



Roj: **STS 1503/2017 - ECLI:ES:TS:2017:1503**

Id Cendoj: **28079130022017100147**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **17/04/2017**

Nº de Recurso: **785/2016**

Nº de Resolución: **665/2017**

Procedimiento: **CONTENCIOSO - APELACION**

Ponente: **JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ PV 4141/2015,**  
**STS 1503/2017**

## **SENTENCIA**

En Madrid, a 17 de abril de 2017

Esta Sala ha visto el recurso de casación para unificación de doctrina nº. 785/2016, interpuesto por la sociedad Centro para la Cultura y el Conocimiento, S.A., representado por la procuradora D<sup>a</sup>. María del Carmen Hurtado de Mendoza Lodares, bajo la dirección letrada de D. Francisco Javier Paunero Hernando, contra la sentencia de fecha 13 de noviembre de 2015, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en el recurso de dicho orden jurisdiccional nº. 321/2014, seguido contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa, de fecha 18 de marzo de 2014, que desestimó las reclamaciones económico-administrativas acumuladas números 2012/0815 y 2012/0816, relativas al IRPF, ejercicio 2010, y sanción. La sentencia confirma la liquidación y anula la sanción impuesta, la liquidación se giró por retenciones a cuenta del IRPF sobre rendimientos de capital mobiliario del ejercicio 2010. Ha sido parte recurrida La Diputación Foral de Gipuzkoa, representada por la procuradora D<sup>a</sup>. Rocío Martín Echagüe, bajo la dirección letrada de D<sup>a</sup>. Ana Rosa de Ibarburu de Aldama.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez

## **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-** En el recurso contencioso-administrativo nº 321/2014, seguido ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, con fecha 13 de noviembre de 2015, se dictó sentencia cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal: « FALLO.- Que debemos estimar parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación de Centro para la Cultura y el conocimiento, S.A., contra la resolución 31458 de 18 de marzo de 2014 del TEAF de Gipuzkoa que desestimó las reclamaciones económico-administrativas acumuladas números 2012/0815 y 2012/0816, relativas al IRPF, ejercicio 2010, y sanción, estimando el recurso contencioso- administrativo, exclusivamente, en la relación con la sanción impuesta que anulamos, manteniendo en lo demás la resolución impugnada.- Sin que proceda expresa imposición de las costas procesales causadas».

**SEGUNDO.-** Contra dicha sentencia, la representación procesal de la sociedad Centro para la Cultura y el Conocimiento, S.A., presentó con fecha 11 de enero de 2016, escrito de interposición de recurso de casación para la unificación de doctrina, por entender que la sentencia de instancia, respecto de litigantes en idéntica situación y en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales, había llegado a pronunciamientos distintos a los de las sentencias que aporta de contraste ( Sentencias del Tribunal Supremo, de fechas 28 de junio de 2013, 13 de noviembre de 1999, 5 de marzo de 2008, 16 de julio de 2008, 7 de diciembre de 2009, y 25 de junio de 2013; Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de fechas



7 de abril de 2015 y 26 de junio de 2014 ), suplicando a la Sala «resuelva el recurso casando la sentencia impugnada y resolviendo conforme a lo solicitado».

**TERCERO.-** La Diputación Foral de Gipuzkoa, representada por la procuradora D<sup>a</sup>. Rocío Martín Echagüe, mediante escrito presentado con fecha 9 de marzo de 2016, formuló oposición al presente recurso, suplicando a la Sala «dicte sentencia por la que desestimando el recurso formulado de adverso confirme la sentencia nº 531/2015, de fecha 13 de noviembre de 2015, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en el recurso contencioso-administrativo nº 321/2014-2º, con expresa imposición de costas a la parte recurrente».

**CUARTO.-** Recibidas las actuaciones, por Providencia de fecha 9 de diciembre de 2016, se señaló para votación y fallo el 4 de abril de 2017, en cuya fecha tuvo lugar el referido acto.

**QUINTO.-** Con fecha 5 de abril de 2017, la presente sentencia pasa a la firma de los Excmos. Señores que conforman la **Sección Segunda** .

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** *Objeto del presente recurso de casación para unificación de doctrina.*

Es objeto del presente recurso de casación para unificación de doctrina la sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de fecha 13 de noviembre de 2015, estimatoria parcial del recurso contencioso administrativo dirigido contra la resolución 31458 de 18 de marzo de 2014 del TEAF de Guipúzcoa que desestimó las reclamaciones económico-administrativas acumuladas núms. 2012/0815 y 2012/0816, relativas a IRPF/ejercicio 2010, y sanción. La sentencia confirma la liquidación y anula la sanción impuesta, la liquidación se giró por retenciones a cuenta del IRPF sobre rendimientos de capital mobiliario del ejercicio 2010.

La cuestión en debate se centró en que mientras la recurrente sostenía que la renta obtenida por los socios por la venta de sus acciones a la propia sociedad debía tributar como ganancia patrimonial, sin que, por tanto, existiera obligación de retener, por lo que el Centro para la Cultura y el Conocimiento S.A. no practicó retención alguna a los cinco socios; la Hacienda Foral, por el contrario, mantiene que estábamos ante una operación de reducción de capital con devolución de aportaciones, pues el destino final de las acciones adquiridas por la sociedad era su amortización, por lo que la renta obtenida debía de tributar como rendimientos de capital mobiliario sujeto a retención. La Sala de instancia se decanta por esta segunda solución y desestima la demanda respecto de la liquidación. Pero junto a la cuestión nuclear, sobre la que parte recurrente no entra en este recurso, también planteó tal y como se pone de manifiesto en la propia sentencia recurrida que:

«Se argumenta que se ha procedido a regularizar la situación tributaria de la compañía y no de los socios, que declararon la venta de las acciones como ganancias patrimoniales.

En relación con esta última cuestión el Acuerdo impugnado da respuesta a la objeción en el párrafo anteúltimo, del fundamento jurídico quinto de la resolución 31458, en la que se indica que las actuarias en el documento titulado "informe sobre liquidaciones por el IRPF a practicar a los socios de la obligada tributaria, consecuencia del acta A02 nº 2012001034" de fecha 5 de octubre de 2012, señalaron que debían modificarse de oficio las declaraciones por IRPF presentadas por los socios, y solicitan que se ponga en conocimiento del Servicio de Gestión de Impuestos Directos para que se proceda a practicar las consiguientes liquidaciones provisionales en el impuesto personal de los socios. Es decir, en el contexto que nos ocupa la actuación de la Inspección resulta ajustada a derecho, sin perjuicio de que con posterioridad se haya o no procedido a regularizar la situación tributaria personal de los socios».

Al efecto ofrece la parte recurrente hasta ocho sentencias de contraste -aunque como se ha puesto de manifiesto en numerosas ocasiones por esta Sala basta con una sola sentencia en la que se de la triple identidad para la viabilidad formal del recurso de casación para unificación de doctrina-. La sentencia del Tribunal Supremo de 5 de marzo de 2008, rec. cas. 3499/2002 , aborda la cuestión de la imposibilidad de regularizar las retenciones no practicadas con desconexión del cumplimiento de la obligación tributaria principal por parte del sujeto pasivo, superando la doctrina que asumía, casi como dogma, la naturaleza independiente o autónoma de la obligación del retenedor, sin tomar en consideración la conducta del contribuyente, auténtico obligado al pago de la obligación tributaria principal (cuota tributaria), se reproduce por la parte recurrente los siguientes términos de la misma:

«Bien puede verse que la actuación de la Administración exigiendo la retención al retenedor cuando ya ha sido pagada por los sujetos pasivos la cuota correspondiente a su deuda tributaria implica una clara,



rotunda y abusiva doble imposición, como decía nuestra sentencia de 13 de noviembre de 1999 (rec. casación 166/1995).

En aplicación de la doctrina contenida en esta última sentencia, si la entidad retenedora declaró correctamente el importe total de las retribuciones de trabajo personal, aplicando a éstas los tipos porcentuales de la tabla de retenciones y si todos los empleados de la entidad hubieran declarado verazmente, por su parte, a efectos de su IRPF, sus retribuciones de carácter personal, puede afirmarse apodóticamente que respecto de todas estas retribuciones habrían pagado el impuesto correspondiente y, por tanto, la exigencia posterior a la entidad retenedora de cuotas adicionales por retenciones supondría una doble imposición que sólo se podría corregir exigiendo la empresa retenedora a sus empleados el reembolso de las cuotas adicionales por el concepto de retenciones y, a su vez, los empleados deberían revisar sus declaraciones, deduciéndose estas cuotas adicionales por retención, lo cual daría lugar a las correspondientes devoluciones, con independencia de los consabidos problemas de prescripción, admisión o no por parte de los empleados del reembolso exigido, elevación al íntegro de las retribuciones, etc.

Podría haberse argüido que en el proceso no se ha acreditado la extinción de la obligación principal, pero lo cierto es que la Administración pudo y debió probar que ese pago no se había producido, pues dispone de medios para ello. En lugar de exigirse la acreditación de tal extremo, la sentencia recurrida ha preferido poner énfasis en la naturaleza autónoma de la obligación del retenedor con respecto a la del sujeto pasivo de practicar la retención y de realizar el correspondiente ingreso.

Lo que parece lógico es que, cualquiera que sea la naturaleza de la retención (obligación accesoria de otra principal, obligación dependiente de otra, obligación en garantía del cumplimiento de otra), es imposible su permanencia cuando ha sido cumplido la obligación principal, la obligación de la que depende o la obligación que garantiza.

Así pues, el cumplimiento de la obligación principal determina la imposibilidad de exigir la cuota correspondiente a la retención. Si el contribuyente ha pagado la cuota tributaria, no tiene sentido que la Administración despliegue la pretensión de cobro sobre el retenedor, pues ello determinaría un doble cobro de la cuota correspondiente a la retención del contribuyente en su declaración, en primer lugar, y del retenedor después. Dos pretensiones de cobro, pues, dirigidas hacia dos sujetos distintos para exigir la misma cuota. Si los sujetos pasivos han cumplido con la obligación tributaria principal, no tiene sentido exigir el ingreso de la retención de una cuota debidamente ingresada.

Todo ello, naturalmente, no impide que la Administración Tributaria pueda exigir al retenedor los efectos perjudiciales (los intereses y las sanciones que el retenedor pueda merecer) que para ella se hayan producido por el hecho de no haberse practicado la retención o haberse practicado de modo cuantitativamente insuficiente.

Estos problemas se resolverían si en los expedientes en los que se discuten las retenciones se llamara al procedimiento a los sujetos del IRPF, 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 incluida la cuota que debió serles retenida, y los intereses correspondientes sobre las retenciones no practicadas y sobre la cuota diferencial descubierta.

Las consideraciones expuestas nos llevan a la convicción de que no debe ser exigible la retención no practicada al haber sido ya pagada la obligación tributaria cuando los empleados de la entidad recurrente autoliquidaron sus respectivos impuestos sobre la renta.

Y al considerar improcedente exigir la cuota correspondiente a las retenciones de los trabajadores de la entidad recurrente se está en el caso de estimar el recurso de casación...».

En términos similares se pronuncia la sentencia del Tribunal Supremo traída de contraste de 16 de julio de 2008, rec. cas. 398/2004, copiando la recurrente lo siguiente:

«En el presente caso, como se ha dicho anteriormente, concurren las circunstancias de que existió incumplimiento de la obligación de retener e ingresar respecto de las retribuciones satisfechas a seis profesionales, perfectamente identificados por nombres y apellidos e incluso con su NIF, que expedieron las correspondientes minutas de honorarios y que el acta fue formalizada transcurridos dos años desde la presentación de la declaración correspondiente al año 1992 por tales profesionales, por lo que el pago en cuota impidió la permanencia de la obligación del retenedor, ya que como dice la Sentencia antes referida, "cualquiera que sea la naturaleza de la retención (obligación accesoria de otra principal, obligación dependiente de otra, obligación en garantía del cumplimiento de otra), es imposible su permanencia cuando ha sido cumplido la obligación principal, la obligación de la que depende o la obligación que garantiza."»



Es cierto que puede darse la circunstancia de que no se haya extinguido la obligación principal. Tal ocurre en el caso de falta de presentación de declaración en el Impuesto por el contribuyente a quien no se retuvo, en el de omisión en ella del ingreso correspondiente e incluso en el de elevación al íntegro, al margen de que proceda o no.

Sin embargo, no es menos cierto que la Administración, que es la que cuenta con las declaraciones formuladas por el Impuesto y con medios suficientes para ello, pudo comprobar, y probar en el expediente administrativo o en el proceso, que no se había producido la extinción de la obligación del sujeto pasivo y que en consecuencia, la exigencia del importe de la retención no comportaba doble tributación. Y sin embargo, no desplegó ninguna actividad en ese sentido, a pesar lo llamativo que resulta que en el año 1992 la entidad hoy recurrente pagara a uno de los profesionales 13.909.920 ptas. y a otro 6.000.000 ptas.

Por todo ello, está más que justificado que en aplicación del principio de unidad de doctrina respecto de la sentencia de esta Sala de 5 de marzo de 2008, antes indicada, que se ha decantado por la subordinación de la obligación del retenedor al cumplimiento de la obligación principal, se proceda a la estimación del recurso de casación interpuesto.

No se desconoce la tradicional y fundada tesis de la obligación de retener como de carácter autónomo, haciendo posible con ello la exigencia de su cumplimiento, sin perjuicio de las posibles devoluciones de oficio a que haya lugar.

En este sentido, esta Sala, en la Sentencia de de 27 de mayo de 2002, estudió un caso semejante al que hoy se nos plantea, en el que la empresa, que no había retenido, había solicitado de la Administración, al amparo del artículo 153 de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963, la revisión de oficio de las liquidaciones que le habían sido giradas, afirmando la falta de perjuicio para sus empleados, que no habían elevado al íntegro en sus liquidaciones, así como la existencia de duplicidad de tributación.

La Administración sostuvo la validez de las liquidaciones por retenciones, sin perjuicio de "posibles devoluciones de oficio" y está fue la posición aceptada en la Sentencia, al señalar que "el caso de autos corresponde al grupo de «devoluciones de oficio», si bien se distingue de los más frecuentes, en que las retenciones se exigen por la Administración Tributaria, «ex post» al mecanismo normal de gestión tributaria del 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 aquéllas, incurriendo «prima facie» en una clara duplicidad respecto del procedente Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, porque en este caso se produce que la suma de las retenciones soportadas y deducidas, más la cuota diferencial ingresada, más las retenciones ingresadas posteriormente por el pagador, supera la cuota líquida del 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)."

Ahora bien, sin perjuicio de que ahora se siga el criterio que se ha marcado últimamente en la Sentencia de 5 de marzo de 2008, la defensa de la obligación de retener como autónoma no puede justificar que una Administración que ha de servir con objetividad los intereses generales ( artículo 103.1 CE ), ante una regulación del sistema de retenciones, que resulta imperfecta, se limite a la exigencia del cumplimiento del deber del retenedor y siendo la única poseedora de todos los datos, permanezca inactiva ante situaciones de duplicidad que le son o pueden resultar conocidas, dando lugar por vía de los hechos a la legitimación de las mismas y con ello a un manifiesto enriquecimiento injusto.

Por ello, incluso desde la postura doctrinal indicada, en el caso presente, transcurridos dos años desde el vencimiento del plazo para declarar por parte de los sujetos pasivos, que aparecían perfectamente identificados, no hubiera supuesto un esfuerzo excesivo incorporar al expediente inspector la información acerca de las correctas declaraciones de los seis profesionales, tanto de pagos fraccionados, como de la general del ejercicio, para que, incluso con las aclaraciones precisas que se solicitaran, pudieran servir de base, en su caso y en su momento, a devoluciones de oficio (originadas de forma especial en retenciones exigidas «ex post» al mecanismo normal de gestión tributaria del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, según lo antes expuesto) o a facilitar información a los sujetos afectados para que pudieran solicitar la iniciación del procedimiento de devolución de ingresos indebidos, según lo dispuesto en el artículo 155 de la Ley General Tributaria.

Sin embargo, nada se hizo en este aspecto, limitándose la Administración, una vez más, a la mera exigencia de la obligación de retención y a mantener una nueva actitud pasiva con los efectos antes indicados».



También aporta como sentencias de contraste la del Tribunal Supremo de 7 de diciembre de 2009, rec. cas. 186/2004 , que sobre un supuesto de retenciones a cuenta de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de las Personas Físicas en concepto de rendimiento de capital mobiliario, establece la imposibilidad de regularizar retenciones no practicadas con desconexión del cumplimiento de la obligación tributaria principal por parte del sujeto pasivo; o la del mismo Tribunal de 25 de junio de 2013, rec. cas. 282/2010 , sobre retenciones por rendimientos de trabajo y regularización del IRPF en sede de la sociedad pagadora en vez de en el sujeto pasivo titular de la capacidad económica, tratando sobre la problemática del enriquecimiento injusto. Baste con las citadas a los efectos que aquí interesan.

**SEGUNDO.-** *Sobre la inadmisibilidad opuesta por la parte recurrida: Falta de identidad e incumplimiento de la carga procesal de justificar las identidades.*

Después de recordar la Sra. Representante de la Diputación Foral de Guipúzcoa la naturaleza y requisitos del recurso de casación para unificación de doctrina señala que en el presente caso no existe relación precisa y circunstanciada de las identidades determinantes de la contradicción alegada, y entra a analizar una por una las sentencias traídas de contraste por la parte recurrente para negar la concurrencia de la triple identidad, en tanto que considera que la cuestión a dilucidar en el supuesto que nos ocupa fue la de la calificación jurídica realizada, esto es, si la renta obtenida por los socios, madre y cinco hijos, de la sociedad por la venta de acciones debía tributar como ganancia patrimonial sin que existiera obligación de retener o, por el contrario, como así consideró la Hacienda Foral, como rendimientos de capital mobiliario sujeto a retención.

No puede compartirse el parecer de la parte recurrida por las razones que se pasan a exponer.

Como se ha plasmado anteriormente la sentencia de instancia si bien aborda y resuelve el problema nuclear al que hemos hecho mención, también trata y resuelve la cuestión que es objeto de atención en este recurso de casación, el problema de la doble imposición y del enriquecimiento injusto cuando se lleva a cabo la regularización del retenedor sin tener en cuenta la obligación principal y su posible pago.

Es cierto, como pone de manifiesto la parte recurrida, que no cuida la parte recurrente la carga procesal que le compete de razonar y justificar la triple identidad, pues prácticamente se limita a un resumen de los pronunciamientos judiciales que trae como sentencias de contraste y en casi todos los casos a copiar aquellos pasajes que considera más adecuados para el ejercicio de comparación, pero la cuestión no es tanto la mayor o menor extensión que se realice en el esfuerzo de poner en evidencia la triple identidad, como si este es suficiente y adecuado a los fines pretendidos; al efecto cabe recordar que como tantas veces ha dicho este Tribunal, el recurso de casación para la unificación de doctrina tiene como basamento básico el principio de igualdad en la aplicación de la Ley y tiene por objeto salvar las contradicciones en la interpretación y aplicación del ordenamiento jurídico que puedan producirse entre Tribunales del mismo orden jurisdiccional, siempre que se trate de las resoluciones que son susceptibles de esta modalidad casacional. El principio de igualdad en la aplicación de la Ley está especialmente presente cuando legalmente se exige que las sentencias en comparación hubieren llegado a pronunciamientos distintos, respecto de los mismos litigantes y en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales. No cabe, pues combatir de forma directa la interpretación y aplicación que del ordenamiento jurídico haya hecho la sentencia recurrida, sino solo a través de su comparación con las que, de forma contradictoria, hubieren llevado a cabo la sentencia o sentencias ofrecidas en contraste, para ello se precisa que concurren las precisas identidades subjetiva, fáctica y jurídica, requeridas por el apartado 1 del artículo 96 de la LJ : subjetiva, porque las sentencias que se ponen en comparación han de afectar a los mismos litigantes u otros diferentes en idéntica situación; fáctica, esto es, referida a los presupuestos de hecho fijados en las sentencias recurrida y de contraste; y jurídica, lo que supone que la identidad debe darse también en las pretensiones formuladas en uno y otro proceso. Acreditada la identidad y contradicción, la estimación del recurso sólo se producirá si es la sentencia impugnada la que ha llevado a cabo una interpretación o aplicación incorrecta del ordenamiento jurídico. Ya se ha indicado que la parte recurrente se ha limitado en cada una de las sentencias de contraste a comentarlas brevemente y a copiar aquellos razonamientos que consideró apropiados para de ellos extraer la concurrencia de la triple identidad, con una sistemática que pudiera parecer insuficiente, ahora bien cuando de la simple comparación de las sentencias enfrentadas, la impugnada y las aportadas de contraste, y del análisis que realiza la parte recurrente se constata que se aborda la misma cuestión, que en este caso se trataba de la regularización de las retenciones no practicadas al retenedor sin tener en cuenta a los obligados principales y a la obligación de la que dimana el deber de retención pudiendo dar lugar a una doble imposición y a un enriquecimiento injusto de la Hacienda Pública, habiéndose llegado a respuestas diferentes, sobre doctrinas incompatibles entre sí, ha de concluirse que en estos casos cuando de la simple comparación cabe colegir que existe una evidente contradicción entre las sentencias, contradicción ontológica, esto es, derivada de dos proposiciones que, al propio tiempo, no pueden ser verdaderas o correctas jurídicamente hablando y falsas o contrarias a Derecho, cabe concluir que tal proceder por parte de la recurrente en cuanto a la carga procesal que le incumbe de



justificar la triple identidad, resulta suficiente, puesto que, como en este caso, las identidades son evidentes, de suerte que de la simple lectura de las sentencias enfrentadas surgen las identidades necesarias, por lo que parece impropio del principio de tutela judicial efectiva un rigor formal llevado al límite cuando resulta patente que materialmente concurren las identidades necesarias y la contradicción entre las doctrinas recogidas en una y otras sentencias.

Todo lo cual debe llevarnos a rechazar la posición de la Diputación Foral.

**TERCERO.-** *Sobre la doctrina correcta: El deber de retener y la prohibición de la doble imposición y del enriquecimiento sin causa.*

Para la parte recurrente la forma de proceder por la Sala de instancia conculca el art. 31 de la CE y los principios generales de prohibición del enriquecimiento injusto y doble imposición, en tanto que no es posible regularizar las retenciones por IRPF en sede de la entidad pagadora si con ello se produce doble imposición y/o enriquecimiento injusto; tal y como sucede en este caso en el que los cinco socios habían hecho frente a sus obligaciones en los ejercicios 2009 y 2010, tal y como queda acreditado en el "Informe sobre liquidaciones a practicar a los socios de la obligada tributaria, consecuencia del Acta A02 nº 20122001034" de 5 de octubre de 2012, quedando acreditado tal hecho respecto de los cuatro socios residentes en Guipúzcoa y, respecto de la residente en Barcelona, así hubiera quedado acreditado si se hubiera realizado las gestiones pertinentes frente a la AEAT, siendo lo cierto que al no haberse llevado a posteriori el ajuste que prevenían las actuarias en el Informe se ha producido la doble imposición y el enriquecimiento injusto. Por lo que conforme a la jurisprudencia del Tribunal Supremo, para evitar la doble imposición y el enriquecimiento injusto, la carga de la prueba correspondía a la Administración en virtud del principio de facilidad probatoria, sin que haya constancia alguna de haberse llevado a cabo los ajustes necesarios en los socios.

Como se ha puesto de manifiesto la Sala de instancia es consciente del problema que se suscita en casos como el contemplado y el peligro existente de que pueda producirse la doble imposición y el enriquecimiento injusto, recordemos sus propias palabras: «En relación con esta última cuestión el Acuerdo impugnado da respuesta a la objeción en el párrafo anteúltimo, del fundamento jurídico quinto de la resolución 31458, en la que se indica que las actuarias en el documento titulado "informe sobre liquidaciones por el IRPF a practicar a los socios de la obligada tributaria, consecuencia del acta A02 nº 2012001034" de fecha 5 de octubre de 2012, señalaron que debían modificarse de oficio las declaraciones por IRPF presentadas por los socios, y solicitan que se ponga en conocimiento del Servicio de Gestión de Impuestos Directos para que se proceda a practicar las consiguientes liquidaciones provisionales en el impuesto personal de los socios. Es decir, en el contexto que nos ocupa la actuación de la Inspección resulta ajustada a derecho, sin perjuicio de que con posterioridad se haya o no procedido a regularizar la situación tributaria personal de los socios». Como se observa, siendo consciente del problema la Sala de instancia considera que resulta suficiente para evitar la situación indeseable la advertencia de la inspección y la puesta en conocimiento del organismo competente para proceder, en su caso, a las liquidaciones rectificatorias.

Sin embargo esta tesis no es la mantenida por la doctrina jurisprudencial recogida en las sentencias de contraste. Recordemos sus términos: «Estos problemas se resolverían si en los expedientes en los que se discuten las retenciones se llamara al procedimiento a los sujetos del IRPF, 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 incluida la cuota que debió serles retenida, y los intereses correspondientes sobre las retenciones no practicadas y sobre la cuota diferencial descubierta.

Las consideraciones expuestas nos llevan a la convicción de que no debe ser exigible la retención no practicada al haber sido ya pagada la obligación tributaria cuando los empleados de la entidad recurrente autoliquidaron sus respectivos impuestos sobre la renta"; también: "Podría haberse argüido que en el proceso no se ha acreditado la extinción de la obligación principal, pero lo cierto es que la Administración pudo y debió probar que ese pago no se había producido, pues dispone de medios para ello. En lugar de exigirse la acreditación de tal extremo, la sentencia recurrida ha preferido poner énfasis en la naturaleza autónoma de la obligación del retenedor con respecto a la del sujeto pasivo de practicar la retención y de realizar el correspondiente ingreso.

Lo que parece lógico es que, cualquiera que sea la naturaleza de la retención (obligación accesoria de otra principal, obligación dependiente de otra, obligación en garantía del cumplimiento de otra), es imposible su permanencia cuando ha sido cumplido la obligación principal, la obligación de la que depende o la obligación que garantiza.

Así pues, el cumplimiento de la obligación principal determina la imposibilidad de exigir la cuota correspondiente a la retención. Si el contribuyente ha pagado la cuota tributaria, no tiene sentido que la Administración despliegue la pretensión de cobro sobre el retenedor, pues ello determinaría un doble cobro de la cuota correspondiente a la retención del contribuyente en su declaración, en primer lugar, y del retenedor



después. Dos pretensiones de cobro, pues, dirigidas hacia dos sujetos distintos para exigir la misma cuota. Si los sujetos pasivos han cumplido con la obligación tributaria principal, no tiene sentido exigir el ingreso de la retención de una cuota debidamente ingresada». En esta línea: «Por ello, incluso desde la postura doctrinal indicada, en el caso presente, transcurridos dos años desde el vencimiento del plazo para declarar por parte de los sujetos pasivos, que aparecían perfectamente identificados, no hubiera supuesto un esfuerzo excesivo incorporar al expediente inspector la información acerca de las correctas declaraciones de los seis profesionales, tanto de pagos fraccionados, como de la general del ejercicio, para que, incluso con las aclaraciones precisas que se solicitaran, pudieran servir de base, en su caso y en su momento, a devoluciones de oficio (originadas de forma especial en retenciones exigidas «ex post» al mecanismo normal de gestión tributaria del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, según lo antes expuesto) o a facilitar información a los sujetos afectados para que pudieran solicitar la iniciación del procedimiento de devolución de ingresos indebidos, según lo dispuesto en el artículo 155 de la Ley General Tributaria .

Sin embargo, nada se hizo en este aspecto, limitándose la Administración, una vez más, a la mera exigencia de la obligación de retención y a mantener una nueva actitud pasiva con los efectos antes indicados».

En fin, basta la lectura de las sentencias de este Tribunal Supremo traídas de contraste y el extracto seleccionado y transcrito, para comprobar que para evitar la doble imposición y el enriquecimiento injusto prohibido, en los supuestos de regularización de la obligación de retener, no basta con que la Administración adopte una posición pasiva respecto de la regularización de esta obligación de retener y remita a futuras actuaciones para la regularización de la obligación principal, sino que es preciso una actitud activa dentro del propio procedimiento de inspección referido a la obligación de retener con el fin de evitar el riesgo de la doble imposición y del enriquecimiento injusto.

No resultaba, por demás, suficiente que las actuarios en el expresado Informe dejaren señalado que debía modificarse de oficio las declaraciones de IRPF de los socios y su puesta en conocimiento de los organismos competentes al efecto, multiplicando con ello trámites innecesarios, en el mejor de los casos, o produciendo consecuencias indeseadas y prohibidas como las antes referidas, cuando dentro del propio procedimiento le resultaba sumamente fácil y nada gravoso comprobar el cumplimiento o no de la obligación "principal" por los socios de la que derivaba la obligación de retener, pues tal proceder resulta irrespetuoso con el principio de buena administración, de tan arraigada raigambre en el Derecho Europeo forjado en la jurisprudencia emanada del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y plasmado en el art. 41 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea -que aún no aplicable al caso en concreto que nos ocupa dado su ámbito material, no puede desconocerse su proyección práctica en general-, principio implícito en la Constitución , arts. 9.3 y 103, proyectado en numerosos pronunciamientos jurisprudenciales y positivizado, actualmente, en nuestro Derecho común , art. 3.1.e) de la Ley 40/2015 .

Evitar la doble imposición y la prohibición del enriquecimiento injusto en el ámbito tributario enlaza con un sistema tributario basado en el principio superior de Justicia y el de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos conforme a la capacidad económica de cada uno; lo que constituye un mandato a los responsables de gestionar el sistema impositivo, a la propia Administración Tributaria, de observar el deber de cuidado y la debida diligencia para su efectividad y de garantizar la protección jurídica que haga inviable la doble imposición y el enriquecimiento injusto de la Administración, lo que casa mal con la mera comunicación parcial -cabe recordar que uno de los socios residía en Barcelona- para que se proceda a la modificación de oficio de las declaraciones de IRPF de los socios residentes en Guipúzcoa, pues le era exigible a la Administración una conducta lo suficientemente diligente como para evitar definitivamente las posibles disfunciones derivada de su actuación, por así exigirlo el principio de buena administración que no se detiene en la mera observancia estricta de procedimiento y trámites, sino que más allá reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente.

Por todo ello procede estimar el presente recurso de casación para unificación de doctrina, y constituidos en jueces de la instancia, parafraseando lo dicho en ocasiones precedentes, ha de convenirse que la obligación de retener, sin perjuicio de posibles sanciones, en su caso, y de posibles intereses, no es posible su permanencia cuando ha sido cumplida la obligación principal, la obligación de la que depende o la obligación que garantiza, por lo que le era exigible a la Administración que dentro del procedimiento de regularización del deber de retener, comprobar su subsistencia por no haberse cumplido total o parcialmente la obligación principal.

#### **CUARTO.- Sobre las costas.**

Por lo expuesto, procede estimar el recurso de casación para unificación de doctrina, y conforme al art. 139 de la LJCA no ha lugar a la imposición de costas ni en sede casacional ni en la instancia, dada las dudas jurídicas existentes que conllevaron el pronunciamiento de la Sala de instancia.



## FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido **1.-** Estimar el recurso de casación interpuesto contra la sentencia de 13 de noviembre de 2015, dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco . **2.-** Estimar el recurso contencioso administrativo interpuesto contra la resolución 31458 de 18 de marzo de 2014 del TEAF de Gipuzkoa que desestimó las reclamaciones económico-administrativas acumuladas núms. 2012/0815 y 2012/0816, relativas a IRPF/ejercicio 2010, las que se anulan, así como los actos de los que traen causa.

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que contra el mismo no cabe recurso, e insértese en la coleccion legislativa.

Así se acuerda y firma.

Nicolas Maurandi Guillen Emilio Frias Ponce Angel Aguallo Aviles Jose Antonio Montero Fernandez Francisco Jose Navarro Sanchis Juan Gonzalo Martinez Mico Rafael Fernandez Montalvo **PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. Jose Antonio Montero Fernandez, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, la Letrada de la Administración de Justicia. Certifico

FONDO DOCUMENTAL CEJ