

Para que pueda deducirse de la cuota del Impuesto sobre Sociedades los rendimientos financieros derivados de operaciones vinculadas sujetos a retención, es necesario el pago de los rendimientos

El debate litigioso consiste en determinar si la entidad recurrente tiene o no derecho a deducir de la cuota del Impuesto sobre Sociedades la cantidad que debió ser retenida por otra entidad, en el marco de unos rendimientos financieros derivados de operaciones vinculadas entre ellas.

En particular si para activar el derecho a la deducción se precisa, como presupuesto de hecho, el pago de tales rendimientos y la práctica e ingreso de la retención por el retenedor. El TS resuelve el recurso remitiéndose a la reciente doctrina fijada en supuestos semejantes, aunque referidas a unas retenciones que debieron efectuarse por el arrendatario y que no se practicaron ante la falta de abono de la renta a favor del arrendador. Así, por lo que al presente supuesto se refiere declara la Sala que, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, en supuestos de rendimientos sujetos a retención, en particular, unos rendimientos financieros derivados de operaciones vinculadas, conforme al art. 17.3 del TRLIS -vigente art. 19.3 de la LIS-, para proceder a la aplicación de la deducción se precisa la existencia de un flujo monetario, esto es, el pago de los expresados rendimientos. Ante el impago de estos y a los expresados efectos no puede considerarse que se haya producido retención alguna, sin que, en consecuencia, proceda la deducción.

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección 2.ª

Sentencia 1488/2022, de 15 de noviembre de 2022

RECURSO DE CASACIÓN Núm: 3718/2021

Ponente Excmo. Sr. DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA

En Madrid, a 15 de noviembre de 2022.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 3718/2021, interpuesto por la Administración General del Estado, representada y defendida por el abogado del Estado, contra la sentencia dictada el 16 de marzo de 2021 por el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana ("TSJCV"), en el recurso núm. 48/2020.

Ha sido parte recurrida Hoteles Juyma, S.L., representada por el procurador de los Tribunales don Jorge Castelló Navarro, bajo la dirección letrada de don Alfonso Santamaría Menaches.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. - Resolución recurrida en casación.

El presente recurso de casación se dirige contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJCV núm. 229/2021 de 16 de marzo, que estimó el recurso núm. 48/2020, interpuesto por la representación procesal de Hoteles Juyma, S.L. contra la resolución del Tribunal

Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana ("TEAR de la Comunidad Valenciana") de 28 de noviembre de 2019 (reclamación núm. 03-1946-2017), formulada contra liquidación provisional en impuesto sobre sociedades, ejercicio 2014, cuantía 1.204,53 euros.

SEGUNDO. - Tramitación del recurso de casación.

1.- Preparación del recurso. El abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado, mediante escrito de 28 de abril de 2021 preparó el recurso de casación contra la expresada sentencia de 16 de marzo de 2021.

El TSJCV tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 6 de mayo de 2021, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo y emplazó a los litigantes para que comparecieran ante la Sala Tercera.

2.- Admisión del recurso. La Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 24 de noviembre de 2021, en el que aprecia un interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciado en estos literales términos:

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

(i) Determinar si, a efectos del impuesto sobre sociedades, en supuestos de rendimientos sujetos a retención cabe deducir que, pese a la literalidad del artículo 17.3 TRLIS (vigente artículo 19.3 LIS), *se precisa para su aplicación -como presupuesto de hecho- la existencia de un flujo monetario -esto es el pago de los rendimientos de que se trate- para que el perceptor pueda deducir de la cuota la cantidad que debió ser retenida.*

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

3.º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación: los artículos 17.3, 139.2 y 140.1 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que se corresponden con los actuales artículos 19.3, 127.2 y 128.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto de Sociedades; así como los artículos 58, 63.1 y 64 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprobó el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades y 30, 31, 34.1.b) y 125 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."

3.- Interposición del recurso (síntesis argumental de la parte recurrente en casación). El abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado, interpuso recurso de casación mediante escrito de fecha 12 de enero de 2022, que observa los requisitos legales.

Para fundamentar la estimación del recurso de casación y consiguiente anulación de la sentencia impugnada, argumenta que esta ha infringido el ordenamiento jurídico en cuanto a la aplicación de los artículos 17.3 en relación con los arts. 139.2 y 140.1 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprobó el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades ("TRLIS"), "BOE" núm. 61, de 11 de marzo (actualmente, arts. 19.3, 127.2 y 128.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto de Sociedades, "LIS", "BOE" núm. 288, de 28 de noviembre), así como con relación a los artículos 58, 63.1 y 64 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprobó

el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades ("RIS"), "BOE" núm. 189, de 6 de agosto y arts. 30, 31, 34.1.b) y 125 de la Ley 58/2003, General Tributaria ("LGT"), "BOE" núm. 302, de 18 de diciembre.

A partir de esos preceptos, entiende que, en el caso de liquidaciones de intereses por operaciones entre partes vinculadas (que son las que originarían este recurso) la obligación de realizar las retenciones nace cuando las cantidades son exigibles. Sin embargo, que la obligación nazca no quiere decir que se cumpla. Por tanto, el solo hecho de que los intereses sean exigibles, no supone que los pagos a cuenta se hayan practicado.

A este respecto, señala que cabe tener en cuenta el art. 64 RIS que regula la declaración de las retenciones y pagos a cuenta, que han de presentar los obligados a hacerlos y sus plazos, así como (art.64.4) la obligación de los pagadores de comunicar a los sujetos pasivos la retención o ingreso a cuenta practicados en el momento en que satisfagan las rentas.

Por su parte, añade que el art.139 TRLIS (muy similar al art. 127 LIS) después de establecer, en el apartado 1, que la Administración tributaria debe practicar liquidación provisional cuando la suma de retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados sea superior al importe de la cuota resultante de la autoliquidación, en el apartado 2, decía: "Cuando la cuota resultante de la autoliquidación o, en su caso, de la liquidación provisional sea inferior a la suma de las cantidades efectivamente retenidas, ingresos a cuenta y pagos fraccionados, la Administración tributaria procederá a devolver de oficio el exceso sobre la citada cuota, sin perjuicio de la práctica de las ulteriores liquidaciones, provisionales o definitivas, que procedan". La LGT (arts. 30, 31, 34.1.b) y 125) regula como un deber de la Administración y un derecho de los obligados tributarios, respectivamente, el de realizar y obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo.

Ahora bien, enfatiza que, tanto el art. 139 TRLIS, como el 127 LIS, dicen que la Administración solo tiene que devolver las cantidades "efectivamente retenidas" y los pagos a cuenta "realizados", lo que entiende completamente lógico. Para el abogado del Estado no tendría ningún sentido que la Administración tenga que devolver a los obligados tributarios unos pagos a cuenta que no se han realizado, lo que les generaría un enriquecimiento injusto y conllevaría el incumplimiento de su obligación principal, que es pagar el tributo, de la que el pago a cuenta es solo un adelanto que efectúa un tercero en su nombre.

Como destaca el auto de 24 de noviembre de 2021, de admisión del presente recurso, existe doctrina en un asunto análogo al que nos ocupa (sentencia 332/2021 de 10 de marzo, rca. 8116/2019, ECLI:ES:TS:2021:1150), que invocó el escrito de preparación y que, entiende, ha venido a confirmar lo hasta ahora apuntado, sentencia idéntica a la 331/2021 de 10 de marzo, rca. 7191/2019, ECLI:ES:TS:2021:1139.

Aunque estas dos sentencias de 10 de marzo 2021 se refieren, específicamente, a rendimientos por arrendamiento de inmuebles y aquí estamos ante rendimientos financieros (intereses de operaciones entre partes vinculadas), cree que nada impide la extensión a éstos de la doctrina trascrita. La base conceptual sobre la que operar es exactamente la misma en ambos casos.

Entiende irrelevante que se trate de rendimientos derivados de arrendamientos o de rendimientos financieros. En ambos supuestos, la retención y pago a cuenta que se impone legalmente es solo un pago adelantado del tributo, del que es sujeto pasivo el perceptor de los rendimientos, que hace un tercero. Tanto en los rendimientos por alquileres como en los rendimientos por préstamos y similares, rige el principio del devengo, según el cual se integran en la base imponible del IS cuando se devengan y no cuando se cobran (arts. 19.1 TRLIS y 11.1 LIS).

Apunta que la sentencia de instancia no es demasiado afortunada en su redacción puesto que, como resulta de su *ratio decidendi*, habla de arrendador y arrendatario cuando en el supuesto se trataba de rendimientos financieros entre partes vinculadas. Apunta también que la propia Administración

computa el ingreso cuando lo cierto es que no se discutía en la instancia que el ingreso no se había producido, esto es: no hubo flujo monetario porque no se pagaron los rendimientos.

Concluye en que la interpretación que hace la Sala de Valencia del art. 17.3 TRLIS, no es conforme a Derecho puesto que, si no se han abonado los rendimientos financieros de que se trata y no se ha realizado el ingreso (no hay flujo monetario), aunque se hayan declarado por haberse devengado, el sujeto pasivo del impuesto no puede deducirse retenciones no practicadas.

4.- Oposición al recurso interpuesto (síntesis argumental de la parte recurrida en casación). El procurador don Jorge Castelló Navarro, en representación de Hoteles Juyma, S.L., presentó escrito de oposición de fecha 14 de febrero de 2022.

Para fundamentar la desestimación del recurso de casación, argumenta, en síntesis, que la Sala de instancia llega a la conclusión de que el concepto de "cantidad efectivamente retenida" del artículo 127.2 de la LIS, debe contener tres elementos, que se dan en el presente caso:

- 1) Que se haya producido el nacimiento de la obligación de retener (exigibilidad de la renta).
- 2) Que el retenedor tenga en su poder el importe de la retención.
- 3) Que el retenedor esté obligado a ingresar el importe en el Tesoro sin que, en ningún caso, el derecho del retenido a la deducción, y en su caso, devolución de la retención, dependa del cumplimiento de esta obligación por parte del retenedor.

Aduce que la Sala de instancia considera que no nos encontramos en el supuesto de hecho previsto por la limitación del artículo 127.2 LIS, puesto que la devolución solicitada por el obligado tributario, en ningún caso puede suponer una doble percepción del importe de las retenciones practicadas, ya que no se las puede exigir al retenedor.

Se refiere también a la sentencia 332/2021 de 10 de marzo, rca. 8116/2019, ECLI:ES:TS:2021:1150), en cuanto a que "el pago anticipado anejo a la retención no es más, en puridad, que el pago anticipado del tributo de la obligación principal, que si bien se hace, real o presuntamente, por el retenedor se hace por cuenta del obligado principal sujeto pasivo" y a que "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."

Considera claro que el obligado principal debe hacerse cargo de la deuda tributaria derivada del total; si bien deduciéndose la retención de la deuda exigible que el retenedor debió ingresar en la Agencia Tributaria como pago a cuenta de la cuota del obligado principal, tal y como entiende el TSJCV, en el Fundamento de Derecho Segundo de la sentencia recurrida: "En relación con el artículo 17.3 TRLIS, la interpretación que procede del mismo es la de que si la entidad demandada ha declarado la existencia de un ingreso sujeto a retención y ha identificado suficientemente al pagador obligado a retener, ha cumplido con su obligación de entender se ha realizado la retención.

Por lo tanto, si la Administración tributaria no tiene constancia del ingreso de la retención debe dirigirse al obligado a efectuarla."

Estima acertada esta interpretación puesto que, si no fuera así, se estaría enriqueciendo de forma injusta al retenedor incumplidor, ya que la Administración cobraría la totalidad de la deuda. Por tanto, no tendría motivos para exigir el pago al retenedor, al tiempo que el obligado principal no dispondría de legitimación activa para exigir dicha retención, ya que únicamente le puede exigir el importe con la retención descontada.

Afirma que el artículo 19.3 LIS distingue claramente la cantidad que debe deducirse cuando se trata del sector público o no y que el legislador ha especificado claramente, al hablar del sector público, que las retribuciones debían haber sido satisfechas.

Sin embargo -prosigue-, nada dice en los demás casos, es decir, debe entenderse que se refiere tanto a las satisfechas como a las no satisfechas, ya que el legislador si hubiera querido lo habría matizado, tal y como ha hecho al referirse al sector público.

Por ello -sostiene-, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, en supuestos de rendimientos sujetos a retención, no se precisa para su aplicación -como presupuesto de hecho- la existencia de un flujo monetario -esto es, el pago de los rendimientos de que se trate- para que el perceptor pueda deducir de la cuota la cantidad que debió ser retenida.

Por otra parte, entiende que no es motivo de discusión la obligatoriedad del retenedor de ingresar el importe de la retención al Tesoro Público siguiendo el principio de la exigibilidad, momento en el que dicho importe reúne los tres requisitos necesarios para considerarse como "cantidad efectivamente retenida".

Por ello, concluye, se cumple con la condición exigida por el art. 127.2 LIS para que proceda la solicitud de la devolución cuando la cuota de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades sea inferior a dicho importe.

5.- Votación, fallo y deliberación del recurso. De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 17 de febrero de 2022, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 3 de octubre de 2022 se designó Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 2 de noviembre de 2022, fecha en que comenzó su deliberación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. - La controversia jurídica.

Conforme aparece configurado el presente recurso de casación, el debate consiste en averiguar si la entidad recurrente tiene o no derecho a deducir de la cuota del impuesto sobre sociedades la cantidad que debió ser retenida por otra entidad ("Subastas y Adjudicaciones Públicas S. L."), en el marco de unos rendimientos financieros derivados de operaciones vinculadas entre ellas. En particular, se trata determinar si para activar el derecho a la deducción se precisa, como presupuesto de hecho, el pago de tales rendimientos y la práctica e ingreso de la retención por el retenedor.

Para la Administración tributaria no cabe que la recurrente procediera a efectuar dicha deducción por cuanto no constan ingresadas las correspondientes retenciones por el obligado tributario a practicar las mismas, esto es, por "Subastas y Adjudicaciones Públicas S. L."

Frente a ello, Hoteles Juyma, S.L. (recurrida en sede casacional) estima que la Administración nada ha objetado a la hora de computar como ingreso de la sociedad las cantidades totales de los ingresos financieros procedentes de la entidad Subastas y Adjudicaciones públicas S.L., por lo que era esta la que debió practicar las retenciones.

Ahora bien, debe precisarse que la resolución del TEAR de la Comunidad Valenciana, objeto inmediato del recurso de instancia, resolvió la reclamación económica-administrativa apreciando que Hoteles Juyma, S.L. "no ha justificado que las cantidades deducidas en su declaración provienen de cantidades

detraídas por retenciones de la mercantil "Subastas y Adjudicaciones Públicas S.L." efectuadas conforme a lo previsto en el ordenamiento jurídico fiscal aplicable."

Por su parte, la Sala de Valencia resuelve el dilema, apuntando que, "si la entidad demandada ha declarado la existencia de un ingreso sujeto a retención y ha identificado suficientemente al pagador obligado a retener, ha cumplido con su obligación de entenderse ha realizado la retención. Por lo tanto, si la Administración tributaria no tiene constancia del ingreso de la retención debe dirigirse al obligado a efectuarla."

El auto de admisión considera con relación a los rendimientos financieros, que *es indiscutido su impago y la no realización de los pagos a cuenta*. En esta tesitura habremos de resolver la controversia, partiendo de nuestras sentencias 331/2021 de 10 de marzo, rca. 7191/2019, ECLI:ES:TS:2021:1139; y 332/2021 de 10 de marzo, rca. 8116/2019, ECLI:ES:TS:2021:1150, a la que alude el propio auto de Admisión poniendo de manifiesto que "ha sentado doctrina en un asunto análogo al caso que nos ocupa, pero referida específicamente a los rendimientos por arrendamiento de inmuebles. Por ahora, esta doctrina no se ha hecho extensiva a otros rendimientos sujetos a retención y pago a cuenta, como los rendimientos financieros que son aquí protagonistas..."

SEGUNDO. - La argumentación de la sentencia de instancia.

La Sala de Valencia estima el recurso sobre la base de los siguientes razonamientos:

"PRIMERO.

Tras el correspondiente procedimiento de comprobación limitada se notificó liquidación provisional correspondiente a I. sobre Sociedades, ejercicio 2014, en la que procede el ingreso de 1.204,53€ y un saldo de bases imponibles negativas provenientes de periodos impositivos anteriores pendiente de aplicación en periodos futuros por importe de 59.410,55€, lo que implica una minoración en 31.045,09€ en relación con el saldo declarado, motivado por la incorrecta declaración de las retenciones a deducir de la cuota íntegra del Impuesto y del saldo de bases imponibles negativas.

La Administración se funda en lo dispuesto en el art. 139.2 del TRLIS donde se establece que la devolución de oficio procederá cuando la cuota resultante de la autoliquidación o, en su caso de la liquidación provisional, sea inferior a la suma de las cantidades efectivamente retenidas, y, en que en el art. 105.1 de LGT se establece que en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo, en este caso, la efectiva práctica de la retención.

En la resolución del TEAR se dice que la entidad señala que se han devengado unos ingresos financieros derivados de la aplicación de las reglas de valoración de operaciones vinculadas a sus operaciones con la mercantil "Subastas y Adjudicaciones Publicas SL.", manifestando que se trata de ingresos que resultan exigibles en el ejercicio 2014. El Tribunal que dichas manifestaciones no pueden ser tenidas en consideración por no venir acompañadas del adecuado respaldo probatorio, ni siquiera se han aportado los correspondientes contratos que permitan determinar la causa de dichos ingresos y el momento de su exigibilidad, ausencia probatoria que debe ir en contra de la entidad reclamante. Por tanto, la entidad no ha justificado que las cantidades deducidas en su declaración provienen de cantidades detraídas por retenciones de la mercantil "Subastas y Adjudicaciones Publicas SL" efectuadas conforme a lo previsto en el ordenamiento jurídico fiscal aplicable.

SEGUNDO. -

La demandante en sus alegaciones en defensa a su derecho se basa en tres circunstancias: 1- Que la mercantil Subastas y Adjudicaciones Publicas SL, es sujeto pasivo obligado a retener e ingresar en la Hacienda Pública las retenciones correspondientes a los pagos sujetos a retención que, debe practicarse por, por tratarse de operaciones vinculadas, a la demandante; 2- Que las obligaciones de

retener y de ingresar, por parte del pagador, nacen en el momento de la exigibilidad de las rentas; 3- Que el obligado a retener debe expedir certificación acreditativa de las retenciones practicadas (art. 66 RIS).

Alega que la diferencia existente entre el art. 63 TRLIS y el art. 78 LIRPF, en cuanto al nacimiento de la obligación de retener en el de Sociedades y en el IRPF, es que en el primero lo es al momento de la exigibilidad de las rentas sujetas a retención o en el de pago, en el segundo se produce en el momento en el que se satisfacen o abonan las rentas correspondientes. Con ello, entiende que, al tratarse de persona jurídica, la arrendataria en este caso, tenía la obligación de retener e ingresar las retenciones correspondientes, aunque no se hubieran pagado desde el momento de ser exigibles, y el que ya estaban vencidas y eran exigibles, por lo que constan contabilizadas por su importe total en la cuenta de ingresos.

Se trae a colación en respaldo de su tesis consulta vinculante de la DGT, V2143-08, de 14 de noviembre, donde se establece que: "el arrendatario debió practicar la retención legalmente prevista atendiendo a la exigibilidad de las rentas establecida en el contrato de arrendamiento, no a la fecha de su pago efectivo en un momento posterior, por lo que, desde el punto de vista del arrendador, procede la deducción de la cantidad retenida en la cuota correspondiente." Cuando la parte ha declarado la existencia de un ingreso que está sujeto a retención, identificando debidamente al pagador obligado a retener en su momento, con ello traslada a la administración el derecho a dirigirse contra el titular de la obligación de retener e ingresar en los casos de falta de certeza del ingreso, es decir, es al obligado a ingresar a quien se le debe exigir tal prueba.

Teniendo en cuenta la relación existente de la demandante, arrendador, y la entidad arrendataria, se estima que no es a la entidad demandante a quien puede exigírsele la prueba de la realidad de la retención efectuada, sino al obligado a realizarla y certificarla, el arrendatario, que es a quien incumbe la obligación de retener e ingresar. La propia Administración computa como ingreso de la sociedad demandante unas cantidades correspondientes al arrendamiento y acto seguido niega su prueba para aceptar la realidad de unas retenciones, con desprecio del principio de los actos propios y de la presunción de contraprestación íntegra que establece el precepto legal (S.º 25-06-2010 TSJC).

En relación con el art. 17.3 TRLIS, la interpretación que procede del mismo es la de que si la entidad demandada ha declarado la existencia de un ingreso sujeto a retención y ha identificado suficientemente al pagador obligado a retener, ha cumplido con su obligación de entender se ha realizado la retención. Por lo tanto, si la Administración tributaria no tiene constancia del ingreso de la retención debe dirigirse al obligado a efectuarla.

En consecuencia y por lo anterior procede estimar la demanda."

TERCERO. - Marco normativo.

Del art. 140.1 TRLIS (art. 128 LIS) se infiere que quienes abonen rentas sujetas a tributación por impuesto sobre sociedades, tienen la obligación de retener o realizar pagos a cuenta. Entre las rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta, el art. 58.1.a) del RIS se refiere a las: "... derivadas de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad, de la cesión a terceros de capitales propios y las restantes rentas comprendidas en el artículo 25 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".

Por otro lado, desde la perspectiva de quienes perciben esas rentas sometidas a retención, el art 17 TRLIS aclara que "[e]l perceptor de cantidades sobre las que deba retenerse a cuenta de este impuesto computará aquéllas por la contraprestación íntegra devengada.

Cuando la retención no se hubiera practicado o lo hubiera sido por importe inferior al debido, el perceptor deducirá de la cuota la cantidad que debió ser retenida.

En el caso de retribuciones legalmente establecidas que hubieran sido satisfechas por el sector público, el perceptor sólo podrá deducir las cantidades efectivamente retenidas.

Cuando no pudiera probarse la contraprestación íntegra devengada, la Administración tributaria podrá computar como importe íntegro una cantidad que, una vez restada de ella la retención procedente, arroje la efectivamente percibida. En este caso se deducirá de la cuota, como retención a cuenta, la diferencia entre lo realmente percibido y el importe íntegro."

En cuanto al momento del nacimiento de la obligación de retener y de ingresar a cuenta, ha de estarse al artículo 63.1 del RIS de 2004: "Con carácter general, las obligaciones de retener y de ingresar a cuenta nacerán en el momento de la exigibilidad de las rentas, dinerarias o en especie, sujetas a retención o ingreso a cuenta, respectivamente, o en el de su pago o entrega si es anterior.

En particular, se entenderán exigibles los intereses en las fechas de vencimiento señaladas en la escritura o contrato para su liquidación o cobro, o cuando de otra forma se reconozcan en cuenta, aun cuando el perceptor no reclame su cobro o los rendimientos se acumulen al principal de la operación, y los dividendos en la fecha establecida en el acuerdo de distribución o a partir del día siguiente al de su adopción a falta de la determinación de la citada fecha."

CUARTO. - Remisión a la jurisprudencia.

El anterior marco normativo contextualizaba los recursos de casación anteriormente aludidos, resueltos por nuestras sentencias 331/2021 de 10 de marzo, rca. 7191/2019, ECLI:ES:TS:2021:1139; y 332/2021 de 10 de marzo, rca. 8116/2019, ECLI:ES:TS:2021:1150, en las que -también en sede de impuesto sobre sociedades-, abordamos una controversia semejante a la que ahora analizamos aunque referida, no obstante, a unas retenciones que debieron efectuarse por el arrendatario y que no se practicaron ante la falta de abono de la renta en favor del arrendador.

En dichos asuntos, el arrendador pretendía en su autoliquidación, con base al criterio del devengo, deducir las retenciones que debieron haberse practicado por el arrendatario y la devolución de la totalidad de las retenciones que superaban el importe de la cuota resultante.

Dicha pretensión fue rechazada en las expresadas sentencias en las que, tomando como referencia, la sentencia de 331/2021 pusimos de manifiesto lo siguiente:

"SEGUNDO.-

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

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

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

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

En el caso que nos ocupa, la normativa aplicable por motivos temporales -similar a la vigente en la actualidad- preveía, art. 140.1 del citado Texto, dentro del Título VIII referido a la gestión del impuesto -también se inserta en el mismo Título y Capítulo el art. 139.2-, que "Las entidades, incluidas las comunidades de bienes y las de propietarios, que satisfagan o abonen rentas sujetas a este impuesto,

estarán obligadas a retener o a efectuar ingresos a cuenta, en concepto de pago a cuenta, la cantidad que resulte de aplicar los porcentajes de retención indicados en el apartado 6 de este artículo a la base de retención determinada reglamentariamente, y a ingresar su importe en el Tesoro en los casos y formas que se establezcan.

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

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

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

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

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

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

principal de hacer frente a la deuda tributaria derivada de los elementos cuantificadores del gravamen.

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

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

En este contexto se inserta el art. 17.3 del Real Decreto Legislativo 4/2004 -parecido a los preceptos que históricamente han regulado esta materia en los impuestos directos- que nos ocupa, "El perceptor de cantidades sobre las que deba retenerse a cuenta de este impuesto computará aquéllas por la contraprestación íntegra devengada.

Cuando la retención no se hubiera practicado o lo hubiera sido por importe inferior al debido, el perceptor deducirá de la cuota la cantidad que debió ser retenida.

En el caso de retribuciones legalmente establecidas que hubieran sido satisfechas por el sector público, el perceptor sólo podrá deducir las cantidades efectivamente retenidas.

Cuando no pudiera probarse la contraprestación íntegra devengada, la Administración tributaria podrá computar como importe íntegro una cantidad que, una vez restada de ella la retención procedente, arroje la efectivamente percibida. En este caso se deducirá de la cuota, como retención a cuenta, la diferencia entre lo realmente percibido y el importe íntegro".

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

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

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

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

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

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

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

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

Así, "Cuando la retención no se hubiera practicado o lo hubiera sido por importe inferior al debido, el perceptor deducirá de la cuota la cantidad que debió ser retenida", se establece la presunción de que la retención se practicó efectivamente o correctamente, a efecto de determinar la base imponible, lo que sólo cabe si realmente se ha producido el pago de las rentas. Si no se ha satisfecho cantidad

alguna, no concurre el presupuesto necesario para que pueda jugar la presunción establecida legalmente y sólo de concurrir esta, el retenido puede deducir la cantidad que se presume retenida.

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

Por último, la propia dicción del precepto elude duda alguna sobre la necesidad de la concurrencia de flujo monetario para su aplicación, en cuanto que expresamente se refiere a "cantidad...efectivamente percibida" y a "diferencia entre lo realmente percibido". Precepto que igualmente para la determinación de la base imponible sienta una presunción iuris tatum y posibilita la elevación al íntegro en caso de falta de prueba de la contraprestación íntegra devengada, "Cuando no pudiera probarse la contraprestación íntegra devengada, la Administración tributaria podrá computar como importe íntegro una cantidad que, una vez restada de ella la retención procedente, arroje la efectivamente percibida. En este caso se deducirá de la cuota, como retención a cuenta, la diferencia entre lo realmente percibido y el importe íntegro".

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

La doctrina decantada en las expresadas sentencias 331/2021 de 10 de marzo, rca. 7191/2019, ECLI:ES:TS:2021:1139; y 332/2021 de 10 de marzo, rca. 8116/2019, ECLI:ES:TS:2021:1150, 331/2021 y 332/2021 de 10 de marzo, se contiene en sus respectivos Fundamentos de Derecho Tercero.

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

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

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

Respondiendo la sistemática plasmada a las características y diseño legal que legítimamente ha querido el legislador, sin que quede afectado los derechos e intereses del contribuyente, en tanto que en el marco en que se hace el enjuiciamiento no quedan comprometidos los derechos e intereses del mismo, pues, como bien señala el Abogado del Estado, se establecen los mecanismos para que se

restituya su posición fiscal a la situación en que su carga impositiva se limite conforme a los rendimientos efectivamente obtenidos."

Dada la doctrina que se infiere, con proyección general, de nuestras sentencias 331/2021 de 10 de marzo, rca. 7191/2019, ECLI:ES:TS:2021:1139; y 332/2021 de 10 de marzo, rca. 8116/2019, ECLI:ES:TS:2021:1150, la misma solución debe extenderse al supuesto en el que el obligado tributario (retenedor) no hubiera abonado los correspondientes intereses o rendimientos financieros ni practicado la retención correspondiente.

QUINTO. - Fijación de doctrina y resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

De conformidad con el artículo 93.1 LJCA, en función de lo razonado precedentemente, a partir de la doctrina que se infiere de nuestras sentencias 331/2021 y 332/2021 de 10 de marzo, declaramos lo siguiente:

"A efectos del impuesto sobre sociedades, en supuestos de rendimientos sujetos a retención, en particular, unos rendimientos financieros derivados de operaciones vinculadas, conforme al art. 17.3 TRLIS (vigente artículo 19.3 LIS), para proceder a la aplicación de la deducción se precisa la existencia de un flujo monetario, esto es, el pago de los expresados rendimientos. Ante el impago de estos y a los expresados efectos no puede considerarse que se haya producido retención alguna sin que, en consecuencia, proceda la deducción."

En consecuencia, la sentencia impugnada debe ser casada y anulada al resultar contraria a la anterior doctrina, procediendo, conforme a lo expuesto, desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de Hoteles Juyma, S.L. contra la resolución del TEAR de la Comunidad Valenciana de 28 de noviembre de 2019.

SEXTO. - 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. En cuanto a las costas de la instancia, 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

- 1.- Declarar la doctrina del presente recurso, expresada al Fundamento de Derecho Quinto de esta sentencia.
- 2.- Estimar el recurso de casación 3718/2020 interpuesto por la representación procesal de Hoteles Juyma, S.L. contra la sentencia núm. 229/2021 de 16 de marzo, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana (dictada en el recurso núm. 48/2020), sentencia que se casa y anula.
- 3.- Desestimar el recurso contencioso-administrativo (núm. 48/2020), interpuesto por la representación procesal de Hoteles Juyma, S.L. contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de 28 de noviembre de 2019 (reclamación núm. 03-1946-2017), formulada contra liquidación provisional en impuesto sobre sociedades, ejercicio 2014, cuantía 1.204,53 euros.
- 4.- No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación ni sobre las de la instancia.

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

Así se acuerda y firma.