

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ090861

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 1158/2023, de 20 de septiembre de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1321/2022

SUMARIO:

IRPF. Retenciones. *Retenciones sobre rendimientos de actividades económicas. Dedución de las cantidades que debieron ser retenidas e ingresadas cuando, no se acredita la práctica de la misma.* La controversia no gira ya sobre la imputación o no de determinadas rentas en especie, ni si procede o no imputar una determinada cantidad en concepto de ingreso a cuenta. Lo único que se debe resolver es si el ingreso a cuenta que se suma al valor de la retribución imputada al recurrente, debería descontarse en su liquidación, al margen de que su ingreso no se haya producido por parte de la entidad absorbida e independientemente de quien sea responsable de tal falta de ingreso. Sobre esta cuestión se han pronunciado las SSTs de 25 de marzo de 2021, recurso n.º 8296/2019 (NFJ081572) y de 31 de mayo de 2021, recurso n.º 5444/2019 (NFJ082531). No hay cambio jurisprudencial, ni es necesaria matización alguna de la doctrina legal existente, que establece que la prescripción de la obligación del pagador de ingresar en el Tesoro, en concepto de pago a cuenta del IRPF, el importe correspondiente al perceptor, es oponible por el sujeto pasivo del IRPF, -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.

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 7 y 99.

Ley 58/2003 (LGT), art. 191.

PONENTE:

Don José Antonio Montero Fernández.

Magistrados:

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

Don RAFAEL TOLEDANO CANTERO

Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA

Don ISAAC MERINO JARA

Doña MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.158/2023

Fecha de sentencia: 20/09/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 1321/2022

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 19/09/2023

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:

Nota:

R. CASACION núm.: 1321/2022

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 núm. 1158/2023

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 20 de septiembre de 2023.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 1321/2023, interpuesto por don Hugo, representado por la procuradora de los tribunales doña María Martínez Virgili, bajo la dirección letrada de don Francisco R. Serantes Peña, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Tercera) de la Comunidad Valenciana, de fecha 27 de septiembre de 2021, dictada en los recursos contencioso-administrativo acumulados núms. 1485/2020 y 1486/2020, en el que se impugna la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de 30 de septiembre de 2020, que había desestimado las reclamaciones económico-administrativas interpuestas frente al acuerdo de liquidación correspondiente al impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), ejercicio 2012, y contra la sanción derivada.

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

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. *Resolución recurrida en casación.*

En el recurso contencioso-administrativo núm. 1485/2020 y acumulado 1486/2020 la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Tercera) de la Comunidad Valenciana, con fecha 27 de septiembre de 2021, dictó sentencia cuyo fallo es del siguiente tenor literal:

FALLO:

DESESTIMAMOS el recurso contencioso-administrativo interpuesto por D. Hugo contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de fecha 30 de septiembre de 2020.

Segundo. Preparación del recurso de casación.

Contra la referida sentencia preparó la representación procesal de don Hugo recurso de casación, que por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Tercera) de la Comunidad Valenciana tuvo por preparado mediante Auto de 24 de enero de 2022, que, al tiempo, ordeno remitir las actuaciones al Tribunal Supremo previo emplazamiento a las partes.

Tercero. Admisión del recurso.

Recibidas las actuaciones y personadas las partes, la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, con fecha 13 de julio de 2022, dictó Auto precisando que:

"[...] 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 [...]"

Cuarto. Interposición del recurso de casación.

Recibidas las actuaciones en esta Sección Segunda, la representación procesal de don Hugo , interpuso recurso de casación mediante escrito en el que termina suplicando a la Sala que "...dicte sentencia por la que case y anule la dictada por la citada Sala de lo C.A. del TSJ de la C. Valenciana, dando respuesta a la cuestión planteada, reafirmando la doctrina contenida en las sentencias de ese Tribunal Supremo de 25 de marzo de 2021 y 31 de mayo de 2021, en el sentido señalado en las mismas, con condena en costas a la Administración".

Quinto. Oposición al recurso de casación.

La representación procesal de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO se opuso al recurso de casación interpuesto de contrario y suplica en su escrito a la Sala que, "...dicte sentencia por la que desestime el recurso de casación, confirmando la sentencia recurrida por ser ajustada a Derecho, fijando como doctrina la que se establece en el anterior apartado tercero". En el referido apartado tercero solicita que,

"...En cuanto a la doctrina con interés casacional que corresponde fijar, entiende esta representación que procede, en efecto, completar o matizar 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. Sería oportuno reafirmar que, como ya dijeron las SSTs de 4-11-2020 (RCA 4366/2005) y 2-12-2010 (RCUD 331/2006) el art. 99.5 LIRPF contempla la situación en la que se encuentra el sujeto pasivo que realiza su declaración, en la que se contienen ingresos que no han sido objeto de retención, o lo han 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. También sería conveniente matizar que las SSTs de 25-3-2021 RCA 8296/2019 y 31-5- 2021 RCA 5444/2019, no desmienten lo anterior, puesto que se centran en la cuestión de si el incumplimiento de la obligación de retener puede ser imputable a los socios o administradores de la entidad para enervar la regla general prevista en el art. 99.5 LIRPF".

Sexto. Señalamiento para deliberación del recurso.

Evacuados los trámites y de conformidad con lo previsto en el art. 92.6 de la LJCA, al considerar innecesaria la celebración de vista pública, se declararon concluidas las actuaciones, señalándose para votación y fallo del recurso el día 19 de septiembre de 2023, en cuya fecha han tenido lugar dichos actos procesales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Sobre el debate.

La cuestión de interés casacional formulada en el auto de admisión tuvo como base fáctica la siguiente que reproducimos:

1.º El señor Hugo mantenía una relación laboral con la entidad Villareal C.F., S.A., en la que prestaba servicios como futbolista profesional. Como consecuencia de la extinción de esta relación en fecha 31 de julio de 2012, aquel percibió una indemnización de 659.145,46 euros en los años 2012 y 2013. El club, entidad pagadora, consideró tal cantidad exenta en aplicación de lo dispuesto en el artículo 7.e) LIRPF y, consecuentemente, 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 perceptor presentó la autoliquidación del IRPF, ejercicio 2012, 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.

2.º Con fecha 15 de julio de 2015, 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 consideró que el importe percibido por la extinción de la relación existente entre el señor Hugo y la entidad Villareal C.F., S.A., no se encontraba exento y, por consiguiente, practicó la correspondiente regularización mediante liquidación en fecha 8 de julio de 2016.

3.º Incoado un procedimiento sancionador, finalmente fue dictado un acuerdo de imposición de sanción por la comisión de la infracción tipificada en el artículo 191 de la Ley 58/2003, General Tributaria ["LGT"], acuerdo que fue notificado en fecha 11 de julio de 2016.

4.º Contra el acuerdo de liquidación y la resolución sancionadora se interpusieron sendas reclamaciones económico-administrativas, que fueron desestimadas por resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de 30 de septiembre de 2020.

5.º El recurrente interpuso, frente a la anterior resolución, recurso contencioso-administrativo que se tramitó con el número 1485/2020, acumulado al 1486/2020, ante la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana. Entre otros motivos, 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. [...] En cuarto lugar refiere la nulidad de la resolución del TEAR de 30 de septiembre de 2020, y del acuerdo de liquidación, dictado por la dependencia de Inspección de la AEAT de fecha 8 de julio de 2016, concepto IRPF 2012, e importe de 134.703,08 euros, dado que el sujeto pasivo retenido tiene derecho a computar las retenciones que debieron haberle sido practicadas, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 99.5 de la Ley 35/2006 del IRPF y jurisprudencia del Tribunal Supremo.

Pues bien, el motivo debe ser rechazado pues tal y como ha señalado esta Sala de manera reiterada siguiendo la doctrina del Tribunal Supremo, ello tiene lugar cuando sea por causa imputable al retenedor, y así lo hemos dicho en la reciente sentencia de fecha 19 de enero de 2021, dictada en el recurso 1703/2019, donde hemos dicho:

"Al respecto, el apartado 5 del artículo 99 de la Ley 35/2006 de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establece lo siguiente:

"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 este sentido, el derecho a la deducción de las retenciones nace en el momento en que las rentas se abonen o se satisfagan, sin perjuicio de que, si abonadas las rentas, las retenciones no se practican, o se practican

a un importe inferior al debido, por causa imputable a la empresa pagadora, el perceptor de las rentas tendrá derecho a deducirse el importe de la retención."]

No obstante alegar el actor la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 25 de marzo de 2021, dictada en el recurso 8296/2019, que entiende la Sala no resulta de aplicación al presente supuesto, al carecer de identidad y al fijar como doctrina lo siguiente;

"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".

Segundo. *Sobre la posición de las partes.*

Centra el debate la parte recurrente en determinar si un contribuyente del IRPF que percibe ingresos de una entidad obligada a practicar retención e ingreso en la Hacienda Pública, puede deducir las cantidades que deberían ser retenidas e ingresadas en el Tesoro Público por la entidad retenedora. Considera que se ha infringido el art. 99,5 de la ley 35/2006, en relación con el art. 23,1 de la Ley 58/2003, y la jurisprudencia de la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, sentencias de 25 de marzo de 2021 (rec. 8296/2019) y de 31 de mayo de 2021 (rec. 5444/2019).

Señala la recurrente las cuestiones que se suscitan. Así la falta de justificación en la sentencia de instancia del porqué no es de aplicación la nueva jurisprudencia al caso. La ausencia de retención por causa imputable exclusivamente al retenedor. La superación de la antigua jurisprudencia representada por las sentencias de 4 de noviembre y 2 de diciembre, ambas de 2010, posibilitando la deducción en la cuota del retenido, de las retenciones o ingresos a cuenta no practicados por el retenedor, no sólo en fase de declaración o autoliquidación, sino también en la de regularización por parte de los servicios de inspección. La indemnización por despido no fue debida más que al descenso de categoría a segunda división del Villarreal, C.F. con la consiguiente merma de ingresos y no poder asumir el pago de fichas tan altas o bien, como adujo, al comprobar que no había cumplido las expectativas depositadas en su contratación, no existiendo vinculación alguna entre el Villarreal CF y el jugador, por lo que el retenedor fue quien poseía la potestad de decidir la sujeción, o no, a retención.

Añade la parte recurrente, aunque reconoce expresamente con no son cuestiones que atañen directamente al asunto, la cuestión atinente a la prescripción, en el caso enjuiciado no se había producido la prescripción respecto de las obligaciones de retener y de pago principal, por lo que las actuaciones inspectoras debieran haberse iniciado, en primer lugar, con el retenedor y, posteriormente, con el retenido, o mejor aún simultáneamente. Tampoco se discute la referida a procedencia de la deducción de la retención ya sea mediante autoliquidación o mediante liquidación.

Para la Sra. Abogado del Estado no hay infracción del art. 99.5, en tanto que este regula la posible deducción en las autoliquidaciones de IRPF, de retenciones no realizadas por el obligado a ello, o realizadas por importe inferior al debido; no respecto de las efectuadas en un procedimiento de comprobación o inspección, iniciado al no haberse declarado por el contribuyente los ingresos sobre los que se debió hacer la retención, que deberá incluir la totalidad de los ingresos, sin deducción de esas retenciones no practicadas, puesto que el obligado principal a satisfacer el tributo es el que debe abonarlo en su integridad, no siendo la retención nada más que un pago a cuenta, al efecto cita las sentencias de 10 de marzo de 2021, rec. cas. 8116/2019 y 7191/2019; otra sería admitir el impago parcial de la deuda tributaria por el obligado principal a satisfacerla. Añade que las sentencias citadas por el auto de admisión, examinan un supuesto distinto, en el que el contribuyente sí incluyó los ingresos al practicar su autoliquidación y lo que se discutía es si podía o no deducirse, en esa declaración, las cantidades que se debieron retener y no se le retuvieron, en la medida en que le pudiera o no ser imputable el incumplimiento de la obligación de retener, dada su vinculación con el retenedor; la sentencia de 31 de mayo de 2021, rec. cas 5444/2019, aunque permite la deducción de las retenciones no realizadas en el curso de un procedimiento de inspector, se basa en gran medida en la anterior sentencia que no contemplaba el supuesto.

Sobre las alegaciones realizadas sobre la prescripción por parte de la recurrente, considera que la posible prescripción de la obligación del retenedor ni se suscitó en la instancia, ni se alude al mismo en el ATS de 13 de julio de 2022. Tampoco se discutió sobre la procedencia de deducirse la retención no practicada en la autoliquidación del impuesto; como tampoco se analiza la posible sanción, sino simplemente si el obligado principal que incumple

su obligación de tributar íntegramente por los rendimientos que ha cobrado, puede librarse de tributar por la parte de ellos que no fue retenida.

Tercero. Juicio del Tribunal.

El auto de admisión del presente recurso de casación justifica la selección de la cuestión de interés casacional en que hay doctrina jurisprudencial sobre la cuestión, representada por las sentencias de 4 de noviembre de 2010, rec. cas. 4366/2005, y 2 de diciembre de 2010, rec. cas. 331/2006, pero se han producido algunas matizaciones en las sentencias de 25 de marzo de 2021, rec. cas. 8296/2019, y 3 de mayo de 2021, rec. cas. 5444/2019, por lo que "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".

Sin embargo, como a continuación se dirá, las matizaciones que se dice producida en las referidas sentencias, no son tales, sino las respuestas que se dieron a casos puntuales en los que concurrían circunstancias específicas que dieron lugar a la adaptación de la doctrina general a los casos concretos enjuiciados; lo cual no ocurre en el presente.

Las sentencias de 4 de noviembre de 2010, rec. cas. 4366/2005 y de 2 de diciembre de 2010, rec. cas. 331/2006, aún interpretando una norma derogada, debe servirnos como doctrina jurisprudencial, en tanto que la norma actual a interpretar es del mismo tenor, en estas se dijo lo siguiente -añadimos negritas para enfatizar la doctrina fijada-:

"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.

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 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".

Como correctamente señala la Sra. Abogado del Estado, la anterior jurisprudencia cabe complementarla con lo dicho con carácter general, en cuanto distingue entre las dos obligaciones tributarias presentes, por las sentencias de 10 de marzo de 2021, rec. cas. 8116/2019 y 7191/2019 -se añaden negritas-:

"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 pureza, 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".

El art. 99.5 de la LIRPF, posee un contenido semejante:

(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).

"(...)

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-.

(...)

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".

Para la parte recurrente la elevación al íntegro, no sólo es posible mediando declaración o autoliquidación, sino también en los supuestos de regularización, como es el caso, por así haber evolucionado la jurisprudencia, con cita y apoyo de las referidas sentencias.

Pero, ya se adelantó, las citadas sentencias, en modo alguno, modifican la doctrina legal hacia la dirección que señala la parte recurrente.

La sentencia de 25 de marzo de 2021, rec. cas. 8296/2019, sienta la siguiente doctrina, "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" No cabe hacer una lectura general y en abstracto de esta doctrina aplicable a cualquier supuesto y desconectada del caso concreto, puesto que es el caso concreto en que viene a definir y determinar el alcance de dicha doctrina. En primer lugar, se trataba de autoliquidación en que el recurrente había declarado la renta, esto es, sigue la estela de la jurisprudencia tradicional, la especialidad, de ahí la cuestión seleccionada de interés casacional objetivo, es que se trataba de cantidades que procedían de una entidad en la que el perceptor ostentaba el 50% de la misma y era administrador solidario, y esta es la singularidad que se aborda y resuelve, así la cuestión es formulada en el sentido de 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". La ratio decidendi se inserta dentro de la doctrina general, esto es, evitar un enriquecimiento injusto por parte de la Administración, sin que la circunstancia de ser perceptor el administrador poseedor del 50% de la entidad pagadora sea suficiente para excepcionar el régimen general del 99.5 de la LIRPF, en tanto que "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".

No atisbamos a descubrir la razón por la que mantiene la recurrente que estamos ante una modificación de la doctrina legal ya vista. Es más, en este caso no estamos ante una regularización, sino que el obligado tributario había declarado dichas rentas y había realizado la elevación al íntegro; sin que se entre en la sentencia a examinar sobre si la falta de retención o su insuficiencia fue responsabilidad exclusiva del retenedor incumplidor. En definitiva, lo que viene a determinar la sentencia es que es de aplicación el art. 99.5 también en los supuestos en los que el perceptor de la renta es administrador único y partícipe en el 50% de la entidad pagadora, por estar ante dos personas distintas.

En la sentencia de 31 de mayo de 2021, rec. cas. 5444/2019, el supuesto se inserta en el seno de una regularización que llevada "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. Rogelio". En este caso, además el contribuyente era el administrador único de la sociedad pagadora, residiendo la especialidad en que se trataba de retribuciones en especie, y la Administración al liquidar además del importe de dichos gastos ocasionados a la sociedad, añade el pago a cuenta no realizado, esto es, "Pone de relieve que, en el cálculo de la retribución en especie Sr. Rogelio, además de los gastos en sede de la sociedad por importe de 16.938,60 euros, se adicionan 5.928,51 euros en concepto de pago a cuenta, por lo que la cifra imputada por la Inspección en su declaración del IRPF de 2006 como retribución en especie es de 22.867,11 euros". Situación que resultaba ciertamente paradójica, a decir de la parte recurrente "para el cálculo del aumento de la base imponible por el IRPF del Sr. Rogelio sí se tiene en consideración el pago a cuenta tantas veces citado, en cambio, se niega la deducción del mismo pago a cuenta en la cuota de la misma declaración". Esta circunstancia es la que resulta determinante en relación con la cuestión que examinamos, en el recurso de casación 5444/2019 se dilucidaba una cuestión bien diferente, pero despejar esta primera situación resultaba imprescindible a los efectos de dar respuesta a la cuestión de interés casacional planteada, "Determinar si la prescripción de la obligación del pagador-retenedor, de retener e ingresar en el Tesoro, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas 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.

En caso de que la respuesta a la pregunta anterior fuera afirmativa, precisar si, la circunstancia de haber sido el perceptor -obligado tributario principal- administrador único de la sociedad que debió haber practicado la retención (y que no se practicó por causa imputable a esa sociedad retenedora u obligada a ingresar a cuenta), resulta indiferente a efectos de que dicho obligado tributario principal pueda deducirse de la cuota la cantidad que debió ser retenida", (la referencia a la sentencia de 25 de marzo de 2021, rec. cas. 8896/2019, contenida en la sentencia que comentamos, se utiliza en relación con esta segunda cuestión planteada en el auto de admisión).

Al actuar de dicha manera la Administración pone en evidencia que sólo acoge lo que conviene a la mayor recaudación, pero obvia la misma realidad en cuanto perjudica esta. La ratio decidendi de la sentencia resulta bien expresiva, "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)". Con lo cual se sienta la base sobre la que articular la respuesta que a continuación se ofrece, que fue del siguiente tenor, "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".

Resulta bien elocuente que la respuesta, la doctrina jurisprudencial sentada, en sí misma, nada tiene que ver con el caso que nos ocupa; ni desde luego, como reconoce la parte recurrente, la prescripción de la obligación de retener resulta completamente extraña a nuestro asunto. Ya se ha dicho, lo importante de esta sentencia, en cuanto al caso que nos ocupa, para servir de contraste, es que en la regularización llevada a cabo la Administración a los gastos por retribuciones en especie, suma lo que debió retenerse a cuenta.

Pues bien, nuestro caso es bien diferente, el club y el propio contribuyente consideraron que la indemnización estaba exenta, ni se produjo retención, ni fue declarado como rendimiento sujeto por el jugador por lo que no la incluyó en su declaración de IRPF, cuando regulariza la Administración a los 659.145,46€, no adiciona cantidad alguna, se limita, correctamente ante la falta de retención en las circunstancias vistas, a depurar la obligación principal, lo que se muestra conforme con la jurisprudencia de esta Sala en los términos en los que se pronuncia la Sala de instancia.

El que el retenedor, insistimos, en las circunstancias vistas, que considera exenta la cantidad pagada al jugador, con el asentimiento de este, pues así se refleja al no incluirlas en su declaración, podrá dar lugar, en su caso, a las responsabilidades derivadas del incumplimiento de la obligación accesoria, pero resulta jurídicamente irrelevante para trocar o modificar la obligación principal que exclusivamente corresponde a la parte recurrente; resultando un supuesto ajeno al regulado en el art. 99.5 de la LIRPF, que evidentemente no se ha incumplido.

En definitiva, no hay cambio jurisprudencial, ni es necesaria matización alguna de la doctrina legal existente, por más que en este caso no se incumplió el precepto citado, produciéndose la regularización dentro de los cauces propios de la obligación principal que había de depurarse tomando como referencia la cantidad efectivamente percibida por la indemnización acordada.

Cuarto. Sobre las costas.

De conformidad con el artículo 93.4 LJCA, no apreciándose mala fe o temeridad en ninguna de las partes no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

Primero.

No haber lugar al recurso de casación núm. 1321/2023, interpuesto por don Hugo, representado por la procuradora de los tribunales doña María Martínez Virgili, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Tercera) de la Comunidad Valenciana, de fecha 27 de septiembre de 2021, dictada en los recursos contencioso-administrativo acumulados núms. 1485/2020 y 1486/2020, sentencia que se confirma por su corrección jurídica.

Segundo.

Hacer el pronunciamiento sobre costas en los términos expuestos en el último fundamento.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

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.