

# OBLIGACIONES TRIBUTARIAS Y ENRIQUECIMIENTO INJUSTO

**Aurora Ribes Ribes**  
Universidad de Alicante

## RESUMEN

La conexión existente entre algunas obligaciones tributarias puede conllevar en la práctica una cierta problemática que afecta a su cumplimiento, como ocurre en los supuestos de diferimiento, en materia de IVA, por el juego de los plazos y requisitos de los derechos de deducción y compensación, en el ámbito del IRPF, atendida la interrelación entre la obligación del retenedor y la del contribuyente, e incluso en situaciones que generan el deber de satisfacer varios tributos que, indefectiblemente, quedan unidos entre sí, como puede ser el caso del IS y del ITPAJD. Tomando como hilo conductor el posible enriquecimiento injusto de la Administración Tributaria en el que se traducen estos supuestos, fruto de la indefensión en la que la interconexión de tales obligaciones sitúa al contribuyente, el presente trabajo aborda el análisis de las Sentencias del TS de 27 de febrero y 4 de julio de 2007, así como la de 5 de marzo de 2008, a través de las cuales el Alto Tribunal efectúa un importante giro jurisprudencial, del que se colige la necesidad de dotar de una adecuada regulación positiva a este tipo de situaciones.

*Palabras clave:* Enriquecimiento injusto, obligaciones conexas, derechos de deducción y compensación en el IVA, caducidad, obligación de retención.

## SUMARIO

1. PLANTEAMIENTO: EL RIESGO DE ENRIQUECIMIENTO INJUSTO EN LA APLICACIÓN DE DETERMINADAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS. 2. EL ENRIQUECIMIENTO INJUSTO EN LOS SUPUESTOS DE DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO, TRANSCURRIDO EL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN SIN COMPENSACIÓN DE LA DEUDA. 3. EL ENRIQUECIMIENTO INJUSTO EN EL ÁMBITO DE LAS RETENCIONES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. 4. CONCLUSIÓN.

## 1. PLANTEAMIENTO: EL RIESGO DE ENRIQUECIMIENTO INJUSTO EN LA APLICACIÓN DE DETERMINADAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

El presente trabajo pretende poner de manifiesto la problemática tributaria que se produce, a nuestro juicio, como consecuencia de dos posibles supuestos: primero, cuando la Administración Tributaria efectúa un control no sobre una única obligación, sino sobre un conjunto de obligaciones tributarias y, segundo, en aquellos otros

casos en los que el procedimiento inspector tiene como objeto una única obligación tributaria que, sin embargo, puede tener vinculadas otras obligaciones sobre las cuales se proyecten necesariamente los efectos derivados de la actuación inspectora debido, precisamente, a la conexión existente entre éstas y la obligación tributaria sometida a inspección.

Esta situación puede materializarse, en definitiva, tanto en los casos en los que se comprueban distintas obligaciones correspondientes a un mismo tributo, pero relativas a distintos periodos impositivos, como cuando la comprobación alcanza a diferentes tributos. Un ejemplo de ello vendría representado por la tributación diferida, presente a través de distintas formas en nuestro ordenamiento tributario (1), que supone la existencia de una obligación tributaria conectada a su vez con otras en base a la aplicación de incentivos fiscales mediante el mecanismo del diferimiento. Pues bien, el problema a dilucidar en esta hipótesis se polariza en torno a la prescripción, planteándonos cuáles son los efectos que puede desplegar la interrupción de la prescripción de la obligación tributaria «originaria» sobre las obligaciones tributarias diferidas, que constituyen el motivo de la ausencia de tributación en el momento de la realización del hecho imponible.

Pero la trascendencia de esta problemática no se circunscribe únicamente a los supuestos de diferimiento, sino que afecta al cumplimiento de muchas otras obligaciones tributarias en las que se halla presente dicha «conexión», ya sea en materia del Impuesto sobre el valor añadido, por el juego de los plazos y requisitos de los derechos de deducción y compensación, en el ámbito del Impuesto sobre la renta de las personas físicas, donde resulta indudable la interrelación entre la obligación del retenedor y la del contribuyente, e incluso en situaciones que generan la obligación de satisfacer varios tributos que, indefectiblemente, quedan vinculados entre sí, como puede ser el caso del Impuesto sobre sociedades y del Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

Buena prueba de la relevancia práctica que está adquiriendo este tema en la actualidad son los tres pronunciamientos del Tribunal Supremo (en adelante, TS) al respecto —Sentencias de 27 de febrero y de 4 de julio de 2007, y Sentencia de 5 de marzo de 2008—, en los que se conforma una doctrina jurisprudencial sobre esta problemática que, aunque susceptible de originarse a través de múltiples y variadas situaciones, presenta en nuestra opinión un claro nexo de unión, cual es el posible enriquecimiento injusto por parte de la Administración Tributaria que dichos supuestos comportarían en ausencia de una adecuada solución al caso.

En otros términos, la tramitación de un procedimiento inspector en el que se regula el cumplimiento de una obligación tributaria implica en numerosas ocasiones consecuencias inevitables sobre otras obligaciones que, ya sea por haber transcurrido el plazo de prescripción, ya por el hecho de la caducidad o bien debido a cualquier otra causa, se traducen en una situación de indefensión en relación con el sujeto pasivo afectado y, por ende, en un posible enriquecimiento injusto de la Administración Tributaria, fru-

---

(1) Supuestos tales como la deducción por inversiones para la implantación de empresas en el extranjero, la reinversión de beneficios extraordinarios, las transmisiones de activos realizadas por ley o normas de defensa de la competencia, o el régimen especial de fusiones o escisiones en el Impuesto sobre sociedades quedarían incluidos en este ámbito, bien entendido que, aunque algunos de estos regímenes han sido derogados, conservan empero aplicación práctica por tratarse de hechos acaecidos con carácter previo a dicha supresión, aplicándose el diferimiento en los años posteriores.

to de aquella indefensión en la que la interconexión de tales obligaciones ha situado al sujeto tributario. Es precisamente este enriquecimiento injusto, tomado como común denominador de los supuestos de «obligaciones conexas» sea cual sea la naturaleza de las obligaciones tributarias afectadas, el que se erige en hilo conductor del análisis de los distintos problemas que hasta la fecha se han suscitado en esta sede y que, teniendo en cuenta la doctrina administrativa y la jurisprudencia del TS, abordaremos en las siguientes líneas.

Centrándonos en primer término en la tributación diferida, como ejemplo paradigmático de obligaciones conexas, bien entendido que este régimen supone un cierto beneficio o incentivo fiscal consistente en diferir la tributación o, en su caso, en la aplicación de una deducción, a los años siguientes al momento en que se debiera tributar o aplicarse dicha deducción, la dificultad se plantea cuando iniciado un procedimiento inspector sobre una obligación tributaria concreta y referida a un período impositivo determinado, se declare improcedente el citado diferimiento, debiendo tributar el contribuyente de forma distinta a tenor de la nueva liquidación girada a resultas de las actuaciones de comprobación.

Como es sabido, de acuerdo con la legislación vigente, el efecto interruptivo que conllevan los actos de un procedimiento inspector se circunscribe exclusivamente a la obligación tributaria concreta objeto de la investigación, sin que quepa la posibilidad de extender tal eficacia interruptiva de la prescripción a las obligaciones tributarias diferidas, indudablemente conectadas con la primera, puesto que son causa de la misma. Así las cosas, declarada por el órgano inspector la improcedencia de la aplicación del diferimiento y, consiguientemente, la necesaria tributación del beneficio total en un único período impositivo —objeto de la comprobación—, se podría colocar al contribuyente en una evidente situación de indefensión, pues, en la medida en que su propio plazo de prescripción no se consideró interrumpido por las actuaciones inspectoras, su derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos se encontraría prescrito.

Esta imposibilidad de solicitar la devolución de los impuestos satisfechos en los años sucesivos, conforme al régimen de diferimiento entonces vigente, y que ahora se reputan indebidos, motiva una doble tributación —quizás sólo parcial—, como consecuencia de la prescripción de alguno de los períodos impositivos del diferimiento que, lógicamente, no redundan sino en beneficio de la propia Administración Tributaria que, como resultado de la ausencia de resolución satisfactoria de este aspecto de las obligaciones conexas por parte del legislador, se enriquece injustamente.

Como es obvio, la hipótesis a la que nos referimos exige que el procedimiento inspector se prolongue durante varios años, sin que llegue a producirse la prescripción de la concreta obligación tributaria investigada, lo que significa una gran inseguridad para el contribuyente que, para evitar su futura posible indefensión ante una eventual prescripción del derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos cuando, finalmente, concluyan las actuaciones inspectoras e, hipotéticamente, se declare la improcedencia del régimen de diferimiento aplicado, podría incluso aventurarse a presentar dicha solicitud de devolución antes de que finalice el procedimiento inspector, pese a la manifiesta incoherencia de tal actuación por parte del contribuyente, a fin de interrumpir, cuanto menos, el cómputo del plazo de prescripción respecto de su derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos.

Adviértase que la regla a aplicar en el supuesto que nos ocupa es la prevista en el artículo 67.1 LGT, que señala que el plazo de prescripción comenzará a contarse desde el día siguiente a aquel en el que se realizó el ingreso indebido. No resulta de aplicación, por el contrario, la regla especial del cómputo del plazo de prescripción establecida para los casos en los que los ingresos indebidos son declarados como tales por una sentencia o resolución administrativa, que dispone que el plazo de prescripción para solicitar la

devolución se inicia al día siguiente de aquel en el que la citada sentencia o resolución hubiera adquirido firmeza. A diferencia de este supuesto, los casos en los que se desarrolla un procedimiento inspector resolviendo declarar la improcedencia de la aplicación de un régimen de diferimiento, no suponen declaración alguna de ingresos indebidos, lo que imposibilita traer a colación la regla especial reseñada.

En este orden de cosas, se aprecia claramente cómo una obligación tributaria devengada en un determinado ejercicio puede tener consecuencias jurídicas en obligaciones tributarias devengadas en ejercicios siguientes, provocando incluso una indeseable situación de doble imposición.

De ahí que, como ya apuntábamos, teniendo presente que el contribuyente queda desprovisto en estos casos de cualquier posibilidad de solicitar la devolución de ingresos indebidos por haber transcurrido ya el plazo de prescripción, no debe considerarse absurdo que éste active los mecanismos necesarios para evitar que el riesgo de doble imposición se convierta en una situación irreversible. En otros términos, mientras se mantenga la incertidumbre procesal sobre las pretensiones de las partes, no debe calificarse de ilógica la conducta del contribuyente tendente a mantener un recurso contra el acto de liquidación de la obligación tributaria originaria y, simultáneamente, solicitar la rectificación de las autoliquidaciones de ejercicios posteriores en base al criterio sostenido por la Administración Tributaria, con el fin de interrumpir la prescripción. Nótese, además, que el hecho de condicionar esta solicitud a la no presentación o desistimiento de aquel recurso, constituiría una vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva.

La no interrupción de la prescripción de tales obligaciones conexas que afecta de manera perjudicial al contribuyente puesto que, consumada la prescripción de las mismas, queda desprovisto de todo medio jurídico que remedie el doble pago al que conduce dicha situación anómala, así como el enriquecimiento sin causa que todo ello supone para la Administración Tributaria, ponen de relieve la necesidad de corregir la normativa en vigor, introduciendo una solución que evite estos indeseables efectos contrarios a los principios tributarios consagrados en la Constitución Española.

Una posible solución en este punto sería la de extender los efectos interruptivos de la prescripción de una obligación tributaria a los plazos de prescripción de las obligaciones conexas por aplicación de un régimen de diferimiento, de manera que el inicio de un procedimiento inspector sobre una obligación tributaria referida a un período impositivo en el que se valore la procedencia o no de la aplicación de un régimen de diferimiento (en el que se hallan implicadas distintas obligaciones tributarias relativas a diferentes períodos impositivos), tuviera eficacia interruptiva en los plazos de prescripción de todas las obligaciones diferidas vinculadas a la obligación «originaria», a través de la adición de un nuevo apartado al artículo 68.3º de la Ley General Tributaria (en adelante, LGT), en el que expresamente se incorporara dicha previsión.

Discrepante con esta solución normativa podría mostrarse, no obstante, algún sector de la doctrina, pues somos conscientes del recelo que *a priori* podría suscitar la introducción de una medida de este tipo. Incluso podría aducirse que, la pretendida extensión del efecto interruptivo de la prescripción a las obligaciones conexas respecto de aquélla que está siendo objeto de investigación, comportaría el riesgo de un posible bloqueo en relación con el cumplimiento de sus obligaciones por parte de los contribuyentes, motivo por el cual la solución que sugerimos podría considerarse inidónea. A nuestro juicio, sin embargo, una futura regulación legal en este sentido resolvería satisfactoriamente la problemática generada en los supuestos de diferimiento, modulando la aplicación de la prescripción tributaria con pleno respeto a los principios y garantías constitucionales vigentes en materia tributaria.

## 2. EL ENRIQUECIMIENTO INJUSTO EN LOS SUPUESTOS DE DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO, TRANSCURRIDO EL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN SIN COMPENSACIÓN DE LA DEUDA

Los supuestos de práctica de deducción del IVA constituyen, asimismo, un claro exponente de los efectos perjudiciales que pueden derivarse en este ámbito de las obligaciones conexas. Un primer pronunciamiento jurisprudencial en esta materia fue la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (en adelante, TSJ) de la Comunidad Valenciana de 24 de julio de 1998 que, si bien no versa directamente sobre la interrelación entre los derechos de devolución y compensación de las cuotas de IVA soportado, en combinación con la aplicación del régimen sustantivo de la prescripción, sí incide en el correlativo enriquecimiento injusto de la Administración Tributaria que comportaría la imposibilidad de deducción del IVA soportado.

En particular, el Tribunal declara procedente la deducción por la empresa absorbente de las cuotas de IVA soportadas por la empresa absorbida, en un supuesto de transmisión íntegra del patrimonio empresarial. Como señala el Tribunal, «de no permitirse la deducción del IVA soportado por la empresa absorbida, se produciría un enriquecimiento injusto por parte de la Administración, que vendría a hacer suyo definitivamente, unas cuotas de IVA que no le corresponden» (2). En este sentido, el Tribunal trae a colación la Sentencia de 29 de febrero de 1996 del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (en adelante, TJCE), conocida como «Caso Inzo» (3), en la que se estableció una doctrina —referida a otros presupuestos fácticos— perfectamente aplicable al caso que nos ocupa: «El principio de neutralidad del IVA debe primar sobre las cortapisas que en base a su deducibilidad puedan interponer las respectivas legislaciones de los países miembros, para evitar que determinadas cuotas de IVA, efectivamente satisfechas en actividades afectadas, por cuestiones formales queden sin deducirse, prevaleciendo sobre estas cuestiones formales el principio de neutralidad, que es la espina dorsal en la que se sostiene el tributo». En la misma dirección cabe citar el reciente pronunciamiento del TJCE de 10 de abril de 2008 (4), donde reitera su posición respecto al enriquecimiento injusto en el ámbito del IVA.

(2) STSJ de la Comunidad Valenciana 768/1998, de 24 de julio (Fundamento jurídico primero).

(3) STJCE (Sala quinta) de 29 de febrero de 1996. *Intercommunale voor zee waterontziltling (INZO) contra Belgische Staat*. Asunto C-110/94.

(4) STJCE (Sala tercera) de 10 de abril de 2008. *Marks & Spencer plc y Commissioners of Customs & Excise*. Asunto C-309/06. Conviene matizar, no obstante, que el presente pronunciamiento no alude al posible enriquecimiento injusto de la Administración Tributaria, sino de una de las dos partes de la relación comercial. Con todo, reproducimos las declaraciones más relevantes del TJCE a los efectos que nos interesan: «36. (...), cuando un Estado miembro ha mantenido en su legislación nacional, con arreglo al artículo 28, apartado 2, de la Sexta Directiva, (...), una exención con devolución del impuesto abonado en la fase anterior por razón de determinadas entregas o prestaciones específicas, pero ha interpretado erróneamente su legislación nacional dando lugar a que fueran gravadas al tipo normal algunas entregas o prestaciones que, con arreglo a la normativa nacional, debían haberse acogido a la exención con devolución del impuesto abonado en la fase anterior, los principios generales del Derecho Comunitario, incluido el de neutralidad fiscal, se aplican de modo que confieren al operador económico que realizó esas entregas o prestaciones un derecho a recuperar los importes erróneamente pagados por razón de dichas entregas o prestaciones». «52. El Tribunal de Justicia se ve obligado a señalar que, en una legislación nacional como la aplicable en el litigio principal, no se justifica objetivamente la diferencia de trato de los operadores económicos respecto del concepto de enriquecimiento injusto en función de su situación inicial acreedora o deudora, en materia de IVA, frente a la Hacienda Pública. La circunstancia de que un operador económico disfrute de un enriquecimiento injusto es ajena a la situación de dicho opera-

Conforme a ello y, teniendo en cuenta que el artículo 111 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA (en adelante, LIVA) permite la deducibilidad con carácter retroactivo, siempre que no se hubiese superado el período de prescripción del artículo 100, el TSJ concluye la procedencia de dicha deducción dado que no se ha producido la prescripción, al haberse interrumpido su cómputo por la interposición de los recursos, y no ser los actos firmes ni consentidos.

El razonamiento del Tribunal de Luxemburgo con ocasión del *Caso Inzo*, citado por el TSJ de la Comunidad Valenciana, nos sirve de premisa para abordar el análisis de la Sentencia del TS de 4 de julio de 2007, contraria a las Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central (5) (en adelante, TEAC) que venían rechazando la devolución de oficio de las cuotas deducibles del IVA no compensadas durante el plazo de caducidad.

En el supuesto de autos se denegaba el derecho de la entidad recurrente a recuperar determinadas cuotas relativas a un IVA proveniente de la declaración-liquidación del ejercicio 1993. Ante la imposibilidad de compensar tal exceso de cuotas en dicho ejercicio, el contribuyente pudo haberlo hecho en los siguientes ejercicios, sin embargo, debido a un error involuntario, según se alega, optó por la compensación cuando ya había transcurrido el plazo legal establecido al efecto (entonces 5 años), en lugar de solicitar la devolución de dicho IVA soportado a compensar en el último ejercicio habilitado.

La cuestión nuclear de la *litis* es, por tanto, clarificar el correcto ejercicio del derecho a la deducción o compensación de cuotas del IVA. Remontándonos en el tiempo, el presente caso encuentra su origen en el Acuerdo de 19 de octubre de 1999 de la Administración Tributaria de Calahorra que impuso a la citada entidad una sanción por infracción grave, consistente en «determinar o acreditar improcedentemente partidas a deducir o a compensar en la cuota de declaraciones futuras». Dicho Acuerdo fue confirmado por la Resolución de 28 de diciembre de 1999 del Tribunal Económico-Administrativo Regional (en adelante, TEAR) de La Rioja en lo que concierne a la inadmisión de compensación o devolución alguna de las cuotas soportadas, anulando empero la sanción impuesta.

La entidad interpuso recurso contencioso-administrativo contra la citada Resolución del TEAR, que fue resuelto en sentido favorable a la recurrente con estimación de las pretensiones deducidas en la demanda, a través de la Sentencia del TSJ de La Rioja de 21 de noviembre de 2001 (6). Disconforme con este pronunciamiento, la Administración General del Estado interpuso recurso de casación para la unificación de doctrina, dictándose por parte del TS la presente Sentencia de 4 de julio de 2007, objeto de nuestro análisis.

---

dor económico frente a la Administración Tributaria antes de la devolución del IVA, puesto que el enriquecimiento injusto se deriva, cuando existe, de la propia devolución y no de la situación previa de acreedor o deudor del Fisco de dicho operador económico». «54. Por lo tanto, procede responder a la tercera cuestión que, si bien los principios de igualdad de trato y de neutralidad fiscal se aplican por principio a un asunto como el del litigio principal, su vulneración no se produce por el mero hecho de que la denegación de devolución se haya basado en el enriquecimiento injusto del sujeto pasivo de que se trata. En cambio, el principio de neutralidad fiscal se opone a que la prohibición del enriquecimiento injusto se aplique únicamente a sujetos pasivos como los *payment traders* y no a sujetos pasivos como los *repayment traders*, siempre que dichos sujetos pasivos hayan comercializado mercancías similares. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar si así ocurre en el referido asunto. (...)».

(5) Véase, en esta línea, la Resolución del TEAC de 26 de septiembre de 2007 y la contestación vinculante de la Dirección General de Tributos de 9 de junio de 2008.

(6) STSJ de La Rioja 476/2001, de 21 de noviembre.

La interrelación en el presente caso entre los derechos de devolución y compensación que ostenta el contribuyente y los correlativos efectos que el ejercicio o no de uno de ellos produce en el otro, revelan la necesidad de prestar especial atención a este tipo de obligaciones conexas, al objeto de arbitrar una solución que permita soslayar las perjudiciales consecuencias que dicha conexión implica normalmente para los particulares y evitar, al mismo tiempo, el enriquecimiento injusto que de esta situación se deriva para la Administración Tributaria.

Lógicamente, atendiendo a los hechos acaecidos, la Hacienda Pública consideraba imposible recuperar las antedichas cuotas de IVA por cualesquiera de las opciones legales, compensación o devolución, en base a la caducidad del derecho a deducir por haber transcurrido cinco años sin que el contribuyente lo hubiera ejercitado.

En este punto, conviene recordar que, si en la declaración-liquidación de un período las deducciones superan a las cuotas devengadas, el sujeto pasivo está legitimado para recuperar tal exceso mediante alguno de los siguientes cauces: bien a través de su compensación en las liquidaciones posteriores, dentro de los cinco años siguientes a contar desde la declaración-liquidación que originó el exceso; bien solicitando su devolución por el procedimiento previsto en los artículos 115 a 116 LIVA y 29 a 32, y 71.2 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (en adelante, RIVA). En caso de optar por esta segunda alternativa, se tiene derecho a solicitar la devolución del saldo de su cuota existente a 31 de diciembre de cada año, debiendo formularse tal solicitud a través de la declaración correspondiente al último período de liquidación del año (artículo 115 LIVA).

Sin perjuicio de reconocer el error en el que incurrió el contribuyente al pretender recuperar su crédito de IVA por el sistema de compensación, una vez caducado este derecho como consecuencia de no haberlo ejercitado en el plazo pertinente, el TS subraya la vigencia en este caso del principio general en virtud del cual el mero incumplimiento de deberes formales no conlleva la renuncia a derechos subjetivos. Evidentemente, en el supuesto contemplado no ofrece ninguna duda que la voluntad del contribuyente no es renunciar, pues, como es sabido, la renuncia precisa de una manifestación de voluntad expresa, ausente en este caso. Por ello estima el TS que, resultando palmaria la voluntad del actor de obtener para sí dichas cuotas y demostrado que los IVAS soportados durante el citado período no llegaron a deducirse de manera efectiva, procede ofrecer al sujeto la posibilidad de recuperar el crédito a su favor por la vía de la devolución.

Reitera de este modo el TS la solución sentada por el TSJ de La Rioja de 21 de noviembre de 2001 que, sin embargo, no había obtenido un respaldo unánime por parte de otros TTSSJ en pronunciamientos posteriores sobre el mismo tema. La STSJ de Cataluña de 27 de abril de 2007 (7), por ejemplo, cita el fallo del TSJ de La Rioja pero aplica el criterio contrario, basándose en lo establecido por la STSJ de Cataluña de 15 de junio de 2001 (8). Con todo, es posible constatar que el seguimiento de la posición sustentada por la primigenia Sentencia del TSJ de La Rioja de 2001 ha sido mayoritario, como se aprecia, entre otros, en los siguientes pronunciamientos judiciales: STSJ de La Rioja de 11 de septiembre de 2002 (9), STSJ de Aragón de 15 de abril de 2005 (10), SSTSJ de la Comunidad Valenciana de 20 de mayo y 28 de julio de 2005 (11) (estas dos últimas referidas a la caducidad del derecho a la deducción, así como a la procedencia de la devolu-

(7) STSJ de Cataluña 449/2007, de 27 de abril.

(8) STSJ de Cataluña 572/2001, de 15 de junio.

(9) STSJ de La Rioja 367/2002, de 11 de septiembre.

(10) STSJ de Aragón 288/2005, de 15 de abril.

(11) SSTSJ de la Comunidad Valenciana 418/2005 y 626/2005, respectivamente.

ción del IVA en la declaración-liquidación correspondiente al último trimestre) y STSJ de Cataluña de 9 de junio de 2006 (12).

Precisamente con ocasión de su Sentencia de 9 de junio de 2006, el TSJ de Cataluña advertía sobre la necesaria distinción que se ha de efectuar entre el artículo 99.5 LIVA (13) y lo dispuesto en el artículo 115 LIVA (14). Es la interpretación de este último precepto la que puede generar alguna controversia, si bien existe ya un cierto cuerpo de doctrina a nivel de los Tribunales Superiores que va consolidándose a favor de la solución expuesta. Advirtiéndose que tanto en los asuntos resueltos a través de la STSJ de La Rioja de 21 de noviembre de 2001 y la STSJ de Aragón de 15 de abril de 2005, como en los que se pronuncia el TSJ de la Comunidad Valenciana en Sentencias de 20 de mayo, 13 de junio (15) y 28 de julio de 2005, se adopta y confirma idéntico criterio.

Al hilo de los dos primeros fallos se contemplan supuestos en los que, como ya se ha dicho, el contribuyente pretendió la compensación de determinadas cuotas soportadas una vez transcurrido el período de los cinco años, posibilitando el Tribunal correspondiente la recuperación de dicho crédito por parte del sujeto pasivo a través de la devolución. En las tres siguientes resoluciones, se reconoce el derecho a solicitar la devolución del saldo a compensar en el cuarto trimestre de la anualidad en la que con carácter previo se había producido la caducidad del derecho a la compensación por entender que, aun cuando el derecho a la compensación podía ejercitarse en el plazo de cinco años contados a partir de la presentación de la declaración-liquidación en que se originó el exceso, teniendo en cuenta que hasta ese período no se pudo compensar, toda vez que la cuantía de las deducciones procedentes excedían el importe de las cuotas devengadas, sólo podía solicitarse la devolución en el cuarto trimestre de la anualidad de que se trata en cada caso, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 115 LIVA.

---

(12) STSJ de Cataluña 606/2006, de 9 de junio.

(13) El artículo 99.5 LIVA dispone lo siguiente: «Cuando la cuantía de las deducciones procedentes supere el importe de las cuotas devengadas en el mismo período de liquidación, el exceso podrá ser compensado en las declaraciones-liquidaciones posteriores, siempre que no hubiesen transcurrido 5 años —en la actualidad 4 años—, contados a partir de la presentación de la declaración-liquidación en que se origine dicho exceso. No obstante, el sujeto pasivo podrá optar por la devolución del saldo existente a su favor cuando resulte procedente en virtud de lo dispuesto en el Capítulo II de este Título, sin que en tal caso pueda efectuar su deducción en declaraciones-liquidaciones posteriores, cualquiera que sea el período de tiempo transcurrido, hasta que dicha devolución se haga efectiva». La doctrina administrativa había considerado tradicionalmente que tanto el plazo de compensación como el de devolución son de caducidad, como puede observarse en la contestación de la Dirección General de Tributos a la consulta 1215-01 de 20 de junio de 2001, así como en las Resoluciones del TEAC de 10 de marzo de 2000, 14 de noviembre de 2001 y en la de unificación de criterio de 24 de noviembre de 2004. Críticos con la interpretación administrativa de la naturaleza del plazo previsto en el artículo 99.5 LIVA se han mostrado: FALCÓN Y TELLA, R. (2002): «La posibilidad de arrastrar saldos negativos de IVA: naturaleza del plazo previsto en el artículo 99.5 de la Ley 37/1992», *Quincena Fiscal* (editorial) n° 8; VEIGA POMBO, M.: «IVA: deducción, devolución y caducidad», *Jurisprudencia Tributaria 2005– III*, págs. 91 a 94, donde concluye que en estas situaciones cabría establecer un sistema de devolución de oficio, salvo renuncia expresa del sujeto pasivo, a fin de evitar el enriquecimiento injusto de la Administración (pág. 94).

(14) El artículo 115 LIVA señala lo siguiente: «Uno. Los sujetos pasivos que no hayan podido efectuar las deducciones originadas en un período de liquidación por el procedimiento previsto en el artículo 99 de esta Ley, por exceder continuamente la cuantía de las mismas de la de las cuotas devengadas, tendrán derecho a solicitar la devolución del saldo a su favor existente a 31 de diciembre de cada año en la declaración-liquidación correspondiente al último período de liquidación de dicho año».

(15) STSJ de la Comunidad Valenciana 482/2005, de 13 de junio.

La STS de 4 de julio de 2007 (16) resulta, sin duda, acertada (17) y clarificadora, pues, a pesar de los pronunciamientos reseñados, no es menos cierto que el tratamiento de la cuestión adolece de la unanimidad deseada entre los Tribunales de instancia, como demuestra el hecho de que el TSJ de La Rioja, no obstante confirmar su criterio de 2001 en la Sentencia de 11 de septiembre de 2002 –antes citada–, rectificara con posterioridad y apelando al principio de seguridad jurídica, adoptara la tesis contraria en su Sentencia de 2 de diciembre de 2004.

Centrándonos de nuevo en el pronunciamiento del TS de 4 de julio de 2007, cabe indicar que el Abogado del Estado esgrime como argumento en contra de la Sentencia recurrida, la posición mantenida por el TSJ de Cantabria en su Sentencia de 21 de noviembre de 2000, atinente a los mismos hechos sobre los que versa el fallo de la Sala riojana. De modo sucinto, la postura de la Abogacía del Estado es susceptible de sintetizarse como sigue: Partiendo de la existencia de un plazo legal de caducidad (cinco años contados desde la declaración-liquidación en la que se originó el exceso), no susceptible de interrupción, para ejercitar el derecho de deducción, son dos las posibles vías para actuar tal derecho, compensación o devolución, de tal manera que, a juicio del Abogado del Estado, una vez se opta por una, no es posible, ni alternativa ni sucesivamente acudir a la otra. De ahí que se propugne la improcedencia de reconocer al contribuyente el derecho a la devolución de cuotas para cuya compensación –cuyo intento previo resultó infructuoso– ha vencido ya el plazo legal.

(16) Entre los comentarios doctrinales que ya ha merecido dicho pronunciamiento, prueba inequívoca de su relevancia, véase: BARRACHINA Juan E. (2008): «Derecho a la devolución del IVA soportado pasado el plazo de caducidad», *El Fisco*, n° 142, págs. 36 a 40; MARTÍN LÓPEZ, J. (2008): «La devolución del IVA soportado con independencia de la caducidad del derecho de deducción (Análisis crítico de la STS de 4 de julio de 2007)», *Tribuna Fiscal*, n° 211, págs. 48 a 53; SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A. (2008): «La caducidad del derecho a deducir el IVA soportado o la salvaguarda del principio de neutralidad fiscal declarada por el Tribunal Supremo», *Revista de contabilidad y tributación (Centro de Estudios Financieros)*, n° 303, págs. 41 a 82; MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. (2008): «La devolución de los saldos de IVA una vez transcurrido el plazo de caducidad para efectuar su compensación (a propósito de la STS de 4 de julio de 2007)», *Quincena Fiscal*, n° 13, págs. 47 a 64; CALVO VÉRGEZ, J. (2008): «El «juego» de la compensación y de la devolución en el IVA a la luz de la reciente doctrina del Tribunal Supremo», *Quincena Fiscal*, n° 14, págs. 67 a 74. Véase, asimismo, por lo que concierne a las cuestiones vinculadas al ejercicio *a posteriori* del derecho a la deducción del IVA: GONZÁLEZ ORTIZ, D. (2008): «El ejercicio *a posteriori* del derecho a la deducción del IVA», *Tribuna Fiscal*, n° 217, págs. 14 a 23.

(17) Pese a reconocer que la solución arbitrada por el TS representa «un importante avance frente a la práctica administrativa de considerar caducado no sólo el derecho a la compensación sino también el derecho sustantivo a la recuperación del IVA soportado», a juicio de FALCÓN Y TELLA, la misma no resulta enteramente satisfactoria, porque «una vez reconocido que el derecho a la recuperación del IVA soportado no caduca por el mero hecho de que tal recuperación haya sido imposible por insuficiencia de cuotas devengadas durante los cuatro años siguientes, no se ve razón alguna por la que deba obligarse a iniciar un procedimiento específico de devolución, en lugar de seguir compensando». Según el citado autor, cabe apuntar una tercera alternativa que es, en su opinión, no sólo la más coherente con la neutralidad del IVA y con la prohibición de enriquecimiento sin causa, sino también la que mejor se ajusta a lo dispuesto en la Directiva del IVA, cual es la de «reconocer el derecho del particular a seguir arrastrando saldos negativos», pues, añade, «nada en la Ley interna impide este arrastre, sin límite temporal alguno». La solución ofrecida por FALCÓN Y TELLA presenta –a diferencia de la propuesta por el TS– la ventaja de evitar la creación de un procedimiento específico de devolución no previsto, hasta la fecha, ni en las Directivas ni en la normativa interna. FALCÓN Y TELLA, R. (2008): «Los efectos del plazo de 4 años previsto en el art.99.5 LIVA sobre el saldo a compensar y la STS 4 julio 2007 (RJ 2007, 9104): ¿devolución de oficio o derecho a arrastrar la cantidad a compensar a los períodos siguientes?», *Quincena Fiscal* (editorial) n° 6.

Expuesto cuanto antecede, se evidencia que la cuestión litigiosa consiste en determinar si, transcurrido el plazo de caducidad para compensar el exceso de las cuotas soportadas sobre las devengadas en un período, debe o no la Administración Tributaria proceder a la devolución al sujeto pasivo del exceso no deducido. Como afirma el TS en su Fundamento jurídico tercero, según se ha venido entendiendo hasta la fecha, «ambas posibilidades, compensación o devolución, ejercitables dentro del plazo de caducidad, no operan de modo alternativo, sino excluyente –art. 115 de la LIVA 37/1992–; es decir, no puede el sujeto pasivo optar por compensar durante los 5 años siguientes a aquel período en que se produjo el exceso soportado sobre el devengado y pretender, una vez que no ejerció la opción en plazo, optar alternativamente por la devolución del saldo diferencial a la finalización del año natural dentro del que concluyó el plazo de caducidad, o pretender que sea la Administración quien, de oficio, proceda a la devolución del exceso una vez concluido el plazo de caducidad».

Frente a este planteamiento, el TS resuelve la controversia en sentido contrario, al amparo de lo dispuesto en la Sexta Directiva en materia de IVA que, de modo coherente con la finalidad a la que se orienta, ofrece a los sujetos pasivos la posibilidad de compensar en un plazo de cinco años –actualmente, cuatro años–, el exceso de cuotas soportadas sobre las repercutidas no deducido en períodos anteriores, siempre y cuando no se solicite la devolución en dichos años, pero, y aquí radica el *quid* de la cuestión, en absoluto se les priva de que, con carácter alternativo a la compensación que no han podido efectuar, les sea reconocida la posibilidad de obtener la devolución de dichas cuotas.

En contra de la tesis mantenida con anterioridad en sede jurisprudencial, el TS afirma que las posibilidades de compensación o devolución operan de forma alternativa, precisando además que, sin perjuicio de ello, aunque el sujeto opte por compensar durante los cinco años siguientes, debe poder solicitar asimismo la devolución del saldo diferencial que eventualmente quede por compensar, bien entendido que es acreedor de la Hacienda Pública y debe poder cobrar su crédito aun después de concluir el plazo de caducidad. Se resuelve así con acierto, desde nuestro punto de vista, el tema de las citadas obligaciones conexas, concretado en este caso en los derechos de compensación y devolución del IVA soportado, si bien sería conveniente que esta solución, que confiamos sea reiterada en futuros pronunciamientos, tuviera reflejo directo en la propia normativa tributaria, en aras a evitar los indeseables efectos que en esta órbita podrían producirse como consecuencia de este tipo de obligaciones. Una previsión normativa en este sentido garantizaría, además, la neutralidad como principio esencial del Impuesto, aludiendo a que si a los cinco años (ahora, cuatro) de optar por la compensación no se hubiera podido recuperar todo el IVA soportado, la Administración iniciara de oficio el expediente de devolución.

Ahora bien, dado que la medida no se ha contemplado legalmente hasta el momento, quizás por el principio «coste-beneficio» *pro* Fisco, como apunta el TS, caducado el derecho a restar mediante compensación, la neutralidad del IVA sólo se respeta si se admite que entonces empieza un período de devolución que se extiende durante el plazo de prescripción señalado para este derecho, que habrá que ejercitar promoviendo un expediente de devolución a instancia de parte.

Como aduce el TS en su Fundamento jurídico sexto, «no arbitrar algún medio para recuperar el crédito frente a la Hacienda Pública generaría un enriquecimiento injusto para la Administración Tributaria», por lo que procede entender que «no hay caducidad del derecho a recuperar los excesos no deducidos, aunque sí pérdida del derecho a compensar en períodos posteriores al plazo establecido, de forma que cuando no exista posibilidad para el sujeto pasivo de ejercitar la compensación por transcurso del plazo fijado, la Administración debe devolver al sujeto pasivo el exceso de cuota no deducido». Lo contrario, esto es, denegar al contribuyente el derecho a resarcirse totalmente del IVA

que soportó, supondría vulnerar el mandato contenido en la Sexta Directiva, al desvirtuarse de ese modo el espíritu y la finalidad del Impuesto.

### 3. EL ENRIQUECIMIENTO INJUSTO EN EL ÁMBITO DE LAS RETENCIONES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

Los efectos perjudiciales de la conexión entre obligaciones tributarias distintas se ponen de manifiesto, asimismo, en el ámbito del IRPF, donde la interrelación entre la obligación de pago de la deuda que recae sobre el contribuyente y la obligación de retener que incumbe al retenedor puede provocar en ocasiones un enriquecimiento injusto de la Administración Tributaria (18).

Se trata de situaciones que escapan a las previsiones fácticas de la legalidad vigente, de modo que sería deseable, tal y como hemos reclamado en líneas anteriores, una expresa mención por parte del legislador a esta problemática, de acuerdo con la doctrina sentada por el TS. En efecto, frente a la estricta interpretación que de esta cuestión había mantenido el TS hasta la fecha, apreciamos un cambio de criterio a través de su Sentencias de 27 de febrero de 2007 y 5 de marzo de 2008.

En virtud del primer pronunciamiento citado se estima el recurso de casación interpuesto contra la Sentencia de la Audiencia Nacional de 24 de enero de 2002. En el supuesto contemplado, de una parte, el retenedor creyó que había practicado correctamente la retención, o mejor dicho, no retuvo porque creía que no debía hacerlo; de otra parte, el contribuyente no hizo uso de las facultades que la Ley le confería por entender –al igual que el retenedor– que su actividad no estaba sujeta a retención. Es decir, a diferencia de las soluciones legislativas previstas para las hipótesis de desajuste entre las actuaciones del retenedor y del contribuyente, en el caso que analizamos –donde existe coincidencia en los parámetros tenidos en cuenta por dichos sujetos– no existen en la actualidad mecanismos correctores, hecho trascendental que el TS viene a subrayar y que, en nuestra opinión, constituye una laguna normativa a la que, a tenor del ingente número de casos que sin duda pueden materializarse en este ámbito, convendría dar cobertura legislativa adecuada.

El problema en este asunto se presenta cuando, transcurridos cuatro años y estando ya liquidada la obligación tributaria principal, la Administración Tributaria discrepa de la retención en su día no practicada y pretende exigírsela al retenedor, tesis que respaldan tanto el TEAC en Resolución de 27 de abril de 2001 como la AN en la sentencia que ahora se recurre, aduciendo la naturaleza autónoma de la obligación de retener respecto de la obligación que pesa sobre el contribuyente, de manera que si el retenedor no retuvo, o lo hizo de forma insuficiente, se encuentra obligado a realizar el ingreso pertinente con independencia de lo que haya sucedido con el contribuyente.

La entidad recurrente argumenta, empero, que el pretendido cobro por parte de la Administración de la retención que debió practicarse implicaría un enriquecimiento injusto de ésta pues, si además de la cuota en su día cobrada al sujeto pasivo –más amplia al no haber sido objeto de retención– se exige ahora la retención al retenedor, es obvio que la Administración percibe una doble retención (aunque la primera haya figurado formalmente como cuota del contribuyente y no como retención). Situándonos en la hipótesis de

(18) Véase, a este respecto: CAYÓN GALIARDO, A. (2008): «Comprobación a retenedores y posible enriquecimiento injusto de la Administración: la doctrina del TS y sus efectos», *Revista Técnica Tributaria*, n.º 82, 2008, págs. 13 a 19.

que ello fuera posible, una vez practicada la retención al sujeto pasivo por parte del retenedor, a fin de satisfacer las cantidades demandadas por la Administración Tributaria en concepto de retención, el contribuyente sólo podría resarcirse de la duplicidad de pagos en que ha incurrido mediante la presentación de una declaración complementaria y es en este punto en el que la conexión de las obligaciones se traduce en perjuicio para el contribuyente, bien entendido que habiendo ya transcurrido los plazos oportunos, aquél se verá privado de toda posibilidad de recuperar el doble pago efectuado, redundando éste, por ende, en el señalado enriquecimiento injusto para la Administración Tributaria.

Como recuerda el TS en su Fundamento jurídico 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», razón por la cual procede estimar íntegramente el recurso planteado. La duplicidad de pagos en ningún caso puede ser una consecuencia lógica, natural y jurídica del sistema de retenciones y, si bien el TEAC y la AN esgrimen correctamente la autonomía de la obligación de retener como argumento a favor de la pretensión deducida por la Administración Tributaria, olvidan que dicho razonamiento debe incardinarse «en la dinámica temporal de liquidación del impuesto que la ley regula» (Fundamento jurídico séptimo). Así las cosas, cualquiera que sea la naturaleza de la obligación de retener (19) –cuestión harto discutida en la comunidad científica–, resulta evidente que su permanencia deviene imposible cuando ha sido ya cumplida la obligación principal, la obligación de la que depende o la obligación que garantiza y además, tal extinción se ha producido a conformidad de todos los intervinientes (retenedor, retenido y Administración).

Ello no impide, concluye el Alto Tribunal, que la Administración pueda exigir al retenedor los efectos perjudiciales que le haya reportado el hecho de no haberse practicado la retención (intereses y sanciones), pero insiste el TS en que «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» (Fundamento jurídico décimo).

El contenido de esta Sentencia es acreedor, a nuestro juicio, de un alto interés por varias razones: primera, porque sienta un criterio distinto –menos estricto– en comparación con el mantenido tradicionalmente en pronunciamientos anteriores; Nótese, además, que el TS ha sentado doctrina legal en esta sede al reiterar su posición a través de la Sentencia de 5 de marzo de 2008 (20); segunda, porque añade algo más respecto a su Sentencia de 13 de noviembre de 1999, posibilitando con ello desde nuestro punto de vista, como ahora detallaremos, que el contribuyente afectado por ese doble pago pueda incluso plantear un recurso de inconstitucionalidad ante el TC; y tercero, finalmente, porque el criterio establecido al hilo de esta Sentencia ha sido ya observado tanto por la AN como por el TSJ de la Comunidad Valenciana en casos similares acaecidos con posterioridad, lo que prueba que no estamos ante un supuesto fáctico aislado sino, como ya destacamos, ante una situación susceptible de reiterarse con frecuencia en la realidad práctica, todo lo cual abunda todavía más, si cabe, en la necesidad de un pronunciamiento expreso al respecto por parte del legislador.

Afirmamos que la Sentencia de 27 de febrero de 2007 añade algo más a lo enunciado por el TS en su Sentencia de 13 de noviembre de 1999 (21), en base a lo dispuesto en su

(19) El artículo 23.1 LGT dispone que las retenciones tienen «carácter autónomo respecto de la obligación tributaria principal».

(20) STS de 5 de marzo de 2008, Fundamento de Derecho noveno.

(21) El TS alude en su Sentencia de 27 de febrero de 2007 (Fundamento jurídico octavo) a su anterior pronunciamiento y reitera, en virtud del principio de unidad de doctrina, el criterio esta-

Fundamento jurídico octavo, donde el Alto Tribunal razona que «cuando un ente público pretende un doble pago no sólo 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». Adviértase que el TS cita y fundamenta su razonamiento en principios constitucionales, lo cual representa una novedad en esta materia y, lo que es más importante, legítima al sujeto pasivo para formular un recurso de inconstitucionalidad en esta sede al amparo de esta jurisprudencia.

Cabe resaltar, por último, el respaldo otorgado a esta doctrina del TS por parte de los Tribunales inferiores, en la medida en que este criterio ha sido aplicado en idéntico sentido tanto por la AN en sus Sentencias de 29 de junio de 2007 y 17 de enero de 2008, como por el TSJ de la Comunidad Valenciana con ocasión de sus Sentencias de 2 y 11 de julio de 2007 (22), todas ellas recaídas en asuntos similares al que ha sido objeto de examen (23).

#### 4. CONCLUSIÓN

La problemática puesta de manifiesto a través del presente trabajo se reputa, de modo indudable, compleja y delicada. Nos encontramos ante un tema que afecta sensiblemente tanto a los contribuyentes como a la Administración y que, por su hondo calado, no presenta una fácil solución. A mayor abundamiento, lejos de circunscribirse al IVA y al IRPF, la problemática derivada de las obligaciones conexas afecta asimismo a la aplicación de otros tributos, tales como el IS —cuestión que ya reseñamos en el apartado primero de este trabajo al referirnos al diferimiento— o el Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, presentándose con frecuencia en supuestos en los que ambos Impuestos aparecen interrelacionados.

---

blecido en dicha Sentencia de 13 de noviembre de 1999, en cuyo Fundamento jurídico quinto se señala lo siguiente: «En el caso de autos es innegable que la entidad mercantil «Mare Nostrum, SA» 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, SA» hubieran declarado, por su parte, verazmente a efectos de su Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sus retribuciones de trabajo personal y sus comisiones, puede afirmarse apodicticamente que respecto de todas estas retribuciones habrían pagado el impuesto correspondiente y, por tanto, la exigencia posterior a «Mare Nostrum, SA» de las cuotas adicionales por retenciones (...), implicaría indubitablemente una clara, rotunda y abusiva doble imposición, que sólo se podría corregir, exigiendo la empresa «Mare Nostrum, SA» 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».

(22) Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana 844/2007, de 11 de julio.

(23) Los dos últimos pronunciamientos a los que aludimos, dictados por el TSJ de la Comunidad Valenciana, citan y aplican en el mismo sentido la STS de 12 de abril de 2007, en lo que se refiere al enriquecimiento injusto de la Administración por la exacción de retenciones que no fueron practicadas.

Demostrada, pues, la relevancia teórica y práctica que una cuestión de esta índole encierra, insistimos en la necesidad de arbitrar una solución al respecto, bien en el terreno normativo, lo cual no está exento de dificultades, atendidos los nuevos problemas que podría propiciar una previsión normativa en este ámbito, bien una solución preventiva a través de los deberes de información y asistencia a los obligados tributarios, advirtiendo desde la Inspección a los contribuyentes acerca de las posibles consecuencias que la incoación de un acta en relación con una obligación tributaria puede conllevar respecto a otras obligaciones. Se evidencia, en cualquier caso, la conveniencia de dotar de adecuada regulación a este tipo de situaciones, pues, de no ser por su corrección actual en la órbita judicial, redundarían en una indeseable doble imposición en perjuicio de los contribuyentes y en el correlativo enriquecimiento injusto de la Administración Tributaria.

El tema es merecedor, sin duda, de una mayor reflexión por parte de la doctrina científica, que apenas se ha ocupado del mismo hasta la fecha, si bien no sería de extrañar que la solución viniera de la mano de la jurisprudencia constitucional, pues, en definitiva, la problemática apuntada se polariza en torno a la contraposición entre dos valores constitucionales, cuales son los principios de capacidad económica y de seguridad jurídica. Ahora bien, sea cual fuere la vía a través de la cual se articule dicha solución, debe siempre tenerse en cuenta, desde nuestro punto de vista, que el problema a resolver radica en el perjuicio que para el contribuyente supone el enriquecimiento injusto de la Administración, ya sea derivado de una doble imposición o, sencillamente, de una imposición que no debió existir, toda vez que aunque también puede producirse la situación contraria, la Administración —a diferencia de lo que ocurre con los contribuyentes— siempre tendrá a su disposición mecanismos aptos para corregir la indebida ausencia de gravamen.