo que el retenedor alega que las retenciones que debió haber practicado, no habían causado perjuicio alguno a la Hacienda Pública «en la medida en que los trabajadores que prestan sus servicios en la empresa han realizado sus declaraciones tributarias y efectuado los ingresos tributarios procedentes, acomodando sus declaraciones a las certificaciones expedidas por la empresa, la exigencia de las cantidades no retenidas por error origina un ingreso indebido» y que «las retenciones carecen de sentido cuando las correspondientes cuotas diferenciales por IRPF ya las incluyen», el TS insiste en la procedencia de exigir las cuotas de retenciones a pesar de esas circunstancias ⁹.

Pero, aparte de la doctrina del TS, otros tribunales se han pronunciado en el mismo sentido y merecen destacarse los fundamentos empleados por la Audiencia Nacional (AN) porque revelan una idea muy clara y consolidada de lo que la autonomía respecto a la obligación principal comporta sobre la exigencia al retenedor de retenciones no ingresadas: son procedentes las liquidaciones de retenciones al retenedor con independencia de que los contribuyentes hubiesen ingresado su cuota por la obligación principal sin deducir esas cantidades adicionales. Así, en la Sentencia de 30 de noviembre de 2006 (NFJ024789) se declara que «la retención a cuenta debe separarse de la futura obligación tributaria que con él se relaciona, dado que la obligación de practicar la retención y realizar el correspondiente ingreso supone una obligación autónoma que genera verdaderas deudas tributarias de carácter instrumental que se extinguen por el ingreso anticipado, surgidas, asimismo, de presupuestos de hecho diferentes al hecho imponible del tributo y cuyo objeto es precisamente el ingreso anticipado, si bien las cantidades ingresadas anticipadamente, se tendrán posteriormente en cuenta respecto de la obligación tributaria del impuesto de referencia, nacida de la realización del hecho imponible y a cargo del sujeto pasivo».

⁹ En el Fundamento Jurídico quinto se afirma: «El caso de autos corresponde al grupo de "devoluciones de oficio", si bien se distingue de los más frecuentes en que las retenciones se exigen por la Administración tributaria, *ex post* al mecanismo normal de gestión tributaria del IRPF, porque tal exigencia frente al pagador-retenedor de las retenciones, en este caso, de trabajo personal, se produce después de que los perceptores hayan presentado sus declaraciones-autoliquidaciones, de modo que no se han podido restar dichas retenciones, ingresando las cuotas diferenciales, sin la deducción o resta de aquellas, incurriendo *prima facie* en una clara duplicidad respecto del procedente IRPF, porque en este caso se produce que la suma de las retenciones soportadas y deducidas, más la cuota diferencial ingresada, más las retenciones ingresadas posteriormente por el pagador, supera la cuota líquida del IRPF. Algo similar acontece si las declaraciones-autoliquidaciones son negativas, pues en ese caso las retenciones devueltas no comprenden las retenciones ingresadas posteriormente por el pagador de las retribuciones (retenedor).

Ahora bien, la cuestión no es pacífica, porque ha de tenerse en cuenta lo dispuesto en el artículo 36.1, último párrafo, de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, vigente en la fecha de autos y sus disposiciones de desarrollo; por ello esta Sala debe precisar que lo que se discute en este recurso de casación es la procedencia o no de las retenciones exigidas por la Administración tributaria a A..., S.A., que no había practicado por error en los tipos aplicados, actuación mediante las liquidaciones impugnadas que fue conforme a derecho, sin perjuicio como apuntó el Subsecretario de Economía y Hacienda en su resolución, de las posibles "devoluciones de oficio", cuestión esta sobre la que no puede pronunciarse la Sala, por ser ajena al presente recurso de casación.

Dicho de modo sencillo, las "devoluciones de oficio" no comportan *per se* la nulidad o anulabilidad de las liquidaciones, que dan lugar a ellas, que pueden ser perfectamente ajustadas a derecho, aunque impliquen un exceso de tributación, efecto este que se corrige precisamente mediante tales devoluciones de oficio.

La Sala declara que las liquidaciones practicadas a A..., S.A., como consecuencia de las actas de la Inspección Financiera y Tributaria, referidas en el fundamento de derecho primero de esta sentencia, son conformes a derecho».

En las Sentencias de 6 y 26 de julio de 2006 (NFJ023992 y NFJ023575, respectivamente) y de 23 de febrero del mismo año (NFJ022186), la AN niega con rotundidad que pudiera hablarse de doble imposición, pues el sujeto retenido tiene derecho a deducir en su liquidación del IRPF la cuota que se le debió retener, es decir, tiene derecho a deducir lo que le exige la Administración al retenedor, sin perjuicio de la acción de regreso del retenedor contra el retenido¹⁰. También en las citadas sentencias, este tribunal argumenta contra la alegación de enriquecimiento injusto de la Administración porque es una obligación que se impone directamente al retenedor y cuya conducta no puede depender del comportamiento de la otra persona, y concluye que «La obligación de retener no está en función de si el contribuyente deduce o no en su autoliquidación lo que se le retuvo o lo que se le debió retener, sin perjuicio de que, si la Administración tributaria se dirige contra el retenedor por no haber retenido la cantidad correspondiente, este tiene acción de regreso contra el retenido».

En cuanto a los tribunales pertenecientes a otros niveles, también son abundantes los ejemplos de decisiones que siguen la misma línea de las antes citadas, pudiendo destacarse por la claridad y rotundidad con la que se expresa la del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 1 de julio de 2005 (NFJ021468)¹¹.

En la vía administrativa, igualmente son numerosas las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) que se manifiestan en términos parecidos sobre el significado de la

¹⁰ En las sentencias se afirma: «La obligación de retener constituye una obligación autónoma y claramente diferenciada de la obligación de computar en la base imponible los ingresos sobre los que la retención se practique; su aplicación no supone doble imposición, pues la retención cumple la función de ser un pago a cuenta del ingreso personal del contribuyente, quien tiene derecho a deducir lo ingresado por el retenedor. La obligación de retener no está en función de si el contribuyente deduce o no en su autoliquidación lo que se le retuvo o lo que se le debió retener, sin perjuicio de que, si la Administración tributaria se dirige contra el retenedor por no haber retenido la cantidad correspondiente, este tiene acción de regreso contra el retenido... el ingreso anticipado ha de separarse de lo que propiamente constituye la futura obligación tributaria, produciendo efectos respecto del concreto vínculo entre la Administración tributaria y el obligado a efectuar tales ingresos, de modo que los mismos constituyen un verdadero pago de las obligaciones de ingresar las retenciones a cuenta o de realizar los pagos fraccionados; dicho de otra manera, tales obligaciones son verdaderas deudas tributarias de carácter instrumental que se extinguen por el ingreso anticipado surgidas, asimismo, de presupuestos de hecho diferentes al hecho imponible del tributo y cuyo objeto es justamente el ingreso anticipado. Así pues, ha de concluirse que en los tributos, como ocurre en este caso, en que se prevé la retención y el ingreso a cuenta o aquellos otros en que se regula el pago fraccionado, la prestación tributaria no se ingresa íntegramente a través del mecanismo ordinario de una obligación tributaria surgida de la realización del hecho imponible sino que constituyen unas obligaciones diferentes, surgidas de otros presupuestos de hecho cuyo objeto es el ingreso de una suma de dinero, sea a cargo del propio sujeto pasivo –en los pagos fraccionados– sea –como en el presente caso acontece, al encontramos ante un supuesto de retención– a cargo de un tercero. En ambos casos nos encontramos, a juicio de esta Sala, ante deudas tributarias, si bien esas cantidades ingresadas anticipadamente se tendrán posteriormente en cuenta respecto de la obligación tributaria principal surgida de la realización del hecho imponible y ya cargo del sujeto pasivo».

¹¹ En el Fundamento tercero se dice: «si el órgano de gestión detectó que la demandante había practicado retenciones (modelo 190) inferiores a las que correspondía de acuerdo con las retribuciones y situación familiar de aquellos dos directivos, al aplicar tipos de retención inferiores a los que correspondía conforme a las referidas circunstancias en la forma recogida en aquellas tablas reglamentarias, ya se concluye que la demandante no cumplió con la obligación en los términos exigidos por aquella normativa, esto es, ajustar las retenciones al porcentaje correspondiente en función de la cuantía de los rendimientos y las circunstancias personales del sujeto pasivo, no sirviendo de excusa para dicho cumplimiento el que las diferencias quedarían compensadas posteriormente en sede de las autoliquidaciones de cada sujeto pasivo, por cuanto a ese futuro no puede condicionarse la obligación previa que el pagador tiene de proceder a la retención y a su ingreso a disposición de la Hacienda Pública, que no puede verse privada de disponer de aquel anticipo, pues ha de insistirse en que dicha obligación es autónoma e independiente de la del sujeto pasivo, todo ello sin perjuicio de que proceda la oportuna devolución supuesto de que, como consecuencia de la exigencia posterior de esas retenciones por la Administración tributaria en relación con lo autoliquidado por el sujeto pasivo, se produzca un exceso de tributación».

autonomía de la obligación de retener. Se puede citar la Resolución de 19 de abril de 2007 (NFJ026611) sobre un supuesto de abono por vía judicial de la indemnización por despido de un trabajador e ingreso de la retención correspondiente, en la que el tribunal resuelve que no puede obtener la devolución de la mencionada retención como un ingreso indebido, siendo indiferente a estos efectos el hecho de que quien recibió los rendimientos sometidos a retención deduzca o no la misma en la correspondiente declaración del impuesto, ya que la obligación de retener es autónoma e independiente del hecho de que el perceptor dedujera o no en su declaración las retenciones y, en su caso, la entidad puede dirigirse al perceptor de los rendimientos por vía judicial, a los efectos de exigirle el reembolso de los pagos que ha efectuado en concepto de retención a cuenta de su retribución íntegra satisfecha por orden judicial¹². Otras Resoluciones sobre este tema son las de 7 de febrero de 2003 (NFJ014990) o de 12 de marzo de 1997 (NFJ005555).

Sin embargo, al tiempo de escribir este comentario se ha conocido que el TEAC ha dictado una Resolución de fecha 3 de abril de 2008 (NFJ028915) en la que aplica ya los nuevos criterios sostenidos por el TS. En relación con un supuesto en el que concurren las mismas circunstancias que en los enjuiciados por el TS (liquidación por retenciones a cuenta de rendimientos del trabajo satisfechos en los ejercicios 1997, 1998 y 1999 cuando los sujetos pasivos han presentado sus declaraciones por el IRPF), el TEAC señala que si bien es cierto que el criterio aplicado hasta ahora por el tribunal, basado en la autonomía de la obligación de retener, ha sido el de considerar procedente la liquidación de la cuota de retención no ingresada por el retenedor, esto debe ceder ante la nueva interpretación del TS sentada en la Sentencia de 27 de febrero de 2007 y, en consecuencia, teniendo en cuenta que la autonomía de la obligación tiene un límite en el enriquecimiento injusto de la Administración, en la medida que se haya producido un doble cobro de las retenciones y como la carga de la prueba de ese doble cobro compete a la Administración, se estiman las pretensiones del reclamante, por lo que se declara improcedente la exigencia de retenciones al retenedor cuando ya la deuda principal del sujeto pasivo haya sido declarada ante la Administración. Por otra parte, la resolución recuerda que en aplicación

¹² La resolución manifiesta: «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. Conviene aclarar 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 este 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. Incluso el hecho de que haya podido prescribir el derecho de la Administración a regularizar la situación tributaria de los contribuyentes empleados no contradice los anteriores argumentos, sino que es pura consecuencia de la independencia o autonomía con que la ley configura ambas relaciones jurídico-tributarias. También puede ocurrir que el contribuyente deduzca en su autoliquidación unas retenciones que no han sido efectivamente ingresadas por el obligado a hacerlo y la Administración tributaria no pueda hacer efectivo su importe, por prescribir su derecho. En consecuencia, no cabe aceptar la tesis propugnada en el sentido de que debió tenerse en cuenta la cantidad de retenciones deducida por dichos empleados. Y finalmente, de lo dicho se deduce también que tampoco puede mantenerse que la exigencia de las retenciones al retenedor suponga gravarle con un impuesto autónomo que incide sobre la capacidad tributaria de otra persona distinta, al retenedor se le exige la cuota que debió retener». En conclusión, siendo el ingreso debido, no procede su devolución, pudiendo, en su caso, la entidad dirigirse al perceptor de los rendimientos por vía judicial, a los efectos de exigirle el reembolso de los pagos que ha efectuado en concepto de retención a cuenta de su retribución íntegra satisfecha por orden judicial. Como consecuencia de todo lo expuesto no procede la práctica de la prueba solicitada».

de lo señalado en la sentencia del TS se pueden exigir al retenedor los efectos perjudiciales que le haya producido a la Administración el hecho de que no se hayan practicado o se hayan practicado mal las retenciones, es decir, los intereses de demora y las sanciones que pueda merecer.

4. FUNDAMENTOS DE LAS SENTENCIAS

Ambas sentencias inician su argumentación afirmando que la naturaleza autónoma de la obligación de retener significa 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». Hasta aquí no introduce nada nuevo, confirmaría lo que siempre se ha entendido sobre la independencia entre las obligaciones que pesan sobre el pagador y el receptor de las rentas. Sin embargo, a continuación señala que «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. Por su parte, el sujeto pasivo no ha hecho uso de las facultades que el artículo 36 de la ley le confiere por entender que su actividad no estaba sujeta a retención».

En principio parece que en la sentencia se contraponen dos situaciones: primera, el desajuste entre lo que hizo el retenedor y lo que debió hacer, esto es, retuvo e ingresó menor importe del que correspondía y, segunda, la coincidencia entre el ingreso del retenedor y la deducción practicada por el sujeto pasivo. Pero, ambas hipótesis, en nuestra opinión, no son contrarias o excluyentes. Por un lado, porque si el retenedor retuvo e ingresó mal, el sujeto pasivo pudo haber deducido bien el importe ingresado por la retención o bien el que debió haberse retenido. Por otro lado, el hecho de que coincida lo declarado por el retenedor con lo que declara el sujeto pasivo no implica que el retenedor lo hubiera hecho necesariamente bien. Sin embargo, la sentencia obvia estas posibilidades y declara que en el caso resuelto los hechos escapan de las previsiones fácticas que contemplan los artículos 10 y 36 de la Ley 44/1978, «primero, 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)...».

La primera razón es una inferencia que el tribunal entiende implícita en la redacción de la norma, pero que no está dicho expresamente. Sobre la segunda ya hemos expresado nuestra opinión. La tercera supone una matización de la autonomía de la obligación de realizar pagos a cuenta respecto a la obligación principal, pues entiende que no hay razón para seguir sosteniendo la obligación de retener si la obligación principal se ha extinguido sin que se dejara de ingresar nada. Porque, y esto es lo principal, si se exigiera, si subsistiera la obligación de ingresar las retenciones después de cumplida la obligación principal, se produciría un supuesto de doble imposición.

Independientemente de esto, en la misma sentencia se menciona la forma de corregir esa doble imposición «que solo se podrá corregir exigiendo la empresa retenedora a sus empleados el reembolso

de las cuotas adicionales por el concepto de retenciones y, a su vez, los empleados deberían revisar sus declaraciones, deduciéndose estas cuotas adicionales por retención, lo cual daría lugar a las correspondientes devoluciones, con independencia de los consabidos problemas de prescripción, admisión o no por parte de los empleados del reembolso exigido, elevación al íntegro de las retribuciones, etc.». Esto es lo que hasta ahora se ha aceptado como solución al problema de doble imposición planteado: liquidar las retenciones y permitir a estos retenidos solicitar mediante la impugnación de sus autoliquidaciones la devolución del exceso del tributo satisfecho. Solución, por otra parte, que con independencia del juicio de eficacia que merezca, es la que se ha visto como la alternativa a la cuestión que estamos analizando más acorde con la regulación existente del cumplimiento de esta obligación.

En la STS de 27 de febrero de 2007 se llega a declarar 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 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». En términos similares se expresa la Sentencia de 5 de marzo de 2008.

En definitiva, para el TS la obligación de retener deja de existir cuando se ha cumplido la obligación principal, la obligación de la que depende o la obligación a la que garantiza, de manera que «el cumplimiento de la obligación principal determina la imposibilidad de exigir la cuota correspondiente a la retención».

5. SOLUCIONES PROPUESTAS POR EL TRIBUNAL

Por tanto, la decisión del TS, tanto en la Sentencia de 5 de marzo de 2008 como en la anterior de 27 de febrero de 2007, es la de estimar el recurso de las entidades retenedoras y anular la liquidación girada por la Inspección, basada en el cumplimiento de la obligación principal por los contribuyentes retenidos mediante el pago de la cuota del IRPF, que incluiría las cantidades exigidas a los retenedores. En opinión de este tribunal, no tiene sentido exigir la cantidad correspondiente a la retención, ya que implicaría un pago doble de la misma cuota.

Ahora bien, como tomar esa decisión sin más podría percibirse como una invitación a que los retenedores incumplan su obligación de realizar el pago de la retención que proceda, que no tendría consecuencias si esa falta de ingreso la corrige el contribuyente después en su obligación principal, el TS deja a salvo la posibilidad de 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» y se está refiriendo a los intereses y las sanciones que pudiera merecer.

Las sentencias no aclaran en qué consisten estas prestaciones. En primer lugar, respecto a los intereses de demora caben dos soluciones: la primera consistiría en respetar los intereses liquidados al retenedor por la Administración, es decir, los calculados sobre la cuota de retención a ingresar desde el vencimiento de la obligación de pago (por ejemplo, si es el cuarto trimestre del año 2007, desde el 20 de enero de 2008) hasta la fecha de pago de la liquidación que podría haber efectuado la Administración, solución que a nuestro modo de ver sería incongruente con el fallo de las sentencias, pues supon-

dría desconocer que el tribunal está considerando que el pago por el contribuyente de su cuota incluye esa cantidad que ingresó de menos el retenedor, con lo que el perjuicio económico solo existiría hasta que se produce el ingreso del contribuyente; o la segunda solución, más lógica y conforme con la sentencia, que consistiría en abonar solo el interés desde el vencimiento de la obligación de ingresar las retenciones hasta el ingreso de la cuota por el contribuyente del impuesto directo que corresponda (IRPF, IS o IRNR).

Otro planteamiento, puesto que en los términos en los que se expresan las sentencias lo que está ocurriendo es que el contribuyente está pagando lo que le correspondía al obligado tributario a ingresar las retenciones y si hacemos abstracción de quien paga, sería como un pago voluntario fuera de plazo, por lo que cabría preguntarse si no sería más apropiado exigir el recargo por ingreso extemporáneo del artículo 27 de la LGT, por referirse a situaciones similares. Evidentemente, tal solución tropezaría con problemas de encaje en la literalidad de la norma (el recargo se aplica a las autoliquidaciones fuera de plazo presentadas por los obligados tributarios voluntariamente, sin requerimiento previo, y aquí el ingreso no se refiere al mismo tipo de autoliquidación y se efectúa por un obligado distinto del que debe satisfacer el recargo), pero en realidad los mismos problemas plantearía la exigencia de intereses de demora.

Respecto a la sanción, tampoco se aclara en las sentencias qué tipo de infracción se entiende cometida por el retenedor y la sanción que le corresponde. Si no tuviéramos en cuenta la decisión del TS, la infracción sería la de dejar de ingresar la cuota de retención. Pero con la decisión tomada en las sentencias habría que cuestionarse si es razonable pensar que la conducta que se está juzgando ha sido la de dejar de ingresar. En principio, del retenedor sí, pero como la conducta del contribuyente sirve para dispensar al retenedor de su obligación, solo se ha dejado de ingresar esa cantidad por un tiempo, desde que se produjo el ingreso insuficiente del retenedor hasta que ingresa el contribuyente su cuota por el impuesto directo correspondiente. Por tanto, si entendemos que el contribuyente corrige la falta de ingreso, liberando al retenedor de cumplir su obligación, se podría hablar de una suerte de cumplimiento voluntario como causa de exclusión de la responsabilidad (art. 179.3 de la LGT).

Otra solución sería entender que el TS se está refiriendo a la sanción por incumplimiento de los deberes formales. Sería un supuesto encuadrable en la infracción prevista en el artículo 199 de la LGT (infracción tributaria por presentar incorrectamente autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico o contestaciones a requerimientos individualizados de información), considerando que el ingreso del contribuyente de la cuota de su impuesto personal regulariza la falta de ingreso de la retención, lo que determina que no exista perjuicio económico.

Ambas hipótesis serían soluciones forzadas, que encontrarían muchas dificultades para su admisión, principalmente su enfrentamiento con el principio de tipicidad, pues se trataría de conductas singulares no previstas de forma adecuada en la norma.

Por último, como colofón, las sentencias enuncian la que en opinión del tribunal sería la solución que evitaría los problemas de doble imposición: «llamar en los expedientes en los que se discuten las retenciones a los sujetos del IRPF, es decir, 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».

Resulta difícil articular esta propuesta con la que acabamos de examinar sobre los intereses de demora y las sanciones. En primer lugar, las sentencias hablan de llamar a los sujetos pasivos, lo cual no sería estrictamente necesario, pues dada la capacidad actual de la Administración tributaria para procesar los datos de las declaraciones, se podrían confrontar los datos declarados por el retenedor con los declarados por los contribuyentes sin mayor dificultad y conocer así si existe la coincidencia que condiciona la aplicación del criterio de las sentencias y actuar en consecuencia. Y son precisamente estas actuaciones que propone el tribunal cuyo significado no alcanzamos del todo a comprender. Trata del caso de que los contribuyentes no hayan declarado verazmente la cuantía de sus retribuciones, por ejemplo, por no realizar la elevación al íntegro, y que como consecuencia de ello se obtenga una cuota diferencial que incluye las cantidades no retenidas por el retenedor y en ese caso el responsable es únicamente el sujeto pasivo, y no solamente de la cuota sino también de los intereses de demora. Aparentemente, con esta propuesta, el tribunal va más allá de lo que argumenta en la sentencia, pues aquí no hay coincidencia y, sin embargo, tampoco se aplica el artículo 36 de la Ley 44/1978. Además, se exigirían los intereses a este sujeto pasivo, en contradicción con lo indicado antes sobre la responsabilidad del retenedor por los intereses y las sanciones.

6. CONCLUSIONES

La tesis que defiende el TS se apoya en la evidencia de que la situación creada en el supuesto de que se exijan cuotas de retención adicionales al retenedor cuando los retenidos han liquidado su impuesto directo correspondiente sin deducir esas mayores retenciones representa un caso patente de doble imposición que es preciso evitar o corregir.

Sin embargo, el supuesto no es nuevo y ha tenido a lo largo de mucho tiempo una solución, que si bien no se puede calificar de práctica, cómoda u operativa, es la que se ha considerado más acorde con la regulación de estas instituciones en nuestro ordenamiento: exigir la cuota de retención al retenedor y los contribuyentes que soportan ahora más retención solicitan la devolución que resulte mediante impugnación de su autoliquidación del impuesto directo.

El TS, llevado por la pretensión de evitar la doble imposición de manera sencilla, prescindiendo de engorrosos procedimientos que plantean problemas no solo de incomodidad sino también de ejercicio de los derechos (prescripción, resistencia de los retenidos a aceptar el reembolso, etc.), ha facilitado una solución que significa, pese a que en las sentencias no se reconoce así, desmentir el carácter autónomo y no subordinado de la obligación de realizar pagos a cuenta.

Para fundamentar su criterio interpreta lo dispuesto en el artículo 36 de la Ley 44/1978 en el sentido de que la previsión que contenía se refería al supuesto de que no hubiese coincidencia entre lo declarado por el retenedor y el retenido. Pero, como indicamos anteriormente, consideramos que de esa disposición no se deduce que su aplicación exija divergencia entre lo realizado por uno y otro. La previsión de esa norma, pensamos, vale igual cuando retenedor y retenido declaran lo mismo que cuando declaran de forma diferente.

Además, el TS parte de la hipótesis de que el artículo 36 de la Ley 44/1978 contempla una opción para el sujeto pasivo, que puede deducir lo que se le ha retenido o lo que debería haberse retenido. Sin embargo, no está claro que la alternativa se establezca en términos opcionales para el sujeto pasivo. El propio TS ha entendido, en la Sentencia citada anteriormente de 8 de mayo de 2000 [en la que señalaba que «... Pero no menos cierto que si tiene obligación de deducir en la cuota (el término "deducirá" no admite equívocos en este aspecto) la cantidad que debió ser retenida cuando el obligado a retener —el pagador de la renta— no hubiere cumplido con su obligación o lo hubiere hecho en cuantía inferior a la debida...»], que la deducción de lo que debería haberse retenido es obligatoria, de manera que si deduce únicamente lo que le fue retenido, el sujeto pasivo lo está haciendo mal.

Por último, hay que advertir de que en el caso de que el retenedor no hubiese ingresado lo que le corresponde, la alternativa entre deducir lo efectivamente retenido o lo que debió haber sido retenido, en la normativa actual, y desde la Ley 40/1998, no depende de la voluntad del sujeto pasivo, sino de que cómo previene en la actualidad el artículo 99.5 de la Ley 35/2006, del IRPF (y con anterioridad los que regulaban esta obligación en las respectivas Leyes del IRPF) depende de quién sea el responsable de que no se hubiera practicado la retención o se hubiera hecho de manera insuficiente: si es el retenedor, tal circunstancia da derecho a deducir lo que procedía haber retenido, pero si es el retenido o no es el retenedor, será deducible únicamente lo efectivamente retenido.

Como conclusión final, se puede decir que estas sentencias, que al ser reiteradas crean jurisprudencia, pueden dar un vuelco importante a la forma de comprobar el cumplimiento de la obligación de los retenedores y limitar sustancialmente las posibilidades de exigencia de cuotas de retención no ingresadas. Pero hay que puntualizar que en los pronunciamientos se interpretan los artículos 10 y 36 de la Ley 44/1978, por lo que las modificaciones que se introdujeron por las leyes posteriores, primero con la Ley 18/1991, que incorporó la previsión, en relación con la presunción de rentas, del efecto que produce sobre el derecho de deducción [«En este caso se deducirá de la cuota, como retención a cuenta, la diferencia entre lo realmente percibido y el importe íntegro» (art. 98.dos)] y más tarde por la Ley 40/1998, en la que se aclararon en qué casos procede la deducción de lo efectivamente retenido y en cuáles de lo que debió haberse retenido pueden alterar las premisas en las que se basan las sentencias y, en consecuencia, no sería de aplicación lo sentado en las mismas. No obstante, no ha sido esta la opinión del TEAC expresada en la Resolución de 3 de abril de 2008, a la que previamente hicimos referencia, que considera que también bajo la vigencia de las Leyes 18/1991 y 40/1998 sería aplicable el mismo criterio del TS. En cualquier caso, habría que ponderar si la entrada en vigor de la Ley 58/2003, nueva LGT, en la medida que proclama en el artículo 23 la autonomía de la obligación como la característica esencial de estas obligaciones a cuenta, pueda representar un punto de inflexión que condicione la aplicación del criterio.

En todo caso, sí conviene advertir de que quedan fuera de discusión los casos en que existe discrepancia entre lo declarado por el retenedor y lo declarado por el sujeto pasivo, porque se descubran rendimientos no retenidos y no declarados por el sujeto pasivo en su impuesto personal o en los que exista discrepancia entre lo declarado por el retenedor y el retenido, en los que obviamente será exigible la cuota de retención al retenedor.