

BASE DE DATOS DE Norma

Referencia: NFJ076638

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 10 de febrero de 2020

Sala 1.^a

R.G. 1057/2019

SUMARIO:

IRPF. Imputación temporal. Regla general. Rendimientos del trabajo. Rentas del trabajo no satisfechas en el ejercicio en que resultan exigibles. Recurso de alzada para la unificación de criterio.

La cuestión controvertida consiste en determinar si en aquellos casos en los que determinadas rentas del trabajo no fueron satisfechas por el obligado al pago de las mismas en el ejercicio en que resultan exigibles, puede el trabajador en dicho ejercicio, y en tanto los atrasos sigan sin pagarse por aquél, deducir las retenciones correspondientes a tales rentas cuando su importe hubiera sido ingresado en la Hacienda Pública por el empleador y obligado al pago de las rentas exigibles insatisfechas.

De la resolución del TEAR se infiere que para ese tribunal si la empresa pagadora ha ingresado en la Hacienda Pública el importe de las retenciones correspondientes a las nóminas impagadas debe admitirse la deducción de las retenciones por el trabajador, pues de lo contrario se produciría una situación de enriquecimiento injusto en favor de la Administración. Ahora bien, la Administración sostiene, por el contrario, que la deducibilidad de las retenciones está condicionada al abono de las rentas sometidas a retención. En su opinión no se puede deducir una retención que nunca debió realizarse por no haber nacido la obligación de retener, que surge con el pago de las rentas.

Pues bien, en aquellos casos en los que determinadas rentas del trabajo no fueron satisfechas por el obligado al pago de las mismas en el ejercicio en que resultan exigibles, no puede el trabajador en dicho ejercicio, y en tanto los atrasos sigan sin pagarse por aquél, deducir las retenciones correspondientes a tales rentas aunque el importe de dichas retenciones hubiera sido ingresado en la Hacienda Pública por el empleador y obligado al pago de las rentas exigibles insatisfechas. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 14 y 99.
RD 439/2007 (Rgto IRPF), arts. 78 y 79.

En Madrid, en el recurso de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT), con domicilio a efectos de notificaciones en C/ Infanta Mercedes, 37, 28071-Madrid, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón, de 9 de febrero de 2018, recaída en la reclamación nº 44/00036/2016 y acumulada 44/00037/2016 interpuesta frente a resoluciones de recursos de reposición contra liquidaciones provisionales por el concepto IRPF, ejercicios 2013 y 2014.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

De la documentación obrante al expediente resultan acreditados los hechos siguientes: 1.- El sujeto pasivo presentó autoliquidación el 18 de junio de 2014 por el IRPF del ejercicio 2013 declarando los siguientes importes (en euros) en concepto de rendimientos del trabajo:

AUTOLIQUIDACION IRPF EJERCICIO 2013

Total ingresos computables (retribuciones dinerarias)	20.711,72
Total gastos deducibles (cotizaciones Seguridad Social)	1.344,40

Rendimiento neto	19.367,32
Retenciones por rendimientos del trabajo	3.106,76

2.- Con fecha 29 de octubre de 2014 le fue notificado por la AEAT escrito de inicio de un procedimiento de verificación de datos en el que se le requería la aportación de la documentación siguiente:

- Certificados de retribuciones y retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo personal, para justificar las discrepancias entre lo declarado como rendimientos del trabajo y retenciones o ingresos a cuenta, y los datos de los que dispone la Administración por dichos conceptos.

- Documentos justificativos de los gastos deducibles de los rendimientos del trabajo personal, para justificar las discrepancias entre el importe declarado y los datos de que dispone la Administración por dicho concepto.

El interesado atendió el 31 de octubre de 2014 dicho requerimiento manifestando que "no fue percibido la totalidad del salario devengado, declarándose únicamente lo percibido, tanto de rendimiento como de retenciones y de gastos de seguridad social" y aportando la documentación siguiente:

-Certificado de retenciones e ingresos a cuenta del IRPF suscrito por la entidad pagadora, que contiene los importes siguientes (en euros):

CERTIFICADO RETRIBUCIONES Y RETENCIONES 2013

Importe íntegro satisfecho	25.746,28
Gastos fiscalmente deducibles (cotizaciones Seguridad Social)	1.602,33
Retenciones practicadas	3.861,94

-Escrito del interesado a la Administración Concursal de la entidad pagadora en el que manifiesta que los créditos (en euros) que ostenta contra la sociedad son:

CRÉDITOS FRENTE A ENTIDAD PAGADORA

Noviembre 2013	1.425,04
Diciembre 2013	1.464,10
Paga extra diciembre 2013	1.132,31
Subtotal2013	4.021,45
Enero 2014	1.495,67
Febrero 2014	1.353,29
TOTAL	6.870,41

-Certificado de 22 de julio de 2014 del Administrador Concursal de la entidad pagadora que confirma las cantidades antes indicadas.

-Nóminas correspondientes a los meses de Noviembre 2013, Diciembre 2013, Paga extra diciembre 2013, donde se detalla el importe devengado, las aportaciones a la Seguridad Social del trabajador, las retenciones a cuenta del IRPF y el líquido a percibir, con los siguientes importes (en euros):

NÓMINAS IMPAGADAS EN 2013

NÓMINA	Total devengado	Aportación trabajador a Seguridad Social	Retenciones IRPF	Líquido a percibir
Noviembre 2013	1.825,96	127,03	273,89	1.425,04
Diciembre 2013	1.876,47	130,90	281,47	1.464,10
Paga extra dic. 2013	1.332,13	0,00	199,82	1.132,31

TOTAL	5.034,56	257,93	755,18	4.021,45
-------	----------	--------	--------	----------

3.- De los datos anteriores se desprende que el interesado declaró, en efecto, en su autoliquidación por el IRPF del ejercicio 2013 y en relación con los rendimientos del trabajo, únicamente los ingresos, gastos y retenciones correspondientes a las cantidades percibidas. Ello se deduce si se comparan las cantidades consignadas en el certificado de retenciones suscrito por la entidad y en la autoliquidación del IRPF del ejercicio 2013, comparación que ofrece los siguientes resultados (en euros):

DIFERENCIA ENTRE CERTIFICADO RETENCIONES Y AUTOLIQUIDACION 2013

	Ingresos	Gastos	Retenciones
Certificado retenciones	25.746,28	1.602,33	3.861,94
Autoliquidación IRPF 2013	20.711,72	1.344,40	3.106,76
DIFERENCIA	5.034,56	257,93	755,18

4.- Con fecha 12 de noviembre de 2014 la AEAT notificó al interesado acuerdo de finalización del procedimiento de verificación de datos sin regularización de su situación tributaria, una vez aclaradas las incidencias que dieron lugar a dicho procedimiento.

5.- Con fecha 29 de junio de 2015 el sujeto pasivo presentó autoliquidación complementaria por el IRPF del ejercicio 2013 declarando los siguientes importes (en euros) en concepto de rendimientos del trabajo:

AUTOLIQUIDACION COMPLEMENTARIA IRPF 2013

Total ingresos computables (retribuciones dinerarias)	25.746,28
Total gastos deducibles (cotizaciones Seguridad Social)	1.602,33
Rendimiento neto	24.143,95
Retenciones por rendimientos del trabajo	3.861,94

6.- Con fecha 3 de septiembre de 2015 la AEAT notificó al interesado el inicio de un procedimiento de comprobación limitada respecto del IRPF del ejercicio 2013 a los efectos de comprobar la correcta declaración de los ingresos íntegros, gastos deducibles y retenciones de los rendimientos del trabajo. Junto con el inicio de dicho procedimiento formula propuesta de liquidación en los términos siguientes:

REGULARIZACION IRPF EJERCICIO 2013

	DATOS DECLARADO S	DATOS CALCULADO S	DIFERENCIA
Total ingresos computables (retribuciones dinerarias)	25.746,28	23.584,42	2.161,86
Total gastos deducibles (cotizaciones Seguridad Social)	1.602,33	1.344,40	257,93
Rendimiento neto	24.143,95	22.240,02	1.903,93
Retenciones por rendimientos del trabajo	3.861,94	3.106,76	755,18

En la propuesta de liquidación señala la AEAT que el interesado en 2014 cobró "la cantidad de 4.908,10 euros del FOGASA [FONDO DE GARANTÍA SALARIAL] que corresponden a los salarios pendientes de 2013 y a la nóminas de enero y febrero de 2014. El importe total de los rendimientos del trabajo correspondientes a las nóminas cobradas en el ejercicio 2013 asciende a 20.711,71 euros (retenciones de 3.106,76 euros y gastos de seguridad social de 1.344,40 euros). Respecto al importe cobrado del FOGASA procede declarar en el 2013 la cantidad de 2.872,71 euros".

Aunque la propuesta de liquidación no explica el origen de los 2.872,71 euros a imputar en 2013 como importe cobrado del FOGASA, se infiere sin dificultad que dicha cifra no es sino la parte proporcional del total cobrado del FOGASA en 2014 (4.908,10 euros) correspondiente a salarios del año 2013. Es decir, es el resultado de la operación siguiente: $4.908,10 \times 4.021,45 / 6.870,41$.

Los ingresos computables en el ejercicio 2013, por importe de 23.584,42 euros, están constituidos para la AEAT por la suma de los ingresos correspondientes a las cantidades efectivamente percibidas de la entidad pagadora por el interesado en dicho año (20.711,72 euros) más los 2.872,71 euros satisfechos en 2014 por el FOGASA correspondientes a nóminas impagadas de 2013.

La propuesta de liquidación se fundamenta en el artículo 14, apartados 1 y 2, de la LIRPF y señala lo siguiente:

- Conforme con lo señalado, a partir del momento en que el consultante percibe el pago del FOGASA, debe declarar tales rendimientos del trabajo, imputándose al correspondiente período de su exigibilidad (tratándose de rendimientos que no se percibieron por estar pendientes de resolución judicial la determinación del derecho a su percepción o su cuantía, su imputación se realizará al período impositivo en el que la sentencia judicial haya adquirido firmeza), mediante, en su caso, una autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno, y teniendo de plazo para su presentación hasta el final del inmediato siguiente plazo de declaraciones por el impuesto.

- Asimismo, junto con los rendimientos íntegros, deben de imputarse los gastos deducibles correspondientes a las nóminas satisfechas, dado que las reglas de imputación temporal antes referidas afectan a "los ingresos y gastos que determinan la renta a incluir en la base del impuesto" (artículo 14.1 de la LIRPF), viniendo determinado el rendimiento neto del trabajo por "el resultado de disminuir el rendimiento íntegro en el importe de los gastos deducibles" (artículo 19.1 de la LIRPF).

- En cuanto la retención, el artículo 78.1 del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo- BOE de 31 de marzo-) establece que con carácter general, la obligación de retener NACERA en el momento en que SATISFAGAN o abonen las rentas correspondientes. A su vez, el artículo 79 del mismo Reglamento señala que "las retenciones o ingresos a cuenta se imputarán por los contribuyentes al período en que se imputen las rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta, con independencia del momento en que se haya practicado".

En el presente caso, por aplicación de los límites excluyente de la obligación de retener regulados en el artículo 81.1 del RIRPF, y considerando las limitaciones de pago del FOGASA, no está obligado a retener y por tanto, el trabajador no va a poder hacer uso de lo dispuesto en el art. 99.5 de la LIRPF (es decir no puede deducir cantidad alguna en concepto de retención), ya que la retención (o la ausencia de retención en este caso) es la correcta.

- En cuanto la "retención" de la empresa empleadora, al no haber abonado la empresa al contribuyente las cantidades debidas, que al final en parte paga el FOGASA, no se ha devengado la correspondiente retención y por lo tanto, tampoco es aplicable el art. 99.5 de la Ley de IRPF, con independencia que la empresa empleadora de forma errónea haya comunicado en el resumen anual de retenciones dichas percepciones.

En este sentido, la Resolución 3187/2011, de 27 de septiembre de 2012, que resuelve recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, fija la doctrina administrativa relativa al momento en que nace el derecho a deducirse las retenciones.

7.- No constando la presentación de alegaciones a la propuesta de liquidación la AEAT notificó la liquidación provisional el 23 de octubre de 2015 en los mismos términos que la propuesta.

8.- El interesado interpuso recurso de reposición frente a la liquidación provisional el 20 de noviembre de 2015 alegando, en síntesis, lo siguiente:

- El artículo 78.1 del RIRPF establece con carácter general la obligación de retener en el momento en que se satisfagan las rentas, pero nada dice de si la empresa voluntariamente decide practicar la retención previa al

desembolso de los salarios y notifica a los trabajadores dicha retención a fin de que la declaren en sus correspondientes declaraciones de impuestos.

- La obligación de retener opera en el momento de satisfacer la renta pero en el caso que nos ocupa la empresa ha manifestado por dos vías diferentes (nóminas y certificado de retenciones) que ha practicado una retención que ahora, en el momento del cobro de los salarios pendientes, exigimos nos sea aplicada como pago a cuenta del impuesto. El hecho de que la empresa no haya confeccionado correctamente los recibos salariales o no debiera incluso haberlos emitido no nos priva de nuestro derecho a deducir un impuesto que la empresa tiene obligación de ingresar por nosotros en el momento que nos comunica que lo está haciendo. El contribuyente no tiene por qué dudar de la justificación que le da la empresa de que ha practicado una retención.

- En el momento que se produjo el impago y siguiendo los cauces legales habilitados al efecto, iniciamos el procedimiento de reclamación de las cantidades adeudadas al FOGASA, mediante el cual, el Fondo se persona en el expediente como responsable legal subsidiario del pago de los créditos reconocidos por la administración concursal de la mercantil, tal y como dice el artículo 33.3 del estatuto de los trabajadores.

Entendemos que muy claramente, dicho artículo se refiere al FOGASA como responsable legal subsidiario del pago de los créditos de la mercantil concursada, con lo que en el momento que se realiza el pago de los salarios atrasados y reclamados, lo hace en la posición de la propia mercantil deudora inicial, como garante del crédito, y no como parte que satisface unos rendimientos del trabajo que no se contemplan en la definición del artículo 17 LIRPF, ya que es obvio que el trabajador prestó y finalmente ha cobrado su remuneración aunque disminuida, por su labor en la empresa y que ahora declaramos. El mismo reglamento del IRPF señala que "las retenciones e ingresos a cuenta se imputarán por los contribuyentes al período en que se imputen las rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta, con independencia del momento en que se hayan practicado", y eso es exactamente lo que hemos hecho, en el momento que se ha percibido el importe de los salarios adeudados es cuando se ha declarado la retención practicada en los mismos según las nóminas que obran en nuestro poder, y es esto, LAS NÓMINAS, lo que se ha cobrado (lo dice la propia normativa reguladora del FOGASA y la propia administración), con independencia de quien haya realizado el pago. Lo que hemos hecho es ejercitar nuestro derecho de ejecutar una garantía de cobro, pero siempre hemos acabado cobrando unos rendimientos del trabajo sujetos a retención, con elementos probatorios de la práctica de la retención (nóminas) y que no nos hemos aplicado hasta haber percibido dichos importes, tal y como señala el reglamento del IRPF.

FOGASA nos está abonando los salarios que nos pertenecen y que se devengaron en su correspondiente fecha. Dicho ente ha cumplido su obligación por ley como garante de los trabajadores y ha abonado lo que debería haber abonado la empresa, con los límites legalmente establecidos.

- El propio organismo público (FOGASA) se define a sí mismo como responsable legal subsidiario de los créditos impagados por las empresas y se posiciona en el lugar de éstas por lo que no acertamos a saber por qué la administración no hace lo mismo, ya que bajo nuestra argumentación, entendemos que si se subroga en la posición jurídica lo hace con todas las consecuencias, incluido el ingreso de la correspondiente retención por rendimientos del trabajo que la empresa debería ingresar a favor de la agencia tributaria.

- El artículo 33 del estatuto de los trabajadores dice en su punto 1. "El Fondo de Garantía Salarial. ... abonará a los trabajadores el importe de los salarios pendientes de pago a causa de insolvencia o concurso del empresario. A los anteriores efectos, se considerará salario la cantidad reconocida como tal en acto de conciliación o en resolución judicial".

El propio artículo 33 en su punto 3, menciona que "El Fondo se personará en el expediente como responsable legal subsidiario del pago de los citados créditos".

De igual modo y remarcando tesis anteriores, el reglamento del IRPF dice expresamente que los rendimientos se imputarán el momento del cobro de los mismos y la retención de igual modo se practicará en dicho momento, hecho que tiene lugar cuando se produce el desembolso del FOGASA tal y como expresa su propia definición "abonará a los trabajadores el importe de los salarios pendientes ... " y nada dice de quien realiza el pago, hecho que la administración si que está diferenciando.

- Esta misma situación que defendemos, viene refrendada por dos consultas vinculantes que aportamos, la V2204-10 de 4 de Octubre de 2010 y la V0373-14 de 13 de Febrero de 2014. Las dos tratan el asunto que nos

competen por la imputación de rentas, retenciones y gastos deducibles correspondientes a nóminas pendientes de cobro y que finalmente acaba abonando el FOGASA por insolvencia de la empresa pagadora. En ambas consultas da el mismo tratamiento al asunto de las retenciones, mencionando literalmente "...en la autoliquidación complementaria deberán reflejarse tanto los rendimientos íntegros del trabajo correspondientes a las nóminas atrasadas cobradas, como las retenciones correspondientes a dichos rendimientos, ya que con carácter general, la obligación de retener nace en el momento en que se satisfacen o abonan las rentas.... Las retenciones o ingresos a cuenta se imputarán por los contribuyentes al período en que se imputen las rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta, con independencia del momento en que se hayan practicado".

- Entendemos que la administración en este caso está hilando demasiado fino en la interpretación de la norma, ya que bajo nuestro punto de vista, es totalmente interpretable de igual modo nuestra postura que la de la administración, y está haciendo uso de su afán recaudatorio y no mirando por los intereses del ciudadano, ya que parece que quiere imputar el importe percibido como salario a dos retenedores a la vez, en este caso empresa y Fogasa, para que así ninguno de los dos practique retención por no llegar a los límites legalmente establecidos y así el trabajador tenga que ingresar un irpf que en la mayoría de los casos la agencia tributaria ya ha cobrado por parte de la empresa, no le devuelve dichas cantidades de oficio (como debería ser el caso, ya que está considerando como retenciones indebidamente ingresadas por las empresas las retenciones practicadas sin haber abono de salarios) percibiendo de esta forma los ingresos por retenciones por partida doble.

9.- El recurso de reposición fue desestimado mediante acuerdo notificado el 18 de diciembre de 2015 en el que se señala lo siguiente:

".....Según el certificado de retención de retenciones e ingresos a cuenta del IRPF 2013 emitido por "..... S L" en 2014, los ingresos íntegros son 25.746,28 euros, las retenciones 3.861,94 euros y los gastos deducibles 1.602,33 euros.

El contribuyente en la declaración presentada el 18 de junio de 2014 declaró: ingresos íntegros 20.711,72 euros, retenciones 3.106,76 euros y gastos deducibles 1.344,40 euros.

Las cantidades que declaró el contribuyente corresponden con las nóminas cobradas del ejercicio 2013. En su declaración del IRPF el contribuyente ya notificó a la AEAT que dichas cantidades no habían sido cobradas y no consignó ni los ingresos ni las retenciones y tampoco los gastos deducibles de las nóminas no cobradas, por lo que el mismo ya es consciente de los ingresos, retenciones y gastos que se han realizado.

Como ya se le indicó en la propuesta de liquidación provisional y en la liquidación provisional emitida por esta oficina gestora, la obligación de retener NACE en el momento en que se abonen las rentas. En el presente caso, con independencia de que las retenciones estén o no ingresadas por la empresa pagadora de los rendimientos del trabajo ésta no tiene la obligación de ingresar las retenciones correspondientes a salarios no pagados. Y, en caso de que proceda, la empresa podrá solicitar la correspondiente devolución de las cantidades ingresadas indebidamente.

(.....)

En lo referente a la obligación de practicar retenciones o ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ésta se encuentra regulada en el artículo 99 de la LIRPF y se desarrollo reglamentario, artículos 74 y siguientes del Reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo), en adelante RIRPF.

Conforme dicha normativa, el FOGASA es un sujeto obligado a practicar retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de la Personas Física en cuanto satisfaga rentas sometidas a esta obligación. Entre las rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta se encuentran los rendimientos del trabajo (artículo 75.1 a) del RIRPF).

De acuerdo con el artículo 33 del texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo (BOE de 29 de marzo), y con lo previsto en el Real Decreto 505/1985, de 6 de marzo, sobre organización y funcionamiento del Fondo de Garantía Salarial (BOE de 17 de abril), el Fondo, previa instrucción de expediente para la comprobación de su procedencia "abonará a los trabajadores el importe de los salarios pendientes de pago a causa de insolvencia o concurso del empresario" (artículo 33.1 del Estatuto de los Trabajadores). Añadiendo el apartado 3 del artículo 33 del Estatuto lo siguiente:

"En caso de procedimientos concursales, desde el momento que se tenga conocimiento de la existencia de créditos laborales o se presuma la posibilidad de su existencia, el juez, de oficio o a instancia de parte, citará al FOGASA, sin cuyo requisito no asumirá éste las obligaciones señaladas en los apartados anteriores. El Fondo se personará en el expediente como responsable legal subsidiario del pago de los citados créditos, (...)".

En el presente caso, como el importe satisfecho por el FOGASA en 2014 lo ha sido como consecuencia de una previa resolución adoptada por el mismo ese año, desde el punto de vista del obligado a retener (el FOGASA), la prestación que ha satisfecho no constituye un atraso, por lo que el tipo de retención debe determinarse de acuerdo con el procedimiento general regulado en los artículos 82 y siguientes del RIRPF, sin que resulte aplicable el tipo establecido para atrasos. Asimismo, debe tenerse en cuenta el límite cuantitativo excluyente de la obligación de retener que se recoge en el artículo 81.1 del RIRPF, cuya aplicación, en este caso, ha dado lugar a que no se practique retención. (Consulta V1629-15, fecha 27 de mayo de 2015).

El contribuyente hace alusión a las consultas V2204-10 y V0373-14 en la que especifica que "las retenciones e ingresos a cuenta se imputarán por los contribuyentes al período en que se imputen las rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta, con independencia del momento en que se hayan practicado". El contribuyente percibió del FOGASA una cantidad correspondiente a las nóminas no cobradas del ejercicio 2013 en el año 2014, lo que le quiere decir, es que si FOGASA le hubiese practicado retención (en este caso, por aplicación de los límites excluyentes de la obligación de retener regulados en el artículo 81.1 del RIRPF, FOGASA no está obligado a retener) esa retención debería imputarla al ejercicio 2013, aunque se le hubiese practicado en el año 2014.

De acuerdo con lo dispuesto en los artículos 77 y 78 del Reglamento del IRPF, la obligación de retener nace en el momento en que se satisfacen o abonan las rentas, que se imputarán por el contribuyente al mismo período en que se imputen las rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta, con independencia del momento en que se hayan practicado.

Respecto de los salarios pendientes de pago, la obligación de retener nace en el momento en que se satisfagan o abonen por el FOGASA las prestaciones no satisfechas por la empresa (art. 78 RIRPF).

En cuanto al tipo de retención que resulta aplicable a los salarios pendientes de pago satisfecho por el FOGASA, considerando que el FOGASA es un pagador más, distinto e independiente de la empresa deudora y que el FOGASA abona los salarios pendientes tras la tramitación de un procedimiento en el que se determinan y cuantifican los importes a los que tiene derecho el trabajador, resulta que la resolución de este procedimiento administrativo determina para el FOGASA la obligación de pagar los salarios debidos así como el devengo de las retenciones correspondientes y el procedimiento para el cálculo de las mismas. Todo ello, partiendo del hecho de que lo que fija el acto de conciliación laboral o, en su caso, la sentencia judicial, son las cuantías legalmente establecidas según, el Estatuto de los Trabajadores y su normativa de desarrollo, y no la cuantía a abonar por el FOGASA.

Según el expediente de comprobación limitada la cantidad cobrada del FOGASA en el ejercicio 2014 es de 4.908,18 euros, que corresponde a las nóminas no cobradas de octubre, noviembre, diciembre y extra de del ejercicio 2013 y las nóminas no cobradas de enero y febrero de 2014. En la liquidación la AEAT le imputa 2.872,71 al ejercicio 2013 y el resto al ejercicio 2014.

Cantidad que sumada a las nóminas percibidas resulta 23.584,42 euros de ingresos íntegros del trabajo, 1.344,40 euros de gastos deducibles y 3.106,76 euros de retenciones, cantidad de retenciones que corresponden a las realmente realizadas al contribuyente, según los datos que constan a la AEAT".

Segundo.

De la documentación obrante al expediente resultan acreditados igualmente los hechos siguientes:

1.- El sujeto pasivo presentó autoliquidación el 24 de junio de 2015 por el IRPF del ejercicio 2014 declarando los siguientes importes (en euros) en concepto de rendimientos del trabajo:

AUTOLIQUIDACION IRPF EJERCICIO 2014

Total ingresos computables (retribuciones dinerarias)	22.213,54
Total gastos deducibles (cotizaciones Seguridad Social)	1.399,50

Rendimiento neto	20.814,04
Retenciones por rendimientos del trabajo	3.332,03

2.- Con fecha 3 de septiembre de 2015 le fue notificado por la AEAT escrito de inicio de un procedimiento de comprobación limitada cuyo alcance se circunscribe a la comprobación de la correcta declaración de los rendimientos del trabajo y en el que se le requería la aportación de la documentación siguiente:

- Certificados de retribuciones y retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo personal, para justificar las discrepancias entre lo declarado como rendimientos del trabajo y retenciones o ingresos a cuenta, y los datos de los que dispone la Administración por dichos conceptos.

- Según la información que obra en nuestra base de datos, parte del importe cobrado del FOGASA en 2014 procede imputarlo en este ejercicio. Para poder calcular el importe correcto de los rendimientos del trabajo deberá aportar nóminas de todos los meses del ejercicio 2014 (tanto las cobradas como las no cobradas).

El interesado atendió el 17 de septiembre de 2015 dicho requerimiento manifestando que "En el certificado de la empresa únicamente constan las cuantías percibidas, no así las adeudadas de enero y febrero y que fueron abonadas por Fogasa" y aportando la documentación siguiente:

- Certificado de retenciones e ingresos a cuenta del IRPF suscrito por la entidad pagadora, que contiene los importes siguientes (en euros):

CERTIFICADO RETRIBUCIONES Y RETENCIONES 2014

Importe íntegro satisfecho	22.213,54
Gastos fiscalmente deducibles (cotizaciones Seguridad Social)	1.399,50
Retenciones practicadas	3.332,03

- Certificado de 22 de julio de 2014 del Administrador Concursal de la entidad pagadora que reconoce los créditos siguientes en favor del interesado:

CRÉDITOS FRENTE A ENTIDAD PAGADORA

Salario Noviembre 2013	1.425,04
Salario Diciembre 2013	1.464,10
Paga extra diciembre 2013	1.132,31
Salario Enero 2014	1.495,67
Salario Febrero 2014	1.353,29
TOTAL	6.870,41

- Copia de las nóminas correspondientes a todos los meses de 2014 donde se detalla el importe devengado, las aportaciones a la Seguridad Social del trabajador, las retenciones a cuenta del IRPF y el líquido a percibir, con los siguientes importes (en euros):

NÓMINAS 2014

NÓMINA	Total devengado	Aportación trabajador a Seguridad Social	Retenciones IRPF	Líquido a percibir
Enero	1.919,94	136,28	287,99	1.495,67
Febrero	1.737,15	123,29	260,57	1.353,29

Subtotal ene-feb	3.657,09	259,57	548,56	2.848,96
Marzo	1.880,02	133,75	282,00	1.464,27
Abril	1.816,07	129,23	272,41	1.414,43
Mayo	2.023,33	142,85	303,50	1.576,98
Junio	2.016,85	141,97	302,53	1.572,35
Julio	2.103,88	148,43	315,58	1.639,87
paga extra verano	1.332,13	0,00	199,82	1.132,31
Agosto	1.819,28	144,72	272,89	1.401,67
Septiembre	1.919,64	136,25	287,95	1.495,44
Octubre	1.910,02	136,12	286,50	1.487,40
Noviembre	1.951,00	138,24	292,65	1.520,11
Diciembre	2.096,11	147,94	314,4	1.633,75
Paga extra Navidad	1.345,21	0,00	201,78	1.143,43
Subtotal mar-dic.	22.213,54	1.399,50	3.332,03	17.482,01
TOTAL	25.870,63	1.659,07	3.880,59	20.330,97

De los datos anteriores se desprende que en el certificado de retenciones suscrito por la entidad pagadora únicamente constan los datos correspondientes a las nóminas efectivamente pagadas por ella, esto es, las de los meses de marzo a diciembre.

3.- Con fecha 25 de septiembre de 2015 la AEAT notificó al interesado propuesta de liquidación en los términos siguientes:

REGULARIZACION IRPF EJERCICIO 2014

	DATOS DECLARADOS	DATOS CALCULADOS	DIFERENCIA
Total ingresos computables (retribuciones dinerarias)	22.213,54	24.248,93	2.035,39
Total gastos deducibles (cotizaciones Seguridad Social)	1.399,50	1.399,50	0,00
Rendimiento neto	20.814,04	22.849,43	2.035,39
Retenciones por rendimientos del trabajo	3.332,03	3.332,03	0,00

En la propuesta de liquidación señala la AEAT que el interesado no consignó en su declaración la cuantía percibida del FOGASA, correspondiente al ejercicio 2014, por un importe de 2.035,39 euros. Aunque la propuesta de liquidación no lo explica, se infiere sin dificultad que dicha cifra no es sino la parte proporcional del total cobrado del FOGASA en 2014 (4.908,10 euros) correspondiente a salarios del año 2014 (enero y febrero).

4.- No constando la presentación de alegaciones a la propuesta de liquidación la AEAT notificó la liquidación provisional el 28 de octubre de 2015 en los mismos términos que la propuesta.

5.- El interesado interpuso recurso de reposición frente a la liquidación provisional el 20 de noviembre de 2015 solicitando se incremente en 548,56 euros la cuantía de las retenciones por rendimientos del trabajo, correspondientes a las nóminas de enero y febrero, formulando similares alegaciones a las consignadas en el recurso de reposición interpuesto frente a la liquidación del IRPF del ejercicio 2013.

6.- El recurso de reposición fue desestimado mediante acuerdo notificado el 18 de diciembre de 2015 en el que se señala lo siguiente:

"(...) En la liquidación practicada por la Administración se ha tenido en cuenta el certificado emitido por la empresa, "...." SL, que coincide con las nóminas aportadas por el contribuyente el 17 de septiembre de 2015 y que corresponden a nóminas desde marzo hasta diciembre y dos pagas extras. En la liquidación no se ha modificado ni la seguridad social ni las retenciones.

(....)

En relación con las retenciones, el FOGASA es un sujeto obligado a practicar retenciones o ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en cuanto satisfaga rentas sometidas a tal obligación. Entre las rentas sometidas a retención se encuentran los rendimientos del trabajo (artículo 75.1 a) del IRPF).

En el presente caso, el importe satisfecho por el FOGASA, lo ha sido como consecuencia de una previa resolución adoptada por el mismo en el mismo ejercicio que el pago, por lo que, desde el punto de vista del obligado a retener (FOGASA), la prestación que ha satisfecho no constituye un atraso sino que el tipo de retención debe determinarse de acuerdo con el procedimiento general regulado en los artículos 82 y siguientes del Reglamento del Impuesto, sin que resulte aplicable el tipo fijo establecido para los atrasos. Asimismo, debe tenerse en cuenta el límite cuantitativo excluyente de la obligación de retener que se recoge en el artículo 81.1 del Reglamento del Impuesto.

En el caso que nos ocupa, opera el límite cuantitativo, de tal forma que el FOGASA en virtud del artículo 81.1 del Reglamento del Impuesto no tiene que practicar retención.

En resumen, la obligación de practicar retenciones NACE en el momento en que se abonan o satisfacen las rentas sujetas a retención. En el presente caso, la empresa empleadora no tiene obligación de ingresar las retenciones correspondientes a las nóminas no cobradas y el FOGASA no tiene obligación de retener en virtud de la aplicación del artículo 81 y siguientes del Reglamento del Impuesto.

Por otra parte, la determinación de los gastos deducibles de los rendimientos íntegros del trabajo se recoge en el artículo 19.2 de la LIRPF, el cual dispone que "tendrán la consideración de gastos deducibles exclusivamente los siguientes:

a) Las cotizaciones a la Seguridad Social o mutualidades generales obligatorias de funcionarios. (...)".

No obstante, respecto a las cotizaciones a la Seguridad Social, debe tenerse en cuenta el artículo 22 del Reglamento General sobre Cotización y Liquidación de otros derechos de la Seguridad Social, aprobado por Real Decreto 2064/1995, de 22 de diciembre (BOE del 25 de enero de 1996), donde se dispone lo siguiente:

"1. Están sujetos a la obligación de cotizar al Régimen General de la Seguridad Social los trabajadores que, en razón de su actividad, se encuentren comprendidos en su campo de aplicación y los empresarios por cuya cuenta trabajen aquéllos.

2. Para las contingencias comunes, la cotización comprenderá dos aportaciones:

a) La aportación de los empresarios.

b) La aportación de los trabajadores.

3. Para las contingencias de accidentes de trabajo y de enfermedades profesionales, la cotización completa correrá a cargo exclusivamente de los empresarios.

4. La aportación del trabajador en la cotización respecto del mismo por contingencias comunes será de su exclusivo cargo, siendo nulo todo pacto en contrario.

El empresario descontará a sus trabajadores, en el momento de hacerles efectivas sus retribuciones, la aportación que corresponda a cada uno de ellos. Si no efectuase el descuento en dicho momento no podrá realizarlo con posterioridad quedando obligado a ingresar la totalidad de las cuotas a su exclusivo cargo.

5. El empresario que, habiendo efectuado tal descuento, no ingrese dentro de plazo las aportaciones correspondientes a sus trabajadores incurrirá en responsabilidad ante ellos y antes la Entidades gestoras de la Seguridad Social y Tesorería General de la misma, sin perjuicio de las responsabilidades penal y administrativa que procedan.

6. No obstante lo dispuesto en los números anteriores, el sujeto responsable del pago o cumplimiento de la obligación de cotizar al Régimen General de la Seguridad Social es el empresario, que deberá ingresar en su totalidad tanto las aportaciones propias como las de sus trabajadores."

La consideración como gasto deducible de las cotizaciones a la Seguridad Social sólo puede predicarse respecto a la aportación de los trabajadores (que se descuenta de sus retribuciones al hacerlas efectivas) y nunca respecto a la de los empresarios, en cuanto esta aportación no comporta gasto alguno para los trabajadores al no ser a su cargo.

La operatividad de lo establecido en el párrafo tercero del artículo 22.4 del Reglamento General sobre Cotización y Liquidación de otros derechos de la Seguridad Social respecto a la aportación de los trabajadores no descontada en su momento - si no efectuarse el descuento en dicho momento no podrá realizarlo con posterioridad, quedando obligado a ingresar la totalidad de las cuotas a su exclusivo cargo-, en cuanto también comporta que no se produce un gastos por parte del trabajador, da lugar a que esa parte de las cotizaciones también a cargo del empresario no tengan la consideración de gasto deducible para la determinación del rendimiento neto del trabajo.

Por lo tanto, no procede incluir como gasto deducible las cantidades correspondientes a gastos de seguridad social correspondientes a las nóminas no cobradas de la empresa y pagadas posteriormente por el FOGASA (Consulta Vinculante V2225-15)".

Tercero.

El 15 de enero de 2016 el interesado interpuso sendas reclamaciones económico-administrativas contra los acuerdos desestimatorios de los recursos de reposición a que se ha hecho referencia en los antecedentes de hecho primero y segundo, reclamaciones que se tramitaron con los números 44/00036/2016 y 44/00037/2016 y en las que el obligado tributario reiteró las alegaciones formuladas en los recursos de reposición.

El Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón (TEAR, en adelante) acumuló ambas reclamaciones y dictó resolución el día 9 de febrero de 2018 por la que acuerda "ESTIMAR EN PARTE la presente reclamación en los términos señalados en la presente resolución". La resolución del TEAR, tras citar y reproducir parcialmente la resolución de este Tribunal Central de 2 de noviembre de 2017 (RG 2463-2017) dictada en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, argumentaba su fallo del modo siguiente (la negrita es nuestra):

"SEXTO.- De acuerdo con todo lo anterior, en el presente caso, tratándose de cantidades percibidas del FOGASA en concepto de salarios impagados correspondientes a meses anteriores a la fecha en que se produjo el despido, procede imputarlos al período impositivo de su exigibilidad frente a la empresa, esto es, 2013. Así se ha hecho, tanto en la declaración complementaria del interesado, como en la liquidación impugnada.

SÉPTIMO.- En cuanto a los gastos deducibles por cotizaciones a la Seguridad Social, el artículo 19.2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Ley 35/2006, de 28 de noviembre, determina que:

"Tendrán la consideración de gastos deducibles exclusivamente los siguientes:

a) Las cotizaciones a la Seguridad Social o mutualidades generales obligatorias de funcionarios. (...)".

Pues bien, respecto a las cotizaciones a la Seguridad Social, debe tenerse en cuenta el artículo 22 del Reglamento General sobre Cotización y Liquidación de otros derechos de la Seguridad Social, aprobado por Real Decreto 2064/1995, de 22 de diciembre (BOE del 25 de enero de 1996), donde se dispone lo siguiente:

"1. Están sujetos a la obligación de cotizar al Régimen General de la Seguridad Social los trabajadores que, en razón de su actividad, se encuentren comprendidos en su campo de aplicación y los empresarios por cuya cuenta trabajen aquéllos.

2. Para las contingencias comunes, la cotización comprenderá dos aportaciones:

- a) La aportación de los empresarios.
- b) La aportación de los trabajadores.

3. Para las contingencias de accidentes de trabajo y de enfermedades profesionales, la cotización completa correrá a cargo exclusivamente de los empresarios.

4. La aportación del trabajador en la cotización respecto del mismo por contingencias comunes será de su exclusivo cargo, siendo nulo todo pacto en contrario.

El empresario descontará a sus trabajadores, en el momento de hacerles efectivas sus retribuciones, la aportación que corresponda a cada uno de ellos. Si no efectuase el descuento en dicho momento no podrá realizarlo con posterioridad quedando obligado a ingresar la totalidad de las cuotas a su exclusivo cargo.

5. El empresario que, habiendo efectuado tal descuento, no ingrese dentro de plazo las aportaciones correspondientes a sus trabajadores incurrirá en responsabilidad ante ellos y antes la Entidades gestoras de la Seguridad Social y Tesorería General de la misma, sin perjuicio de las responsabilidades penal y administrativa que procedan.

6. No obstante lo dispuesto en los números anteriores, el sujeto responsable del pago o cumplimiento de la obligación de cotizar al Régimen General de la Seguridad Social es el empresario, que deberá ingresar en su totalidad tanto las aportaciones propias como las de sus trabajadores."

De lo anterior se concluye que durante el tiempo en que el trabajador haya permanecido de Alta en la Seguridad Social como empleado, subsiste para el empresario la obligación de cotizar, tanto las aportaciones propias como las del trabajador. Al dejar de abonar parte de los salarios correspondientes a los ejercicios 2013 y 2014, el empleador no pudo detraer de los mismos la aportación del trabajador, convirtiéndose el propio empleador en obligado directamente al pago. Por lo tanto, las cotizaciones han resultado ser todas a cargo del empresario, y cuando posteriormente pagó el FOGASA, no pudo ni debió efectuar deducción alguna por este concepto, lo que impide al reclamante la deducción de unos gastos que ni soportó ni tiene obligación de soportar, por lo que no tienen la consideración de gasto deducible para la determinación del rendimiento neto del trabajo.

OCTAVO.- Y en cuanto a las retenciones deducibles, la oficina gestora deniega la deducción en 2013 porque: "al no haber abonado la empresa al contribuyente las cantidades debidas, que al final en parte paga el FOGASA, no se ha devengado la correspondiente retención y por lo tanto, tampoco es aplicable el artículo 99.5 de la Ley del IRPF, con independencia de que la empresa empleadora de forma errónea haya comunicado en el resumen anual de retenciones dichas percepciones."

En el ejercicio 2014, el interesado alega incluir como retención deducible por rendimientos del trabajo las cantidades que aparecían en las nóminas de los meses de enero y febrero expedidas por la empresa, de 548,56 €, y que el interesado no incluyó en su declaración. Los salarios de dichas nóminas, fueron posteriormente abonados parcialmente por el FOGASA.

Pues bien, como destaca el interesado en sus alegaciones, según dice la propia Administración, las retenciones que constan en las nóminas impagadas por la empresa al interesado figuran en el resumen anual de retenciones presentado por la propia empresa de 2013. Es decir, que la empresa al menos comunicó la existencia de un posible crédito a favor de la Hacienda Pública por las retenciones en cuestión, como alegó el interesado ya ante la oficina gestora en el recurso de reposición contra la liquidación de 2013. Y por parte de la oficina gestora, no se ha acreditado si la empresa autoliquidó o no dicho crédito, y en su caso, si lo ingresó o no (en vía voluntaria o ejecutiva), prueba que hubiera estado a su alcance con facilidad, ya que cuenta con toda la información de las declaraciones tributarias y sus vicisitudes.

Por lo que, para este Tribunal, estamos ante un caso al que pueden resultar de aplicación los principios contenidos en la reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo (Sentencias de 13 de noviembre de 1999, 27 de febrero de 2007, 5 de marzo de 2008 y 16 de julio de 2008, entre otras), que proscriben el posible enriquecimiento injusto de la Administración, que ocurriría si el titular de la deuda tributaria sobre la que la retención es un ingreso a cuenta ya hubiera pagado dicha deuda tributaria, mediante la presentación de la autoliquidación, consignando las rentas sujetas a retención y habiéndose descontado sólo las retenciones efectivamente practicadas, y además se exige al obligado a retener el pago del importe de las retenciones que dejó de ingresar en el ejercicio en que su obligación se devengó. Así, en la última de las Sentencias citadas, se dice:

"Ahora bien, sin perjuicio de que ahora se siga el criterio que se ha marcado últimamente en la Sentencia de 5 de marzo de 2008, la defensa de la obligación de retener como autónoma no puede justificar que una Administración que ha de servir con objetividad los intereses generales (artículo 103.1 CE), ante una regulación del sistema de retenciones, que resulta imperfecta, se limite a la exigencia del cumplimiento del deber del retenedor y siendo la única poseedora de todos los datos, permanezca inactiva ante situaciones de duplicidad que le son o pueden resultar conocidas, dando lugar por vía de los hechos a la legitimación de las mismas y con ello a un manifiesto enriquecimiento injusto.

Por ello, incluso desde la postura doctrinal indicada, en el caso presente, transcurridos dos años desde el vencimiento del plazo para declarar por parte de los sujetos pasivos, que aparecían perfectamente identificados, no hubiera supuesto un esfuerzo excesivo incorporar al expediente inspector la información acerca de las

correctas declaraciones de los seis profesionales, tanto de pagos fraccionados, como de la general del ejercicio, para que, incluso con las aclaraciones precisas que se solicitaran, pudieran servir de base, en su caso y en su momento, a devoluciones de oficio (originadas de forma especial en retenciones exigidas ex post al mecanismo normal de gestión tributaria del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, según lo antes expuesto) o a facilitar información a los sujetos afectados para que pudieran solicitar la iniciación del procedimiento de devolución de ingresos indebidos, según lo dispuesto en el artículo 155 de la Ley General Tributaria.

Sin embargo, nada se hizo en este aspecto, limitándose la Administración, una vez más, a la mera exigencia de la obligación de retención y a mantener una nueva actitud pasiva con los efectos antes indicados."

En el presente caso, con una argumentación paralela pero en sentido inverso, se puede concluir que siendo plausible que las retenciones en cuestión fueran autoliquidadas e ingresadas, y dado que la Administración se ha limitado sin más a considerar dichas retenciones no deducibles, permaneciendo inactiva ante posibles situaciones de duplicidad que le son o pueden resultar conocidas, y pudiendo dar lugar con ello a un enriquecimiento injusto, procede estimar la alegación del interesado, y considerar las retenciones en cuestión deducibles, tanto por el período 2013, como por el 2014.

Este criterio se ha seguido también por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Murcia, en resolución de 21 de noviembre de 2014, nº 30/173/2013".

Cuarto:

Frente a la resolución del TEAR interpone el Director del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio el 13 de junio de 2018, alegando, en síntesis, lo que sigue:

1.- De conformidad con los artículos 78 y 79 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RIRPF) aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 marzo, la obligación de retener que corresponde al pagador de una renta, nace cuando esta se abone, y las retenciones se deben imputar fiscalmente al ejercicio al que se impute la renta sometida a retención.

En el caso objeto del presente recurso, la empresa para la que trabajaba el contribuyente no le pagó los salarios correspondientes a los meses de noviembre y diciembre de 2013 (incluida la paga extraordinaria) y enero y febrero de 2014. Por tanto, si dichas rentas no fueron satisfechas por el pagador, tal y como establece el artículo 78 del RIRPF, no ha podido nacer la obligación de practicar la retención respecto a las mismas. En caso de que el pagador haya declarado y/o pagado el importe de dichas retenciones, se tratará de un error.

Por otro lado, los salarios adeudados fueron satisfechos finalmente por parte del FOGASA, sin que dichas rentas hayan estado sujetas a retención, por lo que, de acuerdo con el artículo 79 del RIRPF transcrito, las retenciones no se podrán imputar fiscalmente junto con esas rentas.

2.- En los casos en que las rentas satisfechas por el FOGASA no estén sujetas a retención, el contribuyente no se podrá aplicar en su declaración ninguna cantidad en concepto de retención. Así lo afirma la Dirección General de Tributos en las consultas V2348-17, V4857-16 y V1629-15.

3.- Tal y como establece el TEAC en la resolución 3187/2011 de 27 de septiembre de 2012, dictada en unificación de criterio, "la deducibilidad de la retención está condicionada al abono de la renta sometida a retención". En este caso, es pacífico el hecho de que la renta sujeta a retención no fue abonada por la empresa; en su lugar, se satisfizo, por parte del FOGASA, una renta que no está sujeta a retención. Por tanto, no se puede admitir la deducibilidad de las retenciones solicitadas por el contribuyente, a pesar de que fueran incluidas por la entidad pagadora en el resumen anual de retenciones y en los recibos salariales. Desde el punto de vista jurídico no cabe la deducción porque no se puede deducir una retención que nunca debió realizarse por no haber nacido la obligación de retener, salvo que se hubiera repercutido dicha retención indebida, cosa que no ha ocurrido.

El TEAC también recoge en su resolución que el Tribunal Supremo comparte este criterio en relación con las retenciones:

"Asimismo el Tribunal Supremo, en sentencia de 5 de mayo de 2011 (Rec. n.º 5703/2007) ha afirmado, fundamento de derecho tercero, que "ya se ha tratado de delimitar, en lo que en este interesaba, las diferencias entre la obligación principal y la de retención, y el carácter autónomo de esta, lo que impide que pueda trasladarse la regulación y régimen jurídico propio de la obligación principal a la retención, y si bien el devengo en aquella se prevé, artº 12.2, el 31 de diciembre de cada año, estableciéndose una serie de reglas a efectos de determinar la

imputación temporal de los ingresos y gastos para su inclusión en cada período impositivo, en modo alguno dicho régimen es trasladable a la obligación de retener, que nace en el momento en que se satisfagan o abonen las rentas correspondientes, artº 73 del Reglamento (se refería al artículo 73 del Reglamento entonces vigente aprobado mediante Real Decreto 214/1999, idéntico al hoy aplicable artículo 78 del RIRPF más arriba transcrito)".

4.- Este criterio en relación con las retenciones también se recoge en sentencias de distintos Tribunales Superiores de Justicia (TSJ de Madrid en su sentencia 476/2017, de 11 de mayo (Rec. 1151/2015), TSJ de Galicia en su sentencia 573/2013, de 25 de octubre (Rec. 15388/2012) en la que se hace referencia a varias sentencias anteriores en el mismo sentido).

5.- Por último, este Departamento se va a referir a la afirmación del TEAR de que en este caso podría haberse producido un enriquecimiento injusto de la Administración. En este supuesto, dicha afirmación está totalmente alejada de la realidad.

Partimos del hecho de que la entidad ha declarado en sus resúmenes anuales de retenciones de los ejercicios 2013 y 2014, las correspondientes a los salarios de noviembre y diciembre de 2013 y enero y febrero de 2014, del obligado tributario, no habiendo pagado dichos salarios. Existen dos opciones posibles:

- La entidad ha ingresado el importe de dichas retenciones a la AEAT. En este caso, como se indicó al principio de estas alegaciones, estamos ante un error del pagador, puesto que, al no haber satisfecho el importe de los salarios no se ha producido el nacimiento de la obligación de retener. Por lo tanto, si procede, la empresa debería solicitar la devolución de las cantidades ingresadas indebidamente. Si el obligado tributario se ha deducido el importe de las retenciones, la AEAT deberá denegar la devolución de las mismas a la entidad, produciéndose un enriquecimiento injusto del contribuyente. Este enriquecimiento injusto sería debido a que la retención autoliquidada por el pagador no le ha sido repercutida y FOGASA abona el bruto. Es decir, que cobra dos veces lo mismo.

- La entidad no ha ingresado el importe de dichas retenciones a la AEAT. Tal y como se viene repitiendo a lo largo de este recurso, al no haber pagado los salarios, no ha nacido la obligación de retener, por lo que la empresa ha obrado correctamente al no ingresar estas retenciones. En este caso, si el contribuyente se deduce el importe de las retenciones, dará lugar, de nuevo, a un enriquecimiento injusto en relación con la AEAT, que verá reducidos los ingresos por IRPF que legalmente le corresponden.

Asimismo, respecto a la información del TEAR de que "la Administración se ha limitado sin más a considerar dichas retenciones no deducibles, permaneciendo inactiva ante posibles situaciones de duplicidad que le son o pueden resultar conocidas", conviene recordar que, de acuerdo con el artículo 95 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la AEAT no podía informar al contribuyente de si las retenciones habían sido o no ingresadas por la entidad.

Además, como se ha repetido a lo largo de este recurso, el hecho de que la empresa hubiera o no ingresado las retenciones, no influye en el hecho de que el contribuyente no se las podía haber deducido en sus declaraciones de IRPF 2013 y 2014.

Termina solicitando el Director recurrente la unificación de criterio a fin de declarar que las retenciones no pueden ser objeto de deducción por el contribuyente porque no existe el presupuesto de hecho para retener (no se ha producido el pago de la renta) y, en estos casos, sólo cabe deducción si ha habido repercusión de la retención.

Quinto:

El obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la LGT), no presentó alegaciones en el plazo concedido a tal efecto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

Segundo.

La cuestión controvertida en el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio consiste en determinar si en aquellos casos en los que determinadas rentas del trabajo no fueron satisfechas por el obligado al pago de las mismas en el ejercicio en que resultan exigibles, puede el trabajador en dicho ejercicio, y en tanto los atrasos sigan sin pagarse por aquél, deducir las retenciones correspondientes a tales rentas cuando su importe hubiera sido ingresado en la Hacienda Pública por el empleador y obligado al pago de las rentas exigibles insatisfechas.

De la resolución del TEAR se infiere que para ese tribunal si la empresa pagadora ha ingresado en la Hacienda Pública el importe de las retenciones correspondientes a las nóminas impagadas debe admitirse la deducción de las retenciones por el trabajador, pues de lo contrario se produciría una situación de enriquecimiento injusto en favor de la Administración.

El Director recurrente sostiene, por el contrario, que la deducibilidad de las retenciones está condicionada al abono de las rentas sometidas a retención. En su opinión no se puede deducir una retención que nunca debió realizarse por no haber nacido la obligación de retener, que surge con el pago de las rentas.

Tercero.

La Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, LIRPF) regula en su artículo 99 la obligación de practicar pagos a cuenta, estableciendo en sus apartados dos, cuatro y cinco, a los efectos que aquí nos interesan, lo siguiente:

Artículo 99. Obligación de practicar pagos a cuenta

"2. 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 ingreso 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. Estarán sujetos a las mismas obligaciones los contribuyentes por este impuesto que ejerzan actividades económicas respecto a las rentas que satisfagan o abonen en el ejercicio de dichas actividades, así como las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en territorio español, que operen en él mediante establecimiento permanente, o sin establecimiento permanente respecto a los rendimientos del trabajo que satisfagan, así como respecto de otros rendimientos sometidos a retención o ingreso a cuenta que constituyan gasto deducible para la obtención de las rentas a que se refiere el apartado 2 del artículo 24 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

(.....).

4. En todo caso, **los sujetos obligados a retener o a ingresar a cuenta asumirán la obligación de efectuar el ingreso en el Tesoro**, sin que el incumplimiento de aquella obligación pueda excusarles de ésta.

5. **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 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".

El artículo 14 de la LIRPF dispone lo que sigue en relación con la imputación temporal de los rendimientos del trabajo:

Artículo 14. Imputación temporal

"1. Regla general.

Los ingresos y gastos que determinan la renta a incluir en la base del impuesto se imputarán al período impositivo que corresponda, de acuerdo con los siguientes criterios:

a) **Los rendimientos del trabajo y del capital se imputarán al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor.**

(.....).

2. Reglas especiales.

a) Cuando no se hubiera satisfecho la totalidad o parte de una renta, por encontrarse pendiente de resolución judicial la determinación del derecho a su percepción o su cuantía, los importes no satisfechos se imputarán al período impositivo en que aquélla adquiera firmeza.

b) **Cuando por circunstancias justificadas no imputables al contribuyente, los rendimientos derivados del trabajo se perciban en períodos impositivos distintos a aquéllos en que fueron exigibles, se imputarán a éstos, practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria**, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno. Cuando concurren las circunstancias previstas en el párrafo a) anterior, los rendimientos se considerarán exigibles en el período impositivo en que la resolución judicial adquiera firmeza.

La autoliquidación se presentará en el plazo que media entre la fecha en que se perciban y el final del inmediato siguiente plazo de declaraciones por el impuesto.

(.....)".

En lo que se refiere a la imputación temporal de las retenciones dispone el artículo 79 del RIRPF:

Artículo 79. Imputación temporal de las retenciones o ingresos a cuenta

"Las retenciones o ingresos a cuenta se imputarán por los contribuyentes al período en que se imputen las rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta, con independencia del momento en que se hayan practicado".

En cuanto al nacimiento de la obligación de retener dispone el artículo 78 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RIRPF):

Artículo 78. Nacimiento de la obligación de retener o de ingresar a cuenta

"1. Con carácter general, **la obligación de retener nacerá en el momento en que se satisfagan o abonen las rentas correspondientes.**

2. En los supuestos de rendimientos del capital mobiliario y ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión o reembolso de acciones y participaciones de instituciones de inversión colectiva, se atenderá a lo previsto, respectivamente, en los artículos 94 y 98 de este Reglamento".

La respuesta a la cuestión controvertida ya fue dada por este Tribunal Central en su resolución de 27 de septiembre de 2012 (RG 3187-2011) dictada en unificación de criterio, en la que se analizó, entre otras cuestiones, si la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas permite la deducción de retenciones o ingresos a cuenta en un momento anterior al de abono o satisfacción, por parte de su pagador, de tales rentas, sometidas a retención o ingreso a cuenta. En dicha resolución dijimos:

TERCERO: La Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, LIRPF) regula en su artículo 99 la obligación de practicar pagos a cuenta, estableciendo en sus apartados dos, cuatro y cinco, a los efectos que aquí nos interesan, lo siguiente:

"2. 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 ingreso 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. Estarán sujetos a las mismas obligaciones los contribuyentes por este impuesto que ejerzan actividades económicas respecto a las rentas **que satisfagan o abonen en el ejercicio de dichas actividades**, así como las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en territorio español, que operen en él mediante establecimiento permanente, o sin establecimiento permanente respecto a los rendimientos del trabajo que satisfagan, así como respecto de otros rendimientos sometidos a retención o ingreso a cuenta que constituyan gasto deducible para la obtención de las rentas a que se refiere el apartado 2 del artículo 24 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

(...)

4. En todo caso, los sujetos obligados a retener o a ingresar a cuenta asumirán la obligación de efectuar el ingreso en el Tesoro, sin que el incumplimiento de aquella obligación pueda excusarles de ésta.

5. 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 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".

Partiendo de la regulación anterior, para la adecuada resolución de la cuestión aquí debatida debe diferenciarse entre, por un lado, las reglas de imputación temporal de las rentas y de las retenciones/ingresos a cuenta a ellas vinculadas, y, de otro, el nacimiento de la obligación de retener o de ingresar a cuenta.

Así, el artículo 14.1 de la LIRPF establece la siguiente regla general de imputación temporal de las rentas que conforman la base del Impuesto, señalando que "se imputarán al período impositivo que corresponda, de acuerdo con los siguientes criterios:

a) Los rendimientos del trabajo y del capital se imputarán al período impositivo **en que sean exigibles** por su perceptor.

b) Los rendimientos de actividades económicas se imputarán conforme a lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las especialidades que reglamentariamente puedan establecerse.

c) Las ganancias y pérdidas patrimoniales se imputarán al período impositivo **en que tenga lugar la alteración patrimonial**".

En concreto, y respecto de la imputación temporal de ingresos y gastos derivados de actividades económicas, la LIRPF se remite, como vemos, a la normativa del Impuesto sobre Sociedades, recogida en el artículo 19 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, cuyo apartado 1 señala que con carácter general "los ingresos y los gastos se imputarán **en el período impositivo en que se devenguen ...**".

De la lectura de los dos preceptos anteriores, se desprende que en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, como regla general, no se atiende para la imputación temporal de las rentas, al criterio de caja (esto es, a que las mismas han sido abonadas o satisfechas) sino a los principios de devengo o exigibilidad.

Por otra parte, y por lo que respecta a las retenciones/ingresos a cuenta, de nuevo debemos diferenciar claramente entre, primero, las normas previstas para determinar el período impositivo en el que nace la obligación de practicar estos pagos a cuenta, para, después, ya nacida la obligación, ocuparnos de las normas sobre su imputación temporal. Así, según el artículo 78.1 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (en adelante, RIRPF), la obligación de retener e ingresar a cuenta nace, con carácter general, en el momento en que se satisfagan o abonen las rentas correspondientes, estableciéndose únicamente dos excepciones, recogidas en el apartado dos del citado precepto reglamentario: Los rendimientos del capital mobiliario y las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión o reembolso de acciones y participaciones de instituciones de inversión colectiva.

En cuanto a la imputación temporal de las retenciones, el artículo 79 del RIRPF determina que **"las retenciones o ingresos a cuenta se imputarán por los contribuyentes al período en que se imputen las rentas** sometidas a retención o ingreso a cuenta, **con independencia del momento en que se hayan practicado"**. De lo prevenido en el inciso final de este precepto, ya se desprende que la propia normativa del Impuesto contempla la hipótesis de que las retenciones lleguen a practicarse en un determinado período impositivo (el cual vendrá condicionado por el nacimiento de la obligación de retener, esto es, en el momento en que tales rentas se abonen o satisfagan), período impositivo éste que puede ser distinto de aquel al que se hayan imputado las rentas, que con carácter general será para los rendimientos del trabajo y del capital, en el período impositivo en que resulten exigibles por su perceptor, y para los rendimientos de actividades económicas, el de su devengo. En tal caso, la retención debe imputarse al ejercicio en el que se impute la renta.

El análisis conjunto de todos estos preceptos evidencian que nuestro ordenamiento jurídico disocia los momentos en cuanto a:

- La obligación del retenedor de practicar la retención e ingresarla; y
- El derecho del sujeto pasivo a deducir el importe de la retención.

Así:

- El obligado a retener debe practicar la retención en el momento en que abona o paga efectivamente la renta (artículo 78.1 del Reglamento del Impuesto), independientemente del momento de su exigibilidad (momento éste que será lógicamente anterior), pudiendo suceder que aquél momento no coincida con éste, sobre todo en aquellos supuestos, harto frecuentes en la realidad, en los que el pago se efectúa en un período impositivo posterior a aquel en el que la renta se devengó o resultó exigible.

- Por su parte, los perceptores de rentas sujetas a retención tienen derecho a deducir el importe de la retención en el mismo período en el que proceda imputar temporalmente el rendimiento sujeto a dicho pago a cuenta (dejando a salvo, claro está, los casos de retribuciones legalmente establecidas satisfechas por el sector público), pero este derecho a deducirse las retenciones no surge hasta que no haya nacido la obligación de retener, esto es cuando se haya cobrado su importe (artículo 78 del Reglamento). En otras palabras, a juicio de este Tribunal Central, la deducibilidad de la retención está condicionada al abono de la renta sometida a retención; siendo, en cambio, tal deducibilidad independiente de que las retenciones se hayan practicado en el importe correcto o no (el supuesto paradigmático de incorrección sería cuando se abona la renta sin práctica de retención alguna, siendo ésta debida) o del efectivo ingreso de tales retenciones por parte del retenedor en el Tesoro Público, tal como prevé el citado artículo 99.5 de la Ley del Impuesto, según el cual "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 relación con la interpretación de este apartado cinco del artículo 99 LIRPF, comparte pues este Tribunal Central el criterio mantenido por el Director recurrente, en el sentido de entender que esta regla especial sólo resulta aplicable previo nacimiento de la obligación de retener, pues sólo si esta obligación ha nacido, queda habilitada la Administración tributaria a exigir el importe de las retenciones/ingresos a cuenta procedentes al pagador de las rentas que hubiera incumplido tal obligación de retener o de ingresar a cuenta.

(...).

Concluía la resolución citada en los términos siguientes:

En conclusión, las retenciones o ingresos a cuenta correspondientes a determinadas rentas, deberán imputarse al mismo período impositivo en el que deban imputarse las rentas de los que procedan, es decir, siguiendo los criterios de imputación temporal que correspondan a dichas rentas. No obstante, en cuanto al derecho a deducir tales retenciones de la cuota del Impuesto personal del perceptor de las rentas, y no existiendo en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas precepto alguno que habilite para deducir de la cuota retenciones o ingresos a cuenta con anterioridad al momento en que haya nacido la obligación de practicar tales retenciones o ingresos a cuenta, será el momento en que las rentas se abonen o satisfagan. Y todo ello sin perjuicio de lo prevenido en el artículo 99.5 de la Ley del impuesto, puesto que si abonadas las rentas, las retenciones/ingresos a cuenta no se practican, o se practican por un importe inferior el debido, por causa imputable al pagador, el perceptor de las rentas tendrá derecho a deducirse de la cuota de su impuesto personal el importe de la retención/ingreso a cuenta procedente, los cuales en todo caso deberán ser imputados al mismo período impositivo al que se imputan dichas rentas.

Conforme al criterio expuesto y a lo establecido en el artículo 14 de la LIRPF, cuando por circunstancias justificadas no imputables al contribuyente, una parte de los rendimientos derivados del trabajo se perciban en períodos impositivos distintos a aquéllos en que fueron exigibles, pueden darse las situaciones siguientes:

1.- Que la autoliquidación del IRPF del perceptor de las rentas del trabajo, a la que deben imputarse los ingresos sometidos a retención en función del criterio de exigibilidad, no se hubiese presentado aún en el momento en el que se produce el cobro efectivo de los atrasos. En este caso se incluirán en la autoliquidación la totalidad de las rentas exigibles y de las retenciones.

2.- Que ya se hubiera presentado la autoliquidación del IRPF del perceptor de las rentas del trabajo con anterioridad al cobro de los atrasos. En este caso dicha autoliquidación habrá incluido exclusivamente los rendimientos del trabajo efectivamente percibidos y las retenciones correspondientes a estos últimos. Cuando se le abonen los atrasos al trabajador deberá presentarse una autoliquidación complementaria correspondiente al período impositivo de la exigibilidad de las retribuciones incorporándose los atrasos y las retenciones correspondientes a estos últimos.

En definitiva, pues, en tanto no se cobren los atrasos no pueden deducirse las retenciones correspondientes a ellos, pues, como ya dijimos en la resolución dictada en unificación de criterio, el derecho a deducir nace cuando las rentas se abonan o satisfacen.

En el mismo sentido se ha pronunciado el Tribunal Superior de Justicia de Madrid en su sentencia de 11 de mayo de 2017 (rec. nº 1151/2015), que dispone:

SEXTO

El recurrente aduce que la obligación de retener e ingresar en el Tesoro las retenciones corresponde al que practica la retención a cuenta y el derecho a deducirlas en todo caso al retenido.

El artículo 99.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, dentro de los pagos a cuenta incluye las retenciones, en el apartado 2 establece la obligación de las entidades y personas jurídicas, incluidas las entidades en atribución de rentas, que satisfagan o abonen rentas sujetas al impuesto, a practicar retención e ingreso 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 establezca y en el número 5 reconoce el

derecho del perceptor a deducir de la cuota la cantidad que debió ser retenida 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.

Por su parte, el artículo 78.1 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprobó el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que regula el nacimiento de la obligación de retener o de ingresar a cuenta, establece: 1. Con carácter general, la obligación de retener nacerá en el momento en que se satisfagan o abonen las rentas correspondientes.

De acuerdo con estas normas se establece la obligación del pagador de las rentas y de los rendimientos sujetos al IRPF de retener a cuenta e ingresar en el Tesoro las retenciones y el derecho del perceptor de los rendimientos a deducir de la cuota las retenciones practicadas e incluso las no practicadas o practicadas en un importe inferior al que legal y reglamentariamente corresponda cuando sea por causa imputable al retenedor, pero para que nazca la obligación de retener y el derecho a deducir lo retenido es necesario que previamente se satisfagan los rendimientos y en este caso el libro de ingresos sin los correspondientes soportes documentales que se aportó ante el órgano gestor no acredita el percibo de los rendimientos a los que el recurrente vincula las retenciones.

Ni siquiera en el caso de que el obligado al pago que no satisfizo los rendimientos del trabajo hubiese ingresado en el Tesoro el importe de las retenciones no practicadas cabría excepcionar la conclusión anterior, por las razones siguientes:

- Pretender deducir las retenciones no practicadas en la autoliquidación del IRPF presentada por el perceptor cuando aún no se han cobrado los atrasos vulneraría lo dispuesto en el artículo 79 del RIRPF pues significaría imputar al período impositivo las retenciones correspondientes a los atrasos cuando éstos aún no se han imputado a dicho período por no haberse percibido. Piénsese que conforme al artículo 79 del RIRPF son las retenciones las que siguen a las rentas en cuanto al período de imputación y no al revés. Así, en efecto, según dicho precepto "las retenciones o ingresos a cuenta se imputarán por los contribuyentes al período en que se imputen las rentas sometidas a retención..."

- No resulta de aplicación al caso la doctrina del Tribunal Supremo que proscribe el enriquecimiento injusto en favor de la Administración y a la que alude el TEAR en su resolución. En efecto, la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha entendido superado el planteamiento de considerar la obligación de retener como una obligación autónoma que no puede confundirse con la que pesa sobre el contribuyente y en virtud del cual si el retenedor no retuvo, o retuvo de modo cuantitativamente insuficiente, está obligado a hacer el ingreso pertinente con independencia de lo que haya sucedido con el sujeto pasivo receptor de las rentas. En virtud de tal jurisprudencia el Tribunal Supremo entiende que no cabe exigir la retención cuando ya se ha satisfecho la obligación principal por el perceptor de las rentas porque de lo contrario se produciría un enriquecimiento injusto de la Administración al exigir a dos sujetos distintos la misma cuota. Así, por ejemplo, la sentencia de 7 de diciembre de 2009 (rec. casación 186/2004) señaló que "Indicadas las posiciones de las partes, a la hora de dar respuesta al presente motivo, debemos señalar, como decíamos en la sentencia de 21 de Mayo de 2009, que al margen de la postura que se mantenga acerca de la naturaleza jurídica de la obligación de retener, no puede nunca olvidarse que la misma surge por disposición de la ley y en función de mecanismos articulados para hacer posible que la Hacienda Pública perciba periódicamente el dinero que ha de destinarse a la satisfacción de necesidades públicas. Por ello, la obligación de retener es plenamente exigible, pero este efecto no puede tener lugar por aplicación del principio de prohibición del enriquecimiento sin causa, cuando con el transcurso del tiempo, el sujeto pasivo lleva cabo su regularización anual y paga la cuota correspondiente a los ingresos correspondientes sin deducirse el importe de retenciones que no soportó".

Ahora bien, las circunstancias que se dan en el caso examinado son distintas a las contempladas por el Tribunal Supremo en la jurisprudencia señalada. No se pretende ahora exigir a la entidad pagadora una retención que surge por disposición de la ley cuando resulta que el perceptor ya ha satisfecho la obligación principal, caso en el que ciertamente se produce un enriquecimiento injusto en favor de la Administración como ha señalado el Tribunal Supremo, sino, por el contrario, lo que se pretende es exigir al perceptor el ingreso de una cantidad consignada como retención en su autoliquidación que no puede tenerse por un pago a cuenta del impuesto ni, por tanto, ser deducida por aquél dado que, por disposición de la ley, ni la obligación de retener había nacido ni, en consecuencia, el ingreso de su importe por el pagador era debido. Por tal motivo se le exige ahora el ingreso de esas retenciones indebidamente deducidas.

El hecho de que el importe de esas retenciones exigido al perceptor hubiese sido ingresado previamente por la entidad pagadora no permite hablar de un enriquecimiento injusto en favor de la Administración, pues dicho ingreso constituyó ciertamente un ingreso indebido de manera que la entidad podrá en su caso solicitar su devolución sin que a ello pueda oponerse que el perceptor ya se dedujo dicho importe, dado que no existiendo obligación para la entidad pagadora de practicar las retenciones no puede, por tal motivo, el importe de dichas retenciones ser tenido como un pago a cuenta del IRPF del perceptor. Dicho con otras palabras, la Administración no estaría exigiendo la misma cuota a dos sujetos distintos, toda vez que al perceptor le exige la cuota por IRPF que no ha ingresado y la entidad ingresó una cantidad que no puede considerarse un pago a cuenta de dicho impuesto en la medida en que no había nacido la obligación de hacerlo. Permitir, en consecuencia, la deducción de las retenciones en la autoliquidación del perceptor podría ocasionar, en cambio, un defecto de imposición si la entidad pagadora solicitara la devolución del ingreso indebido.

Cabría, quizás, argüir que también en el caso a que se refiere el Tribunal Supremo si no se le exige a la entidad pagadora la retención que debió practicar e ingresar en su día podría el perceptor -que cumplió con la obligación principal al no deducirse las retenciones no soportadas- solicitar la rectificación de su autoliquidación para consignar, al amparo de lo dispuesto en el artículo 99.5 de la LIRPF, la retención que debió haberle sido practicada instando la devolución de su importe, de manera que se produciría también en este caso un defecto de imposición. Sin embargo, como ya se indicó más arriba, dicho precepto sólo opera cuando las rentas han sido satisfechas, por lo que tal solicitud debería rechazarse. La no exigencia de las retenciones a la entidad pagadora no conllevaría, por tanto, en ningún caso, un defecto de imposición.

Respecto a esta cuestión del posible enriquecimiento injusto de la Administración la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, anteriormente mencionada, dispone lo siguiente:

El recurrente invoca también la jurisprudencia que reconoce el derecho del perceptor de los rendimientos a deducir de la cuota las cantidades que debieron ser retenidas.

La Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo en sentencias de 18/02/2010 , 13/01/2011 y 4/11/2011, recurso de casación 315/08 , ha dicho que si el contribuyente ha pagado la cuota y ha cumplido la obligación tributaria principal, la Administración no puede desplegar la acción de cobro sobre el retenedor porque implica un doble cobro, primero al sujeto pasivo retenido y luego al retenedor y dos pretensiones de cobro a dos sujetos distintos para exigir la misma cuota sin perjuicio de exigir al retenedor los intereses de demora y las sanciones a que hubiera lugar y si el retenedor no ha practicado la retención o lo ha hecho por un importe inferior el perceptor puede deducir de la cuota la cantidad que le debió ser retenida.

Pero estas sentencias parten del presupuesto del pago de los rendimientos del que proceden las retenciones a cuenta y por tanto del nacimiento de la obligación de retener y no ha quedado acreditado que se hayan pagado los rendimientos a los que están asociadas las retenciones a cuenta declaradas no coincidentes con los datos de los que la Administración Tributaria disponía.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA,

ACUERDA

ESTIMARLO y unificar criterio en el sentido siguiente:

En aquellos casos en los que determinadas rentas del trabajo no fueron satisfechas por el obligado al pago de las mismas en el ejercicio en que resultan exigibles, no puede el trabajador en dicho ejercicio, y en tanto los atrasos sigan sin pagarse por aquél, deducir las retenciones correspondientes a tales rentas aunque el importe de dichas retenciones hubiera sido ingresado en la Hacienda Pública por el empleador y obligado al pago de las rentas exigibles insatisfechas.

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



Fiscal Impuestos

