

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ081562

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 332/2021, de 10 de marzo de 2021

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 8116/2019

SUMARIO:

IS. Deducción por retenciones. *Retenciones sobre rendimientos de arrendamiento de inmuebles.* El arrendador en su autoliquidación, en base al criterio del devengo, incluye y deduce las retenciones que debieron hacerse por el arrendatario, y pretende la devolución de la totalidad de las retenciones que superan el importe de la cuota resultante. El TEAR consideró que la entidad puede deducir en su declaración el importe total de las retenciones, tanto las efectivamente practicadas como las que debieron practicarse, si bien cuando la cuota resultante de la autoliquidación presentada resulta negativa, la cantidad a devolver al contribuyente tiene como límite el importe de las retenciones efectivamente practicadas. En el presente caso, dado que la entidad no ha justificado el pago de la renta arrendaticia controvertida, no puede decirse que la retención haya sido hecha efectiva, por lo que la devolución del impuesto a obtener por la interesada queda limitada al importe de las retenciones efectivamente practicadas. La Sentencia impugnada considera que no se trata de acreditar si el arrendatario de la demandante ha abonado o no el importe del arrendamiento, en tanto que el precepto establece que el perceptor de las cantidades deducirá de la cuota la cantidad que debió ser retenida, sin que sea de aplicación el art. 139.2 TR Ley IS, en tanto que no se está ante un supuesto en que se procede por la Administración a la devolución de oficio, sino ante uno en que el sujeto pasivo presenta una declaración y deduce las cantidades que debieron ser retenidas. La conclusión del Tribunal es que a efectos del IS, en supuestos de rendimientos por arrendamiento de inmuebles, conforme al art. 17.3 TR Ley IS (vigente art. 19.3 LIS), se precisa para su aplicación -como presupuesto de hecho- la existencia de un flujo monetario, esto es el pago del alquiler por el arrendatario. En el caso que nos ocupa, el arrendador no percibió la renta sobre los inmuebles arrendados, por lo que a los efectos que interesan conlleva que no pueda considerarse que se ha producido retención alguna y, en consecuencia, sin que proceda deducción, ni, claro está, la devolución obtenida y confirmada por la sentencia impugnada; por lo que no resulta aplicable el art. 139.2 RDLeg 4/2004, en tanto que no cabe entender que se haya producido cantidad alguna retenida, ni efectivamente ni presuntamente, al no haberse hecho pago de las rentas del arrendamiento. Respondiendo la sistemática plasmada a las características y diseño legal que legítimamente ha querido el legislador, sin que quede afectado los derechos e intereses del contribuyente, en tanto que en el marco en que se hace el enjuiciamiento no quedan comprometidos los derechos e intereses del mismo, pues, como bien señala el Abogado del Estado, se establecen los mecanismos para que se restituya su posición fiscal a la situación en que su carga impositiva se limite conforme a los rendimientos efectivamente obtenidos [Vid. ATS, de 21 de mayo de 2020, recurso n.º 8116/2019 (NFJ077869) y STSJ de la Comunidad Valenciana de 25 de septiembre de 2019, recurso n.º 1433/2017 (NFJ077004), que se casa y anula].

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 23, 139 y 140.

RDLeg. 4/2004 (TR. Ley IS), arts. 17, 139 y 140.

Ley 27/2014 (Ley IS), art. 19.3.

RD 1777/2004 (Rgto. IS), arts. 58y 60.

PONENTE:*Don José Antonio Montero Fernández*

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 332/2021

Fecha de sentencia: 10/03/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 8116/2019

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 09/03/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

Procedencia: T.S.J.COM.VALENCIANA CON/AD SEC.3

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por: CAR

Nota:

R. CASACION núm.: 8116/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

SENTENCIA

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 10 de marzo de 2021.

Esta Sala ha visto en su Sección Segunda, constituida por los Excmos. Sres. Magistrados indicados al margen, el recurso de casación n.º 8116/2019, interpuesto por La Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado, contra la sentencia n.º. 1466, de 25 de septiembre de 2019, de la Sala de

lo Contencioso-Administrativo (Tercera) del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, pronunciada en el recurso nº. 1433/2017, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, de 20 de julio de 2017, desestimatoria de la reclamación 03/06040/2015, practicada en concepto de Impuesto sobre Sociedades.

Ha comparecido en el recurso de casación como parte recurrida la mercantil AUSUR SERVICIOS DE LA AUTOPISTA, S.A., representada por la Procuradora de los Tribunales D^a. Florentina Pérez Samper, bajo la dirección letreada de D^o. Alfredo Quiles Peiró

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. *Resolución recurrida en casación.*

En el recurso nº. 1433/2017, seguido en la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, con fecha 25 de septiembre de 2019, se dictó sentencia cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal: "FALLO.- 1.- Estimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de la mercantil AUSUR SERVICIOS DE LA AUTOPISTA, S.A., contra la resolución del TEAR de fecha 20 de julio de 2017, resolución que se deja sin efecto por no ser conforme a derecho, reconociendo el derecho de la recurrente a la devolución de la cantidad de 10.987,35€, más los correspondientes intereses de demora. 2. Imponer las costas a la Administración".

Segundo. *Preparación del recurso de casación.*

Notificada dicha sentencia a las partes, por el Sr. Abogado del Estado, en nombre y representación de La Administración General del Estado, se presentó escrito con fecha 15 de noviembre de 2019, ante la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, preparando recurso de casación, y la Sala, por auto de 22 de noviembre de 2019, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA, como parte recurrente La Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado, y como parte recurrida la mercantil AUSUR SERVICIOS DE LA AUTOPISTA, S.A., representada por la Procuradora de los Tribunales D^a. Florentina Pérez Samper, bajo la dirección letreada de D^o. Alfredo Quiles Peiró.

Tercero. *Admisión del recurso.*

Recibidas las actuaciones en este Tribunal, la Sección Primera de esta Sala acordó, por auto de 21 de mayo de 2020, la admisión del recurso de casación, en el que aprecia que concurren en este recurso de casación las circunstancias de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia previstas en los apartados 3.a) y 2.c) del artículo 88 de la Ley 29/1998, de 13 de Julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso- Administrativa, precisando que:

" 2º) Indicar las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, que consisten en:

(i) Determinar si, a efectos del impuesto sobre sociedades, en supuestos de rendimientos por arrendamiento de inmuebles cabe deducir que, pese a la literalidad del artículo 17.3 TRLIS (vigente artículo 19.3 LIS), se precisa para su aplicación -como presupuesto de hecho- la existencia de un flujo monetario (el pago del alquiler por el arrendatario sin efectuar, no obstante, los pagos a cuenta) para que el perceptor pueda deducir de la cuota la cantidad que debió ser retenida.

(ii) De responder negativamente a esa cuestión, precisar si en los casos en que el arrendatario no paga la renta -ni, en consecuencia, realiza los correspondientes pagos a cuenta que debió efectuar- la Administración tributaria debe o no devolver el importe de los pagos a cuenta por los rendimientos por arrendamiento de inmuebles que no se hayan efectivamente practicado, por causa imputable exclusivamente al retenedor, cuando el arrendador tenga derecho a deducirlos en su liquidación.

3º) Identificar como preceptos que, en principio, serán objeto de interpretación: los artículos 17.3 y 139.2 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto

sobre Sociedades (actuales artículos 19.3 y 127.2 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades), sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de esta última".

Cuarto. Interposición del recurso de casación y oposición.

Recibidas las actuaciones en esta Sección Segunda, el Sr. Abogado del Estado, en la representación que ostenta, por medio de escrito presentado el 15 de junio de 2020, interpuso recurso de casación, en el que expuso que las normas infringidas por la sentencia impugnada son:

1.- El artículo 139.2 en relación con los arts. 17.3 y 140.1 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprobó el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, TRLIS (actualmente arts. 127.2, 19.3 y 128.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto de Sociedades, LIS), así como en relación con

2.- Los artículos 58, 63.1 y 64 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprobó el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS) y arts. 30, 31, 34.1.b) y 125 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT).

El Sr. Abogado del Estado considera que la aplicación de los arts. 17.3 TRLIS y 19.3 LIS, no precisa la existencia de flujo monetario alguno. El arrendador tiene que incluir en su declaración las rentas del arrendamiento devengadas en el ejercicio, con independencia de que las haya cobrado o no, sin perjuicio de su derecho a deducir el gasto por deterioro en caso de impago. Por tanto, según estos preceptos, se computarán estas rentas por la contraprestación íntegra devengada y el perceptor podrá deducir de la cuota la cantidad que debió ser retenida cuando la retención no se haya practicado o lo haya sido por importe inferior al debido. Aunque el perceptor puede deducir de la cuota la cantidad que debió ser retenida y no lo fue, en los casos en que el arrendatario no realiza los pagos a cuenta por causa a él imputable, la Administración no tiene que devolver a dicho perceptor/arrendador su importe cuando la autoliquidación le sale a devolver. Por tanto, en supuestos de rendimientos por arrendamiento, cuando el arrendatario no paga la renta, ni realiza los correspondientes pagos a cuenta, el arrendador puede deducir en su liquidación los pagos a cuenta que debieron realizarse pero la Administración, al realizar la devolución de oficio que le corresponde en las autoliquidaciones en las que resulta una cuota a devolver, no debe devolver el importe de los pagos a cuenta que no se hayan efectivamente practicado.

Tras las anteriores alegaciones, terminó suplicando a la Sala "dicte sentencia por la que estime el recurso, revocando la sentencia recurrida y confirmando la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de 20-07-2017 y la liquidación de la que trae causa".

Por su parte, la procuradora D^a. Florentina Pérez Samper, en nombre y representación de la mercantil ASUR SERVICIOS DE LA AUTOPISTA, S.A. , por medio de escrito presentado con fecha 30 de julio de 2020, formuló oposición al recurso de casación, manifestando que el Sr. Abogado del Estado sostiene, en contra de la sentencia recurrida, que la mercantil como sujeto pasivo del IS, puede deducirse todas las retenciones, independientemente de que las mismas se hubieran practicado o no, pero que solo pueden devolverse las retenciones efectivamente practicadas, basándose en el art. 139.2 TRLIS. De conformidad con la sentencia de instancia, este precepto se refiere únicamente a la devolución de oficio, excluyendo expresamente las devoluciones interesadas en vía de autoliquidación. La obligación de realizar pagos a cuenta nace desde el momento en que el alquiler es exigible. Ahora bien, la circunstancia de que hubiera sido o no ingresado el importe de la retención procedente por parte del obligado (la mercantil arrendataria), no determina la improcedencia de la devolución resultante, puesto que el perceptor de cantidades, como ordena la norma, "deducirá de la cuota la cantidad que debió ser retenida" con independencia de las obligaciones de retener e ingresar el importe correspondiente del obligado a practicar las retenciones. El carácter autónomo de la obligación de retener implica forzosamente la separación entre ésta y la facultad del arrendador de deducirse las retenciones. Independientemente del momento en el cual se realice el pago o el cobro de los ingresos o gastos, éstos deberán ser registrados en el ejercicio económico en el cual nazca el derecho o la obligación. En el presente caso, tal obligación (de carácter autónomo) ha de predicarse del arrendatario, la mercantil ÁREA DE SERVICIO EL REALENGO, S.L., que debió practicar la retención legalmente prevista atendiendo a la exigibilidad de las rentas establecidas en el contrato de arrendamiento, no a la fecha de su pago efectivo o momento posterior, cosa que, como ya se indicó y acreditó sin controversia, no se ha producido.

Manifiesta que el argumento esgrimido por la Abogacía radica en que el obligado no practicó efectivamente la retención, buscando infructuosamente el auspicio del art. 139 TRLIS. Sin embargo, dicho precepto regula la devolución de oficio cuando la suma de las retenciones e ingresos a cuenta y de los pagos fraccionados sea superior al importe de la cuota resultante de la autoliquidación presentada, excluyendo expresamente las devoluciones interesadas en vía de autoliquidación. El tratamiento legal de estas devoluciones de oficio es muy diferente al presente caso; se parte de las cantidades efectivamente retenidas que consten a la Administración, pues es ésta la que acuerda la devolución con los datos que obran en su poder. Cuestión diferente es la procedencia de la devolución consecuencia de la declaración a presentar por el sujeto pasivo, que es el caso presente, por lo que aplicar el mismo tratamiento que a las devoluciones de oficio supondría incumplir lo indicado en el art. 17 TRLIS y

los preceptos de su Reglamento y sería contrario al carácter autónomo de la obligación de retener. En este caso, tal y como aprecia la sentencia de instancia, no se precisa la existencia de un flujo monetario (el pago del alquiler por el arrendatario sin efectuar, no obstante, los pagos a cuenta) para que el perceptor pueda deducir de la cuota la cantidad que debió ser retenida. Así pues, entiende la recurrida que no existe duda interpretativa del art. 17.3 TRLIS, que expresamente faculta al preceptor de la renta a deducir de la cuota la cantidad que debió ser retenida. Obviamente, esta circunstancia no impedirá a la Administración Tributaria actuar frente al retenedor exigiéndole el cumplimiento de su obligación tributaria, junto con los correspondientes intereses de demora y, en su caso, imponiéndole la correspondiente sanción, puesto que, de acuerdo con el art. 23 LGT dicha obligación se configura como una obligación autónoma cuya inobservancia genera un crédito frente a la Administración. Del texto del art. 17.3. párrafo 3ª TRLIS se deduce claramente que, solo en el caso de las retribuciones satisfechas por el sector público, se exige la existencia de un flujo monetario entre el retenedor y el retenido, es decir, el perceptor " sólo podrá deducir las cantidades efectivamente retenidas", lo que excluye, a contrario sensu, el caso en que el retenedor y obligado a la retribución es una sociedad mercantil como ocurren en el presente caso.

Tras las anteriores alegaciones, terminó suplicando a la Sala " acuerde la íntegra desestimación del recurso de casación elevado de contrario, confirmando en su totalidad la sentencia recurrida, con imposición de costas a la parte recurrente, con todo lo demás que resulte procedente en derecho"

Quinto. Señalamiento para deliberación del recurso .

Por providencia de 8 de septiembre de 2020, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por no advertir la Sala la necesidad de dicho trámite.

Llegado su turno, se señaló para deliberación, votación y fallo el 9 de marzo de 2021, en cuya fecha tuvo lugar el referido acto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. La cuestión controvertida y contenido de la sentencia impugnada.

Como se desprende de los antecedentes del caso y del tenor de la primera de las cuestiones con interés casacional formulada en el auto de admisión, se parte de la inexistencia de flujo monetario, esto es, no hubo pago de la renta por el arrendatario a favor del arrendador, obligado tributario en el impuesto sobre sociedades, ejercicio de 2013, que nos ocupa. El arrendador en su autoliquidación, en base al criterio del devengo, incluye y deduce las retenciones que debieron hacerse por el arrendatario, y pretende la devolución de la totalidad de las retenciones que superan el importe de la cuota resultante. El TEAR consideró que "En consecuencia, la entidad puede deducir en su declaración el importe total de las retenciones, tanto las efectivamente practicadas como las que debieron practicarse (artículo 17.3), si bien cuando la cuota resultante de la autoliquidación presentada resulta negativa, la cantidad a devolver al contribuyente tiene como límite el importe de las retenciones efectivamente practicadas (artículo 139.2).

En el presente caso, dado que la entidad no ha justificado el pago de la renta arrendaticia controvertida, no puede decirse que la retención haya sido hecha efectiva, por lo que conforme lo dispuesto en el artículo 139.2 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, la devolución del impuesto a obtener por la interesada queda limitada al importe de las retenciones efectivamente practicadas".

La Sentencia impugnada entra sobre el fondo del debate y después de transcribir el art. 17.3 del Real Decreto Legislativo 4/2004, vigente por motivos temporales, considera que no se trata de acreditar si el arrendatario de la demandante ha abonado o no el importe del arrendamiento, en tanto que el precepto establece que el perceptor de las cantidades deducirá de la cuota la cantidad que debió ser retenida, sin que sea de aplicación el art. 139.2 de dicho Texto, en tanto que no se está ante un supuesto en que se procede por la Administración a la devolución de oficio, sino ante uno en que el sujeto pasivo presenta una declaración y deduce las cantidades que debieron ser retenidas.

Segundo. Determinación de la base imponible en el impuesto sobre sociedades cuando debe mediar retención.

El art. 23 de la LGT regula la obligación tributaria de realizar pagos a cuenta, "1. La obligación tributaria de realizar pagos a cuenta de la obligación tributaria principal consiste en satisfacer un importe a la Administración tributaria por el obligado a realizar pagos fraccionados, por el retenedor o por el obligado a realizar ingresos a cuenta.

Esta obligación tributaria tiene carácter autónomo respecto de la obligación tributaria principal.

2. El contribuyente podrá deducir de la obligación tributaria principal el importe de los pagos a cuenta soportados, salvo que la ley propia de cada tributo establezca la posibilidad de deducir una cantidad distinta a dicho importe".

En el caso que nos ocupa, la normativa aplicable por motivos temporales -similar a la vigente en la actualidad- preveía, art. 140.1 del citado Texto, dentro del Título VIII referido a la gestión del impuesto -también se inserta en el mismo Título y Capítulo el art. 139.2-, que "Las entidades, incluidas las comunidades de bienes y las de propietarios, que satisfagan o abonen rentas sujetas a este impuesto, estarán obligadas a retener o a efectuar ingresos a cuenta, en concepto de pago a cuenta, la cantidad que resulte de aplicar los porcentajes de retención indicados en el apartado 6 de este artículo a la base de retención determinada reglamentariamente, y a ingresar su importe en el Tesoro en los casos y formas que se establezcan.

También estarán obligados a retener e ingresar los empresarios individuales y los profesionales respecto de las rentas que satisfagan o abonen en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales, así como las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en territorio español que operen en él mediante establecimiento permanente".

En desarrollo de la Ley se dicta el Real Decreto 1777/2004, en cuyo art. 58. e) se prevé que "Deberá practicarse retención, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al perceptor, respecto de: (...) Las rentas procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos, aun cuando constituyan ingresos derivados de las explotaciones económicas". En el art. 60 se establece "los obligados a retener o ingresar a cuenta cuando satisfagan o abonen rentas de las previstas en el artículo 58 de este Reglamento". En el art. 63 se establece el nacimiento de retener y de ingresar a cuenta, "en el momento de la exigibilidad de las rentas, dinerarias o en especie, sujetas a retención o ingreso a cuenta, respectivamente, o en el de su pago o entrega si es anterior", y se prevé que "3. El retenedor u obligado a ingresar a cuenta deberá expedir en favor del sujeto pasivo certificación acreditativa de las retenciones practicadas, o de los ingresos a cuenta efectuados, así como de los restantes datos referentes al sujeto pasivo que deben incluirse en la declaración anual a que se refiere el apartado anterior.

La citada certificación deberá ponerse a disposición del sujeto pasivo con anterioridad al inicio del plazo de declaración de este Impuesto.

A las mismas obligaciones establecidas en los párrafos anteriores estarán sujetas las entidades domiciliadas, residentes o representadas en España, que paguen por cuenta ajena rentas sujetas a retención o que sean depositarias o gestionen el cobro de rentas de valores.

4. Los pagadores deberán comunicar a los sujetos pasivos la retención o ingreso a cuenta practicados en el momento en que satisfagan las rentas, indicando el porcentaje aplicado".

Con carácter general la retención y pago a cuenta se inscriben, dentro de cada impuesto que así lo prevea, en su mecánica de liquidación; representa, en definitiva, un pago anticipado del impuesto dirigido a nivelar temporalmente el rendimiento del impuesto, pero sin que dicho instrumento de política recaudatoria afecte o modifique los elementos esenciales y definidores del gravamen, lo que significa que a pesar de que la obligación tributaria que surge es autónoma, derivando las consecuencias jurídicas de su incumplimiento, respecto de la obligación principal ni se ve alterada esta ni en sus elementos subjetivos ni en sus elementos objetivos. Cabe subrayar, en lo que ahora interesa, que el pago anticipado anejo a la retención no es más, en puridad, que el pago anticipado del tributo, de la obligación principal, que si bien se hace, real o presuntamente, por el retenedor se hace por cuenta del obligado principal sujeto pasivo, art. 37.2 de la LGT, "Es retenedor la persona o entidad a quien la ley de cada tributo impone la obligación de detraer e ingresar en la Administración tributaria, con ocasión de los pagos que deba realizar a otros obligados tributarios, una parte de su importe a cuenta del tributo que corresponda a éstos". En definitiva, el retenedor "con ocasión de los pagos" que debe realizar "en beneficio" del obligado principal, detrae de la suma a pagar la parte correspondiente al impuesto para ingresarlo en Hacienda; pero tanto su cumplimiento, como su incumplimiento resulta, en general, irrelevante respecto de la obligación tributaria principal que recae sobre el sujeto pasivo obligado principal, de cumplirse en modo alguno asistimos a una duplicidad impositiva, porque la retención e ingreso es tal como si lo hubiera hecho el obligado principal a costa de la cuota final resultante de la que se detrae, su incumplimiento en modo alguno exime al obligado principal de hacer frente a la deuda tributaria derivada de los elementos cuantificadores del gravamen.

Puede suceder, sin embargo, que el incumplimiento total o parcial de la obligación de retener -sometido en la práctica a un ingente casuismo- cree un conflicto a la hora de determinar la base imponible de la obligación principal; al efecto el legislador ha salido al paso mediante la utilización de diferentes mecanismos que posibiliten, en definitiva, la determinación de la base imponible y con ello la posibilidad de cuantificar la deuda tributaria del obligado principal.

Históricamente asistimos a un esfuerzo legislativo, no siempre con el acierto deseable, dirigido a esclarecer tanto la cuantificación del impuesto como el contenido de las relaciones tributarias surgidas cuando se produce el cumplimiento parcial o el incumplimiento de las retenciones e ingresos a cuenta, y procurar una mejor gestión del impuesto en el concreto supuesto de las "devoluciones de oficio" en las retenciones que superan la cuota líquida del Impuesto sobre Sociedades. Así entre los mecanismos utilizados se encuentra la llamada elevación al íntegro, con el establecimiento de presunciones, de distinto alcance, aplicables a veces sólo por la Administración Tributaria, a veces también por el obligado tributario.

En este contexto se inserta el art. 17.3 del Real Decreto Legislativo 4/2004 -parecido a los preceptos que históricamente han regulado esta materia en los impuestos directos- que nos ocupa, "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".

En el precepto cabe distinguir dos planos, aunque convergentes, uno el de determinación de la base imponible y otro propio de la gestión del impuesto.

Con carácter general, rige como criterio de imputación de los rendimientos, el criterio del devengo, art. 19.1 del citado Real Decreto legislativo, "Los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros".

Desde la perspectiva de la determinación de la base imponible, que es la que ahora interesa, la misma descansa sobre el resultado contable de la entidad, en los términos que en definitiva se imponen en el art. 10 del Real Decreto Legislativo 4/2004, sin perjuicio de las correcciones necesarias cuando aparecen diferencias entre los criterios contables y fiscales, que tratan de ser superadas por las reglas contenidas en los artículos siguientes mediante la aplicación de los ajustes que resulten necesarios.

En el art. 17 se contiene una serie de reglas valorativas especiales de muy distinta índole, entre las que se encuentra la ya antes transcrita, apartado 3, objeto de interpretación en esta sentencia. Cuando se produce el referido desajuste entre los valores contables y los fiscales, en tanto que el valor convenido y contable no coincide con el valor fiscal, se articulan los mecanismos normativos precisos para corregir dichos desajustes, y en este contexto se integra el citado art. 17.3.

El apartado 3 recoge las normas específicas referidas a las retenciones a cuenta sobre las cantidades percibidas, y como se ha indicado, se refleja las presunciones que se derivan de las reglas establecidas, de suerte que el perceptor debe computar la operación por el valor íntegro de la contraprestación.

Por último, añadir a lo dicho anteriormente sobre la distinción entre obligación principal y la obligación de retener, la consolidada doctrina jurisprudencial que, fundamentalmente, para evitar problemas de doble imposición y enriquecimiento injusto se ha decantado abiertamente por la subordinación de la obligación del retenedor al cumplimiento de la obligación principal, a pesar del carácter autónomo de la obligación de retener y las exigencias y consecuencias de su incumplimiento o cumplimiento defectuoso, siempre supeditadas a la suerte que corrió la obligación principal. Por ello, se entiende que supuestos en los que no hubo retención o la retención fue insuficiente, al cumplirse la obligación principal conlleva la inexigibilidad de la obligación de retener, sin perjuicio de las consecuencias resarcitorias derivadas del incumplimiento -excepto respecto de las cantidades satisfechas por el sector público-.

Dicho lo anterior, como se ha indicado, el art. 17.3 contiene reglas dirigidas a la determinación de la base imponible, conforme a las pautas que la propia ley del impuesto establece. Rige el criterio del devengo -en estos casos, exigibilidad de la renta-. El citado artículo se aplica con carácter general a los supuestos en los que deba hacerse retención, y en particular, ya lo hemos reseñado, a "las rentas procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos". Con carácter general, en los casos de rentas procedentes de los citados negocios u operaciones, no deben producirse desajustes contables y fiscales, en tanto que las rentas gravables, configuradoras de la base imponible del impuesto, han de ser las convenidas susceptibles de contabilizar, que coinciden con las devengadas, de ahí que se prevea que "El perceptor de cantidades sobre las que deba retenerse a cuenta de este impuesto computará aquéllas por la contraprestación íntegra devengada", esto es, junto al resto de rentas, conforma la base imponible del impuesto las rentas convenidas y devengadas en el arrendamiento en el momento de su exigibilidad, esto es, con independencia de que se hayan o no satisfecho o hechas efectivas. En estos casos, no es preciso otros ajustes porque se parte de una previa certeza, no hay que incluir ningún elemento más a efecto de la concreta determinación de la renta gravable -sin perjuicio de las posteriores comprobaciones de la Administración-; por lo que el sujeto pasivo obligado tributario deberá hacer frente a la obligación principal y, en su caso, a la deuda resultante, partiendo de la base imponible así determinada, sin más, en tanto que para su determinación, objetivo perseguido por el precepto, no es precisa ninguna operación tributaria más. Ciertamente si no se satisface las rentas, ello ni influye en la determinación de la base imponible, ni en la cuota resultante a cargo del contribuyente, esto es, desde el punto de vista de la obligación principal resulta irrelevante, sin perjuicio de las consecuencias derivadas respecto de que al impago de la renta acompaña el incumplimiento de la obligación de

retener y su conexión con el cumplimiento o extinción de la obligación principal -lo propio, lo que cabe esperar en la gestión normal del impuesto, es que al impago de la renta siga la extinción de la obligación principal, y con ella la de la obligación de retener, no sus propias consecuencias, haciéndose fiscalmente efectiva mediante los mecanismos fiscales dispuestos al efecto, como bien señala el Abogado del Estado-

En el resto de supuestos que contempla la norma, insistimos dentro de las reglas de determinación de la base imponible, se parte de una incertidumbre, derivada de la falta de retención o retención defectuosa inferior a la que corresponde, que insoslayablemente sólo puede acaecer al momento del pago de la renta. Esto es, sólo resulta aplicable cuando existe flujo monetario, pago efectivo del alquiler del bien inmueble.

Así, "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", se establece la presunción de que la retención se practicó efectivamente o correctamente, a efecto de determinar la base imponible, lo que sólo cabe si realmente se ha producido el pago de las rentas. Si no se ha satisfecho cantidad alguna, no concurre el presupuesto necesario para que pueda jugar la presunción establecida legalmente y sólo de concurrir esta, el retenido puede deducir la cantidad que se presume retenida.

Cuando el pagador retenedor es el sector público desaparece la presunción, "En el caso de retribuciones legalmente establecidas que hubieran sido satisfechas por el sector público, el perceptor sólo podrá deducir las cantidades efectivamente retenidas", necesariamente la aplicación del precepto exige que "las retribuciones" se hayan efectivamente satisfecho y sobre las mismas se haya producido algún porcentaje de retención.

Por último, la propia dicción del precepto elude duda alguna sobre la necesidad de la concurrencia de flujo monetario para su aplicación, en cuanto que expresamente se refiere a "cantidad...efectivamente percibida" y a "diferencia entre lo realmente percibido". Precepto que igualmente para la determinación de la base imponible sienta una presunción iuris tatum y posibilita la elevación al íntegro en caso de falta de prueba de la contraprestación íntegra devengada, "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".

Como ya se anunciaba ut supra cabe contemplar el precepto desde la perspectiva, principal, de determinación de la base imponible y, también, por las derivadas respecto de la gestión del impuesto, en cuanto a las presunciones que se contienen sobre las retenciones que se entienden practicadas a efectos impositivos y la correlativa consecuencia de las deducciones procedentes. Pero como se ha razonado el objetivo es la determinación de la base imponible, lo que da lugar a que los mecanismos utilizados al efecto tengan sus consecuencias en la gestión del impuesto, como no puede ser de otro modo, de forma que la retención presumida se plasme en el derecho a la deducción; pero como ha quedado expuesto la citada presunción sólo cabe acogerla en los supuestos en los que realmente se haya producido el flujo monetario, el pago efectivo del alquiler, de no producirse ni hay realmente, ni cabe presumir retención alguna, por lo que decae la aplicación del art. 46 del Real Decreto Legislativo 4/2004, sin que sea posible deducción alguna faltando el necesario flujo económico.

Tercero. *Respuesta a la cuestión de interés casacional objetivo y proyección al caso enjuiciado.*

La conclusión que resulta de las consideraciones que se han realizado es que a efectos del impuesto sobre sociedades, en supuestos de rendimientos por arrendamiento de inmuebles, conforme al art. 17.3 TRLIS (vigente artículo 19.3 LIS), se precisa para su aplicación -como presupuesto de hecho- la existencia de un flujo monetario, esto es el pago del alquiler por el arrendatario.

En el caso que nos ocupa el arrendador no percibió la renta sobre los inmuebles arrendados, por lo que a los efectos que interesan conlleva que no pueda considerarse que se ha producido retención alguna y, en consecuencia, sin que proceda deducción, ni, claro está, la devolución obtenida y confirmada por la sentencia impugnada; por lo que no resulta aplicable el art. 139.2 del Real Decreto Legislativo 4/2004, en tanto que no cabe entender que se haya producido cantidad alguna retenida, ni efectivamente ni presuntamente, al no haberse hecho pago de las rentas del arrendamiento.

Respondiendo la sistemática plasmada a las características y diseño legal que legítimamente ha querido el legislador, sin que quede afectado los derechos e intereses del contribuyente, en tanto que en el marco en que se hace el enjuiciamiento no quedan comprometidos los derechos e intereses del mismo, pues, como bien señala el Abogado del Estado, se establecen los mecanismos para que se restituya su posición fiscal a la situación en que su carga impositiva se limite conforme a los rendimientos efectivamente obtenidos.

Cuarto. *Pronunciamiento sobre costas.*

No ha lugar a la imposición de las costas de este recurso al no apreciarse temeridad o mala fe en las partes, de manera que, como determina el art. 93.4 de la Ley jurisdiccional, cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

Ante las dudas jurídicas presentes en la cuestión en debate, como se aprecia de la propia respuesta que recibió en la instancia, procede no imponer las costas de la instancia.

FALLO

Por todo lo expuesto,

EN NOMBRE DEL REY

y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

Primero.

Fijar como criterios interpretativos los recogidos en el Fundamento Jurídico Tercero.

Segundo.

Estimar el recurso de casación número 8116/2019, interpuesto por la Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado, contra la sentencia nº. 1466, de 25 de septiembre de 2019, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Tercera) del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, pronunciada en el recurso nº. 1433/2017, la que se casa y anula.

Tercero.

Desestimar el recurso contencioso administrativo dirigido contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, de 20 de julio de 2017, desestimatoria de la reclamación 03/06040/2015, practicada en concepto de Impuesto sobre Sociedades, que se confirma.

Cuarto.

Sin condena en costas ni en el presente recurso de casación, ni en la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma no cabe recurso, e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

El Excmo. Sr. D. Ángel Aguallo Avilés votó en Sala pero no pudo firmar, haciéndolo en su lugar el Excmo. Sr. Presidente de la Sección Segunda D. José Antonio Montero Fernández.

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.