

## DOCTRINA DEL TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

**Nº Resolución:** 00/590/2010 **Unidad resolutoria:** Vocalía 6ª **Fecha de resolución:** 01/06/2010 **Unificación de criterio:** Sí

IRPF. Retenciones. Caso de perceptores no declarantes: no hay enriquecimiento injusto.

Jurisprudencia del Tribunal Supremo en relación a la regularización de retenciones referidas a perceptores 'NO DECLARANTES' (tanto en el supuesto de 'no declarantes' que incumplen la obligación de presentar la declaración, como en el de aquellos que optaron por no presentarla por estar exceptuados de tal obligación genérica):

El Tribunal Supremo 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. Tales conclusiones se recogen expresamente en la sentencia del TS de 16 de julio de 2008.

Ley 18/1991 Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas IRPF

98.2

Ley 40/1998 IRPF y Otras Normas Tributarias

82.5

Ley 35/2006 IRPF

99

### CONCEPTOS:

01 09 02 IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS  
PAGOS A CUENTA  
RETENCIONES: OBLIGADOS A RETENER Y CÁLCULO

### RESOLUCIÓN:

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba indicada, en el RECURSO EXTRAORDINARIO DE ALZADA PARA LA UNIFICACIÓN DE CRITERIO interpuesto ante este Tribunal Económico-Administrativo Central por el **Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, con domicilio a efectos de notificaciones sito en C Infanta Mercedes, 37, 28020 MADRID, contra la resolución de fecha 17 de julio de 2009 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de ..., recaída en la reclamación económico-administrativa nº ..., por el concepto LIQUIDACIÓN PROVISIONAL RETENCIONES IRPF-2007.

Cuantía: 10.279,89 €

### ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** En fecha 27 de marzo de 2009 por la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación de la AEAT de ..., se practicó propuesta de liquidación provisional con relación al sujeto pasivo citado, por el concepto RETENCIONES IRPF del ejercicio 2007, de la que resultaba una cuota tributaria a exigir de 9.471,57 €, como diferencia entre el importe de 317.498,77 € ingresados por ese concepto a lo largo de 2007, y las cuotas calculadas de 326.970,34 €, según el detalle que se incluye en dicha propuesta, individualizando tal diferencia para los 44 perceptores que se identifican.

Frente a dicha propuesta se presentaron por la representación de la interesada alegaciones, que invocaban la jurisprudencia del Tribunal Supremo (sentencias de 27 de febrero de

2007 y 5 de marzo de 2008), según la cual no era posible exigir aquellas mayores retenciones cuando los contribuyentes ya han autoliquidado el impuesto, pues ello supone un enriquecimiento injusto al exigirse una misma obligación tributaria por duplicado. También se citaba la resoluciones de este mismo Tribunal Económico-Administrativo Central de 3 de abril de 2008 y 22 de diciembre de 2008.

**SEGUNDO.-** En fecha 14 de abril de 2009 se dictó liquidación provisional confirmando la anterior propuesta, de la que se deducía una deuda tributaria exigida de 10.279,89 €, de los que 9.471,17 € se corresponden con la cuota y 808,32 € con los intereses de demora.

Frente a las que fueron alegaciones de la interesada, se insistía en dicha liquidación sobre el carácter autónomo de las obligaciones de practicar la correspondiente retención y la que pesa sobre los propios contribuyentes (sentencia del Tribunal Supremo de 27 de febrero de 2007).

A lo anterior se añadía que, *"con los datos que figuran en el resumen anual de retenciones del ejercicio 2007, modelo 190, el número de perceptores con retenciones erróneamente calculadas ascendía a 101, de los cuales sólo fueron incluidos en la liquidación provisional 44, por ser estos los que no han presentado declaración del IRPF ejercicio 2007.*

*Como consideración tercera destacar que las alegaciones formuladas por la interesada y la jurisprudencia y resoluciones en que se fundamentan, parten de un presupuesto de hecho claro: el retenedor no retuvo o retuvo en cuantía insuficiente y el obligado tributario que soportó la retención presentó la declaración del IRPF correspondiente. Al ser la retención un ingreso a cuenta de la cuota de IRPF y estar ésta ya ingresada, si se reclama el importe de la retención correcto se produciría un doble ingreso de la cuota del IRPF. Pero este NO es el presupuesto de hecho que fundamenta esta liquidación, por cuanto no ha habido ingreso de la cuota del IRPF, dado que sólo se han regularizado No Declarantes del IRPF.*

*En resumen, teniendo en cuenta que en este caso no se puede producir un doble cobro de las retenciones incorrectamente practicadas, ni por tanto un enriquecimiento injusto de la Administración, procede desestimar las alegaciones formuladas pues de no practicarse la liquidación provisional se produciría un defecto de ingreso en la imposición personal del perceptor, aplicando la normativa vigente, aquélla queda limitada a las retenciones que procedan soportar por los rendimientos percibidos (salvo que se haga uso del derecho a declarar)".*

**TERCERO.-** Frente aquella liquidación provisional interpuso el contribuyente reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de ... (nº expediente ...), invocando nuevamente aquellos pronunciamientos del Tribunal Supremo, concluyendo que:

- Si bien la obligación de retener es autónoma de la obligación principal, dicha autonomía tiene como límite el enriquecimiento injusto de la Administración.
- Si la obligación principal ya se ha extinguido, no procede reclamar importe alguno al retenedor.

- La Administración puede y debe probar que ese doble pago no se ha producido, disponiendo para ello de medios e información suficiente.

De acuerdo con lo anterior, se solicita pronunciamiento que anule la liquidación provisional impugnada.

**CUARTO.-** En fecha 17 de julio de 2009 el Tribunal Económico-Administrativo Regional de ..., en única instancia, resolvió estimar en parte aquella reclamación, anulando la cuota tributaria exigida en aquella liquidación y confirmando los intereses de demora.

En dicha resolución se reproduce ampliamente la resolución de este Tribunal de 3 de abril de 2008 (RG. 3654/2006), en la que se citaban pronunciamientos del Tribunal Supremo sobre la materia, y se concluye que, dado que el reclamante ya invocaba desde el inicio las tesis del enriquecimiento injusto que la exigencia de esas retenciones supone para la Administración, procede *"estimar en parte la reclamación interpuesta contra la liquidación girada por el concepto IRPF Retenciones, ejercicio 2007, puesto que no cabe exigencia de cuota alguna pero sí de intereses de demora"*.

Respecto a la argumentación de la Gestora, en torno a que la exigencia de aquellas retenciones no practicadas al pagador exclusivamente por lo que hace a los perceptores que no presentaron la correspondiente declaración-liquidación, no supone enriquecimiento injusto alguno, se dice en la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional que:

*"tampoco este Tribunal puede estar de acuerdo con lo esgrimido en dicha motivación de la liquidación porque nuevamente puede darse el caso de doble tributación. Así, debe tenerse en cuenta, en línea con la citada doctrina, que aún manteniendo la autonomía de la obligación de retener, se impone el límite de que no genere un enriquecimiento injusto de la Administración, y el hecho de que las retenciones regularizadas en la reclamante tengan por objeto únicamente a aquellos perceptores "no declarantes del IRPF" del ejercicio regularizado, periodo 2007, no supone que no haya habido doble tributación, que derive en la bondad de la regularización efectuada. En este sentido, la expresión "no declarantes del IRPF", se puede referir a dos situaciones*

*En primer lugar, a aquellos contribuyentes, que estando obligados a declarar, no lo hayan hecho y por tanto no han presentado su autoliquidación. En este caso, la Administración Tributaria, como es su obligación, debería haber practicado la liquidación pertinente en la que se habrán consignado las retenciones por rendimientos del trabajo, y salvo que le haya aplicado al perceptor de las rentas, las retenciones que legalmente procediesen (cosa que es bastante improbable), en el resto de los casos, es decir, cuando se haya consignado las retenciones realmente practicadas, caso de exigir ahora las retenciones que legalmente procedían al retenedor, se produciría doble tributación, y por ende, siguiendo la doctrina del Tribunal Supremo se debería anular tal exigencia al retenedor.*

*En segundo lugar, tal expresión se puede referir a aquellos contribuyentes, que no están obligados a presentar declaración, conforme al artículo 96.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF (aplicable al periodo 2007), que son aquellas personas físicas que*

*aún siendo contribuyentes por este impuesto, y percibiendo rentas sometidas al IRPF, la citada norma los excluye de declarar, cuando tales rentas procedan exclusivamente de determinadas fuentes, y con los límites cuantitativos allí establecidos. Así, si un contribuyente, en función de la naturaleza de las rentas que perciba y de la cuantía de las mismas, encuentra que su situación tiene acomodo y encaje en dicho precepto, aún cuando no esté obligado a declarar, puede que le interese, en el caso de que la cuota diferencial del impuesto refleje una cantidad a devolver, presentar la autoliquidación correspondiente para obtener tal devolución, y en este caso, salvo que haya aplicado las retenciones que legalmente procediesen (cosa que es bastante improbable), en el resto de los casos, es decir, cuando se haya consignado las retenciones realmente practicadas, caso de exigir ahora las retenciones que legalmente procedían al retenedor, se produciría doble tributación, y por ende, siguiendo la doctrina del Tribunal Supremo se debería anular tal exigencia al retenedor. En segundo lugar, cuando el contribuyente perceptor de rentas del trabajo tenga una cuota diferencial positiva, pero no esté obligado a presentar declaración según el indicado artículo 96.2, lógicamente, no declarará ni ingresará cantidad alguna en la Hacienda Pública. Ahora bien, se ha de tener en cuenta que, en los cálculos que efectúe el contribuyente para determinar su cuota diferencial, como consecuencia de la exigencia al retenedor de las retenciones que legalmente procedían, puede que cambie su situación. Y así, si la situación inicial del contribuyente al efectuar el cálculo de su cuota diferencial, al considerar las retenciones que legalmente procediesen, no varía, esto es, sigue sin estar obligado a declarar y no ingresa nada en la Hacienda Pública, no se produciría doble imposición y se le debe exigir la cuota procedente al retenedor. En caso contrario, esto es, cuando como consecuencia del cálculo de su cuota diferencial, al considerar ahora las retenciones que legalmente procediesen, variará su situación inicial, y pasará a tener cuota diferencial negativa, como no se ha devuelto, se produciría doble tributación, y por ende, siguiendo la doctrina del Tribunal Supremo se debe anular tal exigencia al retenedor.*

*Y todo ello, sin considerar la posibilidad de que el contribuyente haya regularización mediante la oportuna liquidación por los órganos competentes de la Tributaria, cuestión que afectaría al estudio que en todo caso debe realizar dicha Tributaria, si quiere exigir la cuota no ingresada al retenedor.*

*En definitiva, se reitera que el Alto Tribunal es claro al concluir que si bien hay que mantener y reiterar la autonomía de la obligación ate retener, esta autonomía tiene un límite y ese límite es precisamente el enriquecimiento injusto de la Administración que en determinadas situaciones se generan, ya que la Administración recibe una misma cantidad dos veces, cuando se exigen a los retenedores retenciones no practicadas, que corresponden a cuotas que han sido ya cobradas al sujeto pasivo perceptor de la renta, en la deuda tributaria que resulte de la declaración del Impuesto presentada, y que para llevar a cabo este tipo de actuaciones mantiene el Tribunal Supremo que la Administración puede y debe probar que ese doble cobro de las retenciones no se ha producido. Por tanto, si la Oficina Gestora pretende regularizar las retenciones discutidas al retenedor, debe probar caso por caso, perceptor por perceptor, con un estudio detallado, y dentro de la línea marcada en los párrafos precedentes, que no se produce una doble tributación, y por ende un enriquecimiento injusto de la Administración, cosa que es evidente que no se ha realizado en el presente caso, donde la falta de motivación es la ratio de la liquidación girada. Conforme a lo expuesto, forzoso es estimar en parte la reclamación interpuesta contra la liquidación girada por el*

*concepto IRPF Retenciones, ejercicio 2007, puesto que no cabe exigencia de cuota alguna, pero sí de intereses de demora, tal y como la doctrina "ad hoc" señala".*

**QUINTO.-** Frente a aquella resolución, en fecha 14 de septiembre de 2009, al amparo de lo dispuesto en el artículo 242.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, la Directora del Departamento de Gestión Tributaria de la A.E.A.T. interpuso Recurso Extraordinario de Alzada para la Unificación de Criterio (al que se asignó el número de expediente **RG. 590/2010**).

En dicho recurso se argumenta que dos son las razones por las que procedería estimarse el presente recurso, cuales son:

1) que en el supuesto objeto de debate se está ante la regularización de retenciones no practicadas a perceptores que no presentaron declaración-liquidación, lo que excluye la posibilidad de aplicar la jurisprudencia del Tribunal Supremo relativa al enriquecimiento injusto, y,

2) porque la exigencia de que sea la Administración quien deba probar que dicho enriquecimiento no se había producido, fue satisfecha o cumplida de forma suficientemente con la verificación de que ninguno de aquellos perceptores había presentado la autoliquidación del IRPF de aquel ejercicio, en contra de lo sostenido por el Tribunal Económico-Administrativo Regional, quien exige realizar un estudio detallado y caso por caso, es decir, comprobar o liquidar perceptor por perceptor, cada una de las respectivas obligaciones tributarias por el IRPF.

En lo que respecta a la **primera de las cuestiones apuntadas**, en dicho recurso se hace un análisis pormenorizado de cada una de las sentencias del Tribunal Supremo dictadas a este respecto (13/11/1999, 27/02/2007, 5/03/2008, 1/07/2008, 16/07/2008 y 22/10/2008), para concluir que:

Sólo es aplicable dicha jurisprudencia cuando la Administración Tributaria pretende liquidar una retención una vez cumplida (es decir, declarada e ingresada) la obligación tributaria del perceptor de los rendimientos sujetos a retención (obligación tributaria principal).

La declaración de la obligación tributaria principal presentada por el citado contribuyente debe ser veraz.

El ingreso o pago de dicha obligación principal debe haberse hecho a satisfacción de todos los intervinientes (retenido, retenedor y Administración), esto es, debe haberse efectuado el ingreso o pago de la obligación en el Tesoro Público, habiendo autoliquidado el impuesto el perceptor de acuerdo con la retención efectivamente deducida.

De acuerdo con ello, se enumeran por el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT una serie de supuestos en los que, atendida la jurisprudencia del Tribunal Supremo, considera que no se habría producido el enriquecimiento injusto de la Hacienda Pública, cuales son:

Cuando el perceptor no haya presentado declaración.

Cuando el perceptor, habiendo presentado declaración, no haya incluido en la misma las rentas sujetas a retención.

Cuando el perceptor haya deducido en su autoliquidación no la retención efectivamente practicada, sino la retención procedente.

Cuando el perceptor no haya efectuado el ingreso de la obligación principal.

Cuando el pagador de los rendimientos haya alterado la calificación de las rentas satisfechas, con el objeto de eludir su obligación de retener, contribuyendo así a que tales rentas no sean gravadas en el IRPF.

Imputa igualmente el recurso cierta incongruencia a la resolución recurrida cuando, en el último párrafo de los Fundamentos de la misma se afirma que la Administración Tributaria no puede liquidar dichas retenciones por haberlas percibido cuando los citados contribuyentes presentaron su declaración, en tanto, el supuesto de partida resulta ser que ninguno de aquellos perceptores presentó declaración-liquidación.

Por lo que hace a la **segunda de las cuestiones planteadas**, esto es, la prueba de la existencia del enriquecimiento injusto, escinde sus argumentaciones el Director del Departamento en los tres apartados diferenciados siguientes:

Qué debe probarse: se dice que para que pueda ser aplicada la doctrina del enriquecimiento injusto deberá probarse que se dan los presupuestos sobre los que el Tribunal Supremo construye aquella doctrina; esto es, que el perceptor ha presentado una declaración veraz, deduciéndose la retención efectivamente practicada y no aquella a la que tenía derecho.

Dicho esto, resultaría que uno de los presupuestos habilitantes para practicar liquidaciones en concepto de retenciones no practicadas sería precisamente acreditar que los perceptores cuyas retenciones fueron erróneamente calculadas no presentaron autoliquidación del IRPF.

Carga de la prueba: resulta cierto que el Tribunal Supremo, en las sentencias citadas, entiende que correspondería a la Administración acreditar que no se ha producido aquel enriquecimiento injusto. Ahora bien, la jurisprudencia del Tribunal Supremo relativa a la carga de la prueba del enriquecimiento injusto no se opone a que la aplicación del principio de facilidad probatoria debe graduarse o atemperarse (llegando incluso a no poder ser invocado so pena de enfrentar a la Administración a una verdadera prueba diabólica, debiendo regir entonces la regla general ya dicha) en función de los presupuestos en los que tal principio se basa, y que son dos:

- Que sea más sencillo o fácil para la Administración Tributaria la prueba de su no enriquecimiento que para el retenedor probar que si lo hubo, lo que impone valorar la facilidad o dificultad probatoria de la Administración Tributaria en función de los medios de prueba que se la exija aportar en cada caso. En cualquier caso, la inversión de la carga de la prueba que emana de aquellos pronunciamientos del Tribunal Supremo tiene un claro límite: que dicha inversión de la carga de la prueba no suponga para la

Administración un esfuerzo excesivo, lo que quiere decir que no puede exigirse a la Administración Tributaria una actividad probatoria exhaustiva, sino que dicha actividad debe ser ponderada por las circunstancias que concurran en el caso concreto.

- Que en la errónea práctica de la retención por parte del pagador, éste no hubiera obrado con mala fe, consecuencia lógica del principio de inversión de la carga de la prueba, en tanto no cabe que quien ha actuado con mala fe pueda sacar provecho de su conducta abusiva.

Esto mismo se infiere de la sentencia del Tribunal Supremo de 1/07/2008. En ésta se acredita la ocultación por parte de un club de fútbol de los rendimientos del trabajo satisfechos a los futbolistas y entrenador, rendimientos sujetos a retención, bajo la apariencia de cesiones de derechos de imagen no sujetos a dicha obligación. En la misma no solo niega el Alto Tribunal que la Administración Tributaria se hubiera enriquecido injustamente exigiendo las retenciones no practicadas, sino que *"no exige para declarar tal cosa que la citada Administración haya tenido que comprobar "caso por caso" y "mediante un estudio detallado" (parafraseando la Resolución recurrida), la obligación" tributaria principal de cada uno de los perceptores.*

Medios de prueba: si bien dependerán de las particularidades de cada caso concreto, se insiste en la sentencia del Tribunal Supremo de 16/07/2008, donde se exige a la Administración que acuda en este extremo, fundamentalmente, a los datos que ya obran en su poder (pues son los medios de prueba a los que la Administración puede acceder de forma más sencilla y fácil). Cualquier actuación adicional tendría como límite que la misma no suponga, atendidas las circunstancias del caso, un esfuerzo probatorio excesivo. Dicho esto, se entiende en el recurso que tales exigencias se ven cumplidas en el presente caso (que afecta a 44 perceptores que no han presentado la correspondiente declaración liquidación), con *"la simple incorporación al expediente de la relación obtenida de su base de datos, de los perceptores que no había presentado declaración de IRPF del año 2007"*.

Se concluye el extenso recurso presentado por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT abundando sobre la opinión de que la doctrina del enriquecimiento injusto deber se aplicada ajustándola al máximo a los estrictos términos con la que ha sido expresada por el Tribunal Supremo, sin que sea posible su extrapolación a casos no contemplados por el Alto Tribunal. Además se dice que *"extender ad infinitum el alcance de la doctrina del enriquecimiento injusto, tal y como hace la Resolución recurrida, supone condenar a una mera frase retórica, carente de contenido material, la autonomía de las obligaciones tributarias de realizar pagos a cuenta proclamada por el artículo 23 de la LGT, pues SIEMPRE que deba triunfar la excepción de enriquecimiento injusto, la obligación de retener forzosamente se termina convirtiendo de facto en dependiente, es decir, en no autónoma de la obligación principal del perceptor"*. Recalcando que la autonomía de las obligaciones tributarias de realizar pagos a cuenta no constituye un capricho del legislador, se dice por último que si bien *"la Administración Tributaria no tiene derecho, como dice el Alto Tribunal, a 'hipertofria' la obligación del retenedor de manera que conduzca a situaciones injustas, no es menos cierto que tampoco es posible estirar el límite del enriquecimiento injusto impuesto por el citado Tribunal hasta extremos en los que se haga prácticamente imposible exigir dichas obligaciones"*.

**SEXTO.-** Puesto de manifiesto el expediente del presente recurso de alzada para la unificación de criterio a **X, S.A.** (interesada en aquella reclamación nº ...), la representación de ésta presentó escrito en fecha 23 de diciembre de 2009 con las siguientes argumentaciones:

**IMPROCEDENCIA DEL RECURSO DE ALZADA PARA LA UNIFICACIÓN DE CRITERIO:** Se dice que dicho recurso tiene carácter extraordinario, sólo cabiendo en los tres casos tasados por el artículo 242.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre.

Se dice que el recurso presentado por el Director del Departamento Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT no encuentra el más mínimo sustento en ninguno de aquellos tres motivos tasados. Además, en ningún momento a lo largo de todo el recurso, se hace referencia o mención a alguna de esas tres causas. En la medida de que se trata de un recurso extraordinario, no cabe suplir el esfuerzo argumentativo sobre su procedencia, cuando el recurrente no ha realizado esfuerzo alguno al respecto: no ha justificado por qué debe considerarse gravemente dañosa o errónea la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de ...; no ha señalado la doctrina contradictoria del Tribunal Económico-Administrativo Central; ni la de otros Tribunales Regionales o Locales. El recurso presentado por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria se dedica únicamente a cuestionar la resolución impugnada, como si fuese un recurso ordinario, exponiendo los argumentos que a favor de su postura entiende procedente.

A continuación se transcribe por la representación de la interesada la resolución de este Tribunal Económico-Administrativo Central de 24 de septiembre de 2008, y se citan otras (las de 30/09/1992, 5/06/2003, 22/05/2003 y 23/01/2003), según las cuales, según entiende la representación de la interesada, se deja claro que la finalidad de este recurso es una finalidad generalista, que debe incidir sobre los criterios interpretativos adaptados por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de ..., no siendo éste el cauce para la revisión ordinaria de una resolución concreta.

En el presente caso se dice que el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria no ha explicado cuál es el criterio interpretativo que mediante este recurso pretende que el Tribunal Económico-Administrativo Central unifique. Además, la doctrina previa del Tribunal Económico-Administrativo Central respecto de asuntos equivalentes al aquí tratado, concuerda con la sostenida por el Tribunal Económico-Administrativo Regional en tal resolución, de modo que no hay contradicción alguna entre criterios interpretativos.

Se dice igualmente que la cuestión debatida por el Director de Inspección en este recurso no es una cuestión de carácter interpretativo, sino que se trata de una cuestión de hecho, esto es, probatoria: sostiene que no cabe exigir a la Administración la prueba de la no existencia de enriquecimiento injusto en el caso de no declarantes de IRPF, por tratarse de un esfuerzo excesivo.

**SOBRE EL MANTENIMIENTO DE LA RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE ...:** En cuanto a la existencia de

doble tributación, se argumenta en aquel escrito que el doble pago del tributo que evidencia la existencia de enriquecimiento injusto, se produce no sólo cuando la Administración Tributaria cobra dos veces la misma deuda, sino también, cuando la Administración Tributaria cobra la deuda de la liquidación practicada al retenedor y no procede a la correspondiente devolución a favor del contribuyente; esto es, el enriquecimiento injusto no solo debe predicarse de la realización de dos pagos, sino también de la realización de un pago y una no devolución. Se insiste al respecto en los dos casos o situaciones analizados por el Tribunal Económico-Administrativo Regional en la resolución impugnada.

Por lo que hace a la prueba de aquel enriquecimiento injusto, se afirma que el Director del Departamento de la AEAT sostiene que la exigencia de esta actividad probatoria a la Administración le supone un *"esfuerzo excesivo"*. Al respecto se defiende que la Administración Tributaria dispone tanto de medios materiales como personales, como muy especialmente informáticos, que hacen que, en ningún caso, tal esfuerzo deba considerarse excesivo. Es más, la Administración dispone de medios directos que, de manera sencilla y ágil, a través de una mera consulta informática, le permitirían demostrar si realmente existe doble tributación en cada supuesto concreto.

Se dice que no puede establecerse la presunción de que, no habiéndose presentado la declaración-liquidación, se descarta la existencia de doble tributación, pues tal proceso deductivo no tiene cabida en las previsiones del artículo 118.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria. La simple relación de los nombres de las personas que supuestamente no han presentado autoliquidación del impuesto no puede ser considerada prueba suficiente para demostrar que no se produce doble tributación, pues no concurre la necesaria seriedad, precisión y concordancia entre los hechos conocidos y los que se presumen, que vienen exigiéndose por los Tribunales en lo que hace a la aplicación de aquel artículo 118.

De acuerdo con ello, SE SOLICITA que se *"dicte resolución por la que se desestime el Recurso de Alzada para Unificación de Criterio contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de ..., en relación con el concepto tributario Retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondientes al ejercicio 2007"*.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** Concurren los requisitos de competencia, legitimación y formulación en plazo exigidos por el artículo 242.1 de la Ley 58/2003 General Tributaria, de 17 de diciembre, presupuestos para la admisión a trámite del presente recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, en el que se cuestiona si procede o no la admisión del mismo.

**SEGUNDO.-** Ahora bien, cuestiona inicialmente quien fuera reclamante en el procedimiento de revisión en el que recayó la resolución ahora impugnada, que procede la inadmisión del presente recurso, toda vez que no concurre ninguno de los presupuestos tasados por el artículo 242.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, sin que, por otra parte, el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT haga en aquel recurso referencia o mención a alguna de esas tres causas. Por otro lado, no ha explicado cuál es el criterio interpretativo que mediante este recurso pretende que el

Tribunal Económico-Administrativo Central unifique.

El referido artículo 242.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, dispone a este respecto que:

*"Las resoluciones dictadas por los tribunales económico-administrativos regionales y locales que no sean susceptibles de recurso de alzada ordinario podrán ser impugnadas, mediante el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, por los Directores Generales del Ministerio de Economía y Hacienda o por los Directores Generales de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria respecto a las materias de su competencia, así como por los órganos equivalentes o asimilados de las comunidades autónomas en materia de tributos cedidos o recargos sobre tributos del Estado, cuando estimen gravemente dañosas o erróneas dichas resoluciones, cuando no se adecuen a la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central o cuando apliquen criterios distintos a los empleados por otros tribunales económico-administrativos regionales o locales".*

El carácter extraordinario de aquel recurso se evidencia o manifiesta, entre otros aspectos, en su carácter tasado, sólo admitiéndose éste cuando el mismo esté fundado en alguna de las tres causas que allí se citan; a saber:

que se estime que la resolución recurrida resulta gravemente dañosa y errónea,

que la resolución recurrida no se adecue a la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central, y/o

que en la misma se apliquen criterios distintos a los empleados por otros tribunales económico-administrativos regionales o locales.

Estamos en presencia de una vía de impugnación extraordinaria que, en pro de la seguridad jurídica, pretende unificar los criterios interpretativos no sólo en la vía económico-administrativa, sino en el ámbito de la propia Administración encargada de la gestión del sistema tributario, en tanto contempla aquel artículo 242 en su apartado 4 que, *"los criterios establecidos en las resoluciones de estos recursos serán vinculantes para los tribunales económico-administrativos y para el resto de la Administración tributaria"*.

Si bien resulta cierto que en el presente recurso no se identifica de una manera expresa la circunstancia concreta que habilita su interposición, de la simple lectura del mismo se evidencia la trascendencia y consecuencias del mantenimiento del que se considera por el Director de aquel Departamento de la AEAT como erróneo criterio sostenido por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de ... Así, como se argumenta en el recurso, de sostenerse las argumentaciones de la resolución impugnada, se inferiría la práctica eliminación de las comprobaciones y regularizaciones en sede de los empleadores, obligados a retener, por los pagos a cuenta que debieran de haber efectuado, toda vez que en la resolución impugnada se viene a exigir la previa comprobación de la situación tributaria del sujeto pasivo que soportó o debió soportar aquellas retenciones.

Además, no debiera resultar afirmación que sorprendiera a quien resulte conocedor del Derecho Tributario, que aquel pronunciamiento del Tribunal Económico-

Administrativo Regional de ... resuelve la cuestión en sentido contrario a lo argumentado por otros Tribunales Económico-Administrativos Regionales. Sin ánimo de ser exhaustivos, pueden citarse las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Regional de ... de 30 de julio de 2008 (reclamación núm. ...), la del Tribunal Económico-Administrativo Regional de ... de 29 de septiembre de 2008 (núm. ...) o la del Tribunal Económico-Administrativo Regional de ... de 15 de mayo de 2009 (núm. ...). Según se dice en el Fundamento Quinto de la citada en primer lugar:

*"en el presente caso debemos de señalar que los 12 trabajadores a los que corresponden las retenciones no ingresadas ... consta en el expediente administrativo ... que no han presentado declaración de IRPF por el presente ejercicio, previsiblemente por dos razones, la primera porque la cuantía de las retribuciones brutas del trabajo percibidas individualmente por cada uno de ellos no supera el límite de la obligación de declarar fijado en 22.000 euros por la Ley de IRPF, y la segunda porque dada la cuantía de las retribuciones percibidas y de las retenciones soportadas, y dada su situación personal y familiar, si hubiesen presentado declaración resultaría cuota a ingresar.*

*En consecuencia, el supuesto presente resulta distinto al contemplado por el Tribunal Supremo en la Sentencia de 27 de febrero de 2007, no apreciándose ningún enriquecimiento injusto en la Administración, en cuanto no hay ninguna declaración de IRPF anual presentada, por lo que se puede considerar probado que el doble pago contemplado por el Tribunal Supremo no se ha producido, y la Administración pueda exigir del retenedor los efectos perjudiciales que para ella se han producido por el hecho de haberse practicado mal la retención, en este caso tanto las cuotas como los intereses y las sanciones que el retenedor pueda merecer".*

En la referida resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de ..., en su Fundamento Tercero se señala que:

*"según se refleja en la motivación de la resolución los trabajadores cuya retribución originó la discrepancia no presentaron declaración alguna, por lo que nos encontraríamos ante obligados tributarios no declarantes del IRPF, en aplicación de los artículos 97.2 del Texto Refundido 3/2004 y artículo 61.3 del Real Decreto 1775/2004, condición que determina que no efectúen ingreso alguno por este concepto sin perjuicio del derecho que les asiste a solicitar la devolución de los ingresos excesivos en virtud del artículo 64 del Real decreto 1775/2004. Si los trabajadores afectados hubiesen generado el derecho a obtener la devolución íntegra de las retenciones regularizadas, nos encontraríamos ante un supuesto en el que la liquidación de la deuda principal ya se ha producido, los parámetros tomados en consideración tanto por retenido como por el retenedor coinciden, y en el que la obligación principal se ha extinguido, premisas idénticas a las contempladas en sentencias del Tribunal Supremo de 27 de febrero de 2007 y de 5 de marzo de 2008 (si bien con un resultado a devolver en la declaración del empleado) en las que se prima la interdicción de la doble imposición sobre la autonomía de la obligación de retener a efectos de declarar la improcedencia de las liquidaciones impugnadas sin perjuicio de los intereses de demora y de las sanciones que en su caso resulten procedentes. No obstante, la ausencia de solicitud de devolución por parte de los trabajadores, acredita que el resultado de sus declaraciones no fue negativo por lo que, en caso de que no se confirmase la actuación administrativa, ni la entidad, que no retuvo lo suficiente, ni el empleado, que no ha de autoliquidar en el caso de que teóricamente*

*resultase a ingresar, habrían satisfecho a la Administración Tributaria la deuda tributaria correspondiente a las cuantías abonadas, por lo que este Tribunal irremediablemente ha de confirmar la liquidación impugnada".*

En la resolución citada en tercer lugar, la dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de ..., se sostiene lo siguiente:

*"en informe remitido a este Tribunal la oficina gestora señala que la liquidación se practicó únicamente sobre aquellos perceptores que no han presentado declaración por no estar obligados. Siendo así, nos encontramos ante un caso diferente al analizado por el Tribunal Supremo, pues previsiblemente la declaración no fue presentada al resultar un importe a ingresar, por lo que al exigir al retenedor las retenciones no ingresadas no se produce ningún enriquecimiento injusto de la Administración, y, en caso de anularse la liquidación provisional las retenciones no serían ingresadas ni por el retenedor ni por los retenidos, por lo que procede considerarla ajustada a Derecho".*

La clara contradicción entre los pronunciamientos de unos y otros tribunales económico-administrativos no sólo acredita la concurrencia de causa tasada que habilita la admisión del presente recurso, sino que evidencia o justifica la propia finalidad de los recursos extraordinario de alzada para la unificación de criterio, cual es aunar con carácter vinculante la interpretación jurídica que la Administración tributaria -incluidos los tribunales económico-administrativos-, realice de determinado precepto o supuesto que, por ende, pueda afectar a una generalidad de casos.

Rechazada las tesis de la representación de **X, S.A.** acerca de la inadmisión del presente recurso, se impone entrar a conocer del fondo del mismo.

**TERCERO.-** *"En línea con la doctrina" del Tribunal Supremo que se cita, sostiene la resolución recurrida que, "el hecho de que las retenciones regularizadas en la reclamante tengan por objeto únicamente a aquellos perceptores 'no declarantes del IRPF' ..., no supone que no haya habido doble tributación, que derive en la bondad de la regularización efectuada", y, distinguiendo entre aquellos que no presentan la declaración-liquidación del IRPF amparados por la propia Ley del impuesto, y aquellos que no lo hacen incumpliendo sus obligaciones tributarias, concluye que "si la Oficina Gestora pretende regularizar las retenciones discutidas al retenedor, debe probar caso por caso, perceptor por perceptor, con un estudio detallado, y dentro de la línea marcada en los párrafos precedentes, que no se produce una doble tributación, y por ende un enriquecimiento injusto de la Administración, cosa que es evidente que no se ha realizado en el presente caso, donde la falta de motivación es la ratio de la liquidación girada".*

Frente a tales razonamientos, se niega en el presente recurso que tales conclusiones se deduzcan de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, pues estamos ante una situación de hecho no contemplada por aquél, cual es la no presentación de la declaración-liquidación del IRPF por los perceptores de las rentas, esto es, la no liquidación del impuesto.

Es clara por tanto la vocación de generalidad de aquella resolución recurrida, toda vez que sus argumentaciones exceden o sobrepasan del particular caso allí analizado, pudiendo extrapolarse a todo supuesto de regularización de retenciones en torno a perceptores de rentas que no hubieran autoliquidado el impuesto, siendo igualmente clara la pretensión

del presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, cual es que por este Tribunal se fije el criterio en el sentido de que, en ausencia de presentación de la correspondiente declaración-liquidación por el perceptor de las rentas, no se produce aquella doble imposición que proscribe la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

**CUARTO.-** La regularización de las retenciones no practicadas o practicadas en defecto en sede del retenedor, en los supuestos en los que los perceptores de las rentas sujetas a retención ya hubieran presentado su correspondiente declaración-liquidación haciendo constar aquellas rentas, fue analizada en numerosas resoluciones por este Tribunal, reiterándose el criterio relativo a la autonomía de la obligación de retener y a la improcedencia de entender que en estos supuestos pudieran concurrir el enriquecimiento injusto de la Administración Pública. Así, la obligación de retener se devenga para el retenedor como obligación propia y autónoma respecto de la que surge para el perceptor con ocasión de tales percepciones, como resulta de las sucesivas normativas reguladoras del IRPF, como ha sido sostenido reiteradamente por la jurisprudencia de la Audiencia Nacional (sentencias, entre otras, de 4 de febrero, 7 de noviembre de 2002, 16 de octubre de 2003, 14 de noviembre de 2007 o 7 de mayo de 2008), y por el propio Tribunal Supremo, como recuerda la Audiencia Nacional en la última sentencia citada, en Sentencias de 17 de mayo y 29 de septiembre de 1986, 16 de noviembre de 1987, 27 de mayo de 1988, 16 de diciembre de 1992 o 25 de enero de 1999, y en las más recientes de 22 de enero de 2000, 12 de febrero de 2001 o 27 de mayo de 2002.

El carácter autónomo de la obligación tributaria del pagador de practicar aquellas retenciones e ingresar su importe en el Tesoro, igualmente es confirmado por la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo, si bien dicho Tribunal acota sus efectos impidiendo que puedan justificar que la Administración pueda regularizar aquéllas cuando tal actuación pudiera conllevar *"el doble pago de la deuda tributaria"*.

Esa reciente construcción jurisprudencial del Tribunal Supremo se centra en evitar el enriquecimiento injusto que resulta de exigirse doblemente el pago del impuesto; inicialmente, cuando el perceptor de las rentas tributa por el IRPF, deduciendo únicamente el importe de las retenciones efectivamente practicadas y, posteriormente, exigiéndose por la Administración a la pagadora mayores retenciones de las practicadas e ingresadas en su día. Como se dice en la sentencia del Alto Tribunal de 5 de marzo de 2008:

*"si además de la cuota en su día exigida a los sujetos pasivos ... ahora se exige la retención al retenedor, resultará que la Administración habrá recibido una doble retención: Una, la devengada de los sujetos pasivo, aunque formalmente haya figurado como cuota del sujeto pasivo y no como retención; y otra, la cantidad que ahora se exige en concepto de retención a la entidad retenedora"*.

En todos y cada uno de aquellos pronunciamientos, el Tribunal Supremo construye sus tesis sobre un común supuesto de hecho; a saber, que los perceptores de las rentas cuyas retenciones en origen ahora cuestiona la Administración Tributaria, autoliquidaron su obligación tributaria 'principal', presentando la correspondiente declaración y efectuando el ingreso de la cuota líquida que resultara, siempre y cuando estos hubieran hecho constar las rentas percibidas y deducido exclusivamente el importe de las retenciones que les fueron practicadas por el pagador.

Dice la sentencia de 27 de febrero de 2007, y reitera la de 5 de marzo de 2008, 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. (...) La discrepancia se produce más tarde. Cuando ya la obligación principal está liquidada por el sujeto pasivo. (...). Es la Administración quien toma esa iniciativa, pero obviando el trascendental hecho de que la deuda principal ha sido pagada".*

Esa situación de hecho concurre en todos y cada uno de aquellos pronunciamientos que sientan jurisprudencia; bien porque el sujeto pasivo perceptor de las rentas ha declarado la renta devengada y la retención efectivamente practicada por el pagador, bien porque ha declarado exclusivamente las rentas percibidas sin retención alguna al no considerar el pagador que aquéllas estuvieran sujetas a dicho ingreso a cuenta. Incluso en aquel pronunciamiento de 13 de noviembre de 1999, planteaba el Tribunal Supremo como debate teórico, el que *"todos los empleados de Y, S.A. hubieran declarado, por su parte, verazmente a los efectos de su IRPF, sus retribuciones ..."*.

En esas circunstancias, entiende el Tribunal Supremo que no cabe regularización alguna en concepto de retenciones, *"porque la liquidación de la deuda principal ya se ha producido ... porque la obligación principal se ha extinguido a conformidad de todos los intervinientes (retenedor, retenido y Administración"* (sentencia de 27 de febrero de 2007), porque *"si los sujetos pasivos han cumplido con la obligación tributaria principal, no tiene sentido exigir el ingreso de la retención de una cuota debidamente ingresada"* (sentencia de 5 de marzo de 2008), porque *"cuando la obligación principal ha agotado todos sus efectos a satisfacción de los intervinientes -que es lo que aquí sucede-, no puede la Administración ... liquidar por este concepto de retención"* (sentencia de 22 de octubre de 2008).

Aún más recientemente, en sentencia de 18 de febrero de 2010, el Tribunal Supremo llega a las mismas conclusiones, partiendo de idéntico supuesto, es decir, el supuesto en que los perceptores han presentado la correspondiente declaración del IRPF; como allí se dice, *"la liquidación de la deuda principal ya se ha producido"*. En el mismo sentido cabe citar la sentencia de 21 de enero de 2010.

**QUINTO.-** Regularizada la situación tributaria por lo que hace al pagador, por el concepto de retenciones, enlaza el Tribunal Supremo la eventual concurrencia del doble pago del impuesto como generador de aquel enriquecimiento injusto, con la previa presentación por el perceptor de las rentas de la correspondiente declaración-liquidación del IRPF o Impuesto sobre Sociedades. Ese eventual doble pago del tributo, dejará de ser hipótesis para ser realidad cuando, además de lo anterior, el sujeto pasivo hubiera consignado en su autoliquidación del IRPF o del Impuesto sobre Sociedades el importe de las rentas percibidas y el de las retenciones efectivamente practicadas y soportadas, esto es, sin hacer uso de la facultad que le otorga la normativa de los impuestos para deducirse las cantidades que, en Derecho, debieran haberse practicado en concepto de retención.

Esta última cuestión resulta trascendental en la construcción jurisprudencial del Tribunal Supremo. Así, la autonomía de la obligación tributaria impuesta al retenedor, respecto de la obligación 'principal' que impone el ordenamiento al perceptor de las rentas, descansa en el derecho del que goza este último para deducirse en su imposición personal la

retención que en Derecho hubiera resultado procedente, con independencia de la efectivamente practicada e ingresada. En el ámbito del IRPF, podemos remitirnos a este respecto al artículo 36.1 de la Ley 44/1978, al artículo 98.Dos de la Ley 18/1991 (*"cuando la retención no se hubiera practicado o lo hubiera sido por importe inferior al debido, el perceptor deducirá de la cuota la cantidad que debió ser retenida"*), al artículo 82.5 de la Ley 40/1998 (*"Cuando 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"*), o al artículo 99.5 de la vigente Ley 35/2006, donde se reproduce el precepto de aquella ley 40/1998.

En la reciente jurisprudencia, el Tribunal Supremo no elude esta cuestión, sino que la sitúa en el centro del debate, estableciendo como premisa para poder hablarse de un pago doble del tributo, la circunstancia de que el sujeto pasivo perceptor de las rentas no haya autoliquidado el impuesto personal con deducción de mayores retenciones que las efectivamente soportadas, declarando obviamente las retribuciones percibidas. En este sentido dice el Tribunal Supremo en su sentencia de 27 de febrero de 2007 que:

*"Queremos insistir y poner de relieve que los hechos litigiosos escapan a las previsiones fácticas que el artículo 36.1 (de la Ley 44/1978, antes citado) y 10 de la Ley contemplan ... 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".*

Así, la construcción jurisprudencial del Tribunal Supremo resulta respetuosa con las previsiones normativas antes citadas (artículos 36.1 de la Ley 44/1978, 98.Dos de la Ley 18/1991, 82.5 de la Ley 40/1998 o 99.5 de la Ley 35/2006), en tanto no resulta afectado el derecho que asiste al sujeto pasivo de deducirse en su imposición personal el importe de las retenciones que debieran haberse practicado e ingresado por el pagador, cualquiera que hubiera sido la actuación de éste (so pena de que, claro está, pretendiera hacerse uso de tal derecho una vez prescrito el derecho de la Administración para regularizar la situación tributaria del pagador por tal concepto). Ahora bien, desde la premisa que supone considerar erróneas las retenciones originariamente practicadas por el pagador (por no haberlo sido, o haberlo sido en cuantía insuficiente), si el sujeto pasivo declara las retribuciones satisfechas y no hace uso de aquel derecho (artículos 36.1 de la Ley 44/1978, 98.Dos de la Ley 18/1991, 82.5 de la Ley 40/1998 o 99.5 de la Ley 35/2006), deduciéndose exclusivamente en su imposición personal el importe de las retenciones efectivamente practicadas, carece de justificación cualquier regularización de las retenciones en sede del pagador, al haberse extinguido la obligación principal a satisfacción de todos los intervinientes, retenedor, retenido y Administración.

Con relación a lo dicho ahora cabe indicar que este Tribunal ha resuelto de manera estimatoria (resoluciones, entre otras, de 25 de junio de 2009, RG. ... y 9 de julio de 2009, RG. ...), confirmando la concurrencia de aquel enriquecimiento injusto al estar en cuestión las retenciones practicadas sobre retenciones satisfechas a empleados públicos (en tanto la cobertura de los preceptos antes citados -artículos 98.Dos de la Ley 18/1991, 82.5 de la Ley 40/1998 o 99.5 de la Ley 35/2006-, ven limitado su ámbito con relación a tales retribuciones satisfechas a empleados públicos), cuando estos habían autoliquidado el

impuesto personal incluyendo aquellas rentas.

**SEXTO.-** De lo argumentado por el Tribunal Supremo en aquellas recientes sentencias, cabe concluir que, la jurisprudencia expuesta en nada altera el carácter de autónoma de la obligación tributaria del ingreso a cuenta en que se constituyen aquellas retenciones, respecto de la obligación tributaria del perceptor en lo que hace a la imposición personal. Como dice aquel Tribunal en su sentencia de 27 de febrero de 2007, *"la doctrina sobre la naturaleza de la retención no es uniforme ni unánime: Desde quienes la consideran como una obligación accesoria de otra principal, pasando por obligación dependiente de otra, hasta obligación en garantía del cumplimiento de otra. Parece evidente, que cualquiera que sea la naturaleza, es imposible su permanencia cuando ha sido cumplida la obligación principal, la obligación de la que depende, o, la obligación que garantiza"*. Véase que, aún en los casos en los que el Tribunal Supremo conviene la existencia de enriquecimiento injusto, dicho Tribunal mantiene intacta la deuda tributaria por lo que hace a los intereses de demora, así como la posible responsabilidad en que pudiera haber incurrido el retenedor, con la imposición de las correspondientes sanciones.

Como sostiene el Tribunal Supremo en sus sentencias de 16 de octubre de 2008 y 17 de abril de 2009, *"de lo que antecede se desprende el **carácter autónomo de la obligación de retener a cuenta**. La obligación de practicar la retención y realizar el correspondiente ingreso supone una obligación autónoma que genera deudas tributarias de carácter instrumental que se extinguen por el ingreso anticipado y que surgen de presupuestos de hecho diferentes al hecho imponible del tributo. Las cantidades ingresadas a virtud de tal retención se tendrán posteriormente en cuenta respecto de la obligación tributaria del impuesto de referencia"* (la negrita es originaria de la sentencia).

Como corolario de lo anterior, resulta inmaculado ya no el derecho, sino la obligación de la Administración Tributaria de regularizar la situación tributaria de los sujetos pasivos cuando ésta no se adecue a Derecho, haciendo que el sistema tributario se aplique con generalidad a todos los obligados tributarios, y no son una excepción los obligados a efectuar ingresos a cuenta.

Ahora bien, en atención a la dimensión temporal del proceso de autoliquidación del IRPF en relación con los previos ingresos a cuenta, y su posterior comprobación por la Administración, el Tribunal Supremo proscribía en la jurisprudencia citada, aquellas regularizaciones practicadas en sede de los retenedores que puedan dar lugar al enriquecimiento injusto que supone percibir duplicadamente el impuesto; esto es, inicialmente con la autoliquidación de la imposición personal del perceptor y, posteriormente, con ocasión de la práctica de liquidación en sede del pagador por el concepto de retenciones.

Es por ello que no cabe hablar de doble pago generador de enriquecimiento injusto, cuando el sujeto pasivo perceptor de aquellas rentas no ha autoliquidado el impuesto personal. En esas situaciones no cabe imputar a la Administración actuación que suponga doble cobro alguno del impuesto, pues únicamente ha percibido el ingreso a cuenta inicialmente practicado e ingresado por el pagador; la posterior regularización en sede de aquél, exigiéndose los mayores ingresos a cuenta que procedían en Derecho, sigue sin alterar un hecho indubitado, cual es que la Administración Tributaria no ha percibido duplicadamente el impuesto, en tanto que el perceptor de aquellas rentas no ha

autoliquidado el impuesto personal. Como se decía en la sentencia de 13 de noviembre de 1999:

*"si todos los empleados de "Y, S.A." hubieran declarado, por su parte, verazmente a efectos de su Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sus retribuciones de trabajo personal y sus comisiones, puede afirmarse apodícticamente que respecto de todas estas retribuciones habrían pagado el impuesto correspondiente y, por tanto, la exigencia posterior a "Y, S.A." de las cuotas adicionales por retenciones, debidas al efecto de acumulación de unas y otras y a la aplicación a la suma de los tipos porcentuales de la tabla de retenciones, implicaría indubitadamente una clara, rotunda y abusiva doble imposición" (el subrayado es de este Tribunal).*

En la posterior de 16 de julio de 2008 se dice que:

*"Ahora bien, el problema surge como consecuencia de que el acta aparece formalizada dos años después de que los contribuyentes a quienes debió practicarse la retención al producirse el pago de sus minutas, hubieran formulado sus respectivas declaraciones, en las que al realizar la deducción del importe total de las retenciones efectivamente sufridas (a cuyos efectos tendrían en su poder los correspondientes certificados emitidos por los pagadores), satisficieron en cuota propia el importe que debió ingresarse tras la retención y, en consecuencia, la reclamación actual de la Administración genera una clara doble tributación por el mismo concepto".*

En el mismo sentido, en sentencia de 5 de marzo de 2008 se sostiene que:

*"... si la entidad retenedora declaró correctamente el importe total de las retribuciones de trabajo personal, aplicando a éstas los tipos porcentuales de la tabla de retenciones y si todos los empleados de la entidad hubieran declarado verazmente, por su parte, a efectos de su IRPF, sus retribuciones de carácter personal, puede afirmarse apodícticamente que respecto de todas estas retribuciones habrían pagado el impuesto correspondiente y, por tanto, la exigencia posterior a la entidad retenedora de cuotas adicionales por retenciones supondría una doble imposición (...).*

*Así pues, el cumplimiento de la obligación principal determina la imposibilidad de exigir la cuota correspondiente a la retención. Si el contribuyente ha pagado la cuota tributaria, no tiene sentido que la Administración despliegue la pretensión de cobro sobre el retenedor, pues ello determinaría un doble cobro de la cuota correspondiente a la retención del contribuyente en su declaración, en primer lugar, y del retenedor después. Dos pretensiones de cobro, pues, dirigidas hacia dos sujetos distintos para exigir la misma cuota" (el subrayado es de este Tribunal).*

En la sentencia de fecha 22 de octubre de 2008, en la que se enjuicia las retenciones a cuenta del Impuesto sobre Sociedades, se dice que:

*"En el supuesto enjuiciado ..., es más que evidente que el sujeto pasivo a quién se debió practicar la retención en los ejercicios liquidados no llevó a cabo ninguna deducción por este concepto de Retención en la declaración de su Impuesto de Sociedades. Está, por tanto, fuera de lugar el intento de cobrar ahora unas retenciones que carecen del soporte indispensable que la existencia de la obligación principal ofrece a toda retención.*

*Resulta, pues, patente la improcedencia de las retenciones pretendidas pues el carácter autónomo de la obligación de retener con respecto a la obligación principal de pago del sujeto pasivo no puede ser hipertrofiado. Hemos reiterado ya en nuestras sentencias ... que cuando la obligación principal ha agotado todos sus efectos, a satisfacción de todos los intervinientes -que es lo que aquí sucede- no puede la Administración, a pretexto del carácter autónomo de la obligación de retener, liquidar por este concepto de retención porque ello supondría un doble pago carente de la más elemental justificación puesto que la obligación principal ya se encuentra extinguida" (el subrayado es de este Tribunal).*

Por último, en la más reciente de 21 de mayo de 2009, dice el Alto Tribunal, recogiendo ya una reiterada jurisprudencia, que:

*"la obligación de retener es plenamente exigible, pero este efecto no puede tener lugar por aplicación del principio de prohibición del enriquecimiento sin causa, cuando con el transcurso del tiempo, el sujeto pasivo lleva cabo su regularización anual y paga la cuota correspondiente a los ingresos correspondientes sin deducirse el importe de retenciones que no soportó".*

**SEPTIMO.-** Como ya se ha afirmado, el Tribunal Supremo limita los supuestos de enriquecimiento injusto en esta materia, a aquellos en los que la Administración percibe duplicadamente el impuesto, lo que impone la previa liquidación del impuesto personal por parte del perceptor de las rentas en cuestión. A *sensu contrario*, y es el debate que ahora nos ocupa, no cabe esgrimir duplicidad alguna en el ingreso del impuesto cuando no se ha liquidado la obligación principal.

Y esto mismo es lo que reconoce el propio Tribunal Supremo en su sentencia de 16 de julio de 2008. En aquella ocasión, como se recoge en los antecedentes de la referida sentencia, *"la entidad inspeccionada presentó declaración por IRPF (retenciones) de los ejercicios 1992 y 1993, pero no practicó retención, ni ingresó su importe, respecto de pagos realizados a determinados profesionales"*. Sostiene entonces el Alto Tribunal que:

*"En el presente caso, como se ha dicho anteriormente, concurren las circunstancias de que existió incumplimiento de la obligación de retener e ingresar respecto de las retribuciones satisfechas a seis profesionales, perfectamente identificados por nombres y apellidos e incluso con su NIF, que expidieron las correspondientes minutas de honorarios y que el acta fue formalizada transcurridos dos años desde la presentación de la declaración correspondiente al año 1992 por tales profesionales, por lo que el pago en cuota impidió la permanencia de la obligación del retenedor (el subrayado es de este Tribunal)".*

Aún en esa tesitura, aborda el Tribunal el supuesto de que la obligación principal no se hubiera cumplido; esto es, que el perceptor de las rentas o bien no hubiera presentado declaración, o bien hubiera omitido tales rentas en la presentada, argumentándose a este respecto que:

*"Es cierto que puede darse la circunstancia de que no se haya extinguido la obligación principal. Tal ocurre en el caso de falta de presentación de declaración en el Impuesto por el contribuyente a quien no se retuvo, en el de omisión en ella del ingreso*

*correspondiente e incluso en el de elevación al íntegro, al margen de que proceda o no.*

*Sin embargo, no es menos cierto que la Administración, que es la que cuenta con las declaraciones formuladas por el Impuesto y con medios suficientes para ello, pudo comprobar, y probar en el expediente administrativo o en el proceso, que no se había producido la extinción de la obligación del sujeto pasivo y que en consecuencia, la exigencia del importe de la retención no comportaba doble tributación. Y sin embargo, no desplegó ninguna actividad en ese sentido" (el subrayado y la negrita es de este Tribunal).*

Aborda en aquel Fundamento el Alto Tribunal el caso que ahora nos ocupa, cual es "*que no se haya extinguido la obligación principal*", lo que alcanza según aquél, no sólo al supuesto de falta de presentación de la declaración del Impuesto, sino la omisión de la renta en cuestión en la declaración presentada. Tras afirmar que tales situaciones de hecho bien pudieran haber sido acreditadas por la Administración, y ahí está lo interesante del caso, concluye que, de haberse acreditado "*que no se había producido la extinción de la obligación del sujeto pasivo*" (en nuestro caso, que el perceptor no ha presentado la declaración del IRPF), la "*consecuencia*" según el Alto Tribunal es que "*la exigencia del importe de la retención no comportaba doble tributación*".

Así, como se viene argumentado en anteriores Fundamentos de la presente resolución, y se ve refrendado por este último pronunciamiento del Tribunal Supremo citado, cabe reiterar e insistir en que, no concurre enriquecimiento injusto alguno en la actuación de la Administración Tributaria que tiene por objeto la regularización en sede del pagador de las retenciones no practicadas o practicadas en defecto, cuando el alcance de aquella comprobación se limita a las retenciones practicadas en relación a las percepciones de aquellos sujetos pasivos que no han presentado la correspondiente declaración del IRPF o del Impuesto sobre Sociedades. Ciertamente es que tampoco concurriría aquel doble ingreso en otros supuestos, como los de presentación de declaraciones sin incluir las rentas en cuestión, o los de presentación de declaraciones con deducción de mayores retenciones que las practicadas (artículos 36.1 de la Ley 44/1978, 98.Dos de la Ley 18/1991, 82.5 de la Ley 40/1998 o 99.5 de la Ley 35/2006), pero esos no son los supuestos ahora cuestionados.

Además, por lo que ahora nos ocupa, resulta indiferente que la no presentación de aquella declaración del impuesto personal lo sea en claro incumplimiento de la obligación que incumbe a todo contribuyente, o por haber hecho uso aquél del derecho que asiste a algunos de no presentar aquélla bajo determinados parámetros o requisitos, pues, en ambos casos, de regularizarse por la Administración la situación tributaria del obligado a ingresar a cuenta, nunca estaremos ante el doble ingreso del impuesto sobre el que hace pivotar el Tribunal Supremo la jurisprudencia del acerca del enriquecimiento injusto de la Administración, en tanto en estos casos no se ha liquidado previamente la obligación tributaria principal.

Se sostiene en la resolución recurrida que si el importe de las retenciones efectivamente practicadas es objeto de posterior regularización al alza por la Inspección, tal circunstancia bien pudiera conllevar el cambio de signo de la cuota diferencial de la eventual autoliquidación que podrían haber presentado aquellos contribuyentes exceptuados de la obligación general de presentar la declaración del IRPF, lo que se

identifica como supuesto de doble imposición, exigiéndose así a la Administración la previa comprobación de la situación tributaria de cada uno de estos perceptores. Frente a ello cabe realizar dos apreciaciones; en primer lugar, que el enriquecimiento injusto de la Administración no deriva del hecho de la falta de presentación de una autoliquidación con resultado a devolver por quien no está obligado a su presentación, sino que, como explicita el Tribunal Supremo, el enriquecimiento injusto concurre cuando la Administración percibe duplicadamente el impuesto, primero, en sede del perceptor, vía autoliquidación del impuesto personal (incluyendo las rentas en cuestión y deduciéndose exclusivamente la retención efectivamente practicada), y, posteriormente, ingresando unas mayores retenciones en sede del pagador, mediante la correspondiente liquidación. Y, en segundo lugar, que el sujeto pasivo no se ve compelido a ajustar su imposición personal a las retenciones efectivamente practicadas por el pagador pues, como han venido estableciendo las diferentes normativas reguladoras del IRPF ya citadas, el contribuyente bien puede deducir *"de la cuota (del IRPF) la cantidad que debió ser retenida"*, por lo que el resultado de su autoliquidación no se ve alterado o modulado por el eventual incumplimiento de las obligaciones tributarias del pagador.

Por último decir que este Tribunal ya se ha pronunciado en supuestos en los que no se había extinguido la obligación tributaria del perceptor de las rentas en cuestión, al no haber incluido en la base imponible de su autoliquidación las rentas en cuestión, supuestos estos para los que la referida sentencia del Tribunal Supremo de 16 de julio de 2008 ofrece el mismo tratamiento que para los casos de no presentación de la declaración-liquidación. Así, en resolución de 3 de abril de 2008 (RG. 3654/2006), se dice en su Fundamento Séptimo que:

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

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

En el mismo sentido se pronuncia la resolución de este Tribunal de 7 de abril de 2010 (R.G. ...), o la de 16 de abril de 2009 (RG. 2941/2007), en la que se discutía la retención no practicada sobre unas retribuciones satisfechas en concepto de 'dietas', que no

merecieron la declaración de renta exentas; en aquel caso, igualmente estábamos ante retribuciones para las que no se había extinguido la obligación tributaria, al no haberse incluido en la base imponible del IRPF del perceptor, por que se confirmaba la procedencia de aquella liquidación.

**OCTAVO.-** Concluido lo anterior, se insiste en el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio en la que debe ser considerada como prueba que acredite la ausencia de aquel doble ingreso al que alude el Tribunal Supremo, en tanto se argumenta en la resolución impugnada, en la necesidad de comprobar la situación tributaria de todos y cada uno de los contribuyentes que no presentaron la correspondiente declaración del IRPF.

Cierto es que en la tan citada jurisprudencia del Tribunal Supremo, éste hace descansar la carga de probar la ausencia de enriquecimiento injusto -la ausencia del doble ingreso del impuesto-, sobre la propia Administración Tributaria, no ya en aplicación del precepto que regula la distribución procesal de la carga de la prueba entre las partes (artículo 105.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, según el cual, *"en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo"*), sino en aplicación de la reiterada jurisprudencia que viene denominándose por la doctrina como *'Teoría de la proximidad al objeto de la prueba'*, según la cual, aquella distribución de la carga de la prueba debe atender a criterios de *'normalidad'*, *'disponibilidad'* y *'facilidad probatoria'*, lo que encuentra su reflejo positivo en el artículo 217.6 de la Ley 1/2000, de Enjuiciamiento Civil (norma ésta a la que se remite el ordenamiento tributario, según el artículo 106.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria), donde se recoge que, a estos efectos, *"el tribunal deberá tener presente la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes del litigio"*.

Haciendo reseña concreta de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, véase como en su sentencia de 27 de febrero de 2007 se dice que, *"la Administración pudo y debió probar que ese doble pago no se había producido"*, o en la de 5 de marzo de 2008 (reiterándose en la de 16 de julio de 2008), donde se recoge que, *"podría haberse argüido que en el proceso no se ha acreditado la extinción de la obligación principal, pero lo cierto es que la Administración pudo y debió probar que ese pago no se había producido, pues dispone de medios para ello"*. En esas mismas tesis, en la sentencia de 21 de mayo de 2009, se concluye que, *"la Administración Tributaria no solo no ha probado aquello a lo que estaba obligada en virtud del principio de "facilidad probatoria", sino que ha guardado silencio tras limitarse a girar liquidación por el importe de las retenciones no ingresadas"*. Valga citar finalmente el pronunciamiento de 7 de diciembre de 2009, en el que se afirma que, *"en el presente caso, la Inspección se limitó a exigir el cumplimiento de la obligación de retener, sin atenerse a los datos que tenía a su disposición, sobre las declaraciones presentadas por los perceptores, como se pone de manifiesto en la diligencia de constancia de hechos de 12 de junio de 1998"*.

Cumple recordar que en todos y cada uno de aquellos pronunciamientos, el Alto Tribunal examinaba supuestos donde los sujetos pasivos perceptores de las rentas habían autoliquidado el impuesto personal, presentando la correspondiente declaración. En esa tesitura, debería interpretarse lo señalado por el Tribunal Supremo como la necesidad de que por la Administración se acredite la ausencia de aquel doble pago, lo que ciertamente se adivina incorporando al expediente prueba acerca del importe y concepto de la renta

declarada por el perceptor, así como del importe de la retención deducida por aquella percepción cuya retención a cuenta ahora se discute.

Pero ese no es el supuesto que ahora nos ocupa. Aquí estamos ante la regularización de retenciones practicadas sobre retribuciones satisfechas con relación a sujetos pasivos para los que no se ha liquidado o extinguido la obligación principal (en palabras del Tribunal Supremo), al no haberse presentado la correspondiente autoliquidación. Y ya hemos concluido en Fundamentos anteriores que, en estos supuestos, no concurriría enriquecimiento injusto para la Administración al no haberse ingresado por ésta duplicadamente el impuesto.

Luego, la carga de la prueba de la que habla el Tribunal Supremo en la jurisprudencia citada se traduce, en el presente caso, en la carga de probar que aquellos sujetos pasivos respecto de cuyas percepciones se regularizan ahora las retenciones no practicadas, o practicadas en defecto, no han presentado la declaración-liquidación relativa a su imposición personal por el periodo regularizado y respecto de los cuales, aunque pudiera entenderse como una obviedad, tampoco se ha practicado liquidación alguna por la Administración que regularice su situación tributaria como 'no declarantes'.

**NOVENO.-** No puede obviarse que en estos supuestos, desde el prisma de la mayor facilidad probatoria de la Administración, se estaría trasladando a ésta la carga de una prueba diabólica, cual es la acreditación de un hecho negativo, esto es, que sujeto pasivo perceptor de aquellas rentas no hubiera presentado en el periodo en cuestión la declaración-liquidación correspondiente a su imposición personal.

En este punto debe traerse a colación lo dispuesto por el artículo 3.1 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, donde se dispone que, *"el Censo de Obligados Tributarios estará formado por la totalidad de las personas o entidades que deban tener un número de identificación fiscal para sus relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria de acuerdo con lo establecido en el artículo 18 de este Reglamento"*, precepto este último que impone a los perceptores de las rentas que se discutan en cada caso, disponer del correspondiente número de identificación fiscal.

Así, al margen de las pruebas que pudieran haberse practicado con ocasión de la regularización practicada por la Inspección que fue objeto de aquella reclamación nº ... (en tanto la situación jurídica particular derivada de su resolución no se ve alterada -artículo 242.3 de la Ley 58/2003-, teniendo este recurso la clara vocación o finalidad de unificar el criterio en este extremo), atendida la carga que se impondría a la Administración de acreditar un hecho de carácter negativo, y atendido el carácter de generalidad del censo de obligados tributarios que se predica en aquel artículo 3.1 citado, este Tribunal considera que en estos supuestos, las exigencias acerca de la carga de la prueba que se infiere de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, se verían colmadas incorporando al expediente instruido por la Gestora, el resultado de las consultas que pudieran efectuarse en la base de datos informática de la Administración Tributaria que, teniendo por universo al conjunto de obligados tributarios a los que alude aquel artículo 3.1 del Real Decreto 1065/2007, venga a recoger la situación tributaria de los sujetos pasivos perceptores de las rentas cuyas retenciones se cuestionan; al margen de aquella prueba documental, resultado de

una consulta informática, igualmente procedería incorporar certificación o diligencia extendida por el órgano de la Administración Tributaria que tenga atribuida la competencia para instruir y/o dictar la resolución que ponga fin a aquel procedimiento de comprobación o inspección, acreditativa de la veracidad de los datos mostrados como resultados de aquellas consultas.

**DECIMO.-** Aunando lo argumentado en la presente resolución, atendida la finalidad del presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, este Tribunal entiende que, en las regularizaciones de retenciones practicadas por la Administración Tributaria en sede de los pagadores, con relación a las retribuciones percibidas por sujetos pasivos que no liquidaron por aquel periodo su obligación personal presentando la correspondiente declaración-liquidación del IRPF o del Impuesto sobre Sociedades, de acuerdo con la jurisprudencia sentada por el Tribunal Supremo (entre otras, sentencias de fechas 27-02-2007, 5-03-2008, 16-07-2008, 22-10-2008, 21-5-2009 y 7-12-2009), no concurre el doble pago del impuesto determinante del enriquecimiento injusto de la Administración, al no haberse extinguido aquella obligación tributaria principal.

Tales conclusiones no resultan alteradas, cualquiera que sea el hecho determinante de la no presentación de la correspondiente declaración-liquidación por el perceptor. Ya sea por encontrarse el obligado tributario en alguno de los supuestos tasados por la normativa del impuesto, para los que se excepciona la obligación general de presentar aquella declaración, y haber hecho uso del mismo; ya sea porque aquél omite presentar la correspondiente declaración-liquidación, incumpliendo sus deberes tributarios (sin que, claro está, en este supuesto hubiera mediado actuación de la Administración regularizando su situación tributaria).

En estos supuestos, las exigencias acerca de la carga de la prueba que se infiere de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, se verían cumplidas incorporando al expediente instruido la correspondiente diligencia o certificación del órgano de la Administración Tributaria que tenga atribuida la competencia para instruir y/o dictar la resolución que ponga fin a aquel procedimiento de comprobación o inspección, en la que se haga constar que, para los sujetos pasivos que se identifican, no consta en la base de datos de la Administración Tributaria que recoge el universo de obligados tributarios, que aquéllos hayan presentado declaración-liquidación para el periodo y concepto concreto; documento éste que se verá acompañado del resultado impreso de las diferentes consultas efectuadas en aquella la base de datos informática, que así lo atestigüe.

En su virtud,

**ESTE TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL**, reunido en Sala, en el referido RECURSO DE ALZADA PARA LA UNIFICACIÓN DE CRITERIO, **ACUERDA: estimarlo**, y, respetando la situación jurídica particular derivada de la resolución recurrida, unificar el criterio en los términos citados en el último Fundamento de Derecho de la presente resolución.