

**TRIBUNAL SUPREMO**  
**Auto de 14 de mayo de 2025**  
**Sala de lo Contencioso-Administrativo**  
**Rec. n.º 3725/2024**

**SUMARIO:**

**IRPF. Retenciones.** *Deducción de las cantidades que debieron ser retenidas e ingresadas cuando no se acredita la práctica de la misma.* La cuestión con interés casacional que plantea el presente recurso se refiere a si la Administración tiene la obligación de aplicar, en la liquidación del IRPF que en su caso dicte, la deducción de las retenciones que debió practicar, pero no practicó, el pagador de las rentas. La STS de 4 de noviembre de 2010, recurso n.º 4366/2005 resolvió que cuando la retención no se hubiera practicado o lo hubiera sido por importe inferior al debido, el perceptor deducirá de la cuota la cantidad que debió ser retenida. Sin embargo, el Tribunal Supremo ha matizado el criterio mantenido y así la STS de 25 de marzo de 2021, recurso n.º 8296/2019 ha fijado como doctrina que un contribuyente del IRPF que percibe unos ingresos de una persona o entidad que está obligada a practicar la correspondiente retención y el ingreso en la Hacienda Pública puede deducirse las cantidades que debieron ser retenidas e ingresadas. A pesar de ello resulta aconsejable un nuevo pronunciamiento del Tribunal Supremo para dar respuesta a la cuestión nuclear que suscita este recurso de casación a fin de reafirmar, reforzar o completar o en su caso, cambiar o corregir la doctrina jurisprudencial sobre si la Administración tributaria tiene la obligación de aplicar, en la liquidación del IRPF que en su caso dicte en un procedimiento de inspección, la deducción por las retenciones que se debieron practicar, pero no se practicaron, por parte del pagador de las rentas.

**TRIBUNAL SUPREMO**

**AUTO**

**Magistrados/as**

RAFAEL TOLEDANO CANTERO  
PABLO MARIA LUCAS MURILLO DE LA CUEVA  
LUIS MARIA DIEZ-PICAZO GIMENEZ  
WENCESLAO FRANCISCO OLEA GODOY  
DIEGO CORDOBA CASTROVERDE

**TRIBUNAL SUPREMO**  
**SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO**  
**SECCIÓN: PRIMERA**

**A U T O**

Fecha del auto: 14/05/2025

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3725/2024

Materia:

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. María Jesús Rincón Llorente

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 3725/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. María Jesús Rincón Llorente

**TRIBUNAL SUPREMO**  
**SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO**  
**SECCIÓN: PRIMERA**

**A U T O**

Síguenos en...



Excmos. Sres.  
D. Pablo Lucas Murillo de la Cueva, presidente  
D. Luis María Díez-Picazo Giménez  
D. Wenceslao Francisco Olea Godoy  
D. Diego Córdoba Castroverde  
D. Rafael Toledano Cantero

En Madrid, a 14 de mayo de 2025.

## **HECHOS**

**PRIMERO.-** Proceso de instancia y resolución judicial recurrida.

La representación procesal de D.<sup>a</sup> Angustia interpuso recurso contencioso-administrativo contra la resolución de fecha 12 de enero de 2023, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, desestimatoria de las reclamaciones relativas al IRPF, períodos 2016 y 2017.

El recurso, seguido con el n.º 338/2023, fue estimado parcialmente por la sentencia de 25 de abril de 2024, de la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana. En lo que interesa al presente recurso de casación, contiene la siguiente *ratio decidendi*:

«Este motivo de impugnación debe ser igualmente estimado por cuanto que la propia Inspección declara, en la liquidación practicada, que la actora mantiene una relación laboral con su hermana dándose los elementos de ajeneidad y dependencia propios de la actividad laboral e imputándole, por ello, los rendimientos de trabajo que se recogen en el acta, lo que debe conducir, a su vez, a la deducción de las retenciones que debieron ser practicadas estimando, asimismo, este motivo de impugnación.»

Frente a esta sentencia el abogado del Estado prepara recurso de casación.

**SEGUNDO.-** Preparación del recurso de casación.

1.La parte recurrente, tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringido el artículo 99.5 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio [«LIRPF»].

2.Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de que no se le concediera el plazo para el ingreso del importe de la sanción con las mencionadas reducciones.

3.Subraya que la normativa que entiendo vulnerada forma parte del Derecho estatal o del de la Unión Europea.

4.Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque se dan las circunstancias contempladas en las letras a), b) y c) del artículo 88.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa [«LJCA»].

**TERCERO.-** Auto teniendo por preparado el recurso de casación y personación de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo.

La Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana tuvo por preparado el recurso de casación por medio de auto de 25 de abril de 2024, habiendo comparecido el abogado del Estado -como parte recurrente- ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo señalado en el artículo 89.5 LJCA.

De igual modo lo ha hecho D.<sup>a</sup> Angustia, como parte recurrida, quien no se ha opuesto a la admisión del recurso.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero, Magistrado de la Sección.

## **RAZONAMIENTOS JURÍDICOS**

**PRIMERO.-** Requisitos formales del escrito de preparación.

En primer lugar, desde un punto de vista formal, debe señalarse que el escrito de preparación ha sido presentado en plazo ( artículo 89.1 LJCA), contra sentencia susceptible de casación ( artículo 87 LJCA, apartados 1 y 2) y por quien está legitimado, al haber sido parte en el proceso de instancia ( artículo 89.1 LJCA), habiéndose justificado tales extremos y los demás requisitos exigidos en el artículo 89.2 LJCA.

De otro lado, se han identificado debidamente la norma cuya infracción se imputa a la resolución de instancia, cumpliéndose con la carga procesal de justificar la necesidad de su debida observancia en el proceso de instancia, así como su relevancia en el sentido del fallo.

Síguenos en...



**SEGUNDO.- Cuestión litigiosa y marco jurídico.**

La cuestión con interés casacional que plantea el presente recurso se refiere a si la Administración tiene la obligación de aplicar, en la liquidación del IRPF que en su caso dicte, la deducción de las retenciones que debió practicar, pero no practicó, el pagador de las rentas.

A fin de situar en su contexto la cuestión que posee interés casacional se detallan los siguientes datos relevantes, recogidos en la sentencia recurrida y extraídos de las actuaciones y del expediente administrativo:

1º.- Procedimiento inspector. El día 16 de octubre de 2019 se notificó a D.ª Angustia el inicio de un procedimiento de inspección por el IRPF, períodos 2016 y 2017, en el que se concluyó que la investigada había percibido rendimientos del trabajo como consecuencia de la realización de una actividad por cuenta ajena.

2º.- Reclamación económico-administrativa. Contra el acuerdo de liquidación la interesada interpuso reclamación, que fue desestimada por resolución de 12 de enero de 2023, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana.

3º.- Recurso contencioso-administrativo. La anterior resolución se impugnó mediante recurso contencioso, que se tramitó con el número 338/2023, y fue estimado parcialmente por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en sentencia de 27 de febrero de 2024.

4º.- Entre otros motivos de impugnación, la recurrente alegó la improcedencia de que la Inspección tributaria reclamara al contribuyente del IRPF los importes que debían haber sido objeto de retención por el pagador de las rentas controvertidas, todo ello al amparo del artículo 99.5 de la Ley del IRPF, así como la ausencia de regularización completa al no reconocer la Inspección que el obligado tributario podía deducir la retención que debió practicar el pagador.

5º.- La sentencia de instancia estimó parcialmente el recurso y, por lo que se refiere al motivo atinente a la procedencia de la deducción de la retención, lo fundamentó como se ha referido más arriba. Esta sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación.

Para resolver la cuestión suscitada será necesario interpretar el artículo 99.5 de la LIRPF, que dispone:

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

Cuando la retención no se hubiera practicado o lo hubiera sido por un importe inferior al debido, por causa imputable exclusivamente al retenedor u obligado a ingresar a cuenta, el perceptor deducirá de la cuota la cantidad que debió ser retenida.

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

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

También será preciso tener en consideración el artículo 23 de la LGT, que señala:

«1. La obligación tributaria de realizar pagos a cuenta de la obligación tributaria principal consiste en satisfacer un importe a la Administración tributaria por el obligado a realizar pagos fraccionados, por el retenedor o por el obligado a realizar ingresos a cuenta. Esta obligación tributaria tiene carácter autónomo respecto de la obligación tributaria principal. 2. El contribuyente podrá deducir de la obligación tributaria principal el importe de los pagos a cuenta soportados, salvo que la ley propia de cada tributo establezca la posibilidad de deducir una cantidad distinta a dicho importe».

**TERCERO.- Verificación de la concurrencia de interés casacional objetivo en el recurso.**

Se aprecia la concurrencia de la circunstancia de interés casacional recogida en el artículo 88.2.a) LJCA, pues la sentencia de instancia parece diferir de las que la parte recurrente presenta como de contraste.

En efecto, la Sección Segunda de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo se pronunció sobre una cuestión semejante en su sentencia de 4 de noviembre de 2010 (rec. 4366/2005), F.J. 3º, en los términos que se exponen a continuación, aunque, en aquel caso, en interpretación del artículo 98.2 de la Ley 18/1991, de 6 de junio:

«Finalmente, el artículo 98.Dos de la Ley 18/1991 establece: *"El perceptor de cantidades sobre las que deba retenerse a cuenta de este impuesto computará aquéllas por la contraprestación íntegra devengada. Cuando la retención no se hubiera practicado o lo hubiera sido por importe*

*inferior al debido, el perceptor deducirá de la cuota la cantidad que debió ser retenida. [...]”El precepto, integrado claramente en el Título X de la Ley, bajo la rúbrica de "Gestión del Impuesto", y recogido tras la regulación de la "obligación de declarar" (artículo 96) y de la autoliquidación" (artículo 97) contempla la situación en la que se encuentra el sujeto pasivo que realiza su declaración en la que contienen ingresos que no hayan sido objeto de retención, o lo hubieran sido por importe inferior al debido, pero no la posterior de mismo sujeto cuando se ve sometido a procedimiento inspector de regularización en cuanto deudor principal con exigencia íntegra de la obligación que, por razón de su naturaleza, extingue la obligación subordinada del retenedor, sin perjuicio de las consecuencias de otro orden que la conducta omisiva de éste último pueda deparar. Por lo expuesto, no se estima el motivo».*

Igual criterio se mantuvo en la sentencia de 2 de diciembre de 2010 (rec. 331/2006), F.J. 3º in fine, de la que se desprendía la imposibilidad de descontar el importe de las retenciones no practicadas cuando el cálculo de la deuda se produce en el seno de un procedimiento inspector posterior a la autoliquidación.

La misma Sala y Sección de este Tribunal Supremo dictó dos sentencias en las que, en interpretación de la LIRPF actual, se aprecia una matización del criterio en su día mantenido. Así, en primer lugar, la sentencia de 25 de marzo de 2021 (rec. 8296/2019), F.J. 3º y 4º, señala: «TERCERO.- Resolución del recurso. Del análisis del artículo 99.5 de LIRPF se deduce que al disponer que: "el perceptor de rentas sobre las que deba retenerse a cuenta de este impuesto computará aquéllas por la contraprestación íntegra devengada", está intentando evitar que se produzca un doble cobro por parte de la Administración, que está obligada a exigir al retenedor la retención que debió hacer, por lo que si no se produjera la posibilidad del perceptor de deducir de la renta recibida el importe de la retención que debió ser realizada por el retenedor, se produciría un enriquecimiento injusto por la Administración, en el caso de que exigiera también la retención al retenedor, o como sostiene la recurrente, trasladaría la obligación del retenedor al perceptor, en el caso de que la Administración la exigiera solo de éste. La Abogado del Estado centra su argumentación en el párrafo siguiente del precepto: "Cuando la retención no se hubiera practicado o lo hubiera sido por un importe inferior al debido, por causa imputable exclusivamente al retenedor u obligado a ingresar a cuenta, el perceptor deducirá de la cuota la cantidad que debió ser retenida, destacando que el supuesto exige que la falta de retención sea "imputable exclusivamente" a la actuación del retenedor, entendiéndose que la participación del retenido, en la inacción del retenedor, rompe la exclusividad en la imputación a éste. Es obvio que la determinación de si se da o no esa imputación exclusiva del retenedor, es una cuestión a resolver caso a caso, pero la conducta del perceptor en principio es ajena, tanto en el momento del devengo de la obligación, como en la imposibilidad de intervenir, en esa condición, en la falta de retención. Ciertamente en el presente caso, los recurrentes eran partícipes del 50/100 del capital, y Administradores solidarios de la entidad que debió retener y no lo hizo, y ello podría haber supuesto en su caso la derivación de la responsabilidad a los mismos, pero ello no empece a que como sostienen los recurrentes, retenedor y perceptores tengan distinta personalidad.

CUARTO.- Fijación de doctrina. A la pregunta formulada por la Sección Primera: "Determinar si, un contribuyente del IRPF que percibe unos ingresos de una persona o entidad que está obligada a practicar la correspondiente retención y el ingreso en la Hacienda Pública puede deducirse las cantidades que debieron ser retenidas e ingresadas cuando, no habiéndose acreditado la práctica de la retención o el ingreso, el perceptor de la renta ostenta el 50 por 100 del capital de la persona o entidad pagadora y es administrador solidario de la misma". Ha de responderse que "un contribuyente del IRPF que percibe unos ingresos de una persona o entidad que está obligada a practicar la correspondiente retención y el ingreso en la Hacienda Pública puede deducirse las cantidades que debieron ser retenidas e ingresadas"».

Por su parte, la sentencia de 31 de mayo de 2021 (rec. 5444/2019) sigue un criterio paralelo en relación, en ese caso, con los ingresos a cuenta debidos por el pago de rentas en especie.

Más recientemente, una cuestión jurídica similar se resuelve en la sentencia 1158/2023, de 20 de septiembre (RCA/1321/2022), con criterio reiterado en la sentencia 1188/2023, de 20 de septiembre (RCA 1321/2022) y sentencia de 27 de septiembre (RCA 7336/2021), en las que se dice:

«Pues bien, nuestro caso es bien diferente, el club y el propio contribuyente consideraron que la indemnización estaba exenta, ni se produjo retención, ni fue declarado como rendimiento sujeto por el jugador por lo que no la incluyó en su declaración de IRPF, cuando regulariza la Administración a los 659.145,46€, no adiciona cantidad alguna, se limita, correctamente ante la falta de retención en las circunstancias vistas, a depurar la obligación principal, lo que se muestra

conforme con la jurisprudencia de esta Sala en los términos en los que se pronuncia la Sala de instancia.

El que el retenedor, insistimos, en las circunstancias vistas, que considera exenta la cantidad pagada al jugador, con el asentimiento de este, pues así se refleja al no incluirlas en su declaración, podrá dar lugar, en su caso, a las responsabilidades derivadas del incumplimiento de la obligación accesoria, pero resulta jurídicamente irrelevante para trocar o modificar la obligación principal que exclusivamente corresponde a la parte recurrente; resultando un supuesto ajeno al regulado en el art. 99.5 de la LIRPF, que evidentemente no se ha incumplido. En definitiva, no hay cambio jurisprudencial, ni es necesaria matización alguna de la doctrina legal existente, por más que en este caso no se incumplió el precepto citado, produciéndose la regularización dentro de los cauces propios de la obligación principal que había de depurarse tomando como referencia la cantidad efectivamente percibida por la indemnización acordada».

A pesar de poder inferirse criterios interpretativos generales de las sentencias citadas, las notas particulares que poseían las cuestiones analizadas en ellas aconsejan un nuevo pronunciamiento del Tribunal Supremo para dar respuesta a la cuestión nuclear que suscita este recurso de casación a fin de reafirmar, reforzar o completar o, en su caso, cambiar o corregir, el criterio que sobre la cuestión fijó esta Sala en las citadas sentencias.

#### **CUARTO.- Admisión del recurso de casación. Normas objeto de interpretación.**

Conforme a lo indicado anteriormente, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el artículo 90.4 de la misma norma, esta Sección de Admisión aprecia que este recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, respecto de la siguiente cuestión:

*Reafirmar, reforzar, completar o, en su caso, cambiar o corregir la doctrina jurisprudencial sobre si la Administración tributaria tiene la obligación de aplicar, en la liquidación del IRPF que en su caso dicte en un procedimiento de inspección, la deducción por las retenciones que se debieron practicar, pero no se practicaron, por parte del pagador de las rentas.*

Las normas que, en principio, serán objeto de interpretación son el apartado 5 del artículo 99 de la LIRPF y el artículo 23 de la LGT.

Sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

#### **QUINTO.- Publicación en la página web del Tribunal Supremo.**

Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 LJCA, este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

#### **SEXTO.- Comunicación y remisión.**

Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 LJCA, remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

#### **LA SECCIÓN DE ADMISIÓN ACUERDA:**

**1.º)** Admitir el recurso de casación n.º 3725/2024, preparado por el abogado del Estado contra la sentencia de 25 de abril de 2024, de la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, que estimó parcialmente el recurso n.º 338/2023.

**2.º)** Declarar que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

*Reafirmar, reforzar, completar o, en su caso, cambiar o corregir la doctrina jurisprudencial sobre si la Administración tributaria tiene la obligación de aplicar, en la liquidación del IRPF que en su caso dicte en un procedimiento de inspección, la deducción por las retenciones que se debieron practicar, pero no se practicaron, por parte del pagador de las rentas.*

**3.º)** Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación el apartado 5 del artículo 99 de la LIRPF y el artículo 23 de la LGT.

Sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

**4.º)** Ordenar la publicación de este auto en la página web del Tribunal Supremo.

**5º)** Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

Síguenos en...



**6º)** Remitir las actuaciones para su tramitación y decisión a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.  
El presente auto, contra el que no cabe recurso alguno, es firme ( artículo 90.5 de la LJCA).  
Así lo acuerdan y firman.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).

Síguenos en...

