

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ072428

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID**

Sentencia 520/2018, de 30 de octubre de 2018

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 169/2017

**SUMARIO:**

**IS. Devoluciones.** Retenciones no ingresadas por el retenedor. Arrendamientos o subarrendamientos de inmuebles. La retención es una obligación autónoma. Hubiera sido o no ingresado el importe de la retención, el perceptor deducirá de la cuota la cantidad que debió ser retenida. Ahora bien, en este caso las rentas no fueron pagadas, por lo que tampoco las retenciones de ellas derivadas se habrían efectivamente practicado, por lo que no procede acceder a la devolución de las retenciones

**PRECEPTOS:**

RDLeg 4/2004 (TR Ley IS), arts. 17, 19, 46 y 139.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 105.

Ley 43/1995 (Ley IS), arts. 17 y 145.

RD 537/1997 (Rgto IS), arts. 54 y 64.

**PONENTE:***Doña Carmen Álvarez Theurer.*

Magistrados:

Don JOSE ALBERTO GALLEGO LAGUNA  
Don JOSE IGNACIO ZARZALEJOS BURGUILLO  
Don MARIA ROSARIO ORNOSA FERNANDEZ  
Don ANTONIA DE LA PEÑA ELIAS  
Don CARMEN ALVAREZ THEURER

**Tribunal Superior de Justicia de Madrid**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004

33009710

NIG: 28.079.00.3-2017/0004243

Procedimiento Ordinario 169/2017

Demandante: TRICONTINENTAL ATLANTICA SL

PROCURADOR D./Dña. ALICIA ALVAREZ PLAZA

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO  
TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA  
DE  
MADRID  
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO  
SECCIÓN QUINTA  
SENTENCIA 520  
RECURSO NÚM.: 169-2017  
PROCURADOR DÑA.: ALICIA ÁLVAREZ PLAZA

Ilmos. Sres.:

Presidente

D. José Alberto Gallego Laguna

Magistrados

D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo

Dña. María Rosario Ornos Fernández

Dña. María Antonia de la Peña Elías

Dña. Carmen Álvarez Theurer

En la Villa de Madrid a 30 de octubre de 2018

Visto por la Sala del margen el recurso núm. 169/2017 interpuesto por TRICONTINENTAL ATLANTICA SL representada por la Procuradora Sra. Álvarez Plaza, contra la Resolución del TEAR de Madrid de fecha 30 de noviembre de 2016, por la que se desestima la reclamación nº 28/24502/13, interpuesta por el concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2011.

Habiendo sido parte demandada la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por su Abogacía.

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### Primero.

Por la representación procesal del recurrente, se interpuso el presente recurso, y después de cumplidos los trámites preceptivos, formalizó la demanda que basaba sustancialmente en los hechos del expediente administrativo, citó los fundamentos de derecho que estimó aplicables al caso, y concluyó con la súplica de que en su día y, previos los trámites legales se dicte sentencia de conformidad con lo expuesto en el suplico de la demanda.

**Segundo.**

Se dio traslado al Abogado del Estado, para contestación de la demanda y alegó a su derecho lo que consideró oportuno, y solicitó la confirmación en todos sus extremos del acuerdo recurrido.

**Tercero.**

No estimándose necesario el recibimiento a prueba ni la celebración de vista pública o conclusiones, se señaló para votación y fallo la audiencia del día 23 de octubre de 2018 en que tuvo lugar, quedando el recurso concluso para Sentencia.

Siendo Ponente la Ilma. Sra. Magistrada Dña. Carmen Álvarez Theurer.

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

Se impugna en este recurso contencioso administrativo la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 30 de noviembre de 2016, por la que se desestima la reclamación nº 28/24502/13, interpuesta contra el acuerdo dictado el 23 de julio de 2014 por la Administración de María de Molina de la Delegación Especial de Madrid, Referencia 201120044940121R, por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2011, siendo la cuantía de la reclamación de 4.002,32 euros.

La resolución del TEAR se dicta en virtud de la sentencia nº 767/2016, de 24 de junio de 2016 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que estimando el recurso número 943/2014 interpuesto contra la resolución del TEAR de 17 de junio de 2013, la anula y acuerda reponer las actuaciones para que ese Tribunal resuelva la reclamación deducida contra la liquidación provisional dictada el 23 de julio de 2013 del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2011, que fue objeto de impugnación, y no la resolución de 17 de junio de 2013, por la que se estima el recurso de reposición interpuesto contra dicha liquidación, tal y como se entendió por el TEAR en su resolución de fecha 21 de mayo de 2014, motivando que se acordara el archivo de las actuaciones.

En la resolución impugnada a través del presente recurso contencioso-administrativo, se indica que es criterio reiterado de este Tribunal en cuanto a las retenciones, que para que se produzca la devolución es requisito indispensable que las rentas de las que proceden las mismas se hayan satisfecho, pues de lo contrario las retenciones no se habrían practicado efectivamente.

Indica el TEAR que la reclamante reconoce que las facturas emitidas en 2011 a Grupo Consultor Meik no han sido pagadas, por lo que no procede la devolución de las retenciones asociadas a dichas facturas. Añade, que al certificado de retenciones que la reclamante dice aportar no se le puede otorgar validez probatoria, dado que no es oficial y tampoco se corresponde con la realidad que expone la reclamante, pues si no se han satisfecho las rentas, el arrendatario no puede haber retenido efectivamente cantidad alguna.

**Segundo.**

La entidad recurrente solicita en la demanda que se anule la resolución del Tribunal Económico Administrativo impugnada, y se ordene la devolución de las cantidades objeto de este procedimiento. Alega, en primer lugar, como fundamento de su pretensión, que se ha utilizado el criterio de pago en lugar de criterio de devengo, incumpliendo el criterio utilizado por la mercantil Tricontinental Atlántica S.L., en aplicación del art. 19 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

La entidad actora utilizó el criterio de devengo tal y como indica la normativa contable y fiscal, a fin de que la situación patrimonial de la empresa se refleje de manera correcta.

Así mismo alega la parte actora que se produce una penalización al recurrente en lugar del obligado al pago, retenedor y responsable de la deuda, y que se traslada la carga de la prueba a un tercero, en este caso la propia recurrente, que nunca podrá acreditar si un tercero ha ingresado o no la deuda tributaria en la AEAT, pues constituye una verdadera "probatio diabólica".

La devolución de retenciones se debería de haber realizado, ya que alcanza a las efectivamente practicadas, con independencia de que hayan sido o no ingresadas por el retenedor, ya que es la propia Administración quien obliga al arrendatario a retener y a partir de ese momento la deuda tributaria es entre arrendatario y AEAT.

Invoca la recurrente la sentencia del Tribunal Supremo Sala 3ª, sec. 2ª, de 4 de marzo de 2011, resolviendo el recurso 3026/2006, en cuya virtud, dice, no habiendo cambios normativos, no se puede justificar un cambio de criterio, siendo este el mismo caso que nos ocupa.

El Abogado del Estado se opone a la demanda indicando que dado que tales retenciones nunca llegaron a efectuarse y, menos aún, a ingresarse en el Tesoro Público, la actora no puede exigir la devolución de unas cantidades que Hacienda nunca percibió, y ello, sin perjuicio de que la Administración Tributaria haya accedido, por error, a las pretensiones de la actora en ejercicios posteriores.

### Tercero.

En el análisis de la cuestión controvertida en el presente litigio se debe partir de que en la resolución del recurso de reposición de 17 de mayo de 2013 se acordó lo siguiente:

"Se han declarado incorrectamente las retenciones e ingresos a cuenta soportados, y/o los pagos a cuenta efectuados por la transmisión o reembolso de acciones o participaciones de Instituciones de Inversión Colectiva establecidos en el artículo 46 del texto refundido de la L.I.S., por lo que se ha modificado la cuota del ejercicio a ingresar o a devolver declarada.

- Existe una diferencia de cálculo consecuencia de errores o discrepancias previamente señalados.

- El artículo 105 de la Ley General Tributaria, Ley 58/2003 de 17 de Diciembre, establece que: '1. En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.'. Así mismo, el artículo 108 del mismo precepto establece en su apartado 4 que 'Los datos y elementos de hecho, consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y solo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario.'

- El artículo 17.3 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades establece que el perceptor de cantidades sobre las que deba retenerse a cuenta de este impuesto computará aquellas por la cantidad 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. No obstante, y teniendo en cuenta lo establecido por el artículo 139.2 para las devoluciones de oficio cuando la cuota resultante de la autoliquidación, o en su caso, de la liquidación provisional sea inferior a la suma de las cantidades efectivamente retenidas, ingresos a cuenta y pagos fraccionados la Administración tributaria procederá a devolver de oficio el exceso sobre la citada cuota. Así pues la devolución estará limitada al importe de las retenciones efectivamente practicadas. Es por ello que se procede a ajustar el importe de la retención deducida por la entidad obligada a la cuantía de la cuota íntegra resultante de su autoliquidación. En el supuesto de que la Administración Tributaria regularizase la situación tributaria del retenedor que no retuvo y, efectivamente, se ingrese la retención, dicha retención podrá ser objeto de devolución hasta completar el exceso a que se refiere el apartado anterior (consulta de la DGT 1228-97, de 16/06/1997).

- El 25-04-2013 se notificó requerimiento en el que se solicitaba: - Certificado de retenciones y justificantes de cobro de las facturas de arrendamiento aportadas en su escrito de alegaciones, de fecha 22-03-2013 y nº de registro RGE009934162013, a nombre de Grupo Consultor Meik SA, con NIF A80602279.

A 16-05-2013 no consta atendido dicho requerimiento, por lo que no se ha podido comprobar que las retenciones alegadas han sido debidamente soportadas, por lo que se emite esta liquidación provisional con el importe retenido que consta imputado a la Administración de 0,48 euros de Caixabank ".

### Cuarto.

Sobre la cuestión del derecho a la devolución del importe de las retenciones por parte del arrendador, cuando no resulta acreditado en el expediente el ingreso efectivo de las retenciones, esta Sala ya se ha pronunciado con anterioridad aunque en relación con el art. 145.2 de la Ley 43/1995, en las sentencias de 29 de octubre de 2008

(recurso nº 276-2006), de 5 de noviembre de 2008 (recurso nº 356-2006), de 11 de Abril de 2012 (recurso nº 117-2010) y más recientemente en la de 2016 (rec.545/14).

Pues bien, en la primera de las indicadas sentencias, cuyos argumentos son reproducidos en las posteriores, se expresa lo siguiente: "Esta resolución deniega el Derecho de la recurrente a la devolución solicitada por considerar que no procede la devolución porque no queda acreditada en el expediente el ingreso efectivo de las retenciones, cuestión ésta en la que, por tanto, se centra el objeto de este recurso, citando el art. 145.2 de la Ley 43/1995.

Sin embargo, debe considerarse que el art. 17.3 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, 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.

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". De lo expresado en el precepto citado debe concluirse que la circunstancia de que hubiera sido o no ingresado el importe de la retención procedente, no determina que proceda la denegación de la devolución resultante, pues el perceptor de cantidades sobre las que deba retenerse a cuenta deducirá de la cuota la cantidad que debió ser retenida, con independencia de las obligaciones de retener e ingresar el importe correspondiente del obligado a practicar las retenciones, conforme lo dispuesto en el art. 64 del Real Decreto 537/1997, de 14 de abril por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, en relación con los arts. 56 y siguientes del mismo Real Decreto.

En cuanto a la cita que se efectúa en la resolución recurrida del art. 145.2 de la Ley 43/1995, (desarrollado por el art. 54 del Real Decreto 537/1997) hay que señalar que dicho precepto regula la devolución de oficio, estando dentro del Capítulo IV cuyo título es "Devolución de oficio" y establecía en la redacción aplicable en aquellos momentos, en su apartado 2: "Cuando la cuota resultante de la autoliquidación o, en su caso, de la liquidación provisional sea inferior a la suma de las cantidades efectivamente retenidas, ingresos a cuenta y pagos fraccionados y cantidades imputadas en concepto de cuota pagada por las sociedades sometidas al régimen de transparencia fiscal, la Administración tributaria procederá a devolver de oficio el exceso sobre la citada cuota, sin perjuicio de la práctica de las ulteriores liquidaciones, provisionales o definitivas, que procedan.". El T.E.A.R. en la resolución recurrida destaca en "negrita" la expresión efectivamente retenidas, pero lo preceptuado en dicho artículo se refiere, como se ha dicho, a las devoluciones de oficio cuando la cuota resultante de la autoliquidación o liquidación sea inferior a la suma de las cantidades efectivamente retenidas, ingresos a cuenta y pagos fraccionados y cantidades imputadas en concepto de cuota pagada por las sociedades sometidas al régimen de transparencia fiscal, pero en el presente caso no se trata de un supuesto de devolución de oficio por la Administración, sino de la devolución solicitada procede de la declaración-autoliquidación presentada por el sujeto pasivo, sin que pueda aplicarse al resultado de la declaración del sujeto pasivo lo dispuesto para la devolución de oficio.

Por otro lado, resulta razonable la distinta previsión del Legislador a la hora de practicar las devoluciones de oficio, requiriendo en este caso que se parta de las cantidades efectivamente retenidas que consten a la Administración, pues es la propia Administración la que acuerda la devolución con los datos que obran en su poder, entre los que reviste especial importancia la existencia del ingreso efectivo.

Cuestión distinta es la procedencia de la devolución consecuencia de la declaración presentada por el sujeto pasivo, donde no se puede olvidar que la obligación de retener tiene un carácter autónomo, de conformidad con los preceptos citados, y aplicar el mismo tratamiento que a las devoluciones de oficio supondría incumplir lo preceptuado en el art. 17 citado de la L.I.S. y los preceptos de su Reglamento y contrario al carácter autónomo de la obligación de retener."

En la segunda de las sentencias citadas se añade que "Por otra parte, la Administración no cuestiona la existencia del contrato de arrendamiento, siendo reconocido en la resolución recurrida y así lo reconoce también el Abogado del Estado en la contestación a la demanda, habiendo manifestado la recurrente que declaró el importe de las rentas pactadas en dicho contrato en la declaración del Impuesto sobre Sociedades, sin que conste ni se alegue por la Administración que hubiera reducido dicho importe en la liquidación practicada."

En el presente caso el ejercicio objeto de la liquidación es el de 2011 y resulta por ello aplicable el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aunque el art. 139.2 de la referida norma tiene una redacción casi idéntica a la del anterior art. 145.2 de la Ley 43/1995, teniendo en cuenta que coincide también la redacción del art. 17.3 de ambas normas.

Hemos de indicar que esta misma Sección se ha pronunciado sobre idéntica cuestión a la planteada en este recurso, en la Sentencia número 911, de 26 de julio de 2016, recaída en el recurso 944/2014 -de esta misma Ponente-, interpuesto por la sociedad hoy recurrente frente a la resolución dictada por el TEAR de Madrid, de fecha 26 de mayo de 2014, por la que se desestima la reclamación económico administrativa 28/20927/12, formulada frente a la liquidación provisional girada por el concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2010, en dicha sentencia la Sala, en una valoración conjunta de la prueba aportada, consideró acreditada la existencia del contrato de arrendamiento, así como el cobro de las rentas correspondientes.

Sin embargo, a diferencia de lo que sucedía en el supuesto contemplado en la citada sentencia, en el presente caso es la propia actora quién reconoce que las facturas giradas a la entidad "Grupo Consultor MEIK", por razón del arrendamiento de un local de negocios sito en la calle Claudio Coello 42 de Madrid, resultaron impagadas, aportando únicamente como prueba de las retenciones supuestamente practicadas por la arrendataria del local, un documento privado firmado por el representante legal de Grupo Consultor Meik indicando que la cantidad de 4.002,35 euros ha sido objeto de retención por el arrendamiento del local de negocio sito en la calle Claudio Coello 32 de Madrid, en el año 2011.

Así pues, resultando un hecho incontrovertido que las rentas resultaron impagadas, el documento aportado por la actora se revela insuficiente a los efectos pretendidos, de modo que resulta obligado deducir que no habiéndose abonado las rentas tampoco las retenciones de ellas derivadas, se habrían efectivamente practicado.

En consecuencia, no habiéndose practicado las retenciones ni efectuado su ingreso a la Hacienda Pública, no procede acceder a la devolución de dichas cantidades, por lo que hemos de desestimar el presente recurso y confirmar la resolución impugnada y con ello, la liquidación de la que trae causa.

#### **Quinto.**

De acuerdo con lo establecido en el art. 139.1 de la Ley de esta Jurisdicción se imponen las costas a la parte recurrente por haber sido rechazadas todas sus pretensiones, si bien, haciendo uso de la facultad que otorga el apartado 4 del mencionado artículo y teniendo en cuenta el alcance y la dificultad de las cuestiones planteadas, se fija como cifra máxima por todos los conceptos la suma de 2.000 euros más el IVA si resultara procedente.

Vistos los preceptos citados, concordantes y demás de general y pertinente aplicación,

Por la potestad que nos confiere la Constitución de la Nación española

### **FALLAMOS**

Que DEBEMOS DESESTIMAR Y DESESTIMAMOS el recurso contencioso administrativo núm. 169/2017 interpuesto por Tricontinental Atlántica S.L. representada por la Procuradora Sra. Álvarez Plaza, contra la Resolución del TEAR de Madrid de fecha 30 de noviembre de 2016, por la que se desestima la reclamación nº 28/24502/13, interpuesta por el concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2011, que confirmamos por hallarse ajustada a Derecho; con imposición de costas a la entidad recurrente hasta la cantidad máxima indicada.

Notifíquese esta resolución conforme dispone el artículo 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, expresando que contra la misma cabe interponer recurso de casación cumpliendo los requisitos establecidos en los artículos 86 y siguientes de la Ley de esta Jurisdicción, en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2015, debiendo prepararse el recurso ante esta Sección en el plazo de treinta días contados desde el siguiente al de la notificación, previa constitución del depósito previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial, bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, cuenta-expediente nº 2610-0000-93-0169-17 (Banco de Santander, Sucursal c/ Barquillo nº 49), especificando en el campo concepto del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros). Si el ingreso se hace mediante transferencia bancaria, se realizará

a la cuenta general nº 0049-3569-92-0005001274 (IBAN ES55-0049-3569 9200 0500 1274) y se consignará el número de cuenta-expediente 2610-0000-93-0169-17 en el campo "Observaciones" o "Concepto de la transferencia" y a continuación, separados por espacios, los demás datos de interés.

Así por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACIÓN:** Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, hallándose celebrando audiencia pública el día

en la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, lo que certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.