

NOTA Nº 5/10

NOTA RELATIVA A LA LIQUIDACIÓN DE LA OBLIGACIÓN DE RETENER CUANDO LOS PERCEPTORES SON NO DECLARANTES DEL IRPF. INAPLICACIÓN DE LA JURISPRUDENCIA SOBRE EL ENRIQUECIMIENTO INJUSTO

I. INTRODUCCIÓN

Mediante la Sentencia del Tribunal Supremo de 27/02/2007, Recurso de Casación 2400/2002, se inicia una línea jurisprudencial cuyo objeto es excepcionar, si se dan determinadas circunstancias, la autonomía de la obligación de retener e ingresar a cuenta^{1,2}.

La doctrina del enriquecimiento injusto acuñada por el alto Tribunal despliega sus efectos sobre **dos tipos de cuestiones** íntimamente relacionadas: una, ya

¹ Realmente la primera Sentencia del Tribunal Supremo que formuló la teoría del enriquecimiento injusto de la Administración Tributaria cuando ésta trata de liquidar unas retenciones mal practicadas fue la STS de 13/11/1999, Recurso de Casación 166/1995. No obstante, esta sentencia anuló la liquidación por un argumento distinto al del posible enriquecimiento injusto de la AEAT. Esta circunstancia implica que lo que en dicha Sentencia se dice en relación con el citado enriquecimiento no es más que un *obiter dicta* o argumento a mayor abundamiento, por lo que los razonamientos del Tribunal en relación con la citada cuestión **no crean jurisprudencia**.

² Las Sentencias del Tribunal Supremo que tratan del enriquecimiento injusto de la liquidaciones tributarias de retenciones son:

- STS de 13/11/1999, Recurso de Casación 166/1995.
- STS de 27/02/2007, Recurso de Casación 2400/2002.
- STS de 5/03/2008, Recurso de Casación 3499/2002.
- STS de 1/07/2008, Recurso de Casación 5296/2002.
- STS de 16/07/2008, Recurso de Casación para Unificación de la Doctrina 398/2004.
- STS de 22/10/2008, Recurso de Casación 953/2005.
- STS de 21/05/2009, Recurso de Casación 2255/2003.
- STS de 15/09/2009, Recurso de Casación 3766/2003.
- STS de 07/12/2009, Recurso de Casación 186/2004.
- STS de 21/01/2010, Recurso de Casación 1685/2004.
- STS de 8/02/2010, Recurso de Casación para la Unificación la Doctrina 46/2006.

apuntada más arriba, la **autonomía de la obligación de retener**, y otra la **carga de la prueba** del enriquecimiento (o, en su caso, del no enriquecimiento).

- La autonomía de la obligación de retener:

Empezando por la primera cuestión, hasta la entrada en vigor de la Ley 58/2003, General Tributaria, la Administración Tributaria y los Tribunales (incluido el propio Tribunal Supremo) venían defendiendo que la obligación de retener era autónoma respecto de la obligación principal, expresión con la que se quería decir que dicha Administración podía exigir al retenedor unas retenciones no practicadas o practicadas insuficientemente independientemente de lo que hubiera sucedido con la obligación tributaria principal (es decir, tanto si se había declarado como si no, o si lo había sido correcta o incorrectamente e, incluso, independientemente de que hubiera sido o no ingresada). A partir de la LGT 2003, es su artículo 23.1 párrafo segundo el encargado de reconocer expresamente dicha autonomía³.

La autonomía de la obligación de retener tiene como contrapartida que el obligado principal, al tiempo de autoliquidar su propia obligación podía, en los casos previstos en las leyes propias de cada impuesto, deducir las retenciones que le debieron ser practicadas, y no solamente las efectivamente soportadas.

La doctrina del enriquecimiento injusto acuñada por el Tribunal Supremo significa que, ante un supuesto en el que el retenedor no ha practicado una retención o lo ha hecho pero en cuantía inferior a la procedente, la Administración Tributaria no puede liquidar la retención mal practicada una vez que el obligado principal haya declarado e ingresado su propia obligación (la principal) sin hacer uso del derecho

³ Debe destacarse que todas las Sentencias en las que el Tribunal Supremo aborda el problema del enriquecimiento injusto están dictadas en relación a obligaciones tributarias nacidas **antes** de la entrada en vigor de la Ley 58/2003, General Tributaria.

que mencionábamos en el párrafo anterior, es decir, deduciendo únicamente la retención que le fue efectivamente practicada por el retenedor.

Entiende el Tribunal que una vez satisfecha la obligación principal (con deducción, claro está, de las retenciones que hayan sido practicadas, que no las procedentes), la Administración Tributaria habrá ingresado por esta vía un importe equivalente al que hubiera resultado de la correcta práctica de la retención y de la autoliquidación de la obligación principal con deducción de la retención correcta. Por esta razón el Tribunal Supremo considera que la exigencia de unas retenciones mal practicas por la Administración Tributaria cuando la obligación principal ha sido satisfecha con deducción de la retención practicada, supone que dicha Administración esté exigiendo unas cantidades que ya habrá percibido (vía obligado principal), lo que implica una doble imposición y el enriquecimiento injusto de aquélla.

Por esta razón, en los casos en los que el obligado principal ha ingresado la obligación principal deduciendo únicamente la retención soportada, el Tribunal Supremo considera que la obligación de retener deja de ser autónoma, o lo que es lo mismo, no puede liquidarse por la Administración Tributaria, sin perjuicio de que sí pueda **exigir al retenedor los intereses de demora** que procedan -por el tiempo transcurrido desde que la retención debió ser ingresada hasta el ingreso de la obligación principal- e **imponerle las sanciones** que su conducta sea merecedora -pues una cosa es que la retención no practicada sea finalmente ingresada por el obligado principal y otra que la persona del retenedor, que es quien estaba llamada por ley a efectuar dicho ingreso, infringió este deber- (por todas, ver STS de 27/02/2007, Recurso 2400/2002, fundamento de derecho décimo; y Resoluciones del TEAC de 12/02/2009, RG 4144/2006, fundamento 10º, y de 17/03/2010, RG 5321/2009 –esta última dictada en unificación de criterio estimando el recurso de alzada interpuesto por el Director del Departamento de Inspección financiera y Tributaria-).

Finalmente nos gustaría destacar las **notas** que caracterizan la **doctrina** sobre el **enriquecimiento injusto** en los justos términos en que ha sido formulada por el Alto Tribunal en sus Sentencias:

1º Sólo es aplicable 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).

2º La declaración de la obligación tributaria principal presentada por el citado contribuyente debe ser **veraz**.

3º El **ingreso** o pago de dicha obligación principal debe haberse hecho a **satisfacción** de todos los intervinientes (retenido, retenedor y Administración), requisito que significa:

- el ingreso o pago de la obligación en el Tesoro Público, y
- que el perceptor haya cuantificado su obligación deduciendo la retención practicada.

4º Como hemos advertido más arriba, la teoría del enriquecimiento injusto no impide exigir al retenedor **intereses de demora** así como la imposición de **sanciones**.

- Carga de la prueba del enriquecimiento:

La segunda de las implicaciones de la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre el enriquecimiento injusto es la relativa a la carga de la prueba.

En todas las Sentencias en las que el Tribunal ha considerado aplicable el citado límite a la autonomía de la obligación de retener ha entendido que la carga de la prueba del enriquecimiento debía recaer sobre la Administración Tributaria, es decir, que quien debía probar que no se enriquecía al liquidar las retenciones mal practicadas era la citada Administración.

Este mandato tiene su fundamento en el **principio de facilidad probatoria o proximidad a las fuentes de prueba**, recogido actualmente en el artículo 217 seis de la Ley 1/2000, de Enjuiciamiento Civil, el cual no es sino la manifestación en el terreno procesal (o en nuestro caso, si se quiere, procedimental) del más genérico principio de la **buena fe**, y significa que la carga de probar ha de atribuirse a la parte más próxima a las fuentes de prueba ya que es a la que resulta **más sencilla** la demostración de los hechos controvertidos.

El criterio del Tribunal Supremo en relación con la **inversión** de la **carga de la prueba** que la doctrina del enriquecimiento injusto comporta es que dicha inversión tiene como **límite** que no suponga para la Administración un **esfuerzo excesivo** (STS de 16/07/2008, Recurso 398/2004, fundamento 6º) o una **gran dificultad** (STS de 21/05/2009, Recurso 2255/2003, fundamento 4º), 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.

II. RESOLUCIÓN DEL TEAC DE 1 DE JUNIO DE 2010, RG 590/2010

El 14 de abril de 2009, la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Asturias practicó liquidación provisional por el concepto Retenciones IRPF año 2007.

La regularización tenía por objeto exigir las retenciones insuficientemente practicadas por el empresario/retedor exclusivamente en relación con las retribuciones satisfechas a aquellos de sus trabajadores que **no** habían **presentado autoliquidación** del IRPF correspondiente al año 2007.

Dicha liquidación fue recurrida por el obligado tributario ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Asturias. En el recurso se solicitaba que el Tribunal anulara la liquidación de retenciones ya que la exigencia al retenedor de las retenciones insuficientemente practicadas provocaba el **enriquecimiento injusto** de la Administración Tributaria y ello pese a que, como hemos dicho, las retenciones que se regularizaban por la AEAT eran las relativas a perceptores **no declarantes** del IRPF.

El TEAR de Asturias **estimó** la reclamación anulando la liquidación tributaria. El fallo del Tribunal Económico-Administrativo se basa en los siguientes argumentos:

1º Que aunque las retenciones que se regularizaron eran las de los perceptores no declarantes del IRPF era posible que se produjera un enriquecimiento injusto de la Administración.

En este sentido el TEAR distingue dos tipos de no declarantes. Los que no declaran teniendo obligación de declarar y los que no declaran porque están exceptuados de dicha obligación por la LIRPF, justificando que en ambos casos era posible que se produjera el enriquecimiento injusto de la Administración.

2º Que la AEAT debería haber probado caso por caso, es decir, perceptor a perceptor, mediante un **estudio detallado**, que no se producía el citado enriquecimiento.

Contra la resolución anterior el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria interpuso ante el Tribunal Económico-Administrativo Central **recurso** de **alzada** para la **Unificación de Criterio** por considerar gravemente dañosa y errónea la resolución recurrida. En el escrito de alegaciones se solicitó al citado Tribunal que estableciera los siguientes dos criterios, uno de fondo y otro de forma:

- En cuanto a los requisitos materiales del enriquecimiento (criterio de fondo): que según la jurisprudencia del Tribunal Supremo el enriquecimiento injusto de la Administración se produce cuando ésta pretende liquidar unas retenciones mal practicadas una vez que el obligado tributario principal ha extinguido la obligación principal deduciendo únicamente la retención que le fue practicada. Luego no hay enriquecimiento injusto, y es posible liquidar la retención, cuando el contribuyente a quien no se retuvo no ha presentado la declaración correspondiente a la obligación principal, tal y como se afirma de forma expresa por la STS de 16/07/2008, Recurso de Casación para Unificación de la Doctrina 398/2004.

- En cuanto a la prueba del enriquecimiento (criterio de forma): que pese a que según el Tribunal Supremo la carga de la prueba del enriquecimiento pesa sobre la Administración Tributaria por el **principio de facilidad probatoria**, la propia jurisprudencia del Alto Tribunal viene exigiendo en base al citado principio que la actividad probatoria que aquélla debe desplegar no puede suponerle un **esfuerzo excesivo**. La aplicación de este criterio al caso concreto implicaba que para poder liquidar las retenciones correspondientes a los perceptores no declarantes la AEAT simplemente debía probar que los citados perceptores eran efectivamente no declarantes, para lo cual no era necesario el estudio detallado, perceptor a perceptor, que exigía el TEAR, sino que era suficiente con la incorporación al expediente de una relación que contuviera aquellos perceptores que constaban en la Base de Datos de la AEAT como no declarantes del IRPF.



Los dos criterios defendidos por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria en el recurso interpuesto han sido finalmente **estimados** por el Tribunal Económico-Administrativo Central mediante Resolución de 1/06/2010 (RG 590/2010):

- En relación a la **existencia** o no de **enriquecimiento injusto** en el supuesto controvertido (liquidación de retenciones mal practicadas a no declarantes), el Tribunal afirma:

*“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, 05/03/2008, 16/07/2008, 22/10/2008, 21/05/2009 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 exceptiona 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”.

Debe mencionarse que la Resolución que se comenta no es la primera en la que el TEAC niega la existencia de enriquecimiento injusto y confirma una liquidación

de retenciones practicada por la AEAT. En este sentido, el Tribunal ha declarado conforme a Derecho la liquidación de retenciones insuficientemente practicadas en los siguientes supuestos en los que el pagador de las rentas **alteraba** su **calificación** para eludir la práctica de la retención, provocando que dichas rentas no fueran finalmente declaradas por el perceptor:

- a) Pago de rendimientos de capital mobiliario por una cooperativa a sus socios bajo la apariencia de un rappel sobre ventas (fundamentos de derecho 6º y 7º de la Resolución de 3/04/2008, RG 3654/2006).
- b) Pago de dietas calificadas erróneamente como exentas del IRPF (Resoluciones de 7/04/2010, RG 7092/2008, y de 16/04/2009, RG 2941/2007).

- En relación con la **prueba** que debe aportar la Administración Tributaria sobre la inexistencia del enriquecimiento:

*“En estos supuestos (es decir, liquidación de retenciones mal practicadas a no declarantes), 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 (el TEAC se está refiriendo al Censo de obligados tributarios regulado en el artículo 3.1 del Real Decreto 1065/2007), 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 base de datos informática, que así lo atestigüe”.*

Es decir, para que la AEAT pueda liquidar las retenciones mal practicadas por el retenedor en relación con perceptores no declarantes, el TEAC exige incorporar al expediente administrativo las siguientes pruebas:

1º Relación sacada de la Base de Datos de la AEAT de los perceptores que en la misma constan como no declarantes.

2º Diligencia de constancia de hechos o certificación en la que el instructor del procedimiento, o en su defecto, el órgano competente para liquidar, manifieste que los sujetos pasivos identificados en la relación anterior constan en la Base de Datos de la AEAT como que no declarantes en el periodo impositivo al que deban imputarse la retenciones que se pretenden liquidar.

Madrid, 25 de junio de 2010