

**BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE**

Referencia: NFJ054164

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 2 de abril de 2014

Vocalía 2.<sup>a</sup>

R.G. 4915/2011

**SUMARIO:**

**IS. Gastos deducibles. Gastos de personal.** *Retenciones de trabajo personal correspondientes a ejercicios anteriores.* Se desprende del expediente que respecto del contribuyente se incoó el acta de IRPF -retenciones- ejercicios 1996 y 1997, por haber retenido éste a sus trabajadores en los citados ejercicios cantidades inferiores a las debidas. Pretende la entidad que la cuota del acta citada se compute como gasto fiscalmente deducible en el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2005. Pues bien, de acuerdo con la Ley 18/1991 (Ley IRPF), el acta incoada por retenciones no elevó al íntegro los rendimientos del trabajo a los efectos de determinar las retenciones procedentes y, en consecuencia, los gastos de personal de los ejercicios 1996 y 1997 estaban ya recogidos en su totalidad en la contabilidad de tales ejercicios, resultando por tanto improcedente la deducción en el ejercicio 2005 de la cuota consignada en dicha acta por retenciones, pues estamos ante gastos devengados, contabilizados e imputados a los efectos del Impuesto sobre Sociedades en los referidos ejercicios 1996 y 1997. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

Ley 43/1995 (Ley IS), art. 146.  
Ley 18/1991 (Ley IRPF), art. 98.

En la Villa de Madrid, a la fecha indicada (02/04/2014), el Tribunal Económico-Administrativo Central, reunido en Sala, ha visto la reclamación económico-administrativa relativa al expediente 00/04915/2011 interpuesta por la entidad X, S.A. con CIF: ..., y en su nombre y representación D. ..., con NIF: ... y domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra el Acuerdo de Liquidación dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de fecha 30 de noviembre de 2010 relativo al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2005, con cuantía de 165.279,17 €.

**ANTECEDENTES DE HECHO**

**Primero.**

Con fecha 30 de noviembre de 2010 la Jefa de la Oficina Técnica de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid dictó Acuerdo de Liquidación respecto del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2005 derivado del acta de disconformidad número A02- ... incoada en el seno del procedimiento iniciado respecto a la entidad **X, S.A.**, notificándose dicho Acuerdo al obligado tributario con fecha 02 de diciembre de 2010 y habiéndose iniciado las actuaciones de comprobación e investigación con fecha 16 de mayo de 2009, siendo preciso señalar que en la regularización del ejercicio 2005 se incoaron 2 actas, el acta A01- ..., en la que se regularizaron aspectos a los que el obligado tributario prestó su conformidad y la citada acta A02- ... consecuencia de que en el ejercicio 2005 el obligado tributario consideró como gasto deducible a efectos del Impuesto sobre Sociedades la cuota correspondiente al acta A02- ... relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en concepto de retenciones incoada con fecha 01 de diciembre de 2000 relativa a los ejercicios 1996 y 1997, por importe de 376.228,62 €.

La entidad X, S.A. presentó declaración por el periodo impositivo objeto de comprobación con los siguientes importes:

EJERCICIO	BASE IMPONIBLE	LÍQUIDO A INGRESAR
2005	391.241,00	67.317,98

Siendo los importes comprobados por la Inspección en el Acuerdo de Liquidación que aquí nos ocupa los siguientes:

Ejercicio	Base Imponible	Líquido a ingresar	Autoliquidación	Cuota del acta	Intereses demora	Deuda tributaria
2005	1.254.597,53	369.492,77	67.317,98	131.680,02	33.599,15	165.279,17

En cuanto a la actividad efectiva desarrollada por la entidad **X, S.A.**, constituida el 27 de diciembre de 1984, la misma se encontraba clasificada en el epígrafe 619.2 "COMERCIO AL POR MAYOR DE INSTRUMENTOS MÉDICOS Y ORTOPÉDICOS" del IAE, consistiendo su objeto social en:

"La compra, venta, distribución, importación y exportación de marcapasos y válvulas cardíacas, así como accesorios de las mismas y aparatos médicos similares, y cualquier clase de actividad lícita directa o indirectamente relacionada con las anteriores."

**Segundo.**

Los hechos que motivaron las regularizaciones practicadas por la Inspección fueron, descritos de manera sucinta, los que a continuación se indican:

- En la declaración del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2005 dedujo el obligado tributario un gasto por importe de 376.228,62 € en concepto de "Otras Gestiones Comerciales" correspondiente a la cuota del acta A02- ... de IRPF (retenciones) ejercicios 1996 y 1997, incoada con fecha 01 de diciembre de 2000, no dotando provisión alguna la entidad por el importe de 376.228,62 € ni en el ejercicio 2000 ni en posteriores.

- Con fecha 26 de febrero de 2001 dictó la Oficina Técnica Acuerdo de Liquidación confirmando el acta A02-... incoada.

Con fecha 22 de marzo de 2001 interpuso el obligado tributario ante este Tribunal Económico Administrativo Central reclamación económico administrativa resuelta con fecha de 15 de octubre de 2004 (RG 2165/01), siendo desestimada la reclamación interpuesta, confirmándose el Acuerdo impugnado por resolución de 15-10-2004.

Contra la desestimación tácita por falta de resolución de la reclamación económico-administrativa interpuesta el 22 de marzo de 2001, la entidad **X, S.A.** promovió el 20 de mayo de 2002 recurso contencioso-administrativo ante la Sala de la Jurisdicción de la Audiencia Nacional, que fue resuelto por Sentencia de su Sección Segunda de 18 de noviembre de 2004 (recurso contencioso-administrativo núm. 595/2002) cuya parte dispositiva era del siguiente tenor literal:

"FALLO: Que desestimando el recurso contencioso-administrativo formulado por el Procurador, D. Alberto Azpeitia Sánchez, en nombre y representación de COMPAÑÍA ESPAÑOLA DE MARCAPASOS BIOTRONIK, S.A., contra la desestimación por silencio administrativo de la reclamación económico-administrativa contra el acto de liquidación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Retenciones, ejercicio 1991, debemos declarar y declaramos que dicho acto es conforme a Derecho, sin hacer mención especial en cuanto a las costas".

Contra la citada Sentencia la entidad mercantil **X, S.A.**, con fecha 10 de diciembre de 2004 preparó ante el Tribunal Supremo recurso de casación que, una vez tenido por preparado en Providencia de 10 de enero de 2005, fue interpuesto en plazo, dictando el Tribunal Supremo Sentencia con fecha 28 de mayo de 2010 disponiendo lo siguiente:

"FALLAMOS

Que debemos desestimar, y desestimamos, el presente recurso de casación interpuesto por la entidad mercantil COMPAÑÍA ESPAÑOLA DE MARCAPASOS BIOTRONIK S.A. contra la sentencia de 18 de noviembre de 2004 (JUR 2004, 312085) dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda, de la Audiencia Nacional en el recurso num. 595/2002, con imposición de las costas causadas en este recurso a la parte recurrente sin que la cuantía de los honorarios del Abogado del Estado puedan exceder del límite fijado en el último de los Fundamentos de Derecho."

A juicio de la Inspección el gasto en cuestión por importe de 376.228,62 € en concepto de "Otras Gestiones Comerciales" no tiene el carácter de deducible en el ejercicio 2005 al entender que no ha supuesto para el contribuyente ningún coste nuevo que no se hubiera deducido como gasto en los ejercicios a los que correspondía el mismo, tratándose de una liberalidad según los términos previstos en el artículo 14.e) del TRLIS.

**Tercero.**

Notificado el Acuerdo de Liquidación al obligado tributario con fecha 02 de diciembre de 2010 fue promovida contra el mismo ante este Tribunal económico administrativo Central la reclamación económico-administrativa nº 00/04915/2011 en fecha 27 de diciembre de 2010.

**Cuarto.**

Han sido incorporados al expediente los antecedentes remitidos por el órgano de gestión cuya puesta de manifiesto se notificó al reclamante con fecha 04 de febrero de 2013, quien presentó ante este Tribunal escrito de alegaciones con fecha 06 de febrero de 2013 solicitando la anulación del citado Acuerdo y planteando la cuestión siguiente:

Única. Procedencia de la deducibilidad en el ejercicio 2005 del importe de la cuota del acta A02-70351374 de IRPF (retenciones) ejercicios 1996 y 1997 al tratarse de gastos de personal del obligado tributario.

**FUNDAMENTOS DE DERECHO****Primero.**

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y presentación en plazo hábil, que son presupuesto para la admisión a trámite de la presente reclamación económico-administrativa por la que el reclamante solicita la nulidad del Acuerdo de Liquidación dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid, siendo la cuestión sobre la que debemos pronunciarnos la recogida en el apartado CUARTO del expositivo de los antecedentes de hecho.

**Segundo.**

Alega el interesado en el escrito de alegaciones la procedencia de la deducibilidad en el ejercicio 2005 del importe de la cuota del acta A02- ... de IRPF (retenciones) ejercicios 1996 y 1997 al tratarse de gastos de personal del obligado tributario, manifestando al respecto lo siguiente:

“La cuota derivada del acta por el concepto de retenciones, pasó a ser firme en el año 2005 y forma parte de los gastos de personal de mi representada. Como es evidente, este importe pasó a tener la consideración de gasto en la sociedad, una vez firme el acto administrativo. Al haberse producido la firmeza en el ejercicio 2005, el importe de 376.228,62 € constituye un gasto de personal en la sociedad, en el referido ejercicio.

...Este gasto constituye una parte de sus costes laborales y no una disposición gratuita a favor de sus trabajadores. La contraprestación realizada por éstos es el trabajo prestado a la sociedad.

*...Transcurrido un año del pago de los salarios a los trabajadores (en el presente caso se trata de salarios de los años 1996 y 1997), ya no es posible solicitar de los trabajadores la devolución de ningún importe pagado. La inspección de hacienda no se inició hasta el año 2000, es decir, 3 y 2 años después de haberse producido la prescripción de cualquier acción frente a los trabajadores.*

*Por tanto, en el ejercicio en el que se produce la firmeza de la obligación de pago de la retención adicional, que es el ejercicio 2005 (Sentencia de la Audiencia Nacional) el pago constituye un gasto de personal y no un crédito frente a los trabajadores, como erróneamente manifiesta el inspector actuario.”*

Manifestando la Inspección lo siguiente en el Acuerdo de Liquidación dictado con fecha 30 de noviembre de 2010:

*<<La actuaria ha considerado en la regularización propuesta que el importe de 376.228,62 €, correspondiente a la cuota por el acta de retenciones de los ejercicios 1996 y 1997 no puede ser considerada como gasto deducible sino que ha de considerarse como una liberalidad dado que el mismo no está correlacionado con los ingresos en el ejercicio 2005.*

*Esta consideración de la actuaria encuentra su apoyo en la doctrina establecida por la DGT en CV0904-05, de 20-05-2005 en el que se plantea un caso similar en concreto:*

“A la entidad consultante le han levantado actas de inspección, regularizando las cuotas derivadas de retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no ingresadas, debido a diferencias en

los tipos aplicados. La consultante ha suscrito dichas actas en conformidad sin que se haya iniciado procedimiento sancionador. Dichas actas han sido abonadas. Sin embargo, no ha modificado las nóminas de los trabajadores ni ha repercutido a los mismos las diferencias de retención. Ha contabilizado dichas diferencias de retención como gastos extraordinarios de ejercicios anteriores.”

*Dada esta situación la cuestión planteada es la misma que en el caso que nos ocupa así: “si puede considerarse gasto deducible del Impuesto sobre Sociedades la cuota derivada de las retenciones a cuenta del IRPF no ingresadas, regularizadas por la inspección, no repercutida a los trabajadores y contabilizada como gasto extraordinario de ejercicios anteriores.”*

La contestación de la DGT es la siguiente:

*“De la documentación aportada con el escrito de consulta se deduce que las actas incoadas a la sociedad tuvieron por causa la aplicación de tipos de retención inferiores a los que legalmente procedían. Es necesario señalar que el artículo 101.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante TRLIRPF), aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, establece que “las entidades y las personas jurídicas, incluidas las entidades en atribución de rentas, que satisfagan o abonen rentas sujetas a este impuesto, estarán obligadas a practicar retención e ingresos a cuenta en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al perceptor, en la cantidad que se determine reglamentariamente y a ingresar su importe en el Tesoro en los casos y en la forma que se establezcan”.*

*Por otra parte, el artículo 101.5 del TRLIRPF establece que “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 al retenedor u obligado a ingresar a cuenta, el perceptor deducirá de la cuota la cantidad que debió ser retenida”.*

*En definitiva, de acuerdo con la normativa anterior, los trabajadores tendrían que haber deducido en sus declaraciones del IRPF de los ejercicios a los que el acta se refiere el importe de las retenciones que procedían, y no las que la empresa había practicado e ingresado en el Tesoro. No obstante, si los trabajadores dedujeron sólo las retenciones practicadas, el aumento de las retenciones por parte de la Inspección ha de ir acompañada del derecho de los trabajadores a aplicar esas mayores retenciones en sus propias declaraciones.*

*En este sentido se ha pronunciado el Tribunal Supremo (sentencia de 27 de mayo de 2002). En resumen, la sociedad estará obligada al pago de las retenciones por el importe de la cuota del acta, y los trabajadores podrán ejercitar, en su caso, el derecho a que esas mayores retenciones se incluyan en sus declaraciones-liquidaciones.*

*En definitiva, en cuanto a la cuota del acta, ésta representa la deuda de la sociedad con la Hacienda Pública por haber practicado retenciones por un importe inferior al que correspondía.*

*Dicha deuda, dado que las actas no se han recurrido y han sido pagadas, deberá contabilizarse en el momento de la firma de las mismas.*

*Por otra parte, dado que los trabajadores pudieron deducirse en todo caso las retenciones que debieron haberse practicado, la cuota del acta representa para la sociedad un crédito frente a los mismos, consecuencia de haber percibido éstos una mayor cuantía de la que era pertinente, al haber retenido la empresa un importe inferior. En resumen, la cuota pagada por la consultante no representa una partida de gasto sino un derecho de crédito para la sociedad, por lo que su importe no será deducible de la base imponible.*

*Si la entidad consultante decide no repercutir dicha cuota de las actas a los trabajadores, asumiendo ella misma el gasto correspondiente, el gasto extraordinario contabilizado no será deducible, dado que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 14 del TRLIS no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles, entre otros, las liberalidades.”*

*Siguiendo la doctrina establecida anteriormente y lo establecido en la norma, esta Oficina Técnica procede a confirmar la regularización propuesta y no considerar como gasto deducible en el ejercicio 2005 el importe de la cuota del acta, Acta A02 nº 70351374 de I.R.P.F. (Retenciones) incoada el día 01/12/2000 y relativa a los ejercicios 1996 y 1997, por importe de 376.228,62€.>>*

Pues bien, a efectos de resolver la presente controversia es preciso traer a colación en primer lugar la Resolución del TEAC de 15 de octubre de 2004 (RG 2165/01) desestimatoria de la reclamación interpuesta por el obligado tributario frente al Acuerdo de Liquidación de fecha 26 de febrero de 2001, que determinó en su Fundamento de Derecho CUARTO, lo siguiente:

“En conclusión queda claro, por todo ello, que las contraprestaciones percibidas de dicha entidad, cualquiera que sea su denominación, derivan directa e indirectamente del trabajo personal que el sujeto pasivo

preceptor de los rendimientos presta al pagador, aquí reclamante; por lo que resulta correcta la regularización de las retenciones de conformidad con esta calificación de rentas del trabajo llevada a cabo por la Inspección.”

Disponiendo en este mismo sentido la Audiencia Nacional en Sentencia de 18 de noviembre de 2004 (recurso contencioso-administrativo núm. 595/2002):

*De lo actuado en el expediente administrativo, se desprenden los siguientes hechos: 1) que los Agentes no disponen de instalaciones propias, es decir, de un local en el que desarrollen actividad profesional, no acreditando gastos derivados de los mismos (teléfono, salarios de personal,..). 2) Que la sociedad recurrente, proporciona a los Agentes los medios de locomoción y local para el desempeño de dicha actividad. 3) Que los agentes están afiliados al Régimen de Seguridad Social de Trabajadores Autónomos, al estar dados de alta en Licencia Fiscal como tales. 4) Que giran las facturas con inclusión del I.V.A. Y 5) Que los mismos están colegiados en el correspondiente Colegio Profesional.*

*De la apreciación conjunta, tanto de los compromisos contraídos por la sociedad, como de la realidad de la prestación del trabajo por parte de los Agentes, la Sala considera que, la relación jurídica mantenida entre la sociedad y sus Agentes, si bien bajo la forma jurídica del contrato de agencia, cuya regulación y características se han expuesto anteriormente, es de una relación laboral, pues los compromisos asumidos por la sociedad en dicho contrato desnaturalizan las características de las obligaciones y riesgos asumidos por el Agente, quien, en el presente caso, se limitan a realizar la labor de la promoción y venta de los productos de la sociedad, percibiendo un sueldo, constituido por una cantidad fija y una cantidad variable, en relación con las ventas facturadas, sin que pueda entenderse que dichos Agentes soporten los gastos que conlleva una organización de medios materiales y personales en el desarrollo de su actividad, como Agentes, ni asuman riesgo alguno, al quedar cubiertos en la mayoría de los gastos y medios materiales por la propia sociedad contratante.*

*Por ello, más que de una “parasubordinación”, lo que existe es una “subordinación” a las directrices y encargos de la sociedad, que denotan una “dependencia” del mandante.*

*En el aspecto tributario, el art. 5. Dos, primer párrafo, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, dispone: “Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios”.*

*El art. 40. Uno, de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece: “Se considerarán rendimientos íntegros de actividades empresariales o profesionales aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del sujeto pasivo la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.” Estas normas parten del requisito de la “ordenación por cuenta propia de factores de producción”, “materiales” y “humanos”, lo que no concurre en el presente caso. Por ello, se ha de confirmar el criterio de la Inspección, que, al amparo de lo establecido en el art. 28.2, de la Ley General Tributaria, califica de relación laboral la existente entre la sociedad y los trabajadores “agentes”; sin que dicha calificación haya sido enervada probatoriamente, siendo procedente, en consecuencia, la regularización tributaria practicada en concepto de “retenciones”.*

...FALLAMOS

*Que DESESTIMANDO el recurso contencioso-administrativo formulado por el Procurador, D. Alberto Azpeitia Sánchez, en nombre y representación de COMPAÑÍA ESPAÑOLA DE MARCAPASOS BIOTRONIK, S.A., contra la desestimación por silencio administrativo de la reclamación económico-administrativa contra el acto de liquidación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Retenciones, ejercicio 1991, DEBEMOS DECLARAR Y DECLARAMOS que dicho acto es conforme a Derecho, sin hacer mención especial en cuanto a las cotas.”*

Asimismo determinó el Tribunal Supremo en Sentencia de 28 de mayo de 2010, en sus Fundamentos de Derecho CUARTO y QUINTO, lo siguiente:

“CUARTO

*...En definitiva, que al margen de la calificación o “nomen iuris” atribuida por las partes en el contrato celebrado, se debe concluir, a la vista de las circunstancias concurrentes en el caso, que se trata de rendimientos del trabajo personal que el sujeto pasivo preceptor de los rendimientos presta al pagador aquí recurrente y no de rendimientos profesionales o empresariales, por lo que resulta correcta la regulación de las retenciones de conformidad con la calificación de rentas de trabajo que la sentencia recurrida le ha dado, confirmando las resoluciones administrativas recurridas.*



*En atención a las circunstancias y condiciones de la actividad desarrollada por los agentes comerciales, la relación o vínculo jurídico que les unía con la recurrente es el de una relación laboral, prevista y regulada en el Real Decreto 1438/1985, de relaciones laborales de carácter especial de las personas que intervengan en operaciones mercantiles por cuenta de uno o más empresarios sin asumir el riesgo y ventura de aquéllas. En consecuencia no puede calificarse a esas personas como trabajadores autónomos o empresarios individuales, sino trabajadores por cuenta ajena que prestan sus servicios en una relación laboral de carácter especial.*

*Así las cosas, no se ajusta a Derecho la práctica de retenciones mediante la aplicación del tipo de profesionales, sino que ha de estarse a lo que resulte de la tabla general de retenciones, atendiendo a la cuantía de las remuneraciones satisfechas y a las circunstancias subjetivas de los perceptores. Según consta en el expediente, el sujeto pasivo procedió a realizar las correspondientes retenciones a cuenta del Impuesto al tipo único del 15 por 100 previsto para los profesionales, mientras que la retención correcta exige la aplicación de los preceptos examinados. Por ello han de tenerse en cuenta las diferencias resultantes puestas de manifiesto en los folios 5 y 6 del expediente, que detallan la identificación de los perceptores, su situación familiar, la retribución del año anterior y del actual, las retenciones practicadas por la entidad y el tipo de retención procedente, por el ejercicio 1996 y 1997, respectivamente.*

Así las cosas, se desprende del expediente que respecto del contribuyente se incoó el acta A02-70351374 de IRPF (retenciones) ejercicios 1996 y 1997, por haber retenido éste a sus trabajadores en los citados ejercicios cantidades inferiores a las debidas, tal y como confirmó el Tribunal Supremo en Sentencia de 28 de mayo de 2010.

Pretende la entidad que la cuota del citado acta se compute como gasto fiscalmente deducible en el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2005, si bien, acerca de esta cuestión hay que indicar que el artículo 146.1 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre del Impuesto sobre Sociedades, regulador de las retenciones e ingresos a cuenta, establecía en su redacción vigente para los ejercicios 1996 y 1997, lo siguiente:

“1. Las entidades, incluidas las comunidades de bienes y las de propietarios, que satisfagan o abonen rentas sujetas a este impuesto, estarán obligadas a retener o a efectuar ingresos a cuenta, en concepto de pago a cuenta, la cantidad que resulte de aplicar los porcentajes de retención indicados en el apartado 6 de este artículo a la base de retención determinada reglamentariamente, y a ingresar su importe en el Tesoro en los casos y formas que se establezcan.”

Pues bien, teniendo en cuenta que las retenciones objeto de regularización lo eran en concepto de IRPF- rendimientos del trabajo de los ejercicios 1996 y 1997, resultaba de aplicación la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cuyo artículo 98.2 disponía respecto a lo que aquí nos interesa lo siguiente según redacción dada por la Ley 13/1996, cuyo artículo 5 suprimió la regla de la “elevación al íntegro” con efectos a partir del 01 de enero de 1997 pero también con una cierta eficacia retroactiva de acuerdo con su Disposición Transitoria Undécima, que titulada “Eficacia de las modificaciones relativas a la supresión de la elevación al íntegro”, indicaba:

*“Las modificaciones introducidas en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en Ley del Impuesto sobre Sociedades por el artículo 5º de la presente Ley serán de aplicación a las liquidaciones que se practiquen con posterioridad a la entrada en vigor de la misma o que estén pendientes de resolución administrativa firme a la misma fecha, como consecuencia de la regulación de retenciones sobre rendimientos del trabajo.”*

Señalando el citado artículo 98.2 de la Ley 18/1991, lo siguiente:

“2. 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.*

*(...)”*

De acuerdo con la referida norma, el acta A02 incoada por retenciones no elevó al íntegro los rendimientos del trabajo a los efectos de determinar las retenciones procedentes y, en consecuencia, los gastos de personal de los ejercicios 1996 y 1997 estaban ya recogidos en su totalidad en la contabilidad de tales ejercicios, resultando por tanto improcedente la deducción en el ejercicio 2005 de la cuota consignada en dicha acta por retenciones, pues estamos ante gastos devengados, contabilizados e imputados a los efectos del Impuesto sobre Sociedades en los referidos ejercicios 1996 y 1997.

En el mismo sentido se ha pronunciado la DGT en Consultas nºs. 2271/03 de 16-12-2003 y V0904/05 de 20-05-2005 y este mismo Tribunal en Resoluciones tales como la de 14 de septiembre de 2006 (RG 7329/03) y la

de 30 de junio de 2010 (RG 4377/08). Respecto de nuestras resoluciones la primera no consta recurrida. Sí que se recurrió la segunda, recurso que fue resuelto en sentido desestimatorio por SAN de 30-06-2013 (rec. nº. 306/2010) en cuyo Fundamento Jurídico sexto podemos leer:

*<<Por último, discrepa también el recurrente del último de los ajustes practicados por la Inspección, en el que se deniega la condición de gasto deducible del ejercicio 2004 de las cuotas tributarias derivadas de dos actas de conformidad en concepto de retenciones a cuenta de rendimientos de trabajo personal de los períodos 1998, 1999 y 2000.*

*Según consta en autos, respecto de dos de las empresas del grupo se incoaron sendas actas de inspección, suscritas en conformidad, por el concepto de retenciones a cuenta de rendimientos de trabajo personal, por haber retenido aquellas entidades a sus trabajadores en los ejercicios 1998 a 2000 cantidades inferiores a las legalmente procedentes.*

*La pretensión del recurrente no es otra que la de considerar como gasto fiscalmente deducible del ejercicio en el que se efectuaron aquellas liquidaciones (2004) el importe de las deudas tributarias ingresadas en dicho período impositivo, tesis negada por la Inspección por considerar que las actas de conformidad no elevaron al íntegro los rendimientos de trabajo (ni podían hacerlo, por aplicación del artículo 98.2 de la Ley 18/1991 -ejercicio 1998- y del artículo 82.5 de la Ley 49/1998 ( RCL 1998, 3062 y RCL 1999, 717) -ejercicios 1999 y 2000-) a los efectos de determinar las retenciones procedentes, por lo que los gastos de personal correspondientes a dichos períodos impositivos estaban ya recogidos en su integridad en la contabilidad de tales ejercicios. Por ello, concluye la Administración, no resulta procedente deducir (en 2004) las cuotas consignadas en dichas actas por referirse a gastos devengados, contabilizados e imputados a efectos del impuesto sobre sociedades en los ejercicios 1998, 1999 y 2000.*

*El anterior razonamiento, que la Sala asume en su integridad, no puede enervarse por la circunstancia de que la sociedad demandante no pueda ya, por el efecto de la prescripción, repetir contra sus trabajadores (a los que se habría abonado en sus nóminas una cantidad superior, precisamente la que deriva del menor ingreso por retenciones). Lo esencial no es tanto la existencia de ese derecho de crédito o del supuesto fallido en que, por el transcurso del tiempo, habría incurrido, sino el criterio de la imputación temporal de los importes correspondientes, que va necesariamente referida a los ejercicios en el que se ingresó en el Tesoro Público, en concepto de retenciones, una cantidad inferior a la debida, no a aquél en el que se regulariza la situación tributaria del contribuyente en relación con tales conceptos.*

Por cuanto antecede:

**EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**, reunido en Sala en el día de la fecha, en la reclamación económico-administrativa nº 00/04915/2011 interpuesta por la entidad **X, S.A.**,

#### **ACUERDA**

DESESTIMARLA, confirmando el Acuerdo de Liquidación objeto de la misma.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.