

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ086936

TRIBUNAL SUPREMO

Auto de 6 de julio de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 7336/2021

SUMARIO:

IRPF. Retenciones. Rendimientos del trabajo. Sueldos y salarios. *Deducción de las cantidades que debieron ser retenidas e ingresadas cuando no se acredita su práctica.* La sentencia recurrida respecto a la solicitud de deducción de las cantidades que debieron haber sido objeto de retención, se remite a la doctrina del Tribunal Supremo [Vid., STS de 4 de noviembre de 2010, recurso n.º 4366/2005, (NFJ041087)] en cuanto a la deducción de retenciones no practicadas por el perceptor de los rendimientos. Una vez cumplida la obligación principal no cabe la exigencia de retenciones a la entidad pagadora una vez ya ha sido cumplida aquella, por lo que la deducción de retenciones no practicadas, solo cabe al momento de presentación de la declaración, no siendo admisibles las retenciones no practicadas fuera de ese plazo y ya en fase de regularización por la Administración tributaria, a ese momento la obligación de ingreso de las retenciones no practicadas por el pagador se ha extinguido. Ambas obligaciones son autónomas y, la propia del demandante, como perceptor de la renta, es la obligación tributaria principal, con lo que la propia de la mercantil-retenedora, se evidencia como accesoria de aquella, o bien como dependiente o con función de garantía; pero lo que no cabe es configurar la obligación tributaria del demandante como subordinada a la obligación tributaria del retenedor como da a entender la demandante. La aplicación del art. 99.5 Ley IRPF no resulta posible por cuanto en el segundo pfo requiere que el motivo de la no práctica de la retención haya sido por causa imputable exclusivamente al retenedor y, en el supuesto examinado los indicios apuntan a una actuación de mutuo acuerdo. La cuestión que presenta interés casacional consiste en reafirmar, reforzar, completar o, en su caso, cambiar o corregir la doctrina jurisprudencial sobre el derecho del sujeto pasivo y la obligación de la Administración tributaria de contemplar en la liquidación del IRPF que en su caso dicte, la deducción por las retenciones que se debieron practicar, pero no se practicaron, por parte del pagador de las rentas. Esta no es una cuestión totalmente nueva ya que como señala la sentencia de instancia, la STS de 4 de noviembre de 2010, afirmó que "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", criterio se mantuvo también en la STS de 2 de diciembre de 2010 recurso n.º 331/2006 (NFJ077299), de la que se desprendía la imposibilidad de descontar el importe de las retenciones no practicadas cuando el cálculo de la deuda se produce en el seno de un procedimiento inspector posterior a la autoliquidación. En las SSTS de 25 de marzo de 2021, recurso n.º 8296/2019 (NFJ081572) y de 20 de octubre de 2020, recurso n.º 5442/2018 (NFJ079726) afirma que "el perceptor de rentas sobre las que deba retenerse a cuenta de este impuesto computará aquéllas por la contraprestación íntegra devengada", está intentando evitar que se produzca un doble cobro por parte de la Administración, que está obligada a exigir al retenedor la retención que debió hacer, por lo que si no se produjera la posibilidad del perceptor de deducir de la renta recibida el importe de la retención que debió ser realizada por el retenedor, se produciría un enriquecimiento injusto por la Administración, en el caso de que exigiera también la retención al retenedor, o como sostiene la recurrente, trasladaría la obligación del retenedor al perceptor, en el caso de que la Administración la exigiera solo de éste". La Administración no puede ignorar que la regularización que lleva a cabo no puede desligarse del principio de buena administración y, por ello le resulta exigible "una conducta lo suficientemente diligente como para evitar definitivamente las disfunciones derivadas de su actuación" [Vid., STSJ de la Comunidad Valenciana de 26 de julio de 2021, recurso n.º 838/2020 (NFJ086937) contra la que se plantea el recurso de casación].

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 96, 97 y 99.

Ley 58/2003 (LGT), art. 23.

PONENTE:

Doña Maria de la Esperanza Cordoba Castroverde.

Magistrados:

Don CESAR TOLOSA TRIBIÑO
Don MARIA ISABEL PERELLO DOMENECH
Don JOSE LUIS REQUERO IBAÑEZ
Don ANGELES HUET DE SANDE
Don MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Fecha del auto: 06/07/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 7336/2021

Materia: RENTA Y RENTA NO RESIDENTES

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excm. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 7336/2021

Ponente: Excm. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. César Tolosa Tribiño, presidente

D.ª María Isabel Perelló Doménech

D. José Luis Requero Ibáñez

D.^a Ángeles Huet De Sande

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 6 de julio de 2022.

HECHOS

Primero.

Preparación del recurso de casación.

1. La procuradora doña Margarita Ferrá Pastor, en representación de don Jose María, preparó recurso de casación contra la sentencia dictada el 26 de julio de 2021 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, que desestimó el recurso n.º 838/2020, promovido contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de 2 de junio de 2020, que había desestimado la reclamación económico-administrativa interpuesta frente al acuerdo de liquidación correspondiente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ["IRPF"], ejercicio 2016.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos:

2.1. El artículo 99.5 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre) ["LIRPF"] en relación con el artículo 23.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"].

2.2. La jurisprudencia de la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo contenida en las sentencias de 25 de marzo de 2021 (rec. 8296/2019, ECLI:ES:TS:2021:1201) y de 31 de mayo de 2021 (rec. 5444/2019, ECLI:ES:TS:2021:2348).

3. Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida. Señala que "[e]n la sentencia recurrida, el TSJCV lleva a cabo una errónea interpretación del art. 99.5 LIRPF, en conexión con el art. 23.1 LGT, en el sentido de que, una vez regularizada la situación tributaria del contribuyente por los órganos de gestión e inspección tributaria, aquel no puede deducirse en el IRPF el importe de los pagos a cuenta que debió practicar el pagador de la renta [...]. Si la sentencia recurrida hubiera interpretado correctamente dichos preceptos, en la línea de las sentencias de esa Sala de fecha 25 de marzo y 31 de mayo de 2021, habría llegado a la conclusión de que en la liquidación tributaria practicada a mi representante debiera haberse deducido el importe de las retenciones que debía haber practicado e ingresado el pagador de la indemnización que la Inspección consideró no exenta en el IRPF del Sr. Jose María".

4. Subraya que la norma que entiende vulnerada forma parte del Derecho estatal.

5. Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque se da la circunstancia contemplada en la letra c) del artículo 88.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa ["LJCA"], así como la presunción contenida en el artículo 88.3, letra a), de la LJCA.

5.1. La doctrina que sienta la sentencia recurrida afecta a un gran número de situaciones, bien en sí misma o por trascender del caso objeto del proceso [artículo 88.2.c) LJCA]. Expone que podrían verse afectados una inmensa cantidad de contribuyentes por el IRPF en atención al elevado volumen de declaraciones de ese impuesto presentadas y que justifica con base en los datos obrantes en la Memoria publicada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria del año 2019. También enfatiza que la respuesta que pudiera dar el Tribunal Supremo afectaría no sólo a las retenciones, sino adicionalmente a los demás pagos a cuenta.

5.2. Se han aplicado normas en las que se sustenta la razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia [artículo 88.3.a) LJCA] en el sentido del artículo 1.6 del Código Civil. Admite que sobre la cuestión controvertida "se pronunció en su día [el] Tribunal Supremo en sendas sentencias de 4 de noviembre y 2 de diciembre de 2010 (casaciones n.º 4366/2005 y 331/2006, respectivamente)", pero afirma que la tesis adoptada en ellas se "antoja irreconciliable con el criterio interpretativo de esa misma Sala del Tribunal Supremo fijado en la sentencia n.º 765/2021, de 31 de mayo (casación n.º 5444/2019, ES:TS:2021:2348)", motivo por el cual resulta necesario un nuevo pronunciamiento para ratificar, matizar, precisar o, en su caso, cambiar la jurisprudencia existente.

6. Por todo lo expuesto, considera oportuno que el Tribunal Supremo analice si la Administración debe, a la hora de dictar una liquidación tributaria en la que se califica determinada renta como no exenta del IRPF, deducir el importe de los pagos a cuenta que debió practicar en su momento el pagador de la renta. Interesa que se fije como doctrina que "el carácter autónomo de la obligación de realizar pagos a cuenta, respecto de la obligación principal, implica que los órganos de la Administración, a la hora de dictar una liquidación tributaria en la que se

califica determinada renta como no exenta del IRPF, debe deducir, en su caso, el importe de los pagos a cuenta que debió practicar en su momento el pagador de la renta".

Segundo.

Auto teniendo por preparado el recurso de casación y personación de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 7 de octubre de 2021, habiendo comparecido don Jose María y doña Serafina, representados por el procurador don Jacobo de Gandarillas Martos, como parte recurrente, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

De igual modo lo ha hecho como parte recurrida la Administración General del Estado, representada por el abogado del Estado.

Es Magistrado Ponente la Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde, Magistrada de la Sala.

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

Primero.

Requisitos formales del escrito de preparación.

1. El escrito de preparación fue presentado en plazo (artículo 89.1 de la LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de recurso de casación (artículo 86 de la LJCA, apartados 1 y 2) y don Jose María se encuentra legitimado para interponerlo, al haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89.1 LJCA).

No cabe entender legitimada, sin embargo, a doña Serafina, que se ha personado ante este Tribunal Supremo sin que conste ni haya quedado justificado el fundamento de su legitimación por cuanto no consta su condición de reclamante en vía económico-administrativa o de demandante en vía judicial, ni figura, en modo alguno, en el escrito de preparación.

2. En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal que fueron alegadas en la demanda y tomadas en consideración por la Sala de instancia. También se justifica que las infracciones imputadas a la sentencia han sido relevantes para adoptar el fallo impugnado [artículo 89.2 de la LJCA, letras a), b), d) y e)].

3. El repetido escrito fundamenta especialmente que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque la sentencia impugnada fija una doctrina (i) que afecta a un gran número de situaciones [artículo 88.2.c) de la LJCA] y, además, (ii) aplica una norma en la que se sustenta la razón de decidir respecto de la que no existe jurisprudencia [artículo 88.3.a) de la LJCA]. De las razones que ofrece para justificarlo se infiere la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo, por lo que se cumple también el requisito exigido por el artículo 89.2.f) de la LJCA.

Segundo.

Hechos relevantes a efectos del trámite de admisión del presente recurso de casación.

Un análisis del expediente administrativo y de las actuaciones judiciales nos lleva a destacar como datos importantes para decidir sobre la admisión a trámite del recurso de casación, los siguientes:

1º. El señor Jose María mantenía una relación laboral con la entidad Rottapharm, S.L. que se extinguió en el año 2010, como consecuencia de la cual, aquél percibió una indemnización de 460.000 euros. Rottapharm, S.L. no practicó retención sobre dicho importe en el momento de su pago ni abonó a la Hacienda Pública cantidad alguna en concepto de retención.

Por su parte, el señor Jose María presentó la autoliquidación del IRPF, ejercicio 2010, en la que consideró que el importe percibido como consecuencia de la extinción de su contrato quedaba exento de gravamen en virtud del artículo 7.e) de la LIRPF.

2º. Con fecha 1 de abril de 2016 se iniciaron actuaciones de comprobación e investigación por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Valencia de la AEAT, respecto del impuesto y ejercicio señalados. Como consecuencia de dichas actuaciones la Administración reputó que el importe percibido por la extinción de la relación existente entre el señor Jose María y Rottapharm, S.L. no se encontraba exento y, por consiguiente, practicó la correspondiente regularización mediante liquidación que fue notificada el 26 de mayo de 2016.

3º. Contra el acuerdo de liquidación se interpuso reclamación económico-administrativa que fue desestimada por resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de 2 de junio de 2020.

4º. El recurrente interpuso, frente a la anterior resolución, recurso contencioso-administrativo que se tramitó con el número 838/2020 ante la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana. Entre otros motivos, el recurrente alegó la deducibilidad en la liquidación del IRPF de las cantidades que debieron haber sido objeto de retención.

La ratio decidendi de la sentencia sobre este particular se contiene en el fundamento jurídico cuarto con el siguiente tenor literal:

"CUARTO. Por último, y respecto a la solicitud de deducción de las cantidades que debieron haber sido objeto de retención, hay que estar con la Administración, en cuanto a la doctrina del Tribunal Supremo, en sentencia de 4-11-2010, rº 4366/2005, en cuanto a la deducción de retenciones no practicadas por el perceptor de los rendimientos, remisión que resulta incuestionable en la cuestión planteada en la demanda: "El precepto, integrado claramente en el Título X de la ley, bajo la rúbrica de Gestión del Impuesto, y recogido tras la regulación de la obligación de declarar (art. 96) y de la autoliquidación (art. 97) contempla la situación en la que se encuentra el sujeto pasivo que realiza su declaración en la que contiene ingresos que no hayan sido objeto de retención, o lo hubieran sido por importe inferior al debido, pero no la posterior del mismo sujeto cuando 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 este último pueda deparar."

Una vez cumplida la obligación principal, como conclusión de lo anterior, no cabe la exigencia de retenciones a la entidad pagadora una vez ya ha sido cumplida aquella, por lo que la deducción de retenciones no practicadas, art. 99.5 LIRPF, solo cabe al momento de presentación de la declaración, no siendo admisibles las retenciones no practicadas fuera de ese plazo y ya en fase de regularización por la Administración tributaria, a ese momento la obligación de ingreso de las retenciones no practicadas por el pagador ya se ha extinguido.

En este punto, la argumentación por parte de la A. del estado debe ser acogida como fundamento para tal desestimación, reiterando lo sentado por el TS en Sª 27-02-2007, cuando dice: "La doctrina sobre la naturaleza de la retención no es uniforme ni unánime: desde quienes la consideran como una obligación accesoria de otra principal, pasando por obligación dependiente de otra, hasta obligación en garantía del cumplimiento de otra. Parece evidente, que cualquiera que sea la naturaleza, es imposible su permanencia cuando ha sido cumplida la obligación principal, la obligación de la que depende, o, la obligación que garantiza.

Ello, naturalmente, no impide que la Administración pueda exigir del Retenedor los efectos perjudiciales que para ella se hayan producido por el hecho de no haberse practicado, o haberse practicado mal, la retención. (Estamos pensando en los intereses y en las sanciones que el retenedor pueda merecer).

Pero no se pueden, ni se deben confundir los planos en que cada responsabilidad opera, los tiempos en que son exigibles, ni los parámetros que para la exigencia de cada una de ellas han de tomarse en consideración, y que es lo que queriendo o sin querer hacen los actos impugnados."

Como se plantea por la Administración, ambas obligaciones son autónomas y, la propia del demandante, como perceptor de la renta, es la obligación tributaria principal, con lo que la propia de la mercantil-retenedora, se evidencia como accesoria de aquella, o bien como dependiente o con función de garantía; pero lo que no cabe es configurar la obligación tributaria del demandante como subordinada a la obligación tributaria del retenedor como da a entender la demandante.

En el mismo sentido, la aplicación del art. 99.5 de LIRPF no resulta posible por cuanto en su párrafo 2º requiere que el motivo de la no práctica de la retención haya sido por causa imputable exclusivamente al retenedor y, en el supuesto examinado los indicios apuntan a una actuación de mutuo acuerdo.

En consecuencia, no se puede acceder a tal pretensión desestimándose la demanda en esta pretensión."

La citada sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación.

Tercero.

Marco jurídico.

1. A estos efectos, la parte recurrente plantea la necesidad de interpretar el artículo 99.5 de la LIRPF, que dispone:

"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 exclusivamente 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".

2. También será preciso tener en consideración el artículo 23 de la LGT, que señala:

"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".

Cuarto.

Cuestión en la que se entiende que existe interés casacional.

1. Conforme a lo indicado anteriormente y, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el 90.4 de la misma norma, esta Sección de admisión aprecia que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia la siguiente cuestión:

Reafirmar, reforzar, completar o, en su caso, cambiar o corregir la doctrina jurisprudencial sobre el derecho del sujeto pasivo y la obligación de la Administración tributaria de contemplar en la liquidación del IRPF que en su caso dicte, la deducción por las retenciones que se debieron practicar, pero no se practicaron, por parte del pagador de las rentas.

Quinto.

Justificación suficiente de que el recurso planteado cuenta con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.

1. Esta cuestión presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, porque en la sentencia recurrida se han aplicado normas que sustentan la razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia del Tribunal Supremo [artículo 88.3.a) LJCA], y porque la cuestión planteada afecta a un gran número de situaciones [artículo 88.2.c) LJCA], lo que hace conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que la esclarezca, en beneficio de la seguridad jurídica y de la consecución de la igualdad en la aplicación judicial del Derecho (artículos 9.3 y 14 CE).

Ha de precisarse que si bien nos hallamos ante una cuestión que no es totalmente nueva, se hace aconsejable un pronunciamiento de este Tribunal Supremo que la esclarezca para, en su caso, reafirmar, reforzar o completar su jurisprudencia [artículo 88.3.a) LJCA] [vid . auto de 16 de mayo de 2017 (RCA 685/2017; ES:TS :2017: 4230A)], tarea propia del recurso de casación, que no solo debe operar para formar la jurisprudencia ex novo, sino también para matizarla, precisarla o, incluso, corregirla [vid. auto de 15 de marzo de 2017 (RCA/93/2017, FJ 2º, punto 8; ES:TS :2017:2189A)].

En efecto, como señala la sentencia de instancia, la Sección Segunda de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo se pronunció sobre una cuestión semejante en su sentencia de 4 de noviembre de 2010 (rec. 4366/2005, ECLI:ES:TS:2010:6312), FJ 3º, en los términos que se exponen a continuación, aunque, en aquel caso, en interpretación del artículo 98.2 de la Ley 18/1991, de 6 de junio:

"Finalmente, 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. [...]"

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 la posterior de mismo sujeto cuando 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 lo expuesto, no se estima el motivo".

Igual criterio se mantuvo en la sentencia de 2 de diciembre de 2010 (rec. 331/2006, ECLI:ES:TS:2010:6872), FJ 3º in fine, de la que se desprende la imposibilidad de descontar el importe de las retenciones no practicadas cuando el cálculo de la deuda se produce en el seno de un procedimiento inspector posterior a la autoliquidación.

No obstante, como pone de relieve la parte recurrente, la misma Sala y Sección de este Tribunal Supremo ha dictado recientemente dos sentencias en las que, en interpretación de la LIRPF actual, se aprecia una matización del criterio en su día mantenido. Así, en primer lugar, la sentencia de 25 de marzo de 2021 (rec. 8296/2019, ECLI:ES:TS:2021:1201), FJ 3º y 4º señala:

"TERCERO.- Resolución del recurso.

Del análisis del artículo 99.5 de LIRPF se deduce que al disponer que: "e l perceptor de rentas sobre las que deba retenerse a cuenta de este impuesto computará aquéllas por la contraprestación íntegra devengada", está intentando evitar que se produzca un doble cobro por parte de la Administración, que está obligada a exigir al retenedor la retención que debió hacer, por lo que si no se produjera la posibilidad del perceptor de deducir de la renta recibida el importe de la retención que debió ser realizada por el retenedor, se produciría un enriquecimiento injusto por la Administración, en el caso de que exigiera también la retención al retenedor, o como sostiene la recurrente, trasladaría la obligación del retenedor al perceptor, en el caso de que la Administración la exigiera solo de éste.

La Abogado del Estado centra su argumentación en el párrafo siguiente del precepto: "Cuando la retención no se hubiera practicado o lo hubiera sido por un importe inferior al debido, por causa imputable exclusivamente al retenedor u obligado a ingresar a cuenta, el perceptor deducirá de la cuota la cantidad que debió ser retenida, destacando que el supuesto exige que la falta de retención sea "imputable exclusivamente" a la actuación del retenedor, entendiéndose que la participación del retenido, en la inacción del retenedor, rompe la exclusividad en la imputación a éste.

Es obvio que la determinación de si se da o no esa imputación exclusiva del retenedor, es una cuestión a resolver caso a caso, pero la conducta del perceptor en principio es ajena, tanto en el momento del devengo de la obligación, como en la imposibilidad de intervenir, en esa condición, en la falta de retención.

Ciertamente en el presente caso, los recurrentes eran partícipes del 50/100 del capital, y Administradores solidarios de la entidad que debió retener y no lo hizo, y ello podría haber supuesto en su caso la derivación de la responsabilidad a los mismos, pero ello no empece a que como sostienen los recurrentes, retenedor y perceptores tengan distinta personalidad.

Cuarto.

Fijación de doctrina.

A la pregunta formulada por la Sección Primera:

"Determinar si, un contribuyente del IRPF que percibe unos ingresos de una persona o entidad que está obligada a practicar la correspondiente retención y el ingreso en la Hacienda Pública puede deducirse las cantidades que debieron ser retenidas e ingresadas cuando, no habiéndose acreditado la práctica de la retención o el ingreso, el perceptor de la renta ostenta el 50 por 100 del capital de la persona o entidad pagadora y es administrador solidario de la misma".

Ha de responderse que "un contribuyente del IRPF que percibe unos ingresos de una persona o entidad que está obligada a practicar la correspondiente retención y el ingreso en la Hacienda Pública puede deducirse las cantidades que debieron ser retenidas e ingresadas".

Por su parte, la sentencia de 31 de mayo de 2021 (rec. 5444/2019, ECLI:ES:TS:2021:2348) sigue un criterio paralelo en relación, en ese caso, con los ingresos a cuenta debidos por el pago de rentas en especie. Señala en su fundamento jurídico tercero, in fine, tras extractar la anterior sentencia de 25 de marzo de 2021, lo siguiente:

"De esa sentencia y en su misma línea, podemos extraer la conclusión, a tenor de redacción del artículo 105.6 del TRLIRPF (que es el que se refiere a los ingresos a cuenta) de que la regularización que llevó a cabo la inspección no debió ser parcial, limitándose a sumar al valor de la retribución en especie importada el ingreso a cuenta; debe ir más allá, ha de descontar el importe de este último en la liquidación del Sr. Cipriano. Ello es así, independientemente de que P... (o su sucesora, I...) haya ingresado o no el dicho importe. Ni siquiera en el caso de que la Administración haya perdido (por prescripción) la posibilidad de exigírselo a esa sociedad. Quizás el Sr. [...], que era uno de los dos socios principales de P... con una participación del 48,36 %, siendo, además, el administrador de dicha sociedad, debería haber procurado que se hubiera realizado el ingreso a cuenta y no lo hizo, y ello podría haber supuesto la derivación de la responsabilidad procedente, pero no es esto lo que aquí se debate y, además, ello no empece a que el derecho a deducirse el ingreso a cuenta imputado por parte del Sr. Cipriano esté supeditado al ingreso por parte de la entidad P... (o por su sucesora I...).

La Administración no puede ignorar que la regularización que lleva a cabo no puede desligarse del principio de buena administración y, por ello le resulta exigible "una conducta lo suficientemente diligente como para evitar definitivamente las disfunciones derivadas de su actuación" (STS de 20 de octubre de 2020, rec. cas. 5442/2018).

Por todo lo dicho, respondemos a la cuestión con interés casacional fijando la siguiente doctrina: la prescripción de la obligación del pagador de ingresar en el Tesoro, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el importe correspondiente al perceptor, es oponible por el sujeto pasivo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, -obligado tributario principal-, cuando se ve sometido a un procedimiento de inspección.

La circunstancia de haber sido el perceptor -obligado tributario principal- administrador único de la sociedad que debió haber practicado el ingreso a cuenta (y que no se practicó por causa imputable a esa sociedad obligada a realizar tal ingreso a cuenta), resulta indiferente a efectos de que dicho obligado tributario principal pueda deducirse de la cuota, la cantidad que debió ser ingresada en el Tesoro".

A pesar de poder inferirse criterios interpretativos generales de las sentencias citadas, las notas particulares que poseían las cuestiones analizadas en ellas aconsejan un nuevo pronunciamiento del Tribunal Supremo para dar respuesta a la cuestión nuclear que suscita este recurso de casación a fin de reafirmar, reforzar o completar o, en su caso, cambiar o corregir, el criterio que sobre la cuestión fijó esta Sala en las citadas sentencias.

Sexto.

Admisión del recurso de casación. Normas que en principio serán objeto de interpretación.

1. En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 de la LJCA, en relación con el artículo 90.4 de la LJCA, procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, la cuestión descrita en el razonamiento jurídico cuarto.

2. La norma que, en principio, será objeto de interpretación es el artículo 99.5 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, en relación con el artículo 23.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Ello 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 la LJCA.

Séptimo.

Publicación en la página web del Tribunal Supremo.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 de la LJCA, este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

Octavo.

Comunicación inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 de la LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 de la LJCA, remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

La Sección de Admisión acuerda:

1º) Admitir el recurso de casación RCA/7336/2021, preparado por la procuradora doña Margarita Ferrá Pastor, en representación de don Jose María, contra la sentencia dictada el 26 de julio de 2021 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, que desestimó el recurso n.º 838/2020.

2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Reafirmar, reforzar, completar o, en su caso, cambiar o corregir la doctrina jurisprudencial sobre el derecho del sujeto pasivo y la obligación de la Administración tributaria de contemplar en la liquidación del IRPF que en su caso dicte, la deducción por las retenciones que se debieron practicar, pero no se practicaron, por parte del pagador de las rentas.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación el artículo 99.5 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación

parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, en relación con el artículo 23.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Ello 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 la LJCA.

4º) Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

5º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

6º) Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

El presente auto, contra el que no cabe recurso alguno, es firme (artículo 90.5 de la LJCA).

Así lo acuerdan y firman.

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.