

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ077299

### TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia de 2 de diciembre de 2010

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 331/2006

### SUMARIO:

**Pagos a cuenta. Retenciones. En general.** *Deducción de las retenciones no practicadas.* El perceptor de cantidades sobre las que debe retenerse a cuenta, cuando realiza su declaración, puede deducir de la cuota, la cantidad que debió ser retenida, cuando la retención no se ha practicado o lo ha sido por importe inferior al debido, pero no cuando con posterioridad se ve sometido a un procedimiento inspector de regularización en cuanto deudor principal, con exigencia íntegra de la obligación que, por razón de su naturaleza extingue la obligación subordinada del retenedor, sin perjuicio de las consecuencias de otro orden que la conducta omisiva de éste último pueda deparar.

### PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 17, 27 y 99.  
RD 439/2007 (Rgto. IRPF), art. 74.

### PONENTE:

*Don Manuel Martín Timón.*

### SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a dos de Diciembre de dos mil diez.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo el presente recurso de casación para la unificación de doctrina número 331/06, interpuesto por D<sup>a</sup> Sara García-Perrote Latorres, Procuradora de los Tribunales, en nombre y representación de D. Apolonio , contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de 20 de julio de 2006, dictada en el recurso contencioso-administrativo 369/2003 , seguido respecto de resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 7 de marzo de 2003, en materia de liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del ejercicio 1995.

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### Primero.

La sentencia aquí recurrida, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en 20 de julio de 2006, desestimó el recurso contencioso-administrativo 369/2003 , interpuesto por la representación procesal de D. Apolonio , contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 7 de Marzo de 2003, sobre liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 1995.

En el citado recurso contencioso-administrativo, la controversia venía referida al incremento de base imponible en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, derivado de Acta de disconformidad formalizada al recurrente, como consecuencia de los intereses presuntos obtenidos por operaciones de préstamo a las entidades Castillo de Canena S.A., y Explotaciones Agrícolas Guadalimar S.L., de las que aquél era socio, habiéndose aplicado en el acto de liquidación lo dispuesto en el artículo 8 de la Ley 18/1991 , en el que, bajo la rúbrica de "Operaciones vinculadas" se establece que " La valoración de las operaciones entre una sociedad y sus socios o consejeros o los de otra sociedad del mismo grupo, así como con los cónyuges, ascendientes o descendientes de cualquiera de ellos, se realizará por su valor normal en el mercado, en los términos previstos en el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades " .

Ahora bien, en el escrito de demanda también se solicitaba de la Sala de instancia declarara "la procedencia de deducir, en su caso, de la cuota reclamada, como retención a cuenta, al 25% del importe en que se incremente la base declarada en concepto de rendimientos presuntos de capital mobiliario".

La sentencia, en la que se invoca las anteriores de la propia Sala, de 23 de marzo de 2006 (recurso 370/2003 ), 11 de Mayo de 2006 (recurso 368/03 ) en recursos interpuestos por el propio recurrente y su esposa en cuanto a otro ejercicio y por D<sup>a</sup>. Eloisa , respecto del ejercicio 1997, respectivamente, contiene la siguiente parte dispositiva: "DESESTIMAR el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de D. Iván contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 7 de marzo de 2003, a que las presentes actuaciones se contraen, y CONFIRMAR la resolución impugnada por su conformidad a Derecho."

## Segundo.

- La representación procesal de D. Apolonio interpuso recurso de casación para la unificación de doctrina contra la sentencia de referencia, mediante escrito presentado en la Sala de instancia, en el que solicita otra que case la recurrida y resuelva la pretensión formulada en la instancia en forma estimatoria.

## Tercero.

- El Abogado del Estado se opuso al recurso de casación para la unificación de doctrina, según escrito presentado también en la Sala de instancia, en el que solicita su desestimación, por entender que la doctrina correcta es la contenida en otras sentencias de la Audiencia Nacional, como son las de 2 de marzo de 2006 (recurso 370/2003 ) y 11 de mayo de 2006 (recurso 368/2003 ) con imposición de las costas a la recurrente.

## Cuarto.

- Habiéndose señalado para deliberación y fallo la audiencia del 1 de diciembre de 2010, en dicha fecha tuvo lugar referida actuación procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Manuel Martin Timon, Magistrado de la Sala

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero.

Conviene precisar que el recurso de casación para la unificación de doctrina se focaliza en su fundamentación sobre la posibilidad de deducir las retenciones o ingresos a cuenta, aun cuando ni unas ni otras se hubieren practicado, extremo en el que la sentencia, con transcripción de la anterior dictada, señala en el Fundamento de Derecho Quinto:

" (...) En último término, y en cuanto la pretensión de la parte consistente en que se declare "la procedencia de deducir, en su caso, de la cuota reclamada, como retención a cuenta, el 25% del importe en que se incremente la base declarada en concepto de rendimientos presuntos del capital mobiliario", su improcedencia resulta manifiesta bastando para ello con recordar que al no haberse practicado retención alguna por las sociedades, resulta patente que no puede la parte deducirse una retención que nunca se ha producido y cuyo correlativo ingreso no ha tenido lugar."

Se argumenta que la procedencia de un ingreso a cuenta sobre rendimientos presuntos de un préstamo sin interés entre vinculadas, ha sido declarada por las siguientes sentencias de este Orden Jurisdiccional:

- Del Tribunal Supremo, Sentencias de 14 de junio de 2002 (recurso 2405/97 ) y 27 de junio de 2005 (Recurso 5988/200 ).
- De la Audiencia Nacional, Sentencias de 14 de mayo de 1998 (Recurso 254/1994 ), 1 de julio de 2005 (Recurso 175/2005 ), 15 de julio de 2005 (Recurso 146/2005 ), 3 de noviembre de 2005 (Recurso 62/2003 ).
- Del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sentencias de 3 de febrero de 2005 (recurso 762/2001 y 25 de enero de 2006 (recurso 2098/2002 ).

Por otra parte, también se razona que la posibilidad de que el perceptor de los rendimientos de capital mobiliario deduzca de la cuota la cantidad que debió ser retenida, aun cuando la retención no se hubiera practicado, ha sido reconocida en las Sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 29 de enero y 17 de junio de 2004 ( recursos contencioso-administrativos números 1306/2001 y 252/02, respectivamente ) y 3 de noviembre de 2005 (recurso 62/2003 ).

## Segundo.

- Pues bien, antes de resolver la cuestión que se nos plantea debemos poner de relieve que el recurso de casación para la unificación de doctrina es un tributo al principio de igualdad en la aplicación de la Ley y tiene por objeto salvar las contradicciones en la interpretación y aplicación del ordenamiento jurídico que puedan producirse entre Tribunales del mismo orden jurisdiccional, siempre que se trate de las resoluciones que son susceptibles de esta modalidad casacional, ya que según el artículo 96 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa se podrá interponer:

1º) Contra las sentencias dictadas en única instancia por las Salas de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, Audiencia Nacional y Tribunales Superiores de Justicia cuando, respecto a los mismos litigantes u otros diferentes en idéntica situación y, en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales, se hubiere llegado a pronunciamientos distintos.

2º) Contra las sentencias de la Audiencia Nacional y de los Tribunales Superiores de Justicia dictadas en única instancia, cuando la contradicción se produzca con sentencias del Tribunal Supremo, en las mismas circunstancias señaladas con anterioridad.

El principio de igualdad en la aplicación de la Ley está especialmente presente en el precepto expresado cuando exige que las sentencias en comparación hubieren llegado a pronunciamientos distintos, respecto de los mismos litigantes y en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales.

La consecuencia que ha de extraerse es que en esta modalidad casacional no se permite combatir de forma directa la interpretación y aplicación que del ordenamiento jurídico haya hecho la sentencia recurrida, sino solo a través de su comparación con las que, de forma contradictoria, hubieren llevado a cabo la sentencia o sentencias ofrecidas en contraste.

La determinación de la contradicción exige que concurren las precisas identidades subjetiva, fáctica y jurídica, requeridas por el apartado 1 del artículo 96 antes referido: subjetiva, porque las sentencias que se ponen en comparación han de afectar a los mismos litigantes u otros diferentes en idéntica situación; fáctica, esto es, referida a los presupuestos de hecho fijados en las sentencias recurrida y de contraste; y jurídica, lo que supone que la identidad debe darse también en las pretensiones formuladas en uno y otro proceso.

Acreditada la identidad y contradicción, la estimación del recurso sólo se producirá si es la sentencia impugnada la que ha llevado a cabo una interpretación o aplicación incorrecta del ordenamiento jurídico.

## Tercero.

Ante todo, debe ponerse de relieve que al margen de la invocación de las sentencias a que después se hace referencia, el recurrente no cumple la carga procesal impuesta por el artículo 97.1 de la Ley Jurisdiccional, de exponer de forma razonada las identidades determinantes de la contradicción alegada y la infracción legal imputada a la sentencia, lo que resulta ser suficiente motivo para declarar no haber lugar al recurso interpuesto, sin perjuicio de lo cual, y a mayor abundamiento, debe señalarse que no concurren aquellas.

En efecto, el supuesto de la sentencia recurrida es de regularización inspectora de intereses presuntos derivados de préstamos a operaciones vinculadas, en el que los mismos son incorporados a la base, en aplicación del artículo 8 de la Ley 18/1991, en cuanto entendía la Inspección que contiene una presunción "iuris et de iure" de onerosidad, aplicándose a este efecto el tipo del interés legal, limitándose la actora en la demanda, a solicitar, en última instancia, y caso de que se declarase procedente la liquidación girada, se dedujese el importe de la retención que debió practicarse.

En cambio, en las Sentencias de esta Sala de 14 de junio de 2002 (recurso 405/97) y 27 de junio de 2005 (recurso 5988/200), de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional de 14 de mayo de 1998 (Recurso 254/1994), 1 de julio de 2005 (recurso 175/2005), 15 de julio de 2005 (Recurso 146/2005) y de 3 de noviembre de 2005 (recurso 62/2003) y de la del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 3 de febrero de 2005 (recurso 762/2001) y 25 de enero de 2006 (recurso 2098/2002) lo que se resuelve es, en palabras del propio recurrente (página 2 de su escrito) sobre "la procedencia del ingreso a cuenta sobre rendimientos presuntos de un préstamo sin interés entre vinculadas", pero no sobre el efecto que produce la falta de retención que debió practicarse, no en el momento de practicar el sujeto pasivo su declaración anual del Impuesto correspondiente, sino una vez que se produce la regularización inspectora, incorporando a la base imponible de dicho sujeto pasivo el importe de los intereses presuntos.

Tampoco concurren las identidades exigidas en el segundo grupo de Sentencias aportadas para contraste, esto es las dictadas por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en 29 de enero y 17 de junio de 2004 (recursos contencioso-administrativos números 1306/2001 y 252/02, respectivamente) y 3 de noviembre de 2005 (recurso 62/2003). Y esto es así, por cuanto mientras la sentencia recurrida no se refiere para nada a la cuestión de elevación al íntegro, la de la Audiencia Nacional de 29 de enero de 2004, resuelve la

controversia que giraba no sobre si en la liquidación derivada del Acta de Inspección debía deducirse o no el importe de la retención no practicada, sino sobre si como consecuencia de la actuación inspectora debían incorporarse a la base los intereses con elevación al íntegro o no, resolviéndose que "en el presente caso, resulte procedente la elevación al íntegro, al no haber resultado acreditados los rendimientos íntegros devengados, pues únicamente figuraba en el expediente administrativo, tal y como se recoge en el Acta, los ingresos a cuenta por este concepto, pero no constaba la contraprestación íntegra devengada, salvo la que resulta de aplicar las normas sobre elevación al íntegro, sin que, por lo demás, tampoco en vía jurisdiccional se haya practicado prueba alguna al respecto." Por su parte, en la de 17 de junio de 2004, se resuelve que no procede la elevación al íntegro por aplicación retroactiva de la Ley 13/1996 y tratarse de percepciones procedentes del Sector Público.

Son pues distintas las cuestiones que se plantean en las sentencia recurrida y de contraste, son también diversas las fundamentaciones jurídicas y por ello no existe contradicción que resolver, criterio que resulta igualmente aplicable respecto de la sentencia de la misma Sala de 3 de noviembre de 2001 , que también se invoca como de contraste.

En fin, la Sentencia, también de la Audiencia Nacional, de 17 de junio de 2004 , se confirma la obligación de retener que se había hecho efectiva en liquidación derivada de Acta de Inspección a la entidad prestataria y recurrente, en la que se hacía constar que la misma había percibido unos préstamos cuyo reembolso, así como de los intereses, se había llevado a cabo sin retención, indicándose, eso sí, que no procedía elevación al íntegro por entender que era aplicable la retroacción de la Ley 13/1996. Por tanto, tampoco el supuesto es idéntico al de la sentencia aquí recurrida , pues se refiere a un prestatario que no había practicado retención al satisfacer los intereses y no al perceptor de los rendimientos presuntos.

Por último, en esta Sala, nos hemos referido a una cuestión similar a la que ahora se plantea, y también con aplicación de la Ley 18/1991 , en la Sentencia de 4 de noviembre de 2010 (recurso de casación 4366/2005 ), manteniendo una doctrina que supondría, en todo caso, la no aceptación de la tesis del recurrente.

En efecto, el artículo 98.Dos de la Ley 18/1991 establece : "El perceptor de cantidades sobre las que deba retenerse a cuenta de este impuesto computará aquéllas por la contraprestación íntegra devengada. Cuando la retención no se hubiera practicado o lo hubiera sido por importe inferior al debido, el perceptor deducirá de la cuota la cantidad que debió ser retenida.

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

Por todo lo expuesto, procede declarar no haber lugar al recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto.

#### **Cuarto.**

A tenor de los artículos 97.7 en relación con el 95.3 y 139 de la Ley Jurisdicción Contencioso-Administrativa , procede la imposición de costas a la parte recurrente, si bien que la Sala haciendo uso de la facultad prevista en el apartado 3 del último de los preceptos indicados, y teniendo en cuenta las circunstancias a valorar en el presente caso, limita los honorarios de Abogado del Estado, a la cifra máxima de 3.000 euros.

Por lo expuesto, en nombre de su Majestad el Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución.

### **FALLAMOS**

Que debemos desestimar y desestimamos el presente recurso de casación para la unificación de doctrina número 331/06, interpuesto por D<sup>a</sup> Sara García-Perrote Latorres, Procuradora de los Tribunales, en nombre y representación de D. Apolonio , contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia

Nacional, de 20 de julio de 2006, dictada en el recurso contencioso-administrativo 369/2003 , con imposición de costas a la parte recurrente y con la limitación indicada en el Último de los Fundamentos de Derecho .

Así por esta nuestra sentencia, que deberá insertarse en la Colección Legislativa, definitivamente juzgando lo pronunciamos, mandamos y firmamos Rafael Fernandez Montalvo Manuel Vicente Garzon Herrero Manuel Martin Timon Joaquin Huelin Martinez de Velasco Oscar Gonzalez Gonzalez

PUBLICACION .- Leída y publicada ha sido, la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. Manuel Martin Timon, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario 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.