

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia n.º 737/2026 de 11 de junio de 2026

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Recurso n.º 8290/2023

SUMARIO:

IRPF. Retenciones. *Regularización al retenedor sin que sea exigible previo control individualizado de los perceptores.* La Administración tributaria puede exigir al retenedor las retenciones del IRPF no practicadas sin necesidad de regularizar previamente la situación tributaria de todos los perceptores de las rentas, siempre que conste en el expediente que estos no presentaron declaración por el ejercicio correspondiente. La Sala considera que la obligación de retener es autónoma respecto de la obligación principal del contribuyente y que el único límite a su exigibilidad es evitar un enriquecimiento injusto de la Administración cuando el impuesto ya hubiera sido satisfecho por el perceptor, circunstancia que no concurre si este figura como no declarante. Asimismo, confirma que el incumplimiento de la obligación de retener permite exigir al retenedor tanto los intereses de demora como las sanciones previstas en la Ley General Tributaria.

TRIBUNAL SUPREMO**SENTENCIA****Magistrados/as**

FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
RAFAEL TOLEDANO CANTERO
ISAAC MERINO JARA
MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE
MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA
MIGUEL DE LOS SANTOS GANDARILLAS MARTOS
MARIA DOLORES RIVERA FRADE

TRIBUNAL SUPREMO**Sala de lo Contencioso-Administrativo****Sección Segunda****Sentencia núm. 737/2026**

Fecha de sentencia: 11/06/2026

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 8290/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 10/02/2026

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Procedencia: SECCION 5ª DE LA SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 8290/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

TRIBUNAL SUPREMO**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

Síguenos en...



Sección Segunda**Sentencia núm. 737/2026**

Excmas. Sras. y Excmos. Sres.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Rafael Toledano Cantero

D. Isaac Merino Jara

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

D. Manuel Fernández-Lomana García

D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

D.ª María Dolores Rivera Frade

En Madrid, a 11 de junio de 2026.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 8290/2023, promovido por la Abogacía del Estado, en representación y defensa de la Administración General del Estado, contra la [sentencia núm. 779/2023, de 18 de septiembre, de la Sección Quinta la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid](#), dictada en el recurso contencioso-administrativo tramitado como procedimiento ordinario núm. 1365/2020.

Comparece como parte recurrida Garda Servicios de Seguridad, S.A., representada por la procuradora doña Aurora Gómez-Villaboa Mandri, bajo la dirección letrada de don Fernando Revuelta Gómez-Villaboa.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-El presente recurso de casación se interpuso por la Abogacía del Estado, contra la [sentencia núm. 779/2023, de 18 de septiembre, dictada por la Sección Quinta la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que estimó el recurso núm. 1365/2020](#) formulado por la mercantil Garda Servicios de Seguridad, S.A. frente a las resoluciones de 6 de octubre de 2020, del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, desestimatorias de las reclamaciones económico-administrativas núms. 28/16471/2018, 28/22931/2018, 28/22938/2018, 28/23001/2018, 28/23020/2018, 28/23022/2018, 28/23023/2018, 28/23029/2018, 28/23031/2018, 28/23038/2018, 28/23043/2018, 28/23047/2018, y 28/23048/2018, instadas contra el acuerdo de liquidación provisional dictado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en concepto de retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por períodos mensuales 1 a 12 del ejercicio 2016, por cuantía de 3.730,40 euros, y contra doce acuerdos de imposición de sanción por infracción tributaria consistente en dejar de ingresar en plazo la deuda tributaria resultante de la correcta autoliquidación, en relación con la liquidación provisional practicada.

SEGUNDO.-La Sala de instancia estimó el recurso contencioso-administrativo con sustento en el siguiente razonamiento:

«TERCERO.- Posición de la Sala respecto de las liquidaciones.

[...]

3. Finalmente, se va a acoger el tercero de los motivos de impugnación que se plantean por el recurrente que ha sido tratado en [nuestra sentencia nº 112/2023, recurso 845/2020, de 7 de febrero de 2022](#) en la que se analizan idénticas cuestiones que las suscitadas por la recurrente, por lo que debe de reproducirse lo allí razonado para estimar el recurso.

[...] se desprende la estimación del recurso pues, siguiendo lo razonado en la precedente [Sentencia de la Sección 5ª de esta Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid 21 de julio de 2021 \(recurso 1566/2019\)](#), en el caso, cuando se dicta la liquidación el día 5 de abril de 2015, aún no había transcurrido el plazo de prescripción respecto de los perceptores de los rendimientos, por lo que nada impedía a la Administración comprobar sus obligaciones tributarias correspondientes al ejercicio de 2013.

Aunque, efectivamente, las retenciones liquidadas se limitaran a las que corresponden a contribuyentes que no hubieran presentado la declaración, como dice la citada sentencia, "teniendo en cuenta que las actuaciones efectuadas frente a las personas físicas, en aquella fecha no había transcurrido el plazo de prescripción de cuatro años establecido en el [art. 66 de la Ley General Tributaria](#), por lo que debe considerarse que la Administración Tributaria podía practicar liquidaciones a los perceptores de los rendimientos para determinar la correcta deuda tributaria, sin que conste en el presente caso que la

Síguenos en...



Administración hubiera practicado o no dichas liquidaciones a los perceptores, pudiendo determinar los créditos tributarios correspondientes frente a cada uno de los perceptores de los rendimientos sujetos a retención".

"[N]o consta si frente a cada uno de ellos se siguieron o no actuaciones de comprobación e investigación para determinar la deuda tributaria de cada uno de los obligados tributarios, por lo que no puede considerarse que la liquidación cumpla los criterios fijados por la doctrina del Tribunal Supremo referida. No pudiendo considerarse suficiente a estos efectos la referencia genérica en la liquidación que 'constan, a la fecha de emisión de la liquidación, en la base de datos de la AEAT como NO DECLARANTES de IRPF'."[...]».

Y después de la extensa cita concluye afirmando:

[...] [c]oncurren estas mismas circunstancias en el caso de autos, en que se constata en la liquidación que "La totalidad de los perceptores que están incluidos en la regularización constan, a la fecha de emisión de la liquidación, en la base de datos de la AEAT como NO DECLARANTES de IRPF en el ejercicio objeto de comprobación, con objeto de evitar el enriquecimiento injusto por parte de la Hacienda Pública, ya que la obligación principal no ha sido satisfecha por todos y cada uno de sus intervinientes"; pero no consta si frente a cada uno de ellos se siguieron o no actuaciones de comprobación e investigación para determinar la deuda tributaria de cada uno de los obligados tributarios. Y no se considera suficiente la referencia genérica en la liquidación, como venimos razonando. La anulación de la liquidación conlleva asimismo la de la sanción derivada de aquélla y de la que trae causa directa, sin necesidad de entrar en el análisis de la propia resolución sancionadora ni de pronunciamiento alguno sobre las cuestiones planteadas en la demanda con relación a la misma (sentencias de la Sección 5ª, de 4-04-2016, rec. 335/2014, y 18-07-2018, rec. 804/2016). Procede, en consecuencia, estimar el recurso contencioso-administrativo y anular las resoluciones administrativas impugnadas, dejándolas sin efecto».

El abogado del Estado preparó recurso de casación contra la meritada sentencia, identificando como normas legales que se consideran infringidas: (i) el artículo 99 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»]; y (ii) el artículo 108 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero (BOE de 31 de marzo) [«RIRPF»].

La Sala *a quo* tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 8 de noviembre de 2023.

TERCERO.-Preparado el recurso en la instancia y emplazadas las partes para comparecer ante [esta Sala, por auto de 9 de octubre de 2024](#), la Sección de Admisión de esta Sala acuerda:

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

2.1. Determinar si la Administración puede exigir la retención no practicada al retenedor sin proceder a regularizar previamente a todos y cada uno de los contribuyentes a los que la entidad no retuvo cuando en el expediente administrativo se ha acreditado que los sujetos pasivos del IRPF no presentaron autoliquidación por dicho concepto.

2.2. Aclarar si en los supuestos en que no sea posible regularizar la obligación de practicar retenciones a cuenta del IRPF al retenedor, aun así, la Administración tributaria pueden exigir al retenedor los efectos perjudiciales que para la Administración hayan producido por el hecho de no haberse practicado la retención, en concreto precisar si pueden exigirse al retenedor los intereses de demora e imponerle las correspondientes sanciones por dejar de ingresar en plazo.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

3.1. El artículo 99 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.

3.2. El artículo 108 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero.

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.-Notificada la anterior resolución a las partes personadas y dentro del plazo fijado en el art. 92.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa [«LJCA»], la representación legal de la Administración General del Estado, mediante escrito registrado el 25 de

noviembre de 2024, interpuso el recurso de casación en el que aduce que, en el presente caso, «[...] los obligados tributarios principales en ningún momento presentaron autoliquidación por IRPF, figurando en la Base de Datos de la AEAT como no declarantes. Siendo ello así, la Sentencia del TSJ de Madrid [...] añade una exigencia adicional que no contempla la jurisprudencia a la que se ha hecho mención: que la Administración no puede regularizar a un retenedor sin haber regularizado previamente a todos y cada uno de los contribuyentes a los que la entidad no retuvo y que no presentaron declaración del IRPF. [...]», lo que supone -se afirma- «[...] que en la práctica la Administración nunca pudiera regularizar al retenedor»; argumentación que no tiene en cuenta «[...] que el sistema de retención es un instrumento fundamental en nuestro sistema tributario, esto plantearía un importante problema para la adecuada comprobación y aplicación de los impuestos directos. En especial, en el caso de los contribuyentes que no tienen obligación de presentar la declaración del IRPF (y no la presentan) la retención se constituye como la tributación que corresponde, y que realmente la liquida el retenedor [...]» (págs. 8-9 del escrito de interposición).

Y respecto a los intereses de demora y sanciones también anulados por la sentencia impugnada junto con la liquidación, con cita de la jurisprudencia de esta Sala, sostiene la parte recurrente que «[...] incluso si no procediera la regularización del retenedor, la anulación de la liquidación no debería alcanzar a los efectos del incorrecto cumplimiento de la obligación de retener, es decir, a la liquidación de los intereses de demora correspondientes y la sanción que pudiera proceder de comprobarse la existencia de una conducta culpable, dado que, si no pudieran exigirle esos efectos perjudiciales, el retenedor no tendría ningún incentivo para cumplir correctamente sus obligaciones de retener» (pág. 10).

Finalmente solicita el dictado de sentencia que «[...] case la sentencia recurrida y declare que:

- La Administración tributaria puede exigir la retención no practicada al retenedor sin proceder a regularizar previamente a todos y cada uno de los contribuyentes a los que la entidad no retuvo cuando en el expediente administrativo se ha acreditado que los sujetos pasivos del IRPF no presentaron autoliquidación por dicho concepto, con exigencia de los intereses y sanciones que el retenedor pueda merecer.

- En los supuestos en que no sea posible regularizar la obligación de practicar retenciones a cuenta del IRPF al retenedor, aun así, la Administración tributaria pueden exigir al retenedor los efectos perjudiciales que para la Administración hayan producido por el hecho de no haberse practicado la retención, en concreto los intereses de demora y las correspondientes sanciones por dejar de ingresar en plazo.

y, acto seguido, dicte fallo por el que se desestime el recurso contencioso administrativo interpuesto en la instancia confirmando la resolución del TEARM impugnada».

QUINTO.-Conferido traslado de la interposición del recurso a la parte recurrida, la procuradora de la mercantil Garda Servicios de Seguridad, S.A. presenta, el día 21 de enero de 2025, escrito de oposición en el que arguye «[...] que la aplicación estricta y correcta de la prohibición del enriquecimiento injusto debe contemplar, sin excepción alguna, cualquier supuesto en el que se haya podido producir el pago del IRPF del contribuyente objeto de retención, no sólo por haber presentado o no su autoliquidación, sino también porque la propia Administración tributaria ha podido dictar una liquidación en el seno de cualquiera de las actuaciones indicadas de las que haya resultado el pago de la cuota tributaria del IRPF de ese contribuyente». Sin embargo -añade-, «[...] parece que la propia Administración tributaria quiere ceñir la aplicación de la doble imposición y el enriquecimiento injusto exclusivamente a la circunstancia de que el retenido no haya presentado declaración del IRPF [...]», sin tener en cuenta «[...] que la Administración tributaria dispone de los datos y medios necesarios para conocer si las todas personas objeto de la retención exigida a la parte recurrida han cumplido con la obligación principal, que se hace efectiva con el pago de la cuota correspondiente del IRPF, con independencia de que ese pago se haya realizado vía autoliquidación o vía liquidación administrativa» (págs. 3-4 del escrito de oposición).

Sobre la segunda de las cuestiones casacionales planteadas, en el caso de que esta Sala estime el recurso de casación, la parte recurrida entiende que, «[...] para el caso de que se estime como procedente que efectivamente la Administración tributaria puede exigir al retenedor los efectos perjudiciales que para la Administración se hayan producido por el hecho de no haberse practicado la retención [...]», esta «[...] cuestión de las concretas sanciones impuestas debería ser objeto de decisión por el TSJM, en caso de confirmarse la procedencia de las liquidaciones tributarias anuladas» (pág. 8), y suplica a la Sala que «[...] dict[e] sentencia desestimando el presente recurso de casación y confirmando la Sentencia del TSJ de Madrid».

SEXTO.-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 10 de febrero de 2026, fecha en que tuvo lugar dicho acto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- *Objeto del presente recurso de casación.*

Se impugna en el presente recurso de casación la [sentencia núm. 779/2023, de 18 de septiembre, dictada por la Sección Quinta la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que estimó el recurso núm. 1365/2020](#) promovido por la entidad Garda Servicios de Seguridad, S.A. contra

Síguenos en...



las resoluciones de 6 de octubre de 2020, del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, desestimatorias de las reclamaciones económico-administrativas núms. 28/16471/2018, 28/22931/2018, 28/22938/2018, 28/23001/2018, 28/23020/2018, 28/23022/2018, 28/23023/2018, 28/23029/2018, 28/23031/2018, 28/23038/2018, 28/23043/2018, 28/23047/2018, y 28/23048/2018, instadas frente al acuerdo de liquidación provisional dictado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en concepto de retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por períodos mensuales 1 a 12 del ejercicio 2016, por cuantía total de 3.730,40 euros, y contra doce acuerdos de imposición de sanción por infracción tributaria consistente en dejar de ingresar en plazo la deuda tributaria resultante de la correcta autoliquidación, en relación con la liquidación provisional practicada.

SEGUNDO.- Antecedentes del litigio.

Del análisis del expediente administrativo y de las actuaciones judiciales resultan los siguientes antecedentes de interés:

1º.-Autoliquidación.

Dentro del plazo reglamentario, la entidad Garda Servicios De Seguridad, S.A presentó las oportunas autoliquidaciones mensuales de los meses de enero a diciembre correspondientes al ejercicio 2016 por el concepto de retenciones a ingresos a cuenta del IRPF (-Modelo 111-) sobre rendimientos del trabajo y de actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de renta correspondientes al IRPF.

2º.-Acuerdo de Liquidación.

Examinadas las citadas autoliquidaciones, la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la AEAT en Madrid acordó el inicio de un procedimiento de comprobación limitada que, tras cumplir con los trámites previstos legalmente y con audiencia de la interesada, culminó con el acuerdo de liquidación provisional de 13 de julio de 2018 del que resultó una cuota total a ingresar de 3.730,40 euros, según el detalle del mismo.

En dicho acuerdo de liquidación se indica expresamente que:

«La totalidad de los perceptores que están incluidos en la regularización constan, a la fecha de emisión de la liquidación, en la base de datos de la AEAT como NO DECLARANTES de IRPF en el ejercicio objeto de comprobación, con objeto de evitar el enriquecimiento injusto por parte de la Hacienda Pública, ya que la obligación principal no ha sido satisfecha por todos y cada uno de sus intervinientes».

3º.-Acuerdo de imposición de sanción.

La Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la AEAT en Madrid dictó doce acuerdos de imposición de sanción por infracción tributaria consistente en dejar de ingresar en plazo la deuda tributaria resultante de la correcta autoliquidación, uno por cada una de las doce mensualidades del ejercicio 2016.

4º.-Interposición de reclamaciones económico-administrativas.

Contra el acuerdo de liquidación y los acuerdos de imposición de sanción, la mercantil Garda Servicios De Seguridad, S.A. interpuso las correspondiente reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico- Administrativo Regional de Madrid.

El de 6 de octubre de 2020 el Tribunal Regional dictó diversas resoluciones por las que desestimó las reclamaciones económico-administrativas interpuestas. El TEAR indica en sus resoluciones que:

«[...] Por todo lo anterior cabe concluir que, una vez liquidado el impuesto principal por los perceptores de las rentas sujetas a retención, la Administración Tributaria sólo podrá exigir al retenedor el importe correspondiente a la diferencia entre la retención practicada y la que debió practicarse cuando compruebe que el perceptor, al amparo de lo dispuesto en la Ley del IRPF, dedujo de la cuota la cantidad que debió ser retenida. En el expediente administrativo obra acuerdo de liquidación provisional en cuya motivación se hace constar que los contribuyentes incluidos en la relación de perceptores no han presentado autoliquidación por el IRPF del año 2016. En consecuencia, en el supuesto que nos ocupa, en que la Administración, mediante consulta a su base de datos, ha comprobado que el perceptor de las rentas sujetas a retención no ha presentado autoliquidación por el IRPF, la exigencia de la retención eludida no constituye un supuesto de doble imposición ni de enriquecimiento injusto, por lo que las pretensiones actoras deben ser desestimadas [...]».

5º.-Interposición del recurso contencioso-administrativo.

La mercantil Garda Servicios De Seguridad, S.A. interpuso recurso contencioso-administrativo contra la mencionada resolución, que se tramitó con el núm. 1365/2020 ante la Sección Quinta la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, dictando sentencia estimatoria que es objeto del presente recurso de casación.

TERCERO.- La argumentación de la sentencia recurrida.

Síguenos en...



La *ratio decidendi* de la sentencia se contiene en el Fundamento de Derecho Cuarto, que tras citar otros precedentes de la misma Sala (sentencia núm. 112/2023, sentencia de 21 de julio de 2021 (recurso 1566/2019) y sentencia de 21 de diciembre de 2021 (recurso 682/2021)). Tras citar literalmente estos precedentes, afirma:

«[...] se desprende la estimación del recurso pues, siguiendo lo razonado en la precedente [Sentencia de la Sección 5ª de esta Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid 21 de julio de 2021 \(recurso 1566/2019\)](#), en el caso, cuando se dicta la liquidación el día 5 de abril de 2015, aún no había transcurrido el plazo de prescripción respecto de los perceptores de los rendimientos, por lo que nada impedía a la Administración comprobar sus obligaciones tributarias correspondientes al ejercicio de 2013.

Aunque, efectivamente, las retenciones liquidadas se limitaran a las que corresponden a contribuyentes que no hubieran presentado la declaración, como dice la citada sentencia, "teniendo en cuenta que las actuaciones efectuadas frente a las personas físicas, en aquella fecha no había transcurrido el plazo de prescripción de cuatro años establecido en el [art. 66 de la Ley General Tributaria](#), por lo que debe considerarse que la Administración Tributaria podía practicar liquidaciones a los perceptores de los rendimientos para determinar la correcta deuda tributaria, sin que conste en el presente caso que la Administración hubiera practicado o no dichas liquidaciones a los perceptores, pudiendo determinar los créditos tributarios correspondientes frente a cada uno de los perceptores de los rendimientos sujetos a retención".

"[N]o consta si frente a cada uno de ellos se siguieron o no actuaciones de comprobación e investigación para determinar la deuda tributaria de cada uno de los obligados tributarios, por lo que no puede considerarse que la liquidación cumpla los criterios fijados por la doctrina del Tribunal Supremo referida. No pudiendo considerarse suficiente a estos efectos la referencia genérica en la liquidación que 'constan, a la fecha de emisión de la liquidación, en la base de datos de la AEAT como NO DECLARANTES de IRPF'."

Concurren estas mismas circunstancias en el caso de autos, en que se constata en la liquidación que "La totalidad de los perceptores que están incluidos en la regularización constan, a la fecha de emisión de la liquidación, en la base de datos de la AEAT como NO DECLARANTES de IRPF en el ejercicio objeto de comprobación, con objeto de evitar el enriquecimiento injusto por parte de la Hacienda Pública, ya que la obligación principal no ha sido satisfecha por todos y cada uno de sus intervinientes"; pero no consta si frente a cada uno de ellos se siguieron o no actuaciones de comprobación e investigación para determinar la deuda tributaria de cada uno de los obligados tributarios. Y no se considera suficiente la referencia genérica en la liquidación, como venimos razonando. La anulación de la liquidación conlleva asimismo la de la sanción derivada de aquélla y de la que trae causa directa, sin necesidad de entrar en el análisis de la propia resolución sancionadora ni de pronunciamiento alguno sobre las cuestiones planteadas en la demanda con relación a la misma (sentencias de la Sección 5ª, de 4-04-2016, rec. 335/2014, y 18-07-2018, rec. 804/2016). Procede, en consecuencia, estimar el recurso contencioso-administrativo y anular las resoluciones administrativas impugnadas, dejándolas sin efecto [...)].

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

CUARTO.- Cuestión de interés casacional y marco normativo.

La [Sección de Admisión de esta Sala, por auto de 9 de octubre de 2024](#), acordó admitir el presente recurso de casación para el examen de la siguiente cuestión de interés casacional:

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

2.1. Determinar si la Administración puede exigir la retención no practicada al retenedor sin proceder a regularizar previamente a todos y cada uno de los contribuyentes a los que la entidad no retuvo cuando en el expediente administrativo se ha acreditado que los sujetos pasivos del IRPF no presentaron autoliquidación por dicho concepto.

2.2. Aclarar si en los supuestos en que no sea posible regularizar la obligación de practicar retenciones a cuenta del IRPF al retenedor, aun así, la Administración tributaria pueden exigir al retenedor los efectos perjudiciales que para la Administración hayan producido por el hecho de no haberse practicado la retención, en concreto precisar si pueden exigirse al retenedor los intereses de demora e imponerle las correspondientes sanciones por dejar de ingresar en plazo.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

3.1. El [artículo 99 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.

3.2. El artículo 108 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero.

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».

En cuanto al marco normativo relevante es el siguiente:

1. El artículo 99 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que dispone:

«1. En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los pagos a cuenta que, en todo caso, tendrán la consideración de deuda tributaria, podrán consistir en:

- a) Retenciones.
- b) Ingresos a cuenta.
- c) Pagos fraccionados.

2. Las entidades y las personas jurídicas, incluidas las entidades en atribución de rentas, que satisfagan o abonen rentas sujetas a este impuesto, estarán obligadas a practicar retención e ingreso a cuenta, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al perceptor, en la cantidad que se determine reglamentariamente y a ingresar su importe en el Tesoro en los casos y en la forma que se establezcan. Estarán sujetos a las mismas obligaciones los contribuyentes por este impuesto que ejerzan actividades económicas respecto a las rentas que satisfagan o abonen en el ejercicio de dichas actividades, así como las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en territorio español, que operen en él mediante establecimiento permanente, o sin establecimiento permanente respecto a los rendimientos del trabajo que satisfagan, así como respecto de otros rendimientos sometidos a retención o ingreso a cuenta que constituyan gasto deducible para la obtención de las rentas a que se refiere el apartado 2 del artículo 24 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Cuando una entidad, residente o no residente, satisfaga o abone rendimientos del trabajo a contribuyentes que presten sus servicios a una entidad residente vinculada con aquélla en los términos previstos en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades o a un establecimiento permanente radicado en territorio español, la entidad o el establecimiento permanente en el que preste sus servicios el contribuyente, deberá efectuar la retención o el ingreso a cuenta».

2. Por otra parte, el artículo 108 RIRPF, bajo la rúbrica "Obligaciones formales del retenedor y del obligado a ingresar a cuenta", establece:

«1. El sujeto obligado a retener y practicar ingresos a cuenta deberá presentar, en los primeros veinte días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero, declaración de las cantidades retenidas y de los ingresos a cuenta que correspondan por el trimestre natural inmediato anterior, e ingresar su importe en el Tesoro Público.

No obstante, la declaración e ingreso a que se refiere el párrafo anterior se efectuará en los veinte primeros días naturales de cada mes, en relación con las cantidades retenidas y los ingresos a cuenta que correspondan por el mes inmediato anterior, cuando se trate de retenedores u obligados en los que concurren las circunstancias a que se refieren los números 1.º y 2.º del apartado 3 del artículo 71 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.

Lo dispuesto en el párrafo anterior resultará igualmente aplicable cuando se trate de retenedores u obligados a ingresar a cuenta que tengan la consideración de Administraciones públicas, incluida la Seguridad Social, cuyo último Presupuesto anual aprobado con anterioridad al inicio del ejercicio supere la cantidad de 6 millones de euros, en relación con las cantidades retenidas y los ingresos a cuenta correspondientes a las rentas a que se refieren los párrafos a) y c) del apartado 1 y el párrafo c) del apartado 2 del artículo 75 del presente Reglamento.

No obstante lo anterior, la retención e ingreso correspondiente, cuando la entidad pagadora del rendimiento sea la Administración del Estado y el procedimiento establecido para su pago así lo permita, se efectuará de forma directa.

El retenedor u obligado a ingresar a cuenta presentará declaración negativa cuando, a pesar de haber satisfecho rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta, no hubiera procedido, por razón de su cuantía, la práctica de retención o ingreso a cuenta alguno. No procederá presentación de declaración negativa cuando no se hubieran satisfecho, en el período de declaración, rentas sometidas a retención e ingreso a cuenta».

Síguenos en...



QUINTO.- *Los escritos de las partes en el recurso de casación.***A) La posición de la parte recurrente, Administración del Estado - AEAT**

La Abogacía del Estado afirma que en la sentencia recurrida, que reitera lo decidido por la Sala de lo CA del TSJ de Madrid en otros muchos pronunciamientos anteriores que la misma cita, se exige a la Administración Tributaria algo que no está previsto ni en la norma legal que regula la obligación autónoma de retener, ni en la jurisprudencia que cita la sentencia recurrida, a saber -según interpreta el abogado del Estado- la obligación de regularizar uno a uno a los perceptores antes de dirigirse contra el retenedor. Expone que la obligación del retenedor es autónoma, y su finalidad es asegurar el ingreso del impuesto. Afirma que validar la tesis de la sentencia recurrida convertiría al sistema de retenciones en un mecanismo inoperante, que obligaría a la AEAT a revisar multitud de declaraciones cuando los perceptores en muchos casos ni siquiera están obligados a declarar, antes de poder regularizar eventuales incumplimientos de la obligación de retener que, por otra parte, es autónoma conforme al régimen legal establecido.

Concluye que el criterio de la sentencia "añade una exigencia adicional" que no contempla la jurisprudencia [[STS 16 de julio de 2008 \(rec. 398/2004\)](#), FD sexto] precedida en el mismo sentido por la [STS de 5 de marzo de 2008 \(rec. 3499/2002\)](#) y seguida de la [STS de 21 de mayo de 2009 \(rec. 2255/2009\)](#) ni las posteriores. La sentencia recurrida exige que la AEAT pruebe si cada perceptor presentó o no declaración y si hubo pago por liquidación administrativa. Frente a ello el Abogado del Estado afirma que basta con constatar que los retenidos son "no declarantes" y que no consta pago alguno en la base de datos, y añade que, para los no obligados a declarar, la "retención es la tributación efectiva", sin perjuicio del derecho a presentar la declaración liquidación correspondiente.

Respecto a la jurisprudencia del TS, el abogado del Estado sostiene que la doctrina de la [STS de 16 de julio de 2008](#) y las demás que la reiteran no exige que la AEAT regularice uno por uno a los perceptores; sólo exige evitar duplicidad si ya hubo pago. Si los perceptores no declararon, no puede haber doble imposición y, por tanto, no existe riesgo alguno de enriquecimiento injusto, que es lo que pretende evitar esta jurisprudencia del TS, porque la obligación principal no está extinguida.

Concluye que el TSJ interpreta erróneamente y de manera expansiva el sentido de esa jurisprudencia al extender "el concepto de pago previo" a cualquier posible vía administrativa que sería puramente hipotética.

B) La posición de la parte recurrida, Garda Seguridad S.A.

La oposición de Garda Seguridad, S.A. sostiene que la sentencia impugnada aplicó correctamente la doctrina del Tribunal Supremo que se cita en la misma, sobre la prohibición de la doble imposición en materia de retenciones a cuenta del IRPF, pues la condición de "no declarante" de los perceptores no bastaría - según interpreta la recurrida - para dirigir la regularización contra el retenedor, sin verificación individual, respecto a los sujetos a los que se debió practicar la retención, de la inexistencia de pago por cualquier vía (autoliquidación o liquidación administrativa). Destaca que el expediente administrativo, si bien incorpora la constatación de que los perceptores figuran como "no declarante" en IRPF en las bases de datos internas de la AEAT, no efectúa comprobaciones individuales, perceptor a perceptor, de la constancia de ausencia de pagos o liquidaciones en esos mismos ejercicios, que descarten cualquier posibilidad de duplicidad, lo que avala -a su entender- la estimación que hizo el TSJ Madrid y la anulación de la liquidación y, consecuentemente, de las sanciones.

El escrito de oposición de Garda S.A. sostiene que la doctrina jurisprudencial contenida en la [STS 16 de julio de 2008 \(rec. 398/2004\)](#) y posteriores, subordinan la exigibilidad *ex post* de la retención a la ausencia de pago previo de la deuda principal por el perceptor; si el contribuyente hubiera pagado, la exigencia al retenedor duplicaría el cobro y produciría enriquecimiento injusto. Argumenta que, por facilidad probatoria, corresponde a la Administración acreditar que no ha habido pago por ninguna vía, y que no bastan constatar, como hizo la Administración, la ausencia de declaración por IRPF por el perceptor, que considera genérica. En esa línea, sostiene que "no declarante" no equivale a "no pago", pues no descarta un pago que, afirma, podría derivar de otras actuaciones de gestión o inspección que culminen en liquidación y abono. La sentencia recurrida -dice Garda S.A.- se limitó a exigir ese estándar probatorio, que aquí no se cumplió.

En oposición a la tesis de la Abogacía del Estado, Garda S.A. argumenta que ni la jurisprudencia ni la sentencia recurrida imponen que la AEAT regularice "uno a uno" a todos los perceptores *ex ante*; lo que imponen, dice, es evitar la duplicidad, lo que exige comprobaciones suficientes y verificables que descarten el pago por cualquier vía antes de exigir al retenedor. En el caso, afirma que no consta en el expediente tal verificación individualizada ni la constancia negativa de liquidaciones o pagos por perceptor; sólo consta la verificación de que constan como "no declarante" por el IRPF en el ejercicio en cuestión, lo que el TSJ reputó insuficiente.

Respecto a la autonomía de intereses y sanciones, tipicidad y culpabilidad, Garda S.A. admite la doctrina de esta Sala conforme a la cual, aunque no proceda regularizar la retención para evitar la duplicidad, sí pueden exigirse al retenedor los efectos perjudiciales (intereses y sanciones) derivados del incumplimiento de su obligación autónoma de retener, siempre que concurren tipicidad y culpabilidad. Pero agrega que el

tipo aplicado por la Administración ([art. 191 LGT](#): dejar de ingresar la deuda de la autoliquidación) no encajaría cuando, precisamente por la prohibición de duplicidad, la cuota exigible al retenedor podría ser cero, pues faltaría el perjuicio económico en sede del retenedor; si procediera sanción, afirma, el encaje más adecuado sería el [art. 199 LGT](#) (autoliquidación inexacta sin perjuicio).

Añade que, en cualquier caso, la sentencia de instancia no examinó la culpabilidad ni graduación de la sanción, de modo que, si esta Sala estimara el recurso respecto a la posibilidad de sancionar, debería retrotraerse para que la instancia depure tipo, culpabilidad y graduación.

En síntesis, la oposición de Garda S.A. interesa la confirmación de la anulación de la liquidación por insuficiencia probatoria, al no haberse acreditado el no pago más allá de la constatación de "no declarante", y que, en materia sancionadora, si esta Sala reafirma la autonomía de intereses y sanciones, se acuerde la retroacción para enjuiciar tipicidad (191/199 LGT), culpabilidad y graduación, con arreglo a la doctrina que se fije.

SEXTO.- El juicio de la Sala.

La cuestión controvertida en este recurso de casación radica en determinar, primero, si la Administración puede exigir al retenedor que abona rendimientos del trabajo personal sujetos a IRPF la retención no practicada, previa constatación de que los perceptores de las rentas sobre las que se practicó una retención inferior a la exigible, figuran como "no declarantes" del IRPF, o si debe acreditar, adicionalmente, que no ha existido pago previo de la obligación principal mediante cualquier procedimiento de regularización tributaria, y si no habiendo transcurrido aún el respectivo plazo de prescripción, debe acudir previa e inexorablemente a la regularización del perceptor de la renta sobre la que no se practicó correctamente la regularización, antes de proceder a la regularización de las retenciones en sede del retenedor. En segundo lugar, se suscita si, en el caso de que no procediera exigir la retención por insuficiente acreditación del "no pago", si aun así la Administración puede exigir al retenedor los intereses de demora, y eventualmente sancionar esta conducta como constitutiva de una infracción tributaria del [art. 191.1 LGT](#), dada la autonomía de esta obligación respecto de la principal.

La sentencia recurrida anula la actuación regularizadora, así como la sanción impuesta, al considerar que la Administración debía haber acreditado, no ya que no se ha producido la presentación de declaración por el perceptor de las rentas que no fueron sometidas a retención, sino, además, que no se había producido ninguna actuación de comprobación, inspección, regularización, etc, respecto al mismo. Adicionalmente, argumenta la sentencia recurrida que, al no estar prescrita para la Administración la posibilidad de comprobar y regularizar las obligaciones tributarias de los respectivos perceptores de las rentas sobre las que no se practicó la retención, no se podría dar por excluido el riesgo de doble imposición, puesto que la Administración podría regularizar al retenedor y, posteriormente, al perceptor.

El fundamento de la razón de decidir de la sentencia recurrida se sustenta en la asunción de lo argumentado en una extensa cita de sentencias precedentes de la misma Sala, cuyas circunstancias afirma ser iguales que la del caso examinado, y en la que, a modo de cierre, asevera lo siguiente:

«[...] cuando se dicta la liquidación [...], aún no había transcurrido el plazo de prescripción respecto de los perceptores de los rendimientos, por lo que nada impedía a la Administración comprobar sus obligaciones tributarias correspondientes al ejercicio [...].

Aunque, efectivamente, las retenciones liquidadas se limitaran a las que corresponden a contribuyentes que no hubieran presentado la declaración, como dice la citada sentencia, "teniendo en cuenta que las actuaciones efectuadas frente a las personas físicas, en aquella fecha no había transcurrido el plazo de prescripción de cuatro años establecido en el [art. 66 de la Ley General Tributaria](#), por lo que debe considerarse que la Administración Tributaria podía practicar liquidaciones a los perceptores de los rendimientos para determinar la correcta deuda tributaria, sin que conste en el presente caso que la Administración hubiera practicado o no dichas liquidaciones a los perceptores, pudiendo determinar los créditos tributarios correspondientes frente a cada uno de los perceptores de los rendimientos sujetos a retención [...]».

En definitiva, la sentencia recurrida subordina por completo la posibilidad de que la Administración tributaria regularice en sede del retenedor, a la circunstancia de que previamente regularice la situación del perceptor de la renta, en tanto exista tal posibilidad. Tal subordinación introduce un requisito que no cuenta con respaldo en ninguna norma legal o reglamentaria, pero tampoco en la jurisprudencia de esta Sala del Tribunal Supremo que invoca la sentencia recurrida, y vulnera la autonomía de la obligación de retener que deriva del [art. 99 de la LIRPF](#) y [art. 108 de su Reglamento](#), así como del [art. 37.2 LGT](#). Además, excede del alcance y razón de ser de la jurisprudencia de esta Sala del Tribunal Supremo que invoca la sentencia recurrida, que es evitar el enriquecimiento injusto de la Administración, riesgo que en este caso aparece excluido, al acreditarse la condición de no declarantes en IRPF de los perceptores de las rentas sujetas a la retención. Como expone la [STS de 5 de noviembre de 2012 \(rcud 338/2009\)](#), nuestra Sala ha excluido la posibilidad de «[...] exigir retenciones no practicadas, para evitar un enriquecimiento injusto por parte de la Administración, una vez declarada e ingresada y, por tanto, extinguida por el sujeto pasivo la obligación tributaria principal, ya que si el contribuyente ha pagado la cuota tributaria no tiene sentido que la

Administración despliegue la pretensión de cobro sobre el retenedor, pues ello determinaría un doble cobro de la cuota correspondiente a la retención del contribuyente en su declaración, en primer lugar, y del retenedor después [...]. Así nos hemos pronunciado en las [sentencias, entre otras, de 27 de febrero de 2007 \(RCA 2400/2002\), de 5 de marzo de 2008 \(RCA 3449/02\), de 21 de mayo de 2009 \(RCA 8280/2002\) y de 24 de septiembre de 2009 \(RCA 8280/2002\)](#), si bien ya en la citada [STS de 5 de noviembre de 2012](#), esta Sala advirtió que «[...] esta doctrina no resulta aplicable, como se recuerda en la [sentencia de 16 de Julio de 2008 \(cas. 398/2004\)](#) en aquellos supuestos en los que no se haya extinguido la obligación principal, bien por la falta de presentación de la declaración o por la omisión de la renta en la declaración presentada, y en los casos de declaraciones con deducción de mayores retenciones que las practicadas, ante lo que establecían los [artículos 36.1 de la ley 44/1978](#), [98. Dos de la Ley 18/1991](#), [82.5 de la ley 40/1998](#) y [99.5 de la ley 35/2006](#), en relación con los trabajadores de la empresa privada, como así se reconoce en la [sentencia de 28 de mayo de 2010 \(cas. 796/2005\)](#), aunque estos supuestos no son ahora cuestionados [...]».

Es por ello que en situaciones como la examinada en la referida [STS de 5 de noviembre de 2012 \(recurso casación unificación de doctrina 338/2009\)](#) se desestima el recurso de casación para unificación de doctrina respecto a una sentencia de instancia en que se ratificó la práctica de la regularización al retenedor cuando «[...] no consta que el contribuyente o el retenedor hubieran practicado declaración ni retención en relación a la indemnización percibida y que en el acta levantada al contribuyente se tomaron en consideración las cantidades que debió haber retenido la pagadora [...]», pues, como dice la [STS de 25 de julio de 2012 \(rcud 390/2010\)](#) no concurre en modo alguno una actuación de enriquecimiento injusto por la Administración al regularizar al retenedor cuando consta «[...] que el sujeto pasivo no ha tributado por ellas [las rentas que debieron someterse a retención], pues entiende que tales cantidades están exentas, lo que hace suponer que los sujetos pasivos no declararon las cantidades controvertidas como rentas. En estas circunstancias la exigencia al retenedor de la retención no sólo no resulta un enriquecimiento injusto sino que es obligada [...]», y, como afirma nuestra [STS de 25 de julio de 2012 \(rcud 390/2010, ECLI:ES:TS:2012:5804\)](#), al examinar la carga de la prueba en tales situaciones, «[...] [e]l éxito de la alegación de la actora requeriría que esta hubiese demostrado que los sujetos pasivos hubiesen incluido en la base imponible de su impuesto sobre la renta, las cuantías litigiosas controvertidas, prueba que no se ha efectuado [...]».

En efecto, el [artículo 99 de la Ley del IRPF](#) y el art. 108 de su Reglamento establecen una obligación autónoma de retener a cargo del pagador, diseñada como elemento estructural del sistema de pagos a cuenta, cuya efectividad no puede quedar subordinada a que la Administración haya efectuado previamente la comprobación individualizada de cada perceptor, ni a que, en tanto exista plazo para ejercer la acción para liquidar respecto al mismo, agote dicha acción antes de dirigirse contra el retenedor, que es lo que, en definitiva, exige la sentencia recurrida. por más que el escrito de oposición de Garda S.A. trata de reducir el alcance de la tesis de la sentencia de instancia, que acogió su planteamiento y pretensiones, afirmando que «[...] quizás no sea necesario que la Administración tributaria proceda a regularizar previamente a todos y cada uno de los perceptores, pero al menos sí puede certificar, tras las necesarias comprobaciones en sus bases de datos, que esos mismos perceptores no han sido objeto de liquidación por esa misma Administración tributaria y que conforme a los datos en poder de esa misma Administración tributaria los indicados perceptores reúnen las condiciones contempladas en el [artículo 96 de la Ley 35/2006, del IRPF](#), para no resultar obligados a declarar en el ejercicio correspondiente [...]».

No existe fundamento para la exigencia que impone la sentencia recurrida ni en las normas en aplicación ni en la jurisprudencia de esta Sala, que es interpretada y aplicada erróneamente por la sentencia recurrida, con infracción del art. 99 LRIPF y art. 108 de su Reglamento, tal y como ha sido interpretada por esta Sala. Nuestra jurisprudencia, anteriormente transcrita, ha delimitado con claridad que el límite material a la regularización de la retención no practicada es evitar el enriquecimiento injusto para la Administración derivado de la existencia del pago previo de la obligación principal por el contribuyente, pues en tal caso la exigencia de la retención generaría un supuesto de doble imposición y, con ello, un enriquecimiento injusto de la Hacienda Pública. Pero fuera de este escenario, esto es, cuando no conste acreditado el pago de la cuota -y en este caso consta de forma indubitada que no se ha efectuado declaración del IRPF por el perceptor, que figura en las bases de datos como no declarante- la Administración conserva intacta su facultad para regularizar y exigir la retención que debió haberse practicado, conforme reiteran, entre otras ya citadas, las [sentencias de esta Sala de 5 de marzo de 2008 \(ES:TS:2008:1606\)](#) y 16 de julio de 2008 ([ES:TS:2008:4207](#)), reproducidas extensamente en la sentencia recurrida pero cuya doctrina es aplicada erróneamente, pues el órgano *a quo* impone unos condicionamientos al ejercicio de la acción de regularización de la obligación de retener que se basan, no en la inexistencia de la obligación principal de pago, sino por considerar que, en tanto subsista - por no haber prescrito - la acción de liquidación respecto al perceptor de la renta sobre la que no se practicó - o lo fue incorrectamente - la retención, no cabe regularizar al retenedor. Así resulta explícitamente de la sentencia recurrida cuando reseña que «[...] no había transcurrido el plazo de prescripción respecto de los perceptores de los rendimientos, por lo que nada impedía a la Administración comprobar sus obligaciones tributarias correspondientes al ejercicio [...]». Es decir, la sentencia afirma implícitamente que, al no estar prescrita la posibilidad de comprobar y regularizar las obligaciones tributarias del perceptor, no se puede dar por excluido el riesgo de doble imposición, puesto que la Administración podría regularizar al retenedor y, posteriormente, al perceptor.

Con tal argumentación, la sentencia recurrida obvia que la obligación de retención se ha regularizado respecto a rentas del trabajo personal (art. 6.2.a y 17.1 de la LIRPF), sometidas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que es un tributo cuya gestión se produce mediante la obligación de los sujetos pasivos de «[...] presentar y suscribir declaración por este Impuesto, con los límites y condiciones que reglamentariamente se establezcan [...]» (art. 96.1 LIRPF) puesto que la propia norma establece que «[...] no tendrán que declarar los contribuyentes que obtengan rentas procedentes exclusivamente de las siguientes fuentes, en tributación individual o conjunta: a) Rendimientos íntegros del trabajo, con el límite de 22.000 euros anuales [...]». Por tanto, la constancia en el expediente de que los contribuyentes que fueron perceptores de las rentas respecto a las que se regularizó la obligación de retener, aparecen como "no declarantes por IRPF" en las bases de datos de la Administración tributaria, acredita que no se ha producido la situación de enriquecimiento indebido que excluiría la regularización al retenedor de la retenciones incorrectamente realizadas, pues si no han presentado declaración, no cabe que se haya producido el pago que pudiera originar la situación de enriquecimiento injusto con motivo de la regularización en sede del retenedor.

Por otra parte, la condición de perceptor de rentas del trabajo personal no conlleva inexorablemente una actuación de regularización por parte de la Administración a todo perceptor, habida cuenta de los límites establecidos a la obligación de presentar declaración en el referido precepto, límites que no afectan a la obligación autónoma de retener e ingresar en la cuantía debida, que pesa sobre quienes abonen determinadas rentas sujetas al IRPF, como son las rentas del trabajo personal (art. 99 LIRPF y art. 100 LIRPF).

Todo ello sin perjuicio de que, como resulta de nuestra jurisprudencia antes citada, si la Administración regulariza posteriormente al perceptor, deberá aplicar las retenciones resultantes de la regularización efectuada al retenedor. Pero no cabe presumir que la Administración, que actúa sujeta al principio de legalidad (art. 9.1 y 103.1 CE y art. 3.2 LGT), vaya a omitir tal obligación, como veladamente expone la argumentación de la sentencia recurrida. Importa destacar que la hoy recurrida, Garda de Seguridad S.A. no afirmó de manera explícita en su demanda que la Administración hubiera regularizado concretamente a los perceptores de las rentas en que se practicó incorrectamente la retención, y menos aún solicitó prueba alguna en tal sentido, por lo que no existe fundamento para imponer a la Administración la carga de probar que no había realizado actuaciones de regularización respecto a cada uno de los perceptores. Si la obligada a retener no ha invocado de forma concreta el hecho de la extinción de la obligación principal, y menos aún, tampoco ha aportado ni solicitado prueba alguna al respecto, no cabe exigir a la Administración la acreditación del correlativo hecho negativo, sin perjuicio de que resulte una medida proporcionada la de acreditar que los perceptores de la renta constan como "no declarantes en IRPF", lo que ya descarta la posibilidad de enriquecimiento injusto al regularizar al retenedor.

Por tanto la Administración puede exigir al retenedor la retención no practicada, sin que ello requiera regularizar previamente a todos y cada uno de los contribuyentes a los que la entidad pagadora de rendimientos del trabajo personal no retuvo o lo hizo con infracción de las normas aplicables, siendo suficiente acreditar en el expediente que los sujetos pasivos perceptores de las rentas a que se refiere la regularización de la retención constan como no declarantes por dicho concepto, y sin perjuicio de la obligación de la Administración de incluir las cantidades a que ascienda la regularización de la retención en una eventual regularización del IRPF del perceptor de las cantidades sobre las que se efectuó la regularización de la obligación de retención.

En consecuencia, fijamos como doctrina jurisprudencial relativa al primer punto del auto de admisión, que la Administración puede exigir al retenedor la retención no practicada, sin necesidad de regularizar previamente la situación tributaria de cada uno de los perceptores, bastando con que en el expediente conste que éstos no han presentado declaración por el ejercicio y concepto afectado. Todo ello sin perjuicio de que las cuantías regularizadas deberán ser incorporadas, en su caso, a una posterior regularización del IRPF del perceptor, que la Administración pudiera efectuar respecto al perceptor de las cantidades sobre las que se efectuó la regularización de la obligación de retención.

SÉPTIMO.- Resolución de las pretensiones.

El recurso de casación ha de ser por tanto estimado en aplicación del art. 99 LIRPF y art.108 de su Reglamento, interpretados de conformidad con el criterio interpretativo expuesto, casando y anulando la sentencia recurrida, que desestimó las alegaciones de la actora relativas a la improcedencia de agrupar las liquidaciones de varios meses en una liquidación que la parte demandante pretende considerar anual, extremo que descarta la sentencia por las razones expuestas en el FJ tercero, punto 1, así como la falta de motivación de la misma (punto 2 del mismo FJ tercero). Una vez casada la sentencia, hemos de entrar a resolver sobre las pretensiones, parte de las cuales quedaron sin examinar en la sentencia recurrida.

En cuanto a los intereses de demora incluidos en la liquidación, la propia jurisprudencia que cita la sentencia recurrida y que hemos examinado, afirma explícitamente que la exclusión de la exigencia al retenedor "no impide que la Administración Tributaria pueda exigir al retenedor los efectos perjudiciales (los intereses y las sanciones que el retenedor pueda merecer) que para ella se hayan producido por el hecho de no haberse practicado la retención o haberse practicado de modo cuantitativamente insuficiente", afirmación reiterada

Síguenos en...



en multitud de pronunciamientos y que ahora ratificamos, de manera conexas con la cuestión principal que ya hemos resuelto anteriormente. El escrito de oposición al recurso de casación no hace ninguna consideración relevante que lo cuestione. En este sentido, basta con reiterar la constante jurisprudencia de [esa Sala \[sentencias de 5 de marzo de 2008 \(c.3499/2002\); 16 de julio de 2008 \(c.398/2004\), FD Sexto de nuevo; de 21 de mayo de 2009 \(c.2255/2009\)\]](#) que ha establecido que, incluso si no procede la regularización al retenedor por no justificarse que no existe una doble tributación, existe tal obligación de abonar intereses de demora así como la eventual comisión de infracción tributaria ([artículos 26, 183 y 191 LGT/2003](#)).

En efecto, la procedencia de la regularización de las retenciones no practicadas comporta la exigibilidad de los intereses de demora derivados del incumplimiento de la obligación legal de retener e ingresar en plazo. Como ha declarado reiteradamente esta Sala, la eventual limitación de la exigencia de la deuda principal al retenedor en supuestos específicos -para evitar situaciones de enriquecimiento injusto- no excluye la reclamación de los efectos perjudiciales causados a la Hacienda pública, entre los que se encuentran los intereses de demora. En el presente caso, la resolución administrativa pone de manifiesto que la entidad no practicó ni ingresó las retenciones debidas, precisando que «la totalidad de los perceptores [...] constan [...] como no declarantes de IRPF [...] ya que la obligación principal no ha sido satisfecha», lo que evidencia un perjuicio financiero derivado de la falta de ingreso en el momento debido de las cantidades que debieron ingresar en el Tesoro Público. En tales condiciones, procede la liquidación de intereses de demora conforme al [artículo 26 de la Ley General Tributaria](#), en cuanto compensación por el retraso en la percepción de unos recursos públicos que debieron haberse ingresado en plazo.

Por último, en lo relativo a la sanción, no ha lugar a la retroacción que solicita la parte recurrida, pues esta Sala cuenta con todos los elementos de juicio necesarios para resolver sobre la pretensión de anulación de esta, por otra parte, escasamente argumentada tanto en la demanda como en el escrito de oposición al recurso de casación. Entrando en el análisis de la impugnación respecto a las resoluciones sancionadoras, una por cada mensualidad, la conducta de la entidad recurrente se subsume en el tipo infractor previsto en el [artículo 191.1 de la Ley General Tributaria](#), al haber dejado de ingresar dentro del plazo reglamentario las cantidades que debió retener e ingresar a cuenta del IRPF. La resolución sancionadora describe de forma expresa el elemento objetivo de la infracción -la omisión del ingreso de las retenciones debidas- y cuantifica la base de la sanción atendiendo a las cantidades no ingresadas, distribuidas entre los distintos períodos, por lo que no existe error alguno en cuanto a la tipicidad. Las alegaciones de que el tipo aplicado debería ser el del [art. 199.1 LGT](#) deben ser rechazadas, pues requiere como elemento que "no se haya producido o no se pueda producir perjuicio económico a la Hacienda Públicas" perjuicio que evidentemente concurre en este caso, pues se dejó de ingresar la cantidad que hubiera correspondido de la correcta práctica de la retención establecida legalmente. El tipo del [artículo 191.1 LGT](#) sanciona precisamente esta conducta, con independencia de que posteriormente pudiera regularizarse la obligación principal o de que el perjuicio económico se concrete en términos de falta de disponibilidad temporal de los fondos, de modo que la infracción se consuma con el incumplimiento en plazo de la obligación de ingreso.

Asimismo, las resoluciones sancionadoras contienen una adecuada motivación del elemento subjetivo, al apreciar la concurrencia de culpabilidad, al menos en forma de negligencia, en el cumplimiento de las obligaciones legales de retener e ingresar, descartando la existencia de interpretación razonable de la norma o de circunstancias exonerantes, apreciación que debemos compartir ante la ausencia de ninguna alegación por la actora que intente explicar que circunstancias determinaron que no efectuara las retenciones en la cuantía procedente. Frente a ello, no puede acogerse la tesis de la parte recurrida que postula el encaje en el [artículo 199 LGT](#) (autoliquidación incorrecta sin perjuicio económico), pues nos hallamos ante un supuesto en el que el incumplimiento no se limita a una inexactitud formal o declarativa, sino que ha producido un resultado típicamente descrito en el [artículo 191.1 LGT](#): la falta de ingreso en plazo de cantidades que debieron ponerse a disposición de la Hacienda pública. En consecuencia, concurren los elementos de tipicidad y culpabilidad debidamente razonados en la resolución sancionadora, lo que determina la plena conformidad a Derecho de la sanción impuesta, y el recurso contencioso-administrativo debe ser desestimado.

OCTAVO.- Las costas.

En virtud de lo dispuesto en el [artículo 93.4 LJCA](#), al no haber 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. En cuanto a las de la instancia, de conformidad con el [art. 139.1 LJCA](#), habida cuenta de la complejidad que la cuestión jurídica debatida puede suscitar, no ha lugar a su imposición, por lo que cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido , de acuerdo con la interpretación de las normas establecidas en el fundamento sexto:

1.-Haber lugar al recurso de casación núm. 8290/2023, interpuesto por la Abogacía del Estado en representación de la Administración del Estado, contra la [sentencia núm. 779/2023, de 18 de septiembre, dictada por la Sección Quinta la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de](#)

Madrid, que estimó el recurso núm. 1365/2020 formulado por la mercantil Garda Servicios de Seguridad, S.A. Casar y anular la sentencia recurrida.

2.-Desestimar el recurso contencioso-administrativo registrado con el núm. 1365/2020 ante la Sala de instancia, interpuesto por la representación procesal de la entidad mercantil Garda Servicios de Seguridad S.A., contra las resoluciones de 6 de octubre de 2020, del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, desestimatorias de las reclamaciones económico-administrativas núms. 28/16471/2018, 28/22931/2018, 28/22938/2018, 28/23001/2018, 28/23020/2018, 28/23022/2018, 28/23023/2018, 28/23029/2018, 28/23031/2018, 28/23038/2018, 28/23043/2018, 28/23047/2018, y 28/23048/2018 relativas el acuerdo de liquidación provisional dictado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en concepto de retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por períodos mensuales 1 a 12 del ejercicio 2016, por cuantía de 3.730,40 euros, y contra doce acuerdos de imposición de sanción por infracción tributaria. Confirmar las resoluciones impugnadas por ser ajustadas a Derecho.

3.-Hacer el pronunciamiento sobre costas en los términos dispuesto en el último fundamento.

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 contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).

Síguenos en...

