

# EL MODELO LEGAL DE RETENCIÓN A CUENTA Y SU RUPTURA POR LA JURISPRUDENCIA

**CARLOS PALAO TABOADA**

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario (jubilado)  
Abogado (Montero-Aramburu)*

## **Extracto:**

**E**L presente trabajo expone, en primer lugar, los rasgos esenciales del «modelo de retención» en el que se basa la regulación legal de esta figura, caracterizado por la autonomía de la obligación de retener. Analiza seguidamente una reciente doctrina jurisprudencial que niega a la Administración el derecho a exigir al retenedor la cantidad no ingresada cuando el retenido haya autoliquidado su IRPF o IS deduciendo de la cuota únicamente la retención practicada, con el argumento de que tal exigencia produce una doble imposición y el consiguiente enriquecimiento injusto de la Administración.

El autor sostiene que esta doctrina, si bien resuelve de manera pragmática un problema ocasionado por el vigente sistema de retención a cuenta, encaja con dificultad en la regulación legal de esta figura y plantea además dificultades teóricas y prácticas. En consecuencia, sugiere una profunda modificación del actual modelo de retención.

**Palabras clave:** retención a cuenta, modelo de retención, modelo ortodoxo, modelo sustitución y autonomía de la obligación de retener.

# THE LEGAL MODEL OF WITHHOLDING TAX AND ITS BREACH BY CASE LAW

**CARLOS PALAO TABOADA**

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario (jubilado)  
Abogado (Montero-Aramburu)*

## **Abstract:**

**T**HIS article describes in the first place the essential features of the «model of withholding tax» that lies at the base of the legal regulation of this figure, which is characterized by the autonomy of the obligation to deduct the tax from the payment. Subsequently it analyses a recent judicial doctrine that rejects the Administration's right to require from the payer the unpaid amount of the withholding tax if the taxpayer has deducted from his Income or Corporate Tax only the amount effectively withheld. This doctrine is grounded on the argument that such requirement originates double taxation and consequently an unjust enrichment of the Administration.

In the author's opinion, while this doctrine pragmatically solves a problem caused by the legal system of withholding tax, it nevertheless hardly fits into the law that governs this figure and in addition poses some theoretical and practical questions. In consequence, the author suggests a profound modification of the present withholding tax model.

**Keywords:** withholding at source, withholding tax model, orthodox model, substitution model and autonomy of the obligation to deduct the tax from the payment.

# Sumario

1. El modelo legal de retención a cuenta.
2. La ruptura del modelo por la jurisprudencia.
  - 2.1. El carácter de la presunción de retención y la elevación al íntegro.
  - 2.2. Exclusión en ciertos supuestos de la acción contra el retenedor.
  - 2.3. Intereses y sanciones.
  - 2.4. Los derechos de imagen de los futbolistas.
3. Consideraciones finales.

**NOTA:** Una versión algo abreviada de este artículo se publicará en el libro homenaje al profesor Alberto Xavier.

## 1. EL MODELO LEGAL DE RETENCIÓN A CUENTA

Llamo «modelo de retención» al sistema de las relaciones que se establecen entre las tres personas que intervienen en la retención a cuenta, es decir, el retenedor, el retenido (perceptor de la renta y sujeto pasivo del impuesto final) y la Administración tributaria. Existen dos modelos de retención fundamentales, a los que en otra ocasión <sup>1</sup> he denominado «modelo ortodoxo» y «modelo sustitución».

El «modelo ortodoxo» se compone de los siguientes elementos:

- El retenedor debe ingresar en el Tesoro las sumas retenidas. Este deber es consecuencia de la retención.
- En caso de que el retenedor, incumpliendo su deber, no retenga o lo haga por un importe inferior al legal, no responde frente a la Administración tributaria de las cantidades no retenidas. El deber de retención es de carácter formal y únicamente lleva aparejada la sanción correspondiente a la infracción de esta clase de deberes.
- El contribuyente perceptor de la remuneración deduce de su cuota líquida la cantidad efectivamente retenida.

Por consiguiente, en el «modelo ortodoxo», el retenedor es concebido como un colaborador en la recaudación, situado, por tanto, más bien en el lado activo de la obligación tributaria. El deber de retener tiene en él, como hemos dicho, naturaleza fundamentalmente formal; el de ingresar deriva del hecho de la retención, es decir, de hallarse el retenedor en posesión de unos fondos ajenos a los que tiene que dar el destino correspondiente. La cantidad que el contribuyente deduce de su cuota (el «crédito de impuesto») coincide con la retenida; en consecuencia, cualquier deficiencia o error en la retención es corregido automáticamente en la liquidación del impuesto final y únicamente tiene para el retenedor consecuencias sancionadoras en su caso. El calificativo de «ortodoxo» con el que denominé a este modelo pretendía resaltar que en él las relaciones entre las distintas partes del

<sup>1</sup> PALAO TABOADA, C.: «Presunción de retención y elevación al íntegro. ¿Es aconsejable el cambio de modelo de retención a cuenta?», en VV.AA., *Presente y futuro de la imposición directa en España*, Lex Nova, Valladolid, 1997, págs. 369 y ss.

sistema engranan entre sí de manera simple y natural: el papel central lo ocupa la obligación tributaria principal y la retención es un instrumento al servicio de esta. En el modelo «ortodoxo», que también podría denominarse «natural», el contribuyente es la persona frente a la cual la Administración tributaria debe actuar para lograr la correcta aplicación del impuesto.

Sin embargo, el legislador seguramente consideró que esta característica del modelo «ortodoxo» entrañaba un riesgo muy alto y prefirió situar en el centro del sistema de retención al retenedor, desplazando de él al contribuyente-retenido con arreglo al esquema de la sustitución, que le era familiar por los impuestos cedulares sobre la renta o impuestos de producto (denominados «impuestos a cuenta de los generales sobre la renta») existentes con anterioridad a la implantación de los modernos impuestos sobre la renta en 1978. En estos impuestos el pagador de la retribución asumía la posición de sustituto, desplazando completamente al perceptor de ella, que tenía la condición de contribuyente (definido como realizador del hecho imponible). La cuota del impuesto a cuenta se deducía luego del «impuesto general sobre la renta» correspondiente según la naturaleza de perceptor. De aquí la denominación de «modelo sustitución» que adopté para este sistema de retención a cuenta.

El rasgo esencial del «modelo sustitución» consiste en que, al igual que en la sustitución propiamente dicha, la responsabilidad del pago de las cantidad que con arreglo a la ley debe ser retenida e ingresada recae exclusivamente sobre el retenedor, mientras que el retenido queda liberado por completo de dicha responsabilidad. No le faltaba razón, por tanto, a aquellos autores (principalmente FERREIRO LAPATZA) que sostenían que la retención era una sustitución en cuanto a la parte de la cuota que debía ser retenida. En rigor no podía ser una sustitución porque en el momento de practicarse la retención aún no se había devengado (no había nacido) la obligación tributaria, pero las consecuencias prácticas eran similares a las de aquella.

En realidad, el modelo no se implantó sin titubeos y durante algunos años se discutió en la doctrina cuál era la posición del retenido: si tenía una responsabilidad subsidiaria respecto a la del retenedor en virtud de la cual la Administración tributaria pudiese dirigirse contra él cuando este no hubiese ingresado el importe que estaba obligado a retener. Las mismas vacilaciones acerca de la responsabilidad subsidiaria del contribuyente sustituido habían existido respecto de la sustitución propiamente dicha<sup>2</sup>. La respuesta a esta cuestión se pensó que dependía de que la retención se hubiese practicado efectivamente; si tal cosa no había sucedido, el contribuyente no había soportado la carga tributaria, por lo que no se consideraba justo liberarle totalmente de responsabilidad. Partiendo de esta premisa, el instrumento técnico para lograr esta liberación se encontró en la presunción de que la retención había tenido lugar realmente<sup>3</sup>; presunción que lógicamente tenía carácter absoluto,

<sup>2</sup> El Reglamento General de Recaudación de 1968, aprobado por Real Decreto 3154/1968, de 14 de noviembre, establecía en su artículo 9.3 lo siguiente: «La falta de pago por parte del sustituto no libera al contribuyente del débito para con la Administración, salvo que demuestre haberse realizado la retención del tributo por aquel». Esta norma, por una parte, establecía una relación, inexistente en la realidad, entre sustitución y retención y, por otra, sugería que la liberación al sustituto/retenedor de su responsabilidad en la deuda tributaria estaba condicionada a la efectiva realización de la retención. Como se expone seguidamente en el texto, esta idea influyó decisivamente en la regulación de la retención. La norma citada no fue recogida en el siguiente Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre.

<sup>3</sup> La primera Ley del IRPF, Ley 44/1978, de 8 de septiembre, establecía en el párrafo 3.º de su artículo 36.1 lo siguiente: «Las cantidades efectivamente satisfechas por los sujetos obligados a retener se entenderán percibidas en todo caso con

aunque esto también fue materia de debate en la doctrina y en la jurisprudencia. La presunción *iuris et de iure* de la retención no solamente eximía al retenido (real o ficticiamente) de responsabilidad sino que además convertía al retenedor en deudor no solo de las sumas que hubiese realmente retenido, sino también de aquellas que hubiera debido retener y no retuvo<sup>4</sup>. La equiparación a la sustitución era, por tanto, completa.

La esencia del «modelo sustitución» consiste, por tanto, en configurar la obligación del retenedor como una obligación de carácter material (ingresar una suma de dinero, haya retenido o no) plenamente autónoma frente a la obligación tributaria principal. Esta naturaleza fue recogida por la Ley General Tributaria 230/1963<sup>5</sup> y de manera paladina por la nueva Ley General Tributaria 58/2003, cuyo artículo 23.1 proclama que la obligación tributaria de realizar pagos a cuenta «tiene carácter autónomo respecto de la obligación tributaria principal». Las consecuencias de esta naturaleza en el plano sancionador fueron establecidas con toda claridad por la Ley 10/1985, de 26 de abril, que modificó la Ley General Tributaria para calificar como infracción grave «dejar de ingresar, dentro de los plazos reglamentariamente señalados, la totalidad o parte de la deuda tributaria, de los pagos a cuenta o fraccionados, así como de las cantidades retenidas o que se hubieren debido retener» [art. 79 a)].

En rigor, en el modelo «sustitución» la obligación del retenedor constituye un auténtico impuesto («impuesto de retenciones», *withholding tax*). Esta conclusión es rechazada por algunos autores con el argumento fundamental de que dicha obligación tiene carácter «tributario» pero no «contributivo»; argumento que no nos parece decisivo<sup>6</sup>. La afirmación de la naturaleza de verdadero impuesto de la obligación de retener e ingresar lleva a la conclusión forzosa de que esta prestación está sujeta a los principios constitucionales tributarios (art. 31 de la Constitución)<sup>7</sup>. En este aspecto es

---

deducción del importe de la retención correspondiente». Esta norma se repite en las posteriores Leyes del IRPF hasta su derogación en 1996. El artículo 151 del Reglamento del IRPF aprobado por Real Decreto 2615/1979, de 2 de noviembre, resumía los elementos del sistema en los siguientes términos:

«Artículo 151. *Ingreso de la retención.*

1. Las cantidades efectivamente satisfechas por los sujetos obligados a retener se entenderán percibidas en todo caso con deducción del importe de la retención que corresponda.
2. Los sujetos obligados a retener asumirán la obligación de efectuar el correspondiente ingreso en el Tesoro, sin que el incumplimiento de dicha obligación pueda excusarles de aquel.
3. Los sujetos pasivos no serán responsables por la falta de ingreso de las retenciones efectuadas por las personas o Entidades obligadas a ello.»

Análogas normas se establecían en los artículos 259 y 260 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades aprobado por Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre.

<sup>4</sup> Esta obligación se estableció de manera expresa con rango legal por el artículo 11.2 del Real Decreto-Ley 24/1982, de 29 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria, cuyo texto era el siguiente:

«Cuando una persona física o jurídica satisfaga rendimientos sujetos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre Sociedades, sobre los cuales deba practicar retenciones a cuenta de los mismos, efectuará el ingreso del importe de la retención que hubiera debido practicar en los plazos previstos en la normativa vigente. El incumplimiento de esta obligación constituirá infracción tributaria de omisión, salvo que deba calificarse como defraudación, según lo establecido en la legislación vigente. En todo caso, se exigirán los correspondientes intereses de demora».

<sup>5</sup> Su artículo 58.1, en la redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, reconocía el carácter de deuda tributaria de «las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener».

<sup>6</sup> Cfr. PALAO TABOADA, C., *op. cit.* (nota 1), págs. 275 y ss.

<sup>7</sup> Sobre esta cuestión, *vid.* ALGUACIL MARÍ, M.ª P.: «Retención a cuenta y principios tributarios: la reciente doctrina del Tribunal Supremo», *Impuestos*, 2001, t. I (texto electrónico, base de datos de La Ley, ref. 885/2002).

especialmente notoria la deficiencia de la regulación de las retenciones respecto al principio de legalidad, dado que se encuentra totalmente deslegalizada y entregada a normas de rango reglamentario.

De la presunción de retención extrajo la Administración tributaria una consecuencia adicional: en el caso de que la retención no se hubiera practicado o lo hubiera sido por importe insuficiente, el perceptor debía computar como rendimiento íntegro en su declaración del IRPF o del IS la cantidad de la que restada la retención procedente resultase la efectivamente percibida y deducir de la cuota de este impuesto, como retención a cuenta, la diferencia entre lo realmente percibido y la cantidad consignada en la declaración<sup>8</sup>. El resultado de esta técnica, que se conoce con el nombre de «elevación al íntegro», es un incremento ficticio del rendimiento percibido<sup>9</sup>, que la doctrina y en ocasiones también la jurisprudencia trataron por diversos medios de corregir<sup>10</sup>.

Con el fin de evitar esta distorsión el legislador suprimió en 1996 la aplicación con carácter general de la presunción de retención y con ella la elevación al íntegro, manteniendo esta última únicamente para el supuesto de que no pueda probarse la contraprestación íntegra devengada por el perceptor<sup>11</sup>. Esta supresión no afecta, sin embargo, a la esencia del modelo, que es la desconexión entre la obligación de retener y la obligación tributaria principal, que se traduce, por un lado, en la responsabilidad exclusiva del retenedor por el importe de la retención procedente, la haya practicado efectivamente o no, y, por otro lado, en el derecho del contribuyente/retenido a deducir de la cuota del impuesto final la retención procedente<sup>12</sup>.

Con la supresión de la presunción de retención quedó definitivamente establecida la configuración legal vigente hasta hoy del sistema de retención a cuenta, plenamente ajustado al «modelo sustitución»<sup>13</sup>.

<sup>8</sup> Esta norma fue establecida por Orden Ministerial de 30 de octubre de 1980 e incorporada después al Reglamento del IRPF aprobado por Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre (art. 60.1).

<sup>9</sup> Aritméticamente si llamamos  $L$  a la cantidad percibida,  $B$  a la cantidad bruta a integrar en la base imponible y  $r$  al tanto por uno de retención, tendremos que  $L = B - rB$  y  $B = L/1 - r$ . Por ejemplo, si la retribución íntegra es 100 y el tipo de retención es el 20 por 100, y se ha omitido totalmente la retención la cantidad percibida es 100. En este supuesto, el resultado de la elevación al íntegro que ha de integrarse en la base imponible del IRPF será  $B = 100/1 - 0,2 = 100/0,8 = 125$ .

<sup>10</sup> Cfr. PALAO TABOADA, C., *op. cit.* (nota 1), págs. 288 y ss.

<sup>11</sup> La supresión se llevó a cabo por el artículo 5 de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de «acompañamiento» a la Ley de Presupuestos para 1997, que dio una nueva redacción idéntica a los artículos 98.2 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF, y 17.3 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del IS. La nueva redacción era del siguiente tenor:

«El perceptor de cantidades sobre las que deba retenerse a cuenta de este impuesto computará aquellas por la contraprestación íntegra devengada.

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.

En el caso de retribuciones legalmente establecidas que hubieran sido satisfechas por el sector público, el perceptor solo podrá deducir las cantidades efectivamente retenidas.

Cuando no pudiera probarse la contraprestación íntegra devengada, la Administración Tributaria podrá computar como importe íntegro una cantidad que, una vez restada de ella la retención procedente, arroje la efectivamente percibida. En este caso se deducirá de la cuota, como retención a cuenta, la diferencia entre lo realmente percibido y el importe íntegro». La elevación al íntegro queda reducida, por tanto, a este último supuesto.

<sup>12</sup> El primero de dichos elementos se establecía en el artículo 98.1 de la LIRPF de 1991; el segundo en el párrafo segundo de la nueva redacción del artículo 98.2 transcrita en la nota anterior.

<sup>13</sup> Las sucesivas Leyes reguladoras del IRPF reproducen, con ligeros retoques, el texto del artículo 98.2 de la Ley de 1991, modificado por la Ley 13/1996. Así, el artículo 82.5 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, el 101.5 del Texto Refundido

En la gran mayoría de los casos la retención a cuenta funciona en la práctica con arreglo al «modelo ortodoxo»: el pagador de la retribución retiene el importe que considera ajustado a Derecho y el perceptor retenido no se cuestiona la corrección de la retención y deduce de la cuota del IRPF la cantidad efectivamente retenida. Si esta es la correcta, ambos modelos producen idéntico resultado. Los problemas comienzan cuando surgen diferencias entre la retención realmente practicada y la deducida por el contribuyente/retenido, cosa que hace posible el «modelo sustitución», que no solo le permite sino que le ordena deducir de la cuota la cantidad que debió ser retenida. Otra manera de formular la diferencia esencial entre ambos modelos de retención es que mientras el «ortodoxo» se basa en magnitudes reales (el retenedor ingresa la cantidad efectivamente retenida y esta misma es la que el contribuyente deduce de su cuota), el modelo «sustitución» se basa en magnitudes ideales (jurídicas), las que se *debieron* retener e ingresar.

La falta de coincidencia entre las cantidades reales y las debidas puede obedecer no solo al incumplimiento por el retenedor de su obligación, sino también a discrepancias de buena fe. En efecto, no siempre está perfectamente claro cuál es la retención debida e incluso si es o no procedente la retención, pues su determinación depende, entre otras cosas, de la aplicación de los elementos de cuantificación de la retención y de la calificación de la retribución. La discrepancia entre la cantidad retenida (e ingresada) y la deducida de la cuota origina una desimposición cuando esta es superior a aquella y un exceso de imposición en el caso contrario.

En el «modelo ortodoxo» las discrepancias sobre la procedencia y cuantía de la retención se resuelven automáticamente en sede del retenido, en la liquidación del impuesto final (el IRPF o el IS) <sup>14</sup>. Por consiguiente, en este modelo, aunque la retención haya sido inferior a la correcta, se logra como resultado final el equilibrio financiero, en el que ninguno de los sujetos intervinientes soporta una carga excesiva ni, por tanto, tiene un crédito frente a los demás <sup>15</sup>. Por el contrario, en el «modelo sustitución» aunque la retención haya sido insuficiente el retenido debe deducir de la cuota la cantidad que debió retenerse y la Hacienda Pública solo puede percibir el impuesto dejado de ingresar exigiendo al retenedor el pago de la retención no ingresada. En este supuesto, el pleno restablecimiento del equilibrio financiero exige que el contribuyente, que no ha incluido en su cuota la

---

aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, y finalmente el hoy vigente artículo 99.5 de la Ley 35/2006, cuyo texto idéntico es el siguiente:

«El perceptor de rentas sobre las que deba retenerse a cuenta de este impuesto computará aquellas por la contraprestación íntegra devengada.

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.

En el caso de retribuciones legalmente establecidas que hubieran sido satisfechas por el sector público, el perceptor solo podrá deducir las cantidades efectivamente retenidas.

Cuando no pudiera probarse la contraprestación íntegra devengada, la Administración tributaria podrá computar como importe íntegro una cantidad que, una vez restada de ella la retención procedente, arroje la efectivamente percibida. En este caso se deducirá de la cuota como retención a cuenta la diferencia entre lo realmente percibido y el importe íntegro».

<sup>14</sup> Cabe, naturalmente, la posibilidad de que se hayan planteado y resuelto previamente sea por el cauce de la rectificación de la autoliquidación de retenedor (arts. 120 LGT y 129 del Reglamento General de Gestión e Inspección, aprobado por RD 1065/2007, de 27 de julio) sea en vía económico-administrativa (art. 227.4 LGT).

<sup>15</sup> Ejemplo: Si la retribución íntegra es 100, el tipo de retención el 20 por 100 y el IRPF el 30 por 100, si la retención efectiva fue solo de 10, al liquidarse el impuesto, la cuota líquida será 30, la deducción por retención 10 y la cuota diferencial 20. Por tanto, el contribuyente soporta exactamente la carga fiscal que le corresponde.

diferencia entre la retención procedente y la realmente soportada, compense al retenedor por este importe satisfecho a la Hacienda Pública <sup>16</sup>.

En cambio, si el retenido ha deducido únicamente la cantidad efectivamente retenida, la autonomía de la obligación de retener frente a la obligación tributaria principal propia del «modelo sustitución» exigiría para restablecer el equilibrio financiero un triple ajuste: la devolución del exceso de la cuota al retenido, por un lado, la reclamación al retenedor de la cantidad dejada de ingresar, por otro, y finalmente la correspondiente acción de regreso del retenedor frente al retenido.

En el aspecto dogmático, la autonomía de la obligación de retener respecto a la obligación tributaria principal que resulta del «modelo sustitución» es conceptualmente incompatible con la naturaleza de «pago a cuenta» de la primera que le atribuye el legislador. Este calificativo solamente es aceptable en un sentido económico o contable <sup>17</sup>.

## 2. LA RUPTURA DEL MODELO POR LA JURISPRUDENCIA

### 2.1. El carácter de la presunción de retención y la elevación al íntegro

La postura de los Tribunales sobre la retención a cuenta no es ni mucho menos unánime, pues si bien mayoritariamente han confirmado los rasgos propios del sistema, en no pocas ocasiones se han resistido a aplicar rigurosamente el «modelo sustitución» vigente, cuando ello hubiera dado lugar a consecuencias a su juicio poco razonables. Un banco de pruebas del sistema ha sido, mientras la presunción de retención estuvo vigente, la cuestión de su carácter absoluto o relativo y de la elevación al íntegro derivada de ella.

La tesis más respetuosa con la disciplina legal se formula en la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de diciembre de 1992, dictada en un recurso de apelación en interés de la ley <sup>18</sup>, que ha servido de base a esta corriente jurisprudencial. En el caso objeto de esta sentencia se trataba de una retribución del trabajo satisfecha sin retención y el Tribunal de instancia había decidido que la cantidad no retenida había pasado al patrimonio del perceptor por lo que si se exigieran al pagador se produciría una doble imposición. La Sala, apoyándose en sentencias precedentes, declara la obligación de ingresar del pagador haya o no retenido, y niega que se produzca la doble imposición alegada, «ya que el sujeto pasivo ha de deducir de la cuota [...] el importe de las retenciones previstas en el artículo 36 [de la Ley 44/1978 del IRPF], precepto este que formula la presunción de que las cantidades efecti-

<sup>16</sup> En el ejemplo de la nota anterior, el contribuyente/retenido deduciría de la cuota líquida la retención procedente de 20 e ingresaría una cuota diferencial de 10. Por tanto, solo ha soportado una carga de 20 (10 de retención y 10 de cuota diferencial). La Hacienda Pública tendría que dirigirse frente al retenedor para cobrar los 10 pendientes de ingreso y este 10 tendría frente al retenido un crédito por este importe.

<sup>17</sup> Cabe recordar aquí la idea de «cuenta corriente fiscal», que se carga por la cuota y se abona por los anticipos y pagos a cuenta, propuesta por PONT I CLEMENTE, J.-F.: *El pago fraccionado de los tributos*, IEF/Marcial Pons, Madrid, 1993, págs. 65 y ss., para explicar las relaciones entre ambas obligaciones.

<sup>18</sup> Sentencia núm. 4184 (NFJ002270). Ponente: don Francisco Javier Delgado Barrio.

vamente satisfechas por los sujetos obligados a retener se entenderán percibidas "en todo caso" –se haya hecho o no la retención– con deducción del importe de la retención correspondiente...».

Los razonamientos de esta sentencia se transcriben por la de 22 de enero de 2000<sup>19</sup>, relativa a un supuesto de retribuciones del trabajo satisfechas con retención insuficiente, en la que el Tribunal Supremo rechaza la tesis de la Audiencia Nacional contraria a la elevación al íntegro y reitera su doctrina con algún interesante matiz, como la admisión *obiter dicta* del carácter *iuris tantum* de la presunción de retención<sup>20</sup>, que, en rigor, es incompatible con el modelo legal de retención. Los considerandos de esta sentencia se citan ampliamente, junto con los de la de 16 de diciembre de 1992, como fundamento de numerosas sentencias posteriores de distintos Tribunales. Por lo que se refiere al Tribunal Supremo, dichos argumentos se reproducen por las Sentencias de 31 de julio de 2000<sup>21</sup>, 12 de febrero de 2001<sup>22</sup>, 31 de mayo de 2006<sup>23</sup> y 11 de diciembre de 2006<sup>24</sup>, entre otras.

Las dos últimas, relativas a retenciones del capital mobiliario, distinguen la doctrina de la Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de noviembre de 2002<sup>25</sup>, a la que seguidamente nos referiremos, y, por otro lado, ambas van acompañadas de un voto particular que sostiene la improcedencia de la elevación al íntegro con el argumento de que «la aplicación indiscriminada de la presunción conduciría a desconocer la realidad, al suponer la declaración de una retribución íntegra superior a la efectivamente percibida»<sup>26</sup>.

<sup>19</sup> Recurso 7513/1995. Ponente: don Pascual Sala Sánchez.

<sup>20</sup> En el FD 4.º se afirma lo siguiente: «Inclusive podría defenderse la naturaleza *iuris tantum* a atribuir a [la presunción de percepción y de pago de la retribución con deducción de la retención], ya que no sería contrario al texto legal la posibilidad de admitir una prueba negativa en contrario, afectante a ambas, que se concretaría en demostrar que los perceptores de las rentas en que no hubiera sido practicada la retención no hubieran, a su vez, declarado las cantidades correspondientes o, habiéndolo hecho, no hubieran deducido de sus cuotas el importe de la retención debida practicar. Es cierto que una prueba de tal naturaleza encerraría enorme dificultad para quien la intentara, pero no menos cierto que podría llevarse a cabo con la colaboración de la Administración tributaria y que, en último término, permitiría a la Sala valorar la realidad de la situación creada. A la aludida posibilidad, entre otras imaginables, debe entenderse se refería el art. 98.2, párrafo 3.º, de la Ley 18/1991, de 6 de Junio, y, hoy, el artículo 82.5, párrafo 4.º, de la Ley vigente –Ley 40/1998, de 9 de diciembre– al determinar que "cuando no pudiera comprobarse la contraprestación íntegra devengada, la Administración tributaria podrá computar como importe íntegro una cantidad que, una vez restada de ella la retención procedente, arroje la efectivamente percibida", para añadir que "en este caso, se deducirá de la cuota como retención a cuenta la diferencia entre lo realmente percibido y el importe íntegro"».

<sup>21</sup> Recurso núm. 7276/1995. Ponente: don Pascual Sala Sánchez.

<sup>22</sup> Recurso núm. 7963/1995. Ponente: don Pascual Sala Sánchez (NFJ010378).

<sup>23</sup> Recurso núm. 6532/2001. Ponente: don Manuel Martín Timón.

<sup>24</sup> Recurso núm. 5001/2001. Ponente: don Emilio Frías Ponce (NFJ024877).

<sup>25</sup> Recurso núm. 9712/1997. Ponente: don José Mateo Díaz (NFJ013638). Las sentencias de 2006 explican que en esta sentencia –a la que atribuyen erróneamente la fecha de 7 de noviembre de 2002– se rechaza la elevación al íntegro «en función del respeto a la valoración de la prueba efectuada por la sentencia de instancia», que había declarado probados los rendimientos realmente satisfechos.

<sup>26</sup> El autor del voto es don Emilio Frías Ponce, y se adhiere a él don Manuel Vicente Garzón Herrero. En él se sostiene la aplicación retroactiva al supuesto enjuiciado de la supresión de la elevación al íntegro por la Ley 13/1996 (cfr. *supra*, nota 11) e independientemente de ello, que «los artículos 36 de la Ley 44/1978, de 8 de Septiembre, y 151 de su Reglamento, de 3 de Agosto de 1981, deben ser interpretados de forma que su aplicación quede reducida a los supuestos en que la remuneración íntegra no es susceptible de ser conocida con certeza por otros medios distintos de la propia presunción *iuris tantum* que se contempla allí, a nuestro juicio». Invocan también la Sentencia de 2 de noviembre de 2002 (nota anterior) en apoyo de su conclusión de que debe aceptarse la prueba de la retribución íntegra devengada y que «en el

En la citada Sentencia de 2 de noviembre de 2002, recaída en un caso de retenciones del capital mobiliario, el Tribunal Supremo se aparta decididamente de la doctrina estricta sobre la elevación al íntegro y coherentemente abraza la tesis del carácter *iuris tantum* de la presunción de retención mantenida en este caso por la Audiencia Nacional. Argumenta la sentencia que:

«la doctrina de esta Sala no ha excluido la posibilidad de destruir la presunción mediante la prueba de que los rendimientos fueron inferiores de los que cabría deducir de la elevación al íntegro, quedando abierta la posibilidad de que pueda probarse la contraprestación íntegra devengada, no pudiendo presumir entonces la Hacienda que esta cifra coincida con la resultante de la elevación indicada.

En el caso presente, precisamente, la Sala a quo declara probados los rendimientos que fueron realmente satisfechos y fija los importes procedentes en concepto de retención a cuenta para los ejercicios 1986, 1987 y 1988, apreciación que debe mantenerse, en función del respeto a la valoración de la prueba efectuada por la sentencia de instancia, lo que conduce a la desestimación de este motivo del recurso»<sup>27</sup>.

La tesis del carácter *iuris tantum* de la presunción de retención había sido adoptada también por diversos Tribunales inferiores<sup>28</sup>.

## 2.2. Exclusión en ciertos supuestos de la acción contra el retenedor

La supresión de la presunción de retención, y con ella la de la elevación al íntegro como regla general, vino a dar la razón a la jurisprudencia que, como hemos visto, sostenía la improcedencia de tal elevación cuando constase la cuantía de la retribución, aun a costa de corregir el sistema legal de retención. Sin embargo, como ya quedó indicado más atrás, dicha supresión no impidió la pervivencia del modelo «sustitución», cuyo elemento fundamental es la responsabilidad del retenedor por la cantidad que debió retener y, por tanto, la autonomía de la obligación de retener frente a la obligación tributaria principal.

presente caso, por las circunstancias que concurrieron, no hay duda de las cantidades satisfechas, y que lo abonado constituye la renta íntegra efectivamente percibida».

<sup>27</sup> La sentencia sorprendentemente apoya esta tesis en la de 12 de febrero de 2001 (*supra*, nota 22), la cual, a su vez, invoca la de 22 de enero de 2000 (*supra*, nota 19), las cuales habían declarado la procedencia de la elevación al íntegro rechazada por la Audiencia Nacional, si bien, como quedó señalado, admitían hipotéticamente la viabilidad de la tesis del carácter relativo de la presunción de retención. Como hemos indicado en el texto, las Sentencias de 31 de mayo de 2006 (*supra*, nota 23) y 11 de diciembre de 2006 (*supra*, nota 24) distinguen los casos enjuiciados en ellas del de la Sentencia de 2 de noviembre de 2002 que anotamos, con la consideración de que en este último la sentencia de instancia había declarado los rendimientos que fueron realmente satisfechos y los importes procedentes en concepto de retención a cuenta.

<sup>28</sup> Cfr. PALAO TABOADA, C., *op. cit.* (nota 1), págs. 288 y ss. Un ejemplo interesante de estas resoluciones es la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 23 de febrero de 1995 (recurso núm. 1660/1993; ponente don Manuel Vicente Garzón Herrero). Se trataba, como en otras sentencias de este grupo, de un supuesto en el que el contribuyente, al que se le había practicado una retención del 5 por 100 consideró que la retención debida era del 17 por 100 y elevó al íntegro los rendimientos percibidos. El Tribunal rechazó tal elevación unilateral y consideró que la retención no efectuada debía exigirse al contribuyente/retenido. La sentencia lleva un voto particular en el que se afirma, con razón, que con la decisión de la mayoría «se rompe todo el sistema de las retenciones, fundamentado en una relación entre la Administración no con los sujetos [...] sino con el retenedor [...]». Un comentario a esta sentencia en PALAO TABOADA, C., *ibidem*, págs. 285 y ss.

En alguno de los casos resueltos por las sentencias examinadas en el epígrafe anterior se había discutido este núcleo esencial del sistema; así en la de 16 de diciembre de 1992, que, sin embargo, mantuvo el rigor del modelo. En cuanto la esencia de este estaba articulada técnicamente mediante la presunción de retención, resultaba afectada, en cierto sentido, por el debate acerca del carácter absoluto o relativo de dicha presunción, puesto que la tesis que la consideraba *iuris tantum* significaba dar entrada a la prueba de la situación de hecho frente a la ficción legal.

Pues bien, el núcleo básico del sistema resulta abiertamente contradicho por una corriente jurisprudencial que nos proponemos resumir a continuación.

Esta línea jurisprudencial se inicia con la Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 1999<sup>29</sup>, dictada en un caso de retenciones sobre rendimientos pagados por una compañía de seguros a sus empleados. Además de la cuestión central de la cuantía de la retención, la compañía recurrente impugnaba la liquidación de intereses y el Tribunal Supremo rechaza este motivo casacional, si bien señala que esta desestimación carecía de trascendencia, ya que previamente había declarado la ilegalidad de la liquidación de las retenciones hecha por la Administración. No obstante, uno de los argumentos aducidos por la recurrente en contra de la liquidación de intereses –la sentencia no lo expone directamente, pero de sus consideraciones se deduce que lo que la recurrente alegaba era la doble imposición que se produciría si se le exigiese la retención– dan pie a la Sala para formular como *obiter dicta* determinadas observaciones acerca del sistema de retención a cuenta que anticipan el contenido básico de la corriente jurisprudencial que estamos exponiendo.

La principal de ellas es que si los empleados de la compañía hubieran declarado verazmente sus retribuciones «puede afirmarse apodóticamente que respecto de todas estas retribuciones habrían pagado el impuesto correspondiente y, por tanto, la exigencia posterior a [la sociedad pagadora de las retribuciones] de las cuotas adicionales por retenciones [...] implicaría indubitadamente una clara, rotunda y abusiva doble imposición...». El Tribunal describe a continuación la forma de evitar esta doble imposición en el marco del sistema legal de retención<sup>30</sup> y sugiere como solución alternativa que se llame a los expedientes en los que se discuten las retenciones a los empleados y se exija a los que no hayan declarado verazmente sus retribuciones la cuota diferencial pertinente<sup>31</sup>. Esta propuesta supone ni más ni menos que el abandono del sistema legal de retención, basado, como

<sup>29</sup> Recurso núm. 166/1995. Ponente: don Alfonso Gota Losada (NFJ009072).

<sup>30</sup> La doble imposición, dice el Tribunal Supremo, «solo se podría corregir, exigiendo la empresa MARE NOSTRUM, S.A. a sus empleados el reembolso de las cuotas adicionales por el concepto de retenciones, y, a su vez, los empleados deberían revisar sus declaraciones, deduciéndose estas cuotas adicionales por retención, lo cual daría lugar a las correspondientes devoluciones con los consabidos problemas de prescripción, admisión o no por parte de los empleados del reembolso exigido, elevación al íntegro de las retribuciones y comisiones (art. 36 de la Ley 44/1978, de 8 de Septiembre), compensación de intereses, etc.».

<sup>31</sup> El párrafo aludido de la sentencia es el siguiente: «Evidentemente estos problemas se resolverían, si en los expedientes en los que únicamente se discute el tipo aplicable en las retenciones se llamara al procedimiento iniciado a los auténticos sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, o sea a los empleados, exigiéndoles a los que no declararon verazmente sus retribuciones, no la cuota por retención, sino la cuota diferencial pertinente, en la que estaría subsumida la cuota que debió serles retenida, retención que en ese momento es innecesaria, y los intereses correspondientes sobre las retenciones no practicadas (anticipación del IRPF) y sobre la cuota diferencial descubierta».

sabemos, en el «modelo sustitución» y su reemplazo por otro basado en el «modelo ortodoxo», pero el Tribunal prescinde de analizar las consecuencias que se derivarían de esta propuesta <sup>32</sup>.

Un caso similar al anterior fue objeto de la Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de mayo de 2002 <sup>33</sup>: en el origen del recurso está la solicitud de revisión de oficio de liquidaciones de retenciones practicadas, como en el caso anterior, a una compañía de seguros. Como fundamento principal de dicha solicitud se alegaba la duplicidad de tributación y consiguiente enriquecimiento sin causa de la Administración, derivada del hecho de que los empleados de la compañía habían computado en sus declaraciones del IRPF las cantidades efectivamente retenidas, sin elevarlas al íntegro, por lo que habían subsanado el error cometido por aquella. En casación la compañía reiteró, entre otros, este argumento, señalando que las retenciones carecen de sentido cuando las correspondientes cuotas diferenciales por IRPF ya las incluyen.

En esta ocasión, quizá porque a diferencia de la Sentencia de 13 de noviembre de 1999, la cuestión exigía tomar una decisión y, en consecuencia, no permitía una simple observación *obiter dicta*, el Tribunal adopta una posición más conservadora y, si bien no deja de señalar que se produce «prima facie» una «clara duplicidad» impositiva <sup>34</sup>, se remite al artículo 36.1 de la Ley 44/1978 del IRPF, que establecía el sistema de retención <sup>35</sup> y afirma que «lo que se discute en este recurso de casación es la procedencia o no de las retenciones». Acerca de esta cuestión el Tribunal resuelve que la actuación de la Administración fue conforme a Derecho; es decir, aísla, en consonancia con los principios del sistema, la obligación de retener de la obligación tributaria principal. Los excesos de tributación se corrigen mediante las devoluciones de oficio.

El abandono decidido del modelo legal de «sustitución» se produce con la Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de febrero de 2007 <sup>36</sup>. Entre los motivos de casación alegados por la entidad recurrente figuraba la doble imposición y consiguiente enriquecimiento injusto de la Administración, al haber sido ya cobrada de los sujetos pasivos la cantidad que se le exigía como retención. El TEAC y la Audiencia Nacional, siguiendo la doctrina consolidada, habían rechazado este argumento basán-

<sup>32</sup> El FD 5.º, en el que se formulan las consideraciones expuestas termina con la siguiente observación: «Sin embargo, como en el caso de autos no procede exigir a la entidad MARE NOSTRUM, S.A., las cuotas adicionales por retenciones, no ha lugar a que esta Sala se pronuncie sobre los problemas que se derivan del parco, pero sustancioso segundo razonamiento del tercer motivo casacional».

<sup>33</sup> Recurso núm. 1366/1997. Ponente: don Alfonso Gota Losada (NFJ013236).

<sup>34</sup> El supuesto de la sentencia se describe diciendo que «las retenciones se exigen por la Administración Tributaria, "ex post" al mecanismo normal de gestión tributaria del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, porque tal exigencia frente al pagador-retenedor de las retenciones, en este caso, de trabajo personal, se produce después de que los perceptores hayan presentado sus declaraciones-autoliquidaciones, de modo que no se han podido restar dichas retenciones, ingresando las cuotas diferenciales, sin la deducción o resta de aquellas, incurriendo "prima facie" en una clara duplicidad respecto del precedente Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas [...]. Algo similar acontece si las declaraciones-autoliquidaciones son negativas, pues en ese caso las retenciones devueltas no comprenden las retenciones ingresadas posteriormente por el pagador de las retribuciones (retenedor)».

<sup>35</sup> Cfr. *supra*, nota 3.

<sup>36</sup> Recurso núm. 2400/2002. Ponente: don Manuel Vicente Garzón Herrero (NFJ025573). Un certero análisis crítico de esta sentencia y de la de 5 de marzo de 2008 (*infra*, nota 38) se lleva a cabo por WERT ORTEGA, M.: «Autonomía de la obligación de ingresar las retenciones a cuenta. (Comentario de las SSTs de 5 de marzo de 2008 y 27 de febrero de 2007)», *RCyT*. CEF, núms. 305-306, 2008, págs. 111 y ss.

dose en la autonomía de la obligación de retener. El Tribunal Supremo razona que en el caso enjuiciado no existe discrepancia entre el retenedor y el retenido sobre el importe de la retención<sup>37</sup> y, añade, «y este punto es cardinal, la obligación tributaria se ha extinguido [...] a conformidad de todos los intervinientes (retenedor, retenido y Administración)».

El Tribunal cita la calificación que hizo la Sentencia de 13 de noviembre de 1999 de la exigencia de la retención en ese supuesto como «clara, rotunda y abusiva doble imposición», a la que añade el siguiente severo reproche:

«Cuando un ente público pretende un doble pago no solo incurre en un patente abuso de derecho quebrantando el principio universal de "buena fe" que ha de regir las relaciones jurídicas sino que conculca las bases esenciales del ordenamiento jurídico uno de cuyos pilares es la "objetividad con que la Administración ha de servir los intereses generales" y "actuar conforme a la ley y el derecho" (*artículo 103 de la Constitución*). Pues bien, cuando esto sucede se supeditan estos valores básicos de la convivencia a consideraciones meramente económicas de un rango claramente inferior y, sin duda, tal resultado debe ser corregido».

Observa la Sala que «[l]a Administración pudo y debió probar que ese doble pago no se había producido. Pero en lugar de aducir y acreditar tal circunstancia (y dispone de medios para ello) ha preferido en insistir en la naturaleza independiente de la obligación del retenedor, con respecto a la del sujeto pasivo, e hipertrofiar y desnaturalizar la obligación del retenedor».

El Tribunal no ignora las objeciones que pueden derivarse para su posición de la autonomía de la obligación de retener, pero las desecha sucintamente con la siguiente consideración:

<sup>37</sup> En opinión de la Sala, este supuesto difiere del contemplado en los artículos 10 y 36.1 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del IRPF, que se referirían a la «hipótesis de desajuste entre lo que hizo el retenedor y lo que se debió hacer». El primero de los citados artículos se limitaba a establecer la obligación de retener; el segundo –transcrito en lo pertinente en la nota 3– establecía la presunción de retención. El Tribunal argumenta de la manera siguiente:

«El retenedor ha creído que ha practicado correctamente la retención (en este caso no ha retenido porque creía que no debía hacerlo). Por su parte, el sujeto pasivo no ha hecho uso de las facultades que el *artículo 36 de la Ley* le confiere por entender (como el retenedor) que su actividad no estaba sujeta a retención.

La discrepancia se produce más tarde. Cuando ya la obligación principal está liquidada por el sujeto pasivo. Cuatro años después. No es el sujeto pasivo quien discrepa de la retención que se ha practicado que es la hipótesis que contempla el *artículo 36.1 de la Ley*. Es la Administración quien toma esa iniciativa, pero obviando el trascendental hecho de que la deuda principal ha sido pagada.

Queremos insistir y poner de relieve que los hechos litigiosos escapan a las previsiones fácticas que el *artículo 36.1 y 10 de la Ley* contemplan.

En primer término, porque la liquidación de la deuda principal ya se ha producido, lo que no sucede en las previsiones de los preceptos citados. En segundo lugar, porque ha existido coincidencia en los parámetros tomados en consideración tanto por el retenedor como por el retenido, lo que no ocurre en los textos mencionados que contemplan y se sustentan en la discrepancia de retenedor y sujeto pasivo sobre el "quantum" de dichos parámetros. Finalmente, y este punto es cardinal, la obligación principal se ha extinguido (al menos no consta discrepancias sobre ella) a conformidad de todos los intervinientes (Retenedor, retenido y Administración).

Claramente se comprende que la actuación de la Administración altera de modo radical el estado de cosas existente al amparo de un hipotético cumplimiento imperfecto de la obligación que pesaba sobre el retenedor».

La no aplicación de la presunción legal de retención al supuesto enjuiciado supone admitir su carácter *iuris tantum*. Entendida como presunción absoluta su finalidad era precisamente evitar la doble imposición, si bien a costa de falsear el importe de la renta percibida.

«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.

Ello, naturalmente, no impide que la Administración pueda exigir del Retenedor los efectos perjudiciales que para ella se hayan producido por el hecho de no haberse practicado, o haberse practicado mal, la retención (Estamos pensando en los intereses y en las sanciones que el retenedor pueda merecer)».

Las sanciones aludidas parecen ser las correspondientes a la falta de ingreso de la retención debida, aunque en el caso enjuiciado estas se declararon improcedentes.

Es claro que con esta sentencia el Tribunal Supremo prescinde del modelo legal de «sustitución» y, salvo en lo relativo a las sanciones, aplica el que hemos denominado «modelo ortodoxo».

La doctrina de la Sentencia de 27 de febrero de 2002 se encuentra plenamente consolidada: la confirman al menos las Sentencias del Tribunal Supremo de 5 de marzo de 2008<sup>38</sup>, 16 de julio de 2008<sup>39</sup>, otra de igual fecha<sup>40</sup>, 22 de octubre de 2008<sup>41</sup>, 21 de mayo de 2009<sup>42</sup>, 24 de septiembre de 2009<sup>43</sup>, 4 de noviembre de 2009<sup>44</sup>, 7 de diciembre de 2009<sup>45</sup>, 21 de enero de 2010<sup>46</sup>, 18 de febrero de 2010<sup>47</sup>, 26 de mayo de 2010<sup>48</sup>, 17 de junio de 2010<sup>49</sup>, 13 de enero de 2011<sup>50</sup> y 4 de noviembre de 2011<sup>51</sup>.

Esta línea jurisprudencial se rompe únicamente, hasta donde sabemos, por la Sentencia de 28 de mayo de 2010<sup>52</sup>. El supuesto es similar a los de las sentencias del grupo anterior: la Agencia Tributaria practica liquidación a la entidad pagadora de determinadas retribuciones por considerar que constituían rendimientos del trabajo dependiente y no profesionales como los había calificado esta. En el recurso de casación además de discutirse la naturaleza de la retribución, la entidad alega la exis-

<sup>38</sup> Recurso núm. 3499/2002. Ponente: don Juan Gonzalo Martínez Micó (NFJ028403).

<sup>39</sup> Recurso núm. 225/2004. Ponente: don Juan Gonzalo Martínez Micó.

<sup>40</sup> Recurso núm. 398/2004. Ponente: don Manuel Martín Timón (NFJ029812).

<sup>41</sup> Recurso núm. 953/2005. Ponente: don Manuel Vicente Garzón Herrero (NFJ030994).

<sup>42</sup> Recurso núm. 2255/2003. Ponente: don Manuel Martín Timón (NFJ035567).

<sup>43</sup> Recurso núm. 8280/2003. Ponente: don Ángel Aguallo Avilés (NFJ037898).

<sup>44</sup> Recurso núm. 10506/2003. Ponente: don Manuel Vicente Garzón Herrero.

<sup>45</sup> Recurso núm. 186/2004. Ponente: don Emilio Frías Ponce.

<sup>46</sup> Recurso núm. 1685/2004. Ponente: don José Antonio Montero Fernández (NFJ037886).

<sup>47</sup> Recurso núm. 46/2006. Ponente: don José Antonio Montero Fernández.

<sup>48</sup> Recurso núm. 73/2005. Ponente: don Óscar González González.

<sup>49</sup> Recurso núm. 188/2005. Ponente: don José Antonio Montero Fernández (NFJ039169).

<sup>50</sup> Recurso núm. 164/2007. Ponente: don Ángel Aguallo Avilés (NFJ042033).

<sup>51</sup> Recurso núm. 315/2008. Ponente: don Ramón Trillo Torres (NFJ045289).

<sup>52</sup> Recurso núm. 796/2005. Ponente: don Juan Gonzalo Martínez Micó (NFJ039724).

tencia de doble imposición, ya que los trabajadores habían incluido los rendimientos percibidos en su declaración del IRPF y deducido la retención practicada. El Tribunal Supremo rechaza esta alegación con el siguiente razonamiento: «La retención a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se configura legalmente como una obligación del pagador, independiente de las obligaciones tributarias de los perceptores», afirmación que basa el Tribunal en los apartados 1 y 2 del artículo 98 de la Ley 18/1991 del IRPF<sup>53</sup>. Y concluye la argumentación con el siguiente párrafo, que es una síntesis perfecta del sistema legal de retención («modelo sustitución»):

«En cualquier caso es claro que ni la procedencia de la deducción depende de la efectiva retención e ingreso por parte del retenedor ni tampoco la obligación de retener puede estar en función de si el contribuyente deduce o no en su autoliquidación lo que debió retenerse por el pagador. El hecho de que el trabajador, al formular su autoliquidación, no deduzca las retenciones que se le debieron practicar, no exime de pago al retenedor, ya que la obligación de retener es autónoma y no depende de la conducta del contribuyente-sujeto pasivo del impuesto».

### 2.3. Intereses y sanciones

Ya quedó señalado que desde la Sentencia inicial de 27 de febrero de 2007, el Tribunal Supremo declara procedente la exigencia de intereses y la imposición de sanciones al retenedor que ingresó una cantidad inferior a la procedente. La exigencia de intereses es plenamente coherente con la consideración que en el modelo «sustitución» tiene la obligación de retener como obligación tributaria material autónoma y de naturaleza equiparable a la de la obligación tributaria principal. En cambio, tal exigencia tiene una base menos firme si la obligación de retener se concibe como una obligación formal, como en el modelo «ortodoxo» puro, en el que una retención insuficiente daría lugar únicamente a una sanción por infracción formal. Por ello, el fundamento de la exigencia de intereses se debilita si se parte de la doctrina jurisprudencial encabezada por la citada sentencia, en la medida en que esta pone en cuestión la autonomía de la obligación de retener. No obstante, el Tribunal Supremo ha rechazado las alegaciones contra esta exigencia intentada por algunos recurrentes basándose en la negación del carácter de deuda tributaria de la obligación de retener<sup>54</sup>. En cambio, es congruente con la tesis de la conexión entre esta obligación y la obligación tributaria principal la afirmación del Tribunal Supremo de que el periodo de devengo del interés termina en la fecha en que los perceptores del rendimiento sujeto a retención presentaron sus declaraciones del IRPF<sup>55</sup>.

Parecidas observaciones cabe hacer en relación con las sanciones: la calificación de la infracción del retenedor como infracción grave (que ocasiona un perjuicio material a la Hacienda Pública)

<sup>53</sup> El apartado 1 establece la obligación de retener; el apartado 2, con la redacción que aplica la sentencia, está transcrito en la nota 11, *supra*.

<sup>54</sup> Cfr. Sentencia de 24 de septiembre de 2009 (*supra*, nota 43), FD 11.º.

<sup>55</sup> Cfr. Sentencia de 26 de mayo de 2010 (*supra*, nota 48), FD 4.º: el carácter indemnizatorio que tiene el interés «implica que solo debe indemnizarse el perjuicio causado a la Administración Tributaria, por el tiempo que debiendo poseer las indicadas retenciones no las tuvo a su disposición, es decir, el tiempo que media entre la fecha en que la empresa debió retener y la fecha en que los trabajadores realizaron su autoliquidación por el IRPF». Aceptado este planteamiento, quizá sería más exacto sostener que el fin del periodo de devengo del interés termina con el pago del IRPF y no con su declaración.

no armoniza sin cierta dificultad con la negación de su autonomía que propugna la línea jurisprudencial expuesta. Esta es, no obstante, la posición del Tribunal Supremo <sup>56</sup>.

#### 2.4. Los derechos de imagen de los futbolistas

La cuestión de la doble imposición de las rentas sujetas a retención y consiguiente enriquecimiento injusto de la Administración se planteó en relación con determinadas construcciones negociales utilizadas por deportistas, sobre todo jugadores de fútbol, para eludir la tributación de sus elevadas retribuciones. El artificio es bien conocido y consistía en que el futbolista cedía sus derechos de imagen a una sociedad controlada por él situada en un territorio de baja tributación, la cual, a su vez, cedía la explotación de esos derechos al club de fútbol, que pagaba por este concepto una parte sustancial de la retribución total del jugador. Como es sabido, el supuesto es ahora objeto de una regulación especial, establecida inicialmente por el artículo 2.Tres de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, y contenida actualmente en el artículo 92 de la LIRPF. Con anterioridad a esta norma antielusión específica, la Administración tributaria sostenía que la cesión de los derechos de imagen a la entidad intermediaria era simulada e imputaba al jugador, en calidad de rendimientos del trabajo, las cantidades pagadas por el club a esta entidad.

La calificación como rendimiento del trabajo llevaba consigo la obligación del club de someterlo a retención en tal calidad, cuya exigencia por la Administración dio lugar a numerosos procedimientos y procesos que desembocaron en sendos recursos de casación. Entre las Sentencias que resolvieron estos recursos figuran las de 25 de junio de 2008 <sup>57</sup>, otra de la misma fecha <sup>58</sup>, 1 de julio de 2008 <sup>59</sup>, 10 de julio de 2008 <sup>60</sup>, 15 de septiembre de 2009 <sup>61</sup>, 26 de noviembre de 2009 <sup>62</sup>, 24 de marzo de 2010 <sup>63</sup>, 5 de mayo de 2011 <sup>64</sup>, 6 de octubre de 2011 <sup>65</sup> y 3 de noviembre de 2011 <sup>66</sup>.

En la mayoría de los recursos que dieron lugar a las citadas sentencias el club de fútbol recurrente alegó la doble imposición que se produciría al concurrir la retención y la imposición sobre las sociedades cesionarias de los derechos de imagen. Señalaba el recurrente que había prescrito la posibilidad de que tanto la Administración como los jugadores pudiesen rectificar las declaraciones de

<sup>56</sup> Ya quedó indicada la postura de la Sentencia de 27 de febrero de 2007 (*supra*, nota 36). La Sentencia de 21 de mayo de 2009 (*supra*, nota 42), FD 5.º, cita la anterior y confirma la imposición de la sanción por infracción grave, de acuerdo con la Audiencia Nacional, la cual, sin embargo, sostenía la tesis de la autonomía de la obligación de retener.

<sup>57</sup> Recurso núm. 3544/2003. Ponente: don Emilio Frías Ponce (NFJ035355).

<sup>58</sup> Recurso núm. 4560/2003. Ponente: don Manuel Martín Timón.

<sup>59</sup> Recurso núm. 5296/2002. Ponente: don Manuel Vicente Garzón Herrero (NFJ029232).

<sup>60</sup> Recurso núm. 3770/2003. Ponente: don Juan Gonzalo Martínez Micó (NFJ031602).

<sup>61</sup> Recurso núm. 3766/2003. Ponente: don Emilio Frías Ponce.

<sup>62</sup> Recurso núm. 1278/2004. Ponente: don Ángel Agualló Avilés.

<sup>63</sup> Recurso núm. 8919/2004. Ponente: don Emilio Frías Ponce.

<sup>64</sup> Recurso núm. 796/2007. Ponente: don Juan Gonzalo Martínez Micó (NFJ044583).

<sup>65</sup> Recurso núm. 318/2008. Ponente: don José Antonio Montero Fernández.

<sup>66</sup> Recurso núm. 311/2008. Ponente: don José Antonio Montero Fernández.

estos imputándoles la renta con deducción de la retención<sup>67</sup>. Que como consecuencia de la imputación de la renta al jugador se produce una doble o múltiple imposición lo pone de manifiesto que la ley (art. 92.4 y 6 LIRPF) se preocupe de eliminar tales excesos de gravamen, reduciendo la imposición a la que hubiera resultado si las rentas derivadas de la cesión de los derechos de imagen hubiesen sido pagadas directamente por el club al jugador.

El Tribunal Supremo da a esta alegación una doble respuesta:

- 1.<sup>a</sup> Negar que se produzca el alegado enriquecimiento injusto porque no coinciden el contribuyente y el retenido<sup>68</sup>. Este argumento no es convincente, puesto que la separación de ambas personas, en la que se basa precisamente el artificio elusivo, se elimina desde el momento en que se la declara simulada y se imputa la renta percibida por el retenido (entidad intermediaria, primera cesionaria de los derechos)<sup>69</sup>.
- 2.<sup>a</sup> Aducir la falta de prueba de que el sujeto pasivo (el jugador) hubiese integrado en la base imponible del IRPF las cantidades percibidas de la entidad intermediaria<sup>70</sup>. Sin embargo, la doble imposición alegada por el club recurrente se produce, en primer lugar, entre la retención que le exige la Administración y el impuesto satisfecho por la entidad intermediaria por la retribución recibida del club, aunque esta no se integre en la base imponible del IRPF del jugador; no inclusión que es la finalidad misma del mecanismo elusivo. La misma renta se percibe por el jugador a través de la entidad intermediaria (por ejemplo, en forma de dividendos) y sin duda tampoco se integrará en su base imponible del IRPF. Tal integración se producirá como por efecto de la regularización administrativa y consiguientemente imputación de la renta al jugador, a no ser que haya prescrito la acción liquidadora. Ahora bien, en este punto el Tribunal Supremo se separa de su propia doctrina según la cual la carga de la prueba de que la exigencia de la retención no da lugar al enriquecimiento sin causa incumbe a la Administración.

<sup>67</sup> Cfr. una clara exposición de esta alegación en la Sentencia de 15 de septiembre de 2009 (*supra*, nota 61), FD 5.º.

<sup>68</sup> Este razonamiento se enuncia por primera vez en la Sentencia de 1 de julio de 2008 (*supra*, nota 59) en los términos siguientes y se recoge por muchas de las sentencias posteriores de la serie:

«En cuanto al enriquecimiento injusto, esta Sala ha aceptado esa posibilidad cuando el sujeto pasivo del impuesto retenido o que se debió retener es el mismo que el retenido. En el caso planteado, precisamente, lo que sucede es que el sujeto pasivo (jugador) y el perceptor (entidad cesionaria de los derechos) no son coincidentes, lo que excluye que se pueda hablar de enriquecimiento injusto. Precisamente, y contra lo que en el motivo se invoca, la actora ha sustraído a la Hacienda cantidades que en concepto de retención esta debió percibir, circunstancia que no solo no es un enriquecimiento, sino un intento de ocultar el origen de ingresos sujetos a tributación».

<sup>69</sup> La Sentencia de 10 de julio de 2008 (*supra*, nota 60) invoca la doctrina del levantamiento del velo.

<sup>70</sup> Este razonamiento aparece en la Sentencia de 15 de septiembre de 2009 (*supra*, nota 61), FD 5.º, y, al igual que el anterior, se repite en muchas de las sentencias posteriores. El texto es el siguiente:

«Esta Sala ha declarado, para evitar un enriquecimiento injusto por parte de la Administración, la imposibilidad de exigir la retención cuando el sujeto pasivo presentó la declaración en su momento y se constata que cumplió con su obligación. Así las sentencias de 27 de febrero de 2007, 5 de marzo de 2008, 16 de julio de 2008 y 21 de mayo de 2009. Sin embargo, en el presente caso no consta que el sujeto pasivo hubiese liquidado por el Impuesto sobre la Renta las cantidades percibidas de la entidad cesionaria de los derechos de imagen, lo que excluye que se pueda hablar de enriquecimiento injusto. Precisamente, y contra lo que en el motivo se invoca la recurrente sustrajo a la Hacienda cantidades que en concepto de retención debió percibir».

La Sala se plantea la doble imposición por la concurrencia del IRPF del jugador y el IS satisfecho por la sociedad intermediaria, pero argumenta que se trata de una cuestión ajena al recurso, que debe ser suscitada por esta sociedad <sup>71</sup>.

En resumen, lo que el Tribunal Supremo ha hecho en estos casos de derechos de imagen de los futbolistas es aceptar que la Administración exija la retención sin tomar en consideración la doble imposición que ciertamente se produce en muchos de ellos; en otros términos, ha aplicado estrictamente el «modelo sustitución» adoptado por el sistema legal de retención. Esta posición del Alto Tribunal se explica por la complejidad de los flujos financieros que tienen lugar en estos supuestos y de las consecuencias tributarias que se derivan de ellos. Tal complejidad se origina en gran parte por el hecho de que la obligación de retención resulta de la aplicación de una norma o doctrina antielusión, como la simulación entre otras, de la que resulta la recalificación de las operaciones realizadas. Seméjante complejidad hace imposible en estos supuestos corregir judicialmente las distorsiones financieras y fiscales producidas por la aplicación rigurosa de las normas legales sobre la retención, a diferencia de lo que sucede en el supuesto mucho más simple de retención defectuosa que sirvió de base a la doctrina del enriquecimiento injusto de la Administración que hemos analizado más atrás. La corrección de la elusión fiscal derivada de la cesión de derechos de imagen requirió la intervención del legislador, que además ha considerado necesario establecer para estos casos un sistema especial de ingreso a cuenta (art. 92.8 LIRPF).

### 3. CONSIDERACIONES FINALES

La línea jurisprudencial expuesta resuelve de manera pragmática un serio problema creado por el sistema de retención adoptado por el legislador español, ajustado al que venimos llamando «modelo sustitución». Dicho problema es el de la doble imposición de los rendimientos sujetos a retención que se produce si se exige al retenedor el pago de la retención dejada de ingresar y los contribuyentes/retenidos solo han deducido de sus cuotas de los impuestos finales la retención efectivamente practicada <sup>72</sup>.

En el marco del sistema legal la solución de este problema consistiría en exigir al retenedor la retención dejada de ingresar y rectificar las declaraciones de los contribuyentes/retenidos para deducir de sus cuotas la retención legalmente procedente. Esta solución, además de complicada, no es viable si ha prescrito el derecho de los contribuyentes a obtener la devolución del ingreso indebido; por otra

<sup>71</sup> La alusión a esta cuestión se encuentra también en la Sentencia de 15 de septiembre de 2009 (*supra*, nota 61), FD 5.º: «Tampoco la improcedencia de las bases imponibles declaradas por el Impuesto sobre Sociedades por las entidades cesionarias de los derechos, al tenerse que imputar las rentas a los jugadores, y la ausencia de liquidación simultánea por parte de la Administración a las sociedades interpuestas, en la que se eliminan los ingresos calificados como simulados, puede ser relevante, pues esta cuestión es ajena a la parte recurrente en cuanto la devolución de las cuotas ingresadas indebidamente solo puede ejercitarse por las sociedades afectadas».

<sup>72</sup> WERT, *op. cit.* (nota 36), pág. 129, hace la siguiente observación: «El TS, llevado por la pretensión de evitar la doble imposición de manera sencilla, prescindiendo de engorrosos procedimientos que plantean problemas no solo de incomodidad sino también de ejercicio de los derechos (prescripción, resistencia de los retenidos a aceptar el reembolso, etc.), ha facilitado una solución que significa, pese a que en las sentencias no se reconoce así, desmentir el carácter autónomo y no subordinado de la obligación de realizar pagos a cuenta».

parte, origina un desequilibrio financiero, ya que el contribuyente no ha soportado íntegramente la carga tributaria que le corresponde, sino que esta ha recaído en parte sobre el retenedor. El restablecimiento de este equilibrio exige que el retenedor recupere en vía de regreso frente al contribuyente la retención no practicada; de lo contrario se produciría un enriquecimiento injusto del retenido<sup>73</sup>.

El problema de la doble imposición pone claramente de manifiesto que la desconexión que el «modelo sustitución» establece entre la obligación tributaria principal y la de retener (la «autonomía» de ambas obligaciones) es una construcción en el fondo artificial, en cuanto desconoce que la razón de ser de la retención es anticipar el pago de la obligación tributaria y que su existencia está consustancialmente vinculada a la de esta. Como señalamos más atrás, la ruptura de esta vinculación da lugar a excesos o defectos de imposición, salvo que el retenedor retenga e ingrese exactamente la cantidad debida y el retenido deduzca de su cuota del impuesto final esta misma cantidad. Estos efectos anómalos tampoco se producen en el supuesto de retención insuficiente si el contribuyente se limita a deducir la retención efectivamente practicada y la Administración no reclama del retenedor la cantidad dejada de ingresar; lo que sucede es que en este supuesto no se cumple el «modelo sustitución» sino que este funciona en la práctica como el «modelo ortodoxo».

La línea jurisprudencial expuesta contempla justamente este último supuesto y la solución que adopta consiste sencillamente en imponer la aplicación del «modelo ortodoxo», prohibiendo a la Administración que cobre del retenedor la diferencia entre la retención efectiva y la debida. Es evidente que esta posición restablece la vinculación entre la obligación de retención y la obligación tributaria principal o, lo que es lo mismo, rechaza la autonomía entre ellas que proclama la ley (art. 23.1, párrafo 2.º LGT)<sup>74</sup>. Por consiguiente, es forzoso reconocer que la posición de la jurisprudencia comentada tiene difícil encaje en el Derecho vigente.

Por otra parte, la solución adoptada por el Tribunal Supremo no deja de tener dificultades prácticas; en particular, la necesidad de probar la doble imposición, es decir, que los contribuyentes/retenidos cumplieron con su obligación tributaria principal y dedujeron de la cuota tan solo la cantidad

<sup>73</sup> Según RUBIO MONTIEL, B.: «Retenciones del IRPF. Nueva jurisprudencia del Tribunal Supremo», *Carta Tributaria. Monografías*, 2/2009, texto electrónico (Base de datos de La Ley, ref. 202/2009), epígrafe 2.2, los Tribunales del orden social no reconocen al empresario el derecho a recuperar las retenciones no practicadas ni ingresadas en plazo voluntario, aunque no cometa infracción alguna.

<sup>74</sup> No es posible, por tanto, sostener, como hace el TEAC en su importante Resolución de 1 de junio de 2010 [R.G. 590/2010 (NFJ040339)], FD 6.º, refiriéndose a la línea jurisprudencial aquí comentada, 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». La cita de la Sentencia inaugural de 27 de febrero de 2007 (*supra*, nota 36) en la que apoya esta afirmación es, no obstante, una declaración palmaria de la falta de autonomía. La cita es la siguiente: «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». Argumenta seguidamente el TEAC 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», citando las Sentencias de 16 de octubre de 2008 y 17 de abril de 2009. Sin embargo, no es coherente mantener la autonomía para justificar los intereses y las sanciones, cuando en realidad se la ha negado para exigir la obligación de retención. La invocación de la autonomía se convierte así en una petición de principio.

que les fue efectivamente retenida<sup>75</sup>. Desde la Sentencia inicial de 27 de febrero de 2007 la carga de dicha prueba se hace recaer sobre la Administración tributaria<sup>76</sup>.

<sup>75</sup> La Resolución del TEAC de 1 de junio de 2010 cit. (nota anterior), FD 5.º, se refiere a que el contribuyente haya autoliquidado el IRPF o el IS «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». Sigue diciendo el TEAC que en la construcción del Tribunal Supremo «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». Pero si fuese así dicha autonomía quedaría a expensas de la decisión del contribuyente de hacer o no uso de la referida «facultad»: se mantendría en el primer caso y no en el segundo. A esta conclusión lleva la doctrina jurisprudencial comentada. La repetida autonomía radica sobre todo en la responsabilidad del retenedor por la totalidad de la retención debida cualquiera que sea la deducción que el retenido se practique en su cuota. La ley no solo faculta a este para deducir la retención procedente, sino que se lo ordena, como resulta del carácter imperativo del correspondiente precepto, en la actualidad el artículo 99.5 de la LIRPF 35/2006 («... el perceptor *deducirá* de la cuota la cantidad que debió ser retenida»). Cfr. *supra*, nota 13. Observa WERT, *op. cit.* (nota 36), pág. 130, que «el TS parte de la hipótesis de que el artículo 36 de la Ley 44/1978 contempla una opción para el sujeto pasivo, que puede deducir lo que se le ha retenido o lo que debiera haberse retenido. Sin embargo, no está claro que la alternativa se establezca en términos opcionales para el sujeto pasivo. El propio TS ha entendido, en la Sentencia citada anteriormente de 8 de mayo de 2000 [...], que la deducción de lo que debería haberse retenido es obligatoria, de manera que si deduce únicamente lo que le fue retenido, el sujeto pasivo lo está haciendo mal».

En el carácter imperativo de la norma hacen hincapié PÉREZ CALVO, R. y PÉREZ CALZADA, J.M.ª: «La inspección de los tributos y la comprobación de los pagos a cuenta del IRPF: del "enriquecimiento injusto" al "empobrecimiento impuesto"», *Impuestos*, 4/2011, texto electrónico (base de datos de La Ley, ref. 1717/2011). Parece infundado, no obstante, deducir de tal obligatoriedad la presunción de que los contribuyentes han deducido la cantidad que debió serles retenida. En apoyo de esta presunción los citados autores opinan que es fácil el cálculo de la retención debida, con auxilio de los programas informáticos que para este fin ofrece la AEAT, optimismo que desmiente la existencia misma de estos programas. Nos atrevemos a opinar que lo habitual es lo contrario: la inmensa mayoría de los contribuyentes se limita seguramente a deducir sin cuestionarla la retención efectiva comunicada por el pagador mediante el correspondiente certificado. Esta consideración constituye un argumento en favor del «modelo ortodoxo».

<sup>76</sup> En la Sentencia de 16 de julio de 2008 (*supra*, nota 39), por ejemplo, se afirma (FD 6.º) 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 en la Sentencia de 21 de mayo de 2009 (*supra*, nota 42), se afirma (FD 4.º) que «la Administración Tributaria se ha limitado a exigir el cumplimiento de la obligación de retener, sin comprobar los datos que tenía a su disposición y que podía, en su caso, ampliar de las empresas correspondientes, lo que no hubiera sido de gran dificultad...». Y añade 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». Por tanto, esta jurisprudencia se funda, como dice la Resolución del TEAC de 1 de junio de 2010 (cit. *supra*, nota 74), FD 8.º, «no ya en [el] precepto que regula la distribución procesal de la carga de la prueba entre las partes (art. 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 [la] 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 esta a la que se remite el ordenamiento tributario, según el art. 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"».

Es interesante señalar que la citada Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de julio de 2008 indica que la incorporación al expediente de la información relativa a las declaraciones de los sujetos pasivos puede servir de base a devoluciones de oficio para facilitar información a los sujetos afectados para que pudieran solicitar la iniciación del procedimiento de devolución de ingresos indebidos. Tales devoluciones solo procederían si se exige al retenedor el pago de la retención no ingresada, en contra de la tesis de la jurisprudencia comentada.

Sobre la interpretación que hace el TEAC de la extensión de la carga de la prueba de la ausencia de doble imposición es importante, además de la Resolución de 1 de junio de 2010 citada, la de 7 de septiembre de 2011 [R.G. 4137/2010 (NFJ044047)], dictadas ambas en recursos extraordinarios de alzada para la unificación de criterio.

En lo que respecta a las sanciones, la cuestión que se plantea es si, en el supuesto considerado en la jurisprudencia comentada, la conducta del retenedor que retuvo una cantidad posteriormente declarada insuficiente encaja en el tipo infractor del artículo 119 de la LGT (dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación). Naturalmente, en el caso de que la retención insuficiente se deba a una interpretación razonable de las normas aplicables faltará la culpabilidad necesaria para que exista una infracción. Pero independientemente de este supuesto, CAYÓN GALIARDO<sup>77</sup> sostiene la improcedencia de aplicar el tipo de infracción mencionado sobre la base de distintos argumentos. Por una parte, observa que si la obligación de retener está extinguida en el momento de exigirse su cumplimiento, la antijuridicidad ha quedado anulada o reducida a otras funciones de la retención como las de información o garantía entre otras. Señala este autor la semejanza de este supuesto con la regularización espontánea regulada en el artículo 27 de la LGT, considerando que la regularización se lleva a cabo por el contribuyente al pagar la obligación principal y teniendo en cuenta la admisibilidad del pago por tercero. En su opinión, el perjuicio económico se aproxima al daño causado por el hecho de que la Administración no dispusiera de las sumas que debieron ser retenidas; pero este perjuicio ya está compensado con el interés. También apunta este autor la posibilidad de que se considere que, siendo la base de la sanción el importe de la regularización practicada, dicha base sea nula. Parecidos argumentos en contra de la aplicación del tipo de infracción del artículo 119 de la LGT aduce PRIETO RUIZ<sup>78</sup>.

A nuestro juicio, sería defendible, a pesar de las dudas que expresa CAYÓN, aplicar en el supuesto considerado tipos de infracciones de carácter formal, como los de los artículos 198 (no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico) y 199 de la LGT (presentar incorrectamente autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico). Esta clase de infracciones se ajusta más a una concepción de la retención como un deber predominantemente formal, en la que cobran mayor importancia relativa las funciones de la retención de colaboración en la gestión tributaria. Hay que admitir, sin embargo, la dificultad que presenta la aplicación de estos tipos de infracción<sup>79</sup>: la nueva doctrina jurisprudencial ha colocado a la obligación de retener en una posición peculiar, al margen de las categorías hasta ahora aceptadas.

En efecto, la nueva doctrina del Tribunal Supremo está urgentemente necesitada de una elaboración dogmática que responda, en primer lugar, a la siguiente pregunta: ¿Está efectivamente extinguida la obligación del retenedor de ingresar la cantidad que debió retener? El Tribunal Supremo no lo afirma de manera clara, sino que utiliza circunloquios como «es imposible su permanencia» (Sentencia inaugural de 27 de febrero de 2007 y muchas posteriores) o «no debe ser exigible» (Sentencia de 5 de marzo de 2008 y las posteriores que reproducen sus razonamientos).

<sup>77</sup> CAYÓN GALIARDO, A.: «Las consecuencias de la doctrina del Tribunal Supremo sobre "el enriquecimiento injusto" en materia de retenciones: la imposición de sanciones», *Revista Técnica Tributaria*, AEDAF, núm. 90, 2010, págs. 9 y ss.

<sup>78</sup> PRIETO RUIZ, J.: «La imposición de sanciones al retenedor conforme a la nueva jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre retenciones», *RCyT*, CEF, núm. 334, 2011, págs. 43 y ss. Véanse las citas de sentencias de la Audiencia Nacional que aporta este autor (págs. 61 y ss.), en las que se acoge la tesis contraria a la imposición de sanciones al retenedor.

<sup>79</sup> No cabe desconocer las dudas que a este respecto expresan CAYÓN, *op. cit.* (nota anterior), pág. 17, WERT, *op. cit.* (nota 36), pág. 128, y PRIETO, *op. cit.* (nota anterior), pág. 68. Afirma este último autor que la aplicación de los artículos 198 y 199 de la LGT «se correspondería con una perspectiva completamente formal de esta sanción, que tal vez no se adecua a la verdadera naturaleza de la conducta que se pretende reprimir», afirmación que es cierta en vista de la confusa situación originada por la nueva doctrina jurisprudencial.

Aceptado que se extingue dicha obligación, surge la cuestión del momento en que tal extinción tiene lugar. Una posible respuesta es que la extinción tiene lugar cuando el contribuyente/retenido satisface la obligación tributaria principal en los términos del supuesto contemplado por la jurisprudencia expuesta. Sugieren esta respuesta las afirmaciones del Tribunal Supremo de que «la obligación principal se ha extinguido a conformidad de todos los intervinientes (retenedor, retenido y Administración)» y que es imposible la permanencia de la obligación de retener «cuando ha sido cumplida la obligación principal», que figuran en la Sentencia de 27 de febrero de 2007 y se recogen por múltiples sentencias posteriores de este grupo.

Pero esta teoría tiene la dificultad de que el contribuyente que ha presentado su autoliquidación del IRPF deduciendo únicamente la retención efectiva puede solicitar la rectificación de dicha autoliquidación para deducir la retención procedente y solicitar la devolución de ingresos indebidos, a menos que haya prescrito este derecho. En este caso, improbable en la práctica pero no imposible, la Administración debería liquidar al retenedor la retención adicional procedente y exigirle su ingreso, siempre que, a su vez, no haya prescrito la acción liquidatoria<sup>80</sup>. Esta última posibilidad demuestra que la obligación de retener no se había extinguido. Si la acción liquidatoria ha prescrito, la Administración no podría, en principio, recuperar las cantidades no retenidas, produciéndose un desequilibrio financiero para remediar el cual sería necesario afirmar que el contribuyente no puede exigir la devolución del ingreso indebido —a pesar de no estar prescrito—, mediante una tesis simétrica a la establecida por la jurisprudencia comentada.

La conclusión que cabe extraer del análisis de la nueva doctrina jurisprudencial sobre la retención a cuenta es la conveniencia de que los problemas que han originado dicha doctrina reciban tratamiento legislativo en la dirección marcada por esta<sup>81</sup>. Sin embargo, teniendo en cuenta que esos problemas provienen de las disfunciones del que venimos llamando «modelo sustitución», cabe sugerir que la reforma legislativa que se propone no se limite al supuesto concreto que ha dado lugar a la referida doctrina jurisprudencial sino que se enfrente con la raíz del problema y se plantee la revisión total del sistema de retención a cuenta, sustituyéndolo por otro basado en las líneas generales del que hemos denominado «modelo ortodoxo». Se trataría esencialmente de desplazar en gran medida el centro de gravedad del sistema desde la retención, con su correspondiente litigiosidad, a su lugar natural, que es el cumplimiento por el contribuyente de su obligación.

La vigencia de esta propuesta, que habíamos apuntado hace años<sup>82</sup>, ha venido a ser confirmada, en nuestra opinión, por la doctrina jurisprudencial comentada en este trabajo. Como señalá-

<sup>80</sup> Sobre esta situación llaman la atención PÉREZ CALVO y PÉREZ CALZADA, *op. cit.* (*supra*, nota 75), quienes ponen de relieve que el plazo de prescripción de la acción liquidatoria puede haber transcurrido antes de que prescriba el derecho del contribuyente a la devolución de ingresos indebidos.

<sup>81</sup> Respecto a las sanciones, propone PRIETO RUIZ, *op. cit.* (nota 78), pág. 68, como alternativa la creación legislativa de «un nuevo tipo infractor que tome en consideración las peculiaridades de la conducta del retenedor que no practica adecuadamente la retención y que, como consecuencia de ello, genera un perjuicio económico de carácter financiero a la Hacienda Pública», y apunta dos caminos para esta modificación legislativa: 1) considerar el perjuicio financiero como la base de la sanción y 2) «considerar la incorrección en las declaraciones presentadas como un incumplimiento formal castigado con una multa de carácter fijo, si bien tomando en consideración que ha existido un perjuicio económico que podría justificar una multa incrementada sobre la existente en los artículos 198 y 199 de la LGT». En nuestra opinión, la construcción de un tipo específico de infracción para este supuesto exige determinar previamente la naturaleza y disciplina sustantiva de la obligación de retener.

<sup>82</sup> Cfr. el trabajo citado en la nota 1, págs. 300 y ss. En él incluíamos (nota 83, pág. 301) una cita de SANZ GADEA, E.: *Impuesto sobre Sociedades*, 3.ª ed., tomo III, CEF, Madrid, 1991, pág. 1.958 y ss., que reproducimos a continuación por consi-

bamos en la ocasión anterior, el principal reparo que puede formularse al cambio legislativo propuesto es el temor a que se produzca un incumplimiento masivo por los retenedores. Pero creemos que ese temor no está justificado y que un régimen sancionador adecuado reduciría ese riesgo a dimensiones aceptables.

---

derar que conserva plenamente su actualidad, como lo pone de manifiesto la doctrina jurisprudencial comentada en el presente trabajo. Refiriéndose al que hemos llamado «modelo sustitución» afirma este autor lo siguiente:

«La Hacienda Pública podrá ejercitar su acción contra el retenedor que no retuvo en cualquier momento, con independencia de si el contribuyente dedujo o no la retención debida pero no practicada. Aparentemente los derechos de la Hacienda Pública quedan enérgicamente protegidos. No es así, sino justamente lo contrario.

En efecto, el contribuyente, conocedor de que puede deducirse la retención teórica, minorará en todo caso esta de la prestación de la obligación tributaria. Frente a él, el llamado a retener ha podido incumplir la obligación de retener. De entrada la Hacienda Pública crea una situación que faculta a minorar la cuota tributaria por cantidades no retenidas, echándose la pesada carga de corregir y exigir, vía actuación inspectora, la retención no practicada e ingresada, al retenedor que no retuvo. ¿Podrá la Hacienda Pública corregir la totalidad de los desequilibrios? El legislador así ha debido de crearlo en un alarde de optimismo asombroso».