

Si no se perciben rentas por el arrendamiento de inmuebles no cabe considerar que se haya producido retención alguna, por lo que no procede deducción o devolución en el Impuesto sobre Sociedades

Se plantea en el recurso si en los casos en que el arrendatario no realiza los correspondientes pagos a cuenta que debió efectuar, la Administración tributaria debe o no devolver el importe de los pagos a cuenta por los rendimientos por arrendamiento de inmuebles que no se hayan efectivamente practicado por causas imputables exclusivamente al retenedor, cuando el arrendador tenga derecho a deducirlos en su liquidación del Impuesto de Sociedades.

La cuestión controvertida ha sido ya resuelta por la Sala en el sentido de que, a efectos del Impuesto, en supuestos de rendimientos por arrendamiento de inmuebles, conforme al art. 17.3 del TRLIS - vigente art. 19.3 de la LIS-, se precisa para su aplicación la existencia de un flujo monetario, esto es, el pago del alquiler por el arrendatario. En supuestos en que el arrendador no perciba la renta sobre los inmuebles arrendados no puede considerarse que se haya producido retención alguna, por lo que no procede ninguna deducción, ni, en consecuencia, derecho a la devolución de lo que no se ingresó.

Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso

Sede: Madrid

Sección: 2

Fecha: 14/10/2022

Nº de Recurso: 6824/2020

Nº de Resolución: 1309/2022

Procedimiento: Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)

Ponente: FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

Tipo de Resolución: Sentencia

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso

SENTENCIA

Madrid, a 14 de octubre de 2022.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº 6824/2020, interpuesto por el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, contra la sentencia nº 1359/2020, de 24 de julio, dictada por la Sección 3ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en el recurso nº 167/219. Ha comparecido como recurrido el procurador don Julián Caballero Aguado, en nombre y representación de la entidad mercantil HOSTELGLAB, S.L.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 24 de julio de 2020, que dispone en el fallo, literalmente, lo siguiente:

"[...] Estimar el recurso contencioso administrativo interpuesto por la mercantil Hostelglab representada por la Procuradora Sra. Farinós Sospedra contra la resolución del TEAR de fecha 23-11-18 desestimatoria de las reclamaciones 3/6614/ 16 y 2664/17, referidas al impuesto de Sociedades 2014 y 2015, ANULAR dichas liquidaciones, reconociendo el derecho del actor a la devolución de las cuotas por las retenciones, CONDENANDO a la administración al pago de las costas procesales en la cuantía máxima de 1500 € por honorarios de letrado 334,48 € por derechos de procurador [...]"

SEGUNDO.- Preparación y admisión del recurso de casación.

1. Notificada dicha sentencia a las partes, el Abogado del Estado, en la representación que le es propia, presentó escrito de 16 de octubre de 2020, de preparación de recurso de casación.

2. Tras justificar los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, se identifican como normas jurídicas infringida 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 (TRLIS), indicando, de forma expresa, que se corresponden con los actuales artículos 19.3, 127 y 128 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto de Sociedades (LIS); así como, los artículos 58, 63.1 y 64 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS) y 30, 31, 34.1.b) y 125 de la Ley General Tributaria (LGT).

3. La Sala a quo tuvo por preparado el recurso de casación mediante auto de 23 de octubre de 2020, que ordenó el emplazamiento de las partes para comparecer ante este Tribunal Supremo. La Administración del Estado, como recurrente, ha comparecido el 12 de noviembre de 2020 y Hostelglab, S.L., como recurrido, lo ha hecho el 10 de noviembre de 2020, ambos en el plazo de 30 días del artículo 89.5 LJCA.

TERCERO.-Interposición y admisión del recurso de casación.

1. La sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación en auto de 27 de mayo de 2021, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en estos literales términos:

"[...] Precisar si en los casos en que el arrendatario no realiza los correspondientes pagos a cuenta que debió efectuar, la Administración tributaria debe o no devolver el importe de los pagos a cuenta por los rendimientos por arrendamiento de inmuebles que no se hayan efectivamente practicado, por causa imputable exclusivamente al retenedor, cuando el arrendador tenga derecho a deducirlos en su liquidación [...]"

2. El Abogado del Estado interpuso recurso de casación en escrito de 14 de julio de 2021, en el que se indica lo siguiente :

"[...] se solicita de la Sala a la que nos dirigimos que fije la siguiente doctrina:

En los rendimientos por arrendamiento de inmuebles, a efectos del Impuesto de Sociedades, si el arrendatario no realiza los correspondientes pagos a cuenta que debió efectuar, por causa imputable exclusivamente a dicho arrendatario como retenedor, la Administración tributaria NO debe devolver el importe de los citados pagos, cuando el arrendador tenga derecho a deducirlos en su liquidación.

Asimismo, a partir de la doctrina de las SSTS de 10-3-2021 , considerando supuestos como el presente, en que el sujeto pasivo del impuesto (arrendador) no acredita el pago de la renta por el arrendatario,

sería conveniente precisar que la carga de probar la existencia del flujo monetario, corresponde al arrendador que pretenda deducir los pagos a cuenta en su autoliquidación [...].

CUARTO.- Oposición al recurso de casación.

El procurador Sr. Caballero Aguado, en nombre y representación de la mercantil Hostelglab, S.L, emplazado como recurrido en este recurso de casación, presentó escrito de oposición el 29 de septiembre de 2021, donde afirma: "[...] que se declare ajustada a derecho la Sentencia del TSJCV de 24-7-2020 recurrida, declarando en su caso, si así se estime oportuno, que en el Impuesto de Sociedades, de conformidad con lo dispuesto en los arts.17.3 y 139.2 TRLIS (actualmente , arts. 19.3 y 127.2 LIS), el derecho del contribuyente a obtener la devolución del exceso existente entre la cuota resultante de la autoliquidación / liquidación provisional y las "...cantidades efectivamente retenidas, ingresos a cuenta y pagos fraccionados..." , no exige del arrendador la prueba de que el arrendatario haya ingresado ante la Hacienda Pública las cantidades retenidas (que no pagadas a cuenta), siendo que dicha obligación (la del retenedor) es independiente del derecho del contribuyente a obtener la devolución de dicho exceso [...]."

QUINTO.- Vista pública y deliberación.

Esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública - artículo 92.6 LJCA-, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso el 4 de octubre de 2022, día en que efectivamente se deliberó, votó y falló, con el resultado que seguidamente se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación.

El objeto de este recurso de casación consiste, atendiendo a la cuestión jurídica precisa de respuesta con fines de doctrina, en precisar si en los casos en que el arrendatario no realiza los correspondientes pagos a cuenta que debió efectuar, la Administración tributaria debe o no devolver el importe de los pagos a cuenta por los rendimientos por arrendamiento de inmuebles que no se hayan efectivamente practicado, por causa imputable exclusivamente al retenedor, cuando el arrendador tenga derecho a deducirlos en su liquidación.

SEGUNDO.- Fundamentación del auto de admisión, en cuanto a la existencia de doctrina precedente.

Según el auto de admisión, en su F.J. 3º:

"[...] TERCERO.- 1. La cuestión que se plantea en el presente recurso ha obtenido respuesta en dos sentencias del Tribunal Supremo de 10 de marzo de 2021, dictadas en los recursos de casación nº 7191/19 y 8116/19, respectivamente, que analizan supuestos parecidos al que se sitúa en el origen de esta litis. En esos casos, como en este, no se había acreditado la realización de los pagos a cuenta por parte del arrendatario, si bien es cierto que en aquellos tampoco se había producido el pago de la renta al arrendador. Las citadas sentencias sientan la siguiente doctrina: "... 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".

La sentencia dictada en el recurso de casación nº 7191/2019, que se ha mencionado como precedente, si bien referida a la legislación anterior, aborda la cuestión del impago de las rentas en caso de arrendamiento de inmuebles, desde el punto de vista del art. 17.3 del Real Decreto Legislativo 4/2004 (TRLIS), afirmando que en supuestos de tales rendimientos arrendaticios, 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 sobre cuya cantidad procede la retención.

Cuando no se perciben las rentas por el alquiler concertado, no cabe considerar que se haya producido retención alguna, ni siquiera presuntamente, y, en consecuencia, no procede deducción, ni devolución de clase alguna y confirmada por la sentencia impugnada; por lo que no resulta aplicable el art. 139.2 del Real Decreto Legislativo 4/2004. La sentencia de esta Sala mencionada arriba (se trata de dos de la misma fecha) razona así:

"[...] SEGUNDO.- Determinación de la base imponible en el impuesto sobre sociedades cuando debe mediar retención.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Dicho lo anterior, como se ha indicado, el art. 17.3 contiene reglas dirigidas a la determinación de la base imponible, conforme a las pautas que la propia ley del impuesto establece. Rige el criterio del devengo -en estos casos, exigibilidad de la renta-. El citado artículo se aplica con carácter general a los supuestos en los que deba hacerse retención, y en particular, ya lo hemos reseñado, a "las rentas procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos". Con carácter general, en los casos de rentas procedentes de los citados negocios u operaciones, no deben producirse desajustes contables y fiscales, en tanto que las rentas gravables, configuradoras de la base imponible

del impuesto, han de ser las convenidas susceptibles de contabilizar, que coinciden con las devengadas, de ahí que se prevea que "El perceptor de cantidades sobre las que deba retenerse a cuenta de este impuesto computará aquéllas por la contraprestación íntegra devengada", esto es, junto al resto de rentas, conforma la base imponible del impuesto las rentas convenidas y devengadas en el arrendamiento en el momento de su exigibilidad, esto es, con independencia de que se hayan o no satisfecho o hechas efectivas. En estos casos, no es preciso otros ajustes porque se parte de una previa certeza, no hay que incluir ningún elemento más a efecto de la concreta determinación de la renta gravable -sin perjuicio de las posteriores comprobaciones de la Administración-; por lo que el sujeto pasivo obligado tributario deberá hacer frente a la obligación principal y, en su caso, a la deuda resultante, partiendo de la base imponible así determinada, sin más, en tanto que para su determinación, objetivo perseguido por el precepto, no es precisa ninguna operación tributaria más. Ciertamente si no se satisface las rentas, ello ni influye en la determinación de la base imponible, ni en la cuota resultante a cargo del contribuyente, esto es, desde el punto de vista de la obligación principal resulta irrelevante, sin perjuicio de las consecuencias derivadas respecto de que al impago de la renta acompaña el incumplimiento de la obligación de retener y su conexión con el cumplimiento o extinción de la obligación principal -lo propio, lo que cabe esperar en la gestión normal del impuesto, es que al impago de la renta siga la extinción de la obligación principal, y con ella la de la obligación de retener, no sus propias consecuencias, haciéndose fiscalmente efectiva mediante los mecanismos fiscales dispuestos al efecto, como bien señala el Abogado del Estado-

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

Así, "Cuando la retención no se hubiera practicado o lo hubiera sido por importe inferior al debido, el perceptor deducirá de la cuota la cantidad que debió ser retenida", se establece la presunción de que la retención se practicó efectivamente o correctamente, a efecto de determinar la base imponible, lo que sólo cabe si realmente se ha producido el pago de las rentas. Si no se ha satisfecho cantidad alguna, no concurre el presupuesto necesario para que pueda jugar la presunción establecida legalmente y sólo de concurrir esta, el retenido puede deducir la cantidad que se presume retenida.

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

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

Como ya se anunciaba ut supra cabe contemplar el precepto desde la perspectiva, principal, de determinación de la base imponible y, también, por las derivadas respecto de la gestión del impuesto, en cuanto a las presunciones que se contienen sobre las retenciones que se entienden practicadas a

efectos impositivos y la correlativa consecuencia de las deducciones procedentes. Pero como se ha razonado el objetivo es la determinación de la base imponible, lo que da lugar a que los mecanismos utilizados al efecto tengan sus consecuencias en la gestión del impuesto, como no puede ser de otro modo, de forma que la retención presumida se plasme en el derecho a la deducción; pero como ha quedado expuesto la citada presunción sólo cabe acogerla en los supuestos en los que realmente se haya producido el flujo monetario, el pago efectivo del alquiler, de no producirse ni hay realmente, ni cabe presumir retención alguna, por lo que decae la aplicación del art. 46 del Real Decreto Legislativo 4/2004

, sin que sea posible deducción alguna faltando el necesario flujo económico.

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

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

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

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

En el mismo sentido, sentencia de la misma fecha, pronunciada en el recurso de casación nº 8116/2019.

Sentado lo anterior, la sentencia impugnada debe ser casada, por su desacierto jurídico, pues tras afirmarse en ella, de una parte, que incumbe al recurrente la carga de acreditar que ha percibido del arrendatario el importe de la renta arrendaticia, carga en absoluto satisfecha; y, de otra parte, reproducir, ad pedem litterae, el criterio establecido en una sentencia del Tribunal Superior de Madrid, cuya tesis es coincidente con la fijada por este Tribunal Supremo, sin que la cita extensa venga seguida de un razonamiento propio, lo que se hace es fallar en contra de ese criterio. Es claro, pues, que no se abonó la renta del arrendamiento, por lo que no se pudo proyectar sobre ella retención alguna, expresa o presumible. La regulación del impuesto prevé los casos en que exista el pago, la traslación o entrega monetaria, pero sin que se haya practicado retención sobre la cantidad bruta, no el caso de que no haya existido el pago, lo que conllevará las consecuencias civiles que procedan, pero no es apta, tal situación, para obtener la devolución de lo que ni se ingresó ni pudo haberlo sido.

TERCERO.- Pronunciamiento sobre 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. Respecto de las generadas en 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 :

- 1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.
- 2º) Ha lugar al recurso de casación deducido por el Abogado del Estado en nombre de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, contra la sentencia de 24 de julio de 2020, dictada por la Sección Tercera de la Sala Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en el recurso nº 167/2019, sentencia que se casa y anula.
- 3º) Desestimar el mencionado recurso nº 167/2019, entablado por la entidad Hostelglab, S.L. contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de fecha 23 de noviembre de 2018, desestimatorio de las reclamaciones 3/6614/18 y 2664/17, referidas al impuesto de sociedades 2014 y 2015, habiendo sido denegada por la administración la devolución de las retenciones soportadas por la misma en las sumas de 10.980,09 euros y 1.638,77 euros respectivamente, sumas que debieron ser retenidas e ingresadas por los arrendatarios de la obligación tributaria.
- 4º) No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia. Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.