



## INFORME EN RELACIÓN CON LA RECUPERACIÓN DE LAS CANTIDADES ABONADAS POR EL GOBIERNO VASCO A LAS HACIENDAS FORALES EN CONCEPTO DE RETENCIONES A CUENTA DEL IRPF POR EL PAGO DE INDEMNIZACIONES POR NECESIDADES DE SERVICIO A LOS MIEMBROS DE LA ERTZAINITZA EN LOS EJERCICIOS 2011 A 2015.

---

49/2018 DDLCN - OL

### I. INTRODUCCIÓN

Por el Departamento de Seguridad, se ha solicitado de esta Dirección de Desarrollo Legislativo y Control Normativo, informe relativo a la viabilidad jurídica y, consecuentemente, relativo a los trámites procedimentales a realizar para proceder a la recuperación, que ya adelantamos que tenemos que calificar de tardía, de las retenciones practicadas a cuenta del IRPF por el pago de indemnizaciones por necesidades del servicio a los miembros de la Ertzaintza en los ejercicios que van de 2011 a 2015. Cabe advertir que la actuación que se nos solicita no se corresponde con un informe de legalidad, sino con una consulta o solicitud de opinión legal en los términos establecidos en el artículo 8 del Decreto 144/2017, de 25 de abril, del Servicio Jurídico del Gobierno Vasco.

Por consiguiente, este informe se emite en virtud, en primer lugar, de lo dispuesto en el artículo 6.1.h) del Decreto 24/2016, de 26 de noviembre, del Lehendakari, de creación, supresión y modificación de los Departamentos de la Administración de la Comunidad Autónoma del País Vasco y de determinación de funciones y áreas de actuación de los mismos.

En conexión con lo anterior, el artículo 14.1.a) del Decreto 71/2017, de 11 de abril, por el que se aprueba la estructura orgánica y funcional del Departamento de Gobernanza Pública y Autogobierno, es igualmente habilitador de la competencia para la emisión de la presente opinión legal, ya que dicho apartado asigna a la Dirección de



Desarrollo Legislativo y Control Normativo la elaboración de dictámenes o informes jurídicos sobre cuestiones de competencia de éstos.

Además, procede hacer una expresa referencia a lo dispuesto en el artículo 5.2 de la Ley 7/2016, de Ordenación del Servicio Jurídico del Gobierno Vasco, que establece que *el Gobierno, las personas titulares de los departamentos y organismos autónomos, de las viceconsejerías y direcciones, junto con las personas titulares de los órganos de gobierno de los organismos públicos, podrán consultar al Servicio Jurídico Central del Gobierno Vasco acerca de cualquier cuestión jurídica relacionada con los asuntos de su competencia, precisando en todo caso de manera razonada los puntos que deban ser objeto de asesoramiento y justificando la conveniencia de reclamarlo.*

Finalmente, el ya citado artículo 8.2 del Decreto 144/2017, de 25 de abril, del Servicio Jurídico del Gobierno Vasco, incluye entre las actuaciones que corresponden al Servicio Jurídico Central del Gobierno Vasco esta modalidad de informes, cuando señala que, *además de aquellos casos en los que se requiere preceptivamente la emisión de informe de legalidad, el Gobierno, las personas titulares de los departamentos y organismos de la Administración Institucional, de las viceconsejerías y direcciones, así como las personas titulares de los órganos de gobierno de los organismos públicos, podrán consultar al Servicio Jurídico Central del Gobierno Vasco acerca de cualquier cuestión jurídica relacionada con los asuntos de su competencia.*

## **II. ANTECEDENTES Y DOCUMENTACIÓN REMITIDA**

El Departamento, que ha formulado la solicitud de informe a través de la Dirección de Régimen Jurídico, Servicios y Procesos Electorales, se dirigió a esta Dirección de Desarrollo Legislativo y Control Normativo con ese objeto mediante escrito de fecha 14 de marzo de 2019, de forma que, examinado su contenido, podemos concluir que se han observado los requisitos establecidos en el apartado 3 del artículo 8 citado en el apartado anterior, para así posibilitar que su solicitud pueda ser atendida.

Como complemento de lo anterior, se han adjuntado por parte del Departamento que promueve la consulta una serie de informes jurídicos, en los que se han analizado en momentos y con ópticas diversas la compleja problemática existente sobre la cuestión planteada. Estos informes son los que a continuación relacionamos:

- Informe sobre el régimen y la aplicación de las indemnizaciones por necesidades de servicio a los miembros de las escalas superior y ejecutiva de la Ertzaintza, de fecha 27 de noviembre de 2017 (Gómez Acebo & Pombo).

- Informe jurídico de la Dirección de Desarrollo Legislativo y Control Normativo (5/2017 IL) en relación con la solicitud realizada por la Dirección de Régimen Jurídico, Servicios y Procesos Electorales del Departamento de Seguridad sobre “Determinadas cuestiones relativas a la regularización de las retenciones por ingresos abonados a funcionarios de la Ertzaintza por liquidaciones referentes a indemnizaciones por razón del servicio” (año 2017).

- Informe de la Asesoría Jurídica del Departamento de Seguridad sobre el derecho de la Administración a reclamar al personal de la Ertzaintza por las retenciones no practicadas en los ingresos que les fueron abonados por indemnizaciones por razón del servicio (año 2019).

- Informe sobre la recuperación de las cantidades abonadas por el Gobierno Vasco a las Haciendas Forales en concepto de retenciones a cuenta del IRPF por el pago de indemnizaciones por necesidades de servicio a los miembros de la Ertzaintza en los ejercicios 2011 a 2015, de fecha 11 de marzo de 2017 (Gómez Acebo & Pombo).

Aunque con diferentes perspectivas o particularidades, todos los informes abordan la problemática existente a partir de dos hitos a los que se hace necesario hacer referencia desde este momento. Por un parte, cabe hacer referencia al Decreto 5/2012, de 17 de enero, sobre indemnizaciones por necesidades del servicio del personal al servicio de la Ertzaintza, que incluía en su regulación las correspondientes a gastos de desplazamientos (artículo 19), dietas de manutención (artículo 27) y gastos de vestuario no uniformado (artículo 29.3). De esta forma se incluían en una norma algunas de las indemnizaciones que se abonaban hasta ese momento con la única apoyatura de Instrucciones dictadas por el Departamento competente en materia de la Ertzaintza.

Esta nueva manera de proceder, a través del Decreto, suscitó mucha conflictividad judicial, como así lo recogen los informes citados, todo lo cual derivó en una reflexión conjunta por parte de diferentes órganos, adscritos a su vez a diversos Departamentos, sobre la naturaleza jurídica de las citadas dietas, **llegando a la conclusión de que las mismas no tenían carácter indemnizatorio, sino remuneratorio**. Como consecuencia de todo ello se dictó la Instrucción conjunta de 28 de julio de 2015, de la



Dirección de Administración Tributaria, de la Dirección de Función Pública y de la Oficina de Control Económico sobre el cumplimiento de las obligaciones en materia tributaria y de cotización al régimen general de la Seguridad Social, en relación con determinadas indemnizaciones por necesidades de servicio. Debemos recalcar que el ámbito de aplicación de la misma incluía a la totalidad de empleados públicos, y por tanto también, entre otros, al personal al servicio de la Ertzaintza.

### III. ACTUACIONES REALIZADAS MÁS RELEVANTES

Antes de analizar las relaciones más relevantes una vez acontecidos los hechos que justifican la actuación que nos ocupa a modo de reembolso de cantidades que se exigirá a los funcionarios, conviene dejar fijada la caracterización de las indemnizaciones por razón de servicio que, en este caso, al ser transformadas en percepciones remuneratorias con efectos a partir del ejercicio 2011, pasaron a ser objeto de una consideración diferente a decir de su régimen de gestión, quedando incluidas a partir de 2015 en la gestión de la nómina.

Sin embargo, antes de dicha transformación por imperativo de la Instrucción de 2015, las indemnizaciones por razón de servicio fueron objeto de gestión departamental respecto a los funcionarios adscritos a cada departamento. Eso quiere decir que se abonaron a los funcionarios de acuerdo con las solicitudes que los mismos realizaban en el seno de su departamento, exclusivamente por los órganos del departamento en cuestión, con cargo a presupuestos departamentales distintos a los que cubren el coste de personal y de un modo ajeno al régimen de retribuciones de los funcionarios y a la herramienta o instrumento de su nómina. Las indemnizaciones no son rendimientos de trabajo y no se incorporan a los documentos 10-T que las reflejan, por lo que las que en su momento fueron calificadas como indemnizaciones siguieron ese esquema de gestión. Y así lo fueron también tratadas hasta ese momento las que luego fueron recalificadas como remuneración

Resulta importante para este informe dicha precisión, porque varias de las cuestiones que se nos plantean hay que abordarlas desde dicha perspectiva, en cuanto a aquellos abonos a los funcionarios que originariamente fueron indemnizatorios y, por tanto, no pueden tratarse ahora completamente con unos fundamentos distintos y sin tener en cuenta sus orígenes, porque el pasado no puede rehacerse completamente.

Por esta razón, ya adelantamos que en aquellos pagos que tuvieron en aquel momento la consideración de indemnizatorios, no hubo participación alguna del área de función pública, por su competencia en materia de nóminas. Por consiguiente, el procedimiento de reembolso cuya articulación se propone no puede ubicarse en el citado ámbito, sino que para su articulación habrá de tenerse en cuenta las competencias que tienen asignadas los órganos de los diferentes Departamentos implicados. En todo caso, las actuaciones ya realizadas desde 2015 nos ofrecen una buena guía para determinar las tareas que han de corresponder a cada uno de ellos en el procedimiento de recuperación de las retenciones no practicadas, sin olvidar lógicamente el deber de colaboración que debe exigírseles al que más adelante nos referiremos.

Si nos circunscribimos por tanto al citado personal de la Ertzaintza, como consecuencia de la puesta en marcha de la Instrucción conjunta de 28 de julio de 2015, de la Dirección de Administración Tributaria, de la Dirección de Función Pública y de la Oficina de Control Económico sobre el cumplimiento de las obligaciones en materia tributaria y de cotización al régimen general de la Seguridad Social, en relación con determinadas indemnizaciones por necesidades de servicio, se comenzaron a realizar un buen número de actuaciones, que por la razón arriba expresada principalmente fueron llevadas a cabo por los órganos adscritos al Departamento de Seguridad. Las cuales ya han sido relacionadas de forma adecuada en los informes referenciados en el apartado anterior, por lo que, en aras a una mayor celeridad en la emisión del presente informe, a los citados informes nos remitiremos.

Lo más relevante en este momento es que las decisiones contenidas en la citada Instrucción no se empezaron a adoptar con efectos a partir de octubre de 2015, sino que se acordó proyectar sus efectos jurídicos hacia atrás, hasta el ejercicio 2011.

En todo caso, en el presente informe únicamente haremos referencia y analizaremos las actuaciones que consideramos más relevantes, con la finalidad de alcanzar una mayor claridad expositiva en una cuestión tan compleja, como es sobre la que se nos solicita que emitamos nuestra opinión legal. Para esta tarea acudiremos igualmente al desglose de relaciones existentes:

## **1. Las relaciones de los diferentes órganos actuantes de la Administración General de la CAE con las Haciendas Forales de los tres Territorios Históricos.**

Nos estamos refiriendo necesariamente a la obligación tributaria que corresponde al pagador de los rendimientos de trabajo que percibe el personal de la Ertzaintza, y que es distinta y autónoma respecto de la obligación principal que corresponde a dicho personal frente a las Haciendas Forales en concepto de IRPF.

La obligación tributaria a la que nos referimos tiene una doble vertiente para el pagador de los rendimientos, ya que por un lado debe retener parte de los ingresos de cada empleado, y por otro debe ingresar dicha retención en Hacienda, tanto si se ha descontado en la nómina como si no lo ha hecho.

Con esta perspectiva, la Viceconsejería de Administración y Servicios del Departamento de Seguridad, adoptó, en fecha 28 de diciembre de 2015, una Resolución que consideramos de gran trascendencia. Así, en la misma, en aplicación de las pautas contenidas en la Instrucción de 28 de julio de 2015, se solicitaba el ingreso en concepto de pago a cuenta de las retenciones correspondientes a los gastos por indemnizaciones al personal de la Ertzaintza en los ejercicios 2011, 2012, 2013 y 2014.

Destacaremos de la citada Resolución el siguiente párrafo: *Considerando que para detallar, desglosar e individualizar las cuantías que deben ser objeto de exención y aquéllas que deben ser objeto de tributación y, por tanto, retención, es necesario proceder a revisar toda la información contenida en los archivos, y remitir la información debidamente desglosada en los términos que se regula en la normativa tributaria, para todo lo cual se requiere un plazo de tiempo prudencial.* En definitiva, había determinados conceptos a los que no se les podía atribuir un carácter indemnizatorio y, por tanto, debían haber sido considerados como rendimientos de trabajo.

La Resolución adoptada desencadenó una serie de actuaciones, las cuales, en relación con la regularización de las retenciones practicadas inicialmente, comportó la realización de una serie de ingresos complementarios en las Haciendas Forales por parte de la Administración General, al objeto de subsanar las retenciones mal practicadas, en el entendimiento de que la obligación tributaria que le correspondía como retenedor no estaba prescrita, respecto los ejercicios fiscales 2011, 2012, 2013 y 2014. En aquel momento, el ejercicio 2015 no estaba concluido, aunque con

posterioridad se ampliaron los abonos a las Haciendas Forales en lo que correspondía a dicho ejercicio.

Para un mayor detalle económico de las actuaciones realizadas en este ámbito, incluidas las correspondientes a los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo y a los intereses de demora, nos remitiremos a la memoria de actuaciones contables, de fecha 29 de enero de 2019, de la Dirección de Gestión Económica y Recursos Generales del Departamento de Seguridad. Debe recalcar que en el momento que se emite el presente informe no se tiene una información completa correspondiente al ejercicio 2014, si bien en el entendimiento de que, en las actuaciones realizadas y a realizar, se mantendrán los criterios aplicados en los años anteriores, nada señalaremos en relación con dicho año. Lo mismo cabría afirmar respecto de 2015.

En todo caso, debemos añadir que las retenciones complementarias de aquellos ejercicios se practicaron utilizando como soporte el modelo 111, sin perjuicio de que a requerimiento de las Diputaciones Forales también se presentó por la Dirección de Administración Tributaria el modelo 190, en el que se recogía de forma individual una serie de información económica, incluida la correspondiente a las retenciones que se debían haber practicado a cada uno de los funcionarios de la Ertzaintza, y que no se habían efectuado.

Con respecto al año 2015, nos remitiremos a lo que se recogía en el informe de respuesta de fecha 1 de junio de 2016 de la Viceconsejería de Administración y Servicios del Departamento de Seguridad, del que merece destacarse en primer lugar la referencia que se realiza a la solicitud a la Dirección de Administración Tributaria para que ésta última efectúe el ingreso en cada una de las Haciendas Forales del importe de las retenciones no practicadas correspondientes a indemnizaciones abonadas entre enero y octubre de 2015 (244.078,34 euros).

Esta solicitud, se formuló el 25 de abril de 2016, esto es hace casi tres años, por lo que, pese a los pormenores de las relaciones existentes con los funcionarios de la Ertzaintza, debemos de entender que la situación relativa al cumplimiento de nuestras obligaciones con las Haciendas Forales como retenedores, referidas a 2015, está también cumplimentada, o en vías de cumplimiento, al igual que lo que hemos apuntado para el ejercicio 2014.



En resumen, ninguna observación ha de hacerse en el presente informe en relación con nuestras obligaciones tributarias como retenedores, situación que materialmente ha de considerarse completamente resuelta. Tampoco las Haciendas Forales mantienen objeción alguna sobre la calificación como rendimientos de trabajo de determinados conceptos retributivos percibidos a partir de 2011, lo que además les ha servido para dictar las liquidaciones provisionales del IRPF de esos ejercicios a los particulares.

Sí queda por aclarar una cuestión respecto a una carga formal de la Administración en cuanto retenedora, cual es el cumplimiento como retenedora de la obligación también tributaria de comunicar a los funcionarios en cuyo nombre se ingresaron cantidades en calidad de retención, de las cantidades que fueron consideradas *ex novo* como rendimientos de trabajo, con el reflejo asociado de la retención practicada.

Se trata de ingresos percibidos por los funcionarios que no fueron en su día incorporados al documento 10-T de cada funcionario para cada ejercicio económico, porque al emitir el 10-T las mismas eran consideradas de naturaleza indemnizatoria y no como retribución sujeta a retención. La consideración tardía como tal retribución y el consiguiente ingreso tardío en las Haciendas forales de las cantidades que hubieran correspondido a la retención no practicada no impiden que al funcionario se le siga teniendo que comunicar una certificación complementaria de las cantidades percibidas, pues dicha comunicación es la base para poder regularizar a su instancia su situación fiscal.

## **2. La relación entre el Departamento de Seguridad y cada uno de los miembros de la Ertzaintza, muchos de los cuales recibieron indemnizaciones por razón del servicio.**

Esta relación es una relación funcional, de naturaleza jurídico administrativa y se inserta en el especial estatuto personal de los miembros de la Ertzaintza que regula el Título III de la Ley 4/1992, de 17 de julio, de Policía del País Vasco (LPPV).

En ese marco relacional, la aplicación de la Instrucción de 28 de julio de 2015, respecto de la naturaleza de las indemnizaciones de servicio, no sólo tenía incidencia en el ámbito de la obligación tributaria de retener, sino en el hecho de que la Administración tenía que **comunicar** a los funcionarios el carácter no exento en el IRPF



de determinadas indemnizaciones que habían percibido al margen de la nómina, mediante el mecanismo de pagos anticipados.

Hay que tener en cuenta que tal comunicación constituía la otra vertiente, o si se quiere la otra cara de la moneda, de las retenciones liquidadas por esos conceptos ante las Haciendas Forales, por lo que lógicamente las cuantías de las indemnizaciones no exentas que había que comunicar a cada funcionario de la Ertzaintza, debían coincidir íntegramente con la relación de las cuantías y personas recogidas en el modelo 190, al que antes hemos hecho referencia.

Todo ello ha exigido a los órganos del Departamento de Seguridad el establecimiento de una serie de procedimientos destinados a determinar la cuantía de las indemnizaciones no exentas, para cada funcionario y en relación con cada ejercicio. En estos procedimientos podemos constatar la realización de una serie de trámites como ha sido, en primer lugar, el inicio de las actuaciones, en el que se le daba traslado a cada funcionario de los datos correspondientes a las indemnizaciones por razón de servicio que se le habían abonado, con su codificación correspondiente, la cual variaba en función de que las mismas estuvieran sujetas o no a tributación. Este inicio de estos trámites se efectuó en dos escritos diferenciados, pero de la misma fecha de 30 de noviembre de 2016, en cuanto que el primero de ellos se refería a los ejercicios 2011, 2012, 2013 y 2014, y el segundo al ejercicio 2015.

En el citado trámite de inicio se concedía un plazo de 10 días para efectuar las alegaciones correspondientes, y al mismo tiempo para que se aportasen los documentos y justificaciones que considerasen convenientes, al objeto de cuestionar los conceptos y las cuantías que debían considerarse como no exentas del IRPF. Respecto de la documentación que se podía aportar hay que tener en cuenta que dicha tarea no era nada fácil, lo que propició múltiples peticiones de acceso a los expedientes por parte de los interesados, añadiendo esta cuestión un punto más de dificultad procedimental en los trámites que se practicaron.

Estos trámites concluyeron con las comunicaciones de la Viceconsejera de Administración y Servicios a los funcionarios afectados, correspondientes a cada uno de los ejercicios del periodo comprendido entre 2011 y 2015. Dichas comunicaciones contenían todos los ingresos percibidos en ese ejercicio en concepto de indemnizaciones por razón del servicio, indicando el total percibido, el total sujeto a

retención de IRPF y el total exento, adjuntando además en cada comunicación un Anexo en el que se desglosaba de forma pormenorizada toda la información referida a ese año.

La conclusión que postulamos no ignora de ningún modo el trabajo realizado por los órganos del Departamento de Seguridad, que ha permitido cuantificar con un alto grado de detalle el importe a recuperar, como consecuencia de las retenciones no practicadas en su momento. Estas actuaciones constituyen una valiosa herramienta en la que apoyarse para impulsar las actuaciones a realizar por esta Administración General en la forma que se propone en el presente informe.

Sin embargo, creemos que es necesario todavía un esfuerzo añadido para identificar lo que sería necesario para tener un título bastante para poder hacer efectivos, con totales garantías, los créditos que deberían materializarse mediante el ejercicio de acciones de reembolso contra los funcionarios de la Ertzaintza.

Hasta ahora sólo se les ha comunicado la cuantía de la indemnización por razón del servicio que percibieron y que ha pasado a considerarse sujeta a renta.

A ello habrá que añadir en una resolución los concretos fundamentos por los que se ha producido tal transformación, por los que resulta obligado en consecuencia ejercitar la acción de reembolso y que sustentan la fijación de la cuantía a devolver, indicando el plazo y demás circunstancias para la realización del ingreso voluntario, así como advirtiendo también el plazo y circunstancias en caso de resultar necesaria su recaudación ejecutiva en caso de impago voluntario, y cerrando la resolución con el pie de recursos pertinente.

### **3. Las relaciones de las Haciendas Forales con los funcionarios de la Ertzaintza, al tener éstos la consideración de obligados principales en el IRPF.**

De entrada, procede recalcar que las autoliquidaciones presentadas por los funcionarios de la Ertzaintza, motivaron las primeras liquidaciones provisionales del impuesto de plena conformidad en los diferentes ejercicios. Con la información facilitada se desconoce si las Haciendas Forales han practicado nuevas liquidaciones provisionales del IRPF en todos los ejercicios como consecuencia de la reconsideración como rendimientos de determinadas indemnizaciones, que inicialmente, como venimos señalando no tenían tal consideración. En todo caso, como sí consta que para

determinados ejercicios ello sí se ha producido, esto mismo nos permite efectuar una escueta valoración sobre este punto.

Hay que insistir en que partimos de la base de que en las autoliquidaciones iniciales del impuesto los obligados al pago no dedujeron retención alguna por esos conceptos, y que lógicamente no declararon como rentas (rendimientos de trabajo) las citadas indemnizaciones. Sin embargo, sería necesario comprobar si en las nuevas liquidaciones provisionales giradas por las Haciendas forales se han tenido en cuenta, para la determinación de la cuota a satisfacer al objeto de su minoración, las retenciones satisfechas finalmente por el Gobierno Vasco. Y ello, porque en caso contrario nos encontraríamos con un escenario de doble imposición por el mismo concepto, con el consiguiente enriquecimiento injusto para las Haciendas Forales.

Consta igualmente que algunas de estas actuaciones de la Administración Tributaria de cada Territorio Histórico están siendo objeto de controversia en los Tribunales Jurisdiccionales, si bien procede advertir desde este momento que el Gobierno no es parte en los citados procedimientos, ni como parte demandante ni como demandada. Obviamente (como antes hemos dejado sentado de entrada) dicha obligación no se cumplió ni se podía cumplir, respecto a cantidades abonadas en concepto de indemnización exenta de renta, antes de su recalificación y transformación en renta. Así lo ha expresado también la Dirección de Función Pública (que es el que hubiera ostentado la competencia en ese ámbito) en su escrito de 5 de abril de 2017, al ratificar que tampoco se puede emitir en este momento el documento correspondiente porque ya se emitió en su día con otro contenido. La regulación vigente del modelo 10-T (por ejemplo Orden Foral 251/2011, de 10 de marzo de Gipuzkoa) determina que el mismo se debe confeccionar por el retenedor y poner a disposición del trabajador antes de que comience el plazo para su declaración de IRPF.

Ahora bien, una vez producida dicha recalificación, la necesidad de evitar la indefensión de los funcionarios públicos frente a las Haciendas forales parece exigir que persista la obligación del retenedor de comunicar en todo caso a cada retenido la naturaleza de su percepción y la retención que lleva asociada. Por ello el cumplimiento material de dicha obligación, que en su día no pudo ser formalmente satisfecha, exige que por parte de esta Administración se garantice que los demandantes puedan estar en condiciones de aportar en las *litis* planteadas por ellos contra las Haciendas Forales un certificado en el que se acredite, al menos, que por esta Administración General se

ha ingresado a la Hacienda Foral la cuantía de las retenciones practicadas en relación con determinados conceptos retributivos, especificado el tipo de retención, el ejercicio fiscal y los datos de la persona a la que corresponde el citado certificado.

No debe olvidarse, en todo caso, que la certificación que se plantea, incluso como sustitutoria del 10-T, no solo es un documento necesario para que en las relaciones de los funcionarios de la Ertzaintza con las Haciendas Forales no se genere en aquéllos ninguna situación de indefensión, sino que es una pieza imprescindible para poder impulsar el procedimiento de reembolso o de recuperación de cantidades. Hay que tener en cuenta que, en ausencia de dicha certificación, sería imposible impulsar un procedimiento de reembolso ya que la cuantía individual que sería exigida a cada funcionario no ha sido comunicada todavía a cada uno de ellos. Como luego se dirá, las tareas cuya realización se propone por cada órgano administrativo que debe intervenir, se basan en las competencias que tienen asignadas y en un principio de economía administrativa, si cabe más necesario por la cantidad de funcionarios implicados.

Pero si ello resultara insuficiente, aunque el orden y el contenido del modelo 10-T pudiera servir de base para confeccionar dicha certificación en orden a satisfacer materialmente la misma función que hubiera cumplido aquél, no pudiendo emitirse ya el modelo oficial debiera al menos emitirse otro tipo de certificación sustitutiva aquél, tal y como y como ha sido solicitado por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco y en los términos que se acuerde con las Diputaciones Forales si se quiere.

Otro problema no menor, dentro de esta relación entre los funcionarios y las Haciendas forales, es la situación en la que ha quedado cada relación tributaria una vez efectuada una declaración complementaria por IRPF “de oficio” por las propias Haciendas. No conocemos esa relación, por lo que la base de la acción de reembolso presupone que Hacienda se ha compensado en cada caso y no se produce un doble pago y consiguiente enriquecimiento injusto de Hacienda. Pero, como hemos advertido ya, es necesario comprobar esta aseveración, que caso de no cumplirse podría eventualmente servir de base a las contestaciones que se puedan presentar contra las reclamaciones de reembolso que se practiquen.

#### **IV. LA RECUPERACIÓN DE LAS RETENCIONES COMPLEMENTARIAS INGRESADAS POR LA ADMINISTRACIÓN GENERAL, COMO CONSECUENCIA DE LA APLICACIÓN DE LA INSTRUCCIÓN DE 28 DE JULIO DE 2015**

Mediante el análisis en el apartado anterior de las actuaciones realizadas que, a nuestro entender, han de considerarse las más significativas, hemos buscado un acercamiento a la situación actual, lo más estructurado y completo posible, que nos permita abordar el núcleo principal de la solicitud formulada por el Departamento de Seguridad, en relación con la recuperación tardía, frente al personal de la Ertzaintza, de las retenciones complementarias ya ingresadas en las Haciendas Forales. Como se verá respecto de los trámites a realizar que se proponen, nuestro pronunciamiento no difiere en líneas generales de lo ya señalado en otros informes que sobre la misma cuestión han sido elaborados, y que nos han sido remitidos junto con la solicitud de informe a esta Dirección de Desarrollo Legislativo y Control Normativo.

1. Para abordar esta cuestión debemos, en primer lugar, traer a colación lo que la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4ª, de la Audiencia Nacional Sentencia de 7 febrero 2007, ha señalado cuando afirma que *"La obligación de retener constituye una obligación autónoma y claramente diferenciada de la obligación de computar en la base imponible los ingresos sobre los que la retención se practique; su aplicación no supone doble imposición, pues la retención cumple la función de ser un pago a cuenta del ingreso personal del contribuyente, quien tiene derecho a deducir lo ingresado por el retenedor. La obligación de retener no está en función de si el contribuyente deduce o no en su autoliquidación lo que se le retuvo o lo que se le debió retener, sin perjuicio de que, si la Administración tributaria se dirige contra el retenedor por no haber retenido la cantidad correspondiente, **éste tiene acción de regreso contra el retenido**"* (El subrayado en negrita es nuestro).

Este pronunciamiento entendemos que es perfectamente coincidente con lo establecido por la Dirección General de Tributos (Consulta vinculante V4719-16, de 8 de noviembre de 2016 recientemente) cuando señala que *"por lo que respecta a la posible repercusión a la consultante de los importes correspondientes a las retenciones no practicadas en su momento procede indicar que, conforme a lo dispuesto en el citado artículo 99, el incumplimiento de las obligaciones establecidas a los retenedores y obligados a ingresar a cuenta **no permite en el ámbito estrictamente tributario** (dada la inexistencia de norma legal o reglamentaria establecida al efecto) efectuar deducción alguna de los ingresos de los trabajadores ni reclamar cantidades a los mismos que se deban a retenciones no practicadas en su momento, circunstancia que evidentemente **no excluye otras posibles vías de resarcimiento del retenedor respecto al "retenido"*** (El subrayado en negrita es nuestro).

Sentado lo anterior, procede examinar a continuación cuál habría de ser la vía más adecuada jurídicamente para proceder a este reembolso o recuperación tardía de lo aportado a las Haciendas Forales en concepto de retención complementaria por cada funcionario. En el supuesto de que esté confirmado, como así lo hemos señalado, el que las Haciendas Forales están descontando de las cuotas, en las liquidaciones provisionales que están girando a los funcionarios policiales, el importe de las retenciones que les ha comunicado el Gobierno Vasco, a través del Modelo 190, la recuperación que se plantea tiene como objeto evitar también el enriquecimiento injusto de los obligados principales en el impuesto de IRPF, el cual sí se produciría con una hipotética inacción por parte de los órganos competentes de la Administración General de la CAE ante esa necesaria recuperación de lo aportado.

Con estas consideraciones dejamos sentado que Hacienda tiene la obligación de tener en cuenta nuestro modelo 190 aportado y de, en consecuencia, girar una declaración complementaria que descuenta al calcular la cuota tributaria del impuesto las retenciones practicadas (que ya no son tardías respecto a la nueva declaración de oficio que les han girado). El problema es que el funcionario interesado tiene que poder discutir esa realidad con plenas garantías jurídicas, por lo que como venimos defendiendo resulta fundamental individualizar en una resolución la exigencia de reembolso de la retención que fue ingresada tardíamente en su nombre respecto al ejercicio originario de percepción de los ingresos.

Esta acción de resarcimiento que proponemos abarcaría de forma conjunta todas las retenciones satisfechas por esta Administración General correspondiente al periodo de tiempo comprendido entre los ejercicios 2011 a 2015. Así mismo, en previsión de que en las eventuales contestaciones a la reclamación por reembolso que se dirija a los funcionarios se pretenda vincular dicho reembolso a la prescripción de acciones tributarias que se hubieran perdido para las Haciendas Forales, debemos aclarar que esa posible prescripción de las acciones de las Haciendas para girar liquidaciones provisionales no alteraría este planteamiento, partiendo de la base de que son obligaciones autónomas. Esta afirmación la realizamos independientemente de que la potencial recuperación de las retenciones correspondiente a ese ejercicio ante las Haciendas por parte de los obligados principales, cuando comprueben que no se les ha girado la declaración provisional correspondiente a ese año porque se encuentra prescrita, pueda ser planteada por los retenidos para su recuperación ante dichas

Haciendas Forales. Esta última cuestión, por tanto, queda *extra muros* del objeto del presente informe.

**2. Analizaremos a continuación cuál ha de ser la vía más adecuada para la constitución del título necesario para hacer, finalmente, efectivo el derecho de cobro de las cantidades a cada uno los funcionarios afectados.**

En ese sentido, queremos destacar, en primer lugar, la inconveniencia de utilizar la vía civil para proceder a la citada recuperación, y para ello haremos referencia a lo que en ese sentido se recoge en el informe de 11 de marzo de 2019 (Gómez Acebo & Pombo) cuando sobre la relación de los funcionarios de la Ertzaintza con esta Administración se manifiesta lo siguiente (las marcas en negrita son nuestras):

*En nuestra opinión, aunque, ciertamente, la relación jurídica que une a la Administración con los miembros de la Ertzaintza y, más concretamente, el pago de indemnizaciones por necesidades de servicio no responde a una de las potestades típicas así denominadas, no por ello es ajena a lo que estas implican. Tampoco permite asimilar su abono y la recuperación de las cantidades retenidas sobre aquellas al que pueda realizar un empresario privado ni a que la recuperación haya de perseguirse a través de la jurisdicción social o civil.*

*Para nosotros, el hecho de que el pago de la retención venga obligado, como se ha visto, por la legislación tributaria y se efectúe a cuenta de lo que el obligado principal deba ingresar a la Hacienda Foral correspondiente por el IRPF, **no altera la naturaleza jurídico pública de las retribuciones de los miembros de la Ertzaintza.** Al fin y al cabo, la retención lo es de una parte de la remuneración por los servicios de carácter jurídico-público que prestan en su condición de funcionarios públicos de acuerdo con un estatuto especial. Como hemos visto, sus retribuciones no solo están reguladas en la normativa jurídico-pública, sino que su importe se fija en las leyes de presupuestos generales, sus dotaciones se consignan en estos y se abonan por órganos administrativos con arreglo a normas y procedimientos de la misma naturaleza.*

*Todo ello conduce a la conclusión de que la compensación a que dé lugar el pago de una cantidad superior a la que corresponda según dicha normativa habrá de ser objeto del mismo tratamiento. Cualquier otra solución supondría una quiebra injustificada del mencionado estatuto personal que define la posición jurídica de los miembros de la Ertzaintza desde su ingreso en los correspondientes cuerpos y escalas, pasando por su carrera administrativa, sus derechos y obligaciones y el especial régimen disciplinario al que están sometidos. Su situación reúne, así, **las notas características de las llamadas relaciones de sujeción especial con respecto a la Administración a la que están vinculados, la cual difiere sustancialmente de la que tiene cualquier empleador privado con respecto a su personal y que solo se explica porque a***



*través de ella la Administración ejerce su función servicial del interés público en materia de seguridad. Y lo hace, no lo olvidemos, como poder público investido por el ordenamiento de facultades exorbitantes en comparación con las atribuciones de los sujetos privados y, singularmente, con el poder de dirección que tienen reconocido los empresarios particulares sobre sus trabajadores. Todo ello confiere a los miembros de la Ertzaintza la condición especialmente cualificada de agentes de la autoridad directamente vinculada al ejercicio de potestades públicas.*

Pero dicho pronunciamiento, respecto del cual manifestamos nuestra total conformidad, comporta otra consecuencia jurídica que queremos resaltar. Así el artículo 31.2 de la Ley de Principios Ordenadores de la Hacienda General del País Vasco (Texto Refundido), establece que *son derechos de naturaleza pública los que pertenecen a la Administración de la CAE y a sus organismos autónomos como consecuencia de relaciones y situaciones jurídicas en las que dichas entidades se encuentren como titulares de potestades públicas*. Como en esa relación con los funcionarios a los que se les va a reclamar las cantidades aportadas a cuenta sí se constata la existencia de dichas potestades públicas, los ingresos que se obtengan han de tener la consideración de **ingresos de derecho público**, de acuerdo con lo que dispone en ese sentido el artículo 32 del mismo Texto Refundido, y en particular su letra n) cuando incluye entre ellos “*cualquier otro ingreso que esté comprendido en el párrafo 2 del artículo anterior*”.

Una vez calificados como de Derecho Público los derechos de recuperación de las retenciones abonadas a las Haciendas Forales, nuevamente tenemos que acudir al Texto Refundido de la Ley de Principios Ordenadores de la Hacienda General del País Vasco, para pronunciarnos sobre uno de los aspectos principales de la consulta que se nos realiza, como es la forma de hacer efectivos dichos derechos de recuperación.

Así, el artículo 40.1 de dicho Texto Refundido establece como regla general que *para hacer efectivos los derechos de naturaleza pública ha de tenerse en cuenta lo que a estos efectos establezca el Reglamento General de Recaudación de la Hacienda General del País Vasco*. Como complemento, el apartado 2 de ese artículo 40 se configura como una vía adecuada para abordar la problemática existente, en relación con la recuperación que se pretende de lo aportado. Así, este apartado dispone *que la gestión recaudatoria, dentro del periodo voluntario de pago, se entiende atribuida a los órganos de los Departamentos de la Administración de la Comunidad Autónoma y de sus organismos autónomos, en relación con sus propias competencias administrativas*. En cambio, *dentro del periodo ejecutivo la gestión recaudatoria corresponde al Departamento competente en materia de tesorería*.



En el mismo sentido se pronuncia, finalmente, el artículo 5 del Reglamento General de Recaudación, cuando establece que *la gestión recaudatoria en periodo voluntario de los ingresos de derecho público no tributarios corresponde a los órganos de los Departamentos de la Administración de la Comunidad Autónoma y de sus Organismos Autónomos, en relación con sus propias competencias administrativas, salvo cuando haya sido atribuida expresamente a un órgano determinado.*

**3.** Por consiguiente, llegados a este punto, debemos avanzar en nuestro informe examinando con ese objeto todas las cuestiones procedimentales que es preciso acometer para poder liquidar los derechos de cobro que asisten a la Administración en la compleja problemática existente que hemos venido describiendo.

Así, para empezar, resulta necesario abordar **la determinación de los órganos que han de impulsar los procedimientos de recuperación de los créditos como consecuencia de las retenciones no practicadas, pero sí satisfechas a las Haciendas.**

En este punto, procede descartar la intervención de los órganos del Departamento de Hacienda y Economía en estos procedimientos de recuperación de retenciones, sin perjuicio de la necesaria intervención que deban desempeñar en la potencial vía ejecutiva para la recuperación de esos ingresos que podría utilizarse. Así, debemos mencionar lo dispuesto en la letra d) del artículo 11 del Decreto 168/2017, de 13 de junio, que establece la estructura orgánica y funcional del citado Departamento de Hacienda y Economía, el cual asigna a la Dirección de Política Financiera la dirección de la gestión recaudatoria, en período voluntario, de los ingresos de derecho público no tributarios, excepto precios públicos. La gestión recaudatoria, en período ejecutivo, por cualquier concepto, incluida la derivación de la deuda a los responsables subsidiarios. Asimismo, le corresponden todas las competencias atribuidas en el Reglamento de Recaudación de la Hacienda General del País Vasco al departamento competente en materia de tesorería, salvo las atribuidas a la Viceconsejería de Economía, Finanzas y Presupuestos.

Como puede observarse, las funciones que se le asigna a dicha Dirección en el periodo voluntario y en el periodo ejecutivo **no son exactamente iguales**, ya que mientras en el segundo las competencias son completas, no sucede lo mismo con el primero de los periodos para el que sólo se le asigna la dirección de la gestión recaudatoria, lo que ha de interpretarse necesariamente como una competencia más

limitada y en modo alguno excluyente de las competencias que pueden tener asignadas otros Departamentos en razón de materia, para ese periodo de recaudación voluntario.

Esto es plenamente coincidente con lo que dispone el artículo 402.2 del Texto Refundido de la Ley de Principios Ordenadores de la Hacienda General del País Vasco, que ahora, para un mejor entendimiento, reproducimos en su integridad: ***La gestión recaudatoria, dentro del período voluntario de pago, se entiende atribuida a los órganos de los Departamentos de la Administración de la Comunidad Autónoma y de sus organismos autónomos, en relación con sus propias competencias administrativas, salvo disposición expresa en contrario, bajo la dirección y supervisión del Departamento que establezcan las normas orgánicas. Dentro del período ejecutivo la gestión recaudatoria corresponde al Departamento competente en materia de tesorería.***

De mismo modo, tampoco consideramos determinante lo establecido en el artículo 27 de mismo Texto Refundido, ya que, si bien es cierto que se asigna al Departamento responsable en materia de Hacienda y Finanzas, la administración, gestión y efectividad de los derechos de la Hacienda General del País Vasco, dicha asignación **la efectúa en los términos establecidos en el ordenamiento**. Por lo tanto, la asignación no es completa, ni siquiera en el ámbito de la efectividad de los derechos, en cuanto que efectúa una genérica remisión al resto del Ordenamiento, incluido, añadiríamos nosotros, lo dispuesto en el artículo 40.2 del TRLPOHGPV.

En favor de la interpretación que aquí hacemos, respecto de que la atribución al Departamento de Hacienda no es absoluta y completa, cabe hacer referencia a lo que el artículo 28 inmediatamente siguiente del mismo Texto Refundido establece en este ámbito, en el que, entre otras competencias, asigna a los Departamentos, *cualesquiera otras que, en relación con la Hacienda General del País Vasco, les atribuya el ordenamiento jurídico*.

Por consiguiente, descartado el papel exclusivo en este ámbito procedimental del Departamento de Hacienda y Economía, para determinar el Departamento competente, y consecuentemente los concretos órganos administrativos que han de actuar, **debemos utilizar como criterio interpretativo las competencias administrativas que se están ejerciendo**.

Con ese objeto, debemos recordar de entrada lo que ya hemos manifestado con anterioridad, en cuanto que nos encontramos ante una relación de sujeción especial donde la Administración actúa mediante el ejercicio de potestades públicas, y ello nos

conduce en primer lugar a lo que establece la letra e) del artículo 5.2 de la Ley 4/1992, de 17 de julio, de Policía del País Vasco que asigna, entre las competencias del Departamento de Seguridad, el de la aplicación y supervisión del régimen estatutario de los funcionarios de la Ertzaintza.

En un escalón inferior nos encontramos con lo dispuesto en el artículo 15.1 del Decreto 24/2016, de 26 de noviembre, del Lehendakari, de creación, supresión y modificación de los Departamentos de la Administración de la Comunidad Autónoma del País Vasco, que sitúa entre las funciones y áreas de actuación del Departamento de Seguridad la de la Policía de la Comunidad Autónoma. Por fin, el Decreto 83/2017, de 11 de abril, por el que se establece la estructura orgánica y funcional del Departamento de Seguridad, cuyo artículo 12 atribuye a **la Dirección de Recursos Humanos**, una serie de funciones relacionadas con la gestión del régimen estatutario del personal de la Ertzaintza, y cuyo apartado 2 establece que en relación *con dicho personal le corresponde la dirección y administración de las políticas de recursos humanos y la gestión ordinaria de su régimen estatutario cuando no esté atribuido a otros*. A continuación, dicho artículo explicita un listado de funciones que en ningún caso puede considerarse cerrado, y además algunas de ellas pueden incluso reforzar la interpretación que aquí se realiza. Así, la letra c) de ese artículo 12.2 le asigna *la previsión y control de gastos del personal de la Ertzaintza en coordinación con la Dirección de Gestión Económica y Recursos Generales*, y la letra h) le atribuye *la de gestionar y aplicar el régimen jurídico y retributivo y de las condiciones de empleo del personal de la Ertzaintza, incluyendo la concesión de préstamos y beneficios sociales, reconocimiento de trienios y servicios prestados, así como así como el estudio, informe, negociación y seguimiento de los calendarios laborales de la Ertzaintza*

En base a todo lo expuesto, existen fundamentos jurídicos suficientes para pronunciarse **en favor de que sea la Dirección de Recursos Humanos del Departamento de Seguridad la que inicie, instruya y resuelva los procedimientos individualizados encaminados a la determinación y cuantificación de los créditos a su favor en concepto de recuperación de las retenciones abonadas en su nombre en las Haciendas Forales, así como para hacerlos efectivos en el periodo voluntario**. A lo anterior, hay que añadir razones eminentemente prácticas ya que, además de la urgencia en evitar la prescripción de las acciones que se podría producir, ha sido esa Dirección la que preparó en su momento las comunicaciones sobre los importes que se adeudaban como contrapartida de las retenciones abonadas, de modo

que en un procedimiento posterior muchos de aquellos trámites podrían mantener su validez.

Para finalizar este apartado tenemos que efectuar una breve reflexión sobre la posibilidad de que la Dirección de Administración Tributaria (Departamento de Hacienda y Economía) o la Dirección de Función Pública (Departamento de Gobernanza Pública y Autogobierno), pudieran constituirse en los órganos adecuados para impulsar los procedimientos individualizados que se plantean.

En primer lugar, no contemplamos la posibilidad de que la Dirección Tributaria desempeñe papel alguno en la recuperación de las cantidades en concepto de retenciones abonadas previamente, ya que dichos trámites de recuperación no se sitúan en el marco de relación tributaria alguna.

Del mismo modo, una vez definida la acción de reembolso a ejercitar como una acción de recuperación de las cantidades correspondientes a las retenciones no materializadas, pero sí abonadas a las Haciendas Forales, tampoco consideramos que sea la Dirección de Función Pública la que desarrolle ese papel impulsor de dichos procedimientos de recuperación, ya que entre las funciones que ésta tiene asignada no encontramos ninguna función que pueda considerarse fundamento bastante para ello.

Ahora bien, ello no significa que esta Dirección de Función Pública, en base a los datos que le sean aportados por el Departamento de Seguridad respecto a las cuantías de las indemnizaciones recibidas por los funcionarios en el periodo temporal que se contempla, no deba precisar, aplicando el tipo de retención que esa Dirección determine, cuál debería ser el importe de la retención que correspondería a cada funcionario, en cada año, como consecuencia del cambio de calificación de la naturaleza jurídica de algunas de las indemnizaciones percibidas. Debemos insistir que, en el momento que se nos efectúa esta consulta, este documento está sin realizar o al menos no consta en la documentación que hemos recibido. Para finalizar, tenemos que señalar que la específica propuesta que en este punto realizamos es coherente con las actuaciones ha venido realizando en ese sentido, como puede concluirse de lo señalado en determinados escritos de la Dirección de Administración Tributaria que nos han sido remitidos, ya que atribuyen a la referida Dirección de Función Pública la tarea de determinar el tipo de retención en este ámbito.

4. El procedimiento que se articule ha de tener por objeto la creación del título jurídico correspondiente que posibilite su posterior efectividad, coincidiendo también en este punto con los pronunciamientos existentes en informes anteriores respecto de la necesidad de poner en marcha un **específico procedimiento ad hoc**, que se fundamente en los principios inspiradores del procedimiento administrativo común. Esto es, un procedimiento impulsado por los órganos competentes del Departamento de Seguridad, como se ha señalado, que contemple un trámite de iniciación con todas las garantías, la posibilidad de realización de alegaciones y propuesta, en su caso, de la prueba que tuviera por conveniente y el dictado de una resolución que cuantifique (por aplicación del tipo de retención determinado por la Dirección de Función Pública, como órgano competente para ello) el crédito que a su favor tiene esta Administración respecto de cada uno de los funcionarios de la Ertzaintza implicados. Asimismo, en este trámite de iniciación se incluiría como Anexo la certificación elaborada por la Dirección de Función Pública, antes citada, que (sobre la base de los datos aportados por el Departamento de Seguridad en relación con las indemnizaciones abonadas en los ejercicios desde 2011 a 2015 y que a partir de la fecha en que se produce la recalificación deben ser consideradas como retribución) determinaría el tipo de retención a aplicar y que, de ese modo, posibilita fundamentar la cuantía que se reclama.

En cuanto a la instrucción del procedimiento ya hemos apuntado con anterioridad que hay muchas actuaciones ya efectuadas en los trámites relativos a las comunicaciones practicadas por el Departamento de Seguridad, de forma que en la instrucción que ahora planteamos muchas de aquellas actuaciones podrían considerarse válidamente realizadas, como pueden ser en muchos casos la petición de acceso a los expedientes, **todo ello en aplicación del principio de economía administrativa**.

En la resolución finalizadora del procedimiento, además de la cuantificación de la deuda que tendría cada funcionario con esta Administración General, **habría que añadir algunos otros contenidos, todos ellos relacionados con lo dispuesto en el Reglamento de Recaudación de la Hacienda General del País Vasco, aprobado por Decreto 212/1998, de 31 de agosto**.

Así, en la citada Resolución, además de los contenidos formales necesarios como puede ser la mención a los recursos administrativos que se pueden interponer contra ella, se deberían recoger otros aspectos como pueden ser:

- La cuenta de la Tesorería General donde proceder al ingreso de las cantidades reclamadas en periodo voluntario.

- El plazo para proceder al citado ingreso (artículos 10 y 44 del Reglamento de Recaudación). A este respecto, consideramos que el plazo no debería ser inferior al establecido para la interposición del recurso de alzada (1 mes).

- La posibilidad de solicitar por el interesado el aplazamiento y fraccionamiento del pago (artículo 22 y siguientes del Reglamento de Recaudación).

- La posibilidad de solicitar la compensación de la deuda por parte de los afectados (en especial el artículo 37 del Reglamento de Recaudación).

Sobre este último aspecto, la posibilidad de examinar una solicitud de compensación a instancia del obligado no excluye la viabilidad de que ésta se establezca de oficio (artículo 36 del Reglamento de Recaudación) y que ello podría concluir con la aplicación de la misma en las nóminas de los funcionarios afectados. Lógicamente no podría efectuarse esta modalidad de compensación respecto de los que se encuentran ya jubilados, al menos en relación con sus retribuciones salariales.

En cuanto a los funcionarios de la Ertzaintza que se encuentran ya fallecidos, la extinción de las relaciones tributarias y funcionariales que conlleva dicho fallecimiento, y la imposibilidad de exigir las responsabilidades por reembolso a sus causahabientes (aunque este punto necesitaría de un estudio en profundidad desde la perspectiva sucesoria que excede al contenido de este informe), parecen apuntar a la improcedencia de iniciar el procedimiento en tales casos.

**5.** Dado el número de posibles afectados y la singularidad de ese colectivo, hay que recalcar que si se opta por el procedimiento que se propone los plazos del procedimiento son breves, ya que necesariamente resulta de aplicación de lo dispuesto en el artículo 21.3 de la Ley de Procedimiento Administrativo Común que establece su duración en tres meses. Por ello, en la instrucción de los procedimientos individuales, siempre con la finalidad de que los mismos no caduquen, se recomienda a los órganos del Departamento de Seguridad, en el supuesto de que definitivamente se impulsen los citados procedimientos en la forma que aquí se propone, que se utilicen todas las posibilidades que ofrecen el citado artículo 21 (en especial su apartado 5), el artículo 22

(suspensión del plazo máximo para resolver) y el artículo 23 (ampliación del plazo máximo para resolver), todos de la LPAC.

Igualmente, otro de los aspectos que añaden una mayor complejidad en estos procedimientos es toda la problemática que surge de las numerosas notificaciones a realizar, tanto de los actos de trámite como de las resoluciones que se dicten, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 40 y siguientes, también de la LPAC.

A estos efectos, procede traer a colación lo que a estos efectos establece el apartado 1 del artículo 41 de la LPAC, que dispone que *las notificaciones se practicarán preferentemente por medios electrónicos y, en todo caso, cuando el interesado resulte obligado a recibirlas por esta vía.*

Llegados a este punto, tenemos que abordar uno de los aspectos que se realizan en la consulta, todo ello en relación con la posibilidad de que, en base a lo dispuesto en el artículo 14 del mismo cuerpo legal, se pudiese establecer la obligación a los funcionarios de la Ertzaintza afectados de que la tramitación de los procedimientos que se proponen se efectúe electrónicamente o telemáticamente.

En ese sentido, cabe mencionar que el apartado 2 del citado artículo 14 se ocupa de establecer los supuestos en los que la forma de relación con la Administración ha de ser necesariamente la electrónica. Se adivina sin dificultad que tras la consulta que se realiza subyace en el Departamento solicitante la preocupación respecto de la posibilidad real de que los procedimientos que se instruyan caduquen por la superación del plazo establecido para dictar las correspondientes resoluciones, pese a los esfuerzos que en ese sentido realice el personal encargado de su impulso.

En particular, la letra e) del citado artículo 14.2 establece que se *encuentran obligados los empleados de las Administraciones Públicas para los trámites y actuaciones que realicen con ellas en su condición de empleado público, en la forma que se determine reglamentariamente por cada Administración.*

Hay razones que conducen a pensar que, en este supuesto, la interpretación a realizar sería la de considerar que dicha regulación no exige una norma de carácter reglamentario, esto es, un Decreto u Orden que así lo establezca. Sirva de ejemplo el documento del Ministerio de Hacienda y Función Pública (año 2017), en el que se

recogen una serie de contestaciones a preguntas frecuentes respecto de la Ley 39/2015 y respecto de la Ley 40/2015.

Del citado documento vamos a transcribir su apartado 4.3 que tiene el siguiente contenido

4.3 ¿Podemos considerar que el artículo 14 de la Ley 39/2015, que establece la obligatoriedad de determinados sujetos de relacionarse con la administración de forma electrónica, tiene demorada su entrada en vigor?

*No. Desde el 2 de octubre de 2016 todos los sujetos a los que se refiere el artículo 14.2 y 14.3 están obligados a relacionarse a través de medios electrónicos, para lo que deberán hacer uso de los correspondientes sistemas de identificación y firma en los términos que señala la Ley 39/2015 y la Ley 40/2015.*

*Los empleados públicos constituyen uno de los colectivos obligados a los que se refiere la Ley 39/2015, estando por tanto obligados a relacionarse electrónicamente con las Administraciones para los trámites y actuaciones que realicen con ellas por razón de su condición de empleado público, **en la forma en que determine cada Administración.***

El criterio que se manifiesta guarda alguna relación con la actual existencia de algunos procedimientos menores en la Administración General de la CAE, en los que, respecto de la relación de los empleados públicos con dicha Administración, ya se exige que la misma se realice por medios electrónicos, como puede ser la licencia de permisos o el control horario. No se conoce en cambio una normativa de carácter reglamentario dictada por los órganos de la Administración General de la CAE que establezca la obligatoriedad de los empleados públicos de relacionarse electrónicamente en otros ámbitos, incluido el que aquí nos ocupa.

En todo caso, aunque ya hemos apuntado la posibilidad de que la regulación de la relación electrónica de los empleados públicos con la Administración en determinados procedimientos no fuera necesariamente a través de una norma de rango reglamentario, sino que podría admitirse el establecimiento de dicha relación obligatoria mediante otras formas más amplias, consideramos que, salvo mejor criterio de la Dirección competente en esta materia, dicho planteamiento en este supuesto podría conllevar cierto riesgo. Así, el hecho de que en todos los actos de inicio de cada uno de los procedimientos individuales de recuperación de cantidades se exigiese que a partir de ese momento todos los trámites posteriores se realicen electrónicamente, podría añadir un nuevo





motivo de oposición por parte de los funcionarios afectados. Además, esto demandaría un aplicativo informático de suficiente capacidad para garantizar la seguridad, identidad e integridad en todos los trámites que se realizasen electrónicamente.

Efectivamente, teóricamente existiría la posibilidad de regular a futuro un procedimiento electrónico, mediante la norma reglamentaria correspondiente, para resolver todas las incidencias que se produjesen en relación con las nóminas de los empleados públicos. **Pero ello exigiría una buena definición del objeto de la norma, que no podría dirigirse únicamente a solucionar una problemática muy concreta y anterior en el tiempo, por muy importante que ello fuese cuantitativamente.** A lo anterior, habría que añadir todavía con mayor contundencia que, como hemos venido argumentando, no se propone que los procedimientos actúen sobre las nóminas correspondientes a los funcionarios afectados, sino por el cauce el procedimiento de recaudación, así que el procedimiento electrónico que se regulara tampoco sería aplicable a este caso.

Por consiguiente, la ausencia de un procedimiento electrónico para la recuperación de las retenciones abonadas a las Haciendas Forales, nos conduce a retornar a lo que establece el artículo 41.1 de la LPAC, antes mencionado, de forma que, **si los interesados no están obligados a relacionarse con las Administración por medios electrónicos, tampoco están obligados a uno de sus trámites, cual es el de recibir las notificaciones de modo electrónico.**

Ahora bien, el hecho de que no están obligados a ello, no significa que no puedan optar por esa forma de notificación, como así lo contempla ese mismo artículo 41 cuando establece que *los interesados que no estén obligados a recibir notificaciones electrónicas, podrán decidir y comunicar en cualquier momento a la Administración Pública, mediante los modelos normalizados que se establezcan al efecto, que las notificaciones sucesivas se practiquen o dejen de practicarse por medios electrónicos.*

Por ello, en el acto de inicio de estos procedimientos se podría incluir entre sus contenidos una previsión para que los interesados pudiesen optar por la notificación electrónica, aportando con dicha finalidad la dirección electrónica correspondiente.

Recordaremos, en todo caso, que este artículo 41 de la LPAC también establece que *con independencia del medio utilizado, las notificaciones serán válidas siempre que permitan tener constancia de su envío o puesta a disposición, de la recepción o acceso por el interesado o su representante, de sus fechas y horas, del contenido íntegro, y de la identidad*

*fidedigna del remitente y destinatario de la misma. La acreditación de la notificación efectuada se incorporará al expediente.*

Po último, como también es parte de la consulta, en los supuestos de que los funcionarios interesados actúen por medio de representante para la realización de cualquiera de las actuaciones que se precisen en los procedimientos individualizados que se proponen, de conformidad con lo establecido en el artículo 5 de la LPAC, será con dichos representantes con los que se relacione el Departamento de Seguridad para realización de los trámites que correspondan con inclusión de las notificaciones que sean precisas. **Este régimen de notificaciones será similar, en nuestra opinión, al que hemos propuesto para los interesados en el procedimiento.**

En todo caso, podría detectarse alguna particularidad en los supuestos en que la representación *apud acta* se efectuase de forma electrónica, ya que en ese supuesto dicha representación podría inscribirse en el Registro Electrónico de Representantes, regulado por Orden de 14 de diciembre de 2012, de la Consejera de Interior, Justicia y Administración Pública. En estos supuestos debemos recalcar que el artículo 7.3 de la citada Orden establece que *el apoderamiento para la recepción de notificaciones implicará el consentimiento de la persona poderdante a la utilización de medios electrónicos para la práctica de notificaciones por parte de la Administración, cuando la notificación se practique al representante*, supuesto éste que en nuestra opinión podría habilitar la vía a las notificaciones electrónicas.

#### IV. CONCLUSIÓN

Respondiendo al literal de las preguntas que se nos han planteado, podemos resumir lo dicho hasta ahora de la siguiente manera:

*Particularmente, se interesa de los servicios jurídicos centrales:*

*1) Completar con su criterio las cuestiones apuntadas como conclusiones más arriba, se analicen los siguientes aspectos:*

*Obligación de relacionarse telemáticamente con la Administración de quienes sean funcionarios de la Ertzaintza en el momento de inicio del procedimiento.*

No existe obligación alguna.

*Afección a jubilados o fallecidos del procedimiento telemático.*

A los jubilados podrá reclamarse las cantidades abonadas, aunque evidentemente no se podrán compensar con retribuciones futuras. En cuanto a los fallecidos, no cabe por haberse extinguido la relación funcional y no ser las responsabilidades transferibles a los causahabientes.

*Obligación de relacionarse electrónicamente con la administración de los representantes de los interesados obligados a los medios electrónicos (abogados o representantes sindicales)*

No existe tal obligación y únicamente se puede concertar con ellos ex novo.

*Procedimiento, trámites, fases, competencia, plazo del procedimiento, plazo del procedimiento, caducidad, supuestos de ampliación o suspensión del plazo, etc.*

Procedimiento de recaudación en relación a las competencias ejercidas en su día por el departamento de Seguridad. Comunicar mediante resolución de un órgano competente del departamento de Seguridad el inicio del expediente de reintegro, validar a todos los efectos la comunicación que se hizo individualmente y emitir a todos los efectos una propuesta de resolución con un trámite para alegaciones. El plazo para hacerlo será antes de que prescriba la acción de reembolso.

*2) Analizar la viabilidad de la aprobación de un norma reglamentaria ad hoc para contemplar un procedimiento específico de reintegro para la recuperación de las cantidades abonadas por el gobierno vasco a las haciendas forales en concepto de retenciones a cuenta del IRPF por el pago de indemnizaciones por necesidades de servicio a los miembros de la Ertzaintza, de acuerdo con los requisitos materiales y formales que sean más adecuados modulando los requisitos y garantías de los artículos 106 y 107 LPAC. Con dicha norma cabría por ejemplo:*

*Afirmar la exigencia de la relación electrónica en el caso de los funcionarios en activo;*

No procede regular un procedimiento de recaudación que ya existe y se puede aquilatar a nuestras necesidades en su aplicación. Aprobar un Reglamento ad hoc y con efectos a posteriori solo para esto sería desproporcionado e ineficaz, ya que sólo tendría efectos a futuro.

*Contemplar un plazo procedimental de seis meses (para evitar que se produzca la caducidad ajena una actuación diligente de la administración);*

El inicio del reembolso con una resolución da inicio al plazo de caducidad del expediente, que debiera estar finiquitado antes de 6 meses.

*Determinar el órgano de iniciación y resolución:*

Ya está determinado por ley (Texto refundido de ley de Principios Ordenadores de Hacienda del País Vasco) y es el que ejerció las competencias administrativas correspondientes (el que pagó las indemnizaciones por razón del servicio a sus funcionarios).

□ *Determinar el apoyo de los órganos de otros departamentos (función pública y seguridad) en la instrucción y en la ejecución de la resolución a través de las nóminas.*

La nómina no debiera mezclarse con el procedimiento de reintegro específico que es lo más aconsejable. La instrucción y la ejecución corresponden por tanto en exclusiva al departamento que en su día ejerció las competencias administrativas correspondientes con el pago de las indemnizaciones por razón del servicio (Departamento de Seguridad). Cosa diferente es la determinación del tipo de retención a aplicar, a efectuar por el departamento competente en ese área (Departamento de Gobernanza Pública y Autogobierno) y que, si bien está llamada a servir como base sobre la que sustentar la reclamación a realizar por el Departamento de Seguridad, en todo caso, sólo puede determinarse en atención a los datos aportados por este último Departamento y no constituye en sí mismo un acto de reclamación.

*3) Examinar el modo de proceder en los hipotéticos supuestos en que la relación tributaria principal que obligaba al preceptor con la hacienda foral se hubiera extinguido por prescripción.*

La obligación tributaria originaria es independiente y no nos afecta.

*¿Tal extinción puede tener efectos en la reclamación por el Gobierno Vasco del reintegro de las cantidades abonadas en su nombre a la Hacienda Foral, si resultan obligaciones autónomas?*

No tendría efectos porque el expediente de reintegro específico que proponemos es independiente.

Esta es la opinión legal que emitimos en relación con la consulta planteada relativa a la Recuperación de las cantidades abonadas por el Gobierno Vasco a las Haciendas Forales en concepto de retenciones a cuenta del IRPF por el pago de indemnizaciones por necesidades de servicio a los miembros de la Ertzaintza en los ejercicios 2011 a 2015.