



UNIVERSITAT DE BARCELONA



## **Seminario de Derecho tributario empresarial**

**El enriquecimiento injusto en la sentencia del Tribunal Supremo  
de 27 de febrero de 2007, y  
otras cuestiones conexas**

**por**

***Dr. Joan-Francesc Pont Clemente***  
**Catedrático de Derecho financiero y  
tributario de la Universidad de Barcelona**

**Barcelona, 16 de febrero de 2008**

El artículo 23.1 de la Ley General Tributaria (LGT) recoge que *la obligación tributaria de realizar pagos a cuenta de la obligación tributaria principal consiste en satisfacer un importe a la Administración tributaria por el obligado a realizar pagos fraccionados, por el retenedor o por el obligado a realizar ingresos a cuenta*. Cuida, además de advertir, que *esta obligación tributaria tiene carácter autónomo respecto de la obligación tributaria principal*.

Para la doctrina que se ocupó en los años ochenta de los llamados *pagos a cuenta de la obligación tributaria principal*, la cuestión más ardua que discernir fue la de su naturaleza jurídica, es decir, el desentrañar las relaciones existentes entre los *pagos a cuenta* y la obligación tributaria, para unos, o la situación precisa de los mismos en el procedimiento tributario, para otros. Intuitivamente, se observa como tal relación es necesariamente intensa: los *pagos a cuenta* son unos *cautivos* del tributo y sólo existen en razón a él. El problema radica en hallar el concreto *enlace* entre ambos institutos, lo que trató de ser explicado por los autores mediante el recurso a diversas hipótesis: *pago anticipado* o *garantía* de la obligación o *deber jurídico particular* ligado a una fase del procedimiento tributario. Todas estas teorías fueron aproximaciones razonables al fenómeno de los *pagos a cuenta* y, en mi opinión, todas ellas arrojan algo de luz al problema de su naturaleza jurídica.

Cuatro fueron los problemas fundamentales a los que se enfrentó la doctrina en relación a los *pagos a cuenta*: su relación con la cuota tributaria, el carácter o no de compensación de la misma, el *modelo* funcional en el que se enmarca esta relación y la cuestión de la *devolución* de las cantidades pagadas *a cuenta* en exceso. Precisamente a través del análisis de estos cuatro temas, llegué hace muchos años a una conclusión en forma de propuesta: *los pagos a cuenta son anticipos tributarios*.

Es cierto que la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1978 consideraba que entre las deducciones de la cuota debían incluirse no sólo las establecidas, por ejemplo, por razones de equidad o de política económica, sino también las retenciones y pagos fraccionados. Pero este tratamiento unitario era sólo aparente y escondía realidades bien distintas. De un lado, las deducciones de la cuota en sentido estricto sirven para cuantificar la obligación

tributaria, como instrumento técnico al servicio de los criterios de justicia que inspiran al legislador, ya se basen éstos en el principio de capacidad económica, en razones de política económica o en la necesidad/conveniencia de evitar la doble imposición. De otro lado, las retenciones y pagos fraccionados como deducciones de la cuota tienen una naturaleza claramente distinta a las anteriores y su justificación se halla exclusivamente en razones técnicas ínsitas en la mecánica del propio Impuesto. Lo mismo ocurre en el Impuesto sobre Sociedades con las retenciones y con el pago a cuenta establecido desde la Ley de Presupuestos de 1983, que tienen una naturaleza radicalmente distinta a las deducciones de la cuota concebidas como estímulos a la inversión, a la creación de empleo, al alquiler de viviendas o a cualquier otro fin.

Aunque las leyes de ambos impuestos aprobadas en 1978 resultaran confusas sobre este extremo, las normas de desarrollo reglamentario y la práctica administrativa posteriores, así como las sucesivas reformas de las leyes tributarias, han ilustrado sobre la diferencia de naturaleza existente entre las deducciones de la cuota en sentido estricto, de un lado, y las retenciones y pagos fraccionados, de otro. Bien es cierto que la Ley del IRPF de 1978 incurriría en el error o en el defecto de que las dos magnitudes que definía, cuota íntegra y cuota líquida, no coincidían con el concepto de cuota tributaria contenido en la Ley General Tributaria, de ahí que, en la práctica, se tuviera que redefinir la cuota líquida para que, en puridad, respondiera a la cuota tributaria, es decir, al importe de la prestación dineraria constitutiva del objeto de la obligación surgida de la realización del hecho imponible del Impuesto. Esta cuota líquida = cuota tributaria es, en efecto, la expresión cifrada de la porción de renta del sujeto pasivo que, en forma de impuesto, corresponde al Estado. Así vino acertadamente a reconocerlo la Ley 18/1991, de 6 de junio, al definir, en su artículo 78, como *cuota líquida* el resultado de practicar sobre la cuota íntegra las deducciones que procedan (familiares, por gastos de enfermedad, por alquileres, por inversiones, profesionales, por donativos u otras) y, en su artículo 83, como *cuota diferencial*, el resultado de minorar la cuota líquida en las cuantías de la deducción para evitar la doble imposición internacional y de las retenciones y otros pagos a cuenta. Análogamente, en el Impuesto sobre Sociedades, el impreso de declaración hizo aparecer en su día los conceptos de *cuota efectiva* que es, en puridad, la cuota tributaria, y de *cuota del ejercicio a ingresar / cuota del ejercicio a devolver*, que coincide con la llamada cuota

diferencial, o resultado de deducir de la cuota tributaria las retenciones soportadas y los *pagos a cuenta* realizados. Sólo en 2003, la nueva LGT acogerá las definiciones de los conceptos descritos (*cuota íntegra, cuota líquida y cuota diferencial*) en el artículo 56 relativo a la cuota.

La porción de renta cuantificada por la cuota líquida=cuota tributaria debe ser transferida del sujeto pasivo al Tesoro como resultado de la aplicación del Impuesto sobre la Renta. Ocurre, sin embargo, que esta transferencia no se realiza de una sola vez, sino como resultado de un proceso complejo en el que se combinan las detracciones de la renta realizadas al sujeto pasivo mediante *retenciones*, los ingresos realizados por él mismo en forma de *pagos fraccionados* o por un tercero como *ingresos a cuenta* y el pago de la llamada *cuota diferencial* en el momento de realizar la autoliquidación. No enerva el razonamiento el hecho de que la cuota diferencial sea negativa o cero, por cuanto tales resultados son únicamente eventualidades técnicas que no alteran el concepto central de cuota líquida=cuota tributaria.

En conclusión, las minoraciones o deducciones de la cuota originadas por retenciones y pagos fraccionados – a las que se refiere el artículo 23.2 de la LGT como *deducciones de la obligación tributaria principal* tienen una naturaleza jurídica radicalmente distinta del resto de deducciones de la cuota. Las deducciones de la cuota comunes, las establecidas por razones de equidad, de política económica o social, son mecanismos internos del tributo que contribuyen a la definición de la cuota tributaria, en el sentido que este término ha tenido siempre en la LGT. Por el contrario, las retenciones y pagos fraccionados resultan irrelevantes totalmente a efectos de determinación de la cuota. Sólo una vez ha sido cuantificada ésta, se minoran de la misma las cantidades anticipadas por el sujeto pasivo, directa (pagos fraccionados) o indirectamente (retenciones). Es en el momento fijado por la ley de cumplir la prestación tributaria cuando opera como factor numérico reductor la cifra en unidades monetarias ya percibida por el Tesoro: el resultado podrá ser una cantidad a ingresar o a devolver (la llamada gráficamente *cuota diferencial*).

El tributo se concreta en la cuota tributaria. La prestación tributaria consiste en el ingreso al Tesoro de la cuota tributaria, es decir, en la transferencia de una porción de renta o de

patrimonio del sujeto pasivo a la Hacienda Pública. La recaudación es el procedimiento de Derecho público adecuado a la consecución de este fin, mediante determinados instrumentos técnicos. El principal de estos instrumentos es el pago, el ingreso al Tesoro de una cantidad por parte del sujeto pasivo, precisamente de la cantidad que se establezca como *debida*. En nuestro Derecho no puede afirmarse, sin más, que la cuota tributaria resulte debida, sino que una parte de ella –en virtud de la configuración dada por la ley al funcionamiento del tributo- ya obra en poder del Tesoro, porque ha sido el objeto de otras prestaciones independientes (retenciones y pagos fraccionados) o porque existe un crédito a favor del sujeto pasivo (reconocido por la Administración o derivado de una previa autoliquidación). En todos estos casos opera una *compensación* con el débito tributario como fenómeno sustancialmente idéntico, en la forma que se verá en las páginas siguientes.

La deducción de la cuota de retenciones y pagos fraccionados, en cuanto que verdadera compensación, es una forma de extinción de la obligación tributaria.

En principio, sin embargo debe darse la razón a quienes objetaron que no es adecuado el concepto de compensación para definir la técnica liquidatoria por la que se minoran de la cuota cantidades ya satisfechas mediante retención o pago fraccionado. Y ello, porque, en efecto, no se dan en este caso las circunstancias del artículo 71 de la Ley General Tributaria, según el cual *las deudas tributarias de un obligado tributario podrán extinguirse total o parcialmente por compensación con créditos reconocidos por acto administrativo a favor del mismo obligado tributario en las condiciones que reglamentariamente se establezcan*.

El artículo 65 del Reglamento General de Recaudación de 1968 abundaba en que la compensación debía hacerse con créditos reconocidos, liquidados y notificados por el Estado, y ésta es la misma filosofía que mantuvo, aunque con una regulación más prolija, el capítulo II del título II del Reglamento de 1990, y que mantienen hoy los artículos 55 a

59 del Reglamento de 2005<sup>1</sup>. Pero la compensación del artículo 71 de la LGT no agota, en mi opinión, el significado del término compensación en nuestro Derecho tributario<sup>2</sup>. Conforme al clásico aserto de Berliri, el problema de la admisibilidad de la compensación se viene considerando y resolviendo no en base a principios más o menos discutibles y, apriorísticamente, afirmados, sino en base a lo que establece el ordenamiento positivo de cada país, y lo cierto es que las Leyes y Reglamentos de diversos tributos han establecido procedimientos de compensación nuevos, no asimilables en principio a la compensación regulada en la LGT, pero que resultan necesarios para un funcionamiento ágil del actual sistema tributario en el cual juegan un papel de primer orden las declaraciones-liquidaciones. Es precisamente la sustitución del régimen de declaración del contribuyente seguida de liquidación administrativa por un régimen generalizado de declaraciones-liquidaciones acompañadas de pagos al Tesoro, denominadas en el artículo 120 de la LGT *autoliquidaciones*, en el cual la liquidación administrativa expresa o tácita puede tardar años en producirse, lo que explica la aparición de la que ya propuse hace años denominar *compensación provisional*. En efecto, en muchas ocasiones el resultado de una autoliquidación consiste en una cantidad a favor del sujeto pasivo y resulta necesario por criterios de eficacia e incluso de justicia que, sin perjuicio de la comprobación administrativa de los cálculos del contribuyente y de una posible liquidación provisional o definitiva en sentido estricto, se conceda al contribuyente la facultad de *compensar* esta cantidad con la resultante de su próxima autoliquidación por el mismo tributo. En el Impuesto sobre el Valor Añadido, por ejemplo, una solución como ésta resulta prácticamente ineludible.

Cuando el sujeto pasivo de un tributo realiza una autoliquidación su actividad no consiste, desde luego, en un acto administrativo, puesto que sólo la Administración puede dictar actos administrativos. Sin embargo, la ley fija el momento de la prestación tributaria en conexión con la presentación de la autoliquidación. La obligación tributaria ya ha nacido al realizarse el hecho imponible –devengo del tributo- y se debe cumplir en el momento establecido por la ley. La extinción de la obligación puede acaecer por cualquiera de los

---

<sup>1</sup> Cfr. MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, J.M.: *El Reglamento de Recaudación en la nueva LGT*, Marcial Pons, Madrid, 2007, págs. 93-103.

<sup>2</sup> MARTÍNEZ LAFUENTE, A.. “Compensación tributaria y otras técnicas compensatorias”, en *Crónica Tributaria*, 1984, núm. 50, pág. 175.

medios aceptados en Derecho y, entre ellos, el principal es el pago o cumplimiento. El pago, en este caso, tiene la virtualidad de exonerar a quien lo realiza de las consecuencias del no pago y, en concreto, evita la actuación posterior de la Administración para percibir el importe de la deuda tributaria y la posible calificación de tal conducta como infracción, o incluso delito, con la consiguiente imposición de sanciones o penas. Con independencia del cumplimiento del deber de ingresar la cuantía resultante junto con la declaración se producirán posteriormente la liquidación expresa o tácita y la definitiva extinción de la obligación, sin prestaciones accesorias del sujeto pasivo si la liquidación coincide con la autoliquidación. Por eso, el pago que se realiza con la autoliquidación, que es verdadero pago, por sus efectos, se denomina doctrinalmente *pago a cuenta*.

Si al realizar una autoliquidación el resultado es favorable al sujeto pasivo no debe lógicamente realizarse ingreso alguno al Tesoro. Algunos tributos regulan que en este caso el sujeto pasivo podrá solicitar la devolución, la cual será acordada previa liquidación administrativa. Otros, por el contrario, facultan al sujeto pasivo para compensar automáticamente esta cantidad en la siguiente autoliquidación. Con independencia del procedimiento que seguir, si el resultado de la autoliquidación favorece al sujeto pasivo:

- le exonera de realizar pago alguno;
- constituye un crédito a favor del sujeto pasivo.

Pero este crédito no ha sido aún reconocido por el deudor, del mismo modo que cuando la autoliquidación es positiva, el débito, aunque se satisfaga por el sujeto pasivo, aún no ha sido reconocido por el acreedor. Tanto el débito como el crédito son *provisionales*, a pesar de que el primero deba ser inmediatamente satisfecho y de que el segundo, en ciertos casos, pueda realizarse mediante su imputación a la siguiente o siguientes autoliquidaciones. Débitos y créditos provisionales tienen, sin embargo, vocación de permanencia: el sistema de las autoliquidaciones se basa en la expectativa de un cumplimiento generalizado de la ley por parte de los ciudadanos y, produciéndose de forma masiva, la vocación natural de las autoliquidaciones es la de ser confirmadas en la liquidación administrativa posterior, ya sea ésta expresa o tácita. Es el mismo principio, ligado a la esencia del sistema de autoliquidaciones, el que obliga al sujeto pasivo a pagar

al Tesoro cuando la autoliquidación es positiva, y el que le faculta a compensar el resultado cuando la autoliquidación es negativa. Ciertamente esto no ha de ser necesariamente de esta forma, pero la verdad es que el legislador ha establecido para diversos períodos de los últimos tres decenios este mecanismo en varios de nuestros tributos y al jurista le compete no sólo constatar el hecho, sino tratar de hallarle una ratio satisfactoria.

El crédito *provisional* resultante de una autoliquidación no puede, por definición, ostentar la condición de *reconocido por acto administrativo* que requiere el artículo 71 de la LGT (y nótese que ello sigue siendo así a pesar de que la vigente LGT ha suprimido el adjetivo *firme* que se hallaba en la LGT originaria). Pero esto no es razón suficiente para excluir que el supuesto analizado constituya una verdadera compensación:

- En primer lugar, porque los efectos de la llamada, a efectos didácticos, *compensación provisional*, son los de una verdadera compensación: exoneran al sujeto pasivo de las consecuencias del incumplimiento de la prestación tributaria debida en el momento de presentar la autoliquidación.
- En segundo lugar, porque existe *equivalencia* entre el crédito y el débito que se compensan, ambos sujetos a confirmación, expresa o tácita, por la Administración.
- Y en tercer lugar, porque el crédito que se compensa, si bien no está reconocido por acto administrativo, sí que ha de estar investido de las condiciones señaladas por la ley para hacerlo compensable.

Esta compensación no es ya, en efecto, la compensación del Derecho privado, en cuya sede resultaría inimaginable. Pero sí que es una verdadera compensación de Derecho público, al igual que la compensación del artículo 71 de la LGT; a pesar de hallar sus raíces en el Derecho civil, no es, en puridad, un instituto civilista, sino tributario, regido por las normas del Derecho tributario y por la teoría general del Derecho. Entiéndase bien que no se trata de escindir la compensación en dos instituciones distintas, una de Derecho público y otra de Derecho privado, sino, al contrario, de hallar un concepto jurídico general de compensación en el tronco del Derecho, que tendrá dos ramas: la privada, regida por el Código civil, y la pública, regida por la Ley General Tributaria. Lo que ocurre es que del conjunto normativo del Derecho tributario se deduce hoy un concepto más amplio de

compensación que el contenido en el artículo 71 de la LGT, por mucho que esta norma se haya aprobado en 2003.

En este punto hay que formularse de nuevo la pregunta inicial: ¿puede considerarse compensación el mecanismo establecido en determinados tributos de deducción de la cuota de las cantidades ingresadas al Tesoro mediante *retención* o *pago fraccionado*?. La respuesta ha de ser afirmativa. Ocurre, sin embargo, que esta compensación se produce en el marco de una relación jurídica más amplia, como se describirá en las páginas que siguen.

La tesis de que los pagos fraccionados y las retenciones (en general, los *anticipos*) se compensan con la cuota tributaria halla, como se ha visto, uno de los principales argumentos contrarios en que tal compensación estaría sujeta a tamañas limitaciones que resultaría desnaturalizada. Así, se dice, el crédito del sujeto pasivo, sólo nacería para *morir* en manos de la cuota tributaria y, por tanto, no puede hablarse de verdadera compensación. En mi opinión, quienes así razonan no toman en consideración que las limitaciones que puedan afectar a un determinado procedimiento compensatorio no alteran, en principio, su naturaleza jurídica y que, precisamente, nuestro Derecho ofrece muestras de estas limitaciones que son consideradas como manifestaciones típicas del instituto de la compensación. Así, por ejemplo, ha de aceptarse que el uso de la *cuenta corriente* no es más que una aplicación del principio de la compensación. En efecto, en los contratos de cuenta corriente (no regulados por el Código de Comercio, pero aceptados por la doctrina y la jurisprudencia), la compensación se produce de forma automática, pero no a instancias del deudor, sino en el marco de un contrato que impone a las partes una conducta futura, obligándolas a regular y liquidar en una forma determinada las eventuales relaciones crediticias que entre ellas puedan constituirse.

Precisamente el concepto de cuenta corriente resulta idóneo para explicar el marco en el que se desenvuelven dos de las formas de compensación tributaria mencionadas en las páginas precedentes:

- la compensación de los *anticipos* con las cuotas tributarias;

- y la compensación del resultado favorable al sujeto pasivo en una autoliquidación con la cuota tributaria resultante de la siguiente o siguientes autoliquidaciones.

En el Derecho tributario puede concebirse que la *cuenta corriente* no nace del contrato, sino *ex lege*, es decir, es el resultado de un mecanismo de conjunción entre la norma y uno o varios hechos desencadenantes de efectos. Puede definirse como *la relación jurídica nacida de la ley según la cual se compensan provisionalmente los créditos tributarios, los anticipos, los pagos a cuenta y las cantidades a reembolsar de un sujeto pasivo originados en la aplicación de un mismo tributo*. La diferencia con la cuenta corriente de Derecho privado no sólo por el origen en la ley, sino porque aquí no se da una mutua concesión de créditos, sino una articulación técnica de las diversas incidencias económicas de la aplicación del impuesto. *Cuenta corriente* se utiliza aquí como una institución jurídica en abstracto que no ha de confundirse con el *sistema de cuenta corriente* del artículo 71.3 de la LGT, a pesar del parentesco entre el concepto que trato de construir y la mencionada previsión legal.

Existe una cuenta corriente fiscal para cada sujeto pasivo y para cada tributo en el que el procedimiento de aplicación la genera. La cuenta se carga por el importe de las cuotas tributarias resultantes de las autoliquidaciones del sujeto pasivo. La cuenta se abona por el importe de las cantidades ingresadas al Tesoro en concepto de *anticipos* (ya sean éstos *directos*, como los pagos fraccionados, o *indirectos*, como las retenciones) y de *pagos a cuenta* (ingresos al Tesoro en el momento de presentar la autoliquidación). La cuenta se abona también por el importe favorable al sujeto pasivo de las autoliquidaciones llamadas *a devolver* y, si se diera el caso, por los créditos del sujeto pasivo reconocidos por la Administración que éste opte por compensar al amparo de la normativa propia del tributo. Consciente o inconscientemente, el legislador parecía estar pensando en 1985 en la cuenta corriente fiscal al redactar el artículo 79.c) de la Ley General Tributaria, reproducido casi literalmente hoy en el artículo 195 de la vigente LGT, que configura como infracción *determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios, a compensar<sup>3</sup> o deducir en la base o en la cuota de declaraciones-*

---

<sup>3</sup> *A compensar* es un galicismo, debería ser *que compensar*.

*liquidaciones futuras propias o de terceros*. El término *acreditar* referido a la *cuenta corriente* del sujeto pasivo adquiere así sentido, basado, precisamente, en su significado técnico.

En un momento determinado, el saldo deudor de la cuenta expresa un crédito a favor de la Hacienda Pública resultante de una auto-liquidación sin ingreso. Por el contrario, el saldo acreedor de la cuenta tiene el significado de débito de la Hacienda Pública, cuyo origen puede estar en uno o varios de los siguientes motivos:

- anticipos tributarios correspondientes a un período impositivo del cual todavía no se ha realizado autoliquidación;
- cantidades a devolver, resultantes de autoliquidación o de acto administrativo, que por opción del sujeto pasivo o por mandato de la ley se han imputado a la cuenta corriente.

El saldo cero expresa la situación de equilibrio entre los créditos tributarios nacidos de autoliquidaciones y las diferentes partidas abonadas en la cuenta. El *cierre de la cuenta* no consiste simplemente en la fijación del saldo correspondiente a un determinado momento, sino en la *elevación a definitivas, si procede, de las cantidades provisionalmente anotadas en cuenta y, en su caso, la incorporación a la cuenta del resultado de la/s liquidación/es practicada/s*. El cierre de la cuenta se produce cada vez que alguna de las cifras anotadas en ella adquiere firmeza, ya sea por transcurso del período de prescripción o mediante una liquidación definitiva. Al dictarse un acto expreso de liquidación pueden producirse los siguientes movimientos en la cuenta: cargos, si se ha incrementado la cuantía de la cuota declarada o si se han impuesto sanciones tributarias o devengado intereses de demora; abonos, si se ha disminuido la cuantía de la cuota declarada o se han reconocido intereses a favor del sujeto pasivo. En el momento del cierre de la cuenta, el saldo de las partidas que tengan la condición de definitivas deberá ser objeto de ingreso al Tesoro, si es deudor, o de devolución o *reembolso* al sujeto pasivo, si es acreedor. El saldo acreedor, sin embargo, podrá abonarse en cuenta a instancia del sujeto pasivo, si lo permite la normativa del impuesto en cuestión. También en el momento del cierre de la cuenta, el saldo de las partidas que no hayan adquirido la condición de definitivas pasa a constituir la primera

partida de la cuenta nueva, manteniendo, por supuesto, el carácter de provisionalidad que caracteriza a los asientos de la cuenta corriente fiscal.

El cierre de la cuenta no se produce con ocasión de una liquidación provisional. En efecto, en estos casos, las partidas del Debe y del Haber continúan siendo no definitivas. Si la liquidación provisional implica un incremento de la cuota tributaria se cargará en cuenta; en el momento de realizarse el ingreso al Tesoro se abonará; por último, si implica un reembolso al efectuarse se cargará.

Como he señalado más arriba, es evidente que la cuenta corriente fiscal a la que me refiero es un concepto jurídico abstracto y no existe configurada formalmente como tal en nuestro ordenamiento, siendo sólo en parte acogida como institución concreta en el artículo 71.3 de la LGT para determinados supuestos. El concepto me interesa como una explicación jurídica razonable del funcionamiento real de algunos de los impuestos estatales más importantes de nuestro sistema tributario, que contribuye a esclarecer la verdadera naturaleza y función de los anticipos tributarios.

Cuando la cuantía de los anticipos tributarios (directos e indirectos) excede la cuantía de la cuota tributaria, o, en su caso, de la deuda tributaria, el sujeto pasivo tiene derecho a que se le restituya el exceso de su aportación al Tesoro. Este derecho se distingue netamente del derecho a la devolución de ingresos indebidos regulado en el artículo 32 de la LGT, dado que aparece, expresamente, reconocido en el artículo precedente, el 31, y merecería una denominación propia, diferenciadora, como la de *reembolso*, sobre la que se ha pronunciado favorablemente, en alguna ocasión, la doctrina. Puede definirse *el reembolso*, por tanto, como la *restitución al sujeto pasivo de un tributo de las cantidades ingresadas al Tesoro a título de anticipo que excedan la cuantía de la cuota tributaria*.

El reembolso halla su marco adecuado en la *cuenta corriente fiscal* que he ensayado hasta aquí. La devolución de ingresos indebidos lo es de cantidades que la Administración posee a título definitivo, pero que, por un motivo u otro, ha de retornar. El reembolso hace referencia, por contrario, a sumas que la Administración posee a título provisional y que están sujetas, por tanto, a la determinación de su destino final. En términos jurídico-

contables, cuando la Administración devuelve ingresos indebidos, disminuye su cuenta de ingresos, mientras que cuando reembolsa ingresos excesivos, lo que hace es un cargo en una cuenta corriente fiscal. Los artículos 31 y 32 de la LGT, en efecto, recogen ahora con corrección este tema.

El reembolso puede ser provisional o definitivo. El reembolso provisional es resultado de una autoliquidación con compensación o de una liquidación provisional, y se produce en una cuenta corriente fiscal. El reembolso definitivo es resultado de una liquidación definitiva y se produce como consecuencia del cierre de una cuenta corriente fiscal.

En el Impuesto sobre el Valor Añadido la devolución al sujeto pasivo del saldo a su favor a 31 de diciembre, prevista en el artículo 115 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, y en el artículo 29 del Reglamento aprobado por RD 1624/1992, de 29 de diciembre constituye también un supuesto de *reembolso* derivado de una cuenta corriente fiscal. El origen del reembolso, sin embargo, no se halla en la previa existencia de anticipos, sino en la peculiar sistemática del IVA, caracterizada por la diferencia entre cuotas repercutidas y cuotas soportadas. Puede hablarse, por tanto, de un *reembolso* por *asimilación*.

De las páginas precedentes se deduce con naturalidad una conclusión: los *pagos a cuenta* tienen la naturaleza jurídica de *anticipos tributarios* y éstos son verdaderas obligaciones, cuya prestación consiste en realizar un ingreso al Tesoro, tras el cual nace un derecho de crédito en el marco de una cuenta corriente fiscal destinado a compensarse con la cuota tributaria.

Entre las obligaciones tributarias distintas de la principal figuran, como se ha dicho, las *retenciones* instituto que se caracteriza por los siguientes elementos estructurales:

a) El *presupuesto de hecho* de la obligación de retener es el abono por una persona física o jurídica de los rendimientos brutos del trabajo personal, del capital mobiliario e inmobiliario o de actividades profesionales y, en algunos casos, de actividades empresariales, descritos en la normativa de los impuestos respectivos.

b) El obligado tributario se denomina *sujeto retenedor*, para la mayoría de la doctrina es distinto del *sustituto* del contribuyente, y ha de ser una persona jurídica o una persona física que tenga la condición de empresario o profesional.

c) La obligación se configura por la concurrencia complementaria de un derecho-deber y de un deber:

- el derecho-deber de retener una determinada alícuota sobre los rendimientos satisfechos a un tercero.

- y el deber de ingresar al Tesoro las sumas retenidas.

A pesar de esta duplicidad de deberes, paradójicamente, la llamada obligación de *retener* es, sobre todo, una obligación de ingresar al Tesoro, hasta el punto de que no se sanciona el incumplimiento del deber de retener, sino sólo el incumplimiento del deber de ingresar. Sin embargo, lógicamente, deber de retener y deber de ingresar, son las dos caras de una misma moneda, porque al retenedor no se le exige un sacrificio económico (como al sujeto pasivo de un tributo) sino, tan sólo, el cumplimiento de una obligación específica descrita por la norma. Esta obligación deberá luego complementarse mediante el cumplimiento de otros deberes formales accesorios, como la declaración - resumen anual de retenciones, en la que deben identificarse los perceptores de rendimientos, ya sean del trabajo o del capital, así como las cuantías devengadas y las retenidas.

y d) La *base* sobre lo que se calcula la retención es la *retribución* pactada entre las partes por las prestaciones de trabajo o de capital efectuadas.

Esto es también lógico que sea así, dado que la retención implica que, de un pago que debe efectuarse, sólo una parte llegará a su destinatario en efectivo, dado que otra, por imperativo legal, se ingresará al Tesoro, aunque *en la cuenta* (no *a cuenta*, sino en la que he denominado más arriba *cuenta corriente fiscal*) del *accipiens*. En efecto no es que el *accipiens* deba conformarse con un pago parcial, sino que recibe un pago total, dividido en una parte líquida y otra *mediante anotación en cuenta*. Estas últimas cantidades se

compensarán al liquidarse la obligación tributaria principal con la *cuota líquida* y de esta operación podrá resultar una *cuota diferencial positiva o negativa*.

En el IRPF, la Orden de 30 de octubre de 1980 introdujo tempranamente algo de confusión al esquema anterior, al establecer en relación a los rendimientos del trabajo que en el supuesto de que *la empresa o entidad no practique retención alguna, abone íntegramente la retribución y no presente declaración, el perceptor deberá declarar en el Impuesto sobre la Renta una cantidad de la que restada la correspondiente retención, arroje la efectivamente percibida, deduciendo de la cuota del Impuesto, como retención a cuenta, la diferencia entre lo realmente percibido y la cantidad por él consignada en la mencionada declaración*.

Obsérvese que deja de coincidir la *base de la retención* con la retribución satisfecha y que se crea el doble artificio de que el retenedor debe ingresar al Tesoro unas sumas superiores a la simple aplicación de la alícuota sobre la retribución pactada, mientras que el perceptor de rendimientos del trabajo ve como su base imponible se fija en una cantidad superior al salario real.

Para apoyar la fórmula anterior se citaba el artículo 36.1 *in fine* de la Ley del IRPF de 1978, según el cual *las cantidades efectivamente satisfechas por los sujetos obligados a retener se entenderán percibidas en todo caso con deducción del importe de la retención correspondiente*. Hay que señalar, en primer lugar, que la expresión *en todo caso* ha sido convenientemente suavizada por la Administración, al establecer el art. 151 del propio Reglamento del IRPF de 1981 que *la presunción a que se refiere el apartado 1 anterior no se aplicará cuando se trate de rendimientos de las actividades profesionales, cuyos ingresos se determinen conforme a tarifas, aranceles o derechos de obligado cumplimiento y aprobados por disposiciones legales o reglamentarias* y por los Tribunales, al declarar no aplicable la Orden comentada a las retribuciones de los funcionarios, que *lógicamente no pueden tener una retribución por encima de la relación administrativa contractual establecida* (sentencias de 15 de diciembre de 1983 y de 11 de septiembre de 1985 de la AT de Oviedo). En esta línea, el Tribunal Económico-Administrativo Central, en Resolución de 2 de noviembre de 1989, sostiene que la presunción del artículo 36 de la

Ley del IRPF es *iuris tantum*, dado que si fuera *iuris et de iure* no admitiría excepciones como las descritas. En consecuencia, si el obligado a retener prueba suficientemente, a través de los medios admitidos en Derecho, cual es la cuantía íntegra del rendimiento satisfecho, *esta cifra es la que ha de servir de referencia para aplicar el porcentaje de retención que proceda, sin que en estos casos deba efectuarse la elevación al íntegro de la cantidad percibida al resultar determinada su cuantía por los medios indicados*. En sentido contrario a la Resolución citada del TEAC, la Resolución de la Secretaría General de Hacienda de 14 de noviembre de 1989, en relación a las cantidades que las entidades de seguros hubiesen satisfecho por razón de seguros de prima única señala que *en este caso, los rendimientos obtenidos se entenderán percibidos con deducción del importe de la retención correspondiente*, agregando que *con este fin, se hallará el importe íntegro correspondiente del que una vez deducida la retención procedente resulte la cantidad neta percibida como rendimiento del contribuyente*.

La cuestión de fondo estriba en reanalizar el alcance del precepto contenido en el artículo 36.1 de la Ley del IRPF de 1978, y en el artículo 98.2 de la de 1991: *Las cantidades efectivamente satisfechas por los sujetos obligados a retener se entenderán percibidas, en todo caso, con deducción del importe de la retención correspondiente*. Los artículos citados forman parte en ambas Leyes del capítulo o título dedicados a la gestión del impuesto, muy alejados de los destinados a la base imponible. No tienen, por tanto, ninguna vocación de establecer una norma relativa a la base imponible, ni quieren formular una excepción respecto al principio de que el gravamen recae sobre rendimientos reales. No formulan presunción alguna sobre la cuantía de los rendimientos, por lo que es baladí la discusión sobre si ésta es *iuris et de iure* o *iuris tantum*; lo que sí establece el artículo de referencia es una presunción *iuris et de iure* (de ahí la expresión *en todo caso*, que no puede ser obviada) respecto a la deducibilidad de las retenciones al liquidarse el impuesto, se hayan éstas practicado o no.

Con la interpretación anterior, la retención vuelve a sus cauces normales: es siempre detracción sobre unos rendimientos satisfechos e ingreso posterior al Tesoro, con expresa deducibilidad de su cuantía por el perceptor con independencia de que la retención o el ingreso se hubieren o no efectuado. El artículo 98.2 de la Ley del IRPF de 1991 añadió al

redactado del artículo 36 de la vieja Ley de 1978 el inciso *salvo que se trate de retribuciones legalmente establecidas*, lo que no puede interpretarse (como quizás querría el legislador) que constituye una excepción a la regla de la elevación al íntegro, sino como una excepción a la presunción de deducibilidad de la retención teórica. En este sentido, el artículo 60 del Reglamento del IRPF de 1991 pecó de la misma ilegalidad que su antecedente, la Orden de 30 de octubre de 1980, al sostener empecinadamente que *cuando la retención no se hubiera practicado o lo hubiera sido por importe inferior al resultante de las reglas establecidas en este Reglamento, el perceptor computará como rendimiento íntegro en su declaración del impuesto una cantidad de la que, restada la retención procedente, arroje la efectivamente percibida. Asimismo, deducirá de la cuota del impuesto, como retención a cuenta, la diferencia entre lo realmente percibido y la cantidad por él configurada en la mencionada declaración.*

La polémica finalizó cuando la *elevación al íntegro* fue reducida a un supuesto residual en la Ley 13/1996, confirmando la razonabilidad de la crítica doctrinal al respecto e iluminando así sobre la verdadera naturaleza de las retenciones.

Sobre la base de lo expuesto en los apartados precedentes, puede definirse el anticipo tributario como una obligación tributaria, que *la Ley hace* nacer directamente de la realización de ciertos hechos que ella misma establece, y cuya prestación consiste en la entrega por el obligado tributario o deudor de una suma de dinero al ente público acreedor, en el marco de una relación jurídico-pública de cuenta corriente, relativa a un tributo, cuyo sujeto pasivo puede ser o no el mismo obligado tributario.

*Los anticipos* (denominados *pagos a cuenta* en el artículo 23 de la LGT) pueden ser directos, *cuando coinciden el obligado tributario a realizarlo y el sujeto pasivo del tributo* a que se refiere, o indirectos, cuando obligado tributario y sujeto pasivo son personas distintas. En este último supuesto están las retenciones y los ingresos a cuenta, ya analizados someramente, y aquí interesa referirse a los anticipos directos o anticipos, sencillamente. *El anticipo-obligación* se distingue también del anticipo voluntario, dado que en este último caso, el ingreso al Tesoro en concepto de anticipo se produce como

resultado de una facultad del contribuyente concedida por la ley y ejercida por éste. En cualquier caso, los anticipos son mecanismos jurídicos de que los entes públicos se sirven para obtener a título provisional ingresos con antelación al momento del vencimiento de las obligaciones tributarias.

El anticipo tributario directo que nuestra LGT insiste en denominar *pago fraccionado*, puede así definirse como la obligación tributaria, que la ley hace nacer de un presupuesto de hecho definido por ella, la realización de cuya prestación consiste en la entrega al ente público acreedor de una suma de dinero, por parte del obligado tributario, a quien se le reconoce un crédito por dicho importe en la cuenta corriente relativa a un tributo determinado. Atendiendo al criterio de su exigibilidad, como se ha visto, los anticipos pueden ser: obligatorios, cuando su exacción es impuesta coactivamente por el Estado u otro sujeto con poder tributario; y voluntarios, cuando su ingreso al Tesoro se ofrece como una posibilidad al sujeto pasivo con la finalidad de permitirle una autorregulación de sus deberes fiscales.

El presupuesto de hecho es el supuesto fáctico descrito por la ley como generador de la obligación de realizar el anticipo. A estas alturas, es evidente que no puede confundirse el presupuesto de hecho del anticipo con el hecho imponible del tributo, dado que aquél se da con independencia de éste, y que la obligación de anticipar es distinta de la obligación de tributar.

El fundamento del presupuesto de hecho no puede ser otro que la *ratio legis* de su elección y, ciertamente, el legislador no es absolutamente libre a la hora de determinar el presupuesto de hecho, pues está sometido a las exigencias jurídicas derivadas del ordenamiento positivo, y, básicamente, la necesidad de que cada presupuesto de hecho del anticipo se inspire en el criterio de justicia asumido por el legislador, y, por tanto, resulte acorde con los principios generales del Derecho y, sobre todo, con los principios constitucionales tributarios.

El obligado tributario es el sujeto designado por la ley que ha de realizar la prestación tributaria en favor del ente público acreedor consistente en ingresar al Tesoro una

determinada suma de dinero en concepto de anticipo tributario. La condición de obligado al anticipo es distinta de la de sujeto pasivo; ciertamente el obligado ha de ser un sujeto pasivo potencial, ya que si no el anticipo carecería de sentido, pero no necesariamente ha de serlo precisamente en el momento en que nace la obligación de anticipar.

El obligado tributario ha de poder ser sujeto pasivo o tener la consideración de tal (*cf.* art. 35.4 de la LGT).

El objeto del anticipo es la exacción de una determinada suma de dinero por la Hacienda Pública, que se abona en la cuenta corriente fiscal del obligado a realizarlo y que se compensará con el cargo correspondiente al importe de la cuota tributaria resultante de la autoliquidación o de la liquidación del tributo en el cual se haya establecido dicho anticipo.

La gestión de los anticipos puede requerir la exigencia o no de deberes formales para los obligados tributarios. En principio, es perfectamente posible concebir un sistema de gestión exclusiva por parte de la Administración, en los supuestos en que ésta conoce la realización en la vida real del presupuesto de hecho. Pero en algunos de estos casos se podrán plantear problemas respecto al fundamento del presupuesto de hecho, si éste debe referirse a períodos anteriores y no se prevé un mecanismo para contemplar la situación existente al devengarse el anticipo. Por esta razón, ordinariamente, el procedimiento de gestión de los anticipos se iniciará mediante la declaración del obligado tributario. Por este motivo, la definición de declaración tributaria del artículo 119 de la LGT aunque persiste en considerar como tal *todo documento* (cuando, en puridad, es un acto), amplía su contenido a cuanto afecte a los hechos relevantes para la aplicación de los tributos.

Siendo la obligación de anticipar una obligación pecuniaria, el objeto de su cumplimiento es la entrega de la suma de dinero debida. Los requisitos de este cumplimiento son la identidad, la integridad y la indivisibilidad. En relación con esta última, debe tenerse en cuenta la posibilidad de solicitar el aplazamiento conforme al artículo 65 de la LGT. En cualquier caso, el cumplimiento parcial de la obligación será posible en la práctica si el anticipo se autoliquida y, aunque este cumplimiento parcial no surtirá el efecto de extinción de la obligación, sí que la cuantía ingresada tendrá derecho a compensarse con la

resultante de la cuota tributaria. De *lege ferenda*, al anticipo le resultaría más aplicable la figura de la *dispensa* que la del *aplazamiento*. En efecto, el aplazamiento de los anticipos plantea dificultades insalvables como el tiempo necesario para resolver en la práctica las solicitudes y el supuesto paradójico del anticipo aplazado relativo a una liquidación que resulte negativa (¿qué sentido tendrían entonces los intereses exigidos por el aplazamiento? ¿se extinguiría la obligación aplazada de anticipar?). Mejor sería el establecimiento de un procedimiento ágil de *dispensa* del anticipo (por dificultades de tesorería o, incluso, por variación, cuando la ley no lo prevea, de los resultados del período), que no incurriría en la prohibición de la condonación, por no afectar, en definitiva, a la cuota tributaria.

Mientras tanto, sin embargo, no habiéndose introducido en nuestro ordenamiento la figura de la dispensa del anticipo, la Administración acepta ordinariamente las solicitudes de aplazamiento que se le presentan en relación, sobre todo, a los anticipos en el Impuesto sobre Sociedades. Si al final del ejercicio la empresa tiene pérdidas o simplemente resulta una cuota diferencial negativa, se le planteará el dilema de minorar los anticipos aplazados de la cuota diferencial, llegado el vencimiento del plazo concedido pagar las cantidades aplazadas y esperar el reembolso de lo ingresado en exceso un año después (!?) o, sencillamente, solicitar de la Administración que practique una liquidación provisional del impuesto en la que se determine la cuantía que reembolsar o que pagar, eventualmente, por el sujeto pasivo, sin incluir ya a los anticipos. La simple descripción de ambas alternativas justifica suficientemente la opción por la segunda. La Administración no deberá, además, liquidar intereses de demora por el supuesto aplazamiento del anticipo, dado que, confirmada la inexistencia de la obligación de pagar el tributo deviene en jurídicamente improcedente la obligación de anticiparlo.

Hoy es pacífica la doctrina en considerar que la obligación tributaria puede extinguirse por cualquiera de las causas aplicables en general a todo tipo de obligaciones, cualquiera que sea el cuerpo legal en que aparezcan reguladas, siempre que no haya disposición tributaria en contrario o lo impida un principio general de esta rama del Derecho. Esta afirmación puede hacerse extensible a los modos de extinción de los anticipos. Ciertamente la forma principal de extinción de la obligación de realizar anticipos es el pago o cumplimiento,

pero conviene analizar la aplicabilidad o no de un instituto peculiar, la novación, cuyo estudio puede ofrecernos una interesante conclusión.

Ciertamente, como reconoce la doctrina, la novación no es, en general, admisible como forma de extinción de las obligaciones tributarias, como se desprende del principio según el cual la Administración no puede disponer de las cuotas tributarias de que es acreedora. Esto es, en efecto, así con la obligación tributaria, pero no puede predicarse lo mismo de una obligación distinta, en concreto, la de realizar anticipos directos o indirectos, que puede extinguirse mediante novación objetiva *ex lege*, afirmación que justificaré en los párrafos siguientes.

La obligación de realizar un anticipo tributario directo se caracteriza por suponer un ingreso al Tesoro en la forma de exacción coactiva al obligado tributario en un momento anterior al del vencimiento de la obligación tributaria. Una vez vencida ésta, ya no tiene sentido hablar de anticipo, porque en ese momento resulta exigible el cumplimiento de la obligación tributaria propiamente dicha. El acreedor, el sujeto activo de la obligación tributaria, es decir, la Hacienda Pública, una vez pueda instar el cumplimiento de la obligación tributaria, por la totalidad de la deuda, no deberá pretender el cumplimiento de la obligación de realizar uno o varios anticipos, sin perjuicio de que quiera y deba resarcirse del daño producido por el no ingreso de éstos. ¿Qué ha ocurrido entonces? Pues que la obligación de realizar el anticipo, de no cumplirse antes del vencimiento de la obligación tributaria, se extingue sin ser cumplida, en manos de otra obligación, nacida al devengarse el tributo, pero que resulta exigible en el vencimiento fijado por la ley, momento en el cual la primera resulta incompatible con la segunda. En efecto, en la cuantificación de la obligación tributaria se minorarán sólo los anticipos realizados y, por tanto, la cuantía de los no realizados formará parte de la deuda resultante y no podrá, por este motivo, ser exigida por separado, pues ello implicaría una duplicidad.

La incompatibilidad de la obligación tributaria con la obligación de realizar un anticipo no cumplido es, precisamente, la característica definitoria de la novación, descrita en el artículo 1204 del Código civil, al cual se acude como Derecho común: *Para que una obligación quede extinguida por otra que la sustituya, es preciso que así se declare*

*terminantemente, o que la antigua y la nueva sean de todo punto incompatible* La novación extintiva no se presume, como se deduce de la expresión que así se declare terminantemente, salvo que resulte evidente la incompatibilidad de la obligación antigua con la nueva, como resulta de la conjunción disyuntiva utilizada en el artículo citado. Se cumplen además los requisitos definidos por la doctrina para cualificar la novación:

- Una obligación preexistente que se extinga, pues sin ella carecería de causa la novación: es la obligación de realizar un anticipo.
- Creación de una nueva obligación cuando se trata de novación propia: es la obligación tributaria, que nace al devengarse el tributo pero que resulta exigible a su vencimiento. El vencimiento requiere la cuantificación de la deuda y esto es lo que produce, como se ha visto, la incompatibilidad con el anticipo.
- Disparidad entre ambas obligaciones sucesivas, pues sin este requisito se trataría de un mero reconocimiento de deuda: es evidente que es substancialmente distinta la obligación de anticipar, de la obligación de pagar el tributo.

La novación se produce *ex lege*, lo que convierte en irrelevante la existencia o no de *animus novandi*. No podría ser de otra manera, por cuanto la Administración no puede transigir, en general, respecto de la deuda tributaria: la novación se produce no por voluntad de las partes, sino por concurrencia de una previsión normativa (al cuantificarse la obligación tributaria se deducirán sólo los anticipos realizados) con una conducta del obligado tributario (no cumplimiento de la obligación de ingresar el anticipo). Esta novación *ex lege* es perfectamente incardinable en el Derecho tributario.

La novación extingue las obligaciones accesorias de la obligación antigua, porque siguen la suerte de la principal. Por ejemplo, se extingue el deber de presentar la declaración correspondiente a los anticipos no realizados. Sin embargo, no se extinguen aquellas obligaciones accesorias de las que la Administración no puede disponer ni la ley lo prevé y que, por tanto, por mandato legal, no pueden quedar afectadas por la novación, como, por ejemplo, la obligación de pagar el interés de demora entre la fecha última del plazo

reglamentario de ingreso del anticipo y la del día en que se produce la autoliquidación del tributo al que esté vinculado el mismo (salvo que de la liquidación se deduzca la inexistencia de cuota tributaria, lo que implicará la improcedencia sobrevenida de la obligación de anticipar, como se ha visto más arriba). Este hecho no afecta, sin embargo, la esencia de la novación, como se demuestra por la existencia de excepciones al principio general de extinción de las obligaciones accesorias, como las derivadas del pacto entre las partes que pueden acordar que tales derechos subsistan en favor del nuevo crédito o del interés de tercero, por aplicación en este último caso del principio *res inter alios acta, nec nocet nec prodest*. Si estas excepciones no pervierten la novación, tampoco lo hace la anteriormente citada, que es consecuencia de la naturaleza jurídico-pública de las obligaciones de que se trata.

La novación aquí estudiada es objetiva al realizarse por cambio de la causa de la obligación: la prestación debida como anticipo se convierte en prestación debida como tributo.

En mi opinión, la insistencia del artículo 23.1 *in fine* de la LGT sobre el carácter autónomo de la obligación de anticipar está destinada a impedir la operatividad de la novación, pero entiendo que la existencia de ésta puede seguir sosteniéndose.

La tesis anterior, propuesta inicialmente por mí en 1990, fue acogida por la Resolución del TEAR de Andalucía de 26 de octubre de 1993, que entendió que *por su propia naturaleza, la autonomía de dicho ingreso a cuenta y de dicha declaración solamente tiene sentido si se produce con anterioridad al acto de autoliquidación de la obligación principal a la que sirve, de modo que una vez producida ésta, no puede ser exigido el cumplimiento de aquélla*.

Un poco después, la Resolución del TEAR de Cataluña de 23 de noviembre de 1994 se sumó plenamente a la doctrina expuesta. La Resolución se refería a distintas cuestiones, pero se entresaca la que aquí interesa.

Los antecedentes de hecho son los siguientes:

**Primero.-** *Que el día 20 de octubre de 1992 la entidad presentó declaración-liquidación del segundo pago a cuenta del Impuesto sobre Sociedades de 1992, por importe de 35.543.126.- ptas., solicitando asimismo aplazamiento en el pago de dicha cantidad ofreciendo garantía.*

**Segundo.-** *Que el día 10 de diciembre de 1992 el Ilmo. Sr. Delegado Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Cataluña denegó la concesión de aplazamiento solicitado, siendo notificado dicho acuerdo el día 15 de diciembre de 1992.*

**Tercero.-** *Que el día 20 de diciembre de 1992 la entidad presentó declaración-liquidación del tercer pago a cuenta del Impuesto sobre Sociedades de 1992, por importe de 35.543.126.- ptas., solicitando aplazamiento en el pago de dicha cantidad y ofreciendo idéntica garantía a la descrita.*

**Cuarto.-** *Que el día 29 de diciembre de 1992 se presentaron ante el Ilmo. Sr. Delegado Especial de la AEAT dos escritos en los que se instaba la reconsideración de la denegación de los aplazamientos solicitados los días 27 de julio de 1992 y 20 de octubre de 1992, respectivamente esgrimiéndose diversos argumentos al efecto y aportándose como garantía cuatro mil obligaciones, de 10.000.- ptas. de valor nominal cada una de ellas, emitidas por....*

**Quinto.-** *Que el día 4 de enero de 1993 el Ilmo. Sr. Delegado Especial de la AEAT resolvió la concesión, en determinadas condiciones, de aplazamiento de pago de las siguientes liquidaciones.*

<b>Deuda tributaria</b> <b>Deuda</b>	<b>Situación de la</b> <b>principal</b>	<b>Importe</b> <b>demora</b>	<b>Intereses de</b> <b>ingresar</b>	<b>Cantidad a</b> <b>ingreso</b>	<b>Fecha de</b>
Pago cta. Soc./ 92	Voluntaria	36.139.082	1.805.964	37.945.046	21/6/93
Pago cta. Soc. 92	Voluntaria	35.543.126	2.103.374	37.646.500	21/6/93

**Sexto.-** *Que, en garantía del pago de los débitos anteriormente expresados, constituyó la compañía X S.A. aval solidario en el pago de la misma, así como pignoró la propia interesada N obligaciones convertibles de...*

**Séptimo.-** *Que con fecha 18 de marzo de 1993 la entidad reclamante volvió a pedir aplazamiento de los débitos antes enunciado.*

**Octavo.-** *Que el día 22 de marzo de 1993 dictó el Ilmo. Sr. Delegado Especial de la AEAT de Cataluña acuerdo por el cual accedía en sus términos al aplazamiento solicitado por la actualmente reclamante, recalculándose los intereses de los respectivos débitos y estableciéndose como calendario de ingresos el siguiente:*

<b>Deuda tributaria</b> <b>Deuda</b>	<b>Situación de la</b> <b>principal</b>	<b>Importe</b> <b>demora</b>	<b>Intereses de</b> <b>ingresar</b>	<b>Cantidad a</b> <b>ingreso</b>	<b>Fecha de</b>
Pago cta. Soc./ 92	Voluntaria	36.139.082	2.887.166	39.026.248	20/9/93
Pago cta. Soc. 92	Voluntaria	35.543.126	3.166.746	38.709.872	20/9/93

**Noveno.-** *Que el 31 de marzo de 1993 presentó la entidad declaración-liquidación por el Impuesto sobre Sociedades de 1992, consignando una base imponible de 309.505.256.- ptas. y una cantidad a devolver de 134.053.411.- ptas. suma de una pretendida cuota*

*negativa, que ignora ese Tribunal a que concepto puede responder dentro de la mecánica del Impuesto sobre Sociedades, y de los pagos a cuenta cuyo ingreso se hallaba aplazado, por importes respectivos de 62.967.159.- ptas., (cuota), 35.543.126.- ptas. y 35.543.126.- ptas.*

**Décimo.-** *Que el día 17 de septiembre de 1993 la entidad dirigió escrito al Ilmo. Sr. Delegado Especial de la AEAT de Cataluña y en el que se reivindicaba (...), con amplia exposición de razonamientos jurídicos, la inexigibilidad de las cantidades aplazadas en concepto de pagos a cuenta del Impuesto sobre Sociedades al haberse declarado éste sin bases ni cuotas positivas, solicitándose la anulación de las liquidaciones correspondientes a los anticipos tributarios o “pagos a cuenta” del ejercicio 1992.*

**Undécimo.-** *Que el día 21 de septiembre de 1993 fueron expedidas certificaciones de descubierto y dictadas providencias de apremio por los conceptos 2º pago a cuenta del Impuesto sobre Sociedades de 1992 y 3er pago a cuenta del Impuesto sobre Sociedades de 1992, liquidándose sobre los importes principales el recargo de apremio consiguiente y resultado una deuda total respectiva de 46.831.498.- ptas. y 46.451.846.- ptas.*

**Duodécimo.-** *Que, disconforme con las tres providencias de apremio antes mencionadas, interpuesto la interesada el día 7 de octubre de 1993 sendas reclamaciones económico-administrativas contra las mismas.*

**Decimotercero.-** *Que, con posterioridad a estos hechos, el 23 de marzo de 1994, el Jefe de la Dependencia de Recaudación de la Delegación de la AEAT de Barcelona dictó resolución, en su forma desestimatoria de recurso de reposición, por la que, en base al Informe de la Dependencia Regional de Recaudación de 19 de noviembre de 1993, por lo referido a la incompatibilidad entre ingreso de los pagos a cuenta y presentación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades, se predicaba la autonomía de la obligación tributaria de efectuar los pagos a cuenta del Impuesto sobre Sociedades con respecto a la declaración-liquidación anual del mismo, de tal suerte que sólo sería incompatible la exigencia de unos con la otra en el caso de liquidación-administrativa definitiva de dicho concepto tributario.*

**Decimocuarto.-** *Que, disconforme también con el tenor de la anterior resolución, la sociedad interesada interpuso contra la misma reclamación económico-administrativa entre este Tribunal al día 19 de abril de 1994, solicitando la acumulación de ésta con las que se tramitaban ya conjuntamente lo que le fue concedido por resolución del Sr. Abogado del Estado- Secretario de este Tribunal de 10 de mayo de 1993.*

**Decimoquinto.-** *Que el mismo día 19 de abril de 1994, la reclamante formuló haberle sido puesto de manifiesto al expediente administrativo, alegaciones en defensa de su derecho.*

**Decimosexto.-** *Que, por lo que respecta al primer conjunto de argumentos, encaminados a demostrar la improcedencia de las liquidaciones que exigen los pagos a cuenta del Impuesto una vez ésta ya se ha devengado e incluso se ha autoliquidado, empieza la reclamante por decir que la obligación de realizar un “anticipo tributario directo” (que es, según la reclamante, como se consideran los pagos a cuenta por la doctrina más reciente) se caracteriza por suponer una obligación de ingreso en un momento anterior al del vencimiento de la obligación tributaria y que, una vez vencida ésta, no tiene sentido hablar de anticipo porque en este momento resulta exigible el cumplimiento de la obligación tributaria, es decir, de la totalidad de la deuda y no sólo de una parte de la misma, por lo que resulta, a partir de ese momento, incompatible esta deuda con sus anticipos: que esa incompatibilidad es, precisamente, la característica definitoria de la novación, forma de extinción de las obligaciones descrita en el artículo 1204 del Código civil, que establece que “para que una obligación quede extinguida por otra que la sustituya es preciso que así se declare terminantemente, o que la antigua y la nueva sean de todo punto incompatibles” y al cual se acude como Derecho común; que esa pretendida novación se produce “ex lege”, lo que convierte en irrelevante la existencia o no de “animus novandi”; que la novación extingue las obligaciones accesorias de la obligación antigua, porque siguen la suerte de la principal (vgr. el deber de presentar la declaración correspondiente a los anticipos no realizados), aunque no se extinguen aquellas obligaciones de las que la Administración no puede disponer ni la ley lo prevé (vgr. la obligación de pagar intereses de demora entre la fecha última del plazo reglamentario del ingreso del anticipo y la del día en que se produce la declaración-liquidación del tributo al que esté vinculado el mismo, salvo, como sucede en el presente caso, que de dicha*

*liquidación se deduzca la inexistencia de cuota tributaria lo que implicaría la improcedencia sobrevenida de la obligación de anticipar), falta de extinción ésta que no afecta al mecanismo de la novación y que se deriva del carácter jurídico-público de las obligaciones en cuestión; que el informe de la Inspectora Adjunta a la Unidad Regional de Recaudación admite, indubitadamente, la incompatibilidad entre obligación de anticipar y obligación tributaria material, lo que constituye un precedente de inestimable valor, y que sólo resta, a partir de ello, dilucidar en qué momento se produce tal incompatibilidad, a efectos de lo cual procede traer a colación la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía de 26 de octubre de 1993, que establece que: “... por su propia naturaleza, la autonomía de dicho ingreso a cuenta y de dicha declaración solamente tiene sentido si se produce con anterioridad al acto de autoliquidación de la obligación principal a la que sirve, de modo que una vez producida ésta no puede ser exigido al cumplimiento de aquélla”, de lo cual se deduce que a partir de la autoliquidación deja de ser exigible al pago a cuenta.*

***Decimoséptimo.-*** *Que, por lo que se refiere a la pretendida improcedencia de la exigencia de intereses en los expresados Pagos a cuenta, la entidad reclamante argumenta que sí, como en el caso presente, el anticipo resulta innecesario a tenor de lo visto con la autoliquidación no se produce daño patrimonial alguno para la Hacienda Pública que deba compensarse con la satisfacción del interés de demora, dado que la inexistencia del deber de ingreso genera un efecto de ilegitimación de la obligación de anticipar desde su propio nacimiento, “ex tunc”, citándose, para su interpretación “a sensu contrario”, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, de 23 de marzo de 1992, la cual dispone la obligación de la Hacienda Pública de satisfacer interés legal con motivo de los reembolsos efectuados en base a lo establecido por el artículo 48 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.*

*El Tribunal, por su parte, desarrolla el siguiente discurso:*

*Que, por lo referido a la primera cuestión debatida, la de si son exigibles las cuotas correspondientes a los pagos anticipados en concepto del Impuesto sobre Sociedades una vez se ha autoliquidado éste, debe recordarse inicialmente que mantiene la parte*

*reclamante la incompatibilidad de dichos pagos anticipados desde el momento en que se haya devengado la obligación tributaria material, de lo cual se deduce que la cuota correspondiente a dicho concepto debería incluir y no deducir las cantidades no satisfechas en concepto de tales pagos (así, debe suponerse que, según la reclamante, en el caso de que se hubiese solicitado aplazamiento de dichos pagos a cuenta, en el momento de autoliquidarse el tributo, de resultar una cuota positiva no resultarían descontables de la misma las cantidades cuyo pago se hallase aplazado, y de resultar ausencia de cuota no procedería ya el ingreso ni sería necesaria una posterior solicitud de devolución de dichas cantidades); que, por su parte, la Oficina Gestora, según el informe que emitió la Sra. Inspectora Adjunta a Unidad Regional de Inspección vino a entender que tal incompatibilidad sólo podría producirse en el caso de que la Administración Tributaria hubiese comprobado y liquidado definitivamente tal tributo, momento hasta el cual procedería la exigencia de cada concepto por separado.*

*Que cita, en apoyo de sus argumentos, la reclamante una Resolución del Tribunal Económico-Administrativo de Andalucía que viene a referirse a la inexigibilidad de los pagos a cuenta una vez autoliquidada la obligación principal a la que sirve, y que debe este Tribunal recordar que ha resuelto en idéntico sentido en ocasiones anteriores, y no muy lejanas en el tiempo (así, Resolución de Sala de 31 de octubre de 1994 o Resolución de Pleno de 25 de octubre de 1994), pero que las resoluciones de este Tribunal hacen referencia a la improcedencia de que la Administración liquide las cuotas en concepto de pago a cuenta una vez ya se ha autoliquidado el ... en cuestión, y que, por otra parte, no implica tal inexigibilidad la de los intereses de demora correspondientes y, en su caso, la de la sanción que pudiese asimismo corresponder.*

*Que, en este sentido, debe examinarse si, una vez la cuota en concepto de pago a cuenta ha sido autoliquidada por el sujeto pasivo y, por tanto, ha pasado ya a iniciarse el procedimiento recaudatorio, es igualmente aplicable dicha doctrina que propugna la inexigibilidad de dichas cuotas, obviamente aún no pagadas, en caso de producirse la autoliquidación del tributo al que se refieren.*

*Que debe este Tribunal concluir que, efectivamente, una vez se ha autoliquidado el tributo, generador de la obligación de efectuar pagos a cuenta del mismo, dichos pagos a cuenta no satisfechos no pueden ser exigidos ni en vía de liquidación de los mismos, si no hubiesen sido autoliquidados y no ingresados, por coincidir materialmente el concepto por el que se hubiesen habido de satisfacer con el de la autoliquidación tributaria realizada, y ello con independencia de que de la autoliquidación del tributo se derive una cantidad a ingresar o no se derive deuda tributaria alguna ya que, en el primer caso, la deuda tributaria subsumiría la de los pagos a cuenta no realizados, **produciéndose la pretendida por la reclamante novación del débito tributario**, mientras que en el segundo caso la falta de dicha deuda determinaría el decaimiento de la obligación de anticipar.*

*Que resulta indiferente a estos efectos que la Administración Tributaria haya practicado liquidación definitiva o no por el concepto tributario material que se debió anticipar, ya que, de haberse producido el pago de dichos ingresos a cuenta, en el momento de autoliquidar el tributo hubiesen podido ser deducidos libremente de la cantidad a ingresar, sin necesidad de actuación administrativa alguna, y que si de la autoliquidación se hubiese derivado la solicitud de devolución de todo o parte de dichos ingresos a cuenta, tal solicitud de devolución hubiese, efectivamente, podido ser comprobada por la Administración, pero no de modo obligatorio, por lo que, de no hacerse así, hubiese tenido efectividad provisional como consecuencia de la mecánica propia de los tributos sometidos al procedimiento de autoliquidación: que por todo ello no cabe sino concluir que, igualmente, debe presumirse la certeza de la declaración del sujeto pasivo, en los términos del artículo 116 de la Ley General Tributaria, a los efectos de derivar de la misma la novación de los pagos a cuenta aún no realizados, siempre sin perjuicio de que, en su momento, la Administración pueda realizar sobre el concepto tributario en cuestión las pertinentes actuaciones de investigación y comprobación que finalicen en la práctica de la correspondiente liquidación definitiva.*

*Que si bien los pagos a cuenta por el Impuesto sobre Sociedades de que se trata en la presente reclamación no se hallaban impagados sino aplazados, que de una interpretación sistemática de la Ley General Tributaria debe entenderse que la solicitud y obtención de aplazamiento-fraccionamiento de deudas tributarias equivale al pago de las mismas, salvo*

*por lo referido al efecto solutorio de dicho pago, y que en el presente caso la reclamante había consignado en su autoliquidación el importe de dichos pagos como realizado y había solicitado expresamente su devolución, por lo que podría pensarse que pretendía cumplir originalmente con el calendario del aplazamiento concedido para luego ser resarcida por la vía de la devolución, debe entenderse que el escrito dirigido por dicha sociedad reclamante a la Administración Tributaria el día 17 de septiembre de 1993 aclaró la voluntad de dicha compañía reclamante en relación con dichas cuotas así como que, en todo caso, el efecto de decaimiento de la obligación de ingresar los pagos a cuenta se produce, tal y como dice la reclamante “ex lege”.*

*Qué lógicamente, en la medida en que dichos pagos a cuenta deben considerarse inexigibles desde la autoliquidación practicada, debe también decretarse la invalidez de las providencias de apremio dictadas por la falta de su ingreso, atendándose, en este sentido, una parte de las pretensiones de la reclamante.*

*Que, no obstante, y ya entrado en la segunda cuestión, referida a la procedencia o no de la exigencia de intereses de demora con respecto a los pagos a cuenta no ingresados y cuya obligación de ingreso se haya de entender novada por la presentación de la autoliquidación del tributo al que se refieran, debe decirse que en todo caso la extinción de las obligaciones tributarias de efectuar los pagos a cuenta se produce “ex nunc” desde el momento de dicha autoliquidación del tributo, no siendo procedente la distinción entre aquellos casos en los que de esta autoliquidación se derive cuota tributaria de aquéllos en que no sea así.*

*Que no comparte este Tribunal la argumentación de la reclamante cuando pretende que la inexistencia del deber de ingreso de cuota tributaria alguna por el tributo en cuestión genera un efecto de ilegitimación de la obligación de anticipar desde su propio nacimiento, “ex tunc”, sino que, contrariamente, debe afirmarse que la obligación de efectuar un pago a cuenta participa de una doble naturaleza de anticipo de la cuota tributaria que en su día resulte exigible por el tributo de que se trate, si la tomamos desde un punto de vista material, y de obligación tributaria autónoma, si la consideramos desde un punto de vista técnico-jurídico o formal, dado que dicha obligación no puede quedar*

*sometida a una especulación en cuanto a la futura existencia o no de cuota tributaria o a la libre voluntad de ingreso por parte del sujeto pasivo; que esa obligación, por tanto, es plenamente exigible con anterioridad al hecho de la autoliquidación del tributo, y que, una vez producida ésta, se extinguirá, lo que no quiere decir que nunca haya existido sino todo lo contrario, por lo que dejara de ser exigible, en su caso, la cuota de dicho pago a cuenta, pero no así los intereses que como consecuencia de la falta de pago del mismo se hayan devengado, en aplicación de lo dispuesto por el artículo 36 de la Ley General Presupuestaria, dado que en ningún caso podrá entenderse que la Hacienda Pública no haya tenido derecho a disponer de las cantidades que hubiesen debido pagarse a cuenta hasta el momento, como mínimo, de la autoliquidación del tributo, y eso del mismo modo en el caso de no resultar cuota tributaria que en el de resultar tal cuota, ya sea por importe superior igual o inferior al de los pagos a cuenta que se hubiesen debido realizar.*

*Que, por ello, procede efectivamente que la Administración Tributaria liquide los intereses de demora por el período que media entre el día final del período voluntario para el ingreso de cada pago a cuenta y el día en que se haya producido la autoliquidación del tributo a que se refieren.*

En resumen, una resolución de impecable factura jurídica del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, en la que no se acogieron todas las pretensiones de la reclamante, puesto que se ordena la liquidación de intereses de demora entre el vencimiento del anticipo y el vencimiento de la obligación tributaria –criterio ciertamente defendible-, pero en la que se aceptó con meridiana claridad la improcedencia de exigir anticipos tributarios (los mal llamados pagos a cuenta) a partir del momento de la autoliquidación del tributo. El Tribunal se decantó, pues, por aceptar que los anticipos se extinguen por novación objetiva *ex lege* al resultar exigible la obligación tributaria, demostrando una vez más que el Derecho tributario no es un islote economicista sino una rama del árbol jurídico, por lo que goza del fecundo riego de la sabia que le llega del tronco, es decir, del Derecho civil.

La doctrina de los Tribunales de Andalucía y de Cataluña fue, sin embargo, desautorizada por el TEAC y también por la Audiencia Nacional, por lo que parecía haberse pasado una

página de nuestra historia jurídica. No obstante, la cuestión recobró fuerza y vigor hace unos años, mediante la sentencia del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 1999 (ponente: don Alfonso Gota Losada) y ha adquirido actualidad en la sentencia del propio Tribunal Supremo de 27 de febrero de 2007 (ponente: don Manuel Vicente Garzón Herrero).

La sentencia de 13 de noviembre de 1999 no se recata en criticar *uno de los más graves problemas derivados de la insuficiente regulación del instituto jurídico de la retención tributaria*, para a continuación describir *obiter dicta*:

“En el caso de autos es innegable que la entidad mercantil “Mare Nostrum, S.A.” declaró correctamente tanto el importe total de las retribuciones de trabajo personal, aplicando a éstas los tipos porcentuales de la tabla de retenciones, como el importe total de las comisiones por producción de seguros, a los que aplicó el tipo del 5 por 100. Pues bien, si todos los empleados de “Mare Nostrum S.A.” hubieran declarado, por su parte, verazmente a efectos de su Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sus retribuciones del trabajo personal y sus comisiones, puede afirmarse apodóticamente que respecto de todas estas retribuciones habrían pagado el impuesto correspondiente y, por tanto, la exigencia posterior a “Mare Nostrum S.A.” de las cuotas adicionales por retenciones, debidas al efecto de acumulación de unas y otras y a la aplicación a la suma de los tipos porcentuales de la tabla de retenciones, implicaría indubitablemente una clara, rotunda y abusiva doble imposición, que sólo 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, etcétera.

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.”

Antes de entrar en la segunda de las sentencias mencionadas, resulta ilustrativo recoger la doctrina clásica de la pretendida *autonomía* de las retenciones, contenida, por ejemplo, en la sentencia de la Audiencia Nacional de 5 de octubre de 2006 (ponente: doña María de la Esperanza Córdoba Castroverde), que, literalmente, señala:

“Resta por examinar la cuestión relativa al enriquecimiento injusto que achaca a la Administración Tributaria, sobre la base de que los sujetos pasivos objeto de retención, al cumplimentar sus declaraciones del IRPF dedujeron tan sólo las cantidades efectivamente retenidas y no las que teóricamente les hubieran debido retener, motivo de impugnación respecto del cual conviene hacer algunas consideraciones.

Estima la Sala que la obligación de retener a cuenta del I.R.P.F. parte de las retribuciones a profesionales y trabajadores abonadas por la demandante e ingresarla en la Hacienda Pública, constituye un deber fiscal de carácter autónomo impuesto al mismo por los artículos 10 y 36.1 de la Ley 44/1978, en relación con los artículos 147 a 151 del Reglamento del I.R.P.F. aprobado por el Real Decreto 2348/1981, de 3 de agosto, con relación a los ejercicios anteriores a 1992, y por los artículos 98 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, y 42 y 43 del Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre, con relación al ejercicio 1992 y siguientes, pues tal y como señalan las sentencias de esta Sección de 4 de febrero y 7 de noviembre de 1997, el ingreso anticipado o la retención a cuenta debe separarse de la futura obligación tributaria que con él se relaciona, dado que la obligación de practicar la retención y realizar el correspondiente ingreso supone una obligación autónoma que genera verdaderas deudas tributarias de carácter instrumental que se extinguen por el ingreso anticipado, surgidas, asimismo, de presupuestos de hecho diferentes al hecho imponible del tributo y cuyo objeto es precisamente el ingreso anticipado, si bien las cantidades ingresadas anticipadamente, se tendrán posteriormente en cuenta respecto de la obligación tributaria del impuesto de referencia, nacida de la realización del hecho imponible y a cargo del sujeto pasivo. En consecuencia, puede concluirse con aquellas sentencias que en los tributos en que se prevé la retención y el ingreso a cuenta o aquellos otros en que se regula el pago fraccionado, la prestación tributaria no se ingresa íntegramente a través del mecanismo ordinario de una obligación tributaria surgida de la realización del hecho imponible sino que constituyen unas obligaciones diferentes, surgidas de otros presupuestos de hecho cuyo objeto es el ingreso de determinadas cantidades de dinero, bien a cargo del sujeto pasivo en los pagos fraccionados, bien a cargo de un tercero como ocurre en el supuesto que nos ocupa.

En apoyo del planteamiento expuesto resulta esgrimible el art. 11.1 del Real Decreto 1684/1990, de 10 de diciembre, que aprueba el Reglamento General de Recaudación, el cual al referirse a los deudores principales de la deuda tributaria, impone la obligación de satisfacer la deuda tributaria en primer lugar al contribuyente, al sustituto, al que deba ingresar a cuenta o al retenedor,

criterio acogido hoy por la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria, que regula el ingreso a cuenta derivado de las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener (así como los pagos a cuenta o fraccionados) como obligaciones tributarias distintas a la de abonar la cuota del tributo y las considera, al igual que esta última, constitutivas de la deuda tributaria.

Por otro lado, la Jurisprudencia del Tribunal Supremo, en interpretación de los arts. 10 y 36 de la Ley 44/78, ha avalado el criterio aquí expuesto. Así, siguiendo la doctrina sostenida en la STS, Sala 3ª, de 16 de diciembre de 1992, en la que se citan las Sentencias de 17 de mayo y 29 de septiembre de 1986, 16 de noviembre de 1987, 27 de mayo de 1988 y 22 de febrero de 1989, puede afirmarse que los ya citados preceptos legales imponen dos obligaciones: una retener en concepto de pago a cuenta la cantidad que proceda, y, otra ingresar su importe. De esta forma no es correcto suponer que la conducta ilícita que significa el incumplimiento de una obligación legal –retener- tenga poder liberatorio respecto de la otra –ingresar su importe- de suerte que ha de concluirse que la omisión de retener o detraer no excusa del correlativo de ingresar. Y es que, advierte la STS de 27 de mayo de 1988, “pretender otra cosa es infringir el artículo 31 de la Constitución que proclama la obligación de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas, e interpretar de forma verdaderamente singular las normas tributarias, imponiendo la obligación a quien realizó lo más -declaración y retención incorrecta por defecto- que a quien faltando a la totalidad de sus obligaciones, no realizó ni declaración ni retención alguna, e incluso dando así lugar a que, por cese en el trabajo de alguno de sus empleados, o incluso por fallecimiento, la Administración -y el resto de los ciudadanos- se vean perjudicados por una conducta solamente imputable a la empresa apelante que incumplió de modo absoluto sus deberes fiscales”.

Añade también la primera Sentencia citada que no cabe por otro lado entender que con la mencionada doctrina se produce la “doble imposición” ya que el sujeto pasivo ha de deducir de la cuota –art. 29 G.4 de la Ley 44/1978 y art. 83 de la nueva Ley 18/1991, de 6 de junio –el importe de las retenciones previstas en el art. 36, precepto éste que formula la presunción de que las cantidades efectivamente satisfechas por los sujetos obligados a retener se entenderán percibidas “en todo caso”, se haya hecho o no la retención- con deducción del importe de la retención, correspondiente, lo que es aplicable igualmente al art. 98.2 de la Ley 18/1991.

Sentado lo anterior y dada la autonomía del deber tributario impuesto a la demandante, cuya extinción en absoluto se vincula a la ausencia de práctica de deducción alguna por razón del I.R.P.F. por el perceptor de las retribuciones sujetas a retención en tal concepto, procede rechazar este motivo de impugnación, pues no resulta constitutivo de enriquecimiento injusto el cobro por la Administración Tributaria de las cantidades que debieron retenerse y sus intereses de demora pretendidos a través del acto impugnado.

Nótese como la Sentencia parcialmente transcrita ignora la doctrina formulada por Gota Losada en el Tribunal Supremo y que, sólo unos meses después, se ha visto confirmada por la sentencia de 27 de febrero de 2007. Centrémonos en los fundamentos jurídicos sexto a undécimo:

**SEXTO.-** El siguiente motivo esgrimido por la entidad recurrente es el de que el cobro por parte de la Administración de la retención que debió practicarse implica un enriquecimiento injusto de ésta, pues en la cuota de los sujetos pasivos correspondiente a su deuda tributaria ya ha sido cobrada la retención no practicada y que ahora se exige. Por ello, si además de la cuota en su día exigida a los sujetos pasivos (más amplia al no haber sido objeto de retención) ahora se exige la retención al retenedor, resultará que la Administración habrá recibido una doble retención. Primero, la devengada de los sujetos pasivos, aunque formalmente haya figurado como cuota del sujeto pasivo y no como retención. Segundo, la cuantía que ahora se exige en concepto de retención.

Frente a esta argumentación del sujeto pasivo, que con más o menos fortuna, ha esgrimido desde la vía administrativa, no puede aceptarse que se trata de una cuestión nueva, como afirma el Abogado del Estado en su escrito de oposición. Tanto el TEAC como la sentencia recurrida aducen, en síntesis, la naturaleza autónoma de la obligación de retener que no puede confundirse con la que pesa sobre el contribuyente, razón por la que si el retenedor no retuvo, o retuvo de modo cuantitativamente insuficiente, está obligado a hacer el ingreso pertinente con independencia de lo que haya sucedido con el sujeto pasivo receptor de las rentas. (A tal fin se razona con la conexión e independencia resultante de los artículos 10 y 36 de la Ley 44/78 ).

Prueba definitiva de que no es cuestión nueva y que su contenido ha conformado el debate de la instancia es el reproche que al recurrente dirige la sentencia de instancia cuando afirma: "la parte se ha limitado a reincidir en el argumento del enriquecimiento injusto del Tesoro."

**SÉPTIMO.-** El planteamiento justificativo de la exigencia de la retención al retenedor consiste en afirmar: "la naturaleza autónoma de la obligación de retener que no puede confundirse con la que pesa sobre el contribuyente, razón por la que si el retenedor no retuvo, o retuvo de modo cuantitativamente insuficiente, está obligado a hacer el ingreso pertinente con independencia de lo que haya sucedido con el sujeto pasivo receptor de las rentas. (A tal fin se razona con la conexión e independencia resultante de los artículos 10 y 36 de la Ley 44/78 )" Este razonamiento es sustancialmente correcto, pero exige que se le incardine en la dinámica temporal de liquidación del impuesto que la ley regula. Por eso, la obligación del Retenedor, como prescribe el artículo 10 de la Ley 44/78 opera sobre parámetros propios. La del artículo 36.1 lo hace sobre otros parámetros distintos, e incide sobre destinatario distinto, en este caso el sujeto pasivo del impuesto. En las hipótesis de desajuste entre lo que hizo el

retenedor y lo que se debió hacer la ley regula los mecanismos correctores pertinentes, que los preceptos citados recogen.

Pero el supuesto que nosotros estamos decidiendo no es este y hay que subrayarlo para no inducir a confusiones. La hipótesis que aquí se contempla supone coincidencia en el resultado de la retención entre lo hecho por el retenedor y el sujeto pasivo.

El retenedor ha creído que ha practicado correctamente la retención (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.

**OCTAVO.-** Una conducta de esta índole ya fue considerada como una "clara, rotunda y abusiva doble imposición" en nuestra sentencia de 13 de Noviembre de 1999 (F.J. 5º) por lo que en virtud del principio de Unidad de Doctrina hemos de estar a lo allí dicho.

No es ocioso, sin embargo, añadir alguna consideración sobre esta conducta de la Administración. Si la pretensión de obtener un doble pago (y no otra cosa es la doble imposición) constituye un claro abuso cuando tiene lugar en el seno de las relaciones entre particulares, el reproche que esta conducta merece es claramente superior si proviene de un ente público. 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.

Prueba concluyente de que la interpretación que sobre el alcance del artículo 10 hacen la sentencia recurrida y las resoluciones administrativas es la de que su exigencia hipertrofiada lleva de modo inexorable a esa duplicidad de pagos, de la obligación tributaria, duplicidad que, en ningún caso, puede ser una consecuencia lógica, natural y jurídica del sistema de retenciones.

**NOVENO.-** Podría argüirse que en el proceso no se ha acreditado la extinción de la obligación principal.

No es ello así. El recurrente lo ha venido alegando en la instancia judicial y en la vía administrativa. (Asombrosamente la sentencia de instancia, en el último inciso del último párrafo del fundamento noveno, sostiene que el mantenimiento de esta alegación de enriquecimiento injusto del Tesoro coadyuva al mantenimiento de la sanción). Comentario, que, por otra parte, como hemos dicho, acredita que esta alegación de enriquecimiento injusto del Tesoro no es nueva, como el Abogado del Estado sostiene en la oposición del Recurso de Casación.

La Administración pudo y debió probar que ese doble pago no se había producido. Pero en lugar de aducir y acreditar tal circunstancia (y dispone de medios para ello) ha preferido 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.

**DÉCIMO.-** 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).

Pero no se pueden, ni deben, confundir los planos en que cada responsabilidad opera, los tiempos en que son exigibles, ni los parámetros que para la exigencia

de cada una de ellas han de tomarse en consideración, y que es lo que queriendo o sin querer hacen los actos impugnados.

**UNDECIMO.-** Todo lo hasta aquí razonado nos lleva a la consideración de que tampoco es exigible la retención no practicada a los denominados "autónomos" al haber sido ya pagada la obligación tributaria por estos cuando autoliquidaron sus respectivos impuestos sobre la renta.

En definitiva, y al haber considerado improcedente también la cuota correspondiente a las retenciones de sus trabajadores, así como a la sanción impuesta, se está en el caso de estimar íntegramente el recurso contencioso.